



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Uyt saecke des doots. Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen, hervormd en toegepast

Kooiman, W.R.

Citation

Kooiman, W. R. (2016, January 13). *Uyt saecke des doots. Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen, hervormd en toegepast*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/37266>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/37266>

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

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/37266> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Kooiman, Willem Reynder

Title: Uyt saecke des doots. Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen, hervormd en toegepast

Issue Date: 2016-01-13

1 Inleiding

1.1 ONDERWERP

Sinds mensenheugenis reguleert de staat de overgang van het vermogen van een erflater. Reeds in de Codex Hammurabi, een van de oudste gevonden wetboeken, waren regels opgenomen op het gebied van het erfrecht.¹ Dat is niet verwonderlijk, omdat bij het openvallen van een nalatenschap tegenstrijdige belangen een rol kunnen spelen, zoals de rechten van de familie, de verzorging van de nabestaanden en de wil van de erflater. Vanuit zijn taak om orde te scheppen, dient de staat een afweging te maken tussen deze belangen. Deze afweging wordt naar tijd en plaats verschillend gemaakt. In de Codex Hammurabi waren de rechten van de zonen van de erflater leidend, waarbij de achterblijvende echtgenote en dochters een vruchtgebruik konden krijgen ter verzorging. Heden ten dage legt het Nederlandse erfrecht veel meer nadruk op de testeervrijheid van de erflater en de verzorging van de achterblijvende echtgenoot. Het in de wet vastgelegde erfrecht wordt door de staat gehandhaafd, zodat de overgang krachtens erfrecht verloopt volgens de in de maatschappij levende rechtsopvattingen.

In de meeste rechtsstelsels behartigt het erfrecht naast de testeervrijheid van de erflater ook andere belangen. Dit kan voor de erflater een stimulans zijn om de dwingende regels van het erfrecht te ontgaan. Dergelijk ontgaansgedrag zou echter de doelen van het erfrecht ondergraven. Daarom treffen wij reeds in het Romeinse recht een uitgebreide doctrine aan inzake schenkingen ter zake des doods.² Omdat een erflater met een dergelijke schenking buiten het erfrecht om een ander dan zijn erfgenaam kon bevoordelen, werd een schenking ter zake des doods in vergaande mate gelijkgesteld met een legaat.³ Ook in het Nederlandse erfrecht worden bepaalde handelingen tijdens leven voor de dwingend-rechtelijke bepaling van de legitieme portie aangemerkt als een legaat.⁴

De regulering van het erfrecht hangt vanouds vaak samen met belastingheffing naar aanleiding van het overlijden. Verschillende bronnen wijzen erop dat reeds

1. *The Code of Hammurabi translated by L.W. King*, Paulo J.S. Pereira 2011. De Codex Hammurabi is vermoedelijk in de 18^{de} eeuw voor Christus uitgevaardigd door koning Hammurabi van het Babylonische rijk. Het bevat tal van voorschriften, voornamelijk op het gebied van straf- en privaatrecht.
2. Zie onder andere Dig. 39,6.
3. Andersom beweert Grotius dat de mogelijkheid om schenkingen ter zake des doods te doen juist de reden is, ook historisch gezien, dat aan de erflater testeervrijheid toekomt: H. de Groot, *Inleiding tot de Hollandsche rechts-geleertheid*, 's Gravenhage: weduwe en erfgenamen van Hillebrand Jacobssz. van Wouw 1631, par. 2,14,2.
4. Deze quasi-legaten zijn geregeld in titel 5, afdeling 2, paragraaf 2, van Boek 4 BW.

in de Egyptische samenleving van vóór het begin van de jaartelling het overlijden als aanknopingspunt voor belastingheffing werd gebruikt.⁵ Zeker in vroegere tijden was het overlijden ook een praktisch aanknopingspunt om belasting te heffen. Doorgaans registreert een staat immers het overlijden van haar burgers en ook de overgang van het vermogen krachtens erfrecht wordt veelal vastgelegd. Hoewel dat soort motieven tegenwoordig een minder grote rol zullen spelen, is belastingheffing in verband met overlijden nog altijd aan de orde van de dag. In Nederland wordt op grond van de Successiewet 1956 erfbelasting⁶ geheven. Vele andere landen kennen een vergelijkbare belasting bij overlijden.

Net als bij het erfrecht zelf kan zich ook bij een belasting die aansluit bij het erfrecht ontgaansgedrag voordoen. Zoals de dwingendrechtelijke regels van het erfrecht een drijfveer kunnen vormen om buiten het erfrecht om vermogen over te dragen, kan de onwenselijkheid om belasting te betalen leiden tot vergelijkbare ontgaansconstructies. Een inscriptie vermeldt het geval dat voornoemde Egyptische erfbelasting werd ontgaan doordat een erfflater tijdens leven zijn woning overdroeg aan zijn zonen voor een te lage prijs, waarmee hij dus zijn aan belasting onderworpen nalatenschap verkleinde.⁷ Dergelijke constructies zijn hier te lande niet onbekend. Reeds in 1869 en 1897 werden aan de Successiewet bepalingen toegevoegd om het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan.⁸ Ook bij de meest recente herziening van de erfbelasting in 2009 was het aanpakken van constructies het hoofddoel.⁹ Als gevolg van deze reparatiewetgeving is het belastbare feit van de Nederlandse erfbelasting uiterst complex geworden. In dit proefschrift wordt dit belastbare feit onderzocht.

Het object van de erfbelasting is neergelegd in art. 1, eerste lid, onder 1^o, SW 1956. Erfbelasting wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Het onderzoek heeft betrekking op het eerste deel van deze bepaling en spitst zich dus toe op het begrip ‘verkrijging krachtens erfrecht’. Wat onder een verkrijging krachtens erfrecht moet worden verstaan, blijkt in beginsel uit het civiele recht. Het betreft de verkrijging als erfgenaam (art. 4:115 BW), de verkrijging van een legaat (art. 4:117, eerste lid, BW), de verkrijging van een voordeel uit een last (art. 4:130, eerste lid, BW), alsmede de verkrijgingen op grond van de legitieme portie (art. 4:63, eerste lid, BW) en andere wettelijke rechten (art. 4:28, art. 4:29 en art. 4:30 BW). Daarnaast heeft de wetgever voor de toepassing van de Successiewet 1956 ook andere verkrijgingen aangemerkt als verkrijging krachtens erfrecht. Deze fictief erfrechtelijke verkrijgingen zijn geregeld in de zogenoemde ‘fictiebepalingen’. Het betreft

5. G. Lumbroso, *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides*, Turijn: Imprimerie Royale / Bocca Frères 1870, blz. 307-310.
6. In dit onderzoek gebruik ik de term ‘erfbelasting’. Daaronder versta ik ook de heffing van successierecht vóór 1 januari 2010. Tevens gebruik ik de term voor de belastingen ter zake van het overlijden die in andere landen worden geheven.
7. Vgl. *Kamerstukken II 1955/56*, 59, blz. 843, waar staatssecretaris Van den Berge hier ook aan refereert.
8. *Kamerstukken II 1868/69*, 59, nr. 3, blz. 182, en *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 5.
9. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 2.

situaties waarin niet krachtens erfrecht wordt verkregen, maar de wetgever niettemin belastingheffing wenselijk acht. Het gaat onder andere om bepaalde verkrijgingen krachtens huwelijksvermogensrecht, giften die verband houden met overlijden en uitkeringen uit een levensverzekering.

1.2 PROBLEMATIEK

1.2.1 Aanleiding voor het onderzoek

De aanleiding voor het onderzoek is drieledig:

1. In de literatuur wordt kritiek geuit op de wenselijkheid van bepaalde fictiebepalingen en het stelsel van fictiebepalingen in het algemeen. Betoogd wordt dat de ratio van sommige bepalingen niet (langer) past binnen de huidige wet en dat de systematiek van de wet kan worden verbeterd. Het betreft derhalve fundamentele kritiek op het stelsel van fictiebepalingen.¹⁰ Om deze kritiek te kunnen beoordelen is nader (fundamenteel) onderzoek vereist.
2. Uit de wettekst en literatuur blijkt dat het belastbare feit sterk georiënteerd is op het civiele recht en juridische onderscheidingen relevant zijn voor de belastingheffing. Dit heeft tot gevolg dat in bepaalde situaties ongelijke behandeling plaatsvindt van gevallen die in economische zin gelijk zijn. Gezien de economische benadering van de meeste belastingen, kan worden afgevraagd of dit overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. In elk geval heeft de staatssecretaris in 2009 de wens uitgesproken het stelsel van fictiebepalingen te willen herzien¹¹ en daarbij aangegeven meer aan te willen sluiten bij de maatschappelijke realiteit dan bij de juridische.¹²
3. Het belastbare feit ontmoet veel kritiek vanwege zijn complexiteit. Volgens de Werkgroep modernisering successiewetgeving, onder leiding van Moltmaker, vormen de fictiebepalingen een vrij onoverzichtelijk geheel, waarvan de onderlinge verhouding niet steeds duidelijk is en vertonen de bepalingen verschillende overlappings.¹³ Van Vijfeijken spreekt van een weinig samenhangend geheel.¹⁴ Hoewel de meest recente wetswijziging in 2009 tot doel had om het belastbare feit te vereenvoudigen¹⁵, betreft het nog altijd complexe materie¹⁶.

Om de aard en omvang van de problematiek in kaart te brengen, geef ik in het navolgende een overzicht van het positieve recht en de werking daarvan. Eerst ga ik in op het uitgangspunt van art. 1 SW 1956 en de systematiek van de wet (par. 1.2.2). Vervolgens komen de fictiebepalingen aan de orde (par. 1.2.3 tot en

10. Een overzicht van de verschillende kritiekpunten volgt in het vervolg van deze paragraaf.

11. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 4, blz. 10. Zie ook: *Kamerstukken II 2008/09*, 27 789, nr. 17, blz. 8.

12. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 4. Zie ook: *Kamerstukken II 2009/10*, 31 930, nr. 15, blz. 1.

13. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.1.1.

14. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.1.

15. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 2.

16. Dat is ook de conclusie van de door de Vereniging voor Belastingwetenschap ingestelde Commissie ficties en forfaits: *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 150.

met par. 1.2.13). Per fictiebepaling beschrijf ik de achtergrond van de bepaling alsmede doel en strekking. Daarnaast illustreer ik aan de hand van voorbeelden de juridische werking van bepaalde ficties. Verder geef ik per fictiebepaling een kort overzicht van eventuele fundamentele kritiekpunten uit de literatuur.¹⁷

1.2.2 Erfrecht

Het uitgangspunt van het belastbare feit is dat de verkrijging krachtens erfrecht is belast (art. 1, eerste lid, onder 1^o, SW 1956). Hoewel duidelijk is dat de verkrijgingen op grond van het wettelijk erfrecht, erfstelling, legaat en lastbevoordeling onder deze hoofdregel vallen, is daarmee niet alles gezegd. De verkrijging van een goed als gevolg van de verdeling van een nalatenschap is een verkrijging krachtens erfrecht (art. 3:186, tweede lid, BW). Toch is een dergelijke verdeling voor de heffing van erfbelasting niet relevant.¹⁸ Kennelijk moet uit art. 1 SW 1956 worden afgeleid dat het gaat om de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen 'op het tijdstip van overlijden'.¹⁹

Verder zijn de verkrijging krachtens erfrecht van een wilsrecht en de erfrechtelijke verkrijging onder opschortende voorwaarde niet direct belast. Dit volgt impliciet uit art. 45, derde lid, SW 1956, waarin voor dergelijke gevallen de aangiftetermijn wordt verlengd. Bovendien bepaalt art. 53, eerste lid, SW 1956 dat de aanslag wordt verminderd als in een later stadium wijziging wordt gebracht in de persoon van de verkrijger of in het verkregene. De achterliggende gedachte dat de erfbelasting het resultaat van een voorwaarde of wilsrecht in de heffing wil betrekken, is echter niet wettelijk vastgelegd. De werkgroep Moltmaker heeft dan ook voorgesteld om die materiële betekenis beter in de wet tot uitdrukking te brengen.²⁰

Ook Schuttevâer constateert dat de wet niet in een uitdrukkelijke en uitgewerkte regel spreekt over de vraag in hoeverre gebeurtenissen na overlijden invloed hebben op de belastingheffing.²¹ Naar zijn idee geeft dit weinig problemen, omdat het wettelijke systeem volstrekt duidelijk is. Inmiddels, Schuttevâer schreef in 1956, zijn op dit punt echter verschillende discussies opgekomen. Zo zijn de meningen verdeeld over de fiscale behandeling van de quasiwettelijke verdeling. Bij een quasiwettelijke verdeling wordt aan de langstlevende echtgenoot de last opgelegd, dan wel de bevoegdheid toegekend om de nalatenschap

17. Voor een overzicht van de vele technische opmerkingen bij de verschillende fictiebepalingen, zie: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013.
18. HR 2 januari 1903, *PW* 9536 en HR 10 mei 1907, *PW* 10 055. Bij de invoering van de Successiewet 1956 heeft de wetgever deze oude jurisprudentie bevestigd: *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 16.
19. Ook voor de heffing van inkomstenbelasting moet het begrip 'krachtens erfrecht' niet in strikt civielrechtelijke zin worden opgevat, zie: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Krachtens erfrecht*, Amersfoort: Sdu 2000.
20. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 8.4.1.
21. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 150.

te verdelen conform de wettelijke verdeling.²² Omdat de kinderen hun onderbedelingsvordering pas verkrijgen na de verdelingshandeling van de langstlevende, wordt betoogd dat op basis van bovengenoemd uitgangspunt de erfbelasting met de verdeling geen rekening houdt.²³ Aan de andere kant wordt beweerd dat de quasiwettelijke verdeling wel fiscaal wordt gevolgd, omdat de quasiwettelijke verdeling het resultaat is van de uitvoering van de uiterste wil van erflater.²⁴ Een andere mogelijkheid is dat de verdelingshandeling kwalificeert als de uitoefening van een wilsrecht, zodat herrekening van de erfbelasting kan plaatsvinden.²⁵ De vraag in welke situaties de uitoefening van een wilsrecht tot herziening van de heffing leidt, speelt ook bij afstand van de huwelijksgemeenschap²⁶ en de rentevaststelling op onderbedelingsvorderingen.²⁷

Naast deze discussiepunten leidt het uitgangspunt van het belastbare feit tot verschil in heffing naar gelang de juridische vormgeving, ook al is het resultaat in economische zin vergelijkbaar. Dit blijkt uit de volgende vier voorbeelden:

Voorbeeld 1: vruchtgebruik of fidei-commis de residuo

Erflater X heeft een fidei-commis de residuo ingesteld op grond waarvan zoon Y de nalatenschap verkrijgt onder de ontbindende voorwaarde dat kleinkind Z nog leeft bij overlijden van Y en Z als verwachter is benoemd. Voor de heffing van erfbelasting wordt bij een dergelijke erfstelling zoon Y voor de volledige waarde van de nalatenschap belast (art. 21, tweede lid, SW 1956). Kleinkind Z wordt pas belast bij het overlijden van Y voor de waarde op dat tijdstip (art. 21, vierde lid, SW 1956).

