



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956

Sonneveldt, F.; Kroon, B.B.A. de

Citation

Sonneveldt, F., & Kroon, B. B. A. de. (2009). Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956. *Weekblad Fiscaal Recht*, (6815), 731-737. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/14668>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/14668>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Weekblad

fiscaal recht

6815

5 juni 2009

138^e jaargang



THEMA

‘WET SCHENK- EN ERFBELASTING’

ONDERWERPEN

Mr. J.A.G. van Es (blz. 711)

Voorwoord

Mevr. prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken (blz. 713)

De fictiebepalingen: vereenvoudiging of window dressing?

Mr. R.L.M.C. Janssen (blz. 723)

Vernieuwde bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

Prof. dr. F. Sonneveldt en mevr. mr. drs. B.B.A. de Kroon LL.M. (blz. 731)

Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956

Mevr. mr. T.N. Peters van Neijenhof (blz. 738)

De voorgestelde wijziging van art. 53 SW 1956 en de gevolgen voor de herroepelijke schenking en overlevingsclausules

Mr. J.P. Boer, prof. dr. A.O. Lubbers en mevr. dr. M. Schuver-Bravenboer (blz. 745)

Het overgangsrecht bij de invoering van de schenk- en erfbelasting beoordeeld



Kluwer

a Wolters Kluwer business



10129446

ambities nadrukkelijk gestuurd kan en ook dient te worden. Dat is in de huidige vorm lastig, met name omdat essentiële onderdelen en verduidelijking daarvan niet terugkomen in het wetsontwerp en de toelichtende stukken. Op de volksvertegenwoordiging rust de schone taak

de helpende hand te bieden bij het invullen van de verschillende nog openstaande punten door toegespitste vragen te stellen en concrete regelingen en standpunten te verlangen.

INTERNATIONALE ASPECTEN VAN DE VERNIEUWDE SUCCESSIEWET 1956

PROF. DR. F. SONNEVELDT en MEVR. MR. DRS. B.B.A. DE KROON LL.M.*

1 Inleiding

Tijdens een gastcollege aan de Universiteit van Tilburg op 14 april 2008 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de Successiewet 1956 dringend aan herziening toe is.¹ Bij die gelegenheid schetst hij de contouren van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting. Hij gaf daarbij aan gaarne gebruik te zullen maken van de suggesties van 'meedenkers'.² In een eerder verschenen themanummer in het Weekblad hebben wij een aantal relevante internationale ontwikkelingen beschreven op basis waarvan enkele aanbevelingen zijn geformuleerd in het kader van de modernisering van de successiewetgeving.³

Zoals bekend is op 20 april 2009 een voorstel van wet aangeboden aan de Tweede Kamer waarmee beoogd is te komen tot een ingrijpende wijziging van de Successiewet 1956,⁴ waarbij overigens van een nieuwe Wet schenk- en erfbelasting geen sprake meer is.⁵ In vergelijking met de oorspronkelijke plannen op het internationale vlak is opmerkelijk dat afstand is genomen van het introduceren van een nieuw aanknopingspunt, te weten de woonplaats van de verkrijger. Het was daarbij niet de bedoeling dit aanknopingspunt als primair heffingscriterium te hanteren, maar meer als een additioneel anti-ontgaanscriterium.

In het wetsvoorstel komt dit element in het geheel niet meer terug en zijn andere oplossingen gekozen om te komen tot een evenwichtig systeem.

Voor de internationale dimensie komen drie facetten met name voor bespreking in aanmerking. Dit zijn achtereenvolgens de schenkingen onder opschortende voor-

waarde, de afgezonderde particuliere vermogens en het recht van overgang. In het onderstaande wordt aan deze drie onderdelen afzonderlijk aandacht besteed.⁶

* F. Sonneveldt is hoogleraar Successiewet en estate planning aan de Universiteit Leiden, bijzonder hoogleraar estate planning aan de Universiteit Utrecht en partner/aandeelhouder van Mazars Paardekooper Hoffman NV te Rotterdam. Mevr. B.B.A. de Kroon is docente Successiewet en estate planning aan de Universiteit Leiden en estate planner bij Mazars Paardekooper Hoffman NV te Rotterdam.

¹ Toespraak van de Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2008, www.minfin.nl/actueel.

² In dat kader werd de website www.schenkerfbelasting.nl gecreëerd.

³ WFR 2008/592.

⁴ Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956), hierna: het wetsvoorstel.

⁵ De benaming van schenkings- en successierecht wijzigt in schenk- en erfbelasting. In het navolgende zullen wij, wegens het door elkaar lopen van huidige en toekomstige situaties, aansluiten bij de geldende terminologie en derhalve steeds spreken van schenkings- en successierecht.

⁶ In deze bijdrage abstraheren wij van eventuele invorderingsaspecten.

