

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

2 *Juridisch of economisch belastbaar feit?*

2.1 INLEIDING

Om belasting te kunnen heffen, moet worden vastgesteld wat het belastbare feit is. Arts definieert het belastbare feit als het feit dat de verplichting tot betaling van belasting als rechtsgevolg heeft.[127] De wetgever zoekt voor de invulling van het belastbare feit aanknopingspunten in de maatschappij naar aanleiding waarvan hij belastingheffing wenselijk acht. Zo sluit de heffing van inkomstenbelasting aan bij het inkomen van natuurlijke personen en heeft de vennootschapsbelasting de winst van rechtspersonen tot voorwerp. Het belastbare feit kan ook worden gebaseerd op een figuur die reeds in het recht voorkomt. Een voorbeeld daarvan is de belasting van personenauto's en motorrijwielen die wordt geheven naar aanleiding van de registratie van het kenteken (art. 1, tweede lid, Wet BPM 1992). De belasting knoopt dan aan bij een bestaande rechtsfiguur en daarmee indirect bij de maatschappelijke verhouding die door de betreffende rechtsfiguur wordt geregeld.

De kentekenregistratie is een in het publiekrecht vastgelegde verplichting. Gebruikers van het Nederlandse wegennet zijn verplicht hun voertuig te registreren en zijn daarmee ook belastingplichtig voor de BPM. Indien de wetgever het aanknopingspunt voor een belasting zoekt in een rechtsfiguur uit het privaatrecht, doet zich een complicatie voor vanwege het regelendrechtelijke karakter van het civiele recht. Als burgers hun doelen ook kunnen bereiken zonder van de betreffende rechtsfiguur gebruik te maken, blijft een belastbaar feit achterwege.

Het belastbare feit voor de erfbelasting vindt zijn aanknopingspunt in het civiele recht. De erfbelasting hangt nauw samen met het in boek 4 BW geregelde erfrecht. Art. 1, eerste lid, onder 1°, SW 1956 stelt dan ook als voorwaarde voor de heffing van erfbelasting dat sprake is van een verkrijging 'krachtens erfrecht'. Weliswaar bestaan op dit uitgangspunt diverse uitzonderingen, maar dat neemt niet weg dat de civielrechtelijke kwalificatie van een verkrijging in beginsel doorslaggevend is voor de belastbaarheid ervan. Bovendien is voor de uitbreidingen en beperkingen op dit uitgangspunt de juridische vormgeving eveneens van belang.

127. J.H.M. Arts, 'De betekenis van de belastingplichtige, het belastbaar feit, het voorwerp van de belasting, de maatstaf van heffing en het tarief voor de belastingschuld', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 55.

In par. 1.2 is geconstateerd dat de juridische invalshoek van de erfbelasting tot gevolg heeft dat juridische onderscheidingen relevant zijn voor de belastingheffing. Hierdoor vindt in bepaalde situaties ongelijke behandeling plaats van gevallen die in economische zin gelijk zijn. Een dergelijke ongelijke behandeling wordt in de literatuur bekritiseerd. Daarnaast kennen de meeste andere directe belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, een economische benadering. Ook komt het voor dat de juridische benadering veel breder is. De overdrachtsbelasting bijvoorbeeld ziet weliswaar op de verkrijging van een onroerende zaak, maar het uitgangspunt van het belastbare feit (art. 2, eerste lid, WBR 1970) stelt geen eisen aan de titel waaronder is verkregen.[128] Daarom komt de vraag op of het juridische karakter van het belastbare feit van de erfbelasting wel in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht. Die vraag wordt in dit hoofdstuk besproken.

Indien de wetgever inderdaad wenst dat de heffing van erfbelasting een op het erfrecht geënt uitgangspunt kent en aan civielrechtelijke verschillen consequenties verbindt, is het uitgangspunt van het belastbare feit in overeenstemming met de uitgangspunten die aan het positieve recht ten grondslag liggen. 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. De vraag rijst dan hoe deze discrepantie heeft kunnen ontstaan, nu in beginsel geldt dat de wetgever zijn bedoeling in de wet tot uitdrukking brengt. Door vervolgens die oorzaak weg te nemen, kan de strijdigheid tussen ratio en wettekst worden opgeheven.

In het navolgende breng ik de bedoeling van de wetgever in kaart. In par. 1.5.2.2 is geconstateerd dat de huidige erfbelasting in de kern teruggaat tot de Successiewet 1817. Voor een beter begrip van het belastbare feit wordt echter eerst ingegaan op de heffing van erfbelasting zoals die in de eeuwen daarvoor in de Republiek was geregeld (par. 2.2). Vervolgens bespreek ik chronologisch de wetsgeschiedenis vanaf 1817. Daarbij spits ik mij toe op de passages waarin wordt ingegaan op doel en strekking van het belastbare feit (par. 2.3 en par. 2.4). Ik sluit het hoofdstuk af met een conclusie (par. 2.5).

2.2 OORSPRONG ERFBELASTING (1591-1805)

2.2.1 Ad fontes

Als startpunt van de historische ontwikkeling van de erfbelasting neem ik de situatie in de Republiek.[129] In 1591 voerde de provincie Utrecht voor het eerst een erfbelasting in ('collaterale successie').[130] In 1598 volgde Holland en West-

128. De titel waaronder is verkregen, is overigens wel relevant voor de uitzonderingen op het belastbare feit (art. 3 WBR).
129. Zie voor een beknopt overzicht van de erfbelasting die voordien in bepaalde steden werd geheven: H.A. Drielsma, 'De draagplicht bij het successierecht wegens verkrijging van de eigendom onder bezwaar van vruchtgebruik in het oud-Nederlandse recht', *WFR* 1976/585.
130. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 599-601.

Friesland.[131] Ook in Zeeland was een erfbelasting niet onbekend. Uit de Ordonnantie van 23 september 1637 blijkt dat daar reeds sinds 1592 een dergelijke belasting werd geheven.[132] Aanvankelijk was de erfbelasting in veel provincies onderdeel van de belasting op de vervreemding van onroerende zaken. In de 17de en 18de eeuw werden geregeld nieuwe ordonnanties afgekondigd, waarbij veelal de erfbelasting afzonderlijk werd geregeld, het object werd uitgebreid en ook andere tarieven werden gehanteerd. Hoewel de erfbelasting afzonderlijk in iedere provincie was geregeld, was de basisstructuur van de regelingen vergelijkbaar.

Daarbij moet worden aangetekend dat de door de gewestelijke Staten uitgevaardigde ordonnanties niet de enige rechtsbronnen waren. Tot de 19de eeuw was het Romeinse recht het geldende recht in Nederland.[133] Daardoor waren er in de beschreven periode ook andere bronnen over de erfbelasting relevant. Het betrof voornamelijk commentaren op de overgeleverde Romeinsrechtelijke teksten, met name een passage uit het werk van Julius Paulus[134], waarin de erfbelasting ter sprake kwam. Omdat de wet waarin die erfbelasting was opgenomen niet is overgeleverd (zie par. 3.4.4), bleef het vaak bij historische beschouwingen.[135] Wel verwijst Schomaker bij de bespreking van de erfbelasting van het Graafschap Zutphen naar de Romeinse wortels van die belasting. Tevens vult hij de juridische begrippen uit de betreffende ordonnantie in aan de hand van het Romeinse recht, zonder overigens de tekst van de ordonnantie uit het oog te verliezen.[136] Omdat het in dit onderzoek om het belastbare feit van de erfbelasting te doen is, beperk ik mij tot een bespreking van de ordonnanties. Daarin wordt immers het belastbare feit omschreven en valt de fiscale techniek aan te treffen die bij de vormgeving van dat belastbare feit is gebruikt.

Omdat de erfbelasting per provincie werd geregeld en was ingebed in een Romeinsrechtelijk kader, rijst de vraag in hoeverre de ordonnanties uit de Republiek van belang zijn geweest voor de verdere rechtsontwikkeling. Schuttevâer en Zwemmer stellen ronduit dat er geen doorlopende ontwikkeling is te ontwaren bij vergelijking tussen hetgeen in de laatste anderhalve eeuw hier te lande is gegroeid en het oudere.[137] Mijns inziens betekenen de verschillen met latere periodes echter niet dat de ordonnanties als irrelevant terzijde kunnen worden geschoven. Allereerst hebben de ordonnanties veel gemeenschappelijks met de erfbelasting die in 1806 in het Bataafs Gemenebest werd ingevoerd. Een groot aantal bepalingen van de Ordonnantie van Gogel is, al dan niet letterlijk,

131. Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1952-1963.
132. Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108-2111.
133. Officieel werd het Romeinse recht afgeschaft bij de Wet van 16 mei 1829, *Stb.* 1829, 33.
134. Julius Paulus, *Sententiae receptae Paulo tributae*, lib. IV, tit. VI.
135. Zie bijvoorbeeld A. Schulting, *Jurisprudentia vetus Ante-justinianea*, Leiden: Johannes van der Linden 1717, blz. 400-404.
136. 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. 674-835. Zijn werk vormt vanwege de talloze literatuurverwijzingen ook een toegankelijke bibliografie over de Romeinse belastingen.
137. H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 52 en 59-60.

ontleend aan regelingen die in de Republiek golden.[138] Schuttevâer en Zwemmer baseren hun opvatting vooral op uitspraken van Gogel zelf, die de algemene erfbelasting uit 1805 als een nieuw middel bestempelde. Jacobs geeft echter aan dat die uitspraak enkel gekoppeld was aan het feit dat de belasting voortaan op het saldo van de boedel werd geheven (zie tevens par. 2.3.1).[139] Voor het overige ziet hij juist veel overeenkomsten met de heffing in de Republiek.

Ook bij de invoering van de Successiewet 1817 wordt aan deze doorlopende ontwikkeling gerefereerd. Als wordt voorgesteld om de nieuwe Successiewet te funderen op het systeem uit 1806, verwijst Kamerlid 's Jacob naar de nog oudere wortels van deze heffing:[140]

> "Trouwens, het is eene opmerking die de aandacht van U Edel Mogenden ten volle waardig is, dat de wet die thans aan uwe beoordeeling onderworpen wordt, wat het beginsel en de voornaamste bepalingen aangaat, door de ondervinding van meer dan eene eeuw in sommige van de Noordelijke Provincien, onder het vroeger foederatif stelsel, de proef volkomen heeft doorgestaan, en steeds doelmatig aan den eenen kant, en onschadelijk voor het belang van de ingezetenen, aan den anderen kant, bevonden is; terwijl deze, bij het invoeren van het algemeen stelsel van belasting in den jare 1806, voor de Vereenigde Provincien, na door een ervaren staatsman en regtsgeleerde herzien te zijn, in deze verzameling als eene onder alle oogpunten bekwame en geschikte wet is aangemerkt. Ik durf derhalve met gerustheid zeggen: dat niets krachtiger in het voordeel van deze wet kan spreken, dan eene dusdanige langdurige ondervinding, daar toch niemand zal ontkennen, dat deze de beste leermeesteres voor de deugdzaamheid van alle wetten is."

Dat voor Gogel de oude ordonnaties inspiratiebron zijn geweest, is weinig verwonderlijk. Hoewel Gogel het grootste deel van zijn belastingstelsel ontleende aan de Franse belastingen, deed hij had juist niet ten aanzien van de Franse registratiebelasting bij overlijden (zie ook par. 2.3.1). Bij het eerste wetsontwerp in 1816 werden de verschillen tussen de erfbelasting van Gogel en het Franse registratierecht dan ook vlijmscherp neergezet.[141] Hierna zal blijken dat de principes die daarbij in de Ordonnantie van Gogel werden herkend, ook duidelijk zichtbaar zijn in de oudere ordonnanties.

De tussen 1591 en 1806 vigerende ordonnanties staan derhalve niet los van de Ordonnantie van Gogel van 4 oktober 1805 en de latere Successiewet 1817. Er is sprake geweest van een ontwikkeling waarbij nieuwe wetten steeds hebben voortgebouwd op de reeds bestaande wetgeving. Door deze ontwikkeling in kaart te brengen, kan worden begrepen hoe het positieve recht is ontstaan en hoe zich dat verhoudt tot de bedoeling van de wetgever.

138. Zie bijvoorbeeld de bijna woordelijke gelijkenis tussen art. 5 van de Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboeck VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1025, en de artikelen 10 en 11 van de Ordonnantie van 4 oktober 1805. De vloeiende overgang wordt nog eens gemarkeerd door art. 45 van laatstgenoemde ordonnatie waarbij alle bestaande ordonnanties, plakkaten en resoluties worden afgeschaft voor verkrijgingen die op of na 1 januari 1806 plaatsvinden.
139. B.C.M. Jacobs, 'Van collaterale impost tot successiebelasting', *WPNR* (2003) 6516, par. 4.
140. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 149-150.
141. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 248.

