

Vergaderjaar 2023–2024

**36 421**

## **Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 in verband met aanpassingen in een aantal fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024)**

**Nr. 12**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 16 mei 2024

Op 11 april 2024 heeft uw Kamer de plenaire behandeling van het initiatiefwetsvoorstel Maatoug over kort gezegd de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) voortgezet.<sup>1</sup> Vanuit het kabinet heb ik in dat debat, in navolging van mijn brief van 9 april 2024<sup>2</sup>, benadrukt de gedachtegang van de indieners te begrijpen maar de maatvoering niet te onderschrijven. Het kabinet heeft gekozen voor een andere maatvoering van de voorgestelde maatregelen in de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 en nog in te dienen wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025. Laatstgenoemd wetsvoorstel is op 19 april jl. in internetconsultatie gegaan. Deze loopt tot en met 19 mei 2024.

Tijdens het debat op 11 april 2024 ontstond een discussie over de merites van amendement met Kamerstuk 36 421, nr. 11 van de leden Inge van Dijk en Erkens (hierna afgekort tot amendement 11)<sup>3</sup> dat afgelopen najaar door uw Kamer voor de Tweede Kamerverkiezingen is aangenomen en deel uitmaakt van de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024. Deze discussie betrof in het bijzonder de twee maatregelen die de toegang tot de BOR en doorschuifregeling aanmerkelijk belang (DSR ab) verbreden. Er is op 11 april 2024 een amendement door het lid Sneller (D66)<sup>4</sup> ingediend met als strekking het terugdraaien van amendement 11. Voorts is een motie door het lid Idsinga c.s. ingediend met als strekking de ongewenste gevolgen van het aangenomen amendement 11 terug te

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 128. Voorstel van wet van het lid Maatoug houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere fiscale wetten in verband met het doen vervallen van enkele fiscale regelingen.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 128, nr. 14.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 11.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 128, nr. 15.

draaien uiterlijk in het Belastingplan 2025.<sup>5</sup> In het debat heb ik herhaald dat het kabinet amendement 11 heeft ontraden en daaraan als procedureel punt toegevoegd dat het aan de Kamer is om wel of niet een door uw Kamer aangenomen amendement terug te draaien. Vervolgens heeft uw Kamer besloten, in navolging van mijn suggestie, de stemmingen over het initiatiefwetsvoorstel Maatoug uit te stellen tot na de ontvangst van mijn brief over de verschillende juridische aspecten alsmede de uitvoeringstoets van amendement 11. Ik heb toegezegd dat deze brief direct na het meireces, in de week van 13 mei 2024 zal komen. Hierbij voldoe ik aan mijn toezegging. Een afschrift van deze brief heb ik aan de Eerste Kamer gezonden.

Voor de duidelijkheid ga ik in de eerste paragraaf eerst in op de vier maatregelen die zijn opgenomen in amendement 11. In paragraaf twee ga ik vervolgens in op de juridische aspecten (staatssteun, gelijkheidsbeginsel) en de uitvoeringstoets van dit amendement. Een appreciatie van het amendement van het lid Sneller en de motie van het lid Idsinga c.s. is opgenomen in paragraaf drie. Tot slot volgt in paragraaf vier de conclusie.

## **1. De vier maatregelen in amendement 11**

Amendement 11 kent vier onderdelen die in werking treden per 1 januari 2025:

1. De vrijstelling goingconcernwaarde van de BOR boven de goingconcernwaarde van € 1,5 miljoen wordt niet verlaagd naar 70%, maar naar 75%;
2. Een verruiming van de zogenoemde verwateringsregeling in de BOR en de DSR ab. De verwateringsregeling houdt in dat ook toegang tot de BOR en DSR ab bestaat als het indirecte belang minder dan 5% maar ten minste 0,5% bedraagt en uitsluitend is verwaterd door vererving, overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of schenking waarbij de rechtsvoorganger een indirect ab had en de werkmaatschappij een onderneming drijft.<sup>6</sup> Op grond van het amendement vervalt de voorwaarde van «ten minste 0,5%» voor situaties waarin de verkrijger een bloed- of aanverwant in de neergaande lijn is van een rechtsvoorganger krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of schenking die een indirect ab hield in dat andere lichaam;
3. Verbreding van de toegang tot de BOR voor kleine aandelenbelangen (ook box 3) wanneer er met een familiegroep een belang is van ten minste 25%. Elk belang, hoe klein ook, heeft toegang tot de BOR indien de erfflater of schenker aantoont al dan niet tezamen met zijn partner, en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder, een belang van ten minste 25% in het lichaam te hebben;
4. Verlaging van de vrijstelling groene beleggingen in box 3 naar € 30.000 (fiscale partners: € 60.000) ter dekking van de maatregelen 1, 2 en 3.

