

W · P · N · R

Nummer 6961
Jaargang 145
9 februari 2013

Mr. F.M.H. Hoens

**Postrelationele pensioensolidariteit:
wat een pech, pensioenpot weg (II, slot)**

In het tweede deel van de bijdrage over knelpunten bij de postrelationele pensioensolidariteit besteedt de auteur aandacht aan de directeur-groootaandeelhouder, de informatievoorziening na scheiding door een pensioenfonds en wordt afgerond met gedachtevorming omtrent eventuele oplossingen.

Drs. B.M. van der Sar

De vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit - Over (on)gelijkheid en 'fair balance'

In deze bijdrage wordt stilgestaan bij de ontstaansgeschiedenis van de BOF en wordt de faciliteit getoetst aan zowel het gelijkheidsbeginsel als het beginsel van 'fair balance'.

Prof. mr. W. Breehaaar

**De uitdrukking 'staaksgewijs' in art. 4:12
lid 2 BW**

Het staaksgewijs geroepen worden heeft tot gevolg dat niet zonder meer alle afstammelingen van degene wiens plaats te vervullen is, in een concreet geval als erfgenaam optreden.



Koninklijke Notariële
Beroepsorganisatie

De vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit - Over (on)gelijkheid en 'fair balance'



Drs. B.M. van der Sar*

1. Inleiding

De uitspraak van Rechtbank Breda van 13 juli 2012¹ en de andersluidende uitspraken van Rechtbank Arnhem² en Rechtbank Haarlem³ over de reikwijdte van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (hierna: BOF) in de Successiewet 1956 (SW 1956) houden de gemoe-deren flink bezig. Genoeg aanleiding dus om uitgebreider stil te staan bij de rechtsvragen over de toepassing van de BOF in de SW 1956.

In deze bijdrage wordt in onderdeel 2 ingegaan op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving en de ruime beoordelingsvrijheid ('wide margin of appreciation') die de wetgever heeft. Vervolgens wordt in onderdeel 3 ingegaan op het beginsel van 'fair balance' uit art. 1 van het Eerste Protocol EVRM.

In onderdeel 4 wordt in vogelvlucht ingegaan op de ontstaansgeschiedenis van de BOF en de totstand-koming van het percentage van de vrijstelling. In de onderdelen 5 en 6 wordt de BOF vervolgens getoetst aan zowel het gelijkheidsbeginsel als aan het begin-sel van 'fair balance'. In onderdeel 7 wordt ingegaan op de verschillende rechtbankuitspraken. Het geheel wordt afgerond in onderdeel 8 waarbij ook een blik op de toekomst wordt geworpen.

2. Het gelijkheidsbeginsel

2.1. Algemeen

Het is niet mogelijk om het gelijkheidsbeginsel, als beginsel van behoorlijke wetgeving, te toetsen aan de Grondwet.⁴ Het is echter wel mogelijk om wette-lijke bepalingen te toetsen aan het gelijkheidsbegin-sel uit het EVRM en IVBPR. Voor de vraag of sprake is van verboden discriminatie, zoals bedoeld in de art. 26 IVBPR en 14 EVRM, is het noodzakelijk dat sprake is van een van de volgende situaties:

- gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld terwijl hiervoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat;
- ongelijke gevallen die gelijk worden behandeld terwijl hiervoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat; of
- ongelijke gevallen die onevenredig ongelijk wor-den behandeld terwijl voor deze onevenredig ongelijke behandeling geen objectieve en rede-lijke rechtvaardiging bestaat.

Voor de vraag of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel dient te worden gekeken naar doel en strekking van de wet. Toegesplitst op de BOF

is dan van belang of sprake is van gelijke gevallen bij de verkrijging van (gekwalificeerd) ondernemings-vermogen en overige vermogensvormen. Vervolgens is de vraag of sprake is van een ongelijke behande-ling en of hiervoor een (proportionele) rechtvaardigingsgrond is. Ingeval sprake is van ongelijke geval-len is van belang of sprake is van een onevenredige ongelijke behandeling door de BOF uitsluitend toe te passen op ondernemingsvermogen.

2.2. Gelijke gevallen?

Het uitgangspunt van de SW 1956 is dat de aard en hoedanigheid van hetgeen is verkregen voor de heffing van schenk- en erfbelasting niet relevant is. De verkrijging krachtens erfrecht van onder-nemingsvermogen en de verkrijging van andere vermogensvormen zijn voor de heffing van erfbelas-ting dan ook in beginsel aan te merken als gelijke gevallen, gegeven het buitenkansbeginsel en het draagkrachtbeginsel als dragende grondslagen voor de erf- en schenkbelastingen.

Deze gelijkheid wordt benadrukt in het rapport '*Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit*' waarin wordt opgemerkt:⁵

Het voorgaande laat onverlet dat de vererving of schenking van bedrijfsvermogen niet principieel anders is dan de vererving of schenking van ander vermogen zodat, gegeven het uitgangs-punt dat successie- en schenkingsrecht op zich-zelf genomen niet ter discussie staan, terecht geheven wordt.

* Als Tax Controversy Manager verbonden aan een belasting-advieskantoor te Rotterdam en Utrecht. (BvanderSar@deloitte.nl)

1. Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20. Vergelijk: Rechtbank Breda, 22 november 2012, nr. 12/525, LJN BY: 8838.
2. Rechtbank Arnhem, 1 november 2012, nr. Awb 12/1375, LJN BY2093.
3. Rechtbank Haarlem, 14 december 2012, nrs. AWB 12/222, 12/223 en 12/224, LJN: BY7948.
4. In deze bijdrage zal niet worden ingegaan op het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.
5. Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 12 juli 2004, nr. WDB 2004-420M B, Actiepunten uit rapportage 'Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit', V-N 2004/37.7.

Met gelijke gevallen wordt bedoeld gevallen die feitelijk en rechtens gelijk zijn. Dit houdt in dat de gevallen dezelfde (feitelijke) kenmerken hebben en daarnaast onder dezelfde wettelijke bepaling gerangschikt moeten kunnen worden. Naar mijn mening is sprake van gelijke gevallen.