In de literatuur heeft de ontwikkeling van de erfbelasting ten tijde van de Republiek nagenoeg geen aandacht gekregen. Er is dan ook weinig geschreven over de materiële aspecten van de 17de en 18de eeuwse ordonnanties.[142] Om in deze leemte te voorzien, beschrijf ik hierna eerst de hoofdlijnen van de verschillende ordonnanties die van 1591 tot 1806 in de Republiek van kracht waren (par. 2.2.2). De erfbelasting van Holland en West-Friesland neem ik daarbij als uitgangspunt. Vervolgens evalueer ik in hoeverre het belastbare feit dat werd gehanteerd een juridisch karakter had (par. 2.2.3). Ik beperk me tot de regelingen van Utrecht, Holland en West-Friesland, Zeeland en de Generaliteit. De erfbelastingen in andere provincies waren over het algemeen eenvoudiger opgezet en bevatten daarom geen nieuwe elementen die voor het onderwerp relevant zijn.[143]

2.2.2 Erfbelasting in de Republiek

2.2.2.1 *Object*

In Holland en West-Friesland was de verkrijging ter zake des doods, op grond van het wettelijke of testamentaire erfrecht, codicil, legaat of gift, van in de provincie gelegen onroerende zaken belast met erfbelasting.[144] Na de invoering in 1598 werd het object van heffing stapsgewijs uitgebreid met de verkrijging van erfpachten (1617), de tienden (1643), obligaties en andere schuldvorderingen (1653 en 1657)[145], aandelen in de Oost-Indische Compagnie (1664)[146] en lijfrentes (1670)[147]. In de 18de eeuw volgden verdere uitbreidingen met als sluitstuk de wijziging in 1723 waarbij ook alle roerende zaken aan de heffing werden onderworpen.[148] Contant geld viel echter niet onder dit begrip.[149] Het aanknopingspunt voor de heffing was de plaats waar de goederen waren gelegen. Noch de woonplaats van de erflater noch de woonplaats van de verkrijger was van belang.[150]

142. De meest omvangrijke omschrijvingen beslaan slechts enkele pagina's: P.H. Engels, *De geschiedenis der belastingen in Nederland van de vroegste tijden tot op heden*, Rotterdam: H.A. Kramers 1848, blz. 162-163, en B.C.M. Jacobs, 'Van collaterale impost tot successiebelasting', *WPNR* (2003) 6516, par. 3.
143. Zie voor beschrijvingen van de erfbelastingen in Overijssel, Drenthe, Groningen en Friesland respectievelijk: W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel I. Overijssel (1604-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1996, blz. 191-192; L. van der Ent en W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel II. Drenthe (1602-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1998, blz. 206-207; L. van der Ent en V. Enthoven, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel III. Groningen (1594-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2001, blz. 248-249; C. Trompetter, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel VI. Friesland (1587-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2007, blz. 159.
144. Art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954-1955.
145. Waerschouwinge van 27 september 1653, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1967-1968, en Waerschouwinge van 28 september 1657, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2483-2486.
146. Ampliatie van de Ordonnantie van den xxen. penningh over de Oost-Indische Actien, 20 december 1664, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1005.
147. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslandt, houdende dat alle Lijf-renten mede den twintighsten penningh subject zijn, 24 juli 1670, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1006-1007.
148. Art. 2 Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboeck VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1024.
149. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de Resolutie van 26 maart 1733, *Groot-Placaetboeck VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1035-1036.
150. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslandt, houdende dat van de vaste Goederen van Luyden buyten de Provincie van Hollandt gezeten, mede den Twintighsten penningh moet werden betaelt, 26 juli 1670, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1008. Zie ook art. 46 Ordonnantie van 16 april 1671, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1014.

In 1755 werd evenwel een resolutie aangenomen, waardoor de erfbelasting ook verschuldigd was over buiten de provincie gelegen goederen, indien de verkrijger in de provincie woonachtig was en elders geen heffing over de goederen plaatsvond.[151]

In Zeeland zag de erfbelasting op de verkrijging van alle roerende en onroerende goederen, waar dan ook gelegen.[152] Bovendien was het aanknopingspunt voor de heffing de woonplaats van de erflater. Ter voorkoming van dubbele belasting gold een aftrek van de erfbelasting die elders was betaald vanwege de overgang van buiten Zeeland gelegen goederen. Omdat naast Holland ook in de andere provincies de heffing plaatsvond op basis van territorialiteit, leidde het Zeeuwse systeem tot klachten en moeilijkheden. Daarom werd vanaf 1688 ook in Zeeland erfbelasting geheven conform het adagium 'locus rei sitae'.[153] In 1671 werd de heffing uitgebreid tot schenkingen tijdens leven ('donationes inter vivos') en 'douarien'[154] die op grond van huwelijksvoorwaarden werden verkregen.[155] Bij de schenkingen tijdens leven vond heffing alleen plaats, voor zover de schenking vijftig Vlaamse ponden te boven ging.

In de Generaliteit werd grotendeels het systeem van Holland gevolgd. Een opvallende afwijking betrof de heffing ter zake van onroerende goederen die behoorden tot het vermogen van lichamen en waren gelegen in het grondgebied van de Generaliteit.[156] Iedere keer als een bestuurder van het lichaam overleed of werd verplaatst, werd erfbelasting geheven. Een dergelijke regeling kwam ook in Utrecht voor.[157] Daarnaast werden in de Generaliteit niet alleen verkrijgingen ter zake des doods belast, maar ook giften die tijdens leven werden gedaan. In Holland en West-Friesland vielen dergelijke giften enkel onder het bereik van de lagere belasting op de vervreemding van onroerende zaken.[158] In 1669 werd het belastbare feit in de Generaliteit verder gelijkgeschakeld met de Hollandse regeling, als gevolg waarvan giften tijdens leven niet langer werden belast.[159] In de 18de eeuw werden overigens in Holland en West-Friesland de

151. Resolutie van de Staaten van Holland, weegens de betaaling van het Collateraal van Goederen buiten deeze Provincie geleegen, en ook verstorven, maar door een Ingezeeten deezer Provincie verkreegen wordende, 8 april 1755, *Groot-Placaetboeck VIII*, 's Gravenhage 1795, blz. 1139-1140.
152. Art. 1 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108-2109.
153. Ordre, raeckende het recht van Collaterael van Goederen, die alhier bevonden werden toe te komen de Sterfhuysen buyten de Provincie van Zeelandt gevallen, 25 maart 1688, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1117-1118.
154. Een douarie was een schenking van de man aan de vrouw.
155. Ampliatie, by de Edele Mog. Heeren Staten van Zeelandt gearresteert den 25 February 1671, op den opheve van den 15 penningh van de Collaterale Successien en Giften over de Donationes inter vivos, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1152.
156. Art. 1 Ordonnantie van 20 december 1657, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2489-2491.
157. Resolutie van de Heren Gedeputeerden van de Ed. Mog. Heeren Staten 's Lands van Utrecht, inhoudende begrooting van den Veertigsten Penning, dewelke van Decanyen, Proostdyen, Thesauryen, Scholasteryen, en Commandeuryen moet gegeven worden, 19 september 1643, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 608-609.
158. Art. 1, laatste volzin, Ordonnantie van 17 december 1635, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954 en 1960-1961.
159. Ordonnantie van 9 februari 1669, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1198-1201.

giften onder de levenden alsnog tot het belastbare feit van de erfbelasting gerekend.[160]

In Utrecht waren giften tijdens leven reeds vanaf de invoering van de erfbelasting in 1591 belast.[161] Dat hing samen met de omstandigheid dat de erfbelasting onderdeel was van de belasting op de overdracht van onroerende zaken. Het object van heffing was aanvankelijk dan ook beperkt tot onroerende zaken en daarmee samenhangende rechten. Wel stond het plakkaat uit 1591 aftrek toe van de renten en andere lasten die op de onroerende zaak waren gehypothekeerd of verzekerd. Later vond, naar Hollands voorbeeld, uitbreiding van de onderworpen goederen plaats.[162]

2.2.2.2 *Subject*

De belasting werd geheven van de verkrijger. In Utrecht werd de belastingplichtige het meest expliciet benoemd:[163]

> "Ende van de goederen, die ymanden anders by gifte, maake, testamentaire dispositie, codicille, ofte sucessie, *ab intestato*, ofte eenigsins *ex causa lucrativa* aankomen, daar van sal de aanbrenginge ende betalinge van den Veertigsten Penning gedaan worden by den geenen, die sulke gifte, maake, erffenisse ofte successie genieten sal."

Aanvankelijk vond enkel heffing plaats indien verkregen werd van de zijlijn of van derden. Verkrijgingen in de rechte lijn waren niet aan de belasting onderworpen. In Holland en West-Friesland werden vanaf 1653 ook verkrijgingen in rechte opgaande lijn onder het bereik van de heffing gebracht.[164] In de Generaliteit werd dit bij de invoering van erfbelasting in 1655 overgenomen. Zeeland en Utrecht volgden in 1665[165] respectievelijk 1668.[166]

Daarnaast werd in iedere provincie aan echtgenoten met kinderen de mogelijkheid geboden om aan de langstlevende echtgenoot onbelast het vruchtgebruik van de goederen van de erflater te doen toekomen.[167] Andere verkrijgingen tussen echtgenoten waren wel belast. In 1716 werd aan de Hollandse erfbelasting toegevoegd dat dit ook gold voor goederen die werden verkregen bij huwelijkse voorwaarden.[168] In Zeeland was expliciet bepaald dat bij het ontbreken van kinderen de echtgenoten belasting waren verschuldigd "van alderhande institutien, Donatien ende versterffenissen, die sy ten profijte van elckanderen sullen

160. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboeck V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.
161. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 599-601.
162. Resolutie van 29 april 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 616-617.
163. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600. Zie ook art. 16 Ordonnantie van 9 september 1628, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 610.
164. Waerschouwinge van 27 september 1653, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1967-1968.
165. Ampliatie van de Ed. Mog. Heeren Staten van Zeelandt, op den opheve van den Twintighsten en Vijftienden Penningh van de Collaterale Successien en Giften, by Testamente aen vreemden gemaeckt, 1 juni 1665, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1083.
166. Art. 13 Ordonnantie 26 maart 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 614.
167. Zie bijvoorbeeld art. 4 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954.
168. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboeck V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.

ordonneren".[169] In de Generaliteit werd het nog breder getrokken.[170] Sedert 1695 waren belastbaar de 'douarien' en andere giften op grond van huwelijksvoorwaarden of een andere akte. Dit gold alleen indien de echtgenoten geen gezamenlijke kinderen hadden.

2.2.2.3 *Grondslag en tarief*

In Holland en West-Friesland bestond de heffingsgrondslag uit de taxatiewaarde van de verkregen goederen. In aftrek werden toegelaten de renten die op het goed drukten alsmede hypotheekschulden.[171] Bij de waardering van erfpachten en tienden werd aanvankelijk uitgegaan van een jaarlijkse opbrengst van 5% en na 1671 van een jaarrendement ad 4%.[172] Lijfrentes werden getaxeerd door de Schepenen van de plaats waar het sterfhuis van de erflater was gelegen, rekening houdend met de gezondheid en de leeftijd van degene van wiens leven de lijfrente afhankelijk was.[173] In 1716 werd voor de waardering van lijfrentes een forfaitaire waarderingssystematiek ingevoerd, waarbij de waarde werd bepaald aan de hand van de leeftijd van degene van wiens leven de uitkering afhankelijk was.[174]

Het tarief van de Hollandse erfbelasting bedroeg in 1598 en 1599 2,5%. In de jaren nadien gold een tarief van 3 1/3% en vanaf 1637 werd 5% geheven ('twintighste penning'). In 1743 vond een verhoging plaats naar een tarief van 10% voor verkrijgingen in de zijlijn die het wettelijk erfdeel te boven gingen en voor verkrijgers die verder dan de vierde graad van de erflater verwijderd waren.[175] Tussen echtgenoten zonder kinderen ging een tarief van 6 2/3% gelden. De erfbelasting in de Generaliteit volgde eenzelfde systeem als in Holland, maar kende een tarief van 2,5%.