2 Voorwaardelijke schenkingen

2.1 Inleidend

In het wetsvoorstel wordt een nieuwe benadering gekozen ten aanzien van schenkingen onder opschortende voorwaarde. In het huidige recht wordt voor dergelijke schenkingen aangeknoopt bij het civiele recht, hetgeen inhoudt dat de schenking onder opschortende voorwaarde evenals de schenking onder ontbindende voorwaarde tot stand komt op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten. Een schenking komt, zoals iedere overeenkomst, tot stand door aanbod en aanvaarding.⁷ Daarbij is kenmerkend voor de schenking dat aanvaarding vrij snel wordt aangenomen. Het schenkingsaanbod geldt als aangenomen wanneer de potentiële begiftigde na er kennis van te hebben genomen het niet onverwijld heeft afgewezen.⁸ De termijn voor het doen van aangifte voor het recht van schenking verstrijkt normaal gesproken niet eerder dan twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden. Voor schenkingen onder opschortende voorwaarde maakt de wet hierop een uitzondering. Art. 46, tweede lid, SW 1956 bepaalt namelijk dat een schenking onder opschortende voorwaarde geacht wordt tot stand te zijn gekomen op de dag waarop de voorwaarde is vervuld. Dat betekent dat de aangifte voor het recht van schenking eerst behoeft te worden ingediend binnen twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de voorwaarde is vervuld. Deze benadering creëert een op zich werkbare methode. Voor het bepalen van de grondslagen voor de objectieve en subjectieve belastingplicht wordt aangesloten bij het moment van de totstandkoming van de schenking; voor de waardering van hetgeen wordt verkregen en de toepasselijke tarieven en vrijstellingen is het moment van vervulling van de opschortende voorwaarde doorslaggevend. Een voorbeeld mag dit verduidelijken.

Voorbeeld 1

De heer X, een Nederlander die reeds zeven jaar in België woont, sluit met zijn dochter een schenkingsovereenkomst onder de opschortende voorwaarde dat hij na het verstrijken van de tienjaarstermijn nog in leven is. Onder toepassing van art. 3, eerste lid, SW 1956 heeft nu een belastbare schenking plaatsgevonden.⁹ Aangifte hoeft eerst te worden gedaan na vervulling van de opschortende voorwaarde.

2.2 Postuum effect

Volgens de memorie van toelichting is het huidige systeem onbevredigend, nu twee momenten een rol spelen bij de schenking onder opschortende voorwaarde. Daarover wordt het volgende opgemerkt. 'Onder het huidige recht kan het geval zich voordoen dat de voorwaarde wordt vervuld, en zich dus een belastbaar feit voordoet, terwijl de schenker reeds meer dan tien jaar uit Nederland is vertrokken. Omgekeerd kan het ook zo zijn dat de schenker

ten tijde van het aangaan van de schenkingsovereenkomst voor de Successiewet 1956 in het buitenland woonde, maar ten tijde van het in vervulling gaan van de voorwaarde in Nederland woonde. Dan zou er geen sprake zijn van een belastbare schenking.'

Het wetsvoorstel tracht dit knelpunt op te lossen door afstand te nemen van het civiele recht en tot een samenvat van beide momenten te komen. Daartoe wordt aan art. 1, derde lid, SW 1956 een volzin toegevoegd, die luidt: 'Een schenking onder opschortende voorwaarde wordt voor de toepassing van deze wet geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.'¹⁰

De vraag is of deze benadering niet meer problemen creëert dan zij oplost. Door de gekozen methodiek zullen vaker fiscaal postume schenkingen aan de orde zijn. In het huidige recht doet zich dat minder vaak voor, hoewel art. 7:179, eerste lid, BW deze mogelijkheid creëert. Wij treffen dit fenomeen momenteel soms aan bij tweetraps-schenkingen waarin ongeborenen worden betrokken. In die situatie kan een postuum effect optreden. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld 2

Grootmoeder doet een tweetraps-schenking aan haar zoon als bezwaarde en aan haar kleinkinderen, geboren en ongeboren, als verwachters. Voorwaarde is dat de verwachters in leven zijn op het moment dat de zoon komt te overlijden. Indien grootmoeder overlijdt en daarna nog een nieuw kleinkind wordt geboren, doet zich op dat moment een schenking onder opschortende voorwaarde voor. Op het moment van de totstandkoming van laatstbedoelde schenkingsovereenkomst had grootmoeder geen woonplaats meer in dit ondermaanse.

Onder het recht van vóór 2003 kon een dergelijke situatie zich niet voordoen, daar een aanbod verviel door het overlijden van de schenker.¹¹ Inmiddels is dit anders,¹² maar in de Successiewet 1956 is hiervoor tot op heden geen voorziening opgenomen, hoewel op de mogelijkheid van een dergelijke postume schenking in de literatuur nadrukkelijk is gewezen.¹³ Door de nieuwe be-

⁷ Art. 6:217 BW.

⁸ Art. 7:175, tweede lid, BW.

