

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Faculteit der Economische Wetenschappen

Bachelorscriptie

**De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 en het
gelijkheidsbeginsel**

Naam student: P.D.M. van der Valk

Studentnummer: 306550

Begeleider: Drs. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Datum: Rotterdam, 29-07-2010

Inhoudsopgave:

Inhoudsopgave	1
1. Inleiding	
1.1 Aanleiding	2
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Opzet	4
2. De bedrijfsopvolgingsregeling	
2.1 Inleiding	5
2.2 Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling	5
2.3 De bedrijfsopvolgingsregeling vanaf 1 januari 2010	6
2.3.1 Inleiding	6
2.3.2 Verschil tussen liquidatiewaarde en waarde going concern	7
2.3.3 Voorwaardelijk vrijstelling deel 1	7
2.3.4 Voorwaardelijk vrijstelling deel 2	8
2.3.5 Geconserveerde waarde	8
2.3.6 Voorwaarden voor de bedrijfsopvolgingsregeling	8
2.3.6.1 De objectieve onderneming	9
2.3.6.2 Het bezitsvereiste	10
2.3.6.3 Het voortzettingsvereiste	10
2.4 Voorbeeld verkrijging met en zonder bedrijfsopvolgingsregeling	11
2.5 Conclusie	13
3. Het gelijkheidsbeginsel	
3.1 Inleiding	14
3.2 Gelijkheidsbeginsel in het EVRM en het IVBPR	15
3.2.1 Geschiedenis van het gelijkheidsbeginsel	15
3.2.2 Art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR	15
3.3 Jurisprudentie met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel	16
3.4 Toetsingsmethode	20
3.5 Conclusie	21
4. De bedrijfsopvolgingsregeling en het gelijkheidsbeginsel	
4.1 Inleiding	22
4.2 Toetsingsmethode	22
4.3 Conclusie	27
5. Conclusie	29
Literatuurlijst	31

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Op grond van de Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) wordt belasting geheven over verkrijging uit schenkingen en erfenissen.¹ Op 3 november 2009 heeft de Tweede Kamer ingestemd met de voorgestelde wetswijzigingen in de Successiewet 1956. De wetswijzigingen zijn op 1 januari 2010 ingevoerd. Eén van de wijzigingen in de Successiewet 1956 is de aanpassing van de bedrijfsopvolgingsregeling.

De bedrijfsopvolgingsregeling uit de Successiewet 1956 is een voorwaardelijke vrijstelling voor de heffing van schenk- en erfbelasting. Naast deze faciliteit kan op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling ook uitstel van betaling worden gekregen voor het deel dat niet voorwaardelijk wordt vrijgesteld.

In plaats van de drie delen waar de regeling uit bestond vóór de laatste wijzigingen, bestaat de regeling nu uit vier delen. Kort gezegd houdt deze regeling in dat bij verkrijging van ondernemingsvermogen door schenking of vererving:

1. de verkrijger op verzoek onder bepaalde voorwaarden recht heeft op een vrijstelling van 100% over het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern voor zover de liquidatiewaarde de waarde going concern overschrijdt;
2. een vrijstelling van 100% van de waarde going concern van het ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming voor zover deze waarde de €1.000.000 niet overschrijdt;
3. voor zover de waarde going concern van de objectieve onderneming €1.000.000 te boven gaat, geldt een vrijstelling van 83% over dat deel;²
4. voor de overige 17%, die niet voorwaardelijk is vrijgesteld, wordt uitstel van betaling gegeven voor 10 jaar.³

De bedrijfsopvolgingsregeling zorgt ervoor dat over de ene verkrijging door schenking of vererving meer schenk- of erfbelasting verschuldigd zal zijn dan over een andere verkrijging met dezelfde waarde. Deze verschillen in behandeling ontstaan, omdat de aard van het verkregen vermogen afwijkt. Voor het verschillend behandelen van bepaalde schenkingen of

¹ Artikel 1 lid 1 Successiewet 1956.

² Artikel 35b Successiewet 1956.

³ Artikel 25 lid 13 Invorderingswet 1990.

erfenissen, door middel van het verlenen van een vrijstelling, moet een redelijke rechtvaardiging bestaan. Een redelijke rechtvaardiging wil zeggen dat de wetgever een gegronde reden moet aanvoeren voor het ongelijk behandelen van bepaalde situaties.⁴ Het is mogelijk dat voor een verschil in behandeling van belastingplichtigen geen redelijke rechtvaardiging bestaat. Als dit het geval is, kan een wettelijke bepaling in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

Het gelijkheidsbeginsel is op verschillende plaatsen gedefinieerd. Zo is het gelijkheidsbeginsel opgenomen in de Grondwet en in verschillende internationale verdragen. Op de meeste plaatsen wordt voor de betekenis van het gelijkheidsbeginsel teruggesproken op de omschrijving van Aristoteles: gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid.⁵ Er is veel discussie of de bedrijfsopvolgingsregeling voldoet aan het gelijkheidsbeginsel. De Raad van State heeft gezegd dat de verhogingen van de vrijstelling in de laatste jaren, met name die van 50% tot 75%, de grens overschreden heeft en niet meer in overeenstemming is met de voor deze faciliteit genoemde rechtvaardigingsgronden.⁶

Door de verhoging van het percentage van de voorwaardelijke vrijstelling van 75% naar 100% of 83% is het verschil in behandeling van verschillende belastingplichtigen groter geworden. De staatssecretaris is van mening dat hierdoor geen sprake is van een toenemende strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.⁷ Het is aan de rechter om uitsluitsel te geven over de vraag of de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling leidt tot strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.⁸

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie ga ik onderzoeken of de bedrijfsopvolgingsregeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit kan in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel door de verschillen in de heffing tussen verschillende soorten verkregen vermogen. Toetsen aan het gelijkheidsbeginsel uit de Grondwet is niet mogelijk op grond van art. 120 Grondwet. Om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit te kunnen toetsen aan het gelijkheidsbeginsel maak ik gebruik van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

⁴ HR 16 juli 1993, nr. 29 002, BNB 1993/321.

⁵ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 17.

⁶ Raad van State, 3 april 2009, No.W06.09.0081/III, blz. 2.

⁷ Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 9, blz. 19.

⁸ Zie voetnoot 7.

(hierna: EVRM) en het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna: IVBPR). Op grond van art. 94 van de Grondwet zijn formele wetten niet van toepassing als deze niet verenigbaar zijn met de bepalingen uit de internationale verdragen. Het voorgaande leidt tot de volgende probleemstelling:

Is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit de Successiewet 1956 in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in het EVRM en het IVBPR ?

Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen, maak ik gebruik van de volgende deelvragen:

- *Uit welke tegemoetkomingen bestaat de bedrijfsopvolgingsregeling?*
- *Wat zijn de voorwaarden waar de verkrijging aan moet voldoen om te kwalificeren voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling?*
- *Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in?*
- *Welke toetsingsmethode kan worden gebruikt voor het toetsen van de bedrijfsopvolgingsregeling aan het gelijkheidsbeginsel?*

In deze scriptie beperk ik me tot het behandelen van de vrijstelling van art. 35b, eerste lid onderdeel a, de verkrijging van ondernemingsvermogen van een onderneming als bedoeld in art. 3.2 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

1.3 Opzet

Hoofdstuk 2 is een beschrijving van de bedrijfsopvolgingsregeling. Wat de regeling precies inhoudt en aan welke voorwaarden voldaan moet zijn om van de faciliteiten gebruik te kunnen maken. Met een voorbeeld laat ik vervolgens zien wat het resultaat is bij toepassing van de regeling en wat het verschil is in verschuldigde belasting tussen situaties waarin deze wel en niet toegepast kan worden.

Hoofdstuk 3 begint met een beschrijving van wat het gelijkheidsbeginsel is. Hierna behandel ik op welke manier een wettelijke bepaling getoetst kan worden aan het gelijkheidsbeginsel. Bij het verduidelijken van het gelijkheidsbeginsel horen tevens voorbeelden van jurisprudentie, waarin wetsartikelen worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel.

In hoofdstuk 4 wordt de bedrijfsopvolgingsregeling getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. In hoofdstuk 5 formuleer ik mijn conclusies en vat ik samen hetgeen ik onderzocht heb.

2. De bedrijfsopvolgingsregeling

2.1 Inleiding

Het toetsen van de bedrijfsopvolgingsregeling aan het gelijkheidsbeginsel gaat over het verschil in verschuldigde schenk- of erfbelasting bij verkrijging van ondernemingsvermogen of ander vermogen door vererving of schenking. Voordat we de bedrijfsopvolgingsregeling kunnen gaan toetsen, moeten we eerst weten wat de regeling precies inhoudt. Van belang is om uit te zoeken voor welke soorten verkrijging de faciliteiten van toepassing zijn en wat de voorwaarden zijn die gesteld worden aan het verkregen vermogen.