2.3. *Rechtvaardiging voor ongelijke behandeling?*

Het stimuleren van ondernemerschap is in principe een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor een verschil in fiscale behandeling tussen privé- en ondernemingsvermogen. Hoogwout heeft dit als volgt verwoord:⁶

Recht van successie wordt geheven over al wat krachtens erfrecht wordt verkregen (artikel 1, aanhef, ten eerste, SW). Het uitgangspunt van de SW is dat in beginsel de aard en hoedanigheid van hetgeen is verkregen voor de heffing van het recht van successie niet relevant is. De verkrijging krachtens erfrecht van ondernemingsvermogen en andere vermogensvorming zijn voor de heffing van successierecht dan ook in beginsel aan te merken als gelijke gevallen. Door de invoering van de faciliteit is op het hiervoor besproken uitgangspunt inbreuk gemaakt. Het stimuleren van ondernemerschap vormt in het algemeen een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor een verschil in fiscale behandeling tussen privé- en ondernemingsvermogen.

Ook Stevens⁷ is van mening dat de continuïteit in principe een legitieme rechtvaardigingsgrond is om ondernemingsvermogen anders te behandelen.

2.4. *'Wide margin of appreciation'*

De wetgever heeft, bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, een ruime beoordelingsvrijheid. Onder verwijzing naar het arrest Della Ciaja⁸ waarin werd gesproken over een 'wide margin of appreciation', heeft de Hoge Raad in zijn arrest BNB 2005/310 over de ruime beoordelingsvrijheid bepaald.⁹

Vooropgesteld moet worden dat op fiscaal gebied aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of voor de toepassing van artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen (vgl. EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398). Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is (EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, zaak M.A. en anderen tegen Finland, V-N 2003/52.2).

A-G Wattel heeft ten aanzien van de genoemde ruime beoordelingsvrijheid het volgende opgemerkt:¹⁰

Een grote rol in belastingzaken speelt de genoemde 'wide margin of appreciation' (...) Straatsburg [beschouwt] belastingheffing als bij uitstek een politiek beleidsterrein waar de politiek zoveel mogelijk ruimte gelaten moet worden. Ingegrepen wordt pas, zo vat ik samen, bij een wijze van heffing waarvoor een fatsoenlijk land zich moet schamen.

3. *Het beginsel van 'fair balance'*

3.1. *Algemeen*

In art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM is het recht op ongestoord genot van eigendom vastgelegd. Inbreuken op dit eigendomsrecht zijn toegestaan, mits hiervoor een rechtvaardiging bestaat. Belastingheffing door de staat is in principe een gerechtvaardigde inbreuk die getoetst dient te worden aan het beginsel van 'fair balance'.

3.2. *Art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM*

Art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM luidt in de Nederlandse vertaling:

Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht. De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.

Bij de beoordeling of wetgeving van een lidstaat verenigbaar is met art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM dient vanzelfsprekend eerst te worden beoordeeld of er sprake is van eigendom ('possessions') en, zo ja, of dit eigendomsrecht door die wetgeving wordt geschonden. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) toetst

6. T.C. Hoogwout, Bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet discriminatoir?, TFV 2012/09.
7. S.A. Stevens, De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, TFO 2010/25.
8. Zaak Della Ciaja/Italië, EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.
9. Hoge Raad 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310.
10. Conclusie A-G Wattel bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137.

vervolgens de rechtsgeldigheid van de maatregel aan de hand van drie beginselen (principles):¹¹

a) *‘Principle of lawfulness’*

De schending van het eigendomsrecht dient op een wettelijke basis te berusten. Uit vaste rechtspraak van het EHRM volgt dat belastingheffing is te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.¹² Dat artikel houdt in, aldus vaste jurisprudentie van het EHRM, dat elke inbreuk door de staat op het ongestoorde genot van eigendom van een natuurlijk of rechtspersoon in overeenstemming met het nationale recht dient te zijn.¹³

b) *‘Principle of legitimate aim’*

Met de schending van het eigendomsrecht dient een legitieme doelstelling van algemeen belang te worden gediend. Uit de rechtspraak van het EHRM blijkt dat bij de beoordeling of een maatregel het algemeen belang dient, veel gewicht wordt toegekend aan de beoordelingsvrijheid van de wetgever. In het algemeen kan ervan worden uitgegaan dat het EHRM het door de lidstaat aangevoerde doel accepteert, tenzij de beoordeling van de nationale wetgever kennelijk zonder enige redelijke grond is.

c) *‘Principle of fair balance’*

Er dient een redelijke mate van evenredigheid te bestaan tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd (proportionaliteit). Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last (‘individual and excessive burden’), dan wel de toepassing van de wetgeving in een concrete situatie een ‘disproportionate burden’ tot gevolg heeft.¹⁴

4. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit

4.1. Algemeen

In de onderdelen 2 en 3 is in vogelvlucht ingegaan op het gelijkheidsbeginsel van art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM, alsmede op het ‘fair balance’-beginsel uit art. 1 van het Eerste Protocol EVRM. Het gelijkheidsbeginsel en het ‘fair balance’-beginsel zijn niet nieuw en toch heeft de discussie over de reikwijdte van de BOF, mede dankzij de inzet van de procedure van massaal bezwaar, nu de volle aandacht van de landelijke media. Ik ga eerst in op de totstandkoming en achtergrond van de BOF alvorens tot een toetsing te komen aan het gelijkheidsbeginsel en het ‘fair balance’-beginsel.

4.2. Ontstaansgeschiedenis

De eerste BOF bij schenking en vererving stamt uit 1998. Deze regeling bestond destijds uit een regeling voor uitstel van betaling en een voorwaardelijke kwijtschelding van 25% van het verschuldigde

successierecht bij de vererving van ondernemingsvermogen. Materieel gezien kan deze kwijtscheldingsfaciliteit worden gezien als een vrijstelling van successierecht.¹⁵ Met het Belastingplan 2002 is de BOF bij schenking en vererving opgenomen in de SW 1956 en is een betalingsfaciliteit opgenomen in de Invorderingswet 1990.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt – kort samengevat – dat doel en strekking van de faciliteit zijn het voorkomen van financiële problemen die de continuïteit van de onderneming zouden kunnen aantasten.¹⁶ Opvallend is echter dat de faciliteit veel ruimer werd vormgegeven dan de gevallen waar de financiële problemen zich ook daadwerkelijk zouden voordoen. Ook in de gevallen waarbij er geen continuïteitsproblemen waren, vielen onder de faciliteit.