⁹ Zie voor een bevestiging van deze benadering HR 30 maart 2007, nr. 41 007, BNB 2007/181.

¹⁰ Het wetsvoorstel volgt in dit opzicht de visie van de werkgroep modernisering successiewetgeving (commissie-Moltmaker). Art. 2.2, eerste lid, laatste volzin, Proeve van een Successiewet 2001 luidt: 'Een schenking onder opschortende voorwaarde komt tot stand op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.'

¹¹ Art. 7A:1720 BW.

¹² Art. 7:179 BW.

¹³ F. Sonneveldt en J.B. Vegter, 'De gift over de hand, civiel-rechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956 gezien (II, slot)', WPNR 2006/6680, en F. Sonneveldt, NTBR 2005, 4, blz. 150-152.

nadering van de schenking onder opschortende voorwaarde zal dit postume effect zich vaker voordoen. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

Voorbeeld 3

Mevrouw Y, een Nederlandse die enkele maanden geleden geëmigreerd is naar Zwitserland, doet een schenking aan haar in Nederland wonende zoon Z onder de opschortende voorwaarde dat hij na tien jaar in een lidstaat van de Europese Unie woonachtig is. Mevrouw Y komt binnen het verstrijken van de tienjaarstermijn uit art. 3, eerste lid, SW 1956 te overlijden. Na tien jaar blijkt de zoon nog steeds in Nederland te wonen. Volgens huidige recht heeft de schenking civiel en fiscaal gezien plaatsgevonden op het moment van aanvaarding door de zoon. Nu de schenking geschiedde binnen de tienjaarstermijn, is deze aan de heffing van Nederlands schenkingsrecht onderworpen. In de nieuwe benadering vindt de schenking fiscaal eerst plaats wanneer blijkt dat de zoon na tien jaar woonachtig is in een lidstaat van de Europese Unie. Op dat moment is mevrouw Y reeds overleden en heeft zij derhalve geen woonplaats. Eventueel zou de wet kunnen aanknopen bij haar laatste woonplaats. In dit geval is dat Zwitserland.

Uit het voorbeeld blijken twee zaken. Ten eerste dient in de Successiewet 1956 een bepaling opgenomen te worden die rekening houdt met postume schenkingen. Dit was reeds noodzakelijk na de invoering van de nieuwe schenkingswet in 2003, maar dit wordt nog urgenter na de voorgestelde bepaling omtrent schenkingen onder opschortende voorwaarde.

Ten tweede komt de vraag op hoe moet worden omgegaan met de woonplaats van de geëmigreerde schenker indien hij binnen de tienjaarstermijn komt te overlijden en vervolgens de opschortende voorwaarde buiten die termijn wordt vervuld. Onzes inziens is de enig juiste benadering dat er na het overlijden geen 'woonplaats' meer is. Om te kunnen heffen is derhalve een wettelijke voorziening noodzakelijk. Fiscaal kan ervoor gekozen worden aan te sluiten bij de laatste woonplaats van de schenker. De vraag die dan rijst is of daarbij de tienjaarstermijn dient te worden toegepast. In dit kader zijn twee benaderingen denkbaar. De eerste benadering houdt in dat aansluiting wordt gezocht bij de laatste feitelijke woonplaats, zijnde het land waarnaar de schenker is geëmigreerd. In ons voorbeeld betreft dit Zwitserland. Het resultaat van deze benadering is dat ter zake van de schenking geen Nederlands recht verschuldigd is. Voor het heffingsmoment dient immers aangesloten te worden bij de vervulling van de voorwaarde. Een dergelijke benadering kan wel eenvoudig tot ontgaan van belasting leiden door reeds na korte buitenlandse woonachtigheid over te gaan tot het doen van schenkingen onder opschortende voorwaarde, waarbij de vervulling van de voorwaarde eenvoudig is en slechts kan plaatsvinden buiten de tienjaarsperiode.

In de tweede benadering wordt bij overlijden de woonplaats van de schenker gefixeerd. Vindt dit overlijden plaats binnen genoemde tienjaarsperiode, dan zullen