Erflater X had in deze situatie ook het vruchtgebruik van de gehele nalatenschap aan kind Y kunnen legateren. Indien aan Y als vruchtgebruiker de bevoegdheid was toegekend om de goederen te verteren en te vervreemden, had hij vrijwel dezelfde bevoegdheden gehad als een fidei-commissaire bezwaarde. Toch zou de heffing dan anders zijn verlopen. De verkrijging van een vruchtgebruik wordt immers belast naar de forfaitair bepaalde waarde (art. 21, veertiende lid, SW 1956), ongeacht de aan het vruchtgebruik verbonden rechten.

22. Deze testamentvorm werd in de literatuur geïntroduceerd door Schols: B.M.E.M. Schols, 'De quasi-wettelijke verdeling als 'Teilungsanordnung'', *WPNR* (2004) 6571 en 6572.
23. M. de L. Monteiro, 'Nieuwe vragen over gevolgen voorwaardelijke testamentaire OBV beantwoord', *NTRF* 2004/1298; J.B. Vegter, 'Boekbespreking', *WPNR* (2009) 6786, en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De verdeling van een nalatenschap en art. 10, vijfde lid Successiewet', *WPNR* (2010) 6835, par. 2 en 4.
24. B.M.E.M. Schols, 'Gaat het doek eerder dicht of blijft het langer open? De ventieltechniek gesynchroniseerd', *FBN* juni 2011, blz. 4-7.
25. B.M.E.M. Schols, *Van exécuteur testamentaire tot Testamentsvollstrecker tot afwikkelingsbewindvoerder*, diss. Nijmegen 2007, blz. 540-541, en W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I)', *WPNR* (2012) 6920, par. 3.3.4.
26. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 3.5.2.
27. Van Vijfeijken meent dat het binnen het wettelijke systeem niet mogelijk is om met een dergelijke afspraak rekening te houden: I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., par. 5.4.7.1. Schols is een tegengestelde theorie toegedaan: B.M.E.M. Schols, 'Gaat het doek eerder dicht of blijft het langer open? De ventieltechniek gesynchroniseerd', *FBN* juni 2011.

Voorbeeld 2: opschortende of ontbindende voorwaarde

Erflater X heeft in zijn testament een tweetal legaten opgenomen:

1. Zoon Y verkrijgt een legaat van 100 uit te betalen over vijf jaar, onder de ontbindende voorwaarde van overlijden voor dat tijdstip.
2. Zoon Z verkrijgt een legaat van 100 uit te betalen over vijf jaar, onder de opschortende voorwaarde van overleven.

In beide gevallen krijgt de legataris na vijf jaar zijn legaat uitbetaald, tenzij hij overleden is. Toch vindt in situatie 1 direct heffing plaats over de contante waarde van 100, terwijl in situatie 2 pas op het moment van vervulling van de voorwaarde 100 wordt belast. Indien aan een verkrijging onder tijdsbepaling een voorwaarde van overleven wordt verbonden, bepaalt de wijze van formulering van de voorwaarde (opshortend of ontbindend²⁸) dus het tijdstip van heffing. Economisch gezien verschillen beide gevallen echter niet en is de waarde in het economische verkeer van de verkrijging in beide situaties gelijk.

Voorbeeld 3: negatieve nalatenschap

Erflater X heeft zijn zoon Y benoemd tot enig erfgenaam en daarnaast een bedrag van 120 gelegateerd aan zijn echtgenote Z. Het saldo van de nalatenschap bedraagt 100. Als Y de nalatenschap zuiver aanvaardt, moet hij het volledige legaat van 120 aan Z uitbetalen, ondanks het feit dat de nalatenschap maar 100 bedraagt. Het verschil van 20 moet hij uit zijn eigen vermogen betalen (zie art. 4:120, vijfde lid, BW). Omdat Z echter wel het volledige bedrag van 120 krachtens erfrecht van X verkrijgt, is Z ook over dat bedrag erfbelasting verschuldigd. Als zoon Y de nalatenschap beneficiair aanvaardt, is hij niet in zijn eigen vermogen aansprakelijk voor het legaat. Als hij, na vermindering van de legaten, vervolgens toch het restant van 20 aan Z had uitbetaald, was het resultaat hetzelfde geweest. Fiscaal had Z dan echter slechts een bedrag van 100 krachtens erfrecht van erflater X verkregen. Het bedrag van 20 zou een schenking van Y aan Z kunnen zijn. Hoewel in beide gevallen zoon Y besluit het extra bedrag van 20 op zich te nemen, hangen de fiscale gevolgen af van de juridische weg die wordt bewandeld.²⁹

Voorbeeld 4: afkoop erfrechtelijke aanspraak

Erflater X heeft zijn kinderen Y en Z voor gelijke delen tot erfgenamen benoemd. Y wil de goederen van de nalatenschap overnemen, terwijl Z genoegen neemt met een vergoeding voor de waarde van zijn erfdeel. Na aanvaarding van de nalatenschap worden alle goederen toegedeeld aan Y tegen vergoeding van de helft van de waarde aan Z. De verdeling heeft verder geen heffingsgevolgen, zodat Y en Z beiden erfbelasting

28. Het onderscheid tussen een opschortende en een ontbindende voorwaarde luistert nauw, zie bijvoorbeeld: HR 15 januari 1992, nr. 27 836, BNB 1992/120.
29. Dat blijkt te meer als zoon Y niet eerst de voorgeschreven route voor vermindering bewandelt (art. 4:120, vierde lid, BW), maar direct het surplus van 20 uitkeert. De rechtsgrond voor de prestatie blijft dan in stand, waardoor Z wel weer het volledige bedrag van 120 krachtens erfrecht verkrijgt.

zijn verschuldigd naar de waarde van hun erfdeel. Als Z echter de nalatenschap verwerpt en Y hem daarvoor een schadeloosstelling betaalt ter grootte van de (netto)waarde van zijn erfdeel, is Z geen erfbelasting verschuldigd.³⁰ Het resultaat is dan evenwel hetzelfde.

Het gaat in deze voorbeelden dus om economisch vergelijkbare gevallen die verschillend worden behandeld. Andersom klinkt in de literatuur ook kritiek op de gelijkstelling van gevallen die economisch juist van elkaar verschillen. Drukker merkt op dat de waarde van een vermogen in volle eigendom ontegenzeggelijk groter is dan van een vermogen onder bezwaar van fidei-commis. Dat hiermee voor de heffing van erfbelasting geen rekening wordt gehouden, acht hij uit economisch oogpunt onjuist en tevens onbillijk.³¹ In het handboek van Sprenger van Eyk, bewerkt door De Leeuw, wordt eveneens geconcludeerd dat de gelijkstelling tussen fidei-commissaire goederen en goederen waarover vrijelijk kan worden beschikt niet overeenstemt met de billijkheid.³²

1.2.3 Publiekrecht

De afgifte van een vergunning is doorgaans gebonden aan de persoon van de aanvrager en om die reden niet overdraagbaar. De vergunning vererft dan ook niet. Wel kan het voorkomen dat vanwege de vergunning van de erflater een vergunning van dezelfde omvang en strekking wordt verleend aan zijn erfgenamen. De verkrijging van een vergunning of aanspraak bij of na het overlijden van de erflater wordt aangemerkt als een fictief erfrechtelijke verkrijging, indien de verkrijging samenhangt met de omstandigheid dat de erflater die of dergelijke vergunningen of aanspraken bezat (art. 1, tweede lid, SW 1956). De wetgever acht het onredelijk als in een dergelijk geval geen heffing kan plaatsvinden over de vermogenswaarde die de vergunning of aanspraak vertegenwoordigt om de enkele reden dat juridisch geen sprake is van een overgang krachtens erfrecht.³³

1.2.4 Huwelijksvermogensrecht

Indien een echtgenoot overlijdt, wordt een eventuele huwelijksgemeenschap van rechtswege ontbonden. Vervolgens dient verdeling van deze huwelijksgemeenschap plaats te vinden. Als de erfgenamen van de overleden echtgenoot afstand doen van hun aandeel in deze huwelijksgemeenschap, wast dit aandeel aan bij de langstlevende echtgenoot (art. 1:105, eerste lid, jo. art. 1:103, tweede lid, BW). Dit is een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht. Art. 6 SW 1956 bepaalt echter dat als de erfgenamen van een overleden echtgenoot afstand

30. Wel geldt op grond van art. 30, eerste lid, SW 1956 dat ten gevolge van de verwerping het bedrag van de erfbelasting geen vermindering ondergaat. Ook als voor Y een lager tarief en/of hogere vrijstelling geldt dan voor Z zou gelden, betaalt Y toch niet minder erfbelasting dan Z zou zijn verschuldigd. Z wordt hierdoor echter niet belastingplichtig. Zie meer uitgebreid over deze casus: W.R. Kooiman, 'Casus rondom de fictiebepalingen', *KWEP* 2015/1.

31. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 122.

32. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 27.

33. *Kamerstukken II 1954/55*, 915, nr. 10, blz. 1.

doen van de huwelijksgemeenschap het vermogen dat aanwast bij de langstlevende echtgenoot door hem wordt geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen.

De ratio van art. 6 SW 1956 is om te voorkomen dat belasting wordt ontgaan. Onder het Burgerlijk Wetboek van vóór 1992 gold dat afstand van de gemeenschap terugwerkende kracht had, zodat de overleden echtgenoot werd geacht nooit een aandeel in de gemeenschap te hebben gehad en dus ook niets te hebben nagelaten.³⁴ Van Vijfeijken wijst er op dat door het vervallen van die terugwerkende kracht de erfgenamen het aandeel van de erflater in de ontbonden huwelijksgemeenschap krachtens erfrecht verkrijgen.³⁵ Daarover is volgens haar erfbelasting verschuldigd, ongeacht de latere afstand van het aandeel in de huwelijksgemeenschap. Omdat ook zonder de fictiebepaling geen belasting kan worden ontgaan, pleit Van Vijfeijken voor afschaffing van art. 6 SW 1956.³⁶

Art. 11, vierde lid, SW 1956 heeft betrekking op een andere situatie waarin een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht met erfbelasting wordt belast. Vanouds is het vermogen dat op grond van het huwelijksvermogensrecht toekomt aan de langstlevende echtgenoot niet onderworpen aan de heffing van erfbelasting.³⁷ In beginsel is hetgeen de langstlevende verkrijgt als gevolg van de afwikkeling van de huwelijksvoorwaarden dan ook onbelast. Dit geldt echter niet voor de verkrijging van meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap krachtens een bij de huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding. Die verkrijging wordt op grond van art. 11, vierde lid, SW 1956 in de heffing betrokken.

Ook art. 11, vierde lid, SW 1956 beoogt belastingontwijking tegen te gaan.³⁸ Oorspronkelijk ging het om de situatie waarin echtgenoten in de huwelijksvoorwaarden het beding hadden opgenomen dat alle gemeenschappelijke goederen toebehoorden aan de langstlevende echtgenoot. Het gevolg van dat beding was dat bij het overlijden van de eerststervende de langstlevende werd geacht altijd eigenaar van alle gemeenschappelijke goederen te zijn geweest. De eerststervende werd dus geacht nooit enig aandeel te hebben gehad, zodat heffing van erfbelasting over de gemeenschappelijke goederen niet aan de orde was. Omdat de langstlevende door het beding wel een voordeel genoot, achtte de wetgever het rechtvaardig erfbelasting te heffen voor zover aan de langstlevende meer dan de helft van de gemeenschappelijke goederen verbleef. Sindsdien is niet meer op de ratio van de bepaling ingegaan.

34. Kamerstukken II 1868/69, 59, nr. 3, blz. 186-187.

35. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 3.6.

36. Zie in gelijke zin de werkgroep-Moltmaker: Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.3.

37. Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.

38. Kamerstukken II 1868/69, 59, nr. 3, blz. 182.

1.2.5 Bewijsregeling

Civielrechtelijk maken de bezittingen die de erflater op overlijdensdatum niet meer toebehoren geen deel uit van zijn nalatenschap. Omdat de heffing van erfbelasting hierbij aansluit, is het van belang te bepalen welke goederen op overlijdensdatum wel en niet eigendom zijn van de erflater. Art. 8 SW 1956 bevat op dit punt een tweetal bewijsficties. De verkrijging van goederen, niet zijnde registergoederen, die door of voor de erflater werden bewaard om na diens overlijden te worden afgegeven vormt een erfrechtelijke verkrijging (art. 8, eerste lid, SW 1956), tenzij de goederen vóór het overlijden reeds aan anderen toebehoorden (art. 8, tweede lid, SW 1956). Het is aan de belastingplichtige om dat laatste te bewijzen. Als dat lukt, is in zoverre geen sprake van een fictief erfrechtelijke verkrijging. De verkrijging ten gevolge van een schuldigerkenning bij uiterste wil wordt eveneens onder het bereik van de erfbelasting gebracht (art. 8, derde lid, SW 1956), tenzij de schuld reeds tijdens het leven van de erflater bestond en rechtens afdwingbaar was (art. 8, vierde lid, onder 5^o, SW 1956). Ook in deze situatie rust de bewijslast dus op de belastingplichtige.