In Zeeland bedroeg het tarief aanvankelijk 3 1/3%, berekend over de waarde van het verkregene. De erfgenamen mochten alle schulden van de nalatenschap op hun verkrijging in mindering brengen. Dat is begrijpelijk, nu de belasting niet beperkt was tot bepaalde goederen, maar alle verkregen roerende en onroerende goederen aan heffing onderwierp. In 1665 werd de belasting verhoogd naar 5% en werden erfenissen die voortvloeiden uit een uiterste wilsbeschikking ('testamentaire dispositie') voortaan tegen 6 2/3% belast.[176] Na de

169. Art. 3 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108.
170. Art. 2 Ordonnantie van 24 december 1695, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1181.
171. Vgl. Waerschouwinge, noopende 't betalen vanden twintighsten penning opte Collaterale Successien in Hollandt, 29 november 1660, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2629-2630.
172. Art. 39 Ordonnantie van 16 april 1671, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1664, blz. 1013.
173. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslandt, houdende dat alle Lijf-renten mede den twintighsten penningh subject zijn, 24 juli 1670, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1006-1007.
174. Art. 11 en de bijlage 'Lyste van de taxatien van Lyfrenten' van de Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboeck V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.
175. Publicatie van de Staaten van Holland, waar by het Recht op de Collateraale Successien in eenige gevallen is verzwaart, 29 juni 1743, *Groot-Placaetboeck VII*, 's Gravenhage 1770, blz. 1439-1440.
176. Ampliatie van de Ed. Mog. Heeren Staten van Zeelandt, op den opheve van den Twintighsten en Vijftienden Penningh van de Collaterale Successien en Giften, by Testamente aen vreemden gemaeckt, 1 juni 1665, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1083.

uitbreiding van de belasting tot bevoordelingen tijdens leven werd daarvoor eveneens het hogere tarief van 6 2/3% gehanteerd.

In Utrecht bedroeg het tarief 2,5% over de werkelijke waarde van het verkregene[177] en werd vanaf 1628 een tarief van 3,3% gehanteerd.[178] Bij ordonnantie van 26 maart 1668 vond een verdere verhoging naar 5% plaats.[179] Een bijzonder waarderingsvoorschrift betrof de waarde van vruchtgebruik, voorwaardelijke giften en verkrijgingen onder fideï-commis. Dergelijk vermogen werd gewaardeerd op basis van de leeftijd van de verkrijger en de te verwachten opbrengst.[180]

2.2.3 Belastbare feit

De hiervoor besproken ordonnanties kenden vergelijkbare omschrijvingen van het belastbare feit. In de Ordonnantie van 20 oktober 1716 van Holland en West-Friesland was bijvoorbeeld vastgelegd dat het moest gaan om een verkrijging "ab intestato, by uytterste Wille, gifte onder de Levende, of ter saake des doodts, en by huwelijcksche Voorwaarden, te weten, in gevalle de Conthoralen geen Kindt of Kinderen, by den anderen geprocreëert, nalaten".[181] Opvallend is dat het belastbare feit dus niet was beperkt tot verkrijgingen 'krachtens erfrecht', zoals thans in art. 1 SW 1956 is vastgelegd, maar dat een veel ruimere formulering werd gehanteerd.

Hoewel ook in de Republiek de civielrechtelijke kwalificatie van de verkrijging doorslaggevend was voor het al dan niet heffen van erfbelasting, werden naast de verkrijgingen krachtens erfrecht ook giften ter zake des doods in de heffing betrokken. Grotius schaart onder de gift ter zake des doods zowel de situatie dat een eigenaar tijdens leven een van zijn goederen heeft overgegeven aan anderen, onder voorbehoud van het levenslang bezit en gebruik van dat goed, als het geval dat het bezit van een goed weliswaar is overgegeven, maar onder het beding dat de erflater zolang hij leeft de eigendom van het goed kan terugvorderen.[182] De schenking ter zake des doods omschrijft hij als de situatie dat "iemand denckende om sijn dood een ander iet dadelick levert, ofte zonder levering schenckt".[183] Als kenmerken van dergelijke schenkingen noemt hij dat zij in de uitvoering alles gemeen hebben met makingen die bij uiterste wil geschieden, tijdens het leven van de schenker herroepen kunnen worden en vervallen indien de begiftigde eerder overlijdt dan de schenker. Huber noemt nog als voorbeeld de situatie dat het geschonkene niet direct wordt geleverd, maar de eigendom terstond na het overlijden overgaat.[184]

177. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600.
178. Art. 2 Ordonnantie van 9 september 1628, gewijzigd bij Placaat van 16 februari 1637, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 609 en 612.
179. Art. 13 Ordonnantie 26 maart 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 614.
180. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600.
181. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboeck V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.
182. H. de Groot, *Inleiding tot de Hollandsche rechts-geleertheid*, 's Gravenhage: weduwe en erfgenamen van Hillebrand Jacobssz. van Wouw 1631, par. 2,14,2.
183. H. de Groot, t.a.p., par. 3,2,22.
184. U. Huber, *Heedendaegse Rechtsgeleertheyt, Soo elders, als in Frieslandt gebruikelijk (eerste deel)*, Leeuwarden: Hero Nauta 1686, par. 2,35,12.

Dat de erfbelasting aanknoopte bij bestaande rechtsfiguren nam derhalve niet weg dat in wezen iedere verkrijging van een voordeel ter zake des doods werd belast. Bovendien werd belastingontwijking tegengegaan door ook giften tijdens leven en verkrijgingen krachtens huwelijksvermogensrecht in de heffing te betrekken. Deze materiële benadering blijkt te meer uit diverse bijzondere voorschriften die in de ordonnanties waren opgenomen. Die bepalingen weken veelal af van de juridische werkelijkheid teneinde het economische resultaat te belasten of de heffing te laten neerslaan bij de genieter van het voordeel. Dit kan worden geïllustreerd met de volgende vijf voorbeelden:

1. Een ouder kon een fideï-commis instellen ten behoeve van zijn kinderen op grond waarvan bij het overlijden van het ene kind de erfenis overging op de andere kinderen. Juridisch leidt dit ertoe dat die andere kinderen de erfenis verkrijgen van de insteller van het fideï-commis, dus van de ouder. Deze verkrijging zou daarom in beginsel onbelast zijn, nu in alle provincies de rechte lijn van heffing was vrijgesteld. In werkelijkheid ging de erfenis echter wel degelijk over in de zijlijn. Om te voorkomen dat niet kon worden geheven, was in de provincies bepaald dat de belasting ook werd geheven bij de verkrijging door de ene broer of zus van de andere broer of zus krachtens een door de ouder ingesteld fideï-commis.[185] In Holland en West-Friesland werd in het algemeen benadrukt dat bij een fideï-commis ter zake van iedere overgang belasting was verschuldigd.[186]

2. Indien de langstlevende echtgenoot bij het overlijden van de eerststervende de eigendom verkreeg van diens goederen, onder de last dat de goederen bij het overlijden van de langstlevende toekwamen aan de versterferfgenamen dan wel degene die daartoe in het testament waren benoemd, werd met die last geen rekening gehouden.[187] In een dergelijke situatie was bij het overlijden van beide echtgenoten erfbelasting verschuldigd over de goederen. De heffing van erfbelasting sloot dus aan bij degene die daadwerkelijk over de goederen kon beschikken en hield geen rekening met de juridisch relevante last.

3. In geval van een verkrijging belast met vruchtgebruik was de vruchtgebruiker verplicht de belasting te betalen, maar moest de eigenaar wel na het overlijden van de vruchtgebruiker het betaalde bedrag aan diens erfgenamen vergoeden.[188] De eigenaar hoefde dus niet eerder belasting te betalen dan dat zijn genot aanving.

4. De vererving in de zijlijn was niet belast, indien het overleden kind op grond van het testament van een van zijn ouders nog niet in het bezit was gesteld

185. Zie bijvoorbeeld art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, ingevoegd bij Ampliatie van 17 juli 1632, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955.
186. Art. 3 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboeck V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.
187. Missive aende Ontfangers vande gemeene Middelen in Hollandt van 13 augustus 1658, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2513-2514.
188. Zie bijvoorbeeld: art. 6 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955 (Holland en West-Friesland), en art. 4 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2109-2110 (Zeeland).

van hetgeen hij of zij van de betreffende ouder had geërfd. Het ging om de situatie dat aan de langstlevende bij testament de last was opgelegd om alle goederen in bezit te houden, totdat de kinderen mondig waren. Vanaf 1632 werd verduidelijkt dat ook de langstlevende echtgenoot in dat geval geen belasting was verschuldigd over de goederen die hij of zij ten behoeve van de kinderen in bezit had.[189] Net als bij de belastingheffing ter zake van vruchtgebruik blijkt ook hieruit dat werd aangesloten bij degene die het voordeel genoot en niet bij de juridisch gerechtigde.

5. In 1669 werd in de Generaliteit de heffing van erfbelasting over giften inter vivos afgeschaft. Transacties tijdens leven werden echter niet volledig ongemoeid gelaten. De overdracht van goederen tijdens leven was wel belast, indien de overdracht plaatsvond onder de last dat de verkrijger de overdrager gedurende zijn leven moest onderhouden.[190] In 1695 werd verduidelijkt dat de belasting in dat geval direct was verschuldigd.[191] Kennelijk werd ervan uitgegaan dat in een dergelijk geval, vanwege het gemaakte voorbehoud, van een echte gift tijdens leven geen sprake was en dat de situatie vergelijkbaar was met een verkrijging ter zake des doods.

Uit bovenstaande voorbeelden blijkt tevens dat de ordonnanties na invoering van de erfbelasting nog geregeld zijn gewijzigd om het belastbare feit uit te breiden. Door de invoering van een aantal specifieke bepalingen werden voorzieningen getroffen voor situaties waarin aanvankelijk geen heffing kon plaatsvinden (voorbeelden 1 en 5) dan wel op ongewenste wijze werd geheven (voorbeeld 4). Tot een fundamentele wijziging van het belastbare feit heeft dat evenwel niet geleid. De eind 18de eeuw vigerende ordonnanties kenden nagenoeg hetzelfde uitgangspunt als de regelingen die meer dan twee eeuwen eerder waren geïntroduceerd.

Dat wil niet zeggen dat de heffing zonder problemen verliep. Integendeel, in 1659 werd in Holland en West-Friesland melding gemaakt van fraude en overtredingen bij de uitvoering van de ordonnantie en werd opgeroepen de bepalingen precies na te leven.[192] De voorschriften waarbij deze problemen zich voordeden, betroffen echter formele bepalingen met betrekking tot de registratie- en informatieplicht van de uitvoerders van de ordonnantie. Ook in een plakkaat uit 1660 werd melding gemaakt van een toenemende mate van verzuimen bij het innen en verantwoorden van de belasting.[193] In 1695 volgden verschillende toevoegingen om fraude tegen te gaan, waaronder de verplichting tot eedsaflegging bij de indiening van de aangifte en de oproep aan de schouten en gerechten om bij de

189. Art. 5 Ordonnantie van 22 december 1598, ingevoegd bij Ampliatie van 17 juli 1632, *Groot-Placaetboeck I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955.
190. Art. 3 Ordonnantie van 9 februari 1669, *Groot-Placaetboeck III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1198.
191. Art. 5 Ordonnantie van 24 december 1695, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1181.
192. Naerder Ordre, op de practijcque vande Ordonnantie over den Impost van den twintighsten ende veertighsten penningh, 29 januari 1659, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2531-2536.
193. Placaet ende Reglement vande Staten van Hollandt, op 't innen ende verantwoorden vanden twintighsten ende veertighsten penningen, specialijck vande Achter-leenen, 11 december 1660, *Groot-Placaetboeck II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2629-2634.

taxatie van de verkregen goederen nauwkeurig te werk te gaan.[194] In 1723 werd een bepaling ingevoerd ter voorkoming van fraude door middel van het maken van frauduleuze contracten of overdrachten, waardoor goederen aan het zicht van de fiscus werden onttrokken.[195]

Aanschrijvingen of plakkaten waarin gewag werd gemaakt van ontgaansgedrag ten aanzien van het belastbare feit zijn mij echter niet bekend. Uit de ontwikkeling van de erfbelasting in de Republiek valt dan ook met enige voorzichtigheid af te leiden dat de toepassing van het belastbare feit tot weinig problemen heeft geleid. Hoewel een dergelijke a contrario redenering niet de sterkste papieren heeft, wordt de veronderstelling van een robuust belastbaar feit bevestigd door de in par. 2.2.1 geciteerde woorden van 's Jacob. Daarin stak hij de loftrompet over de erfbelasting, zoals die gedurende meer dan een eeuw in sommige Noordelijke Provinciën was geheven. In hoeverre de uitgangspunten van de oude ordonnanties in 1817 doorgang hebben gevonden, zoals 's Jacob wenste, komt in de volgende paragraaf aan de orde.