2.2 Geschiedenis van de bedrijfsopvolgingsregeling

In het jaar 1998 is de bedrijfsopvolgingsregeling bij vererving en schenking voor het eerst in de wet opgenomen. De regeling bestond uit een voorwaardelijke kwijtschelding van een deel van het successierecht bij de vererving of schenking van ondernemingsvermogen. De kwijtschelding uit de bedrijfsopvolgingsregeling was bedoeld voor degenen die daadwerkelijk ondernemingsvermogen verkregen, dus niet voor mede-erfgenamen die enkel een geldvordering kregen. De kwijtscheldingsregeling was opgenomen in de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) in het kader van bedrijfscontinuering. Het doel van de regeling was dat voorkomen moest worden dat, door een gebrek aan liquide middelen of relatief gemakkelijk te gelde te maken privé vermogensbestanddelen, dergelijke ondernemingen gestaakt of geforceerd verkocht moesten worden.⁹ De kwijtscheldingsregeling uit 1998 was te vinden in art. 25 en 26 van de IW 1990. Op basis van de regeling gold een algehele vrijstelling voor de waarde van vergunningen, quota en dergelijke. Verder was het mogelijk een vrijstelling voor 25% van het ondernemingsvermogen, met uitzondering van beleggingen, te krijgen.¹⁰ Aan deze vrijstellingen werden meerdere voorwaarden gesteld. De belangrijkste voorwaarde was de voortzettingseis. Deze voorwaarde hield in dat de onderneming voor een bepaalde periode na schenking of vererving door de verkrijger moest worden voortgezet. Bij erfrechtelijke verkrijging was de voortzettingstermijn 5 jaar. Bij een schenking was de voortzettingstermijn 10 jaar met als aanvullende voorwaarde dat de schenker 55 jaar of ouder

⁹ Besluit staatssecretaris van Financiën 28 januari 1998, nr. AFZ97/4358 (Stcrt. 22), *Wijziging van de Leidraad Invordering 1990*, V-N 1998/8.43.

¹⁰ Zie voetnoot 9.

was dan wel voor ten minste 45% arbeidsongeschikt. Tevens moest de schenker de onderneming 5 jaar voorafgaande aan de schenking zelf hebben gedreven.¹¹

Sinds 1 januari 2002 staat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de SW 1956 en de IW 1990. De voorwaardelijke vrijstelling (onbelaste geconserveerde waarde) en de belaste geconserveerde waarde zijn opgenomen in de SW 1956 en het renteloze en rentedragende uitstel van betaling opgenomen in de IW 1990.¹² De bedrijfsopvolgingsfaciliteit heeft de plaats ingenomen van de kwijtscheldingsfaciliteit voor successie- en schenkingsrecht uit de toenmalige artikelen 25 en 26 van de IW 1990.¹³ Sinds het gedeeltelijk overhevelen van de oude bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit de IW 1990 naar de SW 1956 zijn verschillende aanpassingen gedaan aan de regeling. De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling zoals deze geldt sinds 1 januari 2010 wordt besproken in paragraaf 2.3.

2.3 De bedrijfsopvolgingsregeling vanaf 1 januari 2010

2.3.1 Inleiding

Bij vererving of schenking van een onderneming kan de verkrijger op verzoek gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling. De bedrijfsopvolgingsregeling bestaat uit vier onderdelen¹⁴:

1. Indien de liquidatiewaarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming hoger is dan de waarde going concern, geldt een voorwaardelijke vrijstelling van 100% over dit verschil;
2. Een voorwaardelijke vrijstelling van 100% van de waarde going concern van de objectieve onderneming geldt voor zover deze de €1.000.000 niet overschrijdt;
3. Een voorwaardelijke vrijstelling van 83% geldt, voor zover de waarde going concern van de objectieve onderneming de €1.000.000 te boven gaat;
4. Uitstel van betaling wordt gegeven over de resterende 17% die niet voorwaardelijk is vrijgesteld.

Voor de uitvoering van de bedrijfsopvolgingsregeling zijn de volgende artikelen uit de SW 1956 en de IW 1990 van belang:

¹¹ Zie voetnoot 9.

¹² Artikel 25 lid 11, 12 en 13 Invorderingswet 1990.

¹³ Kamerstuk II, 2001/2002, 28 015, nr.3, blz.3.

¹⁴ Art. 35b, lid 1, 2 en 3, Successiewet 1956.

- Art 35b SW 1956 → Uit welke delen bestaat de voorwaardelijke vrijstelling?;
- Art 35c SW 1956 → Welk ondernemingsvermogen kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling?;
- Art 35d SW 1956 → Welke erflater of schenker kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling?;
- Art 35e SW 1956 → Welke gebeurtenissen zijn in strijd met het voortzettingsvereiste?;
- Art 35f SW 1956 → Wat zijn de gevolgen van een wijziging in gerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen?;
- Art 25, dertiende lid, IW 1990 → Uitstel van betaling;
- Art 28, tweede lid, IW 1990 → Invorderingsrente bij uitstel van betaling.

2.3.2 *Verschil tussen liquidatiewaarde en waarde going concern*

De eerste tegemoetkoming van de bedrijfsopvolgingsregeling is opgenomen in art. 35b, eerste lid, onderdeel b, sub 1°, SW 1956. Deze tegemoetkoming bestaat uit een voorwaardelijke vrijstelling van successierecht voor het verschil tussen de liquidatiewaarde¹⁵ en de waarde going concern¹⁶.

2.3.3 *Voorwaardelijke vrijstelling deel 1*

Door de jaren heen is de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling meerdere malen aangepast. Het percentage van de voorwaardelijke vrijstelling is steeds verder verhoogd van 30% in 2002 tot deels 100% en deels 83% sinds 1 januari 2010. De voorwaardelijke vrijstelling van 100% geldt over de waarde going concern van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming voor zover deze de €1.000.000 niet overschrijdt. Indien een verkrijger slechts een deel van een onderneming verkrijgt, zal de 100% vrijstelling naar rato worden toegepast. Wordt er 50% van een onderneming verkregen, dan zal over 50% van €1.000.000 een vrijstelling van 100% worden verkregen. Dit is aan de orde wanneer een samenwerkingsverband is aangegaan, zoals bij een maatschap of een Vennootschap Onder Firma (VOF).

¹⁵ Liquidatiewaarde van een onderneming is hetgeen de activa bij afzonderlijke verkoop opbrengen bij onmiddellijke liquidatie, nadat alle schulden betaald zijn.

¹⁶ Waarde going concern is de waarde van de onderneming onder de veronderstelling dat deze wordt voortgezet in de toekomst.

De vrijstelling kan op verzoek van de verkrijger verkregen worden op grond van art. 35b, eerste lid, onderdeel b, sub 2°, SW 1956. In de aanslag is de voorwaardelijke vrijstelling verwerkt. De verschuldigde belasting, ingeval van het niet voldoen aan het voortzettingsvereiste, staat (informatief) vermeld in de aanslag. Indien de verkrijgers vervolgens niet voldoen aan het voortzettingsvereiste uit art. 35b, vijfde lid, en art. 35e SW 1956, vervalt de voorwaardelijke vrijstelling en krijgen zij op dat moment een aanslag waartegen rechtsmiddelen openstaan.¹⁷

2.3.4 Voorwaardelijke vrijstelling deel 2

Sinds 1 januari 2010 bestaat de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde uit twee delen. Het eerste deel is uitgelegd in paragraaf 2.3.3. Het tweede deel is een voorwaardelijke vrijstelling van 83% voor zover de waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming de €1.000.000 overschrijdt. Deze voorwaardelijke vrijstelling wordt verkregen op grond van art. 35b, eerste lid, onderdeel b, sub 3°, SW 1956. Tevens geldt hier, dat indien niet aan het voortzettingsvereiste uit art. 35b, vijfde lid, en art. 35e SW 1956, wordt voldaan, de voorwaardelijke vrijstelling vervalt en een aanslag wordt opgelegd bij de verkrijger.

2.3.5 Geconserveerde waarde

De waarde van het ondernemingsvermogen van de objectieve onderneming na aftrek van het voorwaardelijk onbelaste deel wordt aangeduid als de geconserveerde waarde (art. 35b, tweede lid, SW 1956). De belaste geconserveerde waarde is 17% van de waarde going concern. Over dit deel wordt op grond van art. 25, lid 12, IW 1990 rentedragend uitstel van betaling verleend voor 10 jaar.

2.3.6 Voorwaarden voor de bedrijfsopvolgingsregeling

In deze paragraaf worden de in de artikelen 35b tot en met 35e SW 1956 opgenomen voorwaarden besproken, waaraan moet worden voldaan om in aanmerking te komen voor de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling uit de SW 1990.

Om in aanmerking te komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling is het allereerst van belang dat het gaat over vererving of schenking van kwalificerend ondernemingsvermogen. In art. 35b, eerste lid, SW 1956 is opgenomen, dat het bij de verkrijging moet gaan om

¹⁷ Kamerstukken I, 2009/2010, 31 930, A, blz. 19.

ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming. Daarnaast moet de erflater of schenker aan het bezitsvereiste voldoen als bedoeld in art. 35d SW 1956. Als laatste is het nog van belang, dat de verkrijger voldoet aan het voortzettingsvereiste als bedoeld in art. 35e SW 1956.

2.3.6.1 *De objectieve onderneming*

Op grond van art. 35b, eerste lid, SW 1956 kan een voorwaardelijke vrijstelling van schenk- of erfbelasting worden verleend bij schenking of vererving van ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming. Met de veranderingen in de SW 1956 van 1 januari 2010 heeft de wetgever voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling gekozen voor het hanteren van het begrip onderneming uit de Wet IB 2001.¹⁸ De reden hiervoor was, dat de toepassing van deze faciliteit rechtsvormneutraal wordt.¹⁹ Dit wil zeggen, dat zowel bij de vererving of schenking van aanmerkelijkbelangaandelen als bij de vererving of schenking van een IB-onderneming vermogensetiketteringsregels worden gebruikt.

Op grond van art. 35c, eerste lid, onderdeel a, SW 1956 is de vrijstelling onder andere van toepassing bij de verkrijging van een onderneming als bedoeld in art. 3.2 van de Wet IB 2001. In de Wet IB 2001 is geen omschrijving van het begrip ‘onderneming’ opgenomen. Het opnemen van een omschrijving van het begrip ‘onderneming’ zou volgens de staatssecretaris geen toegevoegde waarde hebben ten opzichte van de op de praktijk gerichte jurisprudentie.²⁰ Voor een omschrijving van het begrip onderneming zal dus gekeken moeten worden naar de gewezen jurisprudentie. Essers heeft aan de hand van jurisprudentie van de Hoge Raad een omschrijving gemaakt van het begrip objectieve onderneming. Deze luidt als volgt: “zelfstandige duurzaam bedoelde activiteiten, gericht op een risicodragende deelneming aan het economische verkeer”.²¹

Om te bepalen wat tot het ondernemingsvermogen van een IB-onderneming behoort, moeten de vermogensetiketteringsregels worden toegepast.²² Door het toepassen van de regels van vermogensetikettering kwalificeren beleggingen niet als ondernemingsvermogen, behalve wanneer deze functioneel zijn voor het drijven van de onderneming.

¹⁸ Kamerstukken II, 2008/2009, nr. 31 930, nr. 9, blz. 95.

¹⁹ Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 3, blz. 42.

²⁰ Kamerstukken II, 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz. 93.

²¹ P.H.J. Essers, *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Deventer: Kluwer 2004, Algemeen deel onderdeel 2.1.2.2.

²² S.A. Stevens, *De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting*, TFO 2010/25, §4.2.

In art. 7 Uitv.reg. schenk- en erfbelasting zijn nadere regels gesteld over wat voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling wordt verstaan onder een objectieve onderneming. Zo worden buitenvennootschappelijk gehouden onroerende zaken, welke tot het ondernemingsvermogen behoren, gerekend tot de objectieve onderneming. Verder is dit artikel gericht op de vererving of schenking van een lichaam, deze nadere regels worden hier niet worden besproken.

2.3.6.2 Het bezitsvereiste

Voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling moet sprake zijn van een kwalificerende erflater of schenker op grond van art. 35d SW 1956. Voorafgaande aan een vererving moet de erflater tenminste één jaar lang in het bezit zijn geweest van de onderneming. Bij een schenking geldt een termijn van tenminste vijf jaar tot de schenking.

De bezitstermijn van één jaar bij vererving is opgenomen voor het voorkomen van fraude. Dit was naar aanleiding van Hof Amsterdam 19 december 2008, VN 2009/23.19. In dit arrest had de erflater, welke op korte termijn verwachtte te overlijden vermogensbestanddelen gekocht die voor de SW 1956 vrijgesteld zijn van heffing, namelijk een Natuurschoonwet landgoed. Met de bedrijfsopvolgingsregeling zou een erflater vlak voor overlijden van zijn privé vermogen vermogensbestanddelen kunnen aanschaffen en deze aan zijn onderneming kunnen toevoegen. Zonder dit bezitsvereiste zou dan de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling uit de SW 1956 gelden, en dit zou leiden tot een besparing van erfbelasting. Dit zou mogelijk zijn door het aanschaffen van een duurder bedrijfspand, echter dient men hier overdrachtsbelasting over te betalen. Hierdoor worden extra kosten gemaakt. Een andere optie is het vergroten van de voorraad, dit moet wel bruikbaar zijn. Het is dus niet zomaar mogelijk om vermogen over te hevelen van privé naar de ondernemings sfeer, maar het is niet onmogelijk.

2.3.6.3 Het voortzettingsvereiste

Het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling is het voorkomen dat aan een onderneming liquide middelen moeten worden onttrokken voor het betalen van de schenk- of erfbelasting. Met de regeling moet voorkomen worden dat de onderneming gestaakt of geforceerd verkocht wordt.²³ Om misbruik te vermijden is het voortzettingsvereiste in de

²³ Raad van State, 3 april 2009, No.W06.09.0081/III, blz. 2.

bedrijfsopvolgingsregeling opgenomen. Op grond van art. 35b, vijfde lid, SW 1956, moet de verkrijger gedurende vijf jaren voortzetten. Zou de verkrijger meteen willen verkopen, dan zou bij verkoop genoeg liquide middelen vrij komen om de schenk- of erfbelasting te betalen en is er ook geen sprake van betalingsproblemen, waardoor de vrijstelling ook niet nodig is.

De voortzettingperiode begint te lopen vanaf het moment van overlijden en niet het moment van de verdeling.²⁴ Bij schenking geldt het moment van verkrijging. Op grond van art. 35e, eerste lid, onderdeel a, SW 1956 moet de verkrijger van een onderneming in de zin van de Wet IB 2001 zijn onderneming gedurende een periode van vijf jaar voortzetten. Dit wil zeggen, dat de verkrijger niet mag ophouden winst te genieten uit de verkregen onderneming. In art. 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zijn bepaalde omstandigheden opgenomen, die geen inbreuk maken op de voortzettingperiode. In deze gevallen wordt de onderneming wel voortgezet door de verkrijger, maar niet in dezelfde vorm. Dit kan zijn door omzetting op grond van art. 3.65 Wet IB 2001 of een overheidsgedwongen staking als bedoeld in art. 3.54 Wet IB 2001 met daarna herinvestering.

2.4 Voorbeeld verkrijging met en zonder bedrijfsopvolgingsregeling

Om weer te geven wat het verschil is in verschuldigde schenk- en erfbelasting tussen een situatie waarin de bedrijfsopvolgingsregeling wel van toepassing is en een situatie waarin geen faciliteit van toepassing is, wordt in deze paragraaf een voorbeeld gegeven van beide situaties.

Situatie 1 – Bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing

Een man van 70 jaar uit Rotterdam overlijdt in het jaar 2010. Tot vlak voor zijn dood heeft hij altijd in zijn eigen onderneming gewerkt, welke kwalificeert als een objectieve onderneming voor de Wet IB 2001. De enige erfgenaam van deze man is zijn 40-jarige zoon, die al 17 jaar in dienst was bij zijn vader en de onderneming wil voortzetten. De nalatenschap van de man bestaat uit kwalificerend ondernemingsvermogen, zoals bedoeld in art. 35b SW 1956, met een waarde in het economische verkeer van € 800.000 en €50.000, die de man nog op een bankrekening in IJsland had staan.

²⁴ S.A. Stevens, *De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting*, TFO 2010/25, § 6.

Situatie 2 – Bedrijfsopvolgingsregeling niet van toepassing

Een man van 70 jaar uit Rotterdam overlijdt in het jaar 2010. De enige erfgenaam van deze man is zijn 40-jarige zoon. De nalatenschap van de man bestaat uit een huis met een waarde in het economische verkeer van €800.000 en €50.000, die de man nog op een bankrekening in IJsland had staan.

Uitwerking

Op grond van art. 1, eerste lid, ten eerste, SW 1956 wordt bij het overlijden van iemand belasting geheven over de waarde van de verkrijging. Art. 21, eerste lid, SW 1956, zegt dat de waarde van de verkrijging de waarde in het economische verkeer is op het moment van verkrijging. De belaste verkrijging is in beide situaties €850.000. Op grond van art. 36 SW 1956 wordt de belasting geheven van de verkrijger, dus in beide situaties is dat de 40-jarige zoon. De zoon heeft grond van art. 32, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 recht op een vrijstelling van successierecht tot een bedrag van € 19.000. Voor het berekenen van de verschuldigde belasting zijn de tarieven uit art. 24, eerste lid, SW 1956 van toepassing.

In situatie 1 kan de zoon op verzoek gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling uit hoofdstuk IIIA van de SW 1956. Hierdoor zal op grond van art. 35b, eerste lid, onderdeel a, 100% van de waarde van het ondernemingsvermogen voorwaardelijk worden vrijgesteld.