## **2. Staatssteunaspecten, gelijkheidsbeginsel en uitvoeringsgevolgen van amendement 11**

In de brief van 16 oktober 2023 aan uw Kamer ben ik reeds ingegaan op de kanttekeningen bij en de uitvoeringstechnische aspecten van het door een aantal familiebedrijven aangedragen alternatief alsmede een tweetal andere varianten.<sup>7</sup> Bij brief van 8 november 2023 zijn op grond van een

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 128, nr. 16. Ondertekend door Idsinga en Omtzigt (NSC), Sneller (D66) en Stultiens (GL-PvdA).

<sup>6</sup> Artikel 35c, vijfde lid, onderdeel b, SW 1956.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2023/24, 32 637 en 36 421, nr. 582.

snelle vervolganalyse door de Belastingdienst de uitvoeringsgevolgen per aangenomen amendement toegelicht (uitvoeringsscan).<sup>8</sup> Daarbij was bij amendement 11 opgenomen dat het onduidelijk is of er strijdigheid is met het gelijkheidsbeginsel en of er staatssteun zou ontstaan.

### 2.1 Staatssteunaspecten

Er heeft voor de maatregelen 2 en 3 in amendement 11 een externe toetsing op ongeoorloofde staatssteun plaatsgevonden, voor de maatregelen 1 en 4 speelt dit niet.

Het feit dat het amendement zo duidelijk is toegeschreven naar een verruiming specifiek voor (oude) familiebedrijven, maakt het amendement vanuit staatssteunrechtelijk perspectief kwetsbaar. De regelingen die zouden worden verruimd voor uitsluitend familiebedrijven kennen immers een algemene toepassing. Vanuit staatssteunrechtelijk oogpunt is er geen rechtvaardiging voor verruiming van de verwateringsregeling in de DSR ab en een afwijkende regeling in te voeren voor de BOR voor kleine belangen in familiebedrijven. De belangen en doelstellingen waaraan getoetst moet worden, en het referentiestelsel als zodanig (het algemene stelsel van de Successiewet 1956 en de Wet IB 2001), is opgesteld voor *iedereen*. Binnen dat kader is het moeilijk de rechtvaardigingsgrond te vinden voor een *specifieke* groep van ondernemingen, namelijk familiebedrijven. Nu er geen goede rechtvaardigingsgrond lijkt te bestaan voor deze verruiming en de selectiviteit dus niet gerechtvaardigd kan worden door de aard en opzet van het stelsel, is amendement 11 vanuit staatssteunrechtelijk perspectief kwetsbaar. Wat minder juridisch uitgedrukt: naar verwachting is sprake van ongeoorloofde staatssteun voor zowel maatregel 2 als voor maatregel 3. Voor een uitgebreide analyse door NautaDutilh van de staatssteunaspecten verwijs ik u naar bijlage 1. Wij zouden informeel kunnen sonderen bij de Europese Commissie of zij deze analyse deelt.

### 2.2 Gelijkheidsbeginsel

In de uitvoeringsscan is al aangestipt dat de verruiming van de toegang tot de BOR voor belangen in familiebedrijven naar verwachting op gespannen voet staat met het gelijkheidsbeginsel. Inmiddels heeft voor de maatregelen 2 en 3 van het amendement een toetsing aan het gelijkheidsbeginsel plaatsgevonden, voor de maatregelen 1 en 4 speelt dit niet. Deze toetsing is opgenomen in bijlage 2. De uitkomst van deze toetsing is dat voor maatregel 2 mogelijk een voldoende redelijke grond bestaat voor het verschil in behandeling en dat het bij maatregel 3 (kleine belangen bij familiebelang  $\geq 25\%$ ) niet onwaarschijnlijk is dat de onderbouwing voor het verschil in behandeling ontoereikend wordt bevonden, en is niet ondenkbaar dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt. Hier adviseer ik om deze vraag aan de Landsadvocaat voor te leggen.

### 2.3 Uitvoeringsaspecten

Recent heb ik u de uitvoeringstoetsen bij de door de leden van uw Kamer aangenomen amendementen bij het pakket Belastingplan 2024 toegezonden.<sup>9</sup> De uitvoeringstoets op het aangenomen amendement 11 van de leden Inge van Dijk en Erkens<sup>10</sup> heb ik voor de volledigheid ook bij deze brief gevoegd als bijlage 3. Het eindoordeel van de uitvoeringstoets van de maatregelen 2 en 3 is dat alleen indien alle in de toets genoemde beperkingen in de handhaving en fraudebestendigheid en risico's worden

<sup>8</sup> Kamerstukken I 2023/24, 36 418, B.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418, 141.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 11.

geaccepteerd, deze twee maatregelen in het amendement uitvoerbaar zijn. Uit de uitvoeringstoets blijkt dat de maatregelen 2 en 3 de handhaafbaarheid en fraudebestendigheid van de BOR (en de DSR ab) ingrijpend verslechteren. Er bestaat geen zicht op in welke mate de maatregelen het toepassingsbereik van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten uitbreiden. Daarnaast is het voor de inspecteur niet goed mogelijk om te kunnen beoordelen of belangen in aanmerking komen, onder andere doordat verwantschappen niet steeds zijn te traceren. Bovendien introduceren deze twee maatregelen een groot risico op procesverstoringen in de uitvoering. Hier adviseer ik om in gesprek met familiebedrijven te gaan over bijvoorbeeld de bewijsvraag van de verwantschap. Dat neemt niet weg dat het toepassingsbereik van de maatregelen ook kan zien op andere familiebedrijven die niet in beeld zijn.