De huidige BOF, zoals deze met ingang van 1 januari 2010 in de SW 1956 is opgenomen, bestaat uit een voorwaardelijke vrijstelling¹⁷ en een faciliteit tot uitstel van betaling. De BOF is van toepassing op de waarde van het ondernemingsvermogen vermeerderd met het beleggingsvermogen ter grootte van (maximaal) 5% van het ondernemingsvermogen.

Indien de ‘going concern’-waarde van de objectieve onderneming meer bedraagt dan € 1.006.000, is 100% van de waarde van de objectieve onderneming tot € 1.006.000 voorwaardelijk vrijgesteld en 83% van de waarde van de objectieve onderneming boven dit bedrag.¹⁸

4.3. De omvang van de vrijstelling

Bij de invoering van de faciliteit in 1998 bedroeg het kwijtscheldingspercentage 25%. Dit percentage werd bepaald “(...) aan de hand van de huidige budgettaire mogelijkheden”.¹⁹ Het lijkt erop dat al bij de invoering een principiële denkfout is gemaakt.

11. Vide conclusie AG-Wattel bij HR 21 mei 2010, nr. 08/05036, BNB 2010/258 en C. Bruijsten, Art. 1 Eerste protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom, WFR 2011/68.
12. EHRM 23 februari 1995, 43/1993/438/517, AV7914 (Gasus), BNB 1995/262, r.o. 60. Vide HR 3 april 2009, nr. 42 467, BNB 2009/268 waarin de jurisprudentie van de het EHRM inzake art. 1 van het Eerste Protocol EVRM kernachtig is samengevat.
13. EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (Iatridis), r.o. 58. Een maatregel dient ‘lawful and not arbitrary’ te zijn.
14. Zie: E. Thomas in zijn noot bij EHRM 20 juli 2004, nr. 37 598/97 (Bäck), FED, 2004/709.
15. Memorie van toelichting, Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 8.
16. Memorie van toelichting, Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, p. 7.
17. Deze voorwaardelijke vrijstelling vervangt de conserverende aanslag.
18. Bij de aanpassing in 2010 was het bedrag nog € 1.000.000. Met ingang van 1 januari 2011 bedraagt dit echter € 1.006.000.
19. Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 6.

Het percentage van de kwijtschelding zou in principe moeten worden gekoppeld aan de omvang van het geschetste probleem: het voorkomen van continuïteitsproblemen bij ondernemingen. Of het gewenste c.q. noodzakelijke percentage budgettair haalbaar is, dient daarna pas aan de orde te komen.²⁰

In het Belastingplan 2002 werd de kwijtscheldingsfaciliteit van 25% aangepast naar een vrijstelling van 30% van het ondernemingsvermogen. Onder verwijzing naar het rapport van de werkgroep Moltmaker *'De warme, de koude en de dode hand'* over de modernisering van de successiewetgeving werd, behoudens de beschikbare budgettaire ruimte, nauwelijks een onderbouwing van nut en noodzaak gegeven van de verhoging gegeven.²¹

In het Belastingplan 2005 werd voorgesteld om het percentage van 30% te verhogen naar 50%. In de Tweede Kamer zijn vragen gesteld over de mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel. In zijn reactie geeft de staatssecretaris aan dat een verdere verhoging dan 50% niet aan de orde is:

“Een verdere verhoging of zelfs een volledige vrijstelling zou, nog afgezien van andere ongewenste neveneffecten, naar ons oordeel over zijn doel heen schieten. Dan zou inderdaad de vraag of er sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel, terecht gesteld kunnen worden.”²²

Ook bij de behandeling van het Belastingplan 2005 lijkt het voor de Tweede Kamer niet heel duidelijk te zijn geweest wat de werkelijke omvang van de continuïteitsproblemen was en in hoeverre deze problemen met een vrijstelling van 50% daadwerkelijk zouden zijn verholpen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de staatssecretaris geen harde cijfers voorhanden had en geen inhoudelijke onderbouwing kon geven van de verhoging van de vrijstelling naar 50%.²³

Bij amendement werd voorgesteld om de vrijstelling uit het Belastingplan 2005 verder uit te breiden naar 75%.²⁴ Ondanks het feit dat dit amendement in strijd was met het standpunt dat de vrijstelling niet verder behoefde te worden verhoogd dan tot 50% en uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat er na het kritische advies van de Raad van State stil is gestaan bij de mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel, heeft de Tweede Kamer desalniettemin ingestemd met het voorstel en is de vrijstelling uiteindelijk vastgesteld op 60% voor de jaren 2005 en 2006 en 75% vanaf 2007.²⁵

4.4. De vrijstelling vanaf 2010

In het oorspronkelijke wetsvoorstel van de wijziging van de BOF zoals met ingang van 1 januari 2010 in de SW 1956 is opgenomen werd het percentage van de vrijstelling verhoogd naar 90%. Als onderbouwing werd aangegeven:

“Om een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid verder te stimuleren wordt tevens voorgesteld het vrijstellingspercentage te verhogen tot 90%.”²⁶

De Raad van State heeft in zijn advies over deze voorgenomen verhoging zich zeer kritisch uitgelaten en aangedrongen op herbezinning van het percentage van de vrijstelling. Naar het oordeel van de Raad is “(...) bij de verhoging van 50% naar 75% reeds de grens overschreden”. De raad gaf hierbij aan dat:

“Het nagenoeg geheel onbelast laten van ondernemingsvermogen past ook niet bij het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de erf- en schenkbelastingen.”²⁷