alle postume schenkingen getroffen worden door de heffing van Nederlands schenkingsrecht. Dit vereist allereerst – net als bij de eerste benadering – dat er fictief een woonplaats wordt aangenomen. Ook hier heeft de postume fiscale schenker immers geen aardse woonplaats meer. Daarnaast dient de fictieve woonplaats op grond van art. 3, eerste lid, SW 1956 toepassing te vinden na het verstrijken van de tienjaarstermijn. Rechtvaardiging hiervoor is dan het tegengaan van manipulatie. Immers kan men, zoals gezegd, de schenking eenvoudig verplaatsen naar de onbelaste sfeer door het creëren van een opschortende voorwaarde die slechts buiten de tienjaarstermijn kan worden vervuld. Dit gevolg valt slechts te voorkomen door een fictiebepaling op te nemen die de in de wet geïntroduceerde fictiebepaling, namelijk dat de fiscale schenking plaatsvindt op het moment van het vervullen van de voorwaarde, weer ongedaan maakt. Men neemt dan als uitgangspunt dat schenkingen onder opschortende voorwaarde worden geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld, maar in situaties waarbij het overlijden van de schenker voorafgaat aan de vervulling van de voorwaarde, zoals in het voorbeeld, zou men moeten eisen dat allereerst wordt aangeknoopt bij de laatste woonplaats van de schenker en dat daarnaast de schenking geacht wordt te zijn verricht tijdens de tienjaarstermijn. Dit leidt tot een complexe benadering die niet onze voorkeur heeft. Bovendien wordt deze complexiteit alleen maar vergroot als men bedenkt dat bij het in vervulling gaan van de opschortende voorwaarde, tegelijkertijd een ontbindende voorwaarde in werking treedt in de nalatenschap. Immers, de nalatenschap van de oorspronkelijke schenker die ten tijde van zijn overlijden fictief in Nederland woonachtig was, is reeds opengefallen en toegekomen aan zijn erfgenamen. De erfgenamen hebben over hun verkrijging Nederlands successierecht voldaan.¹⁴ Met de verplichting die de oorspronkelijke schenker is aangegaan en door zijn erven moet worden nagekomen, mag bij de berekening van het verschuldigde successierecht in eerste instantie geen rekening worden gehouden. Wanneer de opschortende voorwaarde wordt vervuld leidt dit ertoe dat de verkrijging onder ontbindende voorwaarde door de erfgenamen vervalt. Zulks leidt tot een herrekening van recht als bedoeld in art. 53 SW 1956.

2.3 Internationale gevolgen

Daarnaast doen zich complicaties voor in de internationale sfeer. Naar wij begrijpen, sluiten de meeste landen die een schenkingsrecht heffen aan bij het civiele recht. Een schenking onder opschortende voorwaarde komt dan tot stand bij aanvaarding van het aanbod en niet bij de vervulling van de voorwaarde. Een door Nederland gevolgde

¹⁴ Behoudens een eventuele regeling ter voorkoming van dubbele belasting.

afwijkende benadering kan dan situaties van dubbele heffing opleveren. Met name kan gedacht worden aan situaties waarbij een schenking onder opschortende voorwaarde civielrechtelijk in het buitenland tot stand is gekomen, de schenker (r)emigreert naar Nederland en de voorwaarde wordt vervuld tijdens binnenlandse woonachtigheid van de schenker. Het buitenland knoopt dan voor heffing aan bij de civielrechtelijke totstandkoming van de schenking, terwijl Nederland voor heffing van schenkbelasting uitgaat van de vervulling van de voorwaarde. Dit leidt tot dubbele heffing zonder verrekeningsmogelijkheden. Een vergelijkbaar probleem ontstaat als een voor de toepassing van de Successiewet 1956 in het buitenland wonende schenker een schenking onder opschortende voorwaarde heeft gedaan en zich vervolgens, nietsvermoedend en voordat de opschortende voorwaarde is vervuld, vestigt in Nederland. Wanneer de voorwaarde tijdens zijn Nederlandse woonachtigheid wordt vervuld, heeft dat heffing van Nederlands schenkingsrecht tot gevolg. Het is de vraag of het andere land dan een vermindering van belasting toestaat. Nederland zal dit in ieder geval op grond van de huidige regelgeving niet doen.

2.4 Overgangsrecht gewenst

Ten slotte heeft de nieuwe regeling tot gevolg dat in het verleden aanvaarde schenkingen die nu onbelast zijn, vanaf invoering van het wetsvoorstel in de belaste sfeer worden getrokken. Te denken valt aan remigrerende schenkers die buiten het bereik van de Successiewet 1956 schenkingen onder opschortende voorwaarde hebben gedaan. Hier is op zijn minst overgangsrecht noodzakelijk.

De conclusie luidt dat de nieuw voorgestelde regeling incompleet is zonder rekening te houden met de mogelijkheid van postume schenkingen. Gezien de internationale complicaties lijkt het beter om te blijven aansluiten bij de civielrechtelijke principes. Dat perspectief leidt tot een fixering van grondslagen. Schenker en begiftigde weten wat de status is van de schenking en worden niet geconfronteerd met onverwachte uitkomsten.

3 Afgezonderde particuliere vermogens

3.1 Inleidend

In het wetsvoorstel wordt getracht ontgaansmogelijkheden tegen te gaan voor situaties waarin belastingplichtigen gebruikmaken van buitenlandse rechtsfiguren, zoals de Anglo-Amerikaanse trusts en buitenlandse stichtingen, waarin vermogen wordt ondergebracht en een heffingsvacuüm kan ontstaan. Deze ontgaansmogelijkheden zijn vrijwel altijd gebaseerd op de zogenoemde trustarresten.¹⁵ Hierin bepaalde de Hoge Raad dat een overdracht om niet aan een irrevocable discretionary trust door een (fictieve) inwoner van Nederland wordt beschouwd als een schenking aan een doelvermogen, hetgeen de toepassing van het hoge derdentarief tot gevolg heeft. Door belastingplichti-

gen wordt deze rechtsregel ook wel a contrario toegepast om aan heffing van inkomstenbelasting en van schenkings- en successierecht te ontkomen. Denkbare scenario's zijn bijvoorbeeld de overdracht om niet aan een irrevocable discretionary trust door een niet (fictief) in Nederland wonende insteller en de overdracht om baat door een (fictieve) inwoner van Nederland.