2.3 INVOERING VAN EEN ALGEMENE ERFBELASTING (1805-1917)

2.3.1 De omwenteling

In 1806 werd voor het eerst een algemene erfbelasting ingevoerd, gebaseerd op de Ordonnantie van 4 oktober 1805, opgesteld door minister Gogel.[196] Deze belasting was van toepassing in het gehele, in 1795 uitgeroepen, Bataafs Gemenebest en was dus in haar toepassingsbereik niet beperkt tot een bepaalde provincie. Daarnaast had de belasting een algemeen karakter, omdat zij niet slechts zag op bepaalde goederen, maar alle goederen van de erflater aan heffing onderwierp. Het uitgangspunt was dat erfbelasting werd geheven van het saldo of zuiver bedrag van de nalatenschap. Hoewel dat een principieel verschil vormde ten opzichte van de hiervoor besproken ordonnanties, ontleende de belasting voor het overige veel bepalingen aan die oude erfbelastingen. Gezien het materiële karakter van het belastbare feit uit die voorperiode, is het niet verwonderlijk dat de Ordonnantie van Gogel evenmin beperkt bleef tot erfrechtelijke verkrijgingen.[197] Uit art. 3 bleek duidelijk dat de juridische titel niet relevant was voor het al dan niet heffen van erfbelasting:

> "De voorschreven Belasting moet betaald worden in allen gevalle, waar in eenig Regt, Eigendom, Bezit, of Genot, door het overlijden van den vorigen Eigenaar,

194. Placaet, Doodgravers ende Kosters gelast een Lijst van de Dooden alle weeck aen de Secretarissen te geven, tot voorkominge van de fraudes in den Twintighsten Penningh, 22 juni 1695, *Groot-Placaetboeck IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 904-905.
195. Art. 14 Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboeck VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1027.
196. 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. In art. 45 van de ordonnantie werden de heffingen op grond van de oude ordonnanties met ingang van 1 januari 1806 afgeschaft.
197. Zie voor een bespreking van de andere aspecten van de Ordonnantie van 4 oktober 1805: F.N. Sickenga, *Geschiedenis der Nederlandsche belastingen: tijdvak der omwenteling – algemeen stelsel van het jaar 1805*, Amsterdam: P.N. van Kampen 1865, blz. 115-119.

> Bezitter of Genieter, op eenen anderen overgaat, het zij uit kracht van het Versterf-regt, bij de Plaatselijke- of Lands- Wet bepaald, of bij eenige Acte gekozen, het zij uit hoofde van eenige Erfstelling, Gifte, Making, Remissie, Kwijtschelding of ander faveur bij Uiterste Wils-dispositie besproken, of bij Contract beloofd of bedongen; en zulks zonder verschil, welke benaming moge gebruikt zijn, het zij van Erfenis, Legaat, Douarie, Donatie, Pensioen, of anderzins, in alle gevallen, zonder onderscheid, en zonder dat uit eene of andere, in deze Wet gebruikte of verzwegene bewoording, eenige consequentie tot vrijstelling of vermindering zal mogen worden afgeleid, buiten het gene hierna uitdrukkelijk bepaald is. (…)"

Bij de Ordonnantie is geen toelichting opgenomen. Duidelijk is dat met deze bepaling werd bewerkstelligd dat materieel gelijke gevallen op gelijke wijze in de heffing werden betrokken. De juridische vormgeving en kwalificatie van de verkrijging was van geen enkel belang. Technisch gezien verschilt de omschrijving dan ook van de formuleringen die ten tijde van de Republiek werden gebruikt, omdat daarin juist wel werd opgesomd welke privaatrechtelijke verkrijgingen tot heffing leiden. Feitelijk hebben beide formuleringen echter tot gevolg dat de verkrijging ter zake des doods is belast, ook als deze niet uit het erfrecht voortvloeit.

De Ordonnatie van Gogel werd ingevoerd per 1 januari 1806, maar is niet lang van kracht geweest. Na inlijving van het Koninkrijk Holland bij het Franse Keizerrijk moest het eigen belastingstelsel plaatsmaken voor de Franse heffingen.[198] Met ingang van 1 januari 1812 werd de erfbelasting vervangen door het 'droit de mutation par décès'[199]. Van de Franse suprematie op militair gebied was fiscaal weinig te merken.[200] Het ingevoerde mutatierecht was onderdeel van een breder stelsel van registratierechten, waarbij de overgang van vermogensbestanddelen werd belast. Zodoende was ook de overgang van vermogen bij overlijden aan heffing onderworpen. Deze belasting kende dus een juridisch belastbaar feit, waarbij bovendien geen rekening werd gehouden met eventuele schulden.[201] Hoewel Elias in het algemeen constateert dat met de invoering van de Franse belastingen in de systematiek van de belastingheffing weinig veranderde, ziet hij de invoering van het registratierecht wel als een fundamentele verandering ten opzichte van het belastingstelsel van Gogel.[202] Deze stelselbreuk heeft slechts

198. Décret impérial relatif à l'établissement des contributions de l'Empire dans les sept départements formés du territoire de la ci-devant Hollande, 21 oktober 1811.
199. Deze belasting was geregeld bij de Loi sur l'Enregistrement, Wet van 12 december 1798 (22 frimaire an 7), *Dictionnaire Raisonné des droits d'Enregistrement (tome 1)*, Parijs 1798, blz. 1-44.
200. Gogel uitte zich iets stelliger en omschreef de Franse registratiewetgeving als "een der schandelijkste en slechtste uitbroeisels van Fransche hersenen, die ooit onzen grond verpest hebben". I.J.A. Gogel, *Memoriën en correspondentiën betrekkelijk den staat van 's Rijks geldmiddelen in de jare 1820*, Amsterdam 1844, blz. 340.
201. Zie voor een uitgebreide beschrijving van het Franse systeem: J. van der Linden, *Verhandeling van het regt op de belasting op de successie volgens de Fransche wetten*, Den Haag: Johannes Allart 1812, blz. 41-268.
202. A.M. Elias, 'De invoering van het Franse belastingstelsel hier te lande in 1812. Voorgeschiedenis en gevolgen', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 229. Zie ook: A.M. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *MBB* 1999/407.

kort geduurd. Met het herstel van de onafhankelijkheid van Nederland eind 1813 vond ook spoedig herinvoering plaats van de erfbelasting van Gogel.[203]

In 1815 werden de Noordelijke en Zuidelijke Nederlanden verenigd in het Koninkrijk der Nederlanden.[204] Deze samenvoeging schiep ook de noodzaak om tot een gezamenlijk belastingstelsel te komen.[205] Stokman-Prins beschrijft hoe bij de totstandkoming daarvan de tegengestelde belangen van Noord en Zuid een twistpunt vormden.[206] De erfbelasting vormde daarop geen uitzondering, nu in de Zuidelijke Nederlanden de Franse overgangsbelasting nog van kracht was. Van een compromis was aanvankelijk geen sprake. In de toelichting bij het eerste wetsontwerp uit 1816 werd het Franse systeem nadrukkelijk verworpen en verwezen naar de Ordonnantie van Gogel als basis van de nieuwe wet.[207] Dit wetsontwerp bevatte ook een bepaling die nagenoeg identiek was aan het hiervoor geciteerde art. 3 van de Ordonnantie van 4 oktober 1805.[208] Deze bepaling, opgenomen in art. 5 van het wetsontwerp, werd als volgt toegelicht:[209]

> "Deze artikelen vervangen het derde artikel der actuële ordonnantie op het regt van successie.
> Artikel 3 heeft tot oogmerk om alle de uitvlugten af te snijden wegens de benaming, onder welke men eenige goederen of gelden ter zake van het overlijden van een derde acquireert."

Het betrof dus een antimisbruikbepaling op grond waarvan de titel waaronder vermogen werd verkregen voor de heffing niet relevant was. Meer in het algemeen blijkt uit de koninklijke boodschap bij het wetsvoorstel dat aan de heffing geen juridisch uitgangspunt ten grondslag lag:[210]

> "Daarbij is tot grondslag genomen, dat aan den lande moet worden opgebragt, niet wegens allen eigendoms-overgang bij overlijden, maar wegens het min of meer onverhoopt genot dat men door iemands overlijden verkrijgt, en in juiste evenredigheid van dat genot."

Niet de juridische eigendomsovergang bij overlijden rechtvaardigde de heffing, zoals in het Franse systeem, maar de verkrijging van vermogensrechtelijk genot door iemands overlijden. Bovendien lag de aansluiting die werd gezocht bij het genot voor de verkrijger in lijn met de oude ordonnanties, waar dit een belangrijk principe was (zie par. 2.2.3).

203. Soeverein Besluit 23 december 1813, *Stb.* 1813, 17.
204. Proclamatie van 16 maart 1815, *Stb.* 1815, 27.
205. Wet van 11 februari 1816, *Stb.* 1816, 14.
206. Chr.H. Stokman-Prins, 'Belastingwetgeving 1813-1823; via overgangswetgeving naar een nieuw stelsel van belastingen', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 648-649.
207. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 1, blz. 231, en *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.
208. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 2, blz. 232.
209. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.
210. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 1.

Het wetsvoorstel werd niet aangenomen door de Tweede Kamer.[211] In het tweede ontwerp kwam geen bepaling voor zoals art. 3 van de Ordonnantie van Gogel. Zelfs iedere verwijzing naar deze ordonnantie bleef achterwege. Er werd niet toegelicht waarom de materiële benadering uit het eerste ontwerp niet was overgenomen. Tijdens de parlementaire zitting waarbij het eerste wetsontwerp werd afgestemd, kwam het voorgestelde art. 5 ook niet ter sprake. Wel werd de kritiek geuit dat de wet in zijn uitwerking steeds ten faveure van de fiscus uitpakt. En verder werden duidelijkheid en precisie in het wetsvoorstel node gemist.[212] Wellicht hebben dergelijke kritische noten directeur-generaal Appelius ertoe genoopt in het tweede voorstel de algemene antimisbruikbepaling te schrappen. Daarnaast heeft mogelijk meegespeeld dat de tegenstanders van het eerste wetsontwerp voorstanders waren van het systeem van de Zuidelijke Provinciën. Dat systeem had duidelijk een juridisch karakter.

Het tweede ontwerp werd wel aangenomen, zodat het belastbare feit enkel nog bestond uit de, eveneens gewijzigde, hoofdregel van art. 1, eerste lid, Successiewet 1817.[213] Daar was bepaald dat de erfbelasting werd geheven "van de waarde van al wat door overlijden wordt geërfd of verkregen in de boedel van een ingezetene van het Rijk". De zinsnede 'in de boedel' werd pas in tweede instantie toegevoegd.[214] De reden hiervoor werd niet toegelicht. Wel werd in het algemeen verslag van de Kamer opgemerkt:[215]

> "Het beginsel der wet, om slechts het zuiver bedrag des boedels te belasten, heeft eenen algemeenen bijval gevonden."

Toch lijkt het erop dat de heffing niet was beperkt tot verkrijgingen krachtens erfrecht. In art. 2 Successiewet 1817 werd namelijk ook de donataris als belastingplichtige genoemd, hetgeen impliceert dat ook geheven werd over hetgeen ter zake des doods uit de boedel was verkregen. Dat is niet verwonderlijk, omdat zelfs het Franse systeem de overgang als gevolg van een schenking ter zake des doods belastte.[216] Tegelijkertijd bleven ook de materiële elementen die aanknoopten bij het genot voor de verkrijger behouden. Het belastbare feit van de Successiewet 1817 was dus niet volledig juridisch ingestoken. Wel hinkte de wet op twee gedachten om beide delen van een, tegen wil en dank door het Congres van Wenen verenigde natie, tevreden te stellen. Het resultaat van deze tweeslachtigheid zou de Nederlandse wetgever blijven achtervolgen.

211. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 158.
212. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 144.
213. Wet van 27 december 1817, *Stb.* 1817, 37.
214. Vergelijk art. 1 van de nieuwe redactie van wet (*Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 4b, blz. 32) met art. 1 van het oorspronkelijke wetsontwerp (*Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 2, blz. 43).
215. *Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 3, blz. 39.
216. Zie art. 29 Loi sur l'Enregistrement, waarin werd gesproken van "autres actes de libéralité à cause de mort".

2.3.2 Boedel als vertrekpunt

Bij de invoering van een nieuwe Successiewet in 1859[217] gaf de regering aan dat de Successiewet 1817 de grondslag vormt voor de nieuwe wet.[218] Het systeem van de oude wet bleef derhalve intact. De Tweede Kamer was het met de minister eens dat de erfbelasting alleen betrekking behoorde te hebben op verkrijgingen uit erfenis of legaat.[219] Daarmee bevestigde de wetgever het beperkte juridische uitgangspunt dat in 1817 stilzwijgend was ingevoerd en lijkt het erop dat, in elk geval vanaf 1859, schenkingen ter zake des doods niet werden belast. In de toelichting op de nieuwe wet ging de wetgever wel in op de formulering van het belastbare feit. Aanvankelijk stelde de regering voor om de zinsnede 'in den boedel' weg te laten.[220] Volgens de minister was deze zinsnede overbodig:[221]

> "Daargelaten de verkrijging door toeëigening, natrekking of verjaring, welke buiten deze discussie gelegen is, geschiedt geene verkrijging dan *of* onder de *levenden, of* door *overlijden*; de eerste wijze van verkrijging behoort tot het gebied der wetgeving op de *registratie,* de tweede tot dat der wet op het regt van *successie.* Nu meent men al dadelijk te mogen aannemen, dat al wat in eenen boedel wordt geerfd, *per se* door overlijden wordt verkregen, en dat al wat door overlijden wordt verkregen, *per se* in eenen boedel wordt geërfd, daar het toch niet wel denkbaar is dat men in eenen boedel zou erven wat niet door overlijden wordt verkregen, evenmin dat men door overlijden zou kunnen verkrijgen wat niet in eenen boedel is."