Met de kritiek van de Raad van State werd niets gedaan.²⁸ Sterker nog: Als gevolg van een amendement werd de vrijstelling van 90% gesplitst in een vrijstelling van 100% en van 83%, afhankelijk van de waarde van de objectieve onderneming.²⁹

4.5. Tussenconclusie

De oorspronkelijke gedachte bij de BOF was het verhelpen van betalingsproblemen die tot een risico voor de continuïteit van de onderneming zouden kunnen leiden. Naar mijn mening is de regeling echter te ver doorgeschoten. Binnen de BOF worden thans ook vermogens vrijgesteld waar van continuïteitsproblemen helemaal geen sprake is.³⁰

Het percentage van de vrijstelling is telkens verhoogd, zonder dat nut en noodzaak werden aan-

20. Budgettaire argumenten kunnen geen rechtvaardiging vormen voor een discriminerende wettelijke vrijstelling. Zie HR 14 juni 1995, nr. 29 254, BNB 1995/252.
21. Zie: Kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker, Kamerstukken II 2000/01, 27 789, nr. 1 en memorie van toelichting, Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3.
22. Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 14.
23. Zie Kamerstukken II 1994–1995, 23 940, nr. 3, p. 10 Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 14.
24. Amendement Dezentjé Hamming, Kamerstukken II 2004/05 29 767, nr. 58.
25. Vide: Belastingplan 2005, wet van 16 december 2004, Kamerstukken II, nr. 29767, Stb. 2004, 653 (art. X en art. XXXIII, tiende lid, waarin wordt bepaald dat het percentage met ingang van 1 januari 2005 zou worden vastgesteld op 60% en per 1 januari 2007 zou worden vastgesteld op 75%).
26. Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 4.
27. Advies Raad van State en Nader rapport, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4.
28. Advies Raad van State en Nader rapport, Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4.
29. Amendement van het lid Cramer c.s., Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 79.
30. Hiervan is al sprake ingeval de belastingplichtige over voldoende liquide middelen beschikt om de verschuldigde belasting direct te kunnen voldoen.

getoond.³¹ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat enkele malen is stilgestaan bij een mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Ondanks stevige kritiek van de Raad van State heeft dit niet geleid tot een zorgvuldigere onderbouwing van het percentage van de vrijstelling of herbezinning van de faciliteit. Uit de toegezegde periodieke evaluatie blijkt dat het voor het Ministerie van Financiën niet mogelijk is om op objectieve wijze een evaluatie uit te voeren naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de BOF.³²

5. Schending gelijkheidsbeginsel?

5.1. Opvattingen in de literatuur

Het onderscheid dat een wetgever maakt tussen privévermogen en ondernemingsvermogen is – kort gezegd – niet aanvaardbaar als de begunstiging van de verkrijger van ondernemingsvermogen veel verder gaat dan ook maar enigszins redelijk is. Burgerhart, Hoogeveen en Egger geven aan dat de noodzaak van de BOF bij de invoering niet is onderzocht.³³ Met de continuïteit van ondernemingen als dragende factor voor de BOF in het achterhoofd komen zij in hun onderzoek tot de zeer opmerkelijke constatering dat het voortzettingsverseiste juist als grootste knelpunt van de bedrijfsopvolging wordt genoemd.³⁴ De auteurs geven aan dat verwacht zou worden dat, bij een faciliteit voor bedrijfsopvolging, de eis dat de onderneming ook moet worden voortgezet, geen probleem zou moeten zijn.

In haar proefschrift *‘De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving’* geeft Hoogeveen³⁵ aan dat de enkele veronderstelling van liquiditeitsproblemen voldoende aanleiding is geweest om in 1997 tot invoering van een vrijstelling over te gaan terwijl de noodzaak van de faciliteit verwaarloosbaar klein zou zijn omdat van de op dat moment bestaande betalingsregeling nauwelijks gebruik zou worden gemaakt. Van Vijfeijken³⁶ vraagt zich af of wel sprake was van een probleem bij de invoering van een vrijstelling per 1 januari 1998 aangezien slechts gemiddeld 16 maal per jaar gebruik werd gemaakt van de regeling en in 1989 en 1993 door de staatssecretaris werd gesteld dat de invoering van een vrijstelling niet wenselijk was.

Over de verruiming van de faciliteit merkt Hoogeveen³⁷ op dat deze hebben plaatsgevonden naar aanleiding van ‘signalen uit de praktijk’ dat de vrijstelling op dat moment niet hoog genoeg zou zijn om de liquiditeitsproblemen weg te nemen. Deze signalen waren evenmin onderbouwd. Naar haar mening had de wetgever, bij het verlenen van zulke substantiële vrijstellingen, meer zorgvuldigheid in acht moeten nemen. Uit de hele parlementaire geschiedenis kan volgens Hoogeveen worden afgeleid dat de invloed van belangenorganisaties en het bedrijfsleven om maatregelen te treffen voor de schenk- en erfbelasting groot is.

De gegeven motiveringen kunnen de invoering en verruiming van de BOF volgens Hoogeveen echter niet legitimeren omdat de noodzaak tot het treffen van een ruime vrijstelling op geen enkele manier aannemelijk is gemaakt. Door telkens hetzelfde standpunt te herhalen, namelijk dat de continuïteit van ondernemingen in gevaar kan komen door de heffing van erfbelasting, wordt de suggestie gewekt dat het standpunt ‘waar’ is zonder dat het standpunt wordt onderbouwd.