Art. 8, eerste lid, SW 1956 beoogt om praktijken tegen te gaan die tot doel hebben om hetgeen de erflater toebehoorde te beschouwen als niet tot zijn nalatenschap behorende.³⁹ Daarom moeten de goederen die na het overlijden van de erflater worden afgegeven in de aangifte worden opgenomen. Het is dan aan de verkrijger om te bewijzen dat de goederen reeds vóór het overlijden zijn eigendom waren. De fictie van art. 8, derde lid, SW 1956 berust op een vergelijkbare gedachte.⁴⁰ Een schuldigerkenning bij testament verbergt volgens de wetgever veelal een legaat. Om de schuld toch in mindering op de nalatenschap te mogen brengen, dienen de erfgenamen te bewijzen dat de schuld reeds tijdens het leven van de erflater bestond.

1.2.6 Rentebijdriving vordering

Indien een erfgenaam krachtens erfrecht een onderbedelingsvordering verkrijgt, is het mogelijk om op deze vordering een rente bij te schrijven. De eventueel bij te schrijven rente kan in het testament zijn voorgeschreven dan wel door de erfgenamen worden vastgesteld. Door op de vordering een rente bij te schrijven, wordt de vordering van de erfgenaam hoger, wat leidt tot een kleinere nalatenschap van de schuldenaar en daarmee tot minder erfbelasting bij diens overlijden. Art. 9, tweede lid, SW 1956 bestempelt de uitbetaling van rente ten gevolge van of na het overlijden van een schuldenaar als erfrechtelijke verkrijging, voor zover meer rente is bijgeschreven dan 6 procent samengesteld per jaar op een vordering die is ontstaan krachtens erfrecht.

Art. 9 SW 1956 beoogt tegen te gaan dat de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot wordt uitgehold door de bijdriving van een rente die hoger is dan 6 procent samengesteld. Om dit te bereiken wil de wetgever de bijdriving van

39. *Kamerstukken II 1894/95, 215, nr. 3, blz. 7.*

40. *Kamerstukken II 1894/95, 215, nr. 3, blz. 7.*

een hogere rente dan 6 procent samengesteld fiscaal hetzelfde behandelen als bijbeschrijving van een samengestelde rente van 6 procent.⁴¹ Art. 9 SW 1956 regelt dan ook de fiscale behandeling van een vordering waarop een hogere rente dan 6 procent samengesteld wordt bijgeschreven.

Eerder heb ik er op gewezen dat dit doel onder de huidige wettekst niet volledig wordt bereikt.⁴² Art. 9, tweede lid, SW 1956 is enkel van toepassing als de bijgeschreven rente is gebaseerd op een uiterste wilsbeschikking of een rentevaststelling als bedoeld in art. 1, derde lid, SW 1956. Die bepaling regelt dat met een rentevaststelling binnen de aangiftetermijn voor de heffing van erfbelasting rekening wordt gehouden. Bij een rentevaststelling buiten de aangiftetermijn merkt art. 1, vierde lid, SW 1956 het daaruit voortvloeiende voordeel aan als een schenking. Deze systematiek maakt het mogelijk om buiten de aangiftetermijn af te wijken van de testamentaire rente, waardoor art. 1, derde lid, SW 1956 niet van toepassing is en dus ook art. 9, tweede lid, SW 1956 niet kan worden toegepast op de bijgeschreven rente.⁴³ Bij een hogere rente dan 6% samengesteld leidt dit systeem ertoe dat het bovenmatige deel van de rente zonder fiscale correctie in aftrek komt, terwijl enkel over het uit de rentevaststelling voortvloeiende voordeel schenkbelasting⁴⁴ wordt geheven. Als de afwijking van de testamentaire rente zeer gering is, zal echter niet of nauwelijks schenkbelasting zijn verschuldigd.⁴⁵

Van Vijfeijken uit meer fundamentele kritiek.⁴⁶ Het is haar niet duidelijk waarom de verkleining van de nalatenschap van de langstlevende alleen ongewenst is als meer dan 6% rente wordt bijgeschreven. Ook bij een rente van 6% samengesteld of minder, wordt de nalatenschap van de langstlevende immers verkleind ten gunste van de kinderen, zonder dat de langstlevende hiervan tijdens zijn leven hinder ondervindt. Daarnaast zijn de kinderen bij het eerste overlijden belasting verschuldigd over een vordering, die hun geen extra koopkracht oplevert. Van Vijfeijken wijst erop dat het onzeker is of de vordering (inclusief de rente) volledig zal worden voldaan en dat de kinderen de vordering op geen enkele wijze liquide kunnen maken noch zekerheden kunnen eisen van de langstlevende. Van Vijfeijken stelt dan ook voor om art. 9 SW 1956 te schrappen en de vorderingen, evenals de bijgeschreven rente, te negeren voor de Successiewet 1956. Eerst als aflossing plaatsvindt, dient naar haar mening heffing van erfbelasting plaats te vinden.⁴⁷

41. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 10, blz. 14-15.

42. W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (II, slot)', *WPNR* (2012) 6921, par. 6.

43. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 10, blz. 16-17.

44. In dit onderzoek gebruik ik de term 'schenkbelasting'. Daaronder versta ik ook de heffing van schenkingsrecht vóór 1 januari 2010.

45. Bij een neerwaartse aanpassing is art. 10 SW 1956 evenmin van toepassing.

46. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 5.8.

47. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit', *WFR* 2008/308, en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.3.4.

1.2.7 Vruchtgebruik

Indien een vruchtgebruiker overlijdt, eindigt in beginsel het vruchtgebruik (art. 3:203, tweede lid, BW). Hierdoor stijgt de waarde van het vermogen van de blote eigenaar⁴⁸ naar de volle eigendomswaarde, zonder dat sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht. Onder omstandigheden acht de wetgever deze onbelaste waardeangroei ongewenst. Art. 10 SW 1956 bevat in dit verband een tweetal fictief erfrechtelijke verkrijgingen. Allereerst betreft het de verkrijging van vermogen van de erflater tijdens leven, indien de erflater in verband met deze overdracht tot zijn overlijden een genotsrecht heeft gehad. Daarnaast worden ook bij fictie in de heffing betrokken alle goederen waarop de erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven dat bij zijn overlijden is geëindigd.

Art. 10 SW 1956 beoogt om de belastingbesparing door de omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten te neutraliseren.⁴⁹ Hierbij moet het gaan om een situatie waarbij het vererfbare vermogen van de erflater afneemt, terwijl de erflater tijdens zijn leven geen last van deze afname heeft.⁵⁰ Volgens de wetgever is sprake van een situatie die vergelijkbaar is met de situatie dat het goed, waarvan de erflater het genot had, door de erflater aan de verkrijger was gelegateerd.⁵¹

Voor de toepassing van art. 10 SW 1956 maakt het groot verschil hoe de vermogensoverdracht juridisch is vormgegeven. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld:

Opa wenst zijn kleinkind te bevoordelen met een bedrag van 100. Het kleinkind mag van dit bedrag pas het genot krijgen na het overlijden van zijn ouder, het kind van opa. De verschuldigde erfbelasting is afhankelijk van de vormgeving van deze bevoordeling. Er zijn drie mogelijkheden:

1. Opa benoemt zijn kind tot erfgenaam onder de last dat het kind aan het kleinkind een bedrag schuldig erkent ter grootte van 100, opeisbaar bij het overlijden van het kind.
2. Opa legateert een bedrag van 100 aan zijn kleinkind. Het legaat komt ten laste van het kind van opa, die erfgenaam is, en is pas opeisbaar bij het overlijden van dat kind.
3. Opa legateert aan zijn kleinkind de blote eigendom van een bedrag van 100 en aan zijn kind het vruchtgebruik over dit bedrag met de bevoegdheid tot vertering en vervreemding.

48. Hoewel civielrechtelijk de termen 'blote eigendom' en 'blote eigenaar' alleen betrekking kunnen hebben op zaken, versta ik in het kader van dit onderzoek hieronder tevens de hoofdgerechtigde en hoofdgerechtigde met betrekking tot vermogensrechten.

49. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 8, *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 33-34, en *Kamerstukken I 2009/10*, 31 930, nr. D, blz. 55.

50. *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 3, blz. 19.

51. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 12, en *Kamerstukken II 1981*, 17 041, nr. 3, blz. 12.

In alle drie de situaties krijgt het kleinkind ten gevolge van het overlijden van opa een recht toegekend, waardoor hij na het overlijden van het kind een bedrag van 100 krijgt uitbetaald. Het kleinkind wordt bij het overlijden van opa belast voor de blooteigendoms waarde van dit bedrag. Bij het overlijden van het kind ontstaan er echter fiscale verschillen tussen de drie varianten:

- In situatie 1 is art. 10, eerste lid, SW 1956 van toepassing, waardoor bij het overlijden van het kind het door het kleinkind verkregen bedrag nogmaals bij hem in de heffing wordt betrokken.⁵²
- In situatie 2 is art. 10, negende lid, SW 1956 van toepassing, waardoor heffing bij het kleinkind alleen plaatsvindt, indien en voor zover het kind een lagere waarde dan 100 uit de nalatenschap van opa heeft geërfd.
- In situatie 3 is art. 10 SW 1956 in het geheel niet van toepassing, zodat het kleinkind het bedrag onbelast krijgt uitbetaald. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris bevestigd dat art. 10 SW 1956 economisch gelijke gevallen verschillend behandelt vanwege het verschil in de juridische verschijningsvorm.⁵³

Drukker laat zien dat het voor de toepassing van art. 10 SW 1956 ook uitmaakt of het door de erfplater voorbehouden genot bestaat uit een vruchtgebruik dan wel een periodieke uitkering.⁵⁴ Het door de erfplater genoten vruchtgebruik komt bij de verkrijger niet in mindering op zijn fictieve verkrijging (art. 10, tweede lid, SW 1956). Door de verkrijger betaalde periodieke uitkeringen komen echter wel in aftrek, vermeerderd met rente. Van Vijfeijken constateert dat juridisch weliswaar sprake is van een andere vormgeving, maar dat het economisch geen verschil maakt of de erfplater rechtstreeks inkomsten geniet uit het vermogen door middel van een vruchtgebruik dan wel middellijk via een door de verkrijger te betalen periodieke uitkering.⁵⁵

Daarnaast klinkt fundamentele kritiek op deze fictie. De werkgroep-Moltnaker wijst erop dat bij schenking van de blote eigendom over de waarde daarvan reeds schenkbelasting wordt geheven.⁵⁶ Indien de blote eigendom aan de verkrijger voor een reële prijs is verkocht, staat bij de verkrijger tegenover de waardeaanwinst het gemis van de koopsom met interest daarover. Daarnaast

52. Althans, dat is de lezing van de staatssecretaris en sommige auteurs. Zie *Kamerstukken I 2009/10*, 31 930, D, blz. 56; C.E. van Veldhoven en W.R. Kooiman, 'Recente ontwikkelingen bij ik-opa-testamenten', *FTV 2011/2*, blz. 18, en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Fiscale problemen bij een legaat van opa', *WFR 2012/191*, par. 4. In de literatuur gaan ook stemmen op dat bij een dergelijke lastbepaling art. 10, negende lid, SW 1956 moet worden toegepast (conform situatie 2 uit het voorbeeld). Zie onder andere: J. Tol, 'Opa is dood, leve opa?', *KWEP 2010/1*, blz. 37, en F.A.M. Schoenmaker, 'Wetsvoorstel tot wijziging SW 1956 aangenomen door Eerste Kamer', *NTFR 2009/2727*. Rechtbank 's-Gravenhage onderschrijft eerstgenoemde interpretatie: Rechtbank 's-Gravenhage 3 juni 2014, nr. SGR 13/7270.

53. *Kamerstukken I 2009/10*, 31 930, F, blz. 5-6, en *Kamerstukken II 2011/12*, 33 245, nr. 7, blz. 7.

54. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: FED 1957, blz. 82.

55. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 6.4.4.6.

56. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.6.

wordt de waarde van de blote eigendom bij de hoofdgerechtigde jaarlijks voor een steeds grotere grondslag in aanmerking genomen in box 3 van de inkomstenbelasting.⁵⁷ De werkgroep meent dan ook dat art. 10 SW 1956 moet vervallen, behoudens voor gevallen waarin de rechtshandeling ook werkelijk rechtens of feitelijk enig effect krijgt binnen een jaar voor het overlijden, bij het overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip.⁵⁸

Van Vijfeijken constateert eveneens dat de waardestijging van het overgedragen vermogen bij de verkrijger reeds jaarlijks (op forfaitaire wijze) wordt belast met inkomstenbelasting.⁵⁹ Er bestaat dan geen reden om bij het overlijden van de vruchtgebruiker nog eens op grond van art. 10 SW 1956 te heffen over de waardedetename. Van Vijfeijken meent echter dat heffing pas moet plaatsvinden op het moment dat de overgedragen vermogensbestanddelen voor de verkrijgers vrij aanwendbaar worden en dat is veelal op het moment van overlijden of op het moment dat de erflater tijdens leven afstand doet van zijn genotsrecht. Art. 10 SW 1956 werkt naar haar idee dat uitgangspunt niet consequent uit, omdat de overdracht tijdens leven eveneens belast is. Zij pleit dan ook voor defiscalisering, waarbij de overdracht van vermogen zonder dat het vermogensbestanddeel feitelijk uit de beschikkingmacht van de toekomstige erflater verdwijnt, fiscaal wordt genegeerd.

Idsinga betoogt dat art. 10 SW 1956 overbodig is als voor de waardering van de blote eigendom wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer in plaats van bij de forfaitaire waarderingsregels.⁶⁰ Zij geeft een voorbeeld waarin het forfaitaire systeem tot gevolg heeft dat een verkrijging van blote eigendom met een werkelijke waarde van € 1.000.000 in de heffing wordt betrokken voor een bedrag van € 400.000. Daardoor kan met de overdracht van blote eigendom erfbelasting worden bespaard. Door uit te gaan van de waarde in het economische verkeer kan volgens Idsinga de omzetting van eigendom in een niet-vererfbaar genotsrecht de nalatenschap van de erflater niet verkleinen.

