



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

4 Toepassing

4.1 INLEIDING

De rechtvaardigheid van een wettelijke norm staat of valt met de praktische toepassing ervan. Hoewel de wet algemeen verbindende voorschriften geeft, is haar doel om in elk individueel geval tot het door haar gewenste resultaat te komen. Het ultieme bewijs voor de houdbaarheid van een wet is dan ook dat de wet in de praktijk naar tevredenheid functioneert. Zo werd de Successiewet 1817 gefundeerd op de Ordonnantie van Gogel vanwege de billijke toepassing daarvan in de rechtspraktijk.⁵⁴⁸ Andersom werd in 1869 het bestaande stelsel van vruchtgebruik herzien vanwege de praktische moeilijkheden die zij met zich bracht.⁵⁴⁹ Ten aanzien van een nieuwe norm kan een bewijs dat gebaseerd is op de praktijk van alledag uiteraard nog niet worden geleverd. Wel kan worden nagegaan hoe in concrete gevallen toepassing van de norm zou uitpakken.

Dit hoofdstuk behandelt de toepassing van de in par. 3.7 geformuleerde norm. Deze norm is gebaseerd op de grondslagen van het belastbare feit die in hoofdstuk 3 zijn onderscheiden en de verwerking daarvan aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving. Het doel van dit hoofdstuk is om te bewijzen dat de aan de hand van deze theoretische benadering vastgestelde norm tot een resultaat leidt dat overeenstemt met de uitgangspunten van het onderzoek (par. 1.3). Uiteraard is het daarbij niet mogelijk om in te gaan op elke denkbare situatie.

Allereerst geef ik in par. 4.2 een overzicht van de situaties waarin op grond van het voorstel erfbelasting wordt geheven en hoe in die gevallen de heffing verloopt. Bij de indeling van deze paragraaf volg ik de categorieën van verkrijgingen die in art. 1, eerste lid, VSW zijn opgesomd. Per categorie bespreek ik de hoofdregel op grond waarvan dergelijke verkrijgingen worden belast. Vervolgens stel ik aan de orde hoe de heffing verloopt in een aantal bijzondere situaties. Tot slot geef ik aan waarom de heffing op grond van mijn voorstel overeenstemt met de bedoeling van de wetgever en de beginselen van behoorlijke wetgeving.

Vervolgens staan in par. 4.3 de wijzigingen ten opzichte van het positieve recht centraal. Hierbij bespreek ik een voor een de wetsartikelen die in de huidige Successiewet 1956 betrekking hebben op het belastbare feit. Per bepaling geef ik aan in hoeverre die bepaling in mijn voorstel wordt gehandhaafd en hoe de heffing gaat verlopen in de door de betreffende bepaling bestreken situaties. Ik

548. *Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 1, blz. 231, en Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.*

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

benoem daarbij de voordelen ten opzichte van de huidige wetstoepassing. Ook stel ik aan de orde in hoeverre de in par. 1.2 beschreven kritiekpunten worden verholpen. In de conclusie geef ik weer welke voordelen aldus aan het voorgestelde belastbare feit zijn verbonden (par. 4.4).

4.2 HEFFINGSGEVOLGEN

4.2.1 Erfrecht

4.2.1.1 Algemeen

De eerste wijze van verkrijging die in art. 1, eerste lid, VSW wordt genoemd is de verkrijging krachtens erfrecht. Onder een verkrijging krachtens erfrecht wordt verstaan de verkrijging op grond van het wettelijk erfrecht of een uiterste wilsbeschikking. Onder het Nederlandse erfrecht kan in geval van een uiterste wilsbeschikking worden verkregen op grond van een erfstelling, legaat of lastbevoordeling. Uiteraard is het belastbare feit niet beperkt tot erfrechtelijke verkrijgingen waarop het Nederlands recht van toepassing is. Als een verkrijging geregeerd wordt door buitenlands erfrecht is even goed krachtens erfrecht verkregen.