De stellingname dat al wat door overlijden wordt verkregen per definitie wordt verkregen als erfenis of legaat is alleen waar, als daarmee wordt bedoeld dat enkel in die gevallen 'krachtens erfrecht' wordt verkregen. In andere situaties wordt wellicht ook ten gevolge van het overlijden verkregen, maar ligt de titel van de verkrijging besloten in een eerdere rechtshandeling van de erflater. Er is dan sprake van een verkrijging onder de levenden met werking ten gevolge van het overlijden. Ter zake van een dergelijke overeenkomst was registratierecht verschuldigd, zodat er in het door minister geschetste systeem geen ruimte meer was voor (aanvullende) heffing van erfbelasting. Dit duidt op een juridische benadering, waarbij meer belang toekomt aan de overgang van het vermogen dan aan de verkrijging. Ook de verwijzing naar toeëigening, natrekking en verjaring als wijzen van verkrijging duidt op een juridische insteek. Het registratierecht was overigens een overblijfsel van de Franse registratiewetgeving.[222] Anders dan de erfbelasting had de heffing ter zake van schenkingen zich niet aan dit juridische keurslijf onttrokken. Ook Drukker wijst erop dat de Franse invloed zelfs in de Successiewet 1859 nog duidelijk waarneembaar was:[223]

217. Wet van 13 mei 1859, *Stb.* 1859, 36.
218. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133.
219. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 3, blz. 260, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 20, blz. 545 en 548.
220. *Kamerstukken II* 1856/57, CXIV, nr. 2, blz. 1129.
221. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 4, blz. 347, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 6, blz. 107.
222. Zie voor de historische ontwikkeling van het registratierecht: *Kamerstukken II* 1863/64, XXXV, nr. 3, blz. 185-186, en A.M. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *MBB* 1999/407.
223. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 10.

> "De wet van 1859, die weer een herziening en aanvulling van de wet van 1817 was, berustte voor een belangrijk deel nog op de pijlers van de Franse wetgeving. Niet slechts blijkt deze afkomst uit de terminologie, doch dit kwam ook tot uitdrukking in de sfeer van de wetstoepassing. Deze wetstoepassing was in handen gelegd van het 'oude dienstvak der Registratie', zoals het in de parlementaire stukken, gewisseld bij de totstandkoming van de nieuwe wet, heet."

Tegelijkertijd bleef de wetgever op andere punten wel een materiële koers varen. Zo werd in de Successiewet 1859 een gelijkstelling opgenomen tussen civielrechtelijk vruchtgebruik en gevallen die daarmee economisch vergelijkbaar zijn. Daarnaast werden ook periodieke uitkeringen en vruchtgebruik voortaan fiscaal op dezelfde wijze behandeld. Ter motivering van deze gelijkstellingen voerde de wetgever het volgende aan:[224]

> "Voor de toepassing eener wet, welke alles tot eene gelijknamige geldelijke hoegrootheid herleidt, hadden deze specieuse onderscheidingen geene waarde noch bruikbaarheid"

Bij de wijziging van de Successiewet in 1897 kwam de reikwijdte van art. 1 opnieuw aan de orde. De regering gaf aan de verkrijging uit een levensverzekering niet te belasten, omdat het nog niet mogelijk was om de heffing van erfbelasting te beperken tot de gevallen die op één lijn kunnen worden gesteld met een legaat.[225] Verder merkte de regering op dat heffing over de uitkeringen uit levensverzekering niet kan plaatsvinden zonder wijziging van de beginselen van de bestaande wet.[226] De minister verwoordde dit beginsel als volgt:[227]

> "Men kan bij de regeling van het successierecht uitgaan van twee grondstellingen. Vooreerst dat er successierecht geheven moet worden over alles waarmede iemand door overlijden wordt bevoordeeld. Dat is één stelsel en daaronder zouden vallen de levensverzekeringen.
> In de tweede plaats is er een stelsel dat alleen successierecht zal worden geheven van hetgeen uit den boedel des overledenen in bezit of eigendom op derden overgaat. Dat is het bestaande stelsel. *Uit den boedel*, zegt de wet, en met dat stelsel kan men de levensverzekeringen niet brengen onder het successierecht; om dat te kunnen doen zou men eene andere wet behoeven, uitgaande van een ander beginsel, door mij hierboven in de eerste plaats genoemd. Bij zulk een stelsel zou de wet geheel omgewerkt moeten worden en tal van bepalingen zouden anders moeten luiden dan thans het geval is."

Zoals hiervoor bleek, ging de wetgever er in 1859 nog vanuit dat al wat door overlijden wordt verkregen per se in een boedel wordt geërfd. Uit deze passage blijkt echter dat ook een ander stelsel mogelijk is waarbij erfbelasting wordt geheven over alles waarmee iemand door overlijden wordt bevoordeeld. Dat is het stelsel dat in de Republiek en onder de Ordonnantie van Gogel werd gehanteerd. In de Ordonnantie van Gogel was zelfs uitdrukkelijk bepaald dat de benaming als 'pensioen' of anderszins aan belastbaarheid niet in de weg staat. In 1817 was het aanvankelijk de bedoeling deze lijn voort te zetten, maar werd

224. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1134.
225. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.
226. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.
227. *Handelingen II* 1895/96, 46, blz. 892.

in het herziene wetsvoorstel de economische benadering geschrapt. Ook uit bovenstaand citaat blijkt dat daarmee een andere, meer juridische benadering van het belastbare feit werd geadopteerd.

Deze juridische benadering paste binnen de rechtsgronden waarop de wetgever zich beriep. Bij de invoering van de Successiewet 1859 stelde de minister dat het redelijk is om belasting te heffen, nu de burgerlijke wet waarborgt dat de erflater ook na zijn dood over zijn vermogen kan beschikken.[228] In 1878 kwam, bij de invoering van de heffing in rechte lijn, deze gedachte ook naar voren. Gesteld werd dat de erfbelasting "kan beschouwd worden als remuneratie der bescherming, die de Staat door de vaststelling en de handhaving van het erfregt verleent".[229] In 1897 werd deze gedachte in het parlement als volgt verwoord:[230]

> "De successiebelasting mag wel de rechtvaardigste van alle belastingen heeten. Of is het niet de bescherming van den Staat, die rechtszekerheid geeft voor het genot en behoud van datgene wat men door zijn arbeid of op andere wijze verkreeg? Handhaaft de Staat de burgers niet in de beschikking zelfs over hetgeen zij nalaten bij hun overlijden? Is het dan niet rechtvaardig, dat van die nalatenschappen aan de schatkist eene retributie wordt betaald?"

Daarnaast kwamen ook andere rechtsgronden naar voren die de omvang van de nalatenschap benadrukten. In 1878 werd gesteld dat zonder de diensten van de staat de kapitaalvorming zeker nagenoeg onmogelijk zou zijn. Ook werd de erfbelasting verdedigd als een voortreffelijk correctief op de verteringsbelastingen, omdat zij het vermogen treft dat tijdens leven door spaarzaamheid aan die belastingen is onttrokken.[231] Hoewel ook in de 19de eeuw de erfbelasting van de verkrijger werd geheven, legden de verschillende rechtsgronden dus sterk de nadruk op de omvang van de boedel.[232] De wetgever zag de erfbelasting met name als een heffing die verband houdt met prestaties die de overheid levert. De te betalen belasting vormt de tegenprestatie.[233] Dit komt ook terug in de koppeling die werd gelegd met het registratierecht. Ook die belasting kan worden gerechtvaardigd vanwege de rechtszekerheid die de staat verleent.

2.3.3 De eerste fictiebepalingen

De eerste fictiebepalingen werden ingevoerd in 1869.[234] Tijdens de parlementaire behandeling gaf de regering aan dat het tegengaan van ontgaansmogelijkheden een van de redenen is voor de wetswijziging:[235]

228. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 6, blz. 105.
229. *Kamerstukken II* 1877/78, 19, nr. 6, blz. 26. Ook aangehaald in het uiteindelijke wetsvoorstel: *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 3, blz. 2. Zie ook: *Kamerstukken I* 1877/78, 25, blz. 168 (voorloopig verslag der commissie van rapporteurs).
230. *Handelingen I* 1896/97, 29, blz. 413.
231. *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 3, blz. 3.
232. In par. 3.2 ga ik nader in op de karakterisering van de erfbelasting als boedel- of verkrijgingsbelasting.
233. Dit paste ook binnen het 19de eeuwse denken over belastingheffing, waarover Grapperhaus meldt dat de gedachten werden gevormd door het profijtbeginsel: F.H.M. Grapperhaus, *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Deventer: Kluwer 1997, blz. 10.
234. Wet van 28 mei 1869, *Stb.* 1869, 95.
235. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 182. Zie ook: *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 187.

> "dat het, naar haar inzien noodzakelijk is die wet aan te vullen met enkele bepalingen tot wering van middelen, welke de altijd werkzame zucht tot ontduiking der belasting tot groote schade der algemeene zaak heeft uitgedacht"

Ook met de invoering van ficties in 1897 werd beoogd om het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan.[236] Over deze ontgaansmogelijkheden werd in de memorie van toelichting het volgende opgemerkt:[237]

> "Niet de werkelijke overdrachten bij het leven, noch de overdrachten, voortvloeiend uit iemands wensch om reeds bij zijn leven een ander als eigenaar van zijn goed te zien optreden, zijn te beschouwen als een gevaar voor de schatkist. Maar er worden tal van handelingen gepleegd, die wel degelijk als een nadeel voor de schatkist zijn te beschouwen en tevens als een nadeel voor de moraliteit, die al te zeer schade lijdt door gefingeerde voorstellingen, door het verlaten van den rechten weg, het inslaan van sluipwegen en het bemantelen der waarheid. Als zoodanig zijn te beschouwen de middelen, die iemand aanwendt, om niet vóór zijn dood van zijn goed te scheiden en toch te zorgen dat er geene belasting betaald worde, dan wel om er eerst op zoodanig ogenblik en onder zulke omstandigheden van te scheiden, dat er niet aan te twijfelen valt, dat geen ander motief aanwezig was, dan de zucht om aan de schatkist het recht van successie te onthouden."

Uit bovenstaande passage blijkt dat de eerste fictiebepalingen zijn ingevoerd om misbruik tegen te gaan. Daarbij is het motief van de belastingplichtige van belang. De wetgever wil voorkomen dat ook belastingplichtigen die te goeder trouw zijn door een fictiebepaling worden getroffen.[238] Uit de memorie van toelichting blijkt dat het ontgaan van erfbelasting op zichzelf al een reden voor de wetgever was om fictiebepalingen in te voeren. Het ontgaan van belastingheffing wordt, ook als gebruik wordt gemaakt van wettelijke mogelijkheden, beschouwd als moreel verwerpelijk en nadelig voor eerlijke lieden. De regering voelde zich daarom verplicht hiertegen op te treden, zoals ook blijkt uit de memorie van beantwoording:[239]

> "Ergerlijk is het voor den eerlijken man om te ervaren dat vele zijner medeburgers zich schuldig maken aan ontduiking, en op den Staat rust de dure plicht om met gepaste, zoo noodig strenge, middelen daartegen op te treden; doet hij dat niet dan vervreemdt hij ook degenen van zich die tot nog toe plichtmatig de belasting opbrachten."

Uit het anti-ontgaanskarakter van de fictiebepalingen kan niet direct worden afgeleid dat de wetgever de juridische vormgeving niet meer relevant vindt. Dat is ook in overeenstemming met een meer algemene opmerking uit de memorie van antwoord:[240]

> "Waar men om het successierecht te ontduiken zich met het oog op den naderenden dood, hetzij in werkelijkheid, hetzij in schijn van zijne goederen ontdoet

236. Wet van 24 mei 1897, *Stb.* 1897, 154.
237. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.
238. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 5.
239. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 1.
240. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.

> ten behoeve van hen die ze anders bij erfenis of legaat zouden krijgen, daar moet de wet dat tegengaan."

Hier koppelt de wetgever de reikwijdte van de fictiebepalingen aan de erfrechtelijke verkrijging die anders had plaatsgevonden. In het voorlopig verslag kwam deze gedachte ook terug:[241]

> "De bepaling van artikel 8[242] is alleen gericht tegen schenkingen door den overledene in den allerlaatsten tijd van zijn leven gedaan met het kennelijk doel om het geschonkene aan het successierecht te onttrekken. Men verlieze niet uit het oog, dat de belasting geheven wordt van bij het overlijden nagelaten, niet van bij het leven weggeschonken goederen en voorts dat het niet in de bedoeling ligt en ook niet zou mogen liggen, om door eene wettelijke regeling het bij het leven vrij beschikken over het vermogen te belemmeren."

