

## Tilburg University

### Het lage tarief en de vrijstelling van erfbelasting

van Vijfeijken, I.J.F.A.

*Published in:*

Weekblad voor Fiscaal Recht

*Publication date:*

2014

*Document Version*

Early version, also known as pre-print

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

*Citation for published version (APA):*

van Vijfeijken, I. J. F. A. (2014). Het lage tarief en de vrijstelling van erfbelasting: Voor wie en waarom. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2015(7088), 334 -354.

#### 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.

## Het lage tarief en de vrijstelling van erfbelasting: voor wie en waarom?

Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

### 1. Inleiding

‘D66 wil erfbelasting alleenstaanden verlagen’. Onder die kop verscheen onlangs op nu.nl een bericht dat alleenstaanden zonder (pleeg)kinderen de keuze moeten hebben om ‘een erfenis te geven die tegen hetzelfde tarief wordt belast als een erfenis die bestemd is voor kleinkinderen en verdere afstammelingen’.<sup>1</sup> Dat betekent dat als een alleenstaande zonder kinderen overlijdt, zijn nalatenschap wordt belast tegen 18% tot € 121.296 en 36% over het meerdere. Het lagere tarief zou in de visie van D66 aan twee personen ‘kunnen worden gegeven’. Wie dat zijn, moet de alleenstaande erflater in zijn testament bepalen. Hierdoor wordt de erfbelasting ‘leefvormneutraal’, aldus D66. Dit voorstel is een vervolg op de motie die D66 in 2013 indiende, waarin wordt geconstateerd dat ‘alleenstaanden en mensen zonder kinderen geen gebruik kunnen maken van verschillende hogere vrijstellingen en lagere tarieven in de successiewetgeving; overwegende dat zij hierdoor benadeeld worden ten opzichte van mensen met kinderen en/of een partner’.<sup>2</sup> De regering wordt verzocht om voor de zomer van 2014 budgettair neutrale varianten aan de Kamer te doen toekomen om deze ongelijkheid te verminderen. In de bouwstenennotitie schenk- en erfbelasting wordt op dit verzoek ingegaan.<sup>3</sup> Het blijft echter bij de weergave van de budgettaire gevolgen, zonder dat wordt ingegaan op de wenselijkheid van de inwilliging van de voorstellen van D66. Ook tijdens het wetgevingsoverleg is alleen gesproken over de vraag of e.e.a. wetstechnisch mogelijk is en wat de budgettaire gevolgen zijn.<sup>4</sup> Voor we toekomen aan deze uitvoeringstechnische vragen, dient echter eerst te worden bezien of een lager tarief en verhoogde vrijstellingen voor een erfgenaam van een alleenstaande zonder kinderen past binnen het systeem van de Successiewet. Waarom hebben we verschillende tarieven en waarom zijn er vrijstellingen? En past het voorstel van de D66 in dit systeem van tarifiering en vrijstellingen?<sup>5</sup> In deze bijdrage zal ik op zoek gaan naar een antwoord op deze vraag. Hiertoe wordt eerst onderzocht wat de wetgever voor ogen stond bij de invoering van de verschillende tarieven en vrijstellingen. Vervolgens wordt getoetst of het voorstel van D66 strookt met doel en strekking van huidige tarieven en vrijstellingen.

### 2. De verschillende tarieven

#### 2.1 Doel en strekking

---

<sup>1</sup> Zie <http://www.nu.nl/economie/3971924/d66-wil-erfbelasting-alleenstaanden-verlagen.html>. Laatst geraadpleegd op 16 februari 2015.

<sup>2</sup> *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 752, nr. 57.

<sup>3</sup> Staatssecretaris van Financiën 16 september 2014, 33 752, Q, bijlage.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 752, nr. 73, blz. 89.

<sup>5</sup> Overigens is niet precies duidelijk wat D66 nu voorstelt. In de motie gaat het niet alleen over alleenstaanden maar ook over ‘mensen zonder kinderen’. Deze groep wordt afgezet tegen een erflater met partner of kinderen, wat de suggestie wekt dat deze alleenstaanden (en mensen zonder kinderen) het kind/partnertarief deelachtig zouden moeten kunnen worden (in plaats van het kleinkindtarief) en ook recht op de partner/kindvrijstelling zouden moeten hebben. Tijdens het wetgevingsoverleg ging het enkel over alleenstaanden zonder kinderen wier erfgenamen recht zouden moeten hebben op vrijstellingen waarbij niet duidelijk is of dit een partner- of kindvrijstelling moet zijn.

De verschillende tarieven in de Successiewet voor erfrechtelijke verkrijgingen door kinderen enerzijds en anderen anderzijds is al zo oud als de heffing zelf. Toen de echtgenoot ook erfrechtelijke aanspraken kreeg op de nalatenschap van de eerstoverleden echtgenoot, is op hem/haar dezelfde tariefgroep van toepassing verklaard als welke gold voor de kinderen. Waarbij nog enige tijd verschil is gemaakt tussen een langstlevende echtgenoot die geen kinderen had van de erflater en de echtgenoot die wel kinderen had van de erflater. In het tweede geval gold dan een lager tarief<sup>6</sup>, omdat men ervan uitging dat de van de langstlevende echtgenoot geheven erfbelasting indirect door de kinderen werd gedragen, omdat zij te zijner tijd datzelfde vermogen weer van de langstlevende ouder zullen erven.<sup>7</sup>

Veel auteurs hebben de opvatting geventileerd dat de eerste progressie (de progressie naar verwantschap) niet past bij de rechtsgrond van de erfbelasting, namelijk de verkregen draagkrachtvermeerdering. Hetgeen in 1930 door Sprenger van Eyk/De Wilde werd opgemerkt geldt nog steeds:<sup>8</sup>

‘De ware reden voor een gradatie van het recht naar den graad van verwantschap schijnt hier dan ook (...) enkel daarin te zoeken te zijn, dat men tegen een belasting in de rechte lijn, zoo zwaar als men voor andere gevallen gewenscht acht, bedenking heeft. Een eenigszins zware belasting in de rechte lijn zou dan ook uiteraard onbillijk zijn. Maar daarmee is nog niet gerechtvaardigd een zwaardere belasting bij giften aan verdere verwanten en aan niet-verwanten.’

Vanuit de draagkrachtgedachte is een verschillend tarief voor kinderen/partner enerzijds en derden anderzijds niet te rechtvaardigen.<sup>9</sup> Hieraan doet niet af dat verschillende auteurs hebben geprobeerd een theoretische onderbouwing te geven voor het lagere tarief voor verkrijgingen door kinderen en de partner.<sup>10</sup> Zo worden wel het Familienprinzip<sup>11</sup>, ‘familie-eigendom’<sup>12</sup> en het buitenkansbeginsel<sup>13</sup> als rechtvaardiging voor de eerste progressie aangedragen. Het ligt in de lijn der verwachting dat kinderen erven van hun ouders. Het vermogen van de erflater zal in het merendeel van de gevallen eerst toekomen aan zijn partner en daarna aan zijn kinderen. Die ‘natuurlijke’ gang van zaken vindt haar weerslag in de eerste tariefgroep. Aangenomen wordt dat er enige vorm van financiële verwevenheid is tussen de erflater en zijn partner en kinderen. Het vermogen van de partner c.q.