In beginsel zijn alle verkrijgingen krachtens erfrecht op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel a, VSW belast. Er worden bij een verkrijging krachtens erfrecht immers ten gevolge van het overlijden van de erflater goederen verkregen. Een voorwaarde waaraan niet in alle gevallen is voldaan, is de onttrekkingseis. De verkrijging moet haar vermogensrechtelijke oorsprong vinden in het vermogen van de erflater. Niet is vereist dat rechtstreeks uit het vermogen van de erflater wordt verkregen. Ook bij een lastbevoordeling kan heffing plaatsvinden. Omdat de lastbevoordeelde via de erfgenaam of legataris van de erflater verkrijgt, is de verkrijging toerekenbaar aan de nalatenschap van de erflater.

In andere gevallen brengt de onttrekkingseis wel een beperking van de heffing met zich. Indien een erfgenaam een nalatenschap zuiver aanvaardt, is hij met zijn gehele vermogen aansprakelijk om eventuele legaten voor het geheel te voldoen (art. 4:120, vijfde lid, BW). Als zijn erfdeel ontoereikend is om de legaten volledig uit te keren, zal hij hiervoor dus zijn eigen vermogen moeten aanwenden. In zoverre kan de verkrijging van de legataris niet meer worden toegerekend aan de nalatenschap van de erflater. Het zou in strijd zijn met doel en strekking van het belastbare feit als over het meerdere ook erfbelasting is verschuldigd, omdat dat deel afkomstig is uit het vermogen van de erfgenaam en dus niet kan worden toegerekend aan de erflater (zie par 3.5). Over dat gedeelte is mogelijk wel schenkbelasting verschuldigd, nu de zuivere aanvaarding door de erfgenaam een vrijwillige daad is.⁵⁵⁰

Bij verwerping van de erfenis is geen sprake van een verkrijging en kan niet worden geheven. Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt van de

550. Of inderdaad kan worden geheven, hangt af van de aanwezigheid van een bevoordelingsbedoeling bij de erfgenaam.

wetgever dat geen belasting wordt geheven over een voordeel dat iemand had kunnen verkrijgen (zie par. 3.6.1). Degene die als gevolg van de verwerping verkrijgt, kan wel worden belast. Hij verkrijgt immers rechtstreeks van de erflater, zodat de verkrijging toerekenbaar is aan de nalatenschap. Om misverstanden te voorkomen, is de bepaling gehandhaafd dat geen sprake is van een schenking van degene die verwerpt (art. 2, derde lid, VSW). Wel is bij de toepassing van tarieven en vrijstellingen art. 30 SW 1956 mogelijk van belang. Die bepaling ziet niet op het belastbare feit zelf en wordt daarom onder mijn voorstel gehandhaafd.

4.2.1.2 *Wettelijk erfrecht*

De wettelijke verdeling wordt onder het VSW fundamenteel anders in de heffing betrokken. Op basis van de hoofdregel van art. 1, eerste lid, onderdeel a, jo. art. 3, eerste lid, VSW zou de onderbedelingsvordering direct worden belast voor de waarde in het economische verkeer. Omdat de onderbedelingsvordering pas opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, wordt de vordering echter niet in aanmerking genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW). Bij de langstlevende wordt de overbedelingsschuld gesteld op een waarde van nihil (art. 3, vijfde lid, VSW). Het kind wordt alsnog in de heffing betrokken, voor zover op de vordering wordt afgelost of de vordering opeisbaar wordt (art. 3, derde lid, VSW). In de regel zal het kind dus bij het overlijden van de langstlevende alsnog erfbelasting zijn verschuldigd over zijn verkrijging. Daarbij wordt de verkrijging gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer op dat tijdstip (art. 3, derde lid, tweede volzin, jo. eerste lid, VSW). Voor schuldverhoudingen in het kader van een legaat tegen inbreng geldt dezelfde systematiek. De fiscale behandeling van de rentebijbeschrijving op de vordering wordt besproken in par. 4.3.5.

Dat de onderbedelingsvordering niet alleen opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, maar ook bij faillissement van de langstlevende en bij in uiterste wil omschreven gebeurtenissen (vgl. art. 4:13, derde lid, BW) staat aan de toepassing van art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW niet in de weg. De bepaling wordt ook toegepast als naast overlijden andere opeisbaarheidsgronden gelden, mits het gaat om toekomstige onzekere gebeurtenissen. Een vordering die na een vaste periode opeisbaar is, is immers gewoon waardeerbaar.