1.2.8 Overeenkomst met werking bij overlijden

Een tijdens leven gesloten overeenkomst kan invloed hebben op de omvang van de nalatenschap. Dat is het geval als ten gevolge van de overeenkomst een voordeel uit het vermogen van de erflater toekomt aan de andere contractant. Zelfs als de overeenkomst pas werking heeft bij overlijden wordt dit voordeel verkregen krachtens de overeenkomst en niet krachtens erfrecht. Heffing van erfbelasting is dan in beginsel niet aan de orde. In art. 11 SW 1956 heeft de wetgever echter een aantal uitbreidingen opgenomen, waardoor het voordeel dat uit dergelijke overeenkomsten voortvloeit onder omstandigheden toch kan

57. Ook Dijkstra concludeert dat in een dergelijke situatie feitelijk dubbele heffing plaatsvindt: C.G. Dijkstra, 'Dubbele belasting door samenloop van inkomsten- en successiebelasting?', *WPNR* (2008) 6757, blz. 448-449.

58. De Commissie ficties en forfaits concludeert op vergelijkbare gronden tot afschaffing van art. 10 SW 1956: *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 157-159.

59. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 6.12.4.

60. N. Idsinga, 'Herbezinning op art. 10 Successiewet 1956', *NTR-B* 2011/11.

worden belast. De volgende drie verkrijgingen worden aangemerkt als erfrechtelijke verkrijging:

- De verkrijging door een deelgenoot van het aandeel van de erflater in goederen op grond van een verblijvings-, toedelings- of overnamebeding bij overlijden (art. 11, tweede lid, eerste volzin, SW 1956).
- De verkrijging van goederen die op grond van een overeenkomst bij het overlijden van de erflater toebehoren of worden geleverd aan de contractant of door hem kunnen worden overgenomen (art. 11, tweede lid, tweede volzin, SW 1956)
- De verkrijging ten gevolge van een schuldigerkenning of kwijtschelding onder voorwaarde van overleving (art. 11, derde lid, SW 1956).

Deze fictiebepalingen beogen het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan in situaties waarin de erflater tot zijn overlijden, of een daarmee verband houdend tijdstip, het genot van zijn vermogen behoudt.⁶¹ Heffing van erfbelasting is dan op basis van de hoofdregel niet mogelijk, omdat het vermogen uiteindelijk krachtens overeenkomst overgaat. De wetgever acht dit ongewenst vanwege de gelijkenis die bovenstaande gevallen vertonen met een legaat. Er vindt immers net als bij een legaat een bevoordeling ten gevolge van het overlijden plaats.

Van Vijfeijken wijst op het onderscheid dat in art. 11, derde lid, SW 1956 wordt gemaakt naar gelang sprake is van een opschortende dan wel een ontbindende voorwaarde.⁶² Uit jurisprudentie van de Hoge Raad⁶³ blijkt dat de fictiebepaling alleen ziet op verkrijgingen onder de opschortende voorwaarde van overleving. Van Vijfeijken laat zien dat wat met een opschortende voorwaarde kan worden bereikt, ook met een ontbindende voorwaarde kan worden bewerkstelligd:

“A erkent schuldig te zijn aan B € 10 000, mits B A overleeft. Op het moment dat A overlijdt en B nog leeft, is de vermogensverschuiving onvoorwaardelijk. Er is sprake van een opschortende voorwaarde van overleven. Nu de ontbindende voorwaarde van vooroverlijden: A erkent schuldig te zijn aan B € 10 000 tenzij B voor A komt te overlijden. Ook in dit geval wordt de vermogensverschuiving onvoorwaardelijk op het moment dat A overlijdt en B nog leeft. Het resultaat is derhalve hetzelfde. Juridisch bestaan er echter verschillen. Als sprake is van een opschortende voorwaarde vangt de werking van de verbintenis aan op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Als sprake is van een ontbindende voorwaarde eindigt de werking van de verbintenis op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat.”

Verder uit Van Vijfeijken kritiek op de ficties van art. 11, tweede lid, SW 1956, omdat deze bepalingen uitsluitend van toepassing zijn indien de verkrijger de partner is van de erflater of behoort tot diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners (art. 11, vijfde lid, SW 1956).⁶⁴ Zij betoogt dat ook voor niet-verwanten het voordeel een draagkrachtvermeerdering betekent die heffing rechtvaardigt. Ten slotte merkt Van Vijfeijken op dat van

61. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 5 en 7.

62. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 9.6.3.

63. HR 24 juni 1959, nr. 13 976, BNB 1959/308.

64. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 7.4.3.

een heldere afbakening tussen art. 11, derde lid, SW 1956 en de ficties van het tweede lid geen sprake is. Zij pleit dan ook voor samenvoeging van deze ficties in een afzonderlijke wetsbepaling. Bovendien constateert zij dat de kwijtschelding en schuldigerkenning uit vrijgevigheid onder opschortende voorwaarde van overleving ook al onder de werking van art. 12 SW 1956 vallen.⁶⁵

1.2.9 Giften

Als een erflater tijdens zijn leven giften heeft gedaan, is zijn nalatenschap lager, hetgeen leidt tot een lager belastbaar vermogen voor de heffing van erfbelasting. Met een gift wordt immers een ander uit vrijgevigheid bevoordeeld (art. 7:186, tweede lid, BW), waardoor het vermogen van de erflater afneemt. Sinds 1917 zijn schenkingen, waaronder begrepen giften, onderworpen aan de schenkbelasting.⁶⁶ De verkrijging krachtens een schenking die binnen 180 dagen vóór het overlijden dan wel na het overlijden van de erflater tot stand is gekomen, wordt echter belast met erfbelasting (art. 12 SW 1956).

Oorspronkelijk was de ratio van deze fictie het tegengaan van belastingontwijking door middel van schenkingen in het zicht van overlijden.⁶⁷ Het betrof schenkingen gedaan door de erflater in de allerlaatste tijd van zijn leven met het kenmerkende doel om het geschonkene aan de belastingheffing te onttrekken.⁶⁸ Sinds de invoering van de schenkbelasting rechtvaardigt de wetgever art. 12 SW 1956 met de gedachte dat de erflater anders in het zicht van overlijden schenkingen kan doen teneinde de tariefprogressie te frustreren.⁶⁹ Met ingang van 1 januari 2010 is de bepaling ook van toepassing op schenkingen onder opschortende voorwaarde waarvan de voorwaarde in vervulling gaat na het overlijden van de schenker. Op grond van art. 1, negende lid, SW 1956 komt een dergelijk schenking pas na het overlijden tot stand. De wetgever acht het daarom passend ook die schenkingen met erf- in plaats van schenkbelasting te treffen.⁷⁰

1.2.10 Derdenbeding

Als een erflater tijdens leven overeenkomt dat een derde ten gevolge van het overlijden van de erflater van de andere contractspartij een prestatie heeft te vorderen, verkrijgt de derde dit voordeel niet rechtstreeks van de erflater zelf. Er is dan ook geen sprake van een erfrechtelijke verkrijging, maar de derde verkrijgt een zelfstandig recht ten opzichte van de andere contractspartij.⁷¹ Een bijzondere (en veelvoorkomende) vorm van het derdenbeding (art. 6:253 BW) is

65. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 9.11 en 9.12.4.

66. Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189.

67. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 7.

68. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 4, en *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.

69. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 18. Zie ook: *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 36.

70. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 15.

71. Naast deze leer van het zelfstandige recht wordt in de literatuur ook wel de leer van het afgeleide recht verdedigd. De begunstigde heeft in die opvatting een recht op de uitkering dat is afgeleid van de gerechtigdheid van de verzekeringnemer. De wetgever gaat uit van de leer van het zelfstandige recht: *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 14.

de levensverzekering. Art. 13 SW 1956 merkt de verkrijging uit een levensverzekering of een derdenbeding ten gevolge van of na het overlijden van de erfflater aan als een fictief erfrechtelijke verkrijging, voor zover de verkrijging kan worden toegerekend aan een onttrekking aan het vermogen van de erfflater.

Het doel van art. 13 SW 1956 is om verkrijgingen uit een levensverzekering of ander derdenbeding te belasten, indien en voor zover de verkrijger wordt bevoordeeld en deze bevoordeling aan de erfflater kan worden toegerekend.⁷² De wetgever wil hiermee niet alleen belastingontwijking tegengaan, maar meer in het algemeen een verkrijging die juridisch afwijkt van de verkrijging krachtens erfrecht, maar die economisch daarmee op één lijn staat, voor de erfbelasting gelijkstellen met een erfrechtelijke verkrijging.⁷³

De Commissie ficties en forfaits bepleit afschaffing van art. 13 SW 1956. Uitgezonderd de premie voor de verzekering, komt de verkrijging niet ten laste van het vermogen van de erfflater. Hierin verschilt de fictie volgens de Commissie van (nagenoeg) alle andere ficties. Verder wordt erop gewezen dat de levensverzekeringsovereenkomst deels kwalificeert als kansovereenkomst. De conclusie van de Commissie is dat de fictie inbreuk maakt op de rechtsgronden en uitgangspunten van de wet. Zij pleit ervoor dichter bij de werkelijkheid aan te sluiten door de aanwijzing als begunstigde dan wel de onttrekking te belasten.⁷⁴

1.2.11 Vrijval pensioen- of lijfrenteverplichting

In par. 1.2.7 bleek reeds dat het erfrecht niet ziet op de situatie dat een vruchtgebruik van de erfflater ten gevolge van zijn overlijden ophoudt te bestaan, waardoor het vermogen van een ander in waarde toeneemt. Dit doet zich niet alleen bij vruchtgebruik voor, maar bijvoorbeeld ook als de erfflater een aanspraak uit een pensioen of lijfrente heeft op een lichaam waarin een ander het belang houdt. Als de erfflater overlijdt, hoeft het lichaam geen pensioen- of lijfrenteuitkeringen meer te doen, zodat het belang in het lichaam in waarde stijgt. Deze waardestijging vormt geen erfrechtelijke verkrijging. Het bezit van aandelen in een lichaam die door het overlijden van de erfflater in waarde stijgen, wordt echter door art. 13a SW 1956 onder het belastbare feit geschaard. De aandelen worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen, waarbij ze in aanmerking worden genomen voor het bedrag van de waardestijging.

Art. 13a SW 1956 is gericht tegen constructies waarbij de erfflater aandelen in een 'eigen' pensioen- of lijfrentelichaam overdraagt aan zijn erfgenamen, zodat bij het overlijden van de erfflater de waardestijging van de aandelen als gevolg van de vrijval van de pensioen- of lijfrenteverplichting onbelast is.⁷⁵ De wetgever wenst zoveel mogelijk een gelijke fiscale behandeling tot stand te brengen tussen gevallen waarin de aandelen in het lichaam behoren tot de nalatenschap

72. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 13.

73. *Kamerstukken II 1915/16*, 210, nr. 3, blz. 12. Zie ook: *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 32.

74. *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 160-163.

75. *Kamerstukken II 1992/93*, 23 046, nr. 3, blz. 11-12.

van de erflater en gevallen waarin de aandelen in handen zijn van anderen. Hoewel de wettekst in 2002 aanzienlijk is verruimd, is de ratio ongewijzigd gebleven.⁷⁶

Luijken wijst erop dat de waardestijging van de aandelen, conform het uitgangspunt van art. 21 SW 1956, bepaald moet worden naar de waarde in het economische verkeer.⁷⁷ Bij een waardering van de pensioenverplichting naar actuariële grondslagen wordt de waarde van de verplichting echter steeds bijgesteld bij het ouder worden van de pensioengerechtigde. Dit heeft tot gevolg dat ook als de erflater langer leeft dan verwacht mocht worden, sprake is van een belaste waardestijging. Dat is volgens Luijken niet in overeenstemming met het doel van art. 13a SW 1956 om de vermogensoverheveling van de erflater naar de erfgenamen te belasten. De erfgenamen zijn in dat geval immers juist verarmd door het verliesgevende pensioencontract. Om dit te voorkomen pleit Luijken ervoor bij de waardebepaling geen rekening meer te houden met de ontwikkeling van de leeftijdsverwachting na de datum van aankoop van het pensioen.⁷⁸

1.2.12 Afgezonderd particulier vermogen

Een erflater kan tijdens leven vermogen afzonderen in een lichaam, bijvoorbeeld een particuliere stichting of trust, met de bedoeling dat dit vermogen na zijn overlijden toekomt aan de personen die de erflater wil bevoordelen. Als de erflater onvoorwaardelijk afstand heeft gedaan van het vermogen, kan het niet meer overgaan krachtens erfrecht. Wel kan er sprake zijn van een fictief erfrechtelijke verkrijging op grond van art. 16 SW 1956. Deze fictiebepaling sluit aan bij de behandeling van zogenoemd afgezonderd particulier vermogen (APV) voor de heffing van inkomstenbelasting. Op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden van een APV in beginsel toegerekend aan de inbrenger van het vermogen. Na het overlijden van de inbrenger vindt normaliter toerekening aan zijn erfgenamen plaats. Art. 16, eerste lid, SW 1956 bepaalt dat de bezittingen en schulden die op basis van deze bepaling aan een erfgenaam worden toegerekend, door die erfgenaam worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen. Daarnaast wordt ook de verkrijging van een in rechte vorderbare aanspraak op een APV ten gevolge van het overlijden van de erflater als fictief erfrechtelijke verkrijging aangemerkt (art. 16, tweede lid, SW 1956).