In de memorie van antwoord sloot de regering zich bij deze gedachte uit de Tweede Kamer aan.[243] Door sommige Kamerleden werd de invoering van fictiebepalingen gezien als een inbreuk op de civielrechtelijke werkelijkheid.[244] Dat impliceert dat het civiele recht, meer specifiek het erfrecht, het uitgangspunt is en slechts in bijzondere gevallen een inbreuk daarop gerechtvaardigd is.

Aan de andere kant werd bij de invoering van de eerste fictiebepalingen ook al een materiële benadering aangetroffen. De regering wenste situaties tegen te gaan waarin wettelijk een overeenkomst of verbintenis tot stand is gekomen, maar deze juridische vorm de ware bedoeling verbergt.[245] De fictiebepalingen hebben dan als doel om naar de werkelijke situatie te heffen:

> "De ontduikingen, in de beide rubrieken vallende, kunnen worden bestreden door bepalingen, die, beter dan de tegenwoordige, zorgen, dat de werkelijke toestand – de toestand verborgen door de handelingen van hen, die liefst zo min mogelijk betalen – aan den dag worde gebracht, en voorts door bepalingen, die daar, waar goede grond is om aan te nemen, dat hetgeen geschiedde werd gedaan met het doel om de schatkist te benadeelen, de werkelijkheid boven de fictie stellen."

De gedachte dat de erfbelasting moet aansluiten bij de werkelijke toestand kwam in 1869 ook naar voren. De regering merkte destijds op dat de belastingwet aansluit bij de werkelijkheid en daarom geen rekening houdt met civielrechtelijke ficties, zoals terugwerkende kracht, waardoor belasting kan worden ontdoken.[246] Dit bleek eveneens bij de invoering van de voorloper van art. 11, vierde lid, SW 1956. Deze bepaling gaat tegen dat door een verblijvingsbeding in de huwelijksvoorwaarden bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot de langstlevende wordt geacht altijd eigenaar van alle gemeenschappelijke

241. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 4.
242. Voorloper van het huidige art. 12 SW 1956.
243. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.
244. *Handelingen II* 1895/96, 46, blz. 896, en *Handelingen I* 1896/97, 29, blz. 412-414.
245. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.
246. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.

goederen te zijn geweest. De minister gaf bij de invoering van de fictiebepaling de volgende toelichting:[247]

> "Juist tegenover de bij het *burgerlijk regt* aangenomen fictie dat in deze gevallen *geen* voordeel ten gevolge van het overlijden des eerststervenden door den langstlevende genoten wordt, handhaaft het ontwerp voor de toepassing der *belastingwet* de *werkelijkheid,* omdat de fictie tot ontduiking der belasting aanleiding geeft."

De gedachte dat de heffing van erfbelasting in alle gevallen moet aansluiten bij het civiele recht werd bij de invoering van de eerste fictiebepalingen dus verworpen. Onduidelijk is of de fictiebepalingen alleen werden ingevoerd om misbruik te voorkomen of ook wezen op een meer materiële invalshoek van het belastbare feit. Dat de wetgever het laatste heeft beoogd, blijkt in elk geval duidelijk als in 1917 de heffing wordt uitgebreid tot uitkeringen uit een levensverzekering.

2.4 NAAR EEN ECONOMISCHE BENADERING (1917-2009)

2.4.1 Levensverzekeringen en giften

Reeds in 1897 uitte de Tweede Kamer kritiek op het niet in de heffing betrekken van uitkeringen uit levensverzekeringen:[248]

> "Het geldt hier eene volkomen gerechtvaardigde handeling, die niet als belastingontduiking is te keren. De opbrengst der belasting wordt er echter zeker niet in mindere mate door bedreigd dan door oneerlijke praktijken en het werd dus zeer noodig geacht uitkeeringen als hierbedoeld binnen het bereik der wet te brengen."

Opvallend is dat in deze passage duidelijk naar voren komt dat de afwezigheid van een misbruikmotief niet aan uitbreiding van het belastbare feit in de weg hoeft te staan. In 1917 werd het belastbare feit van de erfbelasting inderdaad uitgebreid door de verkrijging uit een levensverzekering door overlijden gelijk te stellen met een verkrijging krachtens erfrecht.[249] De wetgever motiveerde deze uitbreiding als volgt:[250]

> "Gelijk in § 9 van de Memorie van Toelichting bij het ontwerp van wet op het belastingstelsel 1916 met een enkel woord werd aangegeven, is het doel dezer uitbreiding van het successierecht eene verkrijging, die juridisch geheel afwijkt van de verkrijging krachtens erfrecht of legaat, maar die economisch daarmede geheel op één lijn staat, voor de belasting, welke verkrijgingen ten gevolge van overlijden treft, gelijk te stellen met de erfrechtelijke verkrijging."

Een nevendoel voor de wetgever was om tegen te gaan dat de heffing van erfbelasting wordt ontgaan door middel van een levensverzekering. Het belangrijkste motief was echter dat voor het heffen van belasting evenveel grond bestaat als

247. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.
248. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 1-2, zie ook: *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 3.
249. Wet van 20 januari 1917, Stb. 1917, 189.
250. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 12.

bij de verkrijging uit een nalatenschap, mits slechts de uitkering wordt belast die voor de verkrijger een werkelijk voordeel oplevert.[251] Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer werd de rechtsgrond voor de heffing van levensverzekeringen als volgt verwoord:[252]

> "Voor het opnemen van de levensverzekeringen in de Successiebelasting is de rechtsgrond, dat haar uitkeeringen precies hetzelfde zijn als de besparingen. Men kan sparen door belegging in een spaarbank en evenzeer langs den weg van een levensverzekering, en er is geen enkele reden om de eene besparing wel en de andere niet te belasten."

Tevens gaf de minister aan dat het beperken van de heffing bij levensverzekeringen tot gevallen waarin erfbelasting wordt ontgaan, niet volstaat. Het hoofddoel van de wetswijziging is om meer geld te krijgen. Dit gebeurt door verhoging van het tarief én door het veld van belasting te verruimen door invoering van de schenkbelasting en heffing bij levensverzekeringen. Voor die laatste heffing was het volgens de minister rationeel om aansluiting te zoeken bij de erfbelasting, omdat het geen verschil maakt of iemand een bedrag erft dan wel hetzelfde bedrag verkrijgt uit een levensverzekering.[253] Tijdens de behandeling in de Eerste Kamer bevestigde de minister deze materiële invalshoek:[254]

> "En al mocht dan de belasting op uitkeeringen geen groote bedragen in de schatkist brengen, de rechtvaardigheid eischt het belasten dier uitkeeringen; het is, zooals in het Voorloopig Verslag wordt opgemerkt, een beginselquaestie. Het moet niet meer mogelijk zijn de successiebelasting te ontgaan door middel eener levensverzekering, en ook in die vele gevallen, waar de verzekering niet met dat doel wordt gesloten, ligt in het belasten der uitkeering hoegenaamd geen onbillijkheid; integendeel, waar hier, evenals bij verkrijging bij erfenis of legaat, door het overlijden een voordeel genoten wordt, al mag dan de verkrijging juridisch verschillen, daar eischt de billijkheid gelijke behandeling voor de heffing der belasting, mits er voldoende voor gezorgd wordt, dat de belasting slechts geheven wordt daar, waar werkelijk geldelijk voordeel genoten wordt."

In deze overweging wordt duidelijk het uitgangspunt verworpen dat de erfbelasting alleen ziet op erfrechtelijke verkrijgingen. Juridische verschillen zijn niet van belang. Integendeel, getoetst moet worden aan materiële kenmerken, zoals de vraag of door het overlijden een voordeel wordt genoten. Ook in meer algemene zin merkte de minister op dat niet verschillen van juridische maar van economische aard bij de heffing van belasting de doorslag moeten geven.[255]

De economische benadering bleek ook uit de invoering van de schenkbelasting. Tot 1917 werd over schenkingen in beginsel alleen registratierecht geheven

251. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 7, blz. 75.
252. *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2386.
253. *Handelingen II* 1915/16, 92, blz. 2441-2442.
254. *Kamerstukken I* 1916/17, 210, memorie van antwoord, blz. 59.
255. *Kamerstukken I* 1916/17, 210, memorie van antwoord, blz. 57.

(zie par. 2.3.2). De wetgever realiseerde zich dan ook dat met de invoering van de schenkbelasting het stelsel (weer) sluitend werd gemaakt:[256]

> "Reeds bij besluit van den Souvereinen Vorst van 23 December 1813 (*Staatsblad* n°. 17), werden de bepalingen der wet op de registratiebelasting ten aanzien van de 'droits de mutation par décès' buiten werking gesteld en vervangen door de ordonnantie van 4 October 1805 uit het stelsel van Gogel. De beginselen, waarop deze ordonnantie was opgetrokken, worden over de wet van 27 December 1817, *Staatsblad* n°. 37, heen, nog in de thans geldende successiewet gehuldigd en, gelijk reeds werd uiteengezet, wordt ook thans niet voorgesteld daarin verandering te brengen.
> In 1813 werd echter verzuimd bij de terugkeer tot de successie-ordonnantie van 1805 ook het schenkingsrecht daarmede in overeenstemming te brengen. Het is hoog tijd, dat aan deze anomalie, welke haar bestaan een eeuw lang heeft weten te rekken, een einde komt, ook, maar niet alleen, omdat bij de tegenwoordige regeling de schenkingen van geld en feitelijk ook die van roerende goederen onbelast blijven."

In werkelijkheid vormde de Successiewet 1817 minder een directe voortzetting van de Ordonnantie van Gogel dan deze passage suggereert (par. 2.1.3). Niettemin was dat wel wat de wetgever beoogde. Met de invoering van de schenkbelasting werd zelfs teruggegaan tot ver vóór de Ordonnantie uit 1805. Op grond van de ordonnanties uit 1657 in de Generaliteit en 1716 in Holland en West-Friesland werden giften tijdens leven reeds aan heffing onderworpen (zie par. 2.2.2.1). Ook bij de vormgeving van de schenkbelasting werd voor een economische benadering gekozen:[257]

> "Eene belasting van de schenkingen onder de levenden mag, wil zij haar doel bereiken, niet bij de eigenlijk gezegde schenkingen blijven staan. Andere bevoordeelingen uit vrijgevigheid mogen al dan niet "schenking" genoemd kunnen worden, zij hebben toch in economischen zin geheel hetzelfde karakter en voor de heffing van deze belasting is dit karakter beslissend."

Daarom heeft de schenkbelasting niet alleen betrekking op een bevoordeling die voortvloeit uit een schenking in juridische zin. Alle handelingen die een bevoordeling om niet tot economisch gevolg hebben, wenst de wetgever in de heffing van schenkbelasting te betrekken. Deze gedachtegang paste binnen de ontwikkelingen in het privaatrecht, waar Hamaker in 1904 reeds de aandacht had gevestigd op het materiële schenkingsbegrip, ter onderscheiding van de formele schenking.[258]

In 1917 heeft de wetgever dus duidelijk de intentie geuit om de juridische benadering van de erfbelasting los te laten. Dit kan ook worden afgeleid uit de verschillende rechtsgronden die tijdens de parlementaire behandeling werden aangedragen. In 1916 huldigde de minister de opvatting dat de belasting feitelijk een aanvulling is van de inkomstenbelasting, omdat een erfenis gelijk staat met een abnormaal hoog en incidenteel inkomen.[259] Tien jaar later werd als rechts-

256. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 12.
257. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 14.
258. H.J. Hamaker, 'Schenking', *WPNR* (1904) 1795-1799.
259. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 7, blz. 71, en *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2384.

grond aangevoerd dat de erfbelasting een heffing is op de (tijdelijk) vermeerderde draagkracht van de erfgenaam.[260] Deze gedachte was in 1916 ook al door een aantal Kamerleden genoemd.[261]

De wetgever benadrukte de rechtsgronden die aansluiten bij de verrijking van de verkrijger. Uit de Sprenger van Eyk blijkt dat dit in 1930 ook de communis opinio in de literatuur was.[262] Opgemerkt wordt dat niet weinigen van mening zijn dat de vermogensvermeerdering zonder tegenprestatie aanleiding moet geven voor belastingheffing, hetzij op grond dat de draagkracht daardoor toeneemt, hetzij zonder aanvoering van die grond. In 1936 schreef Klaassen dat vele auteurs de rechtsgrond van de erfbelasting zien in de vermeerdering van het draagvermogen.[263] Zelf legt hij ook de nadruk op de vermogensvermeerdering van de verkrijger.