De heffing van erfbelasting vindt in het voorgestelde systeem pas plaats als de waarde van de verkrijging objectief kan worden vastgesteld. Dit is in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever dat een goed niet in de heffing wordt betrokken, als dit goed (nog) geen economische waarde heeft (zie par. 3.6.1). Dat de Successiewet 1956 ondanks die bedoeling tot nog toe van directe heffing van een onderbedelingsvordering is uitgegaan, valt te verklaren doordat de ouderlijke boedelverdeling pas na invoering van de Successiewet 1956 in zwang is geraakt. Bij de herziening in 2009 is vervolgens wel aangegeven dat defiscalisering van onderbedelingsvorderingen een belangrijk element is in een algehele stelselherziening, gebaseerd op een betere aansluiting bij de belevingswereld van de belastingplichtigen en bij een meer economisch verkrijgingsbe-

grip.⁵⁵¹ Vanwege de ingrijpende wijzigingen van dit andere conceptuele kader werd dit onderwerp echter doorgeschoven naar een volgende wetswijziging.

Uiteraard brengt het VSW met zich dat minder belasting is verschuldigd als het vermogen van de eerststervende echtgenoot rechtstreeks naar de kinderen vererft, in plaats van via de langstlevende echtgenoot. Hetzelfde vermogen wordt dan één in plaats van twee keer in de heffing betrokken. Dat is echter geen belastingontwijking, nu de erfbelasting aansluit bij de individuele draagkrachtvermeerdering. Als de langstlevende geen genot van het vermogen heeft gehad, kan heffing ook gerust achterwege blijven. Minder belastingheffing betekent niet automatisch dat belasting wordt ontgaan, hetgeen in 1897 reeds zonneklaar werd uiteengezet door Kamerlid Borret:⁵⁵²

“Niet iedere handeling toch waardoor aan den fiscus eenige in uitzicht gestelde inkomst ontgaat, mag als ontduiking, als fraude worden gebrandmerkt. Wie bijv. zal het in het hoofd krijgen om tot den huurder, die ter besparing van de hooge kosten van het evenredig huurzegel zich vergenoegt met het aangaan eene mondelinge huur, het verwijt te richten dat hij de zegelwet ontduikt? Of wie zal den bewoner van een perceel, die, om den hoogen aanslag wegens haardsteden te ontgaan, zich tevreden stelt zijne woonvertrekken met petroleum-kachels te verwarmen, durven beschuldigen van wetsontduiking? Immers niemand, want hier staat tegenover de besparing van belasting, het offer dat moet gebracht worden in het verkrijgen van minder rechtszekerheid of in het derven van meerder genot. Maar waaraan ontleent dan de Minister het recht om den schenker, die tijdens zijn leven vrijwillig afstand doet van zijn eigendom, en met inachtneming van alle bij de wet voorgeschreven formaliteiten, eene volkomen rechtsgeldige schenking tot stand brengt, te betitelen met de hatelijke benaming van wetsontduiker?”

4.2.1.3 *Verdeling*

Een gewone, contractuele verdeling wordt, net als onder de huidige wet, voor de heffing van erfbelasting niet gevolgd. Voor verkrijgingen na het overlijden van de erflater stelt art. 1, derde lid, VSW als extra eis voor heffing dat de verkrijging gebaseerd is op de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel ontstond op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Een gewone verdeling is niet op een dergelijk wilsrecht gebaseerd. Dit is anders als aan een langstlevende echtgenoot in het testament de bevoegdheid is toegekend om de nalatenschap te verdelen conform de wettelijke verdeling (quasiwettelijke verdeling). Het resultaat na totstandkoming van de quasiwettelijke verdeling is gebaseerd op een testamentair wilsrecht, zodat de heffing zich daarnaar richt.⁵⁵³ Onder de nieuwe systematiek is dat uiteraard van groot belang, omdat de door de kinderen verkregen vordering vervolgens voorlopig van heffing wordt gespaard, terwijl de langstlevende voor het volledige vermogen wordt belast. In de situatie dat aan de langstlevende echtgenoot als afwikkelingsbewindvoerder een last wordt opgelegd, verkrijgt de langstlevende het gehele vermogen direct ten gevolge van het overlijden.

551. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 8.

552. *Handelingen II* 1896/97, 48, blz. 913.

553. Overigens is dat naar mijn mening geen wijziging ten opzichte van de huidige systematiek, zoals blijkt uit par. 1.2.2.

4.2.1.4 *Vruchtgebruik*

Ook op het gebied van vruchtgebruik wijzigt onder mijn voorstel de heffingssystematiek. Zowel de verkrijging van vruchtgebruik als van blote eigendom kan worden belast als aan de overige voorwaarden van art. 1, eerste lid, VSW is voldaan. Beide verkrijgingen worden in beginsel tegen waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken (art. 3, eerste lid, VSW). De huidige forfaitaire waardebepaling vervalt dus. Wel geldt een bijzondere regeling voor vruchtgebruik waaraan de rechten van vervreemding en vertering zijn verbonden. De waarde van een dergelijk vruchtgebruik wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van het onderliggende goed (art. 3, vierde lid, VSW). Daar staat tegenover dat de verkrijging van de blote eigendom niet in aanmerking wordt genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW). Pas bij het einde van het vruchtgebruik vloeit uit art. 3, derde lid, VSW voort dat de hoofdgerechtigde belasting is verschuldigd over de waarde van zijn recht op dat tijdstip.

Daarbij moet onder vruchtgebruik niet alleen een civielrechtelijk vruchtgebruik in de zin van art. 3:201 BW worden verstaan. De uitbreiding van het vruchtgebruikbegrip in art. 18 SW 1956 tot economisch vergelijkbare rechtsfiguren wordt dan ook gehandhaafd. Rechten op vervreemding en vertering zijn economische kenmerken die even goed voor andere rechtsfiguren kunnen gelden.

Bovenstaande benadering past binnen de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de heffing van erfbelasting. Net als bij een onderbedelingsvordering kan ook bij de verkrijging van de blote eigendom de waarde nog niet objectief worden bepaald, zodat uitstel van heffing op zijn plaats is. En ook hier bestaat een historische verklaring waarom op grond van de huidige wet wel direct heffing plaatsvindt. Vóór 1869 gold een stelsel waarbij de verschuldigde belasting over de blote eigendom werd opgeschort totdat het vruchtgebruik was vervallen. In 1869 werd dit systeem gewijzigd, waardoor bij verkrijging van blote eigendom direct belasting was verschuldigd.⁵⁵⁴ Destijds bestond echter niet de mogelijkheid om aan de vruchtgebruiker de bevoegdheid toe te kennen het vruchtgebruikvermogen te vervreemden en te verteren. De wetgever nam dan ook terecht tot uitgangspunt dat de blote eigendom een waarde had in het economische verkeer en daarom direct kon worden belast. Pas sinds 1 januari 1992 kunnen aan de vruchtgebruiker de bevoegdheden van vervreemding en vertering worden toegekend.⁵⁵⁵ Sindsdien heeft evenwel geen bezinning meer plaatsgevonden op de belastingheffing over vruchtgebruik en blote eigendom.

4.2.1.5 *Voorwaardelijke verkrijgingen*

Bij voorwaardelijke verkrijgingen zou volgens de hoofdregel de verkrijging direct worden belast tegen de waarde in het economische verkeer (art. 1, eerste lid, onderdeel a, jo. art. 3, eerste lid, VSW), ongeacht of sprake is van een opschortende dan wel ontbindende voorwaarde. Dergelijke rechten zijn doorgaans lastig verhandelbaar in het economische verkeer. Daarom gaat art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW bij wijze van forfait ervan uit dat (nog) geen waarde kan worden

554. Zie over deze wijziging uitgebreider par. 3.6.1.

555. Wet van 22 november 1991, *Stb.* 1991, 600.

toegekend aan een voorwaardelijke verkrijging waarvan het genot nog niet is aangevangen. Zodra de voorwaarde is vervuld en/of het genot is aangevangen, wordt alsnog geheven op basis van de werkelijke waarde op dat tijdstip (art. 3, derde lid, VSW). Deze systematiek geldt niet alleen voor een verkrijging onder opschortende voorwaarde, maar bijvoorbeeld ook voor een verkrijging onder ontbindende voorwaarde waarvan het genot nog niet is aangevangen vanwege een aan de verkrijging verbonden tijdsbepaling.