Aangezien de noodzaak tot een invoering van een vrijstelling en de verhogingen daarvan niet vaststaan en zelfs niet aannemelijk zijn gemaakt, heeft de wetgever volgens haar in strijd gehandeld met het gelijkheidsbeginsel.³⁸ Ook Van Vijfeijken en Stevens hebben zich erover verbaasd dat onderzoek naar het nut en de noodzaak van de vrijstelling nooit heeft plaatsgevonden.³⁹ Van Vijfeijken oordeelt dat, nu geen systematisch onderzoek naar nut en noodzaak heeft plaatsgevonden, de rechtvaardigingsgrond voor de vrijstelling in de SW 1956 is komen te ontvallen.⁴⁰

31. Het is dan ook niet uit te sluiten dat het percentage in het verleden te ‘laag’ was.
32. Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 juli 2010, AFP/2010/0319 U, V-N 2010/37.13.
33. W. Burgerhart, M.J. Hoogeveen en J.I.M. Egger, Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek, maart 2009, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=94876>.
34. W. Burgerhart, M.J. Hoogeveen en J.I.M. Egger, Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek, maart 2009, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=94876>, onderdeel 4.5.3.2.
35. M.J. Hoogeveen, De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 19, Sdu 2011, Den Haag, par. 9.5.2.
36. I.J.F.A. van Vijfeijken, De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, In: Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011.
37. M.J. Hoogeveen, t.a.p. 9.5.2. In een noot verwijst auteur naar literatuur waarin de noodzaak van de maatregel sterk in twijfel wordt getrokken en kritiek wordt geuit over het gemak waarmee de noodzaak wordt aangenomen.
38. M.J. Hoogeveen, t.a.p. 9.5.3. Hoogeveen heeft ook de effectiviteit van de vrijstelling onderzocht en concludeert dat in 69% van de gevallen de nalatenschap voldoende middelen bevat om het successierecht te kunnen betalen waardoor een cadeau-effect zich voordoet. Dit percentage zal nog hoger uitvallen indien de gevallen, waar de verkrijgers uit eigen middelen of met een (overheids)financiering de verschuldigde successierechten kunnen betalen, worden meegeteld (par 14.4.3.2).
39. I.J.F.A. van Vijfeijken, Wetsvoorstel 31 930: gebrek aan visie, WFR 2009/1231 en S.A. Stevens, De herziene bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting, TFO 2010/25.
40. I.J.F.A. van Vijfeijken, De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel, In: Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011.

De faciliteit is zonder onderscheid van toepassing, zelfs in de gevallen dat de heffing van erfbelasting geen enkele belemmering zou vormen voor het voortzetten van de onderneming. In de situatie dat de heffing van erfbelasting geen belemmering vormt voor voortzetting van de onderneming, wordt de verkrijger van ondernemingsvermogen bevoordeeld boven verkrijgers van andere vermogensbestanddelen.

5.2. *Budgettaire aspecten?*

Een arrest dat niet onbesproken kan blijven is HR 14 juni 1995, nr. 29 254, BNB 1995/252 waarin door de Hoge Raad is beslist dat budgettaire aspecten geen rechtvaardigingsgrond voor discriminatie kan vormen. In zijn kritische noot bij het arrest merkt Feteris terecht op dat:

Het budgettaire argument kan daarom bij iedere discriminerende fiscale maatregel worden aangevoerd. Consequente aanvaarding daarvan zou betekenen dat er in belastingzaken geen sprake kan zijn van discriminatie. Vanzelfsprekend wil de Hoge Raad daar niet aan. Discriminatie is bovendien niet noodzakelijk om de gewenste budgettaire opbrengst te verkrijgen, aangezien dat doel ook kan worden bereikt zonder ongerechtvaardigd onderscheid tussen belastingplichtigen te maken. Iedere discriminerende fiscale maatregel leidt tot benadeling van bepaalde belastingplichtigen; die benadeling biedt de heffende overheid extra belastingopbrengsten.

De inschatting is dat de budgettaire derving van de huidige BOF kan oplopen tot € 1 miljard per jaar.⁴¹

5.3. *Tussenconclusie*

Het uitgangspunt van de SW 1956 is dat de aard en hoedanigheid van hetgeen is verkregen voor de heffing van schenk- en erfbelasting niet relevant is. Het stimuleren van ondernemerschap kan een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond vormen voor een verschil in fiscale behandeling tussen privé- en ondernemingsvermogen. Het is echter vreemd dat het meest kenmerkende element, de mogelijke liquiditeitsproblemen, door de wetgever niet is gebruikt om gelijke en ongelijke gevallen van elkaar te onderscheiden.

Er is echter geen proportionaliteit tussen de (in beginsel legitieme) overheidsdoelstelling die wordt nagestreefd en het hiervoor gebruikte middel, zodat sprake is van onaanvaardbare discriminatie als bedoeld in art. 26 IVBPR respectievelijk art. 14 EVRM.

5.4. *Rechtsgevolgen van de schending van het gelijkheidsbeginsel*

Het is uiteindelijk aan de Hoge Raad om een oordeel te geven of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Ingeval de Hoge Raad deze vraag bevestigend beantwoordt dient vervolgens te worden bepaald wat de gevolgen van deze schending moeten zijn.⁴² Primair is het rechtsgevolg dat de begunstigende regeling wordt toegepast op alle vergelijkbare gevallen. Dat heeft de Rechtbank Breda ook geoordeeld.⁴³

In het arrest HR 14 juli 2000, nr. 35 059, BNB 2000/306 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ingeval een wettelijke regeling in strijd is met het discriminatieverbod en sprake is van een onredelijke ongelijke behandeling, dit niet altijd leidt tot toepassing van de gunstigere regeling op de ongunstiger behandelde gevallen. Indien toepassing van de gunstigere regeling leidt tot ongelijke behandeling van weer andere gevallen, kan de rechter volstaan met de constatering dat sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Het is dan de taak van de wetgever om die schending op te heffen.

Effectief rechtsherstel wordt geboden door de opgelegde aanslagen schenk- en erfbelasting te verminderen op een dusdanige wijze dat geen sprake meer is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling dan wel de opgelegde aanslagen te vernietigen. Het lijkt mij echter meer voor de hand liggen dat de Hoge Raad het uiteindelijk aan de wetgever overlaat om de schending op te heffen.

