

## Tilburg University

### De Wet schenk- en erfbelasting 2010

van Vijfeijken, I.J.F.A.

*Published in:*

WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie

*Publication date:*

2008

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*

van Vijfeijken, I. J. F. A. (2008). De Wet schenk- en erfbelasting 2010. *WPNR: Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie*, 139(6757), 425-430.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# De Wet schenk- en erfbelasting 2010

Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken (hoogleraar belastingrecht aan de UvT. Als wetenschappelijke adviseur verbonden aan een belastingadvieskantoor)

## 1 Inleiding

Op diverse plaatsen heb ik in het verleden voorstellen gedaan tot wijziging van de Successiewet. De ene keer wat meer op hoofdlijnen<sup>1</sup> de andere keer meer op details.<sup>2</sup> In deze bijdrage schets ik de hoofdlijnen van een nieuwe Successiewet, zoals die er in de toekomst uit zou moeten zien. Het valt dan niet te voorkomen dat ik voorstellen die ik al eerder heb gedaan weer van stal haal.

## 2 Rechtsgrond

In Nederland wordt elk subject belast met inkomstenbelasting. Deze heffing knoopt aan bij de subjectieve draagkrachtvermeerdering. Hierbij moet worden opgemerkt dat aan de inkomstenbelasting als subjectieve draagkrachtheffing wel het een en ander te verbeteren valt. Niet alle draagkrachtvermeerderingen worden getroffen met inkomstenbelasting; alleen die draagkrachtvermeerderingen die afkomstig zijn uit een in de wet genoemde bron. Incidentele meevallers zoals een gevonden portemonnee met inhoud leiden niet tot heffing van inkomstenbelasting.<sup>3</sup> Hetzelfde geldt voor verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking en de prijs die valt op een lot. Daarvoor zijn andere heffingswetten in het leven geroepen.

De € 50.000 die wordt verdiend met arbeid wordt belast met inkomstenbelasting. De € 50.000 dividend of rente die wordt ontvangen wordt eveneens belast met inkomstenbelasting.<sup>4</sup> Waarom zou € 50.000, verkregen krachtens erfrecht of schenking dan niet tot het inkomen worden gerekend? Deze verkrijging levert immers dezelfde draagkracht op bij de ontvanger als de € 50.000 die hij ontvangt uit arbeid. Voor de erfrechtelijke verkrijging of de schenking hoeft zelfs geen enkele prestatie te worden verricht.

Een veel gehoord commentaar op de Successiewet is dat deze leidt tot dubbele heffing.<sup>5</sup> Over het inkomen dat wordt geërfd is al inkomstenbelasting betaald. Maar dit geldt niet voor de verkrijger. Zoals hiervoor al gezegd levert de € 50.000 die hij erft of geschonken krijgt bij hem dezelfde draagkrachtvermeerdering op als de € 50.000 die hij met noeste arbeid heeft verdiend. Waarom over dit laatste bedrag wel een draagkrachtheffing in rekening wordt gebracht en over het eerste bedrag niet, is

---

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld *Contouren voor een nieuwe Successiewet*, *WPNR* (2004) 6576.

<sup>2</sup> Zie mijn monografie *Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956* waarin per fictiebepaling voorstellen tot verbetering worden gedaan en mijn bijdrage aan *WPNR* (2004) 6588, Barbier en de gevolgen voor het recht van overgang. En meer recentelijk mijn voorstel in *WFR* 2008/308, waarin een alternatief systeem schets voor de heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen.

<sup>3</sup> Al wordt hier ook anders over gedacht. Zie bijv. R.M. Freudenthal, *Over een luie wetgever, en slapend rijke burgers*, *WFR* 2007/1062.

<sup>4</sup> Voorzover dit inkomen is toe te rekenen aan box 3 betekent dit dat niet de feitelijke maar de forfaitair bepaalde inkomst wordt belast. Dit strookt niet met het draagkrachtbeginsel.