---

<sup>6</sup> Art. 41 Successiewet 1859.

<sup>7</sup> Zie H.W. de Wilde, *De wetgeving op het recht van successie en van overgang bij overlijden*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1905, blz. 360, onderdeel 884.

<sup>8</sup> J.J.P. Sprenger van Eyk, bewerkt door B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking*, Martinus Nijhoff 's-Gravenhage, 1930, blz. 52.

<sup>9</sup> Zie nader I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Schenk- en erfbelasting* (Cursus Belastingrecht), onderdeel 1.1.0.A.

<sup>10</sup> Gezien de omvang van de hierover verschenen publicaties is het nagenoeg onmogelijk om volledig te zijn. Ik verwijs daarom naar de overzichten die worden gegeven door H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op het recht van successie, van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint 1956, blz. 125; I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Schenk- en erfbelasting* (Cursus Belastingrecht), onderdeel 1.1.0.A. en recentelijk W.R. Kooiman, *De hoeksteen van Hoofdstuk III SW 1956*, *NTFRB* 2014/40.

<sup>11</sup> K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, Verlag dr. Otto Schmidt Köln 2000, blz. 552. Zie ook D. Juch, *Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting*, *WFR* 2008/655.

<sup>12</sup> M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Uitgeverij Fed 1957, blz. 19-20. Zie ook *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 20.

<sup>13</sup> *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 7. Hoewel de staatssecretaris later ook de verzorgingsgedachte aanvoert voor de lagere tarieven. Zie *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 60, blz. 6.

ouders wordt als een soort ‘eigen’ vermogen beschouwd. Deze gedachte wordt bevestigd in de vormgeving van het wettelijk erfrecht. Bij overlijden van de erflater zijn de echtgenoot en kinderen voor gelijke delen erfgenaam. Ook het leerstuk van de legitieme portie wijst in de richting van de familie-eigendom.<sup>14</sup>

Voor kleinkinderen geldt een opslag van het kindtarief met 80%. Op deze wijze wil de wetgever *generation skipping* ontmoedigen.

## 2.2 Het voorstel van D66

Het laat zich echter denken dat een erflater geen partner of kinderen nalaat. Omdat er dan geen ‘natuurwet’ is die bepaalt wie erft kan de nalatenschap toekomen aan neven, nichten, broers, zussen, ouders, een goed doel, de buurman of een vriend. Het hangt er maar helemaal van af wie de erflater wil bedenken. Het voorstel van D66 om in dit geval aan twee<sup>15</sup> personen het verlaagde tarief<sup>16</sup> toe te kennen is op het eerste gezicht begrijpelijk. Een neef of vriend kan voor een alleenstaande dezelfde rol vervullen als het eigen kind voor een ouder. Het is echter praktisch niet uitvoerbaar om dit te toetsen. D66 lost dit door die aanwijzingsbevoegdheid pragmatisch op.

In de huidige wetgeving is het motief waarom iemand tot erfgenaam of legataris is benoemd echter niet van belang. Het feit dat de erflater de bedoeling heeft om een persoon te bevoordelen rechtvaardigt niet een zachter tarief. Zou dit wel het geval zijn, dan zou dit lage tarief immers voor iedere erfrechtelijke verkrijger moeten gelden, omdat mag worden aangenomen dat jegens iedere aangewezen erfgenaam en legataris een bevoordelingsbedoeling bestaat. De toepassing van het lage tarief wordt evenmin gerechtvaardigd door de aanwezigheid van een affectieve relatie.<sup>17</sup> Enkel de maatschappelijk ervaren beleving van de ‘familie-eigendom’ rechtvaardigt de eerste progressie en de vraag is of die beleving ook aan de orde kan zijn bij de verkrijger die niet de partner<sup>18</sup> of een kind is van de erflater. Daar zijn geen tekenen voor. Het meest recente onderzoek dat is gedaan naar de maatschappelijke opvattingen over de heffing van erfbelasting wijzen uit dat ‘men’ nog steeds van mening is dat de verkrijging door de partner en kinderen lichter moet worden belast dan de verkrijging door een ander.<sup>19</sup> Als groep met de minste voorkeur voor het laagste tarief treffen we de ‘derde’ aan, waar D66 het oog op heeft.

---

<sup>14</sup> Hierbij zij opgemerkt dat de legitieme portie slechts de gedachte van ‘familie-eigendom’ tot uitdrukking brengt welke gedachte het lage tarief rechtvaardigt. Het bestaan van een aanspraak op een legitieme portie als zodanig rechtvaardigt niet het lage kindtarief. Het kind heeft weliswaar *recht* op de waarde van een deel van de nalatenschap van zijn ouder, maar hij is niet *verplicht* dit deel te aanvaarden, noch is hij verplicht zich op zijn legitieme portie te beroepen. Met andere woorden: het legitimaire deel kan hem niet worden opgedrongen. Anders W.R. Kooiman, De hoeksteen van Hoofdstuk III SW 1956, *NTRFB* 2014/40, die het bestaan van een legitieme portie ‘an sich’ als rechtvaardiging aanhaalt voor het lage kindtarief.

<sup>15</sup> In het door D66 ingediende amendement was dit nog één persoon. Zie *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 52.

<sup>16</sup> Op nu.nl wordt gepleit voor toepassing van het kleinkindtarief. In de in paragraaf 1 aangehaalde motie wordt gerefereerd aan het partner/kind tarief.

<sup>17</sup> In die zin is de motivering van de staatssecretaris om een gelijksoortig voorstel van D66 af te wijzen onjuist. Hij betoogt daar dat er geen liefdesrelatie is met die derde en dat deze derde daarom niet in aanmerking kan komen voor het lage tarief. Zoals gezegd doet een liefdesrelatie er niet toe bij de bepaling van toepasselijke tarief. Zie *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930 nr. 60, blz. 6.

<sup>18</sup> Waarbij het begrip ‘partner’ moet worden opgevat zoals bedoeld in art. 1a SW 1956 en dus ruimer is dan enkel de echtgenoot.

<sup>19</sup> Zie Motivaction, *Maatschappelijke opvattingen over successiebelasting*, Amsterdam, mei 2003, onderdeel 2.2.

In het voorstel van D66 zoals gelanceerd op nu.nl wordt echter niet (meer) gesproken van het kind- of partnertarief, maar van het kleinkindtarief. Dat voorstel past, gezien het hiervoor aangehaalde onderzoek, beter bij de maatschappelijke opvattingen. De vraag is dan wel waarom het kleinkindtarief slechts aan twee nader genoemde erfgenamen/legatarissen mag worden toegekend. Deze beperking leidt naar mijn mening tot willekeur. De ene burger (de erflater) gaat dan bepalen hoeveel belasting een andere burger (de verkrijger) dient te betalen. Tevens worden de erfgenamen die niet zijn aangewezen voor het kleinkindtarief anders behandeld dan de erfgenamen die wel zijn aangewezen door de erflater met als enige reden dat de erflater 'het zo gewild heeft'.