6. *Schending 'fair balance'?*

6.1. *Algemeen*

De wetgever heeft bij de invoering van de BOF in 1998 en de uitbreidingen daarvan in 2002, 2005, 2006, 2007 en 2010 de met deze wetgeving nagestreefde doelen mijns inziens onvoldoende onderbouwd. Er waren voldoende aanwijzingen om nut en noodzaak van de faciliteit nader te onderzoeken en de faciliteit eventueel aan te passen.⁴⁴

41. Zie brief Staatssecretaris van Financiën van 22 augustus 2012, nr. DGB/12/4747 U, V-N 2012/43.21.

42. Zie uitgebreider P.G.M. Jansen, Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, fiscale geschriften nr. 22, 10 november 2006, par. 2.7.

43. Rechtbank Breda heeft niet alleen de faciliteit, maar ook de daarbij behorende beperkingen in de vorm van een conserverende aanslag, van toepassing verklaard. Met ingang van 2010 is de conserverende aanslag vervangen door een voorwaardelijke vrijstelling.

44. Vergelijk: HR 16 november 2001, nr. C00/142HR, NJ 2002, 469 en Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, V-N 2012/44.5.

De wetgever is van mening dat de continuïteit van ondernemingen van belang is en heeft hiervoor een faciliteit in het leven geroepen. De faciliteit heeft een wettelijke grondslag en een legitiem doel. Er dient echter getoetst te worden of er een redelijke proportionaliteit bestaat tussen het algemeen belang en het individuele belang van de belastingplichtige. Naar mijn mening is de vereiste ‘fair balance’ tussen het algemene belang en de bescherming van de met deze wetgeving gemoeide individuele belangen geschonden.

De veel te ruime werking van de faciliteit kan niet worden ‘verklaard’ met redenen van uitvoerbaarheid en doelmatigheid. Een uitstelfaciliteit voor de reële gevallen, waarin de continuïteit van een onderneming zou worden bedreigd, zou immers al hebben volstaan.⁴⁵

De wetgever heeft de ruime beoordelingsmarge overschreden door bewust het risico te aanvaarden dat ten minste een substantieel deel van de gevallen een (volledige) vrijstelling zou verkrijgen zonder dat het risico bestaat dat de continuïteit van de onderneming in gevaar zou komen door de heffing van schenk- en erfbelasting.⁴⁶ Hierbij is van belang dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van de BOF (ook achteraf) niet kan worden geëvalueerd bij het ontbreken van cijfers.⁴⁷

Voor de individuele belastingplichtige die thans wel schenk- en erfbelasting is verschuldigd, is sprake van een buitensporige last (‘individual and excessive burden’) bij de verkrijging van niet kwalificerend ondernemingsvermogen. Voor deze belastingplichtige is de BOF immers niet van toepassing. Er zijn naar mijn mening onvoldoende gronden om zo ingrijpend af te wijken van het primaire uitgangspunt van de SW 1956. Het buitenkansbeginsel en het draagkrachtbeginsel als dragende grondslagen voor de erf- en schenkbelastingen zijn met de huidige BOF te makkelijk opzij gezet.

Ingeval de BOF evenwichtiger door de wetgever was vormgegeven, zodat alleen de gevallen waarin sprake is van een reëel continuïteitsprobleem zouden kwalificeren, dan zou de BOF veel beperkter toegepast kunnen worden. Bij een gelijkblijvende belastingopbrengst van de SW 1956 zouden alsdan de tarieven van de schenk- en erfbelasting verder naar beneden kunnen worden bijgesteld.⁴⁸ Met andere woorden, belastingplichtigen die een niet kwalificerend vermogen verkrijgen dragen thans een extra last omdat anderen - al dan niet uit noodzaak - gebruikmaken van de vrijstelling.

6.2. *Gevolgen schending ‘fair balance’?*

De schending van de ‘fair balance’ zoals bedoeld in art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM heeft echter in beginsel niet tot gevolg dat de BOF onverbindend moet worden verklaard. Naar verwachting

zal de BOF immers zijn aan te merken als wetgeving die in het algemeen belang inbreuk maakt op het eigendomsrecht in de zin van art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Echter, de wetgeving voldoet niet aan de eisen van proportionaliteit.

Bruijsten concludeert aan de hand van het arrest BNB 2011/51⁴⁹ dat een beroep op art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM niet erg kansrijk lijkt.⁵⁰

De Hoge Raad heeft op 29 oktober 2010 ten aanzien van de voorgelegde casus namelijk geoordeeld dat zelfs indien regelgeving “zou leiden tot een inbreuk op het Protocol, rechtsherstel daarvoor op verschillende manieren kan worden geboden. Een keuze van die mogelijkheden vergt een afweging van de belangen (...), waarbij met name ook dient te worden bepaald wie de kosten van het rechtsherstel dienen te dragen. Een beslissing hierover vergt politieke keuzes, en behoort in verband daarmee niet tot de rechtsvormende taak van de rechter”.

Het is naar mijn mening echter pleitbaar te verzoeken om compensatie in de vorm van een schadevergoeding ex art. 8:73 Awb. Het EVRM staat toe dat compensatiemaatregelen niet voorzien in een volledige compensatie, mits de geboden compensatie maar redelijk is.⁵¹

Hiervoor zou onderzocht moeten worden of compensatie kan worden geboden door een (verdere neerwaartse) aanpassing van het tarief op een dusdanige wijze dat geen sprake meer is van een onaanvaardbare ongelijke behandeling.

45. Vergelijk: W. Burgerhart, M. J. Hoogeveen en J.I.M. Egger, *Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek*, maart 2009, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=94876>, p. 43.

46. Vergelijk: Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, V-N 2012/44.5 inzake de schending van de ‘fair balance’ bij de invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten.

47. Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 juli 2010, AFP/2010/0319 U, V-N 2010/37.13.

48. De vrijstelling van 25% in 1998 en de verhoging naar 30% in 2002 werd in belangrijke mate bepaald door de beschikbare budgettaire ruimte.