<sup>5</sup> Voor meer bezwaren tegen de Successiewet en de weerlegging hiervan verwijs ik naar mijn bijdrage in *WPNR* (2004) 6576.

niet te rechtvaardigen. Sterker, dat leidt tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Het probleem van de huidige Successiewet schuilt in het aanknopingspunt. Dat is de woonplaats van de erflater. Iemand die in Nederland woont en € 50.000 erft van zijn ouder die ook in Nederland woont, wordt voor die € 50.000 belast. Erft hij die € 50.000 van zijn ouder die al jaren in het buitenland woont, dan wordt hij niet belast. Dit onderscheid is onbegrijpelijk in het licht van de draagkrachtvermeerderingsgedachte.

### **3 Aanknopingspunt**

Uit het voorgaande volgt dat het aanknopingspunt van heffing alleen de verkrijger kan zijn. Het is *zijn* draagkrachtvermeerdering die moet worden belast. Dit uitgangspunt verdraagt zich niet met het huidige uitgangspunt van de Successiewet dat aanknoopt bij de woonplaats van de erflater en schenker. Die woonplaats doet er niet toe.

In een nieuwe Successiewet zou dan ook de woonplaats van de verkrijger doorslaggevend moeten zijn. Als hij in Nederland woont, wordt hij belast voor alle erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen die hij tijdens zijn leven ontvangt.<sup>6</sup>

De woonplaats van de erflater moet worden losgelaten.

De werkgroep onder leiding van J.K. Moltmaker heeft destijds opgemerkt dat verschuiving van het aanknopingspunt naar de woonplaats van de verkrijger twee problemen oproept. In de eerste plaats zou de controle worden bemoeilijkt. Dit doet zich voor als het gaat om buitenlandse erflaters of schenkers, omdat het vermogen zich dan vaak in het buitenland bevindt. In de tweede plaats zou de verkrijger als aanknopingspunt niet goed aansluiten bij de internationale beginselen. Laten we deze twee bezwaren eens nader onderzoeken.

#### *3.1 Controleprobleem*

In de eerste plaats het controleargument. In de meeste gevallen zal een in Nederland wonende verkrijger verkrijgen van een erflater of schenker die eveneens in Nederland woonde ten tijde van het overlijden of de schenker. Het gaat dus om die groep belastingplichtigen die verkrijgt van een niet in Nederland wonende erflater of schenker. De bedoeling is uiteraard dat een verkrijger aangifte doet wanneer hij een erfenis of schenking ontvangt. Doet hij dit niet, dan is sprake een strafbaar feit<sup>7</sup> en dus van fraude. Een doeltreffende controlemogelijkheid is noodzakelijk om naleving van de regels te realiseren. Een in Nederland wonende aspirant erflater kan zijn vermogen onderbrengen bij een buitenlands lichaam. Als Nederland voor de heffing alleen aanknoopt bij de woonplaats van de verkrijger kan dit vermogen zonder enige heffing uit Nederland verdwijnen en daarmee kan het ook uit het zicht van de fiscus verdwijnen. Als dit vermogen later door het lichaam wordt uitgekeerd aan de verkrijgers in Nederland zullen die verkrijgers daarvan aangifte moeten doen. De vraag is of dit ook zal gebeuren als de fiscus geen doeltreffende controlemogelijkheden heeft.

#### *3.2 Mismatch in internationale verhoudingen*

---

<sup>6</sup> Dit omvat dan ook het (recht op) inkomen uit een trust. Is sprake van een discretionary trust, dan wordt de uitkering door de trust aan de beneficiary aangemerkt als een schenking die onder het dementarief valt.

<sup>7</sup> Zie art. 68 en 69 AWR.

Van oudsher knoopt de Successiewet aan bij de woonplaats van de erflater. Op dit uitgangspunt, dat inmiddels al door veel landen is losgelaten, zijn ook de regels ter voorkoming van dubbele belasting gebaseerd. Zo gaat het commentaar op het OESO-Modelverdrag ervan uit dat de sterkste heffingsrechten, na de situsstaat, toekomen aan de woonstaat van de erflater, dan volgt de staat waarvan de erflater de nationaliteit bezit en pas daarna de staat waar de verkrijger zijn woonplaats heeft.

Tot welke problemen kan deze rangorde leiden bij verschuiving van het aanknopingspunt van heffing naar de verkrijger?