Als een alleenstaande € 100.000 nalaat en tien neven en nichten heeft die hij allemaal voor een even groot bedrag wil bedenken, dan is het willekeurig aan welke twee personen hij het kleinkindtarief toekent. Ook is het denkbaar dat een alleenstaande geen idee heeft aan wie hij zijn vermogen wil nalaten en daarom maar kiest voor de meest voor de hand liggende erfgenamen: zijn broers en zussen. De vraag is dan waarom twee van hen het kleinkindtarief zouden kunnen krijgen en de rest niet. En als deze alleenstaande geen testament maakt waardoor zijn vermogen krachtens het versterferfrecht ook bij zijn broers en zussen terecht komt, geniet geen enkele verkrijger het kleinkindtarief omdat hij niemand heeft aangewezen.

Tot slot wijs ik nog op de figuur van een erflater die wel een eigen kind heeft maar hiermee gebrouilleerd is. Hij heeft een zeer hechte band met zijn neef, die hij meer als zijn zoon beschouwt dan zijn eigen kind. Waarom zou deze neef dan geen recht hebben op de toepassing van het kleinkindtarief?

### *2.3 Conclusie*

Indien het voorstel van D66 inhoudt dat een verkrijger van een alleenstaande zonder kinderen hetzelfde tarief moet krijgen als een partner of kind nu krijgt, dient dit te worden afgewezen omdat dit niet strookt met de maatschappelijke opvattingen zoals die blijken uit het meest recente onderzoek.<sup>20</sup> Indien het voorstel van D66 inhoudt dat een verkrijger van een alleenstaande zonder kinderen het kleinkindtarief zou moeten kunnen krijgen, werkt het een ongelijke behandeling van gelijke gevallen in de hand door de toekenning van dit kleinkindtarief voor slechts twee verkrijgers mogelijk te maken. Dit probleem kan echter eenvoudig worden voorkomen door iedereen die een nalatenschap verkrijgt van een alleenstaande zonder kinderen het kleinkindtarief te gunnen. Er bestaat mijns inziens dan geen goede reden meer om het derdentarief te handhaven voor verkrijgingen door een derde van een erflater die tevens een partner en/of kinderen nalaat. En dat brengt mee dat er nog twee tariefgroepen zijn: de bestaande eerste progressie van 10-20% voor de partner en kinderen en het tarief van 18-36% voor alle andere verkrijgers.

## **3. De vrijstellingen in de erfbelasting**

### *3.1 Inleiding*

D66 heeft tevens voorgesteld om een alleenstaande zonder kinderen de bevoegdheid te geven één (of twee) erfgenaam (erfgenamen) aan te wijzen die in aanmerking komt (komen) voor een vrijstelling. Welke vrijstelling precies is niet duidelijk. Op nu.nl wordt niet over vrijstellingen gerept en

---

<sup>20</sup> Vanuit de draagkrachtgedachte bestaat er geen bezwaar tegen om alle erfrechtelijke verkrijgers tegen hetzelfde tarief te belasten.

in de motie staat dat 'alleenstaanden en mensen zonder kinderen geen gebruik kunnen maken van verschillende hogere vrijstellingen en lagere tarieven in de successiewetgeving; overwegende dat zij hierdoor benadeeld worden ten opzichte van mensen met kinderen en/of een partner'.<sup>21</sup> Het gaat dus blijkbaar om de kindvrijstelling en de partnervrijstelling. Voor we tot een beoordeling van dit voorstel komen wordt in deze paragraaf eerst ingegaan op de ratio van de vrijstellingen voor kinderen en partners. Voor de volledigheid worden daarbij ook de vrijstellingen voor ouders en kleinkinderen betrokken. Dit zijn alle vrijstellingen die hun grond vinden in relatie van de verkrijger met de erflater, hetgeen niet geldt voor de overige vrijstelling van art. 32 SW 1956. Omdat juist de relatie met de erflater voor D66 aanleiding is om een vrijstelling te bepleiten voor (een) derde(n) wordt in het hiernavolgende enkel ingegaan op de ratio van die vrijstellingen.

### 3.2 De geschiedenis van de kindvrijstelling

Onder de werking van de Successiewet 1859 genoot een afstammeling in de rechte lijn een volledige vrijstelling van het recht van successie. Het betrof dus niet alleen kinderen maar ook kleinkinderen en verdere afstammelingen. In 1878 werden de afstammelingen in de rechte lijn in de heffing betrokken en werd voor hen een vrijstelling ingevoerd van fl. 1000.<sup>22</sup> Tegelijkertijd werd de vrijstelling voor kinderen verhoogd met fl. 300 voor ieder jaar dat de verkrijger jonger was dan 21 jaar.<sup>23</sup> Als rechtvaardiging hiervoor werd het verzorgingsmotief aangevoerd.<sup>24</sup> Later is de leeftijd van 'behoefte' kinderen verhoogd van 21 naar 23 jaar<sup>25</sup>, omdat het de regering voorkwam 'dat voor het tijdstip waarop kinderen in het algemeen financieel onafhankelijk worden van hun ouders, de (...) gehanteerde leeftijdsgrens van 21 jaar aan de lage kant is'.<sup>26</sup> Voor kinderen ouder dan 21 (en later 23) jaar gold sinds de invoering van de Successiewet 1956 een vrijstelling van fl. 3.000.<sup>27</sup> Deze vrijstelling is in 1966 verhoogd naar fl. 6.000. Een onderbouwing voor deze vrijstelling ontbreekt, wat de wetgever er later toe bracht om te constateren dat er geen functionele betekenis toekomt aan dergelijke vrijstelling. Deze kon dus vervallen.<sup>28</sup> Om uitvoeringstechnische redenen werd toen een vrijstelling van fl 10.000 opgenomen. Deze verviel echter – met een overgangstraject – als de verkrijging groter was dan dit bedrag. Bij amendement is toen bepaald dat de vrijstelling van fl. 10.000 pas verviel als de verkrijging meer bedroeg dan fl. 30.000.<sup>29 30</sup>

---

<sup>21</sup> *Kamerstukken II 2013-2014*, 33 752, nr. 57.

<sup>22</sup> Zie art. 79 Successiewet 1859. Het betrof een drempelvrijstelling. Het bepaalde in art. 79, lid 1, onderdeel 4 bevatte een bepaling die de heffing verzachtte bij een verkrijging die de vrijstelling overschreed.

<sup>23</sup> Deze vrijstelling gold overigens voor alle verkrijgers in de rechte neergaande lijn. In 1917 werd de verhoging met f 300 beperkt tot kinderen en gold dus niet meer voor kleinkinderen en verdere afstammelingen in de neergaande lijn.

<sup>24</sup> Zie J.P. Sprenger van Eyk, bewerkt door B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking*, Martinus Nijhoff 's-Gravenhage, 1930, blz. 769.

<sup>25</sup> Zie art. 32, lid 1, sub 4, onderdeel d SW 1956 zoals dat luidde tot 2010.

<sup>26</sup> *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, blz. 4.

<sup>27</sup> Deze vrijstelling gold voor 'andere bloedverwanten in de rechte lijn'. Zie hierover meer in onderdeel 3.5.

<sup>28</sup> *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, blz. 4.

<sup>29</sup> *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 31. Overigens bestond er niet zozeer bezwaar tegen de hoogte van de vrijstelling voor kinderen ouder dan 23 jaar, maar tegen het feit dat deze vrijstelling verviel als de verkrijging groter was dan het vrijgestelde bedrag. Men streefde een voetvrijstelling van fl. 10.000 na (*Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 25). Toen dit niet haalbaar bleek, werd gekozen voor een getrapte drempelvrijstelling.