De bestrijding van deze ontgaansmogelijkheden vindt plaats door de introductie van een 'robuuste' regeling voor afgezonderd particulier vermogen die betrekking heeft op de heffing van zowel de inkomstenbelasting als het schenkings- en successierecht. Het is begrijpelijk dat de overheid deze ontgaansmogelijkheden wil bestrijden, maar de wijze waarop dit wordt voorgesteld levert een aantal bezwaren op die wij hierna zullen bespreken.

3.2 Discrepantie tussen het civiele en fiscale recht

Op 1 juli 1985 is het zogenoemde Haags Trustverdrag gesloten,¹⁶ welk verdrag voor Nederland op 1 februari 1996 in werking is getreden. Uitgangspunt van dit verdrag is dat trusts in het internationale verkeer zoveel mogelijk civielrechtelijk dienen te worden erkend. Op dit uitgangspunt is in het verdrag een aantal uitzonderingen geformuleerd. Daarnaast bepaalt art. 19 van het verdrag dat het de fiscale soevereiniteit van verdragsstaten niet aantast. Nederland heeft op grond van deze bepaling het recht de nationale fiscale regelgeving met betrekking tot trusts op eigen wijze vorm te geven.

In zijn algemeenheid verdient het de voorkeur dat, indien en voor zover mogelijk, de fiscaalrechtelijke benadering zoveel mogelijk aansluiting zoekt bij de civielrechtelijke uitgangspunten. Dit geldt met name voor de Successiewet 1956 waarbij het civiele recht nog steeds het vertrekpunt is voor de heffing. Fictiebepalingen dienen in dit verband als ultimum remedium te worden beschouwd.

3.3 Verdiscontering van in het verleden plaatsgevonden heffing

Het is ons inziens onaanvaardbaar dat transparantie wordt gehanteerd ten aanzien van vermogen waarover bij de instelling van het afgezonderd particulier vermogen reeds heffing van successie- of schenkingsrecht heeft plaatsgevonden. Het is denkbaar dat in navolging van de eerdergenoemde trustarresten bij instelling van een trust of stichting successie- of schenkingsrecht is geheven naar het

¹⁵ HR 18 november 1998 nrs. 31 756, 31 758 en 31 759, BNB 1999/35, BNB 1999/36 en BNB 1999/37.

¹⁶ Verdrag inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en inzake de erkenning van trusts, 's-Gravenhage 1 juli 1985, Trb. 1985, 141. Het is merkwaardig dat de memorie van toelichting spreekt over 'Vijftien jaar na de totstandkoming van het Haags Trustverdrag', terwijl dit verdrag op 1 juli aanstaande reeds 24 jaar bestaat.

hoge derdentarief. Dit zal bijvoorbeeld aan de orde zijn indien een in Nederland woonachtige persoon een irrevocable discretionary trust in het leven heeft geroepen en daaraan vermogen om niet heeft overgedragen. Deze overdracht zal hebben geresulteerd in een heffing van Nederlands schenkingsrecht naar het hoge derdentarief. De voorgestelde regeling houdt met dit feit geen rekening en beschouwt het overgedragen vermogen als het vermogen van de insteller, zodat bij de gehanteerde transparantie tijdens zijn leven inkomstenbelasting wordt geheven en bij zijn overlijden successierecht. Indien vanuit het afgezonderd particulier vermogen uitkeringen plaatsvinden, wordt schenkingsrecht geheven, waarbij de insteller als schenker wordt gezien. Dit resulteert in een niet te rechtvaardigen dubbele heffing. Het verdient aanbeveling een voorziening in het voorgestelde art. 10a.7 (bestaand afgezonderd particulier vermogen per 1 januari 2010) op te nemen, waarbij rekening wordt gehouden met dergelijke situaties. Een van de mogelijkheden hiertoe is om bestaande situaties te respecteren en de voorgestelde fiscale transparantie niet te laten gelden voor deze gevallen. Wanneer deze benadering ongewenst is, zou overwogen kunnen worden een restitutie van het reeds betaalde schenkings- en/of successierecht te geven waarbij een rente wordt vergoed. Daarbij merken wij op dat aansluiting gezocht zal moeten worden bij de tarieven die destijds van toepassing waren. Een restitutie berekend naar de tarieven zoals deze voor het jaar 2010 voorgesteld zijn, volstaat in dit kader niet. Laatstgenoemde mogelijkheid zal budgettair gezien waarschijnlijk geen haalbare optie zijn. Het niet rekening houden met genoemde situaties is ons inziens evenmin een optie, daar dit het ontoelaatbare gevolg heeft van dubbele heffing ter zake van hetzelfde feitencomplex.