In situatie 2 heeft de zoon geen mogelijkheid om gebruik te maken van een faciliteit. Voor vererving van een woning en contanten zijn geen faciliteiten of andere tegemoetkomingen opgenomen in de SW 1956. De zoon heeft grond van art. 32, eerste lid, onderdeel c, SW 1956 recht op een vrijstelling van successierecht tot een bedrag van € 19.000. Deze vrijstelling wordt in het voorbeeld genegeerd.

Verschuldigde erfbelasting in situatie 1 door toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling

Voorwaardelijke vrijstelling	€800.000	verschuldigd	€0
Geconserveerde waarde	€0	verschuldigd	€0
<u>Rest verkrijging</u>	<u>€50.000</u>	<u>verschuldigd</u>	<u>€5.000</u>
Totale verkrijging	€850.000		€5.000

In situatie 1 is direct belasting verschuldigd over de verkrijging van €50.000 aan contanten, zijnde € 5.000. Over het ondernemingsvermogen van € 800.000 krijgt de zoon een voorwaardelijke vrijstelling van de verschuldigde belasting, zijnde €153.200.

In situatie 2 is de zoon over de gehele verkrijging direct erfbelasting verschuldigd. Hij zal direct een bedrag van €158.200 moeten voldoen.

In dit voorbeeld wordt duidelijk dat sprake is van een verschil in verschuldigde erfbelasting tussen een verkrijging met en een verkrijging zonder toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Als de zoon in de eerste situatie aan de voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsregeling voldoet, is het verschil tussen de twee situaties in uiteindelijk verschuldigde belasting € 153.200. Dit verschil in behandeling is voor mij aanleiding te onderzoeken of dit verschil gerechtvaardigd is.

2.6 Conclusie

Om in aanmerking te komen voor de bedrijfsopvolgingsregeling moet een verkrijger voldoen aan de voorwaarden die zijn gesteld in art. 35b tot en met art. 35e SW 1956. Door deze voorwaarden is de regeling alleen van toepassing bij vererving of schenking van ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming. De hoofdreden voor het voorwaardelijk vrijstellen van ondernemingsvermogen van schenk- en erfbelasting is dat de verkrijger van de onderneming vaak niet beschikt over voldoende liquide middelen om de verschuldigde belasting te voldoen. Om te voorkomen dat werkgelegenheid en economische diversiteit hier het slachtoffer van worden, is juist de bedrijfsopvolgingsregeling in het leven geroepen.

De bedrijfsopvolgingsregeling heeft tot gevolg dat een verkrijger van vermogensbestanddelen, die niet aan de eisen van de bedrijfsopvolgingsregeling voldoet, meer schenk- en erfbelasting verschuldigd is dan een verkrijger, waarbij wel de bedrijfsopvolgingsregeling kan worden toegepast. Ondanks dat beide verkrijgers eventueel in betalingsproblemen komen door de verschuldigde schenk- of erfbelasting, wordt hier voor de verkrijger, die niet onder de bedrijfsopvolgingsregeling valt, geen rekening mee gehouden.

3. Het gelijkheidsbeginsel

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een uiteenzetting gegeven van het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel is op verschillende plaatsen gedefinieerd. Bij het toetsen van de bedrijfsopvolgingsregeling aan het gelijkheidsbeginsel is het niet mogelijk om te toetsen aan artikel 1 van de Grondwet.

*'De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen.'*²⁵

Het toetsen van de bedrijfsopvolgingsregeling aan het gelijkheidsbeginsel zal men via een andere weg moeten doen. Het gelijkheidsbeginsel uit de Algemene beginselen van behoorlijk bestuur biedt hier ook geen oplossing, aangezien deze om de uitvoering van regelingen gaat en in deze scriptie wordt de wettelijke bepaling getoetst. Het is wel mogelijk wetten te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel uit de internationale verdragen. Op grond van art. 94 van de Grondwet zijn formele wetten niet van toepassing als deze niet verenigbaar zijn met de bepalingen uit de internationale verdragen.

*'Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.'*²⁶

Hierdoor kan de bedrijfsopvolgingsregeling worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel uit het EVRM en het IVBPR. Om het gelijkheidsbeginsel verder te verduidelijken zal in paragraaf 3.2 het gelijkheidsbeginsel in het EVRM en het IVBPR worden besproken. Hierna wordt in paragraaf 3.3 de belangrijke jurisprudentie met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel besproken. Hoe de toetsing in zijn werk zal gaan, zal worden behandeld in paragraaf 3.4. In deze paragraaf komt de methode van toetsing aan bod, zoals deze ook door de Hoge Raad wordt toegepast.

²⁵ Artikel 120 Grondwet.

²⁶ Artikel 94 Grondwet.

3.2 Gelijkheidsbeginsel in het EVRM en het IVBPR

3.2.1 Geschiedenis van het gelijkheidsbeginsel

Op de meeste plaatsen wordt voor de betekenis van het gelijkheidsbeginsel teruggesproken op de omschrijving van Aristoteles: *'gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid'*.²⁷ Zo zijn ook de artikelen met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel uit de Internationale verdragen gebaseerd op het gelijk behandelen van personen.

Op 10 december 1948 kwam het Universele Verdrag voor de mensenrechten tot stand. Pas jaren later op 16 december 1966 werd het IVBPR in New York aangenomen door de Algemene Vergadering van de Verenigde Naties. De inwerkingtreding van het IVBPR was op 23 maart 1976.²⁸ Het EVRM is op 4 november 1950 tot stand gekomen in Rome.²⁹

3.2.2 Art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR

Naast het gelijkheidsbeginsel uit de Grondwet wordt het gelijkheidsbeginsel beschreven in internationale verdragen. In het EVRM wordt het gelijkheidsbeginsel beschreven in art. 14 en in het IVBPR in art. 26. De omschrijvingen van deze verdragen verschillen weinig van elkaar.

Art. 14 EVRM: *'Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.'*

Art. 26 IVBPR: *'Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.'*

Het verschil tussen beide omschrijvingen zit in het gegeven dat art. 26 van het IVBPR zich niet beperkt tot de rechten en vrijheden die in dat Verdrag vermeld zijn.³⁰ Dit artikel geeft een

²⁷ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, blz. 17.

²⁸ VS Nederlands Internationaal Belastingrecht, commentaar op art. 26 IVBPR.

²⁹ VS Nederlands Internationaal Belastingrecht, commentaar op art. 14 EVRM.

³⁰ Human Rights Committee, General Comment nr. 18, Non-discrimination (Thirty-seventh session, 1989).

meer algemene omschrijving van het gelijkheidsbeginsel, waardoor het breder toegepast kan worden.

De in de beide artikelen genoemde gronden zijn niet allemaal van even groot belang. Bepaalde gronden worden strenger beoordeeld dan andere. Alleen bij zeer zwaarwegende redenen kan er van deze gronden afgeweken worden. Voorbeelden hiervan zijn onderscheid op grond van ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst of maatschappelijke afkomst.³¹ Op basis hiervan wordt ook duidelijk dat het onderscheid, wat wordt gemaakt in belastingwetten, soepeler beoordeeld wordt in de rechtspraak (tenzij in een belastingwet onderscheid wordt gemaakt op één van de hiervoor genoemde gronden).³²

3.3 Jurisprudentie met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel

In 1988 toetste de Hoge Raad voor de eerste keer een wettelijke regeling aan het gelijkheidsbeginsel als bedoeld in art. 26 IVBPR. Het betrof hier het Studeerkamer-arrest.³³ Belanghebbende betoogde dat het verschil in aftrekbaarheid van kosten voor het gebruik van een studeerkamer tussen woningeigenaren en huurders in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Op grond van art. 35 Wet IB 1964 hadden huurders recht op de aftrek van een evenredig deel van de huur, terwijl woningeigenaren slechts een forfaitair bedrag mochten aftrekken, welke aftrek lager was dan in het eerst genoemde geval. De Hoge Raad heeft hier echter geoordeeld dat er geen sprake is van gelijke gevallen. Als argument hiervoor noemt de Hoge Raad het feit dat de huurder direct een bedrag aan huur betaalt, terwijl voor de woningeigenaar de kosten bestaan uit eventuele rente op een hypotheek en onderhoudskosten. Verder hebben woningeigenaren volgens de Hoge Raad een beleggingsvoordeel.

Tevens één van de eerste zaken, waarin een wettelijke bepaling aan het gelijkheidsbeginsel werd getoetst, is het Tandartsvrouw-arrest³⁴. In deze zaak wordt meerdere malen verwezen naar het arrest BNB 1988/302 voor het gebruik van art. 26 IVBPR, het begrip discriminatie en de taak van de rechter. In het Tandartsvrouw-arrest ging het om een tandarts wiens vrouw een deel van het resultaat kreeg voor haar werkzaamheden in de praktijk. Hiervoor kreeg de tandarts op grond van art. 5 Wet IB 1964 een bepaalde aftrek, welke veranderde op het moment dat zij gingen trouwen. De Hoge Raad oordeelde dat een verschil bestaat tussen

³¹ Art. 4, eerste en tweede lid, IVBPR.