<sup>30</sup> Zie voor het hierbij geldende overgangstraject laatstelijk (2009) art. 32, lid 1, onderdeel 4, letter d SW 1956.

Daarnaast is er voor 'gebrekkige' kinderen bij de invoering van de Successiewet 1956 een verhoogde vrijstelling ingevoerd. Ook hier speelt de behoefte van het kind een doorslaggevende rol.<sup>31</sup> In wetsvoorstel 31 930 was deze vrijstelling zonder nadere toelichting verdwenen. Eveneens zonder nadere toelichting is deze vrijstelling via een amendement weer teruggekeerd in de wet.<sup>32</sup> Al de hiervoor beschreven vrijstellingen zijn terug te voeren op de verzorgingsgedachte. Alleen de vrijstelling voor gezonde kinderen boven 23 jaar vindt haar oorzaak in uitvoeringstechnische overwegingen. Wat die uitvoeringstechnische overwegingen behelzen is niet toegelicht. Die kunnen niet zijn gelegen in het motief dat bij geringe verkrijgingen heffing achterwege moet blijven omdat de administratieve rompslomp niet opweegt tegen de opbrengst. Daarvoor geldt immers de restvrijstelling (zie par. 3.7). De verwachtingswaarde lijkt hier derhalve ook een rol te spelen.<sup>33</sup> Tijdens de behandeling van wetsvoorstel 31 930 is door de wetgever voor het eerst de verwachtingswaarde als rechtvaardiging voor de vrijstellingen genoemd, naast de verzorgingsgedachte.<sup>34</sup>

Uit eenvoudoverwegingen zijn de kindvrijstellingen sinds 2010 niet meer leeftijdsafhankelijk en is er geen drempelvrijstelling meer voor kinderen ouder dan 23 jaar. Ieder kind kreeg in 2010 een vaste voetvrijstelling van € 19.000. Hiermee is de verzorgingsgedachte losgelaten. Er wordt geen onderscheid meer gemaakt in behoefte. Een kind van 12 jaar, dat nog aan zijn opleiding moet beginnen, heeft precies dezelfde vrijstelling als het kind van 60 jaar dat al meer dan 35 jaar in zijn eigen levensonderhoud voorziet. In feite is de kindvrijstelling hiermee verworpen tot een verkapt tariefsmatiging. Alleen voor de vrijstelling voor 'gebrekkige' kinderen doet de verzorgingsgedachte nog opgeld.

### *3.3 De geschiedenis van de partnervrijstelling*

De voor de kinderen tot 1878 geldende algehele vrijstelling gold ook voor de echtgenoot mits kinderen uit het huwelijk waren geboren. De idee hierbij was dat de van de echtgenoot geheven erfbelasting indirect door de kinderen werd gedragen, omdat zij te zijner tijd datzelfde vermogen weer van hem/haar zullen erven.<sup>35</sup> Waren uit het huwelijk geen kinderen geboren, dan bestond er geen vrijstelling voor de echtgenoot.

Toen vanaf 1878 de kinderen in de erfbelasting werden betrokken kregen zij een vrijstelling van fl. 1000. Pas in 1911 werd deze vrijstelling van fl. 1000 uitgebreid tot de langstlevende echtgenoot<sup>36</sup>. Deze vrijstelling werd verhoogd als er minderjarige kinderen waren die uit het huwelijk waren geboren. De vrijstelling van de echtgenoot was minimaal even groot als de vrijstelling van het jongste kind, omdat de verzorgingsbehoefte in dat geval groter was. Dit verzorgingsmotief werd nog eens benadrukt door het bepaalde in art. 79, onderdeel 4 SW 1859. Daarin was bepaald dat de vrijstelling

---

<sup>31</sup> Zie *Kamerstukken II* 1948, nr. 3, blz. 12 waar wordt benadrukt dat de bepaling zodanig is vormgegeven 'dat zij slechts geldt ingeval de belanghebbende noch uit arbeid, noch uit anderen hoofde (b.v. uit rente van vermogen) eigen middelen van bestaan van enige betekenis heeft'.

<sup>32</sup> Zie *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 57 en 65.

<sup>33</sup> Zie *Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap*, nr. 132, blz. 19 waar wordt opgemerkt dat een vrijstelling van fl. 10.000 voor 'oudere' kinderen voldoende wordt geacht met het oog op de gedachte van het 'familie-vermogen' nu deze kinderen reeds een zelfstandige maatschappelijke positie hebben bereikt bij het overlijden van hun ouders.

<sup>34</sup> *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 3.

<sup>35</sup> Zie H.W. de Wilde, *De wetgeving op het recht van successie en van overgang bij overlijden*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1905, blz. 360, onderdeel 884.

<sup>36</sup> En verkrijgers in de opgaande lijn.

van de weduwe verviel indien de waarde van haar verkrijging tienmaal meer bedroeg dan het bedrag van haar vrijstelling, terwijl de vrijstelling van de weduwnaar al verviel als de waarde van zijn verkrijging meer dan anderhalf maal het bedrag van zijn vrijstelling bedroeg. De man werd immers geacht kostwinner te zijn, zodat het overlijden van zijn echtgenote financieel minder ingrijpende gevolgen met zich meebracht dan in het omgekeerde geval.<sup>37</sup>

Met invoering van de Successiewet 1956 zijn er verschillende vrijstellingen opgenomen voor de weduwnaar en de weduwe. De vrijstelling voor de weduwnaar werd bepaald op fl. 10.000 vermeerderd met fl. 750 voor ieder jaar, dat het jongste van de aanwezige minderjarige uit het huwelijk geboren kinderen jonger is dan 21 jaar. Voor de weduwe gold een vrijstelling van fl. 20.000 die eveneens werd vermeerderd met fl. 750 voor ieder jaar, dat het jongste van de aanwezige minderjarige uit het huwelijk geboren kinderen jonger is dan 21 jaar.

Met ingang van 1 januari 1965 werd de regeling sexe-neutraal gemaakt. De verschillende vrijstellingen voor weduwen en weduwnaars werden vervangen door één vrijstelling voor echtgenoten. Hiermee werd aangesloten bij de ontwikkelingen in het maatschappelijk leven waar steeds meer de gelijkstelling tussen man en vrouw op de voorgrond treedt.<sup>38</sup>

Weer later is de verhoging van de vrijstelling van de langstlevende echtgenoot die verband hield met de aanwezigheid van minderjarige kinderen vervallen. De wetgever was van oordeel dat de kinderen door middel van hun eigen oplopende vrijstelling naarmate het kind jonger is zelf al voldoende wordt tegemoetgekomen.<sup>39</sup>

Daarna heeft de vrijstelling geen fundamentele wijzigingen meer ondergaan. Per 2002 werd de echtgenotenvrijstelling aanzienlijk verhoogd en was deze voortaan ook van toepassing op de partner niet-echtgenoot.<sup>40</sup> Door de eisen die worden gesteld aan het fiscale partnerschap (nu op grond van art. 5a AWR en art. 1a SW 1956) wordt ervan uitgegaan dat er ook jegens de partner die niet een echtgenoot is een verzorgingsverplichting bestaat.<sup>41</sup> Als deze niet rechtens afdwingbaar is dan toch wel op grond van een natuurlijke verbintenis.