Andere verkrijgingen onder ontbindende voorwaarde worden in beginsel wel direct naar de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken. Dit is alleen anders voor zover waardering naar een objectieve maatstaf nog niet mogelijk is (art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW). Dat doet zich bijvoorbeeld voor als een verkrijger een bedrag erft onder de ontbindende voorwaarde dat hij binnen tien jaar zijn studie nog niet heeft afgerond. Omdat geen objectieve maatstaf voorhanden is om de kans te bepalen dat de voorwaarde wordt vervuld, blijft heffing achterwege. Zodra de verkrijger zijn studie heeft afgerond, is de onzekerheid met betrekking tot de waardering verdwenen en wordt alsnog geheven (art. 3, derde lid, VSW). Art. 3, tweede lid, VSW kent een voor-zover-benadering. Als de verkrijger in voornoemd voorbeeld ook bij vervulling van de voorwaarde de vruchten van zijn verkrijging mag behouden, wordt hij direct belast voor de gekapitaliseerde waarde van de te verwachten vruchten over de komende tien jaar.

Bij een fidei-commis moet onderscheid worden gemaakt tussen een ‘klassiek’ fidei-commis⁵⁵⁶ (alleen de opbrengsten van het vermogen komen aan de bezwaarde toe) en een fidei-commis de residuo (aan de bezwaarde komt vervreemdings- en verteringsbevoegdheid toe). De eerste variant kan economisch gezien worden gelijkgeschakeld met de verkrijging van een ‘gewoon’ vruchtgebruik. In beide gevallen wordt dan ook geheven over de werkelijke waarde. Bij een fidei-commis de residuo dringt de vergelijking met een vruchtgebruik met verterings- en vervreemdingsbevoegdheid zich op. Daarom zijn dezelfde regels van toepassing (art. 3, zesde lid, VSW).

4.2.2 Huwelijksvermogensrecht

Als tweede wordt in art. 1, eerste lid, VSW de verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht genoemd. Hieronder kan elke verkrijging worden geschaard die zijn grond vindt in het huwelijksvermogensrecht, zoals in Nederland is geregeld in de titels 6, 7 en 8 van boek 1 BW. Het gaat onder andere om de verkrijging bij het aangaan van een huwelijksgemeenschap, als gevolg van ontbinding van de gemeenschap of bij toepassing van een verrekenbeding. Anders dan bij de verkrijging krachtens erfrecht zullen dergelijke verkrijgingen veelal niet met erfbelasting zijn belast. De vraag is of het voordeel wel is verkregen ten gevolge van het overlijden. Daarnaast is van belang of de verkrijging

556. Deze variant is onder het Nederlandse erfrecht onderworpen aan de beperking dat als de voorwaarde dertig jaar na het overlijden van de erflater nog niet is vervuld, de beschikking ten behoeve van de verwachter vervalt (art. 4:140, eerste lid, BW).

toerekenbaar is aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater. Daarvoor moet worden beoordeeld wat de vermogenstoestand vóór het tijdstip van overlijden was.

Onder de wettelijke gemeenschap van goederen leidt het overlijden van een van de echtgenoten tot ontbinding van de gemeenschap. De erfgenamen van de overleden echtgenoot zijn voor de ene helft tot de ontbonden gemeenschap gerechtigd en de langstlevende echtgenoot voor de andere helft. De verkrijging door de langstlevende van een aandeel in de ontbonden gemeenschap blijft onbelast, omdat hiervoor niets aan het vermogen van de erflater is onttrokken. De economische gerechtigdheid tot de gemeenschappelijke goederen wijzigt niet.⁵⁵⁷

Als in de huwelijksvoorwaarden een verplicht wederkerig finaal verrekenbeding is opgenomen, kan de ene echtgenoot een verrekenvordering krijgen ten gevolge van het overlijden van de andere echtgenoot. Als het verrekenbeding van toepassing is bij ontbinding van het huwelijk, ongeacht de oorzaak daarvan, wordt door de uitvoering van het verrekenbeding niets aan het vermogen van de erflater onttrokken. De verrekening had dan immers sowieso plaatsgevonden, zodat er reeds een latente verrekenschuld deel uitmaakte van het vermogen van de erflater. Voor de bepaling van het vermogen van ieder van de echtgenoten pakt een dergelijk verplicht wederkerig finaal verrekenbeding niet anders uit dan een gemeenschap van goederen.