- Als erflater en erfgenaam allebei in Nederland wonen is er geen probleem. Er ontstaat geen dubbele heffing<sup>8</sup>, noch een heffingsvacuüm.
- Woont de erflater in het buitenland en de verkrijger in Nederland, dan is de kans groot dat er dubbele heffing ontstaat.<sup>9</sup> In dat geval zal het buitenland geen voorkoming geven, omdat dat land de sterkste heffingsrechten heeft. Het ligt dan op de weg van Nederland om voorkoming te geven. Ten opzichte van de huidige situatie kan Nederland in dat geval ‘bijheffen’<sup>10</sup> tot het Nederlandse niveau.
- Woont de erflater in Nederland en de verkrijger in het buitenland, dan kan Nederland niet heffen en bestaat de kans op een heffingsvacuüm.<sup>11</sup> De vraag is of dat vanuit Nederlands perspectief praktische problemen oplevert. De verkrijger woont nu niet in Nederland en is hier ook niet belastingplichtig. Het enige probleem dat zich aandient is de mogelijkheid voor een aspirant verkrijger om in het zicht van een schenking of een erfenis te emigreren. Een ‘volgbepaling’ als in het huidige art. 3 SW is dan te overwegen, waarbij ik opmerk dat 10 jaar als algemene regel dan veel te lang is. De suggestie, elders in dit themanummer, gedaan door Sonneveldt en Monteiro om bij een nieuwe volgt termijn voor geëmigreerde verkrijgers aan te sluiten bij de duur van de Nederlandse woonachtigheid van de verkrijger spreekt mij aan.

Vanuit controletechnische overwegingen is het aanknopen bij de woonplaats van de erflater mogelijk nodig. Vanuit theoretisch oogpunt is er echter geen enkele reden voor te geven en wekt het de indruk van het catch-as-catch-can- principe. Het verdient daarom de voorkeur enkel aan te sluiten bij de woonplaats van de verkrijger. Zou de wetgever, evenals bijvoorbeeld in Duitsland en Frankrijk, naast de woonplaats van de verkrijger ook aansluiten bij de woonplaats van de erflater en schenker, dan zal hij daar zeer dringende redenen voor moeten aanvoeren. Vanuit de draagkrachtvermeerderingsgedachte is er immers geen enkele rechtvaardiging voor aan te voeren. Tevens leidt het hanteren van beide aanknopingspunten eenvoudig tot dubbele heffing: Stel een ouder brengt – als inwoner van Nederland – vermogen onder bij een buitenlandse rechtspersoon. Dat zou dan tot heffing van schenkingsrecht leiden tegen het derdentarief. Als deze rechtspersoon vervolgens uitkeringen doet aan

---

<sup>8</sup> Dit is slechts denkbaar als zich buitenlandse situsgoederen in de nalatenschap bevinden. Deze dubbele heffing is echter niet nieuw en de eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting voorziet in deze dubbele heffing.

<sup>9</sup> Ervan uitgaande dat de erflater in een land woont dat eveneens aansluit bij de woonplaats van de erflater.

<sup>10</sup> Het Besluit voorkoming dubbele belasting voorziet in een verrekening op grond van de ordinary-creditmethode. Bij deze verrekeningsmethode wordt het in het buitenland betaalde successie- of schenkingsrecht verrekend met het in Nederland verschuldigde recht, waarbij het te verrekenen buitenlandse belasting wordt gemaximeerd tot het bedrag van het Nederlands recht dat aan de vermogensbestanddelen waarvoor de verrekening geldt, is toe te rekenen.

<sup>11</sup> In het geval dat de verkrijger in een land woont dat aansluit bij de woonplaats van de erflater.

de verkrijgers die in Nederland wonen zou dit wederom aanleiding geven tot de heffing van schenkingsrecht naar het derdentarief.