³² R.E.C.M. Niessen, *Belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel*, TFB, nr 1 – februari 2009, blz. 8.

³³ HR 8 juli 1988, BNB 1988/302.

³⁴ HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

gehuwden en ongehuwd samenwonenden. Dit omdat het huwelijk een duurzame verbondenheid tot stand brengt en hierdoor een financiële eenheid, terwijl bij ongehuwd samenwonenden de situatie niet duurzaam is en het samenwonen zomaar beëindigd kan worden. De Hoge Raad beargumenteerde: *'Samentelling van inkomens van samenwonende ongehuwden werd niet praktisch realiseerbaar en ook in vele gevallen niet verantwoord geacht.'*³⁵

In de afgelopen jaren is veel rechtspraak geweest met betrekking tot het verbod op discriminatie. Sinds het jaar 2002 heeft deze rechtspraak voor de belastingplichtige zeer weinig opgeleverd. De Hoge Raad heeft al enkele jaren geen belastingbepalingen meer in strijd geacht met het gelijkheidsbeginsel uit het EVRM en het IVBPR. Wel in de lagere fiscale rechtspraak is in een aantal gevallen discriminatie vastgesteld. Deze uitspraken zijn later door de Hoge Raad gecasseerd.³⁶ De reden hiervoor lijkt te komen uit een uitspraak van het Hof van Straatsburg, in de zaak Delia Ciaja³⁷. In de zaak Delia Ciaja wordt het volgende door het Hof gesteld: *"in the field of taxation the Contracting States enjoy a wide margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situation justify a different treatment."* In latere arresten van de Hoge Raad wordt deze 'wide margin of appreciation' als volgt uitgelegd: *"dat de wetgever een ruimere beoordelingsvrijheid toekomt, en dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond is ontbloot."*³⁸ Door deze uitspraken is de rechterlijke toetsing van wettelijke bepalingen aan het gelijkheidsbeginsel minder streng geworden voor de rechter dan de jaren hiervoor.

Tot 2002 is door verschillende belastingplichtigen wel een succesvol beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Hierbij gaat het om de volgende arresten:

BNB 1994/36: Belanghebbende wil een aftrek voor de kosten van de kantooruimte in zijn eigen woning. De inspecteur stelt deze aftrek op grond van art. 36, tweede lid, onderdeel f, Wet IB 1964, op 15% van de in deze wet gestelde huurwaarde van f 4320,-. Belanghebbende pleit met een beroep op het gelijkheidsbeginsel dat deze aftrek moet worden gesteld op 15% van $3 \frac{2}{9}$ maal f 4320,- (art. 42a, negende lid, onderdeel c, Wet IB 1964), omdat dit gelijk zou

³⁵ Zie voetnoot 34.

³⁶ M.W.C. Feteris, *Belastingen en mensenrechten*, MBB 2006, blz. 111 e.v. en MBB 2008 blz. 86 e.v..

³⁷ EHRM 22 juni 1999, BNB 2002/398.

³⁸ HR 19 oktober 2007, BNB 2008/17.

zijn aan de aftrek van een belastingplichtige met een kantoorruimte in een huurwoning. In deze zaak kan als grond voor de ongelijke behandeling niet het argument uit het Studeerkamer-arrest van 8 juli 1988 worden ingebracht. Dit omdat in de regeling van art. 36 Wet IB 1964 ervoor is gekozen om de kosten voor inrichting onder het forfait te laten vallen. In tegenstelling tot enkel de kosten voor de ruimte zijn de kosten voor inrichting van een kantoorruimte voor woningeigenaren en huurders gelijk. De Hoge Raad oordeelt dat de wetgever de regeling moet aanpassen, zodat deze niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.³⁹ Door de vergelijking van het Studeerkamer-arrest uit 1988 met die uit 1994 is een duidelijk verschil te zien tussen wat wel en wat niet gronden zijn voor objectieve en redelijke rechtvaardiging van het onderscheid. Beide situaties gaan om het verschil in wettelijke behandeling tussen huurders en kopers. Echter in de tweede situatie is sprake van een grotere mate van gelijkheid. Dit omdat onder de regeling nu ook de inrichtingskosten van de kantoorruimte vallen. Deze inrichtingskosten zullen bij eenzelfde kantoorruimte voor huurders en kopers hetzelfde zijn en door beide ook direct betaald moeten worden.

BNB 1998/293: In deze zaak gaat het om het verschil in bijtelling voor belastingplichtigen die wel het aantal privé kilometers bijhouden en belastingplichtigen die dit niet doen. Deze bijtelling geldt voor personen die minder dan 30 km enkele reis woon-werkverkeer hebben. Echter voor personen die aantonen minder dan 1000 km privé te hebben gereden, is de bijtelling 4% lager dan voor personen, die dit niet kunnen aantonen. De Hoge Raad gaat er vanuit dat de wetgever deze wettelijke bepaling zal aanpassen.⁴⁰

BNB 1999/122 en 123: Met ingang van 1 januari 1995 geldt voor de motorrijtuigenbelasting niet langer een verlaagd tarief voor bestelauto's, maar gewoon het tarief voor personenauto's. De vraag is of voor het toepassen van de overgangsregeling onderscheid gemaakt mag worden tussen kleinere en grotere ondernemers. Belanghebbende zou namelijk niet onder de overgangsregeling vallen, omdat zijn onderneming geen omvangrijk wagenpark heeft. De Hoge Raad oordeelt dat voor deze ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is. Verwerping van het cassatieberoep van de Staatssecretaris volgt.⁴¹

BNB 1999/271: Met een verhoging van het arbeidskostenforfait wil de overheid werkende personen tegemoetkomen en probeert hiermee mensen te stimuleren om te gaan werken. De

³⁹ HR 17 november 1993, BNB 1994/36.

⁴⁰ HR 15 juli 1998, BNB 1998/293.

⁴¹ HR 17 augustus 1998, BNB 1999/122 en 123

tegemoetkoming voor personen die al hogere arbeidskosten hadden dan het oude forfait krijgen hierdoor geen of een lagere tegemoetkoming. Belanghebbende, die zelfs meer arbeidskosten heeft dat het nieuwe forfait oplevert, beroept zich hiermee op het gelijkheidsbeginsel uit het IVBPR en het EVRM. De Hoge Raad gaat er vanuit dat de wetgever deze belastingwettelijke bepaling met nodige spoed zal aanpassen.⁴²

BNB 2000/306: Belanghebbende erft aandelen in een houdstervennootschap, welke alle aandelen houdt in een werkmaatschappij. Bij de waardering van deze werkmaatschappij wordt rekening gehouden met een goodwill van 1,5 miljoen gulden. Belanghebbende doet een beroep op het gelijkheidsbeginsel, omdat voor de heffing van successierecht enkel bij rechtspersonen rekening wordt gehouden met goodwill, terwijl bij personenvennootschappen de goodwill buiten aanmerking blijft. Hiervoor bestaat geen objectieve en redelijke rechtvaardiging, waardoor de Hoge Raad het beroep gegrond acht.⁴³

BNB 2001/400: Op grond van art. 15, eerste lid, SW 1956, waren door de inspecteur aanslagen in het recht van overgang opgelegd aan belanghebbenden. Belanghebbenden hebben in het jaar voor overlijden van de erflater tegen een zakelijke vergoeding de aandelen in een onroerende zaak verkregen. Art. 15 SW 1956 bepaalde, dat, indien tot een bepaalde kring behorende personen binnen een jaar voor overlijden van een niet in het Rijk wonende erflater binnenlandse bezittingen verkregen, deze werden geacht te zijn verkregen krachtens erfrecht. In deze bepaling werd geen rekening gehouden met de tegenprestatie.

Deze bepaling leidde ertoe dat de in art. 15, eerste lid, SW 1956, omschreven kring van verwanten, die niet erfgenaam of legataris zijn, anders worden behandeld dan willekeurige derden, die zich in dezelfde situatie zouden bevinden. Voor deze ongelijke behandeling bestond geen objectieve en redelijke rechtvaardiging, waardoor de Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁴⁴

Aldus blijkt dat de Hoge Raad in diverse arresten heeft geoordeeld dat er geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor het verschil in wettelijke behandeling. Tevens valt op dat in bepaalde situaties de Hoge Raad kiest voor direct rechtsherstel en in andere situaties ervoor wordt gekozen om het herstel aan de wetgever over te laten. De reden hiervoor zal worden besproken in paragraaf 3.4, waarin de gebruikelijke toetsingsmethode zal worden besproken.

⁴² HR 12 mei 1999, BNB 1999/271.

⁴³ HR 14 juli 2000, BNB 2000/306.

⁴⁴ HR 10 augustus 2001, BNB 2001/400.

3.4 Toetsingsmethode

Voor het toetsen van wetten aan het gelijkheidsbeginsel wordt door de Hoge Raad gebruik gemaakt van de methode, die ook wordt toegepast door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM).⁴⁵ Deze methode bestaat uit het doorlopen van een aantal stappen:

1 – Is er sprake van discriminatie?