Uit het voorgaande volgt dat de partnervrijstelling haar grond vindt in de verzorgingsgedachte.<sup>42</sup>

### 3.4 De geschiedenis van de oudervrijstelling

---

<sup>37</sup> Om dezelfde reden had de weduwe ook nog een vrijstelling voor verkrijgingen van een of meer periodieke uitkeringen tot een jaarlijks maximum, indien deze periodieke uitkeringen bij wijze van levensverzekering of derdenbeding waren verkregen (art. 84, onderdeel 2, sub b en c SW 1859). Het gaat hier feitelijk over een nabestaandenvoorziening. Deze vrijstellingen moesten de met het overlijden van de kostwinner wegvallende inkomensbron compenseren. Omdat de man werd geacht de kostwinner te zijn, gold deze vrijstelling enkel voor de weduwe en niet voor de weduwnaar.

<sup>38</sup> *Kamerstukken II 1965/1966*, 8407, nr. 5, blz. 2. Tevens werd met het oog op de verzorgingsgedachte een algemene vrijstelling voor verkrijgingen op grond van een pensioenregeling ingevoerd. Omdat aan de algemene vrijstelling van pensioenrechten dezelfde verzorgingsgedachte ten grondslag ligt als aan de partnervrijstelling, hoeven beide vrijstellingen niet te cumuleren. *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, blz. 2. Zie ook T. Blokland, Wetsvoorstel 17 041; een technische herziening van de Successiewet 1956, *WFR 1982/42*. Naar aanleiding HR 27 november 1981, NJ 1982, 503 (Boon - van Loon) is met ingang van 1 januari 1985 de imputatie beperkt tot de helft van de waarde van de pensioenrechten.

<sup>39</sup> *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, blz. 4.

<sup>40</sup> Dat ook een meerderjarig inwonend kind als partner kon kwalificeren is in de literatuur bekritiseerd, omdat dit niet past binnen de verzorgingsgedachte die aan de vrijstelling ten grondslag ligt. Zie o.a. N.C.G. Gubbels, Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet, *WPNR* (2011) 6885.

<sup>41</sup> Zie meer recentelijk *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, blz. 30.

<sup>42</sup> Hierover bestaat in de literatuur geen discussie. Wel wordt de hoogte bediscussieerd. Zie voor een overzicht van deze discussie N.C.G. Gubbels, *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, Deventer: Kluwer 2011, par. 12.5.2.



Tot 1965 bestond een vrijstelling voor de verkrijging door ouders die gelijk was aan de vrijstelling voor 'gebrekkige' kinderen. Het ging daarbij om ouders die grotendeels op kosten van hun kind/erflater werden onderhouden. Ook hier overheerst het verzorgingsmotief. Met ingang van 1 januari 1965 is deze vrijstelling losgekoppeld van de behoefte. Vanwege het geringe budgettaire beslag en vanuit een oogpunt van vereenvoudiging is toen naar aanleiding van een amendement gekozen voor een vaste voetvrijstelling.<sup>43</sup> Met deze wijziging is de verzorgingsgedachte losgelaten. Als rechtvaardiging werd toen aangevoerd dat het vermogen dat kinderen nalaten aan hun ouders veelal van die ouders afkomstig zal zijn en dat dit vermogen bij het overlijden van de ouders weer wordt getroffen met erfbelasting. Het vermogen vererft daardoor een- of zelfs tweemaal 'extra', waardoor een mitigering van de heffing op haar plaats is.<sup>44</sup>

In wetsvoorstel 31 930 was niet langer voorzien in een vrijstelling van erfbelasting voor de ouders. Dit was ingegeven door eenvoudsoverwegingen, budgettaire motieven en als aanvullend argument het ontbreken van de verzorgingsverplichting jegens een ouder.<sup>45</sup> Op het in het verleden aangedragen argument van tariefsmatiging in verband met een extra vererving wordt niet meer ingegaan. Als gevolg van een amendement keerde de vrijstelling alsnog terug in de wet.<sup>46</sup> Er worden weinig woorden aan vuil gemaakt. Men vindt het amendement 'niet onredelijk'<sup>47</sup> en staat er positief tegenover<sup>48</sup>.

Aangezien de meest recente ontwikkelingen geen nieuw licht werpen op de rechtvaardiging van deze vrijstelling moet het er voor worden gehouden dat deze vrijstelling beoogt het tarief te matigen in verband met een 'extra' vererving.

### 3.5 De geschiedenis van de kleinkindvrijstelling

Bij de invoering van de Successiewet 1956 is een vrijstelling van fl. 3.000 opgenomen voor 'andere bloedverwanten in de rechte lijn'. Deze vrijstelling is in 1966 verhoogd naar fl. 6.000.<sup>49</sup> Pas later is aangegeven dat deze vrijstelling om uitvoeringstechnische redenen is opgenomen.<sup>50</sup> De vrijstelling werd toen verhoogd tot fl. 10.000 en verviel – met een overgangstraject – als de verkrijging groter was dan dit bedrag. Bij amendement<sup>51</sup> werd deze vrijstelling vervolgens beperkt tot kinderen en gold de vrijstelling van fl. 10.000 indien de verkrijging niet groter was dan fl. 30.000. Hiermee kwam geruisloos een einde aan een vrijstelling voor kleinkinderen. Aan de wijziging van 'andere bloedverwanten in de rechte lijn' in 'kinderen' is geen nadere aandacht gegeven.<sup>52</sup>

---

<sup>43</sup> *Kamerstukken II* 1965-1966, 8407, nr. 12.

<sup>44</sup> *Kamerstukken II* 1979-1980, 16 016, nr. 3, blz. 5.

<sup>45</sup> Het betoog was sterker geweest als de argumenten in omgekeerde volgorde waren gegeven.

<sup>46</sup> *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 58.

<sup>47</sup> *Handelingen EK* 15 december 2009, blz. 13-419.

<sup>48</sup> *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 60, blz. 9.

<sup>49</sup> *Kamerstukken II* 1965-1966, 8407, nr. 2. Deze verdubbeling van de vrijstelling hing samen met de verdubbeling van de vrijstellingsbedragen voor lijfrenten ten behoeve van kinderen. Zie *Kamerstukken II* 1964-1965, 7782, nr. 3, blz. 12-13.

<sup>50</sup> *Kamerstukken II* 1979-1980, 16 016, nr. 3, blz. 4.

<sup>51</sup> *Kamerstukken II* 1979-1980, 16 016, nr. 31.