49. HR 29 oktober 2010, nr. 09/02654, BNB 2011/51.

50. C. Bruijsten, Art. 1 Eerste protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom, WFR 2011/68.

51. Zie uitgebreider E. Thomas in zijn noot bij EHRM 20 juli 2004, nr. 37 598/97 (Bäck), FED, 2004/709.

7. Jurisprudentie

7.1. Algemeen

De uitspraak van (de meervoudige kamer van) Rechtbank Breda van 13 juli 2012 en de recente uitspraak van Rechtbank Arnhem⁵² over de BOF hebben elk een ander uitgangspunt en de rechtbanken komen dan ook tot afwijkende uitspraken. Rechtbank Haarlem heeft zich eveneens recentelijk uitgelaten over de BOF.⁵³

7.1. Rechtbank Breda

Rechtbank Breda⁵⁴ heeft in haar uitspraak van 13 juli 2012 geoordeeld dat de bevoordeling van redelijke grond is ontbloeit. Bij een vrijstelling van 25% of 30%, zoals gold tot 2005, kan volgens de rechtbank die redelijkheid nog worden aangenomen, maar door de ongemotiveerde verhoging naar 75% zijn volgens de rechtbank de grenzen reeds overschreden. De uitspraak van Rechtbank Breda is naar mijn mening uitgebreid en overtuigend gemotiveerd.

Op 22 november 2012 heeft Rechtbank Breda⁵⁵ nog een nadere invulling gegeven aan de uitspraak van 13 juli 2012. De (enkelvoudige kamer van) Rechtbank Breda oordeelt dat bij het vrijstellingspercentage van 60%, zoals dat gold in 2005 en 2006, geen sprake is van een onaanvaardbare discriminatie. De rechtbank verwijst in zijn uitspraak naar de uitspraak van 13 juli 2012 waarin is geoordeeld dat de wetgever de hem toekomende 'wide margin of appreciation' met de feitelijk ongemotiveerde verhoging van de vrijstelling in 2007 naar 75% heeft overschreden.

7.2. Rechtbank Arnhem

Rechtbank Arnhem heeft geoordeeld dat geen sprake is van gelijke gevallen.⁵⁶ De rechtbank neemt niet de wet, maar de BOF als relevante regeling. Gezien de opbouw van de SW is dat echter al opmerkelijk. Qua opbouw van de SW 1956 wordt immers al het vermogen in de heffing betrokken (gelijke gevallen). Daarna wordt pas door middel van een faciliteit een inbreuk gemaakt op de gelijke fiscale behandeling.

Rechtbank Arnhem onderbouwt haar stelling dat geen sprake is van gelijke gevallen onder meer met een verwijzing naar het rapport 'Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit'. In zijn reactie op het rapport neemt de Staatssecretaris van Financiën echter niet de faciliteit maar de wet als uitgangspunt. Hij schrijft:⁵⁷

Het voorgaande laat onverlet dat de vererving of schenking van bedrijfsvermogen niet principieel anders is dan de vererving of schenking van ander vermogen zodat, gegeven het uitgangspunt dat successie- en schenkingsrecht op zichzelf genomen niet ter discussie staan, terecht gegeven wordt.

De uitspraak van Rechtbank Arnhem is innerlijk tegenstrijdig en in zoverre dan ook onbegrijpelijk.

Rechtbank Arnhem oordeelt verder dat, mocht worden aangenomen dat sprake is van gelijke gevallen, een ongelijke behandeling wordt gerechtvaardigd door het verschil in risico tussen ondernemings- en privévermogen. Dit is echter opmerkelijk aangezien het hogere risicoprofiel niet door de wetgever ten grondslag is gelegd aan de faciliteit. Met grote koersschommelingen in risicovolle effectenportefeuilles wordt immers ook geen rekening gehouden. Naar mijn verwachting zal die visie bij de Hoge Raad dan ook niet standhouden.

Als rechtvaardiging voor de verruiming van de vrijstelling van de faciliteit verwijst Rechtbank Arnhem naar het praktijkonderzoek door Burgerhart, Hoogeveen en Egger 'Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek' waarin uit onderzoek bleek dat 84,5% van de ondervraagde fiscalisten van mening was dat een vrijstellingspercentage van 75% noodzakelijk was. De rechtbank verzuimt echter de daarop volgende zin uit het rapport op te nemen waarin staat dat 65% van de fiscalisten aangeeft het eens te zijn met de stelling dat een ruime uitstel van betalingsregeling voldoende zou zijn om de belastingheffing als knelpunt bij een overdracht weg te nemen.⁵⁸

Zoals in onderdeel 5 al is aangegeven wordt in hetzelfde onderzoeksrapport geconstateerd dat het voortzettingsverseiste juist als grootste knelpunt van de bedrijfsopvolging wordt genoemd.⁵⁹ Met de continuïteit van ondernemingen als dragende factor voor de BOF in het achterhoofd is dat opmerkelijk.

Rechtbank Arnhem heeft naar mijn mening een verkeerd vertrekpunt gekozen en is onzorgvuldig

52. Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20. Rechtbank Arnhem, 1 november 2012, nr. Awb 12/1375, V-N 2012/62.12.

53. Rechtbank Haarlem, 14 december 2012, nrs. AWB 12/222, 12/223 en 12/224, LJN: BY7948.

54. Rechtbank Breda, 13 juli 2012, nr. 11/5509, V-N 2012/43.20. Van Vijfeijken was hierbij een van de rechters.

55. Rechtbank Breda, 22 november 2012, nr. 12/525, LJN BY: 8838.

56. Rechtbank Arnhem, 1 november 2012, nr. Awb 12/1375, V-N 2012/62.12, r.o. 4.7. Vergelijk de procedure bij Rechtbank Arnhem, 25 maart 2010, nr. 09/1750, LJN BX0548 die aan het arrest HR 9 december 2011, nr. 11/02099, V-N 2012/6.4 voorafging.

57. Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 12 juli 2004, nr. WDB 2004-420M B, Actiepunten uit rapportage 'Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit', V-N 2004/37.7.

58. W. Burgerhart, M.J. Hoogeveen en J.I.M. Egger, Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek, maart 2009, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=94876>, onderdeel 4.3.1.

59. W. Burgerhart, M.J. Hoogeveen en J.I.M. Egger, Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten een praktijkonderzoek, maart 2009, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=94876>, onderdeel 4.5.3.2.

geweest in de (selectieve) verwijzing naar rapporten.⁶⁰ De uitspraak is naar mijn mening onjuist en onvoldoende gemotiveerd en kan niet in stand blijven.