Dat de wetswijziging van 1917 een breuk vormde met het verleden ten gunste van een economisch belastbaar feit, wordt ook in de literatuur onderstreept. In de Sprenger van Eyk wordt duidelijk gemaakt dat de wijziging van de Successiewet in 1917 een fundamenteel karakter had en een economische benadering introduceerde:[264]

> "Daarnaast werden de uitkeeringen uit levensverzekering binnen het bereik der successierechten getrokken en de schenkingen belast.
> Voor het eerste was een wijziging van het beginsel der bestaande successiewet noodig. Niet langer alleen de verkrijging uit den boedel van den overledene, wordt belast, ook van wat door zijn overlijden wordt verkregen uit levensverzekering is voortaan successiebelasting verschuldigd. Irrationeel is dit geenszins. Moge een juridisch verschil tusschen erfenis- en levensverzekeringuitkeering laatstgenoemde tot 1917 buiten het bereik der successiebelasting hebben gehouden, economisch valt er geen verschil tusschen beide als object van belastingheffing bij dooden te constateeren"

Ondanks het nieuwe economisch geörienteerde elan bleef een fundamentele herziening van het belastbare feit van de erfbelasting in 1917 achterwege. De wetgever waagt zich er niet aan zijn nieuwe inzichten over de rechtsgrond van de erfbelasting door te trekken naar het stelsel van fictiebepalingen. Dat verwondert des te meer daar de meeste fictiebepalingen betrekking hebben op bevoordelingen tijdens leven die een besparing van erfbelasting tot gevolg hebben. Juist voor die gevallen werd in 1917 de schenkbelasting ingevoerd.[265] Gezien de aanleiding van de wetswijziging alsmede de tegenstand uit het parlement wekt het gebrek aan verdere bezinning overigens weinig verbazing.

260. *Kamerstukken I* 1926/27, 31, blz. 35, en *Handelingen I* 1926/27, 8, blz. 93-94.
261. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 6, blz. 61.
262. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 8.
263. J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936, blz. 54.
264. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 48.
265. Dat hierdoor de bestaansgrond van sommige ficties werd verzwakt, onderkennen ook Schuttevâer en Zwemmer: H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 89.

Het ontbreken van principiële reflectie is echter wel een van de oorzaken van de problematische werking van het huidige stelsel van fictiebepalingen.

2.4.2 Successiewet 1956

Bij de invoering van de huidige Successiewet in 1956[266] gaf de regering aan dat sprake was van een technische herziening van de bestaande Successiewet.[267] Weliswaar werden wijzigingen van materiële aard voorgesteld, maar het wezen van de wet bleef intact.[268] Hofstra merkte op dat de wet voor een belangrijk deel nog steeds een voortzetting is van de wetgeving van Gogel van 1805.[269] Dat daarmee ook de juridische invalshoek van de wet behouden bleef, blijkt uit de wijziging van art. 1 SW 1956. Daarbij werden de woorden 'uit den boedel' vervangen door 'krachtens erfrecht'. De reden hiervoor was dat de omvang van de belastingplicht onder het oude art. 1 SW 1859 niet altijd duidelijk was:[270]

> "De wetsgeschiedenis van 1859, in verband met hetgeen onder vigeur van de Successiewet van 1817 werd aangenomen, heeft van de aanvang af buiten twijfel gesteld, dat alleen verkrijgingen *krachtens erfrecht* aan successierecht onderworpen waren. De wijze, waarop dit in de wet tot uitdrukking was gebracht — door opneming van de woorden "uit den boedel" —, heeft echter in vroeger jaren wel twijfel doen rijzen ten aanzien van de vraag of inderdaad *alle* verkrijgingen krachtens erfrecht tot heffing van recht aanleiding gaven. In het bijzonder rees deze vraag met betrekking tot een verkrijging krachtens een testamentaire lastbepaling, waaraan de jurisprudentie een actie tot nakoming verbindt, in gevallen waarin de bevoordeelde in het testament is aangewezen (vgl. het arrest van de Hooge Raad van 27 Maart 1914, W. v. h. R. no. 9649). Ook hebben de vermelde woorden voet gegeven aan de opvatting, dat nimmer meer belast kan worden dan het beloop van de waarde van het actief van de nalatenschap. Een beperkte leer ten aanzien van de beide bedoelde punten is, ook naar het oordeel van de schrijvers, zonder goede grond en in strijd met het beginsel, dat de heffing gebaseerd is op de *overgang* van vermogen *krachtens erfrecht*, waarbij het niet terzake doet of de vermogenswaarden, welke krachtens erfrecht overgaan, zich al dan niet feitelijk in de nalatenschap bevonden (vgl. ook artikel 1015 van het Burgerlijk Wetboek)."

Uit deze passage kan worden afgeleid dat de wetgever juridische kwalificatie van een verkrijging wel degelijk van belang acht. De regering stelt immers dat de heffing van erfbelasting is gebaseerd op de overgang van vermogen krachtens erfrecht. Daarbij moet echter worden bedacht dat de wetgever geen principiële wijziging beoogt, maar verwijst naar de wetsgeschiedenis van 1859. Dat heffing bij een erfrechtelijke verkrijging niet het enige beginsel is dat de wetgever hanteert, blijkt bovendien uit de motivering die de minister gaf voor het bestaan van de fictiebepalingen:[271]

> "Zou de Successiewet zich in haar verdere uitwerking beperkt hebben tot het nader regelen van het in paragraaf 2 uiteengezette beginsel — dat er moet zijn

266. Wet van 28 juni 1956, *Stb.* 1956, 362.
267. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.
268. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31, en *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 1-2.
269. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 677.
270. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.
271. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 16.

> een verkrijging door overgang krachtens erfrecht — dan zouden daardoor aan de heffing ontsnapt zijn een groot aantal verkrijgingen, welke in economisch opzicht de erfrechtelijke nabijkomen, in zover als ook zij zich op het ogenblik van het overlijden als een vermogensvooruitgang openbaren, welke in dat overlijden zijn aanleiding vindt. Om dit te voorkomen zijn dan ook in de loop van de jaren (1869, 1897 en 1917) een groot aantal bepalingen in de Successiewet opgenomen, welke bepaalde verkrijgingen, welke buiten de sfeer van het erfrecht staan, onder het bereik van de successiebelasting brengen."

De kritiek van het Kamerlid Van Leeuwen werd dan ook van de hand gewezen. Van Leeuwen stelde dat art. 1 SW 1956 het principe huldigt van een zuivere belasting van de boedel. Naar zijn idee is het daarom onwenselijk dat de wet fictiebepalingen kent die inbreuk maken op dat beginsel.[272] Hij stelde dan ook een amendement voor om de nieuwe fictiebepaling van art. 1, tweede lid, SW 1956 uit het wetsvoorstel te schrappen. De staatssecretaris verzette zich tegen dit amendement, omdat het strijdig is met doel en strekking van de erfbelasting:[273]

> "Bij de belastingheffing sluit men zich gaarne aan bij de realiteit, niet bij de juridische constructies, maar bij wat er werkelijk economisch gebeurt. (…) Wij brengen nu niet een dubieus element in onze wetgeving. Het tegendeel is waar: er wordt nu eens en voor al vastgesteld de belastbaarheid van wat werkelijk economisch bij de boedelscheiding of op andere wijze door de gerechtigden wordt verkregen. Afgezien van de vraag, hoe nu formeel de regeling van de betrokken wet is, fiscaalrechtelijk behoort de uiteindelijk verkregen bate tot de belaste verkrijging."

Vervolgens merkte de staatssecretaris nog op dat de fictiebepaling geheel blijft in de sfeer, waarin de belastingheffing is te zien, om geen formules te belasten, maar reële dingen. Uiteindelijk werd het amendement met ruime meerderheid verworpen, waarmee dus werd ingestemd met de materiële benadering van de staatssecretaris.[274]

Schuttevâer merkt naar aanleiding van de invoering van de Successiewet 1956 op dat de wetgever rekening moest houden met de wenselijkheid, om hetgeen economisch gelijk is fiscaal ook zoveel mogelijk gelijk te behandelen.[275] Meijling concludeert dat de wetgever eigenlijk erfbelasting wil heffen van alles wat ten gevolge van het overlijden wordt verkregen van iemand die ten tijde van zijn overlijden zijn woonplaats in Nederland had, onverschillig of dit burgerrechtelijk al dan niet een verkrijging krachtens erfrecht is.[276]

Ook in het denken over de rechtsgrond van de erfbelasting komt de economische invalshoek terug. Net als eerder in 1917 en 1926 werd in de Tweede Kamer naar voren gebracht dat de erfbelasting een heffing is op de vermeerderde

272. *Handelingen II* 1955/56, 58, blz. 812-813, en *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 838.
273. *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 839.
274. *Handelingen II* 1955/56, 60, blz. 848.
275. 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. 139.
276. G. Meijling, 'Een kritische beschouwing over de Successiewet 1956 en de noodzaak van een algehele herziening dezer wet', in: *Smeetsbundel*, Deventer: Kluwer 1967, blz. 253.

draagkracht van de verkrijger.[277] Deze rechtsgrond werd echter ook bekritiseerd, omdat de vermeerdering van het draagvermogen op zichzelf geen heffing zou rechtvaardigen.[278] De minister verdedigde de heffing van erfbelasting aan de hand van het beginsel 'loon naar werken'.[279] Het zonder tegenprestatie toevloeien van baten riep volgens hem weerstand op in het rechtsbewustzijn van het volk. Het gebrek aan evenwicht tussen prestatie en tegenwaarde rechtvaardigde dan ook een heffing als correctie. Vanuit de Tweede Kamer werd dit beginsel echter afgewezen als rechtsgrond.[280]

Drukker beschouwt in zijn boek uit 1957 als meest gangbare leer ten aanzien van de rechtsgrond dat de erfbelasting een belasting is wegens vermeerdering van het draagvermogen ten gevolge van een overlijden.[281] Ook in de recentere handboeken ligt bij de beschrijving van de rechtsgronden de nadruk steevast op de verrijking van de verkrijger.[282] De juridisch geörienteerde rechtsgronden die in de 19de eeuw aan de erfbelasting ten grondslag werden gelegd, spelen in het huidige tijdsgewricht geen rol meer. In lijn hiermee constateert Van Vijfeijken dat de rechtsgrond van de Successiewet 1956 in de loop der tijd is geëvolueerd van een heffing over de draagkracht die de erflater tijdens zijn leven heeft vergaard, naar een heffing over de draagkrachtvermeerdering die een verkrijger realiseert door een verkrijging krachtens erfrecht of schenking.[283]

2.4.3 Status-quo tot op heden

In de periode van 1956 tot 2009 vonden geen fundamentele wijzigingen van het belastbare feit plaats. Wel kwam in de wetsgeschiedenis geregeld de rechtsgrond van de erfbelasting ter sprake. Daarbij werd steeds de nadruk gelegd op de positie van de verkrijger en zijn verrijking. Juridische noties bleven achterwege. In 1979 noemde de regering als rechtvaardiging de 'sluisgedachte'.[284] Als vermogen is aangegroeid door middel van bespaard inkomen, dan is over die besparing inkomstenbelasting betaald. Het is dan redelijk om, wanneer vermogen aangroeit door een erfrechtelijke verkrijging, ook deze aangroei de sluis van een belasting te laten passeren.[285] In 2001 werd het zogeheten buitenkansbeginsel[286] door de regering als rechtsgrond geproponeerd.[287] De vermogenstoeneming door een

277. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 33.
278. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 4-5, en *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 7, blz. 30.
279. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 14.
280. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 34, en *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 690-691.
281. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 18.
282. R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 17; I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting)*, Kluwer 2014, par. 1.1.0.A.
283. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Ontwikkelingen in de Successiewet', *WPNR* (2002) 6478, par. 2.1.
284. *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, blz. 17, en *Kamerstukken II* 1979/80, 15 905, nr. 3, blz. 37.
285. Deze gedachte was al eerder door Hofstra genoemd bij de invoering van de Successiewet 1956: *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 679-680.
286. Dit beginsel wordt ook wel aangeduid als het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, zie bijvoorbeeld: *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 7.
287. *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, blz. 4. Dit beginsel was in 1979 al genoemd in het kader van de tariefstelling: *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, blz. 10. Daarvoor werd het buitenkansbeginsel al eens ter sprake gebracht en als rechtsgrond afgewezen door Kamerlid Lucas: *Handelingen II* 1950/51, 87, blz. 2382.

verkrijging krachtens erfrecht of krachtens schenking zou in meer of mindere mate als een buitenkans zijn aan te merken, afhankelijk van het verwachtingspatroon van de verkrijger.[288]

Bij de herziening in 2009 stelde de Raad van State dat de heffing van erfbelasting sinds de invoering in 1859 in wezen hetzelfde is gebleven.[289] Ook de staatssecretaris wees er op dat de Successiewet 1956 wat betreft zijn systematiek is gebaseerd op wetgeving uit de negentiende eeuw.[290] Niettemin bleef ook in 2009 een fundamentele herziening van het belastbare feit achterwege.[291] Van Vijfeijken merkt dan ook terecht op dat in het wetsvoorstel wordt voortgeborduurd op een wet van tweehonderd jaar geleden, waarvan de fundamenten al lange tijd niet meer deugen.[292] Wel zinspeelde de staatssecretaris op een ingrijpende wijziging van het belastbare feit in de toekomst.[293]

Hoewel de fundamenten van de wet dus onaangeroerd zijn gebleven, werden in 2009 wel verschillende fictiebepalingen gewijzigd. Bij de aankondiging van de voorgenomen wetswijziging gaf de staatssecretaris het doel van deze wijzigingen als volgt weer:[294]

> "De Successiewet 1956 laat op dit moment diverse mogelijkheden open om belasting te besparen of te ontgaan. De daartoe gebruikte instrumenten zijn in veel gevallen civielrechtelijk houdbaar en kunnen door de fiscus niet aangepakt worden met een beroep op strijd met doel en strekking van de wet, zo blijkt onder andere uit enkele recente uitspraken van de Hoge Raad. De huidige fictiebepalingen die in de Successiewet 1956 zijn opgenomen om belasting te kunnen heffen in situaties waarin er volgens het burgerlijk recht geen sprake is van een erfrechtelijke verkrijging of een schenking, maar wel van een verkrijging die daarmee in economische zin kan worden gelijkgesteld, voldoen niet. Mogelijkheden om belasting te ontwijken, dienen te worden aangepakt door middel van wetswijziging."