Allereerst moet bepaald worden of een bepaalde groep slechter of beter behandeld wordt ten opzichte van een andere groep.

2 – Is er sprake van gelijke gevallen?

Wordt een bepaalde groep slechter of beter behandeld dan een andere groep, dan zal gekeken moeten worden of deze twee groepen op enig punt van elkaar verschillen. En of deze verschillen relevant zijn voor de wettelijke behandeling waar discriminatie lijkt te zijn.

3 – Is er een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in wettelijke behandeling?

Bij het beoordelen of sprake is van een redelijke mate van gelijkheid tussen de groepen die verschillend behandeld worden, zal moeten worden gezocht naar rechtvaardigheidsgronden. Op basis van deze rechtvaardigheidsgronden moet in redelijke mate kunnen worden onderbouwd dat het verschil in behandeling gerechtvaardigd is.

Bepaalde gronden worden niet als redelijke rechtvaardiging geaccepteerd door de rechter, een voorbeeld hiervan is budgettaire problematiek.⁴⁶

4 – Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling en de rechtvaardigingsgronden proportioneel?

Na het aangeven van de rechtvaardigingsgronden zal de Hoge Raad moeten oordelen of de verhouding tussen deze gronden en de mate waarin er sprake is van ongelijke behandeling proportioneel is. Hierbij heeft de rechter een ruime beoordelingsvrijheid.⁴⁷

⁴⁵ R.E.C.M. Niessen, *De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel*, TFB, nr. 1 - februari 2009, blz. 6.

⁴⁶ HR 14 juni 1995, nr. 29 254, BNB 1995/252.

⁴⁷ Zie voetnoot 45.

5 – Is er rechtsherstel mogelijk?

Zoals ook uit de vorige paragraaf is gebleken, zal de rechter moeten kiezen tussen direct rechtsherstel of het herstel overlaten aan de wetgever. De rechter kan enkel kiezen voor een direct rechtsherstel als bevoordeling of benadeling van een groep wordt veroorzaakt door de uitleg van een bepaalde wettekst. Als de bevoordeling of benadeling wordt veroorzaakt door de letterlijke wettekst, dan zal het rechtsherstel moeten worden overgelaten aan de wetgever.⁴⁸

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is beschreven wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt en welke invloed het kan hebben op belastingwetten. Bij het toetsen van wettelijke bepalingen aan het gelijkheidsbeginsel zal gebruik gemaakt moeten worden van het gelijkheidsbeginsel uit de internationale verdragen, het EVRM en IVBPR. Dit blijkt ook uit de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie. Dit heeft tussen 1994 en 2002 tot een aantal arresten geleid, waarin daadwerkelijk is geoordeeld dat een bepaalde belastingbepaling in strijd was met het gelijkheidsbeginsel.

De toetsingsmethode die door het Hoge Raad in de rechtspraak wordt gebruikt, wordt tevens toegepast door het EHRM. Hierbij worden de volgende vijf stappen doorlopen:

- Discriminatie;
- Gelijke gevallen;
- Objectieve en redelijke rechtvaardiging;
- Proportionaliteit;
- Rechtsherstel.

In het volgende hoofdstuk zullen deze stappen doorlopen worden ter toetsing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan het gelijkheidsbeginsel.

⁴⁸ J.W. van den Berge, *Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel*, WFR 2000/9691, par. 4.

4. De bedrijfsopvolgingsregeling en het gelijkheidsbeginsel

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de toetsing van de bedrijfsopvolgingsregeling aan het gelijkheidsbeginsel plaatsvinden. In de hoofdstukken hiervoor zijn de bedrijfsopvolgingsregeling en het gelijkheidsbeginsel uitgebreid besproken. Aan de hand van de toetsingsmethode uit paragraaf 3.5 wordt in dit hoofdstuk de bedrijfsopvolgingsregeling getoetst.

De bedrijfsopvolgingsregeling bestaat uit vier faciliteiten. De faciliteiten bestaan uit voorwaardelijke vrijstellingen en een uitstel van betaling van het deel waarvoor geen voorwaardelijke vrijstelling wordt verleend. Zoals ook duidelijk blijkt uit het voorbeeld in paragraaf 2.4 zorgt de bedrijfsopvolgingsregeling voor een bevoordeling van een bepaalde groep verkrijgers van schenkingen of erfenissen. De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel zal uit moeten wijzen of voor deze bevoordeling van een groep verkrijgers een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. En als sprake is van rechtvaardigingsgronden, dan zullen deze ook proportioneel moeten zijn.

Bij deze toetsing zal alleen de groep verkrijgers van een objectieve onderneming zoals bedoeld in art. 35c, eerste lid, onderdeel a, SW 1956, worden vergeleken met de verkrijgers die geen recht hebben op een speciale regeling voor vrijstelling van schenk- of erfbelasting.

4.2 Toetsingsmethode

1 – Is er sprake van discriminatie?

Door de bedrijfsopvolgingsregeling wordt de groep verkrijgers van kwalificerend ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming, door schenking of vererving, bevoordeeld ten opzicht van de groep verkrijgers van niet-kwalificerend vermogen. Als een verkrijger van een objectieve onderneming aan alle voorwaarden voldoet, die zijn gesteld voor het toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling, heeft deze recht op de vier faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling. De verkrijger van vermogen dat niet kwalificeert voor het toepassen van de bedrijfsopvolgingsregeling heeft geen recht op deze faciliteiten. De faciliteiten, opgesomd in hoofdstuk 2, hebben tot gevolg dat de verkrijger die de regeling kan toepassen aanzienlijk minder schenk- en erfbelasting betaalt dan een verkrijger die geen recht heeft op de regeling. Hier is duidelijk sprake van een verschil in behandeling van groepen verkrijgers.

2 – Is er sprake van gelijke gevallen?

Bij het bepalen of sprake is van gelijke gevallen gaat het erom dat als een belastingplichtige benadeeld wordt ten opzichte van een andere belastingplichtige, zij beiden in dezelfde situatie verkeren.⁴⁹

Aan de ene kant van de streep staan hier de verkrijgers van ondernemingsvermogen behorend tot een objectieve onderneming, en aan de andere kant staan verkrijgers die vermogen ontvangen niet kwalificerend als ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming. Voorbeelden hiervan zijn de verkrijger van alleen liquide middelen, een woning, inboedel van een woning, beleggingsaandelen.

De overeenkomst tussen beide groepen is gelegen in het feit dat zij vermogen verkrijgen door schenking of vererving en hierdoor belastingplichtig zijn voor de SW 1956. De groepen verkrijgers verschillen van elkaar door het verschil in verkrijging. Stevens noemt in het rondetafelgesprek dat het verschil, tussen het verkrijgen van ondernemingsvermogen en ander vermogen, zit in de veronderstelling dat ondernemingsvermogen ‘vast’ zit of dat voor ondernemers een ‘level playing field’ in vergelijking tot multinationals moet worden gecreëerd.⁵⁰ Met het ‘vast’ zitten van ondernemingsvermogen wordt bedoeld dat het niet zomaar mogelijk is om geld uit de onderneming te halen. Hiervoor zijn dan niet genoeg liquide middelen in de onderneming aanwezig. Door het onttrekken van liquide middelen uit een onderneming komt de continuïteit van de onderneming in gevaar. Dit omdat een onderneming met geen of weinig liquide middelen niet aan zijn betalingsverplichtingen kan voldoen.

De vraag is nu of het ‘vast’ zitten van ondernemingsvermogen wel zorgt voor onderscheid tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen. Zo is ook te stellen dat beleggers in een hedgefonds ook ‘vast’ zitten met hun geld.⁵¹ Met de economische crisis in gedachte en het huidige verloop van de beurskoersen is het voor hedgefondsen momenteel niet mogelijk om aan hun geld te komen. Ditzelfde is te zeggen voor huiseigenaren, de slechte huizenmarkt, met de momenteel dalende huizenprijzen, zorgt ervoor dat dit geen moment is voor verkoop.

⁴⁹ R.E.C.M. Niessen, *De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel*, TFB nr. 1 - februari 2009, blz. 6.

⁵⁰ Kamerstukken II, 2009/2010, 31 930, nr. 15, blz. 3.

⁵¹ J.M.C. van Beek, E.J.W. Heithuis, R.T.R. Hoppenreijts, K. Kievit, J.A. Pol, *Schenk- en Erfbelasting 2010*, Deventer: Kluwer 2010, blz. 330.

Enkel het argument van het ‘vast’ zitten van ondernemingsvermogen zorgt niet voor een duidelijke ongelijkheid tussen ondernemingsvermogen en ander soort vermogen. Op grond hiervan kan geconcludeerd worden dat er sprake is van gelijke gevallen. Aangezien sprake is van gelijke vallen, moet worden getoetst of voor het verschil in behandeling redelijke rechtvaardigingsgronden bestaan.

3 – Is er een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in wettelijke behandeling?