#### **4 Integratie in de inkomstenbelasting of afzonderlijke Successiewet?**

Als eenmaal is vastgesteld dat de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger de rechtsgrond van de heffing vormt en hij dus ook het aanknopingspunt van heffing dient te zijn, rijst de vraag of erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen niet als ‘gewoon’ inkomen moeten worden beschouwd en als zodanig in de inkomstenbelasting moeten worden betrokken. De vraag heb ik reeds besproken in mijn bijdrage in *WPNR* (2004) 6576, in onderdeel 3. Ik kwam daar tot de conclusie dat binnen de huidige inkomstenbelasting geen ruimte is om dergelijke verkrijging in de heffing te betrekken. Wetssystematisch horen erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen niet thuis in de box die inkomsten uit arbeid belast<sup>12</sup>, noch in de box die inkomen uit aanmerkelijk belang belast. Ook box 3 is niet geschikt om inkomen in de vorm van schenkingen en erfenissen te belasten. Door het aldaar gehanteerde systeem kunnen slechts de (forfaitaire) revenuen van dit vermogen worden belast. Ik heb destijds betoogd dat dit anders wordt als box 3 wordt omgevormd tot een vermogenswinstbelasting. Een schenking of erfenis doet het vermogen van de verkrijger toenemen. Deze aanwas wordt dan belast met inkomstenbelasting, zoals elke andere aanwas van het vermogen die wordt belast met inkomstenbelasting.<sup>13</sup> In dit verband verwijs ik naar de ervaringen die Canada met een dergelijk systeem heeft opgedaan. Een vermogenswinstbelasting brengt mee dat bij de erflater in het jaar van overlijden alle nog latent aanwezige vermogenswinsten in de heffing worden betrokken. In datzelfde jaar wordt dit totale vermogen als vermogenswinst ook belast bij de verkrijger. Vanuit theoretisch oogpunt bestaan weinig bezwaren tegen dit systeem, maar deze theoretische ‘juistheid’ was in Canada niet uit te leggen aan het publiek. De belastingplichtigen zagen een dubbele heffing bij overlijden en vonden dat onverteerbaar. Door de massale protesten is uiteindelijk besloten om de heffing bij de verkrijger achterwege te laten. Het successierecht is daarmee in Canada afgeschaft.<sup>14</sup> De les die hieruit kan worden getrokken is dat bij incorporatie in de inkomstenbelasting de wetgever niet over één nacht ijs moet gaan. Zolang het huidige boxensysteem in Nederland bestaat, kunnen erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen alleen in de inkomstenbelasting worden betrokken door het creëren van een nieuwe box. Gegeven de schotten tussen de boxen, rijst de vraag wat de creatie van een box 4 aan de inkomstenbelasting toevoegt boven een nieuwe op zichzelf staande Successiewet. Alleen vanuit een oogpunt van verrekening van persoonsgebonden aftrekposten voegt een box 4 wat toe. Tevens dient aandacht te worden besteed aan de voorkoming van dubbele belasting. Indien erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen als inkomen worden beschouwd rijst de vraag of – bij de aanwezigheid van dubbele heffing – het verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting van toepassing is of het verdrag ter voorkoming van dubbel

---

<sup>12</sup> Overigens maakt de huidige wet een inbreuk op zijn systeem door het hoofdverblijf in box 1 in aanmerking te nemen. Één wetssystematische inbreuk rechtvaardigt echter nog niet een andere wetssystematische inbreuk.

<sup>13</sup> Er bestaan verschillen tussen een vermogenswinstbelasting en een vermogensaanwasbelasting. Ik verwijs voor de verschillen naar mijn bijdrage in *WPNR* (2004) 6576.

<sup>14</sup> Zie voor nadere vindplaatsen mijn bijdrage in het *WFR* 2008/308.

successierecht.<sup>15</sup> Als het eerstgenoemde verdrag van toepassing zou zijn, leidt dat tot een andere verdeling van de heffingsrechten<sup>16</sup> dan bij de toepassing van het successieverdrag, indien aanwezig.<sup>17</sup>