Ook in de preambule van de uiteindelijke wet werd gesteld dat het wenselijk is om daar waar nodig de wet aan te passen om ontgaansmogelijkheden te pareren.[295] Volgens de memorie van toelichting werden de fictiebepalingen aangepast om een einde te maken aan de uitholling van de grondslag door ontgaansgedrag.[296] Het doel van de ficties werd als volgt omschreven:[297]

> "In de Successiewet 1956 staat een aantal fictiebepalingen waarin bepaalde gebeurtenissen die civielrechtelijk niet als een belastbare verkrijging krachtens erfrecht of schenking worden gezien, fiscaal wel worden geduid als zodanige

288. Deze gedachte had al eerder in de wetsgeschiedenis postgevat, maar was niet als rechtsgrond naar voren gebracht. Vgl. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 248; *Kamerstukken II* 1831/32, IV L, nr. 4, blz. 301, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 26, blz. 838-839.
289. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, A, blz. 13, en *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 5.
290. *Kamerstukken II* 2006/06, 27 789, nr. 13, blz. 1.
291. *Kamerstukken I* 2008/09, 27 789, A, blz. 8-9.
292. *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 17, blz. 2.
293. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 8.
294. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 7.
295. Wet van 17 december 2009, *Stb.* 2009, 564.
296. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2.
297. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 7.

> verkrijgingen. Het betreft hier vooral gebeurtenissen die in de familiesfeer hebben plaatsgevonden, met het oog op het ontlopen van successie- of schenkingsrecht."

In 2009 werd dus vooral de nadruk gelegd op het anti-ontgaanskarakter van de fictiebepalingen, wat gezien het doel van de wetswijziging ook voor de hand lag. Niettemin werd ook gewezen op de plaats die de fictiebepalingen binnen de Successiewet 1956 innemen:[298]

> "De grondoorzaak voor het verschijnsel van de fictiebepaling is de sterk civielrechtelijke oriëntatie van de Successiewet 1956. Iedere keer als de civielrechtelijke uitgangspunten niet passen bij wat de fiscale wetgever voor ogen staat, is een vrijstelling of een fictie nodig."

In deze passage wordt bevestigd dat de erfbelasting weliswaar een civielrechtelijke invalshoek heeft, maar dat dit niet in alle gevallen samenvalt met de bedoeling van de wetgever. Bovendien blijkt hieruit dat het gebruik van ficties in het belastbare feit geen principiële betekenis heeft, maar een wetgevingstechniek is. De wetgever had ook het civielrechtelijke uitgangspunt van de wet kunnen wijzigen. In de wetsgeschiedenis is niet toegelicht waarom is gekozen voor de invoering van ficties in plaats van een uitbreiding van art. 1 van de wet. Een mogelijke verklaring is dat bij de invoering van de eerste fictiebepalingen in 1869 en 1897 de wetgever nog sterk hechtte aan het juridische uitgangspunt van de erfbelasting (zie par. 2.3.2 en par. 2.3.3). Inmiddels is echter duidelijk dat de wetgever een economisch belastbaar feit nastreeft, zodat aan het civielrechtelijke uitgangspunt van de Successiewet 1956 geen bijzondere betekenis toekomt. Ook Albert laat zien dat de wetgever het belastbare feit van de erfbelasting eveneens zonder ficties had kunnen formuleren met inhoudelijk exact hetzelfde resultaat als in de huidige wettelijke redactie.[299]

Schuttevâer daarentegen stelt dat de economische benadering van de wetgever onvermijdelijk leidt tot een complexe wettelijke regeling.[300] Het gebruik van fictiebepalingen acht hij daarbij noodzakelijk. Verruiming van art. 1 zou in zijn ogen weliswaar eenvoudig zijn, maar vanwege de verscheidenheid van situaties, die in de ficties zijn ondergebracht, ten koste gaan van de rechtszekerheid.[301] In buitenlandse wetgeving zou volgens Schuttevâer een soortgelijke structuur zijn gekozen. Wellicht dat dat in 1956 het geval was; heden ten dage bieden de buitenlandse erfbelastingen juist fraaie voorbeelden van het vermijden van ficties.

Zo kent de Duitse Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)[302] niet dezelfde techniek van ficties, hoewel die belasting materieel gezien op nagenoeg dezelfde situaties betrekking heeft als de Nederlandse erfbelasting. De reden hiervoor is dat het uitgangspunt van het belastbare feit veel ruimer is geformu-

298. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 33.
299. P.G.H. Albert, 'Ficties zijn fictie', *WFR* 2012/1324, par. 5.
300. 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. 139.
301. H. Schuttevâer, t.a.p., blz. 240. Zie ook H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 88.
302. Wet van 17 april 1974, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 26 juni 2013, BGBl. I S. 1809.

leerd. In par. 1, eerste lid, ErbStG wordt opgesomd in welke situaties erf- of schenkbelasting is verschuldigd. Voor de erfbelasting is het uitgangspunt dat "der Erwerb von Todes wegen" belastbaar is. Dat begrip wordt in par. 3 ErbStG nader gedefinieerd. Niet alleen vallen hieronder de erfrechtelijke verkrijgingen ab intestato, bij testament en als legitimaris, maar bijvoorbeeld ook de giften ter zake des doods, waaronder begrepen bevoordelingen die voortvloeien uit een vennootschapsovereenkomst met werking bij overlijden, en andere quasi-legaten.

Een eenvoudiger, maar eveneens ruim geformuleerd belastbaar feit is te vinden in de Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz van het Zwitserse kanton Zürich.[303] Aldaar is in par. 3 de 'objektive Steuerpflicht' als volgt omschreven:

> "1. Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen.
> 2. Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall.
> 3. Zuwendungen von Versicherungsbeträgen, die mit oder nach dem Tode des Erblassers fällig werden, unterliegen der Erbschaftssteuer, soweit sie nicht als Einkommen besteuert werden."

Een uitgebreid stelsel van fictiebepalingen, zoals in Nederland, is derhalve niet nodig om tot een omschrijving van het belastbare feit te komen die ruimer is dan alleen de verkrijging krachtens erfrecht. Dusarduijn meent dat een andere tekstuele vormgeving van rechtsficties niet leidt tot een daadwerkelijk verdwijnen van de fictie.[304] Daarbij lijkt zij de economische en maatschappelijke werkelijkheid van de belastingplichtige als uitgangspunt te nemen. Daarvan uitgaande zijn de meeste fictiebepalingen in de Successiewet 1956 in het geheel niet als rechtsficties aan te merken. De bepalingen belasten immers juist verkrijgingen die zich in de economische en maatschappelijke werkelijkheid voordoen, maar niet belastbaar zijn op basis van het civielrechtelijke uitgangspunt van de wet.[305] Dit geldt overigens niet voor alle fictiebepalingen. Op grond van art. 16, eerste lid, SW 1956 kan bijvoorbeeld erfbelasting worden geheven over een verkrijging die in werkelijkheid niet plaatsvindt (zie par. 1.2.12).

2.5 CONCLUSIE

In het inleidende hoofdstuk is geconstateerd dat de juridische invalshoek van het belastbare feit vaak leidt tot een verschil in behandeling tussen juridisch verschillende, maar economische vergelijkbare situaties. Uit het voorgaande blijkt dat dit niet in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever. In de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever in de loop der tijd een economische benadering is gaan hanteren, waarbij aan juridische onderschei-

303. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kanton Zürich, Wet van 28 september 1986, *Offizielle Sammlung* 49, 810.
304. S.M.H. Dusarduijn, 'De rechtsfictie: een (on)uitwisbaar doen alsof?', *WFR* 2013/1224, par. 5.
305. Vgl. het citaat op blz. 65, bovenaan.

dingen geen waarde toekomt. Dit volgt allereerst uit de parlementaire toelichting op de verschillende uitbreidingen van het belastbare feit. Daarnaast past een economische invulling van het belastbare feit binnen de rechtsgronden die door de wetgever zijn aangedragen. Daarbij wordt aangesloten bij de verrijkingf van de verkrijger en speelt de juridische vormgeving geen rol.

Er bestaat dus een discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit. Deze tegenstrijdigheid wordt in de eerste plaats veroorzaakt door het beperkte juridische uitgangspunt van art. 1, eerste lid, onder 1°, SW 1956. Dit beperkte uitgangspunt is er niet altijd geweest. De ordonnanties die golden in de Republiek kenden een ruime omschrijving van het belastbare feit, waardoor niet de juridische werkelijkheid, maar het economische resultaat doorslaggevend was. In de daarop gebaseerde Ordonnantie van Gogel uit 1805 was eveneens een economische benadering vervat. Met de invoering van de Successiewet 1817 werd deze benadering losgelaten en voortaan aangesloten bij de omvang van de boedel. In 1859 volgde de bevestiging dat enkel nog verkrijgingen krachtens erfrecht aan de heffing van erfbelasting waren onderworpen.

De switch van een economisch naar een juridisch belastbaar feit kan in de eerste plaats verklaard worden door de invloed van de formeeljuridische Franse registratiewetgeving, die in 1812 en 1813 hier te lande van toepassing was en waarvan herinvoering nadien door de Zuidelijke Nederlanden werd geambieerd. Daarnaast kan worden gewezen op de juridische wijze waarop belastingheffing in de 19de eeuw werd gerechtvaardigd. Hoewel de wetgever op dergelijke gronden lange tijd heeft vastgehouden aan de juridische benadering, was vanaf de invoering van de eerste fictiebepalingen een kentering zichtbaar. In 1917 werd definitief het economische pad ingeslagen met invoering van de heffing over uitkeringen uit een levensverzekering, de invoering van de schenkbelasting en nieuwe economisch georiënteerde rechtsgronden. Een fundamentele herziening van het uitgangspunt van het belastbare feit en van het stelsel van fictiebepalingen vond echter niet plaats. Ook daarna zijn de wijzigingen van de Successiewet technisch van aard gebleven. Het huidige stelsel van fictiebepalingen is dan ook deels te herleiden tot 19de eeuwse wetgeving, wat mede de oorzaak is van de juridische werking van het belastbare feit. Ook in de literatuur wordt deze oorzaak genoemd.[306]

De geschetste historische ontwikkeling verklaart hoe het mogelijk is dat de bedoeling van de wetgever niet volledig in de huidige wet tot uitdrukking wordt gebracht. Bovendien geeft zij de oplossingsrichting voor dit probleem aan. Omdat sinds 1817 geen fundamentele herziening van het wettelijke systeem heeft plaatsgevonden, is de destijds gekozen juridische benadering nog altijd de eerste oorzaak van de problematische werking van het belastbare feit. Door die oorzaak weg te nemen, kan de strijdigheid tussen ratio en wettekst worden opgeheven.

306. Zie bijvoorbeeld: G. Meijling, 'Een kritische beschouwing over de Successiewet 1956 en de noodzaak van een algehele herziening dezer wet', in: *Smeetsbundel*, Deventer: Kluwer 1967, blz. 251-260, en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 3-4.

Vanuit de bedoeling van de wetgever bestaan ook geen bezwaren om af te stappen van de huidige techniek waarbij het beperkte juridische uitgangspunt wordt gecombineerd met fictiebepalingen.

De wetgever is dus voorstander van een economisch belastbaar feit. Niet de juridische vormgeving, maar wat wezenlijk gebeurt, is voor de heffing bepalend. De vraag rijst dan wel wat moet gebeuren om voor heffing in aanmerking te komen. Met de conclusie dat het belastbare feit niet juridisch moet worden ingestoken, is nog niet de vraag beantwoord hoe de economische invulling moet plaatsvinden. Daarvoor moet worden vastgesteld wat naar de bedoeling van de wetgever het belastbare feit zou moeten inhouden. In hoofdstuk 3 stel ik de bouwstenen van het belastbare feit vast aan de hand van de wetsgeschiedenis. Vervolgens verwerk ik deze bouwstenen tot een nieuw belastbaar feit.