Nu is geconstateerd dat sprake is van een redelijke mate van gelijkheid tussen beide groepen verkrijgers, zullen we moeten kijken naar de rechtvaardigingsgronden die worden gebruikt voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

De bedrijfsopvolgingsregeling is in het leven geroepen om de continuïteit van de onderneming te waarborgen.⁵² Door het verlenen van een voorwaardelijke vrijstelling en een niet-rentedragend uitstel van betaling voor de schenk- en erfbelasting zou de verkrijger van een objectieve onderneming niet in liquiditeitsproblemen komen. Hierdoor wordt een eventuele liquidatie van de onderneming of geforceerde verkoop vermeden. Beide situaties zouden een negatief effect op de economie hebben. Of dergelijke effecten werkelijk zoveel invloed hebben dat de bedrijfsopvolgingsregeling noodzakelijk is, is nooit onderzocht.⁵³ In het rondetafelgesprek benadrukt Mw. van Vijfeijken dan ook dat zij vreest dat door de verdere uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsregeling belastingplichtigen een succesvol beroep kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel.⁵⁴

Een andere rechtvaardigingsgrond, voor het bevoordelen van de verkrijgers van ondernemingsvermogen ten opzichte van verkrijgers van ander vermogen, zou het ‘level playing field’ in vergelijking tot multinationals kunnen zijn. Hiermee wordt bedoeld dat kleinere ondernemers dezelfde kansen moeten hebben als de grote multinationals, welke nooit last kunnen hebben van bedreiging van de continuïteit door verschuldigde schenk- of erfbelasting.⁵⁵ Dit argument, ter rechtvaardiging van de bevoordeling van verkrijgers van ondernemingsvermogen, wordt echter niet door de wetgever gebruikt.

⁵² Kamerstukken II, 1983/1984, 18 226, nr. 3, blz. 3.

⁵³ I.J.F.A. van Vijfeijken, *Wetsvoorstel 31 930: gebrek aan visie*, WFR 2009/1231, blz. 1231-1234.

⁵⁴ Zie voetnoot 51.

⁵⁵ Zie voetnoot 51.

4 – Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling en de rechtvaardigingsgronden proportioneel?

In deze situatie is geen sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel op een van de fundamentele gronden uit art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR, ras, geslacht, kleur, godsdienst, politieke of andere overtuigingen. Hierdoor zal de rechter een ruime beoordelingsvrijheid toekomen bij het beoordelen of de genoemde gronden een objectieve en redelijke rechtvaardiging zijn voor de bevoordeling veroorzaakt door de bedrijfsopvolgingsregeling.⁵⁶

Bij het vorige punt is besproken dat de continuïteit van de onderneming de belangrijkste rechtvaardigingsgrond is. Deze rechtvaardigingsgrond is bij de invoering en latere uitbreidingen van de bedrijfsopvolgingsregeling genoemd door de wetgever. Naarmate de bedrijfsopvolgingsregeling is uitgebreid zijn steeds meer twijfels ontstaan over de vraag of deze rechtvaardigingsgrond voldoende proportioneel is. De continuïteit van een onderneming moet rechtvaardigen dat een bepaalde groep verkrijgers nagenoeg geheel is vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. De staatssecretaris is van mening dat door een verdere uitbreiding van de bedrijfsopvolgingsregeling geen sprake is van een toenemende strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.⁵⁷

Door zowel Stevens als Van Vijfeijken wordt benadrukt dat onderzoek naar het nut en de noodzaak van de vrijstelling nooit heeft plaatsgevonden.⁵⁸ Hierdoor is het maar de vraag of het niet verlenen van een vrijstelling bij schenking of vererving van ondernemingsvermogen daadwerkelijk zorgt voor belemmering. Een onderzoek zou tevens kunnen uitwijzen of deze belemmering niet al zou kunnen worden voorkomen voor enkel het verlenen van een niet-rentedragend uitstel van betaling. Daarnaast zijn de financieringslasten bij de verkrijging van ondernemingsvermogen via schenking of vererving aanzienlijk lager dan bij het kopen van een onderneming.⁵⁹ De koper van een onderneming moet meer opbrengen dan de verkrijger, die slechts schenk- of erfbelasting verschuldigd is. Echter de moeilijkheid zit hier dan in de timing. De timing van een verkoop is afgestemd op de wensen van de koper, wat bij overlijden niet het geval is. Bij een verkoop is hierdoor de kans groter dat financieringsmogelijkheden voor de koper optimaal zijn.

⁵⁶ Zie voetnoot 45.

⁵⁷ Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 9, blz. 19.

⁵⁸ S.A. Stevens, *De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting*, TFO 2010/25, § 2.2 en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Wetsvoorstel 31 930: gebrek aan visie*, WFR 2009/1231, blz. 1231-1234.

⁵⁹ J.W. Zwemmer, *Bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956*, WPNR 2000/6391, § 2.1.

Het 'level playing field' met grote multinationals dat door de bedrijfsopvolgingsregeling wordt gecreëerd, zorgt voor gelijkheid tussen de kleine onderneming en de grote multinationals. Dit rechtvaardigt dat een kleine onderneming recht moet hebben op een vrijstelling van schenk- of erfbelasting om zo niet benadeeld te worden ten opzichte van een grote multinational. Echter, het 'level playing field' rechtvaardigt niet het verschil in behandeling tussen schenking of vererving van ondernemingsvermogen ten opzichte van ander vermogen.

De proportionaliteit tussen de rechtvaardigingsgronden en het verschil in behandeling is mijns inziens niet voldoende. Het feit dat nooit onderzoek is gedaan naar het nut en noodzaak van de vrijstelling zorgt voor onduidelijkheid over de bedreiging van de continuïteit van een onderneming. In plaats van een nagenoeg gehele vrijstelling van ondernemingsvermogen zou een niet-rentedragend uitstel van betaling wellicht ook voldoende kunnen zijn.

5 – Is er rechtsherstel mogelijk?

De rechter moet kiezen tussen direct rechtsherstel of het herstel overlaten aan de wetgever. De rechter kan enkel kiezen voor een direct rechtsherstel als bevoordeling of benadeling van een groep wordt veroorzaakt door de uitleg van een bepaalde wettekst. Dit is echter niet het geval. Bij de bedrijfsopvolgingsregeling wordt de bevoordeling veroorzaakt door een bepaling die in de wettekst van de SW 1956 staat geschreven. Het rechtsherstel zal overgelaten moeten worden aan de wetgever, die de regeling zo zou moeten aanpassen dat er geen sprake meer zal zijn van een strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.

Voor het herstellen van deze strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel hoeft de regeling niet in zijn geheel afgeschaft te worden. Een mogelijkheid voor rechtsherstel is het kleiner maken van het verschil in behandeling. Dit zou kunnen worden bereikt door een vermindering van de bevoordeling van de verkrijgers die nu nog recht hebben op de faciliteiten, of een verbetering van de positie waarin de verkrijgers zich bevinden die geen recht hebben op de faciliteiten.

- Optie 1: Een verlaging en/of afschaffing van de voorwaardelijke vrijstelling met in plaats van de vrijstelling geheel of grotendeels een niet-rentedragend uitstel van betaling. Hierdoor komt de onderneming niet direct in liquiditeitsproblemen en kan de schenk- of erfbelasting bijvoorbeeld gefaseerd worden betaald.

- Optie 2: Het toekennen van een uitstel van betaling voor de schenk- en erfbelasting en/of een verlaging van de schenk- of erfbelasting voor verkrijgers die geen recht hebben op toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling.

Een afschaffing van de schenk- en erfbelasting is volgens de wetgever niet mogelijk. Dit omdat de opbrengsten uit de schenk- en erfbelasting op dit moment nog te groot zijn om te moeten missen.⁶⁰ Hierdoor gaat mijn voorkeur uit naar optie 1, waarbij de bevoordeling van de verkrijgers van ondernemingsvermogen wordt verminderd. Bij deze optie zal een onderneming niet direct in betalingsproblemen komen door het niet-rentedragend uitstel van betaling en zal de het verschil in behandeling tussen de verkrijgers van ondernemingsvermogen ten opzichte van ander vermogen verkleind worden.

4.3 Conclusie

Uit de toetsing blijkt dat sprake is van bevoordeling van de groep verkrijgers van ondernemingsvermogen ten opzichte van verkrijgers van ander vermogen. Door de bedrijfsopvolgingsregeling betalen verkrijgers van ondernemingsvermogen nagenoeg geheel geen schenk- of erfbelasting.

De groep verkrijgers van ondernemingsvermogen onderscheidt zich van andere verkrijgers, omdat bij de verkrijging van ondernemingsvermogen niet altijd direct liquide middelen beschikbaar zijn voor het betalen van de schenk- of erfbelasting. Echter dit kan ook het geval zijn bij verkrijging van ander vermogen, zoals hedgefondsen of een woning.