## 5 Tarief

In WPNR (2004) 6576 heb ik betoogd dat vanuit de draagkrachtgedachte er geen rechtvaardiging voor de verschillende tariefgroepen bestaat. De euro die een kind van zijn ouder erft, levert hem dezelfde draagkracht op als de euro die hij van zijn oom erft. Betoogd wordt wel dat de euro die is verkregen van een oom een grotere meevaller is dan de euro die wordt geërfd van de ouder en dat de verkrijging van de oom daarom zwaarder belast mag worden. De rechtvaardiging van de tweede en derde tariefgroep wordt dan gevonden in het zgn. buitenkanskarakter dat mede ten grondslag ligt aan deze verkrijgingen. Het is niet onredelijk om iemand die een toevallige bate geniet zwaarder te belasten dan iemand die geheel in de lijn der verwachting erft van (bijv.) zijn ouders. Maar waarom is dit eigenlijk niet onredelijk? ‘Toeval’, een minder vaak voorkomen, levert op zichzelf geen grond op voor een extra-belasting. ‘Een ongelukkig toeval is voor ons rechtsgevoelen geen grond voor een extra-last, wel het gunstige toeval (in materieelrechtelijke zin)’<sup>18</sup> Aan koopkracht levert de € 100.000 die een neef erft van een verre oom precies evenveel op als de € 100.000 die een kind erft van zijn ouder. Waarom zouden deze bedragen dan tegen een verschillend tarief belast moeten worden? Wat is hier de rechtvaardiging van? Tipke heeft de rechtvaardiging in een afzonderlijk (lager) tarief voor de kinderen en partner gezocht in het zgn. Familienprinzip. Ik verwijs voor de bespreking van dit principe naar WPNR (2004) 6576. Ook uit onderzoek dat in 2001 door de Belastingdienst/Centrum voor Proces- en Productontwikkeling is geëntameerd blijkt dat het merendeel van de respondenten van mening is dat een onderscheid dient te bestaan in het afdragen van successierecht voor de verschillende groepen verkrijgers.<sup>19</sup> Gezien het belang van een maatschappelijk draagvlak voor een geloofwaardige heffingswet zouden deze maatschappelijke gevoelens tot uitdrukking kunnen komen in een afzonderlijke tarief voor de verkrijging door de partner en kinderen. Voor alle andere verkrijgers zou dan een ander tarief kunnen gelden. Dat ‘derdentarief’ zou dan wel gelijk moeten zijn voor de gehele groep ‘andere verkrijgers’. Ik zie niet in waarom het tarief voor verkrijgingen door broers en zussen anders moet zijn dan dat voor verkrijgingen door neven, nichten en derden.

---

<sup>15</sup> Deze discussie is ook gevoerd bij de introductie van box 3. Omdat het systeem van deze box nauw aansluit bij de vermogensbelasting die per 1 januari 2001 is afgeschaft, rijst de vraag of – voor de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting – sprake is van een inkomstenbelasting of vermogensbelasting. In HR 1 december 2006, *BNB* 2007/68 heeft de Hoge Raad beslist dat sprake is van een inkomstenbelasting. Box 3 kan in bepaalde opzichten worden gezien als de opvolger van de vermogensbelasting. Maar zwaarder weegt in dit geval – aldus de Hoge Raad – dat de heffing over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen is geïntegreerd in de inkomstenbelasting.

<sup>16</sup> Onder het verdrag ter voorkoming van dubbele inkomstenbelasting zal inkomen in de vorm van een erfenis of schenking vaak onder het zgn. restartikel vallen, waardoor de heffing toekomt aan de woonstaat van de verkrijger. Als het andere land de heffing dan als successierecht beschouwt (en niet als inkomstenbelasting) wordt dubbele heffing niet voorkomen.

<sup>17</sup> Ontbreekt een dergelijk verdrag dan zal het toepasselijke inkomstenbelastingverdrag ook tot andere resultaten leiden dan het nu toepasselijke besluit ter voorkoming van dubbele belasting.

<sup>18</sup> . Zie W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel 1 (1954), blz. 149.

<sup>19</sup> Zie onderzoek naar Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting van ITM Research, AFP 2001-00808M, blz. 6.