De twee ficties van art. 16 SW 1956 beogen een sluitend systeem te creëren met betrekking tot rechtsfiguren die discretionair, non-discretionair en deels discretionair en deels non-discretionair zijn. Het uitgangspunt daarbij is dat de bezittingen en schulden van een APV niet alleen tijdens het leven van de inbrenger maar ook op het moment van zijn overlijden tot zijn vermogen en daarmee tot

76. *Kamerstukken II 2001/2002, 28 488, nr. 3, blz. 1.*

77. C.A.H. Luijken, 'Art. 13a SW, over welke waardestijging hebben we het nu eigenlijk?', *FTV* juni 2005, par. 4.

78. Uiteraard speelt de door Luijken beschreven problematiek even goed bij de waardering van een vruchtgebruik of lijfrente.

zijn nalatenschap behoren. Het resultaat is dat het APV van generatie op generatie (fictief) vererft en dat bij elke overgang erfbelasting wordt geheven.⁷⁹

Boer uit kritiek op de fictie van art. 16, eerste lid, SW 1956, omdat erfbelasting wordt geheven over een verkrijging die ten tijde van het overlijden in werkelijkheid niet plaatsvindt en wellicht nooit zal plaatsvinden.⁸⁰ Boer acht de fictieve verkrijging om die reden disproportioneel. Dat is ook de communis opinio in de literatuur.⁸¹ Langereis stelt dat de fictieve verkrijging ertoe kan leiden dat meer dan 100% van het erfdeel aan belasting opgaat. Een dergelijke heffing zou naar zijn idee strijdig kunnen zijn met het recht op eigendom, zoals vastgelegd in art. 1 Eerste Protocol EVRM.⁸²

1.2.13 Natuurlijke verbintenissen

Wanneer de erflater tegenover een ander een dringende morele verplichting heeft van zodanige aard dat naleving daarvan, ofschoon rechtens niet afdwingbaar, naar maatschappelijke opvattingen als voldoening van een aan die ander toekomende prestatie moet worden aangemerkt, rust op hem een natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW). De voldoening aan een natuurlijke verbintenis wordt voor de heffing van schenkbelasting als een schenking aangemerkt (art. 1, zevende lid, SW 1956). Vervolgens geldt een vrijstelling op basis van art. 33, onder 12^o, eerste volzin, SW 1956. Indien de natuurlijke verbintenis echter strekt tot verzorging na het overlijden van de erflater, wordt de voldoening aan deze verbintenis als een fictief erfrechtelijke verkrijging aangemerkt (art. 33, onder 12^o, SW 1956). Hieronder wordt ook begrepen de omzetting van een dergelijke verbintenis in een rechtens afdwingbare.

De fictie wil voorkomen dat de voldoening aan een natuurlijke verbintenis het stelsel van vrijstellingen voor de erfbelasting doorkruist. Sommige van de vrijstellingen in art. 32 SW 1956 zijn gebaseerd op de verzorgingsgedachte. Als naast deze vrijstellingen nog eens een deel van de nalatenschap vrij van erfbelasting kan worden verkregen, omdat de schuld die voortvloeit uit de natuurlijke verbintenis in mindering komt op de nalatenschap, leidt dat volgens de wetgever tot onevenwichtige resultaten.⁸³

79. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 33-34.

80. J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu 2011, par. 9.5.3.3.

81. Zie onder andere: F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956', *WFR* 2009/731, par. 3.4, en R.M. Freudenthal, 'Het nieuwe APV-regime: 'Zwarte Pieten' met familie en fiscus', *TFO* 2010/40, par. 3.5.

82. Ch.J. Langereis, 'Het nieuwe successierecht bij een afgezonderd particulier vermogen', *FED* 2009/82.

83. *Kamerstukken II 1981*, 17 014, nr. 3, blz. 18-19.

1.3 UITGANGSPUNTEN

1.3.1 Inleiding

De in par. 1.2 geschetste problematiek roept de vraag op of het huidige belastbare feit van de erfbelasting aanpassing behoeft. In dit onderzoek staat de vraag centraal of aanpassing inderdaad wenselijk is en zo ja, hoe een dergelijke aanpassing moet worden vormgegeven. Uiteraard kan deze vraag vanuit verschillende invalshoeken worden benaderd. In deze paragraaf licht ik toe op welke uitgangspunten het onderzoek is gebaseerd en waarom ik voor deze uitgangspunten kies.

1.3.2 Heffing van erfbelasting

Het eerste uitgangspunt van het onderzoek is dat erfbelasting wordt geheven. De vraag naar de wenselijkheid van een erfbelasting komt dus niet aan de orde. Hiervoor is een tweetal redenen:

1. De aanleiding voor het onderzoek is de kritiek op het stelsel van fictiebepalingen en de wens om dit stelsel te moderniseren. Dit vereist een beoordeling van het positieve recht. Als de erfbelasting zelf ter discussie staat, is het maar de vraag of aan een dergelijke beoordeling wordt toegekomen. De vraag naar de wenselijkheid van de erfbelasting is hiervoor te omvangrijk en vereist dan ook een afzonderlijk onderzoek.
2. Er bestaat geen directe aanleiding voor een dergelijk onderzoek, nu de heffing van erfbelasting, onder andere vanwege budgettaire redenen, politiek niet ter discussie staat.⁸⁴ Ook in het verleden zijn geen voorstellen gedaan om de belasting af te schaffen.

1.3.3 Bedoeling van de wetgever

Uitgaande van de heffing van een erfbelasting, staat de vormgeving van een dergelijke belasting nog open. Bij een benadering vanuit het wenselijke recht bestaat geen gebondenheid aan de uitgangspunten die aan de huidige wet ten grondslag liggen. De belasting ter zake van het overlijden kan bijvoorbeeld worden vormgegeven als een overgangsbelasting, een verkrijgingsbelasting of juist een belasting van de nalatenschap zelf.⁸⁵ Naar mijn idee is een dergelijke benadering ongeschikt voor het onderzoek. De aanleiding voor het onderzoek heeft immers geen betrekking op de principes van de erfbelasting, maar op de uitwerking van die principes in het belastbare feit. Daarom ga ik in het onderzoek uit van doel en strekking van het positieve recht. Deze benadering is te meer wenselijk, omdat zij berust op algemeen gedeelde uitgangspunten. Het positieve recht is immers tot stand gebracht door de democratisch gelegitimeerde wetgever.

84. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 2, en *Kamerstukken II 2001/02*, 28 015, A, blz. 13-14.

85. Adriani en Van Hoorn onderscheiden een viertal stelsels: belasting van de nalatenschap als geheel; belasting van de verkrijgingen door de erfgenamen en verdere rechtsopvolgers; belasting van de overgang van de tot nalatenschap behorende goederen; belasting van de overgang van het nage-laten vermogen. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling (deel I)*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V. 1954, blz. 319.

Doel en strekking van het positieve recht kan niet worden afgeleid uit de wettekst, omdat de wettelijke regeling in het onderzoek juist ter discussie staat. Daarom moet worden nagegaan wat de bedoeling van de wetgever is. De bedoeling van de wetgever ten aanzien van het positieve recht is dan ook het tweede uitgangspunt van het onderzoek. Vanuit dit uitgangspunt wordt beoordeeld wat de gewenste invulling van het belastbare feit is. Op welke wijze de bedoeling van de wetgever kan worden vastgesteld, komt in par. 1.5.2 aan de orde.

1.3.4 Beginselen van behoorlijke wetgeving

Indien een aanpassing van het belastbare feit op basis van de voorgaande uitgangspunten gewenst is, rijst de vraag hoe dit moet worden vormgegeven. Het uitgangspunt daarbij is de bedoeling van de wetgever. Die bedoeling kan echter op verschillende manieren worden uitgewerkt. De benadering vanuit het positieve recht brengt met zich dat de invulling van de wettelijke norm tevens gebonden is aan de algemene beginselen die voor wetgeving gelden. Deze beginselen vloeien voort uit de Grondwet, het ongeschreven recht en uit de bepalingen van verdragen die op grond van art. 93 Gw rechtstreeks doorwerken in de Nederlandse rechtsorde. Dat de rechter bij de toepassing van deze beginselen doorgaans een ruime beoordelingsvrijheid aan de wetgever toekent, neemt niet weg dat het wenselijke recht zoveel mogelijk met deze beginselen in overeenstemming moet zijn.

De gebondenheid aan fundamentele rechtsbeginselen schept weliswaar de randvoorwaarden voor goede wetgeving, maar is nog weinig concreet. Uit de nota 'Zicht op wetgeving' blijkt dat de wetgever zelf ook eisen stelt aan behoorlijke wetgeving.⁸⁶ Hiertoe zijn zes groepen van kwaliteitseisen geformuleerd, die aan de formulering van het wenselijke recht verdere richting geven. Een eventuele aanpassing van het belastbare feit wordt aan de hand van deze kwaliteitseisen uitgewerkt. In par. 1.5.3 werk ik uit welke kwaliteitseisen in het kader van dit onderzoek relevant zijn en hoe deze eisen worden ingevuld.

1.3.5 Reikwijdte

In het voorgaande zijn de uitgangspunten genoemd aan de hand waarvan ik beoordeel of een wijziging van het positieve recht wenselijk is en hoe een eventuele wijziging vorm moet krijgen. Vervolgens rijst de vraag welk deel van het positieve recht aan de hand van deze uitgangspunten wordt onderzocht.

De heffing van erfbelasting hangt van meer factoren af dan alleen het belastbare feit. Voor de bepaling van het belastbaar bedrag is ook van belang op welke wijze de verkrijging wordt gewaardeerd en welke vrijstellingen van toepassing zijn. Met de toepassing van een lagere waardering of het verlenen van een vrijstelling kan hetzelfde resultaat worden bereikt als met een beperking van

86. *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2, blz. 23-30.*

het belastbare feit.⁸⁷ Daarom komen in het onderzoek niet alleen de bepalingen van het belastbare feit, zoals in par. 1.2 uiteengezet, aan de orde, maar besteed ik ook aandacht aan de bedoeling van de wetgever ten aanzien van bepaalde vrijstellingen en waarderingsvoorschriften.

Aan de andere kant ga ik niet in op de voorwaarde dat verkregen moet zijn van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. De reden hiervoor is dat de problematiek die achter deze voorwaarde schuilgaat anders van aard is. De wetgever heeft gekozen voor aansluiting bij de woonplaats van de erflater om internationaal niet uit de pas te lopen en vanwege de praktische moeilijkheden van een stelsel waarbij de woonplaats van de verkrijger het uitgangspunt is. In elk geval ligt er aan het woonplaatsvereiste geen principiële keuze ten grondslag.⁸⁸ Dit betekent dat bij een onderzoek naar het woonplaatsvereiste andere uitgangspunten een rol moeten spelen dan bij een onderzoek naar het belastbare feit. Daarom is het onwenselijk beide in hetzelfde onderzoek te betrekken.

1.4 ONDERZOEKSVRAAG

De hiervoor beschreven uitgangspunten leiden tot de volgende onderzoeksvraag:

Dient het belastbare feit voor de erfbelasting te worden gewijzigd, uitgaande van de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht? Zo ja, hoe dient deze wijziging, gelet op deze bedoeling en de beginselen van behoorlijke wetgeving, te worden vormgegeven?

Op basis van deze onderzoeksvraag zijn twee mogelijke antwoorden te verwachten:

1. Nee, de gekozen uitgangspunten noodzaken niet tot wijziging van het belastbare feit.
2. Ja, wijziging van het belastbare feit is gezien de uitgangspunten noodzakelijk. Vervolgens wordt een voorstel gedaan hoe deze wijziging moet worden vormgegeven.

Bij antwoord 1 is de relevantie van het onderzoek dat inzichtelijk is gemaakt welke uitgangspunten ten grondslag liggen aan het positieve recht, zodat de wetgever een handvat heeft aan de hand waarvan hij een eventuele herziening kan doorvoeren.

Bij antwoord 2 is de relevantie van het onderzoek dat als de wetgever het voorstel overneemt, het belastbare feit beter aansluit bij de bedoeling van de wetgever

87. Dit blijkt ook uit het wetsvoorstel voor de Successiewet 1964. Daarin stelde de regering onder andere voor om een aantal objectieve vrijstellingen niet als vrijstelling te formuleren, maar met hetzelfde resultaat de betreffende objecten uit te zonderen van de belastbare bezittingen. Zie: *Kamerstukken II 1964/65*, 7882, nr. 2, blz. 4, en *Kamerstukken II 1964/65*, 7882, nr. 3, blz. 16. Vgl. ook de heffing van overdrachtsbelasting, die zowel uitzonderingen op het belastbare feit kent (bijv. art. 3 WBR 1970) als vrijstellingen (art. 15 WBR 1970).

88. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 10, en *Handelingen II 1955/56*, 59, blz. 821. In 2009 worden deze redenen herhaald: *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 4-5; *Kamerstukken II 2009/10*, 31 930, nr. 38, blz. 6, en *Handelingen I 2009/10*, 13, blz. 452.

die ten grondslag ligt aan het positieve recht. Hierdoor worden de ongewenste gevolgen van het huidige belastbare feit teruggedrongen. Tevens beantwoordt het voorstel aan de beginselen van behoorlijke wetgeving.

1.5 ONDERZOEKSMETHODE EN OPZET

1.5.1 Werkwijze

Om het eerste deel van de onderzoeksvraag te beantwoorden, dient te worden vastgesteld of het belastbare feit in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht. In par. 1.2 is geconstateerd dat zowel het uitgangspunt van het belastbare feit als de fictieve uitbreidingen geënt zijn op het civiele recht en dat juridische onderscheidingen van belang zijn voor de belastingheffing. Allereerst onderzoek ik of deze benadering overeenkomt met de bedoeling van de wetgever:

1. Indien de wetgever inderdaad een juridische benadering voorstaat, is het uitgangspunt van het belastbare feit in overeenstemming met de uitgangspunten die aan het positieve recht ten grondslag liggen. Met 'juridische benadering' bedoel ik dat de heffing van erfbelasting een op het erfrecht gegrondvest uitgangspunt kent en aan civielrechtelijke verschillen consequenties verbindt. De benadering waarin het economische resultaat leidend is, ongeacht de titel waaronder is verkregen, duid ik aan als 'economische benadering'.
2. Als wordt geconcludeerd dat de wetgever geen juridische benadering voorstaat, is sprake van een discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit.

Bij conclusie 1 dient nog wel te worden beoordeeld of ook de concrete uitwerking van het belastbare feit overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. Per fictiebepaling moet worden onderzocht in hoeverre de daarin opgenomen kerngedachte overeenstemt met de bedoeling van de wetgever en in hoeverre die gedachte juist is vormgegeven. Voor zover een fictiebepaling aanpassing behoeft, wordt aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving vastgesteld op welke wijze het positieve recht moet worden gewijzigd.