<sup>52</sup> Nagenoeg overal in de parlementaire geschiedenis die betrekking heeft op de vrijstelling van 'andere bloedverwanten in de rechte lijn' wordt gesproken van 'kinderen ouder dan 23 jaar'. Het meest treffende voorbeeld zien we in *Kamerstukken I* 1980-1981, 16 016, nr. 25b, blz. 7 waar wordt ingegaan op de budgettaire gevolgen van het betreffende amendement. Daar wordt de vervanging van de drempelvrijstelling voor

In de aanloop naar de wijziging van de Successiewet per 1 januari 2010 kondigde de staatssecretaris aan dat voor kleinkinderen niet langer de eerste tariefgroep zal gelden met een opslag van 60% maar dat zij worden overgeheveld naar de nieuwe tariefgroep 2.<sup>53</sup> Dat betekent dat kleinkinderen voortaan belast zullen gaan worden naar het tarief van 30%-40%. Later, bij indiening van het wetsvoorstel zijn kleinkinderen toch weer ondergebracht bij tarieftabel 1 met een opslag van 80%. Daarnaast krijgen zij een even grote vrijstelling als de kinderen. Als rechtvaardiging wordt enkel aangedragen dat:<sup>54</sup>

‘met deze aanpassing [...] tegemoet [wordt] gekomen aan het gevoel dat de positie van kleinkinderen in de eerder aangekondigde voorstellen onvoldoende evenwichtig geregeld was’.

Waaruit die onevenwichtigheid precies bestaat wordt niet toegelicht. Er wordt verwezen naar de hiervoor aangehaalde aankondiging van de staatssecretaris dat de kleinkinderen voortaan belast zouden gaan worden naar het dertentariet, wat uiteindelijk niet is gebeurd. Ook wordt verwezen naar een onderzoek uit 2003<sup>55</sup> waaruit volgt dat volgens maatschappelijke opvattingen de meeste voorkeur bestaat voor de laagste erfbelasting voor partner en kind. In de middenregionen bevinden zich ouder, kleinkind en broer/zus. Als laatste (minste voorkeur voor de laagste successiebelasting) treffen we mantelzorger, bedrijfsopvolger, vriend(in) en neef/nicht aan. Het valt dan op dat wel aan de maatschappelijke opvatting over de heffing van kleinkinderen gehoor is gegeven maar geen enkele tegemoetkoming is verleend aan anderen uit dezelfde doelgroep, zoals de ouder, broer en zus. Vervolgens wordt betoogd dat de tariefopslag van 80% en de vaste vrijstelling van € 19.000 zodanig zijn gekozen:<sup>56</sup>

‘dat de tarieflijn voor kleinkinderen in de erfbelasting niet hoger uitvalt dan de theoretische tarieflijn die ontstaat wanneer er tweemaal een vererving van ouder naar kind plaatsvindt (grootouder >ouder > kind)’.

Als vermogen vererft van grootouder naar ouder naar kind is telkens € 19.000 vrij. De tariefopslag van 80% zorgt bij een vererving van grootouder naar kleinkind voor een druk ineens die ongeveer gelijk is aan twee verervingen tegen het gewone tarief van tabel 1. Deze rechtvaardiging voor een vrijstelling voor kleinkinderen gelijk aan die van kinderen doet de vraag rijzen waarom deze vrijstelling dan niet voor verdere afstammelingen zoals achterkleinkinderen geldt. De VVD diende daartoe dan ook een amendement in.<sup>57</sup> In zijn reactie hierop betoogt de staatssecretaris dat er jegens de kleinkinderen geen verzorgingsplicht bestaat en dat de vrijstelling voor de kleinkinderen enkel wordt gerechtvaardigd door de verwachtingswaarde. De verwachtingswaarde van een achterkleinkind is verwaarloosbaar en daarom hoeft dat achterkleinkind ook geen vrijstelling gelijk

---

‘bloedverwanten in de rechte lijn’ aangeduid als ‘drempel successierecht van f 10 000 voor kinderen ouder dan 23 jaar’.

<sup>53</sup> *Kamerstukken II 2008–2009*, 27 789, nr. 17, blz. 3.

<sup>54</sup> *Kamerstukken II 2008–2009*, 31 930 nr. 3, blz. 3.

<sup>55</sup> *Motivaction, Maatschappelijke opvattingen over successiebelasting*, Amsterdam, mei 2003, onderdeel 2.2.

<sup>56</sup> *Kamerstukken II 2008–2009*, 31 930, nr. 3, blz. 4.

<sup>57</sup> *Kamerstukken II 2009–2010*, 31 930, nr. 20.

aan die van het kleinkind te krijgen.<sup>58</sup> Tot slot merkt hij nog op dat door de vrijstelling de kleinkinderen er niet op achteruit gaan wat betreft de belastingdruk op erfrechtelijke verkrijgingen. De vrijstelling van € 19.000 moet dus de verhoging van de tarieven<sup>59</sup> compenseren. Dit argument overtuigt mij niet. Als de wetgever dat had willen voorkomen had het voor de hand gelegen om de opslag op de eerste tarieftabel te handhaven op het oude niveau 60%. Evenmin overtuigt het argument dat als het vermogen via de kinderen naar de kleinkinderen vererft dit vermogen ook voor € 19.000 zou zijn vrijgesteld. Dat argument brengt mee dat ook een achterkleinkind een vrijstelling van € 19.000 zou moeten hebben en dat acht de wetgever niet gerechtvaardigd. De vrijstelling voor kleinkinderen is evenmin terug te voeren op de verzorgingsgedachte.

Als enige rechtvaardigingsgrond blijft dan de in par. 2.1 aangehaalde 'familie-eigendom' over. Hier zou men tegen in kunnen brengen dat die reeds is verdisconteerd in het toepasselijke tarief. Nu echter bij kinderen aan de 'verwachtingswaarde' c.q. 'familie-eigendom' uitdrukking wordt gegeven door naast het lagere tarief aan ieder kind € 19.000 vrijstelling te geven kan men betogen dat deze vorm van tariefsmatiging ook toekomt aan andere verkrijgers in de rechte neergaande lijn. Het ligt in de lijn der verwachting dat kleinkinderen erven van hun grootouders en met die verwachting wordt dan rekening gehouden door een tariefsmatiging in de vorm van het lagere tarief van tabel 1 (met een opslag in verband met *generation skipping*) en een vaste voetvrijstelling. Blijkbaar ligt het voor een achterkleinkind niet in de lijn der verwachting dat het zal erven van zijn overgrootouders. De banden zijn dan te ver verwijderd om te kunnen spreken van 'familie-eigendom'.

### 3.6 De geschiedenis van de mantelzorgvrijstelling

Tot 1 januari 2010 kon een inwonend kind als partner van de (alleenstaande) ouder kwalificeren.<sup>60</sup> Toen met ingang van 1 januari 2010 bloedverwanten in de rechte lijn werden uitgezonderd van het partnerschap werd hiertegen bezwaar aangevoerd. Met name GroenLinks wilde dat inwonende kinderen ook in de toekomst onder de hoge vrijstelling bleven vallen. Als rechtvaardiging voor deze vrijstelling wordt genoemd het maatschappelijke belang van het verlenen van mantelzorg en de stimulering hiervan.<sup>61</sup> Dit heeft geleid tot een amendement dat door de staatssecretaris ernstig is ontraden.<sup>62</sup>

'Ik heb aangegeven dat een onrechtvaardig onderscheid wordt gecreëerd tussen bijvoorbeeld inwonende en niet-inwonende mantelzorgende kinderen. Dat moest volgens de indieners op de koop toe worden genomen. Ook wordt bij de huidige maatstaf bij het mantelzorgcompliment slechts marginaal getoetst of daadwerkelijk mantelzorg wordt verleend. (...) Er is nu dus sprake van een regeling die mogelijk kinderen bevoordeelt die niet

---

<sup>58</sup> *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 36, blz. 2. Zie in deze zin het Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap, nr. 132, blz. 20, waar wordt bepleit dat die vrijstelling dan ook geldt voor achterkleinkinderen.