## 6 Vrijstellingen

In WPNR (2004) 6576 heb ik betoogd dat vrijstellingen slechts vanuit een verzorgingsverplichting kunnen worden gerechtvaardigd. Ik heb aldaar betoogd dat voor de langstlevende partner, naast een vast bedrag tevens een vrijstelling zou moeten gelden voor verkregen pensioenrechten en het hoofdverblijf. Beide vermogensbestanddelen zijn niet liquide te maken en dienen voor een ongestoord voortleven van de langstlevende. In ieder geval dient de vrijstelling voor de langstlevende zodanig ruim te zijn dat de pensioenrechten en het woonhuis vrij van heffing kan worden verkregen. Voor jonge kinderen, jegens wie een verzorgingsverplichting bestaat, dient ook een vrijstelling te gelden. De huidige wetgever heeft die grens op 23 jaar gelegd. Dat lijkt me redelijk. Zoals ik al eerder opmerkte is het voor het overige aan de politiek om vrijstellingen te kiezen en de hoogte daarvan nader te bepalen. Overigens zou dan moeten worden gekozen voor voetvrijstellingen en niet voor drempelvrijstellingen. In dit verband verdient ook het partnerbegrip aandacht. Dat is nu een rommeltje. Afgezien van echtgenoten (en geregistreerde partners) zou de partnervrijstelling en het partnertarief van toepassing moeten zijn voor diegene met wie de erflater een gezamenlijke huishouding heeft gevoerd en jegens wie hij een verzorgingsverplichting heeft. Dat betekent dat de zgn. ‘meerrelatie’ uit de wet kan verdwijnen. Die is ooit in het leven geroepen voor broers en zusters die op oudere leeftijd (nog steeds) een gezamenlijke huishouding voeren. Ik zie niet in waarom zij in het partnerregime moeten vallen. Als we ervan uitgaan dat kinderen vanaf hun 23<sup>e</sup> levensjaar in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien en dus geen enkele vrijstelling krijgen, waarom zou dat dan wel voor broers en zusters moeten gelden. Alleen omdat een gezamenlijke huishouding wordt gevoerd? Dat lijkt me geen enkel argument.<sup>20</sup> Het enige probleem dat kan ontstaan is de heffing over de woning waarin de gezamenlijke huishouding wordt gevoerd. De waarde van dat pand is vaak niet te gelde te maken en het derdentarief is schrikbarend hoog, zodat de heffing van successierecht in dat geval liquiditeitsproblemen kan oproepen. Overigens is bij de verlaging van het derdentarief dit probleem ook goeddeels verdwenen. Een pand dat onbezwaard wordt verkregen kan dienen als onderpand voor een lening om het successierecht te voldoen. Als het derdentarief dan is teruggebracht tot een acceptabel niveau dan hoeft de verkrijging van het hoofdverblijf niet tot onoverkomelijke financiële problemen te leiden. Mocht dit politiek gevoelig liggen, dan kan worden overwogen om een op maat gemaakte uitstel- of kwijtscheldingsregeling te ontwerpen.

Tot slot nog de invulling van het partnerbegrip. Nu vereist de wet dat ‘notariële samenwoners’ gedurende zes maanden – na het bereiken van de 18-jarige leeftijd – een gezamenlijke huishouding hebben gevoerd. Voor deze termijn is destijds gekozen om de aansluiting bij de inkomstenbelasting te realiseren. Omdat deze termijn voor schenkingen te kort werd bevonden, werd de termijn vervolgens voor het schenkingsrecht verlengd tot twee jaar. Ik zie niet in waarom moet worden aangesloten bij de inkomstenbelasting. Het partnerbegrip heeft daar een heel andere functie en het is een jaarlijks terugkerende heffing. Of iemand een gezamenlijke huishouding voert, beïnvloedt zijn draagkracht. Met de inkomsten en uitgaven van

---

<sup>20</sup> De vrijstelling geldt ook voor de situatie dat bijvoorbeeld een tante overlijdt die bij haar neef en diens vrouw inwoont. Ook in dit geval is van een verzorgingsverplichting geen sprake.

een partner moet daarom rekening worden gehouden. In de Successiewet heeft het partnerbegrip een heel andere functie. Het gaat dan om degene jegens wie de erflater (of schenker) een verzorgingsverplichting heeft. Alleen die verzorgingsverplichting rechtvaardigt een vrijstelling en alleen als de partner op één lijn is te stellen met de echtgenoot geldt het hiervoor vermelde ‘Familiënprincipe’.

De feitelijke samenwoontermijn mag dus best langer zijn dan zes maanden. Bij voorkeur wordt gekozen voor één termijn voor zowel het schenkings- als het successierecht. Een notariële akte waarin de wederzijds verzorgingsverplichting is opgenomen komt mij voor als een redelijk criterium.