Bij conclusie 2 dient het belastbare feit te worden aangepast. Hiertoe moet eerst worden vastgesteld welke voorwaarden de wetgever wél relevant acht om erfbelasting te heffen. Deze voorwaarden worden zo precies mogelijk uitgewerkt. Daarna moet de materiële norm die voortvloeit uit de bedoeling van de wetgever aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving worden uitgewerkt tot een wettekst.

De beginselen van behoorlijke wetgeving vormen de kwaliteitseisen waaraan een nieuw belastbaar feit moet voldoen. Met de beginselen zelf kan echter geen norm worden geformuleerd. Indien wijziging van het positieve recht noodzakelijk blijkt, ga ik dan ook in op de voorstellen die in de Nederlandse literatuur zijn gedaan. Daarnaast laat ik mij bij de vormgeving van de wettekst inspireren door de normen op het gebied van de erfbelasting die andere landen hanteren

(rechtsvergelijking) en die in het verleden zijn gehanteerd (rechtshistorie). Hoe in een andere tijd of op een andere plaats in een vergelijkbare situatie de wettekst is vormgegeven, kan als voorbeeld dienen om tot een belastbaar feit te komen dat beter beantwoordt aan de beginselen van behoorlijke wetgeving.

Om bovenstaande werkwijze te kunnen volgen, moet in de eerste plaats de bedoeling van de wetgever in kaart worden gebracht. In par. 1.5.2 werk ik uit op welke wijze ik deze bedoeling vaststel. In de tweede plaats moet worden nagegaan welke eisen de beginselen van behoorlijke wetgeving stellen aan wetgeving. In par. 1.5.3 omschrijf ik de groepen van kwaliteitseisen die zijn geformuleerd in de nota 'Zicht op wetgeving'⁸⁹ en pas ik deze eisen toe op het belastbare feit voor de erfbelasting. Ik geef aan in hoeverre de kwaliteitseisen in het kader van dit onderzoek relevant zijn en op welke wijze de eisen nadere invulling behoeven. In par. 1.5.4 ga ik in op de relevantie van rechtshistorisch en rechtsvergelijkend materiaal en de manier waarop deze bronnen in het onderzoek worden betrokken.

1.5.2 Bedoeling van de wetgever

1.5.2.1 Algemeen

Uit par. 1.2 blijkt reeds dat onder het belastbare feit een grote verscheidenheid aan bepalingen wordt begrepen. Er zijn dan ook geen passages waarin de wetgever aangeeft wat doel en strekking van 'het belastbare feit' is. Dit moet worden vastgesteld door na te gaan waarom de wetgever in een bepaalde situatie juist wel of juist geen erfbelasting wil heffen. Uit deze motivering kan worden afgeleid welke voorwaarden de wetgever voor het belastbare feit relevant acht. In deze paragraaf licht ik deze onderzoeksmethode verder toe. In par. 1.5.2.2 ga ik in op het begrip wetgever. In par. 1.5.2.3 stel ik vast uit welke bronnen de bedoeling van de wetgever valt af te leiden. In par. 1.5.2.4 komt de interpretatie van deze bronnen aan de orde.

1.5.2.2 Wetgever

Onder wetgever moet worden verstaan de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk (art. 81 Gw). Ik beschouw als wetgever niet alleen de huidige wetgever. Het positieve recht op het gebied van de erfbelasting is namelijk niet gebaseerd op een enkele beslissing van de wetgever. Uit de wetgeschiedenis blijkt dat het systeem van de wet sinds de invoering van de Successiewet 1817 aan weinig verandering onderhevig is geweest:

- De eerste algemene erfbelasting in Nederland⁹⁰ was de Ordonnantie van Gogel van 4 oktober 1805.⁹¹
- Bij de invoering van de Successiewet 1817 werd aanvankelijk een wetsvoorstel ingediend dat grotendeels overeenkwam met de Ordonnantie van Gogel.⁹²

89. *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2, blz. 23-30.*

90. *Destijds het Bataafs Gemenebest.*

91. *Ordonnantie van 4 oktober 1805, Ordonnantie op het regt van successie, met de daarbij behorende bijlagen en instructien in de Vereenigde Nederlanden in te vorderen, 's-Gravenhage: Johannes Allart 1814.*

92. *Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 2.*

Nadat dit voorstel door de Tweede Kamer werd verworpen,⁹³ volgde een tweede voorstel waarin een aantal nieuwe elementen waren opgenomen.⁹⁴ Sindsdien is het systeem van de erfbelasting in de basis gelijk gebleven.⁹⁵

- Bij de invoering van de Successiewet 1859⁹⁶ gaf de regering aan dat de Successiewet 1817 de grondslag vormt voor de nieuwe wet.⁹⁷ De wijzigingen hadden dan ook geen betrekking op het systeem van de wet.
- Bij de invoering van de huidige Successiewet in 1956⁹⁸ gaf de regering aan dat sprake is van een technische herziening van de bestaande Successiewet.⁹⁹ Weliswaar werden wijzigingen van materiële aard voorgesteld, maar het wezen van de wet bleef intact.¹⁰⁰ Hofstra merkt op dat de wet voor een belangrijk deel nog steeds een voortzetting was van de wetgeving van Gogel van 1805.¹⁰¹
- Bij de herziening in 2009 bleef eveneens een fundamentele herziening van het belastbare feit achterwege.¹⁰² De Raad van State stelde dat de heffing van erfbelasting sinds de invoering in 1859 in wezen hetzelfde is gebleven.¹⁰³ Ook de staatssecretaris wees er op dat de Successiewet 1956 wat betreft haar systematiek is gebaseerd op wetgeving uit de negentiende eeuw.¹⁰⁴

De totstandkoming van het positieve recht is dus gebaseerd op een groot aantal beslissingen dat in de afgelopen tweehonderd jaar heeft geleid tot invoering, wijziging en instandhouding van de wet. De huidige wetgever heeft zich lang niet altijd over alle onderdelen van de wet expliciet uitgesproken. De bedoeling van de wetgever blijft dan ook relevant, voor zover het positieve recht sindsdien niet is gewijzigd en zolang in de latere wetsgeschiedenis geen afstand is gedaan van deze bedoeling.

1.5.2.3 Bronnen

Zowel de Kamerstukken als de Handelingen zijn officiële documenten waaruit de bedoeling van de wetgever kan worden afgeleid. Zij verschillen echter wel van karakter. In de Kamerstukken wordt doorgaans expliciet aangegeven wat de bedoeling is van een bepaalde wetswijziging. In de Handelingen komen meer algemene beschouwingen over het wetsvoorstel voor, waarbij ook de uitgangspunten van het positieve recht aan de orde kunnen komen.

93. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 158.

94. Wet van 27 december 1817, *Stb.* 1817, 37.

95. In Luxemburg vormt de Wet van 27 december 1817 nog altijd de wettelijke basis voor de heffing van het 'droit de succession'.

96. Wet van 13 mei 1859, *Stb.* 1859, 36.

97. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133.

98. Wet van 28 juni 1956, *Stb.* 1956, 362.

99. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

100. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31, en *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 1-2.

101. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 677.

102. *Kamerstukken I* 2008/09, 27 789, nr. A, blz. 8-9.

103. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, A, blz. 13, en *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 5.

104. *Kamerstukken II* 2006/06, 27 789, nr. 13, blz. 1.

Doel en strekking van een wetsvoorstel blijkt met name uit de memorie van toelichting. Staatsrechtelijk geldt bovendien de regel dat een amendement niet is toegestaan als daardoor de strekking van een wetsvoorstel wordt aangetast. Toch is het bezwaarlijk om het onderzoek naar de bedoeling van de wetgever tot de memorie van toelichting te beperken. In de eerste plaats vormt de memorie van toelichting slechts het vertrekpunt van het wetgevingsproces waarin de wetgever nog tot andere inzichten kan komen. De Staten-Generaal als medewetgever heeft zich ook nog niet over het voorstel uitgesproken. In de tweede plaats kan kritiek op het wetsvoorstel ervoor zorgen dat de kerngedachte nader wordt uitgewerkt en gepreciseerd.

Binnen de parlementaire stukken spitst het onderzoek zich toe op wetswijzigingen waarbij de reikwijdte van het belastbare feit is aangepast. Omdat de bedoeling van de wetgever alleen uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid, zijn de opvattingen in de literatuur slechts van betekenis voor de interpretatie van die wetsgeschiedenis.

1.5.2.4 *Interpretatie*

In de meeste gevallen is de bedoeling van de wetgever duidelijk. Dit is het geval als tussen de regering en (de meerderheid van) het parlement overeenstemming bestaat over het doel van het belastbare feit. Daarvan is ook sprake als de toelichting die door de regering wordt gegeven door het parlement niet wordt tegengesproken en het wetsvoorstel wordt aanvaard. Uit minderheidsopvattingen kan worden afgeleid wat de wetgever juist niet heeft beoogd. De bedoeling van de wetgever kan ook onduidelijk zijn. Hierbij kunnen zich de volgende gevallen voordoen:

- Twee passages in de wetsgeschiedenis zijn niet in overeenstemming met elkaar. Als in de latere wetsgeschiedenis expliciet afstand wordt gedaan van een eerdere opvatting ga ik uiteraard uit van de latere wetsgeschiedenis. Anders is de bedoeling van de wetgever onduidelijk en dient een afweging te worden gemaakt.
- De regering en het parlement zijn het oneens zonder dat dit leidt tot wijziging van het wetsvoorstel. In dit geval is de bedoeling van de wetgever onduidelijk, omdat de regering en het parlement samen wetgever zijn en zij beide een andere ratio toekennen aan de aangenomen wet.
- Het parlement is het oneens met de regering en amendeert om die reden het wetsvoorstel. In dat geval kan de bedoeling van het parlement worden beschouwd als de bedoeling van de wetgever. De bedoeling van de regering kan in zoverre immers niet meer worden gezien als de ratio van de aangenomen wet. Bovendien heeft de regering als medewetgever nog de mogelijkheid om een aangenomen wetsvoorstel in te trekken.

1.5.3 **Beginselen van behoorlijke wetgeving**

1.5.3.1 *Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen*

Onder rechtmatigheid verstaat de wetgever dat wetten in overeenstemming met het recht zijn. Dit is de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving. Met verwerkelijking van rechtsbeginselen wordt bedoeld op wetgeving die is gericht op

bijvoorbeeld de bescherming van kwetsbare belangen of het bevorderen van de rechtszekerheid. Dit is niet van toepassing op belastingwetgeving, omdat belastingen in de eerste plaats niet op dergelijke doelen zijn gericht, maar op het verkrijgen van financiële middelen voor de staat. Uiteraard speelt de eis van rechtmatigheid wel een belangrijke rol. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt geëist dat bij het ontwerpen van een regeling wordt onderzocht welke hogere regels de vrijheid van regeling ten aanzien van het betrokken onderwerp hebben ingeperkt (aanwijzing 18).¹⁰⁵

Ten aanzien van het belastbare feit van de erfbelasting zijn er geen specifieke internationale en EU-rechtelijke normen waaraan Nederland moet voldoen. Wel zijn bij de vormgeving van de erfbelasting, net als bij andere (belasting)wetgeving, de volgende fundamentele beginselen van belang:

- **Gelijkheid.** Het gelijkheidsbeginsel is opgenomen in art. 1 Grondwet.¹⁰⁶ Het beginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk naar hun mate van ongelijkheid. Dit beginsel bevat geen materiële norm en moet dus nader worden ingevuld. Omdat het onderzoek uitgaat van de bedoeling van de wetgever, wordt bij de invulling van het gelijkheidsbeginsel ook die bedoeling als uitgangspunt genomen.
- **Rechtszekerheid.** Het rechtszekerheidsbeginsel wordt algemeen aanvaard als een fundamenteel beginsel van de Nederlandse rechtsorde. Dit blijkt bijvoorbeeld uit art. 104 Gw op grond waarvan Rijksbelastingen worden geheven uit kracht van een wet. Internationaal vloeit het rechtszekerheidsbeginsel onder andere voort uit art. 1 Eerste protocol bij het EVRM. Daarnaast geldt in het EU-recht rechtszekerheid als fundamenteel rechtsbeginsel dat deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde.¹⁰⁷ Ook in de nota ‘Zicht op wetgeving’ wordt dit beginsel genoemd als algemeen rechtsbeginsel. In het kader van dit onderzoek is met name relevant dat het rechtszekerheidsbeginsel eist dat de wetgeving en haar gevolgen duidelijk en nauwkeurig moeten zijn.¹⁰⁸ De belastingplichtige moet op basis van de wet zijn rechtspositie kunnen bepalen. Deze eis komt ook hierna terug in par. 1.5.3.2 (doelmatigheid), par. 1.5.3.4 (uitvoerbaarheid) en par. 1.5.3.6 (duidelijkheid).

Bovenstaande beginselen vormen de fundamentele beginselen waartussen in iedere belastingwet een balans gevonden moet worden. Enerzijds streeft de wetgever naar optimale gelijkheid, anderzijds moet de wet uitvoerbaar zijn en moeten haar gevolgen voorzienbaar zijn.

1.5.3.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit) houdt in dat de wet tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen moet leiden. In

105. Aanwijzingen voor de regelgeving van 18 november 1992, *Stcr.* 1992, 230. Laatstelijk gewijzigd bij Regeling van 1 april 2011, nr. 3102255, houdende vaststelling van de negende wijziging van de Aanwijzingen voor de regelgeving, *Stcr.* 2011, 6602.

106. Voor de rechter kan een beroep worden gedaan op art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste protocol bij het EVRM.

107. Zie bijvoorbeeld: HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 (Gemeente Leusden) en C-7/02 (Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 57.