7.3. *Rechtbank Haarlem*

Rechtbank Haarlem heeft in haar uitspraak van 14 december 2012, evenals Rechtbank Arnhem geoordeeld dat geen sprake is van gelijke gevallen.⁶¹ Naar mijn mening ten onrechte.

Daarnaast heeft de rechtbank zich niet uitgelaten over de (logische) vervolgvraag of wellicht sprake is van ongelijke gevallen die onevenredig ongelijk worden behandeld. Ook dit kan immers een verboden discriminatie opleveren. Uit de uitspraak kan echter niet worden opgemaakt of dit standpunt in eerste aanleg ook daadwerkelijk door belastingplichtigen is ingenomen. Het lijkt er op dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel pas in een laat stadium aan het geschil is toegevoegd en niet verder is onderbouwd. Naar mijn mening is alsdan geen sprake van een representatieve uitspraak.

8. *Afronding*

8.1. *Algemeen*

Naar mijn mening is bij de invoering en aanpassing van de BOF door de wetgever te gemakkelijk over de mogelijke bezwaren heen gestapt. Met de kritiek van de Raad van State is onvoldoende gebeurd en wellicht had er in de Tweede Kamer kritischer gekeken kunnen worden naar ingediende amendementen.

Het uitgangspunt van de SW 1956 is dat de aard en hoedanigheid van hetgeen is verkregen voor de heffing van schenk- en erfbelasting niet relevant is. Het stimuleren van ondernemerschap kan echter een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond vormen voor een verschil in fiscale behandeling tussen privé- en ondernemingsvermogen. Naar mijn mening is echter sprake van een onaanvaardbare ongelijke behandeling doordat de vormgeving van de maatregel niet proportioneel is en sprake is van een schending van de 'fair balance'.

8.2. *Massaal bezwaar*

Als gevolg van de uitspraak van Rechtbank Breda is bij de Belastingdienst een groot aantal bezwaren binnengekomen.⁶² Het Ministerie van Financiën heeft besloten alle bezwaarschriften, die ertoe strekken dat verkrijgingen van ondernemingsvermogen en privévermogen gelijke gevallen zijn en deze verkrijgingen door de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 op een ongerechtvaardigde en onredelijke manier ongelijk worden behandeld, aan te wijzen als massaal bezwaar zoals bedoeld in art. 25a van de AWR.⁶³ De bezwaarschriften zullen worden aangehouden, behoudens een zestal geselecteerde zaken die als proefprocedure zullen dienen.

8.3. *Oordeel Hoge Raad?*

De Hoge Raad heeft, met zijn taak op het gebied van rechtsbescherming, de bevordering van de rechts-eenheid en de rechtsontwikkeling, uiteindelijk het laatste woord over de vraag of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel en schending van het beginsel van 'fair balance'.

De Hoge Raad heeft zich in het arrest HR 9 december 2011, nr. 11/02099, BNB 2012/309 zijdelings uitgelaten over de mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel.⁶⁴ Dit betrof echter een arrest dat werd gewezen met toepassing van art. 81 RO. Het is daarmee niet zomaar gezegd dat de Hoge Raad met de regeling zoals die thans geldt kan instemmen.⁶⁵

Er vanuit gaande dat de Hoge Raad oordeelt dat sprake is van schending van voornoemde beginselen is vervolgens de vraag wat hiervan de gevolgen moeten zijn. Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat de Hoge Raad het vergaande standpunt van Rechtbank Breda met betrekking tot de gevolgen van de schending van het gelijkheidsbeginsel integraal zal volgen. Ook het toekennen van een integrale schadevergoeding ex art. 8:73 Awb wegens schending van de 'fair balance' zie ik niet zo snel gebeuren. Het zou mij niets verbazen als de Hoge Raad tot het oordeel komt dat inderdaad sprake is van een verboden discriminatie en de wetgever opdraagt deze schending op te heffen.⁶⁶ Een aanpassing van het vrijstellingspercentage van de BOF naar een 'acceptabel' niveau ligt dan voor de hand.⁶⁷ Wat de Hoge Raad beslist? De tijd zal het leren.

60. De rechtbank heeft niet aangegeven waarom andere rapporten, die juist aantonen dat de continuïteit van de onderneming niet of nauwelijks een probleem was voordat de BOF werd ingevoerd, niet zijn gebruikt of terzijde zijn geschoven.

61. Rechtbank Haarlem, 14 december 2012, nrs. AWB 12/222, 12/223 en 12/224, LJN: BY7948, r.o. 4.8.

62. De Belastingdienst verwacht als gevolg van de uitspraak van de rechtbank op jaarbasis dan ook ca. 30.000 bezwaren erfbelasting en mogelijk meer dan 20.000 bezwaren schenkbelasting (brief Staatssecretaris van Financiën, 25 oktober 2012, kenmerk DGB/2012/6564 M, V-N 2012/57.19).

63. Besluit van 23 oktober 2012, kenmerk BLKB2012/1665M. Zie ook de brief van de Staatssecretaris van Financiën, 20 november 2012, kenmerk DGB/2012/7023.

64. De staatssecretaris verwijst naar deze uitspraak in zijn beantwoording van kamervragen. Zie brief Staatssecretaris van Financiën van 22 augustus 2012, nr. DGB/12/4747 U, V-N 2012/43.21.

65. De staatssecretaris lijkt hier echter wel van uit te gaan. Zie brief Staatssecretaris van Financiën van 22 augustus 2012, nr. DGB/12/4747 U, V-N 2012/43.21.

66. Vergelijk: HR 14 juli 2000, nr. 35 059, BNB 2000/306.

67. De staatssecretaris heeft al aangegeven zich mogelijk te willen bezinnen op een adequate aanpassing van de SW 1956. Brief Staatssecretaris van Financiën, 22 augustus 2012, DGB 2012/747U, V-N 2012/43.21 (antwoord op vragen 8 en 9).