## **7 Recht van overgang**

Zoals ik al heb aangegeven in mijn ‘belastingrecht actueel’ in WPNR 2008/6751 staat het recht van overgang door de jurisprudentie van het HvJ EG op de helling. De vraag is uiteraard of het Hof de beide conclusies die ik daar bespreek, zal volgen. Gezien de zaak Barbier verwacht ik dat de conclusie in de zaak Arens-Sikken zal worden gevolgd. Van de conclusie in de zaak Eckelkamp ben ik niet zeker. Maar als deze conclusie wel wordt gevolgd is het vrij eenvoudig om schulden die behoren tot de nalatenschap aan situsgoederen te koppelen (een volmacht tot de vestiging van een recht van hypotheek op het situsgoed is voldoende), waardoor het recht van overgang de facto is afgeschaft. In mijn bijdrage in WPNR (2004) 6588 heb ik de volgende oplossing aangedragen. Het recht van overgang moet worden afgeschaft en in de Wet belastingen van rechtsverkeer dient de vrijstelling voor de verkrijging van onroerende zaken krachtens erfrecht en schenking te vervallen. Elke verkrijging van een onroerende zaak in Nederland gelegen (en wat daarmee is gelijkgesteld) wordt dan belast met 6% overdrachtsbelasting. Vervolgens moet in de Successiewet een algemene bepaling worden opgenomen waarin wordt geregeld dat het verschuldigde successie- en schenkingsrecht wordt verminderd met de reeds betaalde overdrachtsbelasting. In deze oplossing worden niet-ingezetenen niet anders of slechter behandeld dan ingezetenen. Voor de overdrachtsbelasting worden beide categorieën gelijk behandeld en voor degenen bij wie het pand eveneens met successie- of schenkingsrecht wordt belast, geldt een regeling die aftrek van de betaalde overdrachtsbelasting toelaat. Veelal zullen het ingezetenen zijn die onder de Successiewet vallen, zodat de verrekening vooral voor hen effect heeft. Als een niet-ingezetenen niet onder de Successiewet, vindt er ook geen heffing uit dien hoofde plaats en is er ook geen reden om verrekening te geven. Deze oplossing heeft tevens als voordeel dat alle afzonderlijke bepalingen in de Successiewet die samenloop tussen overdrachtsbelasting en schenkings- of successierecht moeten voorkomen, kunnen vervallen.

Deze operatie heeft nagenoeg geen gevolgen voor de belastingdruk van ingezetenen indien een in Nederland gelegen onroerende zaak wordt geschonken.

Deze oplossing leidt niet alleen tot een Europeesrechtelijk houdbare regeling, maar ook tot een vereenvoudiging van de regelgeving voor ingezetenen.

## **8 Heffingsgrondslag**

Zoals gezegd dient de heffing aan te knopen bij de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger. Daarbij is van belang dat de heffing gelijk loopt met de feitelijke toename van de draagkracht. Alleen dan beschikt de verkrijger ook over vermogen om de belasting uit te voldoen (pay as you go). In WFR 2008/308 heb ik een alternatief



systeem uitgewerkt voor de heffing van onderbedelingsvorderingen. In de praktijk valt het immers niet altijd mee om aan een langstlevende echtgenoot, wiens verkrijging de echtgenotenvrijstelling niet te boven gaat, uit te leggen dat toch successierecht is verschuldigd, omdat de kinderen nu eenmaal een vordering verkrijgen die niet is vrijgesteld. De kinderen kunnen tijdens het leven van de langstlevende ouder niets met die vordering en op het einde van de looptijd moeten ze maar zien wat er van het vermogen van de langstlevende over is. Naar mijn mening sluit het beter aan bij de belevingswereld van partijen om dergelijke vorderingen en schulden bij het ontstaan te negeren en eerst in de heffing te betrekken als deze vorderingen ook feitelijke worden afgelost. Op dat moment krijgt het kind de beschikking over het geld.

Dit geldt ook voor schuldiggerkenningen tijdens leven of de overdracht van het vermogen aan de kinderen tijdens leven terwijl de ouders nog steeds het feitelijk gebruik van vermogen behouden. Datzelfde geldt bij een vruchtgebruiktestament, waardoor de kinderen slechts de beschikking krijgen over blote eigendom die veelal niet te gelde is te maken. In al die gevallen zou de heffing aan moeten sluiten bij de vergroting van de feitelijke beschikkingsmacht van de verkrijgers. Eerst als die zich voordoet, is heffing op zijn plaats.<sup>21</sup>

## **9 Bedrijfsopvolging**

Na deze algemene kaders wil ik nog een opmerking maken over de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, omdat de staatssecretaris tijdens zijn gastcollege suggereerde dat deze nog ruimhartiger moeten worden.