<sup>59</sup> Tot 2010 liep het tarief van de eerste groep op van 5% tot 27% en vond een opslag van 60% plaats voor kleinkinderen. Na 2010 belooft het tarief 10 en 20% en vindt een opslag plaats van 80%.

<sup>60</sup> Zie art. 24, lid 2, onderdeel b SW 1956 (tekst 2009).

<sup>61</sup> *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 28. Op andere plaatsen worden meer emotionele argumenten genoemd. Zie *Handelingen TK* 2009-2010, 28 oktober 2009, blz.17-1253 waar wordt opgemerkt dat de kinderen die voor hun ouders zorgen niet mogen worden afgestraft met veel hogere belastingclaims. En *Handelingen TK* 2009-2010, 29 oktober 2009, blz. 18-1421 waar Sap opmerkt: 'Het is een groep die ons heel dierbaar is'.

<sup>62</sup> *Handelingen EK* 2009-2010, 15 december 2010, blz. 13-452.

feitelijk mantelzorg verlenen, terwijl feitelijk mantelzorgende kinderen erbuiten kunnen vallen.’

Op verschillende plaatsen is gewezen op de onredelijkheid en de onbillijkheid van de voorgestelde vrijstelling<sup>63</sup> en betoogd dat het verlenen van een vrijstelling aan de mantelzorger de omgekeerde wereld is, nu er juist een verzorgingsverplichting jegens de ouder (zorgvrager) bestaat in plaats van een zorgverplichting jegens de mantelzorger.<sup>64</sup> Desalniettemin is het amendement aangenomen. Met ingang van 1 januari 2015 is het zgn. mantelzorgcompliment vervallen zodat deze vrijstelling vanaf 1 januari 2016 niet meer kan worden geëffectueerd.<sup>65</sup>

De rechtvaardiging van de partnervrijstelling voor mantelzorgers is instrumenteel van aard. Mantelzorg is een maatschappelijk goed dat gestimuleerd moet worden. Met de staatssecretaris ben ik echter van mening dat een vrijstelling in de erfbelasting voor mantelzorgers hiervoor niet het juiste instrument is. De hiervoor geciteerde argumenten van de staatssecretaris spreken boekdelen.<sup>66</sup>

### 3.7 De geschiedenis van de restvrijstelling

Naast een vrijstelling voor echtgenoten en kind gold in de Successiewet 1859 een algemene vrijstelling van f 300, indien het zuiver saldo *van de boedel* niet meer bedroeg dan dit bedrag. Dit was een drempelvrijstelling, wat betekent dat de vrijstelling vervalt als de verkrijging meer bedraagt dan het vrijgestelde bedrag. Later, in 1911, is die drempelvrijstelling gekoppeld aan de omvang *van de verkrijging* en in 1917 teruggebracht naar f 100. De wetgever beoogt met deze restvrijstelling de verkrijging van kleine erfdelen en legaten administratief te ontlasten.<sup>67</sup> In 2002 is deze vrijstelling gewijzigd in een voetvrijstelling.<sup>68</sup> In de huidige wet vinden we deze vrijstelling terug in de vorm van de restvrijstelling van € 2.111.

### 3.8 Tussenconclusie

Uit het voorgaande volgt dat de meeste vrijstellingen oorspronkelijk werden verleend vanuit de verzorgingsgedachte. Alleen voor de oudervrijstelling gold een ander argument, namelijk tariefsmatiging. Met de wijzigingen van de Successiewet per 1 januari 2010 is hierin verandering gekomen. De verzorgingsgedachte is voor kinderen verlaten. De vrijstelling vervult sindsdien enkel de functie van tariefsmatiging. De vrijstelling voor kleinkinderen is toen om dezelfde reden ingevoerd. Dat leidt tot het volgende overzicht:

1. Vrijstelling voor kinderen: tariefsmatiging
2. Vrijstelling voor gebrekkige kinderen: verzorgingsverplichting
3. Vrijstelling voor partners: verzorgingsverplichting

<sup>63</sup> Zie o.a. *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 6; *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 29; *Kamerstukken I* 2009-2010, 31 930, C, blz.3 en *Kamerstukken I* 2009-2010, 31 930, D, blz.10 en 27.

<sup>64</sup> *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, blz. 30.

<sup>65</sup> Zie *Kamerstukken II* 2014-2015, 34 002, nr. 14, blz. 23, waar de staatssecretaris van Financiën aangeeft nog nader in te gaan op de gevolgen van het vervallen van de partnervrijstelling voor mantelzorgers.

<sup>66</sup> Zie ook I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, 'Over kinderen, partners, tarieven en vrijstellingen', *WPNR* (2010) 6831.

<sup>67</sup> Zie J.P. Sprenger van Eyk, bewerkt door B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking*, Martinus Nijhoff 's-Gravenhage, 1930, blz. 772-773.

<sup>68</sup> *Kamerstukken II* 2001-2002, 28 015, nr. 13.

4. Vrijstelling voor ouders: tariefsmatiging
5. Vrijstelling voor kleinkinderen: tariefsmatiging
6. Vrijstelling voor mantelzorgers: instrumentele functie
7. Restvrijstelling: uitvoeringstechnische overwegingen

Tariefsmatiging voor verkrijgingen door kinderen en partners wordt nu in de eerste plaats bereikt door het toepasselijke tarief lager te vast te stellen. Tariefsmatiging vindt daarenboven voor kinderen en kleinkinderen plaats door middel van een vaste voetvrijstelling. Deze wijze van tariefsmatiging brengt mee dat het effect hiervan groter is bij kleinere verkrijgingen dan bij grotere verkrijgingen (Benthamse progressie). Waarom de wetgever een dergelijke progressiematiging – naast het toepasselijke lagere tarief – wenselijk acht blijkt niet uit de parlementaire stukken.

De rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid eisen dat een wetgever zich bedient van consistente wetgeving en dat hij daarbij transparantie nastreeft. Het gaat bij dit laatste om de doorzichtigheid, duidelijkheid, begrijpelijkheid en herkenbaarheid van de wettelijke regelingen.<sup>69</sup> Deze beginselen brengen mee dat tariefsmatiging via het toepasselijke tarief wordt verwerkt of via een vrijstelling (als de wetgever een Benthamse progressie nastreeft), maar dat die functie dan ook aan alle gelijksoortige vrijstelling toekomt. Zoals we hiervoor hebben gezien is dit nu niet het geval in de Successiewet. Het tarief van de langstlevende partner wordt gematigd door tarieftabel I toe te passen, het tarief voor de kinderen wordt gematigd door tarieftabel I en een voetvrijstelling toe te passen, het tarief voor de ouders wordt gematigd door enkel een voetvrijstelling toe te passen. De wetgever dient zich dan ook te beraden op het systeem van bestaande vrijstellingen. Hij heeft door invoering van verschillende tarieftabellen ervoor gekozen om tariefsmatiging via het toepasselijke tarief tot uiting te laten komen. Als hij voor de verkrijging door kinderen en kleinkinderen van mening is dat het tarief niet laag genoeg is, dan dient hij dit aan te passen. Vervolgens dienen vrijstellingen om andere redenen te worden ingevoerd, waaronder de verzorgingsbehoefte en uitvoeringstechnische motieven. Daarom dient de vrijstelling voor kinderen weer de vorm te krijgen van voor 2010. Hoe jonger het kind, hoe groter de vrijstelling. Voor kinderen ouder dan (stel ) 25 jaar geldt dan de restvrijstelling. Er bestaat geen verzorgingsverplichting meer jegens dit kind en om te voorkomen dat van kleine verkrijgingen aangifte moet worden gedaan kan zo'n kind een beroep doen op de restvrijstelling. Omdat het 'oudere' kind geen vrijstelling meer heeft, bestaat er ook geen reden om een kleinkind een vrijstelling te geven (zie voor de redengeving par. 3.5). De vrijstelling voor 'gebrekkige' kinderen wordt gerechtvaardigd door de verzorgingsgedachte en kan dus gehandhaafd blijven. Dat geldt ook voor de partnervrijstelling.