Indien het verrekenbeding in zijn werking beperkt is (eenzijdig, facultatief, niet van toepassing bij echtscheiding, etc.), gaat de gelijkenis met een goederengemeenschap niet op en is een verkrijging van de langstlevende wel te herleiden tot een vermogensafname van de erflater. Op het tijdstip direct voorafgaande aan het overlijden hebben beide echtgenoten nog hun eigen vermogen en is niet zeker of verrekening zal plaatsvinden. De toepassing van het verrekenbeding is niet onvoorwaardelijk. In mijn voorstel is heffing dan op haar plaats. Dit is een afwijking van de huidige jurisprudentie, waarin gelijkstelling met de algehele gemeenschap van goederen ook is aangenomen bij een finaal verrekenbeding dat alleen bij overlijden werkt.⁵⁵⁸

Voor toedelingsbedingen geldt dezelfde benadering. Indien hoe dan ook recht bestond op toedeling is niet aan de onttrekkingseis voldaan. In andere gevallen is wel sprake van een vermogensverschuiving van de ene naar de andere echtgenoot, zodat heffing kan plaatsvinden. Als de echtgenoten een andere gerechtigdheid tot de ontbonden gemeenschap zijn overeengekomen (conform art. 1:100, eerste lid, BW), verandert na ontbinding de gezamenlijke gerechtigdheid tot de gemeenschap in de overeengekomen gerechtigdheid. Als de afwijkende gerechtigdheid echter in alle gevallen van ontbinding van toepassing is, verkrijgt de langstlevende niet meer dan waar hij vóór het overlijden recht op had. De ont-

557. Mocht een voorwaardelijke huwelijksgemeenschap mogelijk zijn (naar Nederlands civiel recht is dat niet mogelijk gelet op HR 21 januari 1944, NJ 1944, 120), dan kan bij overlijden een eventuele vermogensverschuiving die plaatsvindt door het intreden van de voorwaarde wel worden belast.

558. HR 27 juni 1990, nr. 26 596, BNB 1990/255.

binding van de gemeenschap als gevolg van overlijden leidt dan niet tot heffing van erfbelasting. Dat de gerechtigdheid tijdens het bestaan van de gemeenschap anders is, doet daaraan, net als bij het finaal verrekenbeding, niets af.

Uit bovenstaande heffingsgevolgen blijkt dat geen acht wordt geslagen op de bijzondere vermogensrechtelijke verhouding tussen de echtgenoten. Het uitgangspunt van de wetgever is dat belastingheffing plaatsvindt over de individuele draagkrachtvermeerdering (vgl. par. 3.6.3). Ook in relatie tot echtgenoten wordt voor de heffing van erfbelasting gekeken naar de individuele vermogensstoaename. Systemen waarbij de echtgenoten als een vermogensrechtelijke eenheid worden beschouwd, zijn, hoe wenselijk wellicht ook, dan ook niet overeenkomstig het door de wetgever gehanteerde uitgangspunt.

4.2.3 Giften

Eerder is uiteengezet hoe de schenking ter zake des doods een belangrijk bestanddeel was om de Romeinse erfbelasting haar materiële inslag te geven (par. 3.4.4). In mijn voorstel kan een omschrijving van deze rechtsfiguur dan ook niet ontbreken. Hiervoor wordt in art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW het giftbegrip van art. 7:186, tweede lid, BW tot uitgangspunt genomen. Uit die bepaling volgen drie voorwaarden voor de aanwezigheid van een gift: verarming van de schenker, verrijking van de begiftigde en een bevoordelingsbedoeling. Deze laatste eis houdt in dat de wil van de schenker gericht moet zijn op de bevoordeling.