3.4 De 'erfrechtelijke' fictie

In het kader van de voorgestelde regeling worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen na het overlijden van degene die dat vermogen bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd, toegerekend aan diens erfgenamen. Daarbij vindt toerekening per erfgenaam plaats in dezelfde verhouding als hij verkrijger krachtens erfrecht is van de overledene. Resultaat van een en ander is dat onder omstandigheden belasting wordt geheven van personen die in het geheel niet of slechts ten dele enig voordeel zullen genieten vanuit het afgezonderd particulier vermogen.

Allereerst is het denkbaar dat de erfgenamen van de insteller van het afgezonderd particulier vermogen anderen zijn dan de begunstigten van dat vermogen, zonder dat de erfgenamen kunnen aantonen dat zij niet tot de groep van (potentiële) begunstigten behoren. In die situatie leidt de 'erfrechtelijke' fictie tot een onrechtvaardige heffing. Iemand wordt in de heffing betrokken zonder dat hij ooit tot (een deel van) het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen gerechtigd zal

worden. Ook is het mogelijk dat de erfgenamen en begunstigten samenvallen, maar dat uiteindelijk een of meer begunstigten niets uit het afgezonderd particulier vermogen verkrijgen. Dit kan aan de orde zijn indien de vertegenwoordiger van het afgezonderd particulier vermogen een grote mate van beleidsvrijheid ('discretion') heeft gekregen ten aanzien van het uitkeringsbeleid. Tevens is in het kader van een discretionary trust denkbaar dat bepaalde beneficiaries in een latere fase door de trustee van de lijst van beneficiaries worden afgevoerd ('power of exclusion') of anderen als beneficiary aan die lijst worden toegevoegd ('power of addition'). Het eindresultaat is derhalve onvoorspelbaar, terwijl voor de belastingheffing 'gemakshalve' wordt aangeknoopt bij het erfgenaamschap.

Het voorgestelde art. 2.14a, vijfde lid, Wet IB 2001 biedt weliswaar op dit punt een tegenbewijsregeling, maar gezien de onvoorspelbaarheid van de 'discretion' biedt deze onvoldoende garantie en stelt zij onmogelijke eisen aan de erfgenamen.

Het ongewenste gevolg van een en ander is dat het zeer wel mogelijk is dat belastingheffing plaatsvindt ten aanzien van personen die nimmer iets vanuit het afgezonderd particulier vermogen zullen verkrijgen of veel minder dan waarvoor zij in de belastingheffing worden betrokken.

Er kleeft nog een praktisch bezwaar aan de gekozen systematiek. Trusts en andere afgezonderde particuliere vermogens kunnen vaak vele decennia bestaan. Volgens de voorgestelde regeling wordt het afgezonderde particuliere vermogen bij overlijden van de insteller geacht te zijn verkregen door diens erfgenamen en wanneer deze erfgenamen komen te overlijden wederom door hun erfgenamen. Dit kan er na een bepaalde periode toe leiden dat een uitkering afkomstig uit het afgezonderde particuliere vermogen op grond van het voorgestelde art. 17 dient te worden aangemerkt als een schenking van al deze uiteindelijke erfgenamen naar rato van hun erfrechtelijke gerechtigdheid aan de begunstigde. Daarbij dient allereerst de status van iedere erfgenaam te worden beschouwd. Woont een erfgenaam al dan niet fictief in Nederland of in het buitenland? Vervolgens dienen het tarief en de vrijstellingen te worden bepaald. Deze 'versnippering' van de schenking kan als voordeel opleveren dat vele malen gebruik kan worden gemaakt van een vrijstelling, maar als nadeel dient toch te worden geconstateerd dat dit administratief een enorme rompslomp kan opleveren en na vererving over enige generaties zelfs tot moeilijke reconstructievraagstukken aanleiding kan geven om vast te stellen van wie de schenking nu eigenlijk afkomstig is.

Wij zijn van mening dat een regeling waarbij wordt aangeknoopt bij de uiteindelijke daadwerkelijke verkrijgingen door een begunstigde veel meer aansluit bij een rechtvaardige belastingheffing die een feitelijke draagkrachtvermeerdering als uitgangspunt hanteert in plaats van een fictieve waarvoor geen correctiemogelijkheden in het wetsvoorstel zijn opgenomen.