De vrijstelling van de ouders kan vervallen, omdat er jegens hen geen verzorgingsverplichting bestaat. Als de wetgever meent dat de belastingdruk op erfachtelijke verkrijgingen door ouders gemitigeerd moet worden omdat dit een extra heffingsmoment oplevert, dan ligt het voor de hand om dit vorm te geven in de tarieftabel van art. 24. Overigens ben ik van mening dat de door de ouders verkregen draagkrachtvermeerdering naar hetzelfde tarief dient te worden belast als de verkrijging door een derde. De ouder ondervindt geen dubbele heffing en evenmin betaalt degene die van de ouder erft dubbele erfbelasting. Vanuit de verkrijger bezien is er geen reden om het tarief te matigen.

De vrijstelling voor de mantelzorger kan vervallen. De vrijstelling is ongeschikt om het doel van de vrijstelling – de stimulering van mantelzorg – te bereiken (zie par. 3.6).

De restvrijstelling kan uit efficiency overwegingen gehandhaafd blijven.

---

<sup>69</sup> Zie J.L.M. Gribnau 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, blz. 55 t/m 60.

### 3.9 Het voorstel van D66

Uit de motie blijkt niet duidelijk wat D66 nu precies wil. Een partnervrijstelling om weg te geven aan één erfgenaam of een kindvrijstelling om weg te geven aan meer personen? Wel is duidelijk dat D66 met deze vrijstelling een tariefsmatiging beoogt. Het ligt dan voor de hand om dit via het toepasselijke tarief tot uitdrukking te brengen.

Uit het voorgaande blijkt dat de wetgever er niet voor terugdeinst om vrijstellingen in te zetten om tariefsmatiging te realiseren. Mocht de wetgever de ingeslagen richting willen vervolgen, dan geldt het volgende, afhankelijk van wat D66 nu exact voorstelt:

1. Mocht D66 bepleiten dat voor één verkrijger van een alleenstaande erflater (zonder kinderen) de partnervrijstelling beschikbaar moet zijn 'omdat deze nalatenschap anders zwaarder wordt belast dan die van een erflater met partner' dan kan dit eenvoudig worden vormgegeven: voor elke nalatenschap is dan een vrijstelling van ca. € 600.000 beschikbaar. De reden waarom iedere nalatenschap met dit bedrag moet worden verminderd is dan gelegen in de boedelgedachte. De ene boedel mag niet zwaarder worden belast dan de andere boedel. Dit uitgangspunt past echter niet bij een erfbelasting die is vormgegeven als een verkrijgersbelasting.
2. Een andere mogelijkheid is dat de erflater iemand mag aanwijzen die gebruik kan maken van de partnervrijstelling. Dit leidt echter tot willekeur en werkt de ongelijke behandeling van gelijke gevallen in de hand. De partnervrijstelling is in het leven geroepen vanuit de verzorgingsgedachte die jegens een niet-partner niet bestaat. Als dan toch aan een niet-partner zo'n vrijstelling wordt verleend is de vraag waarom deze vrijstelling wel voor de ene verkrijger beschikbaar is en niet voor de andere. De enige rechtvaardiging hiervoor is de wil van de erflater.
3. Mocht D66 bepleiten dat aan ten minste twee verkrijgers de kindvrijstelling kan worden toegekend, dan dient ook dit voorstel te worden afgewezen. Dit voorstel leidt tot dezelfde willekeur als waarop hiervoor en in par. 2.2 is geweest. Evenmin spelen efficiency overwegingen een rol.
4. Indien men echter een voetvrijstelling verleent aan iedere verkrijger van een alleenstaande erflater zonder kinderen, dan rijst de vraag of er nog een reden om een derdeverrijger van een erflater die wel een partner en/of kind nalaat deze voetvrijstelling te onthouden.<sup>70</sup> Dit is naar mijn mening niet het geval, zodat aan iedere verkrijger – die niet een kind of partner is – dezelfde voetvrijstelling moet worden verleend. En als die voetvrijstelling gelijk is aan de kindvrijstelling geldt voor ieder verkrijger dezelfde vrijstelling, met uitzondering van de partner. De restvrijstelling en de vrijstelling voor de ouders en de mantelzorger kunnen daarmee vervallen.

## 4. Conclusie

Indien het voorstel van D66 inhoudt dat een verkrijger van een alleenstaande zonder kinderen hetzelfde tarief moet krijgen als een partner of kind nu krijgt, dient dit voorstel te worden afgewezen

---

<sup>70</sup> Denk aan de hiervoor in par. 2.2 opgevoerde erflater die gebrouilleerd is met zijn kind en zijn neef als eigen kind beschouwd.

omdat dit niet strookt met de maatschappelijke opvattingen zoals die blijken uit het meest recente onderzoek. Indien het voorstel van D66 inhoudt dat een verkrijger van een alleenstaande zonder kinderen het kleinkind tarief zou moeten kunnen krijgen, dan brengt het gelijkheidsbeginsel mee dat dit kleinkindertarief voor iedere verkrijger van een alleenstaande erflater zonder kinderen geldt. Er bestaat dan echter geen reden om het derdentarief te handhaven voor verkrijgingen door een derde van een erflater die tevens een partner en/of kinderen nalaat. En dat brengt mee dat er nog twee tariefgroepen zijn: de bestaande eerste progressie van 10-20% voor de partner en kinderen en het tarief van 18-36% voor alle andere verkrijgers.

Een tariefsmatiging via een voetvrijstelling behoort ook tot de mogelijkheden, maar verdient geen voorkeur, nu de tariefsmatiging al in de afzonderlijke tarieven tot uitdrukking komt. Vrijstellingen die zijn gebaseerd op de relatie tussen erflater en verkrijger moeten worden voorbehouden voor die gevallen dat er een verzorgingsverplichting is jegens de verkrijger. Wenst de wetgever de tariefsmatiging toch via een voetvrijstelling te realiseren dan zou met het oog op een gelijke behandeling aan iedere verkrijger die niet een kind of de partner van de erfalter is, eenzelfde voetvrijstelling moeten worden verleend. Deze voetvrijstelling kan gelijk zijn aan de kindvrijstelling maar dat hoeft niet per se het geval te zijn.