108. In EU-verband worden deze eisen ook gesteld: HvJ 18 mei 2000, zaak C-107/97 (Rombi), r.o. 66.

het onderzoek benader ik de problematiek vanuit de bedoeling van de wetgever. Hoe de wetgever de heffing van erfbelasting heeft willen invullen, is echter niet hetzelfde als de doelstellingen van de erfbelasting zelf. Dat is uiteraard in de eerste plaats een budgettair doel. Zonder dat dit onderzoek de plaats is om de financiële implicaties te schetsen van een eventuele wijziging van het belastbare feit, kan wel worden geconstateerd dat een norm die naadloos aansluit bij de bedoeling van de wetgever geen ruimte zal bieden voor belastingontwijking. In de tweede plaats had de laatste herziening van de erfbelasting in 2009 mede ten doel het maatschappelijke draagvlak voor de heffing te vergroten.¹⁰⁹ Ook hier geldt dat niet wordt gemeten of een eventuele wijziging op maatschappelijk draagvlak kan rekenen. Wel zal behartiging van de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving leiden tot een rechtvaardige norm. Instrumentele doelen die bij de heffing van erfbelasting een rol spelen, laat ik buiten beschouwing. Dergelijke doelen raken niet direct aan het belastbare feit, maar spelen met name een rol bij de vormgeving van tarieven en vrijstellingen.

Doelmatigheid (efficiëntie) behelst de eis dat de wet in de samenleving of bij de overheid niet mag leiden tot een te ongunstige verhouding tussen de baten en lasten, die uit de werking van de wet zullen voortvloeien. Toegepast op een belastingwet betekent dit dat de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de belastingplichtige zoveel mogelijk moeten worden beperkt. Ten aanzien van de erfbelasting bestaan de lasten met name uit de indiening en controle van de aangifte en eventuele discussies/procedures naar aanleiding van de aangifte (vgl. Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzingen 13 en 14). De aangiftelast kan afnemen door complexiteit in het belastbare feit zoveel mogelijk te vermijden, terwijl procedures kunnen worden vermeden door geen vage of onduidelijke normen te gebruiken. Daarnaast moeten de volgende conflictopwekkende factoren zoveel mogelijk worden vermeden (aanwijzing 12):

- Voor het bepalen van de aard van een voordeel worden slechts vage normen gesteld.
- De verplichting om belasting te betalen wordt bepaald door een groot aantal persoonlijke omstandigheden waarvan moet blijken uit door het uitvoeringsorgaan te verifiëren gegevens die de betrokkene verstrekt.
- Een financieel belang wordt verbonden aan bijzondere, niet strikt te omschrijven omstandigheden.
- Doelgroepen worden onduidelijk afgebakend.

1.5.3.3 *Subsidiariteit en evenredigheid*

De beginselen van subsidiariteit en evenredigheid (proportionaliteit) brengen met zich dat de overheid niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpt. Dit speelt zowel bij de vraag of ingrijpen van overheidswege is gerechtvaardigd als voor de nadere inhoud van een wet. Omdat het onderzoek uitgaat van de heffing van erfbelasting (par. 1.3.2), komt niet aan bod of het gerechtvaardigd is dat de overheid erfbelasting heft. Wel is bij de invulling van het belastbare feit van belang dat dit zoveel mogelijk neutraal geschiedt. Het belastbare feit moet niet

109. *Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2.*

tot gevolg hebben dat burgers fiscale motieven hebben om hun gedrag te veranderen. De belastingheffing grijpt dan niet verder in dan nodig is ten behoeve van haar budgettaire doel, hetgeen in overeenstemming is met het beginsel van subsidiariteit.

Verder houdt evenredigheid nog in dat op individueel niveau een redelijke verhouding moet bestaan tussen de baten en lasten die uit de regeling kunnen voortvloeien. Van baten is bij de heffing van erfbelasting vanzelfsprekend geen sprake, maar evenredigheid houdt ook in dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een regeling niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen (art. 3:4, tweede lid, BW). Er moet dus worden voorkomen dat het belastbare feit ten aanzien van een specifiek geval zeer onbillijk uitwerkt.

1.5.3.4 *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*

Handhaafbaarheid heeft betrekking op de mogelijkheid om de naleving van wettelijke regels af te dwingen, zowel met behulp van juridische reacties op niet-naleving, als met het treffen van feitelijke maatregelen. Handhaafbaarheid lijkt daarmee bij uitstek een kwaliteitseis voor het formele belastingrecht. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt echter voor de beoordeling van handhaafbaarheid een viertal aspecten genoemd dat ook relevant kan zijn bij de vormgeving van het belastbare feit (aanwijzing 11):

- Een regel moet zo weinig mogelijk ruimte laten voor interpretatiegeschillen.
- Uitzonderingsbepalingen moeten tot een minimum worden beperkt.
- Regels moeten zo veel mogelijk zijn gericht op zichtbare dan wel objectief constateerbare feiten.
- Regels moeten werkbaar zijn voor degenen tot wie de regels zijn gericht en voor de personen die met handhaving zijn belast.

Het vereiste van uitvoerbaarheid hangt sterk samen met hetgeen in par. 1.5.3.2 is opgemerkt over doelmatigheid van wetgeving. Ook bij deze kwaliteitseis wordt opgemerkt dat de kosten die de uitvoering van wetgeving met zich brengt voor het bestuurlijk en justitieel apparaat zoveel mogelijk moeten worden beperkt. Indien bij de formulering van het belastbare feit complexe, vage en onduidelijke bepalingen achterwege blijven, leidt dat dus niet alleen tot een vermindering van de uitvoeringskosten en administratieve lasten, maar tevens tot uitvoerbare wetgeving.

1.5.3.5 *Onderlinge afstemming*

Met onderlinge afstemming doelt de wetgever op de mate van consistentie van een rechtsstelsel. Het gaat hierbij in de eerste plaats om wetten die weliswaar een verschillend onderwerp betreffen, maar sterk op elkaar inwerken, omdat ze bijvoorbeeld zien op dezelfde gedraging van de burger. In dergelijke gevallen kan de oplossing worden gevonden in coördinatie tussen of integratie van de betreffende wetten. In de tweede plaats betreft dit onnodige en ongewenste verscheidenheid in wetgeving ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties. In dat geval kan harmonisatie een oplossing bieden. Een belangrijke vorm

daarvan is het maken van algemene wetten, waarop de bijzondere wetten worden afgestemd en waarvan ze niet nodeloos mogen afwijken.

Met betrekking tot de erfbelasting is de onderlinge afstemming met andere wetten van groot belang. De erfbelasting heeft ten opzichte van andere directe belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, immers een andere relatie tot het civiele recht. De inkomsten- en vennootschapsbelasting belasten de winst/het inkomen dat wordt gerealiseerd door deelname aan het economische verkeer. Het civiele recht faciliteert deze deelname, maar heeft niet direct invloed op het object van heffing. De winst of het inkomen wordt immers niet veroorzaakt door het civiele recht. Dit verklaart ook de zeer omvangrijke formulering van het belastbare feit in zowel de inkomsten- als vennootschapsbelasting. Bij de erfbelasting daarentegen wordt weliswaar aangesloten bij het economische resultaat, de vermogensvermeerdering ten gevolge van overlijden, maar wordt dit resultaat, althans in veel gevallen, veroorzaakt door de werking van het erfrecht. Daarom ligt het bij de formulering van het belastbare feit ook voor de hand aan te sluiten bij het erfrecht. Net als het erfrecht ziet de erfbelasting immers op de overgang van vermogen ten gevolge van overlijden. Voor zover met de erfbelasting dezelfde doelen worden nagestreefd dient dan ook te worden aangesloten bij het erfrecht, zoals geregeld in boek 4 BW. Daarnaast moet ook worden gelet op de afstemming met de heffing van inkomstenbelasting.

1.5.3.6 *Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*

Wetgeving dient eenvoudig, duidelijk en toegankelijk te zijn. Deze norm heeft direct betrekking op de formulering van de wettekst alsmede de structuur en vormgeving van de wet. Meer geconcretiseerde eisen zijn neergelegd in de Aanwijzingen voor de regelgeving. Zodoende wordt ook de harmonisatie tussen wetgeving bevorderd. Het doel van de wetgevingstechniek is dat de wettekst de bedoeling van de wetgever duidelijk onder woorden brengt. Voor zover de wet betrekking heeft op complexe materie is een zekere mate van ingewikkeldheid niet te vermijden. De complexiteit kan echter ook voortvloeien uit de wens om uiterste rechtvaardigheid in alle situaties en voor alle gevallen te bereiken. De verfijnde regelgeving die dan tot stand komt, acht de wetgever ongewenst, mede met het oog op de rechtszekerheid (par. 1.5.3.1) en doeltreffendheid (par. 1.5.3.2).

Eenvoud en duidelijkheid zijn dus voor de invulling van meerdere beginselen van behoorlijke wetgeving van belang. Echter, noch in de nota 'Zicht op wetgeving' noch in de Aanwijzingen voor de regelgeving worden deze eisen geconcretiseerd. Van den Heuvel komt aan de hand van de opmerkingen die de Raad van State in het wetgevingsproces heeft gemaakt wel tot een nadere invulling.¹¹⁰

Voor zover voor het onderwerp relevant geef ik die hieronder weer:

- Regelingen dienen zodanig duidelijk en nauwkeurig te zijn opgesteld, dat een burger weet of een regeling op zijn situatie van toepassing is én redelijkerwijs de rechtsgevolgen van zijn voorgenomen handelingen kan inschatten.

110. R.L.G. van den Heuvel, 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493, par. 3.3.

- Uit belastingbepalingen moet zijn op te maken welke criteria van belang zijn voor de bepaling van het belastbaar bedrag.
- Duidelijkheid is met name geboden in die situatie waarin tegengestelde belangen een rol spelen.
- Een regeling dient eenvoudig te zijn, dat wil zeggen overzichtelijk, beknopt én ondubbelzinnig. Het is daarom niet toegestaan in een regeling overbodige bepalingen en te veel details op te nemen.

1.5.3.7 *Verhouding tussen de beginselen*

Uit het voorgaande blijkt dat de verschillende groepen van kwaliteitseisen overlap vertonen. De eisen die door het rechtszekerheidsbeginsel worden gesteld vloeien bijvoorbeeld ook voort uit de beginselen van doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Voor de toepassing van dit onderzoek kunnen de kwaliteitseisen als volgt worden gegroepeerd:

1. Het belastbare feit moet, uitgaande van de bedoeling van de wetgever, gelijke gevallen gelijk behandelen en ongelijke gevallen ongelijk naar hun mate van ongelijkheid (gelijkheid, evenredigheid).
2. Het belastbare feit dient duidelijk, nauwkeurig en toegankelijk te zijn en tegelijkertijd niet complex of moeilijk controleerbaar (rechtszekerheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid).
3. Het belastbare feit staat ten dienste van de doelen van de erfbelasting (doeltreffendheid) en regelt niet meer dan nodig is ten behoeve van deze doelen (subsidiariteit). Daarnaast sluit het belastbare feit aan bij aanverwante wetgeving, voor zover dezelfde doelen worden nagestreefd (onderlinge afstemming).

Niet elk beginsel van behoorlijke wetgeving wordt op hetzelfde niveau getoetst. Indien er ook maar één geval denkbaar is, waarin de voorgestelde wettekst tot een ontoelaatbare ongelijkheid leidt, dient de wettekst te worden aangepast. Dit vloeit ook voort uit het beginsel van evenredigheid. Gelijkheid wordt op individueel niveau beoordeeld. Dat er gevallen denkbaar zijn waarin de voorgestelde regeling niet erg duidelijk of moeilijk controleerbaar is, is met name van belang indien het om veel gevallen gaat. “Nam ad ea potius debet aptari ius, quae et frequenter et facile, quam quae perraro eveniunt”¹¹¹, luidde een Romeinsrechtelijk principe. Een enkel (theoretisch) geval waarin de toepassing van de belastingwet complex verloopt of tot uitvoeringslasten leidt, is nog geen reden om het systeem te wijzigen. Zowel doelmatigheid als uitvoerbaarheid zijn immers beginselen die zien op het functioneren van de belastingwet als zodanig, zodat naar een veelheid van gevallen moet worden gekeken. Als het voorgestelde systeem in de meest voorkomende gevallen een verbetering biedt op het vlak van doelmatigheid en uitvoerbaarheid ten opzichte van de huidige wet, doet een verslechtering in een beperkt aantal andere gevallen daaraan niet af.

111. Dig. 1,3,5 pr. Vertaling: “want het recht moet zich liever richten op situaties die vaak voorkomen en voor de hand liggend zijn, dan die welke zich uiterst zelden voordoen”. J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), *Corpus Iuris Civilis: Tekst en Vertaling (deel II)*, Zutphen en 's-Gravenhage: Walburg Pers en Sdu 2000, blz. 108.

1.5.4 Rechtshistorie en rechtsvergelijking

1.5.4.1 *Gebruik*

De rechtshistorische en rechtsvergelijkende inzichten die ik in het onderzoek betrek, zijn bedoeld als hulpmiddel om de bedoeling van de Nederlandse wetgever te begrijpen en vanuit dat uitgangspunt tot een wettekst te komen. Er wordt dus geen specifieke rechtshistorische of rechtsvergelijkende methode toegepast. Wel leiden rechtshistorische en rechtsvergelijkende perspectieven tot een verbreding van de horizon waartegen de onderzoeksvraag wordt belicht. Het voorkomt een tunnelvisie op het wenselijke recht. Dat geldt overigens voor ieder juridisch onderzoek, zij het dat de relevantie van rechtshistorisch en rechtsvergelijkend materiaal per geval zal verschillen. In dit onderzoek wordt dergelijk materiaal op twee manieren gebruikt.

Allereerst gebruik ik de vergelijkende perspectieven om te laten zien welke variaties binnen een erfbelasting mogelijk zijn. In dat licht wordt ook duidelijk welke keuzes de Nederlandse wetgever heeft gemaakt. Op deze manier leiden rechtsgeschiedenis en rechtsvergelijking tot een beter begrip van de grondslagen van het positieve recht.