De belangrijkste rechtvaardigingsgrond voor het verschil in behandeling tussen de twee groepen is het belang van de continuïteit van een onderneming. Als een ondernemer liquide middelen aan zijn onderneming zou moeten onttrekken, kan dit ten koste van de ondernemingsactiviteit gaan waarvoor deze liquide middelen nodig zijn. Als andere rechtvaardigingsgrond zou het 'level playing field' met grote multinationals genoemd kunnen worden. Bij grote multinationals kan geen sprake zijn van een bedreiging van de continuïteit door schenk- of erfbelasting. Dit heeft de wetgever echter nooit als rechtvaardigingsgrond gebruikt. Daarnaast is het 'level playing field' een goede rechtvaardigingsgrond voor het bevoordelen van de verkrijger van een onderneming. Door de bedrijfsopvolgingsregeling wordt de kleine onderneming niet benadeeld, door een schenk- of erfbelasting, ten opzichte

⁶⁰ Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 4, blz. 2.

van grote multinationals. Echter wordt hiermee niet de vraag beantwoord of de bevoordeling van de verkrijger van ondernemingsvermogen ten opzichte van de verkrijger van ander vermogen gerechtvaardigd is.

Over de proportionaliteit van de rechtvaardigingsgronden in verhouding tot het verschil in behandeling is een beperkt oordeel te geven. Gezien nooit onderzoek is gedaan naar het nut en de noodzaak van de bedrijfsopvolgingsregeling, is er geen bewijs van een bedreiging van de continuïteit van een onderneming. De belemmering zou eventueel kunnen worden voorkomen door het verlenen van niet-rentedragend uitstel van betaling.

Mogelijk rechtsherstel zou kunnen worden gedaan door het verminderen van de bevoordeling van verkrijgers van ondernemingsvermogen. Dit is mogelijk door middel van een verlaging van de vrijstelling met hiervoor in de plaats een niet-rentedragend uitstel van betaling. Hierdoor wordt het verschil in behandeling tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen kleiner. En budgettair ontstaan geen problemen, deze kunnen wel ontstaan bij een vermindering van schenk- en erfbelasting voor verkrijgers van ander vermogen.

5. Conclusie

Het doel van deze scriptie was het beantwoorden van de vraag of de huidige bedrijfsopvolgingsregeling in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel uit het EVRM en het IVBPR. Voor het beantwoorden van deze vraag heb ik in de voorgaande hoofdstukken onderzoek gedaan naar hetgeen de bedrijfsopvolgingsregeling inhoudt, welke verkrijgers gebruik kunnen maken van de regeling, wat het gelijkheidsbeginsel is en hoe aan dit gelijkheidsbeginsel getoetst kan worden.

De bedrijfsopvolgingsregeling bevoordeelt verkrijgers, door schenking of vererving, van ondernemingsvermogen van een objectieve onderneming ten opzichte van verkrijgers van ander vermogen. De tegemoetkomingen in de bedrijfsopvolgingsregeling zorgen voor een nagenoeg gehele vrijstelling van schenk- en erfbelasting voor verkrijgers van kwalificerend ondernemingsvermogen. Door het verschil in verschuldigde schenk- of erfbelasting tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van ander vermogen is te zeggen dat hier sprake is van discriminatie.

Het onderscheid tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen zou moeten liggen in de gedachte, dat ondernemingsvermogen ‘vast’ zit in een onderneming. Bij verkrijging van ondernemingsvermogen zou het hierdoor niet mogelijk zijn direct aan liquide middelen te komen voor het betalen van de schenk- of erfbelasting. Bij ander vermogen kan het echter ook voorkomen dat de schenk- of erfbelasting niet direct voldaan kan worden door een gebrek aan liquide middelen. Bij verkrijging van hefdefondsen is het niet mogelijk de beleggingen direct te verkopen. Hierdoor zal niet de optimale prijs verkregen worden. Hetzelfde geldt voor verkrijging van een woning, welke met de nog steeds dalende huizenprijzen momenteel niet goed in de markt ligt. Ondernemingsvermogen onderscheidt zich dus niet altijd van ander vermogen door het ‘vast’ zitten van het ondernemingsvermogen in een onderneming. Doordat geen sprake is van een duidelijk onderscheid, valt te concluderen dat sprake is van gelijke gevallen.

De bedrijfsopvolgingsregeling is in het leven geroepen om de continuïteit van een onderneming niet te belemmeren. Met de regeling wordt voorkomen dat een onderneming geliquideerd of geforceerd verkocht moet worden voor het kunnen betalen van de verschuldigde schenk- of erfbelasting. Dit zou economisch onwenselijk zijn. Voor het toepassen van de regeling moet de verkrijger van het ondernemingsvermogen voldoen aan het voortzettingsvereiste van ten minste vijf jaar. Zou de verkrijger van het

ondernemingsvermogen de onderneming willen liquideren of verkopen, dan zal ook geen sprake zijn van liquiditeitsproblemen en is de bedrijfsopvolgingsregeling ook niet nodig.

De continuïteit van de onderneming is tevens de belangrijkste rechtvaardigingsgrond welke wordt gebruikt in de toetsing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan het gelijkheidsbeginsel. Er moet sprake zijn van voldoende proportionaliteit tussen deze rechtvaardigingsgrond en het verschil in behandeling tussen de verkrijger van ondernemingsvermogen en de verkrijger van ander vermogen. Doordat nooit een onderzoek is gedaan naar de bedreiging van de continuïteit van ondernemingen, door het betalen schenk- en erfbelasting, is niet te zeggen wat de gevolgen zouden zijn van het niet bestaan van de regeling. Het is mogelijk dat enkel een niet-rentedragend uitstel van betaling voldoende zou zijn om de continuïteit van een onderneming te waarborgen.

Als aanbeveling kan worden gegeven de bedrijfsopvolgingsregeling in te perken. Hiervoor zie ik de volgende opties.

- Optie 1: Een verlaging en/of afschaffing van de voorwaardelijke vrijstelling, met in plaats van de vrijstelling geheel of grotendeels een niet-rentedragend uitstel van betaling. Hierdoor komt de onderneming niet direct in liquiditeitsproblemen en kan de schenk- of erfbelasting bijvoorbeeld gefaseerd worden betaald.
- Optie 2: Het toekennen van een uitstel van betaling voor de schenk- en erfbelasting en/of een verlaging van schenk- en erfbelasting voor verkrijgers die geen recht hebben op toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling.

Mijn voorkeur gaat hier uit naar optie 1. Een verlaging van de vrijstelling met hiervoor in de plaats een niet-rentedragend uitstel van betaling. Hierdoor wordt het verschil in behandeling tussen ondernemingsvermogen en ander vermogen kleiner. Tevens zou bij de verlaging van de schenk- en erfbelasting, zoals genoemd in optie 2, niet voordelig zijn op grond van budgettaire overwegingen.

Literatuurlijst

Boeken

- R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996
- T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998
- P.H.J. Essers, *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Deventer: Kluwer 2004
- A. de Haan, *Bedrijfsvermogen in de Successiewet en het gelijkheidsbeginsel*, Proefschrift Universiteit van Amsterdam, 2007
- L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, G.W.B. van Westen, *Studenteneditie Cursus belastingrecht Inkomsten belasting*, Deventer: Kluwer 2008
- D.M. Weber, S.R. Pancham, R.P.C.W.M. Brandsma, K.M. Braun, *Studenteneditie Cursus Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2008.
- L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009
- J.M.C. van Beek, E.J.W. Heithuis, R.T.R. Hoppenreijns, K. Kievit, J.A. Pol, *Schenk- en Erfbelasting 2010*, Deventer: Kluwer 2010

Tijdschriften

- J.W. Zwemmer, *Bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956*, WPNR 2000/6391
- J.W. van den Berge, *Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel*, WFR 2000/9691
- M.W.C. Feteris, *Belastingen en mensenrechten*, MBB 2006/03
- M.W.C. Feteris, *Belastingen en mensenrechten*, MBB 2008/02
- T.C. Hoogwout, *Eindelijk besluit betreffende het beleidscriterium bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten*, MBB 2008/02
- R.E.C.M. Niessen, *Belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel*, TFB, nr 1 – februari 2009
- I.J.F.A. van Vijfeijken, *Wetsvoorstel 31 930: gebrek aan visie*, WFR 2009/1231

S.A. Stevens, *De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting*, TFO 2010/25.

T.C. Hoogwout, *Wijziging van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet per 2010*, VFP 2009/12

Kamerstukken

Kamerstukken II, 1983/1984, 18 226, nr. 3

Kamerstukken II, 1998/1999, 26 727, nr. 3

Kamerstuk II, 2001/2002, 28 015, nr.3

Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 3

Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 4

Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 9

Kamerstukken I, 2009/2010, 31 930, A

Kamerstukken II, 2009/2010, 31 930, nr. 15

Overige

Raad van State, 3 april 2009, No.W06.09.0081/III

Besluit staatssecretaris van Financiën 28 januari 1998, nr. AFZ97/4358 (Stcrt. 22), *Wijziging van de Leidraad Invordering 1990*, V-N 1998/8.43

Human Rights Committee, General Comment nr. 18, Non-discrimination (Thirty-seventh session, 1989)