Omdat voor het constateren van een gift verarming van de schenker is vereist, zal aan de onttrekkingseis zijn voldaan. Als de verkrijging op grond van de gift tevens ten gevolge van het overlijden plaatsvindt, is aan alle voorwaarden voldaan en wordt erfbelasting geheven. De voorwaarde dat ten gevolge van overlijden is verkregen, is ook het onderscheidend criterium met de heffing van schenkbelasting die van hetzelfde giftbegrip uitgaat (art. 2, tweede lid, VSW). Een gift die onvoorwaardelijk en onherroepelijk wordt aangegaan valt in beginsel niet onder de reikwijdte van de erfbelasting. Dat geldt zelfs als de gift in het zicht van of vanwege het naderend overlijden wordt aangegaan (vgl. par. 3.4.3.2). Ook dan is de verkrijging immers geen gevolg van het overlijden.

Een gift wordt nog niet in aanmerking genomen als de waarde van de verkrijging niet objectief is vast te stellen. Anders zou de schenkbelasting een willekeurige grondslag treffen. Uit art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW volgt dat dit geldt bij de gift van de hoofdgerechtigdheid van een goed, voor zover de schenker of een derde een vruchtgebruik voorbehoudt resp. verkrijgt dat recht geeft op vervreemding en vertering van het goed. Directe heffing van schenkbelasting kan evenmin plaatsvinden bij een gift van een vordering die pas opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar (art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW). In deze gevallen is erfbelasting verschuldigd, als het vruchtgebruik eindigt ten gevolge van overlijden of de vordering vanwege het overlijden van de schuldenaar opeisbaar wordt.

Bij giften onder opschortende voorwaarde moet worden afgewacht of de voorwaarde wordt vervuld. Tot die tijd is sprake van een verkrijging die afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis én waarvan het genot nog niet voor de verkrijger is aangevangen (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). De verkrijging wordt dan dus nog niet in aanmerking genomen. Op het tijdstip dat de opschortende voorwaarde wordt vervuld, is alsnog sprake van een belaste verkrijging (art. 3, derde lid, VSW). Als de vervulling van de voorwaarde het gevolg is van het overlijden van de schenker (bijvoorbeeld bij een gift onder voorwaarde van overleving) of na dat overlijden plaatsvindt, is erfbelasting verschuldigd.⁵⁵⁹

Giften onder ontbindende voorwaarde zijn ook afhankelijk van een toekomstige onzekere gebeurtenis. Als bovendien onder tijdsbepaling is verkregen, heeft de begiftigde op het tijdstip van de verkrijging nog geen genot. De heffing verloopt dan hetzelfde als bij een gift onder opschortende voorwaarde (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). Het bestaande onderscheid tussen een verkrijging onder opschortende en een verkrijging onder ontbindende voorwaarde wordt daarmee opgeheven. Heffing vindt wel direct plaats als aan de begiftigde onder ontbindende voorwaarde ook direct het genot van de verkrijging toekomt. Bij de waardebepaling van de verkrijging wordt vervolgens rekening gehouden met de kans dat de voorwaarde in vervulling gaat. Als die kans niet naar een objectieve maatstaf bepaalbaar is, leidt art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW alsnog tot uitstel van heffing totdat een objectieve waardebepaling wel mogelijk is. Als de verkrijger onder ontbindende voorwaarde recht heeft op vervreemding en vertering van de goederen (zoals bij een tweetrapsschenking) wordt bij de waardering van de verkrijging geen rekening gehouden met de voorwaarde (art. 3, zesde lid, VSW).

Een herroepelijke gift kan worden gezien als een species van de gift onder ontbindende voorwaarde.⁵⁶⁰ Omdat bij een dergelijke gift het genot voor de begiftigde direct aanvangt, is de uitzondering van art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW niet van toepassing. Toch is directe heffing niet op haar plaats. Omdat de schenker op ieder moment de gift kan herroepen, is waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk. Uitstel van heffing vindt plaats op basis van art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW, waarbij ieder voordeel dat onherroepelijk aan de begiftigde toekomt tot heffing leidt. Als bij het overlijden van de erflater geen herroeping heeft plaatsgevonden, wordt het geschonkene zelf belast.