3.5 Misbruikgevoeligheid van het wetsvoorstel

Het voorstel zoals dit momenteel luidt, lijkt daarnaast misbruik in de hand te werken. Belastingplichtigen zouden immers gebruik kunnen maken van de discrepantie die kan bestaan tussen erfgenaamschap en feitelijke begunstiging vanuit het afgezonderde particulier vermogen. Indien als erfgenaam een voor de bewuste heffingen 'vrijgesteld' persoon wordt aangewezen, kan geen heffing plaatsvinden naar aanleiding van feitelijke verkrijgingen vanuit het afgezonderd particulier vermogen. Een voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Gesteld dat het grootste deel van het vermogen van een in Nederland woonachtig natuurlijk persoon tijdens zijn leven is ingebracht in een irrevocable discretionary trust waarbij zijn kinderen tot beneficiaries zijn aangewezen. Daarnaast heeft die persoon in zijn testament het resterende vermogen nagelaten aan een in het buitenland gevestigde en door Nederland erkende algemeen nut beogende instelling. Gevolg van een en ander is dat bij het overlijden van die persoon het trustvermogen wordt geacht te zijn verkregen door de algemeen nut beogende instelling. Dit zal veelal tot een onbelaste verkrijging leiden. Vervolgens wordt voor de inkomstenbelasting het trustvermogen toegerekend aan de buitenlandse algemeen nut beogende instelling. Indien daarna feitelijke uitkeringen plaatsvinden vanuit de trust aan de begunstigden (in casu de kinderen), dan zullen die worden geacht afkomstig te zijn van de buitenlandse algemeen nut beogende instelling en onbelast blijven.^{17,18} Absurd genoeg, kan eenzelfde resultaat worden bereikt door de Staat der Nederlanden te benoemen tot enig erfgenaam.¹⁹

Het mag duidelijk zijn dat dit ongewenst is.

3.6 Beperkt overgangsrecht

Art. 10a.7 Wet IB 2001 (bestaand afgezonderd particulier vermogen per 1 januari 2010) behandelt het overgangsrecht. Op grond van deze bepaling blijven bestaande afspraken omtrent de toerekening van het afgezonderd particulier vermogen blijvend uit een met de belastinginspecteur gesloten vaststellingsovereenkomst onder omstandigheden in stand. Voorwaarde hierbij is dat de vaststellingsovereenkomst uiterlijk is gesloten op de dag vóór de datum waarop dit wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend.

Het is opvallend dat er slechts een regeling is gecreëerd die betrekking heeft op de inkomstenbelasting. In de praktijk zijn situaties bekend waarbij transparantieovereenkomsten zijn gesloten ten aanzien van de inkomstenbelasting, terwijl daarbij tevens is afgesproken dat voor de heffing van successie- en schenkingsrecht wordt aangesloten bij de rechtspraak van de Hoge Raad. Nu ten aanzien van de Successiewet 1956 geen overgangsrecht wordt voorgesteld, ontstaat onduidelijkheid over de geldigheid van reeds bestaande afspraken ten aanzien van de heffing van successie- en schenkingsrecht.

Ook met betrekking tot laatstgenoemde heffingen zou overgangsrecht gecreëerd dienen te worden.

4 Recht van overgang

In zijn brief van 24 oktober 2008²⁰ heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven zich te willen buigen over de verschillende vraagstukken betreffende het recht van overgang. Het recht van overgang is de heffing ter zake van Nederlandse situsgoederen eventueel verminderd met de daarop betrekking hebbende situsschulden die worden verkregen van een buiten Nederland woonachtige schenker of erflater.²¹ Nederlandse situsgoederen zijn gedefinieerd in art. 5, derde lid, SW 1956 en omvatten in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, bezittingen die behoren tot een Nederlandse onderneming alsmede winstrechten in een Nederlandse onderneming. In de praktijk blijkt dat de heffing van recht van overgang zich veelal beperkt tot verkrijgingen van Nederlandse onroerende zaken.²² Hiermee hebben de andere categorieën voor een belangrijk deel aan betekenis ingeboet. De totale opbrengst van de heffing wordt thans geschat op circa € 6 miljoen.²³ Indien deze relatief geringe opbrengst wordt afgezet tegen de ingewikkelde regelgeving – eerder is wel opgemerkt dat de complexiteit omgekeerd evenredig is aan de opbrengst²⁴ –

¹⁷ Art. 33, eerste lid, onderdeel 10°, SW 1956.

¹⁸ Overigens lijkt het dat ook een binnenlandse algemeen nut beogende instelling kan worden benoemd tot enig erfgenaam. Dit is slechts anders indien de fictie van transparantie die wordt geïntroduceerd voor de inkomstenbelasting en het schenkings- en successierecht wordt doorgetrokken naar de regels die van toepassing zijn voor algemeen nut beogende instellingen. De uitkeringen die in dat geval geacht worden afkomstig te zijn van de algemeen nut beogende instelling, komen dan mogelijk in strijd met bijvoorbeeld de doelstelling van de instelling en het 90%-criterium als bedoeld in art. 33, eerste lid, onderdeel 10°, SW 1956. Deze laatste benadering lijkt ons niet de juiste, daar anders kwalificerende algemeen nut beogende instellingen zonder enig handelen geconfronteerd kunnen worden met statusverlies.