Ik ben een voorstander van een sterke versobering van de regeling.

Als de wetgever mogelijkheden biedt om vermogen (nagenoeg) onbelast te doen overgaan zonder deugdelijke rechtvaardiging dan tast dit de geloofwaardigheid van de heffing aan. We zien dit in Engeland met de PET's en in Zweden deed dit zich voor met de aandelen met een zgn. O-notering. Beide instrumenten maken het mogelijk om vermogen zonder enige vorm van schenkingsrecht over te hevelen. Het wordt dan als zeer onrechtvaardig ervaren dat als geen gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheden er wel heffing volgt bij overlijden.

Omgekeerd zien we een vergelijkbare ontwikkeling bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Het is zo aantrekkelijk voor een ondernemer om in het harnas te sterven, dat het moeilijk is uit te leggen dat de overgang tijdens leven – wat economisch gezien toch het meest wenselijke is – tot een hogere heffing aanleiding geeft.<sup>22</sup> De ruimhartige faciliteiten leiden tot economisch ongewenst gedrag en tot een druk op de wetgever om ook de overgang tijdens leven verder te versoepelen.

Tevens rijst de vraag wat het probleem nu precies is als kinderen een onderneming van bijv. € 1.000.000 erven. Zij dienen dan – in het slechtste geval – 27% x 25% van die waarde (= € 67.500) aan contanten op te brengen. Een 'gewone' verkrijger dient bij verkrijging van die onderneming € 1.000.000 aan contanten op te brengen.

---

<sup>21</sup> In zijn gastcollege van 14 april 2008 heeft de staatssecretaris aangegeven dat hij de heffing wil laten aansluiten bij de toename van de economische beschikkingsmacht. Dit leidt onherroepelijk tot de vraag hoe het belastbaar feit moet worden omschreven. Enig houvast aan juridische begrippen lijkt hierbij onontbeerlijk.

<sup>22</sup> Bij schenking zijn weliswaar dezelfde faciliteiten uit de Successiewet van toepassing, maar in de inkomstenbelasting ontbreekt voor dat geval voor de aanmerkelijkbelangregeling een doorschuifregeling.

Ik meen dat bij voortzetting van de onderneming de waarde altijd going concern zou moeten worden bepaald. Dus ook indien de liquidatiewaarde hoger is. Bij voortzetting is deze hogere waarde immers niet te realiseren. Dan ook geen heffing over die waarde. Voor het overige zou een op maat gemaakte uitstel- of afstelregeling uitkomst moeten bieden voor die gevallen waar zich onverhoeds toch liquiditeitsproblemen voordoen.

## **9 Aanbevelingen**

- Het draagkrachtbeginsel brengt mee dat over erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen belasting moet worden betaald;
- De verkrijger is daarvoor het aanknopingspunt;
- Er bestaan geen fundamentele bezwaren tegen incorporatie van de heffing in de inkomstenbelasting. In de huidige Wet IB 2001 zou dat leiden tot de creatie van een nieuwe box en de vraag is dan of dat veel toevoegt aan de creatie van een afzonderlijke Successiewet. Tevens kan dit in internationale verhoudingen tot kwalificatieproblemen leiden.
- Bij de verschuiving van het aanknopingspunt naar de verkrijger dient de wijze waarop Nederland voorkoming van dubbele belasting geeft, te worden aangepast.
- Er moeten niet meer dan twee tariefgroepen komen. Eén voor de partner en kinderen en één voor de overige verkrijgers;
- Voor de ongehuwde partner moet één definitie komen die geldt voor het recht van schenking en het recht van successie. Aansluiting bij de definitie uit de inkomstenbelasting is niet nodig;
- Het partnerregime voor de meerrelatie moet worden beëindigd;
- Het recht van overgang moet worden afgeschaft.
- De vrijstelling voor de verkrijging krachtens erfrecht of schenking in de WBR moet vervallen. In de Successiewet moet een voorziening worden opgenomen waardoor samenloop van overdrachtsbelasting en schenkings- of successierecht wordt voorkomen.
- De heffingsgrondslag dient beter aan te sluiten bij het pay-as-you-go-beginsel.
- De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten moeten worden versoepeld.