Daarnaast vormt de erfbelastingwetgeving van andere tijden en plaatsen een belangrijke inspiratiebron bij een eventueel voorstel tot aanpassing van het belastbare feit. Hoewel de bedoeling van de Nederlandse wetgever het uitgangspunt vormt, is het denkbaar dat deze bedoeling op bepaalde onderdelen overeenkomt met de doelen van andere erfbelastingen. In dat geval beoordeel ik in hoeverre de wetteksten waarmee wordt vergeleken een geschikte invulling geven aan de beginselen van behoorlijke wetgeving, zodat zij ook in Nederland bruikbaar zijn. Het gaat dus met name om de techniek die in het verleden of elders bij de invulling van het belastbare feit is gebezigd.

Rechtsvergelijkend en rechtshistorisch onderzoek is uiteraard alleen relevant voor de huidige Nederlandse situatie, indien zich op een andere plaats of in een andere tijd vergelijkbare gevallen hebben voorgedaan. Gezien het fundamentele karakter van het onderwerp, zoals dat in par. 1.1 is geschetst, valt dat zeker te verwachten. Zowel voor het gebruik van rechtshistorie (par. 1.5.4.2) als van rechtsvergelijking (par. 1.5.4.3) werk ik in het navolgende uit welke bronnen relevant zijn. Tevens geef ik een afbakening van de te gebruiken bronnen. Een dergelijke afbakening is discutabel, maar gezien de hoeveelheid te raadplegen materiaal onvermijdelijk.

1.5.4.2 *Relevante rechtshistorische bronnen*

In par. 1.1 bleek reeds dat het onderwerp van dit onderzoek geen typisch hedendaags verschijnsel is. Zowel de heffing van belasting bij overlijden als het ontgaansgedrag dat een dergelijke belasting oproept, zijn niets nieuws onder de zon. Bovendien is de vormgeving van een erfbelasting veel meer dan de vennootschaps- of inkomstenbelasting gestoeld op tijdloze beginselen. De wijze waarop ondernemingen in de 19^{de} eeuw in de belastingheffing werden betrokken, zal op veel punten niet meer aansluiten bij de huidige economische constellatie.

De technologische ontwikkelingen van de afgelopen eeuwen hebben echter geen wijziging gebracht in het fenomeen van vermogensovergang als gevolg van overlijden. De wijze waarop de Romeinse paterfamilias testamentair of door het doen van schenkingen over zijn vermogen kon beschikken, verschilt niet wezenlijk van hedendaagse estate planning. Ten aanzien van de erfbelasting is een rechtshistorische benadering dan ook bij uitstek geschikt.

In Nederland kent de heffing ter zake van het overlijden bovendien een lange geschiedenis. In par. 1.5.2.2 is geconstateerd dat de huidige erfbelasting in wezen teruggaat tot de Successiewet 1817. Dat was echter niet de eerste erfbelasting op ons grondgebied. In de eeuwen daarvoor werd in de Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden (Republiek) door de afzonderlijke provinciën ook erfbelasting geheven. Het is van belang kennis te nemen van deze heffingen om na te gaan of er een doorlopende historische ontwikkeling kan worden ontwaard. Analyse van de historische ontwikkeling die de erfbelasting heeft doorgemaakt, kan immers leiden tot een beter begrip van het positieve recht. Bovendien kunnen de in het verleden geldende regelingen dienen als inspiratiemateriaal bij een eventuele wijziging van het positieve recht.

Er kan echter nog verder worden teruggedaan. Het Romeinse recht is door de eeuwen heen de voornaamste bron geweest voor rechtswetenschap. Een van de Romeinse belastingen was de ‘vicesima hereditatum’, een erfbelasting van 5%. Er loopt zelfs een doorgaande lijn van deze belasting naar de erfbelastingen die in de Republiek werden geheven. Dit is bijvoorbeeld zichtbaar in het handboek van de 17^{de} eeuwse jurist Schomaker over enkele belastingen, waaronder de erfbelasting.¹¹² Ook West wijst erop dat gedurende het einde van de 16^{de} eeuw en het begin van de 17^{de} eeuw verschillende Europese wetenschappers aandacht hebben gevraagd voor de Romeinse erfbelasting en imitatie ervan hebben aanbevolen.¹¹³ Precies in die periode zijn in de Republiek erfbelastingen ingevoerd.

Maar ook als de vicesima hereditatum niet kan worden beschouwd als archetype van de heffingen hier te lande, is de bestudering ervan de moeite waard. De aandacht van de rechtswetenschap was immers niet voor niets eeuwenlang gericht op het Romeinse recht. Von Savigny geeft de volgende kernachtige beschrijving van de kwaliteit van de Romeinse rechtsbeoefening:¹¹⁴

“Die Begriffe und Sätze ihrer Wissenschaft erscheinen ihnen nicht wie durch ihre Willkühr hervorgebracht, es sind wirkliche Wesen, deren Daseyn und

112. J. Schomaker, *Rechtkundige aanmerkingen over de ordonnantie waar na in het Graafschap Zutphen geheven ende gecollecteert word den impost van den 25. en 50. penning, respectieve zo van collaterale successien, als ook van alle de verkopingen, vermangelingen, verpandingen, ende alienatien van onroerende erfenissen ende goedren, als huis, hof, land en zand*, Zutphen: Hend. van Bulderen 1754, blz. 19. Zie voor een onderzoek naar de continuïteit tussen het Romeinse belastingstelsel en de belastingen ten tijde van de Republiek: O.I.M. Ydema, *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht. Over de bevoegdheid van de overheid om belastingen te heffen en de plaats daarbij van het Romeinse recht in het bijzonder met betrekking tot de ontwikkelingen in Holland tot aan 1795*, Groningen: Wolters Noordhoff 1997.

113. M. West, *The inheritance tax*, New York: The Columbia University Press 1908, blz. 20.

114. F.C. von Savigny, *Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg: Mohr und Zimmer 1814, blz. 29.

deren Genealogie ihnen durch langen vertrauten Umgang bekannt geworden ist. Darum eben hat ihr ganzes Verfahren eine Sicherheit, wie sie sich sonst ausser der Mathematik nicht findet, und man kann ohne Uebertreibung sagen, dass sie mit ihren Begriffen rechnen.”

Naast dit stuk gedeelde geschiedenis van het Europese belastingrecht, laat ik historische ontwikkelingen in andere landen buiten beschouwing. Een dergelijke vergelijking zou het bestek van het onderzoek te buiten gaan. Bovendien noemt West juist de erfbelastingen in de Republiek “the origin of many of the existing inheritance taxes” en merkt hij op dat deze in de 18^{de} eeuw als voorbeeld hebben gediend voor de Engelse belasting bij overlijden.¹¹⁵ Ook om die reden ligt het voor de hand het rechtshistorisch onderzoek te beperken tot de Romeinse erfbelasting en de erfbelastingen die vanaf het einde van de 16^{de} eeuw in de Republiek werden geheven.

1.5.4.3 *Relevante bronnen van rechtsvergelijking*

Belastingen ter zake van het overlijden kunnen zich in allerlei gedaanten voordoen. In het kader van de rechtsvergelijking gaat het om “taxes on estates and inheritances” in de zin van het OESO-Successiemodelverdrag 1982.¹¹⁶ Hoewel lang niet iedere staat op de wereld een dergelijke belasting heft,¹¹⁷ is de belasting met name in de westerse wereld een veelvoorkomend verschijnsel. Van de zeven staten die deel uitmaken van de G7, heft enkel Canada geen erfbelasting. Wel is er in de afgelopen decennia een trend waarneembaar dat meerdere staten hun erfbelasting hebben afgeschaft.¹¹⁸ Net als in Nederland ligt onder de huidige economische omstandigheden afschaffing van de erfbelasting in andere staten niet in de rede. Sterker nog, er is ook een tegenstelde tendens dat wordt overgegaan tot (her)invoering van een erfbelasting.¹¹⁹

Wie een blik werpt op het belastbare feit van deze buitenlandse heffingen constateert dat dezelfde thema's een rol spelen als bij de Nederlandse erfbelasting.

115. M. West, *The inheritance tax*, New York: The Columbia University Press 1908, blz. 47 en 60.

116. Art. 2, tweede lid, OESO-Successiemodelverdrag 1982 geeft de volgende definitie van dergelijke belastingen: “taxes imposed by reason of death in the form of taxes on the corpus of the estate, of taxes on inheritances, of transfer duties, or of taxes on donations mortis causa”. De Europese Commissie hanteert overigens een ruimere definitie en schaaft onder de noemer ‘successiebelasting’ iedere belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting: Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011 betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, nr. 2011/856/EU, PB L 336/81.

117. Van de 42 staten die worden besproken in de rechtsvergelijkende studie van de International Fiscal Association uit 2010 kennen 28 staten een ‘inheritance tax’ of ‘estate tax’: G. Maisto, ‘General Report’, in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications* (Vol. 95b), Deventer: Kluwer 2010, blz. 27.

118. Het IFA-rapport vermeldt de afschaffing in Uruguay (1974), Argentinië (1976), Australië (1979), Peru (1979), Israël (1981), Mexico (1981), India (1985), Nieuw-Zeeland (1992), Portugal (2003), Zweden (2004), Singapore (2008) en Oostenrijk (2008): G. Maisto, t.a.p., blz. 29 en 121.

119. Zo is Italië in 2006 na vijf jaar afwezigheid overgegaan tot herintroductie van de erfbelasting (Wet van 3 oktober 2006, no. 262, *Gazzetta Ufficiale* no. 230), is in de provincie Buenos Aires in 2009 een schenk- en erfbelasting ingevoerd (Wet van 23 september 2009, no. 14 044, *B.O.* 16/10/09) en is in Zwitserland onlangs een volksinitiatief aanhangig geweest voor invoering van een erfbelasting op federaal niveau (www.erbschaftssteuerreform.ch). Dit initiatief werd evenwel bij referendum verworpen.

Ook in andere landen wordt veelal aansluiting gezocht bij het erfrecht en is een uitbreiding van het erfrechtelijke uitgangspunt geen onbekend fenomeen. Zo worden verschillende systemen gehanteerd om uitkeringen uit een levensverzekering in de heffing te betrekken (vgl. art. 13 SW 1956).¹²⁰ Daarnaast zijn er samenteltermijnen voor giften à la art. 12 SW 1956¹²¹ en bevatten buitenlandse belastingen antimisbruikbepalingen.¹²² Ook wat erfrechtelijke verkrijgingen betreft, spelen veelal dezelfde vragen een rol met betrekking tot de behandeling van fidei-commissair vermogen¹²³, vermogen in vruchtgebruik¹²⁴ en vermogen in een stichting of trust.¹²⁵ Het oogst dan ook weinig verbazing dat het vorige proefschrift op het gebied van het belastbare feit van de erfbelasting een rechtsvergelijkende studie behelsde.¹²⁶

Omdat de Nederlandse wettekst in dit onderzoek ter discussie staat, wordt ook het rechtsvergelijkend materiaal gevormd door de in het buitenland geldende wetgeving. Ik beoordeel in hoeverre de daarin opgenomen technieken en normen bruikbaar zijn voor een Nederlandse regeling. Systematische beschrijvingen van buitenlands recht blijven dus achterwege. Omwille van de uitvoerbaarheid beperk ik mij tot relevante wetteksten in het Nederlands, Engels, Frans, Duits en Spaans. Omdat het karakter van de Nederlandse erfbelasting niet ter discussie staat, is het vooral interessant te vergelijken met landen met een heffing van hetzelfde type. Daarnaast leveren continentale rechtssystemen vanzelfsprekend meer vergelijkingsmateriaal op dan systemen met een common law systeem vanwege de grotere overeenkomsten in het civiele recht.

1.5.5 Opzet

Conform de in par. 1.5.1 beschreven werkwijze wordt eerst onderzocht of de juridische benadering van het belastbare feit overeenkomt met de bedoeling van de wetgever. Dit gebeurt in hoofdstuk 2 waar de vraag centraal staat of sprake is van een juridisch of economisch belastbaar feit. Als de bedoeling van de wetgever afwijkt van de wettekst onderzoek ik tevens hoe dit verschil is ontstaan. Om de bedoeling van de wetgever goed te kunnen plaatsen, wordt

120. In de meeste Zwitserse kantons is het voordeel uit een levensverzekering slechts belast, indien de aanspraak of uitkering bij de begunstigde niet met inkomsten- of winstbelasting wordt getroffen. Zie bijvoorbeeld art. 144 Steuergesetz, Kanton St. Gallen, Wet van 9 april 1998, sGS 811.1.
121. Spanje kent bijvoorbeeld een vierjaarstermijn: art. 30, tweede lid, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Wet 29/1987 van 18 december. Zie par. 3.4.1 voor andere voorbeelden.
122. Bijvoorbeeld de fictiebepalingen in Venezuela, opgenomen in art. 18 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demas Ramos Conexos, *Gaceta Oficial Extraordinario* no. 5391, 22 oktober 1999. Een ander voorbeeld is het 'deemed property' voor toepassing van de Zuid-Afrikaanse estate duty: section 3, par. 3, Estate Duty Act 1955, Act no. 45 of 1955.
123. Zie bijvoorbeeld par. 7 Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer, Kanton Basel-Landschaft, Wet van 7 januari 1980.
124. Zie de bijzondere regelingen in Spanje (art. 26 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) en Frankrijk (art. 751 Code général des impôts).
125. Deze vier worden in het commentaar op art. 1 van het OESO-Successiemodelverdrag 1982 genoemd als rechtsfiguren waarvan de fiscale behandeling bij de verdragsonderhandelingen speciale aandacht behoeft.
126. J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de E.E.G.-Staten en Engeland*, Amsterdam: FED 1968.

in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de historische ontwikkeling van de erfbelasting hier te lande.

In hoofdstuk 3 breng ik in kaart hoe een eventueel nieuw belastbaar feit moet worden vormgegeven. Voorstellen hiertoe die eerder in de Nederlandse literatuur zijn gedaan, worden besproken. Daarnaast komt rechtsvergelijkend en rechts-historisch materiaal aan bod.

In hoofdstuk 4 behandel ik de toepassing van de gevonden norm in verschillende situaties. Daarbij grijp ik terug op de problematiek die in par. 1.2 in kaart is gebracht. Ik sluit af met een conclusie (hoofdstuk 5).