¹⁹ Art. 32, eerste lid, onderdeel 1°, en art. 33, eerste lid, onderdeel 2°, SW 1956.

²⁰ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 17.

²¹ Voor Nederlanders die in Nederland hebben gewoond geldt dat zij op grond van art. 3, eerste lid, SW 1956 gedurende tien jaren na emigratie nog geacht worden in Nederland te wonen. Als gevolg hiervan zal in deze situaties het recht van overgang zich pas na het verstrijken van de genoemde tienjaarstermijn kunnen manifesteren. Binnen de tienjaarstermijn zal schenkings- en successierecht geheven worden.

²² Memorie van toelichting.

²³ Memorie van toelichting.

²⁴ F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, 'Internationale suggesties voor de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting', WPNR 2008/6757.

komt al snel de vraag op of afschaffing van het recht van overgang niet voor de hand zou liggen, zulks mede gelet op de recente Europeesrechtelijke ontwikkelingen.²⁵ Zoals aangegeven, heeft de staatssecretaris zich gebogen over deze vraag hetgeen uiteindelijk geresulteerd heeft in zijn radicale voorstel²⁶ het recht van overgang volledig te schrappen.

Het huidige wetsvoorstel en de brief van 29 april 2009²⁷ bieden geen aanknopingspunten te veronderstellen dat het recht van overgang zal worden vervangen door heffing van overdrachtsbelasting. In dat geval zou namelijk art. 3, eerste lid, onderdeel a, WBR, waarin is bepaald dat alle verkrijgingen krachtens erfrecht worden uitgezonderd van de heffing van overdrachtsbelasting, moeten worden aangepast. Wij vragen ons af of deze volledige onbelastbaarheid, die zich in buitenlandse situaties zal voordoen, inderdaad de bedoeling van de wetgever is geweest.

Zoals wij eerder hebben betoogd,²⁸ is vervanging van het recht van overgang door heffing van overdrachtsbelasting onwenselijk. Dit zou ertoe leiden dat voorkoming van dubbele belasting veelal illusoir wordt. Immers, een groot aantal landen zal niet in een zodanig ruime anticumulatieregeling voorzien dat de Nederlandse overdrachtsbelasting hier ook onder valt. De enkele wijziging van de Nederlandse heffingssystematiek, die overigens feitelijk en gevoelsmatig geen wijziging zal inhouden – er vindt immers nog steeds heffing plaats ter zake van overlijden of schenking – zal er mogelijk toe leiden dat de buitenlandse anticumulatieregeling niet langer het gewenste effect sorteert. Hierdoor kunnen belastingplichtigen in een nadeliger positie komen te verkeren dan thans het geval is. Bovendien lijkt een en ander Europeesrechtelijk niet houdbaar. Vervanging van het recht van overgang door heffing van overdrachtsbelasting resulteert, kort gezegd, in een effectieve heffing van 6% voor buitenlandse situaties zonder dat een schuldenaftrek is toegestaan en zonder dat vrijstellingen van toepassing zijn. In binnenlandse situaties kunnen schulden wel in aftrek worden

gebracht en kunnen vrijstellingen gelden. De heffingen dragen weliswaar een andere naam, maar de vraag is of dit voldoende is om te ontkomen aan Europeesrechtelijke problemen, nu beide heffingen, zoals gezegd, feitelijk plaatsvinden ter gelegenheid van een overlijden of een schenking. Wij pleiten er dan ook voor dat indien het voorstel het recht van overgang te schrappen wordt overgenomen, niet via een achterdeur heffing van overdrachtsbelasting wordt geïntroduceerd voor verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking in een internationale context.

5 Conclusie

In deze bijdrage hebben wij aan de hand van enkele voorbeelden een aantal problemen geschetst betreffende de voorgestelde wijzigingen, in het bijzonder verkrijgingen onder opschortende voorwaarde, afgezonderde particuliere vermogens en het recht van overgang. Geconcludeerd mag worden dat de voorgestelde wijzigingen op zijn minst incompleet zijn. Wil de herziene regelgeving per 1 januari 2010 in werking kunnen treden dan zal het nodige lapwerk verricht moeten worden. Wij hopen hiertoe een waardevolle aanzet te hebben gegeven.

²⁵ Wij verwijzen naar HvJ EG 11 september 2008, zaak C-43/07 (Arens-Sikken), en HvJ EG 11 september 2008, zaak C-11/07 (Eckelkamp).

²⁶ M. de L. Monteiro, 'Wetsvoorstel herziening SW 1956 naar de Tweede Kamer (recht van overgang)', NTFR 2009/986.

²⁷ Brief van 29 april 2009, nr. IFZ 2009/281M, waarin de staatssecretaris aangeeft dat het BvdB 2001 zal worden aangepast in verband met de voorgestelde wijzigingen van de Successiewet 1956.

²⁸ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet', WFR 2008/592, en F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, t.a.p.