### **3. Appreciatie van het amendement van het lid Sneller en de motie van het lid Idsinga c.s.**

Het op 11 april 2024 ingediende amendement van het lid Sneller (D66)<sup>11</sup> heeft als strekking het terugdraaien van amendement 11. Door dit amendement worden de vier maatregelen in amendement 11 geheel teruggedraaid. Het amendement van het lid Sneller leidt er voorts toe dat het initiatiefwetsvoorstel geen voorstellen van de initiatiefnemer meer bevat. Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2024 heb ik amendement 11 ontraden en mijn bezwaren toegelicht onder verwijzing naar mijn brief van 16 oktober 2023. Per saldo leidt het terugdraaien van de vier maatregelen van amendement 11 tot een lastenrelevante structurele budgettaire opbrengst van € 13 mln.

Voorts is 11 april jl. een motie door het lid Idsinga c.s. ingediend met als strekking de ongewenste gevolgen van het aangenomen amendement 11 terug te draaien uiterlijk in het Belastingplan 2025.<sup>12</sup> De ongewenste gevolgen volgens de motie zijn met name dat een kleine groep een belastingvoordeel van ongeveer 21 miljoen euro ontvangt en de dekking door versoering van de vrijstelling groen beleggen in box 3. Naar aanleiding van de zorgen van de groenbanken over de gevolgen van het amendement heeft de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat recent een onderzoek aangekondigd naar de mogelijke gevolgen voor de Regeling groenprojecten van de verlaging van de vrijstelling groen beleggen. Dit onderzoek loopt inmiddels. Het is de bedoeling om uw Kamer daarover vóór het zomerreces nader te informeren. Ervan uitgaande dat de motie oproept om de maatregelen 2 en 3 terug te draaien, kan met de opbrengst daarvan de verlaging van de vrijstelling groene beleggingen in box 3 naar € 30.000 (fiscale partners: € 60.000) worden beperkt tot een verlaging naar € 61.000 (fiscale partners: € 122.000).

Het is aan uw Kamer als medewetgever om wel of niet een door de Kamer aangenomen amendement terug te draaien. Het kabinet zal niet met zo'n voorstel in het Belastingplan 2025 komen, tenzij uw Kamer daar het kabinet in meerderheid toe oproept. Daarbij wil ik er wel op wijzen dat de uitkomsten van de toetsing aan staatssteun, het gelijkheidsbeginsel en de uitvoeringsgevolgen van maatregelen 2 en 3 van het amendement 11 de Kamer eigenlijk geen andere keuze laten dan deze twee maatregelen ongedaan te maken.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 128, nr. 15.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 128, nr. 16. Ondertekend door de leden Idsinga en Omtzigt (NSC), Sneller (D66) en Stultiens (GL-PvdA).

#### **4. Conclusie**

Naar verwachting is bij maatregelen 2 en 3 van amendement 11 sprake van ongeoorloofde staatssteun. Er zou informeel kunnen worden gesondeerd bij de Europese Commissie of zij deze analyse deelt. Wat de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel betreft: Voor maatregel 2 bestaat mogelijk een voldoende redelijke grond voor het verschil in behandeling. Bij maatregel 3 (kleine belangen bij familiebelang  $\geq 25\%$ ) is het niet onwaarschijnlijk dat de onderbouwing voor het verschil in behandeling ontoereikend wordt bevonden, waardoor het niet ondenkbaar is dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt. Om dit ook extern te toetsen, adviseer ik om hierover advies aan de Landsadvocaat aan te vragen.

Uit de uitvoeringstoets blijkt dat maatregelen 2 en 3 de handhaafbaarheid en de fraudebestendigheid van de BOR (en de DSR ab) ingrijpend verslechteren. Het eindoordeel van de uitvoeringstoets is dat alleen indien alle in de toets genoemde beperkingen in de handhaving en fraudebestendigheid en risico's worden geaccepteerd, het amendement uitvoerbaar is. Om de risico's beter in beeld te brengen, adviseer ik om met de beperkte groep familiebedrijven in gesprek te gaan. Dat laat onverlet dat het toepassingsbereik van de maatregel ook kan zien op andere familiebedrijven die niet in beeld zijn.

De uitkomsten van deze toetsen op de maatregelen 2 en 3 van het amendement 11 de Kamer eigenlijk geen andere keuze laten dan deze twee maatregelen ongedaan te maken. Met de hiervoor aangehaalde motie en het hiervoor aangehaalde amendement, heeft uw Kamer de mogelijkheid om maatregelen 2 en 3 terug te (laten) draaien.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M.L.A. van Rij