Een gift vereist geen rechtstreekse vermogensverschuiving van de schenker aan de begiftigde. Ook de verkrijging uit een derdenbeding kan op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW worden belast. Om die reden bevat het voorstel

559. Ook als de verkrijging pas na het overlijden van de erflater in aanmerking wordt genomen, zijn de extra voorwaarden van art. 1, derde lid, VSW niet van toepassing, omdat die bepaling enkel ziet op een juridische verkrijging die na het overlijden plaatsvindt.

560. Overigens is het de vraag of een herroepelijke gift wel het beoogde effect sorteert. Zwolve betoogt dat een schenking onder het voorbehoud van het recht van herroeping in strijd is met art. 3:84, derde lid, BW, omdat hierdoor een goederenrechtelijke bevoegdheid wordt gecreëerd die ons recht niet meer kent: W.J. Zwolve, 'Géén naasting bij schenking', *WPNR* (2015) 7050.

geen aparte bepaling met betrekking tot verkrijgingen uit een overeenkomst van levensverzekering of derdenbeding. Van een derdenbeding is sprake als een overeenkomst voor een derde het recht schept een prestatie van een van de partijen te vorderen of op andere wijze een beroep op de overeenkomst te doen, indien de overeenkomst een beding van die strekking inhoudt en de derde dit beding aanvaardt (art. 6:253 BW). Voor heffing ter zake van de verkrijging uit een derdenbeding is met name van belang in hoeverre de verkrijging toerekenbaar is aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater.

4.2.4 Natuurlijke verbintenissen

De volgende categorie van verkrijgingen die buiten de zakelijke sfeer plaatsvindt, is de verkrijging krachtens de voldoening aan een natuurlijke verbintenis. Van een natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW) is allereerst sprake wanneer de wet of een rechtshandeling aan een verbintenis de afdwingbaarheid onthoudt. Daarnaast doet een natuurlijke verbintenis zich voor wanneer iemand jegens een ander een dringende morele verplichting heeft van zodanige aard dat naleving daarvan, ofschoon rechtens niet afdwingbaar, naar maatschappelijke opvattingen als voldoening van een aan die ander toekomende prestatie moet worden aangemerkt.

Ervan uitgaande dat het ter zake van de voldoening overgedragen vermogen zijn oorsprong vindt in het vermogen van de schuldenaar, rijst de vraag welke belasting in het geding is. De voldoening aan een natuurlijke verbintenis wordt namelijk ook voor de schenkbelasting als belastbaar feit aangemerkt (art. 2, tweede lid, VSW). Net als bij een gift dient hierbij het successierechtelijke verkrijgingsbegrip van art. 3 VSW tot uitgangspunt. Hetgeen in par. 4.2.3 is uitgewerkt ten aanzien van de afbakening tussen schenk- en erfbelasting is dan ook van overeenkomstige toepassing. Het enige verschil is dat voor heffing van erfbelasting op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel d, VSW in plaats van een bevoordelingsbedoeling is vereist dat een van de in art. 6:3 genoemde situaties aan de orde is.

Overigens is de voldoening aan een natuurlijke verbintenis voor de heffing van schenkbelasting vrijgesteld (art. 33, onder 12°, eerste volzin, SW 1956). Voor de erfbelasting geldt een dergelijke vrijstelling niet. Wel zijn de algemene vrijstellingen mede ingegeven door de verzorgingsgedachte (zie par. 3.6.3).⁵⁶¹

4.2.5 Afgezonderd particulier vermogen

De huidige Successiewet 1956 sluit aan bij de wijze waarop in de inkomstenbelasting afgezonderd particulier vermogen (APV) in de heffing wordt betrokken. Omdat het de reikwijdte van dit onderzoek verre te buiten gaat om dit APV-regime te evalueren, ga ik voor de formulering van het belastbare feit ook uit van de fiscale behandeling van APV's in de inkomstenbelasting. Omdat de

561. Zie voor een voorstel om de vrijstellingen van de erf- en schenkbelasting op dit punt te stroomlijnen: W.R. Kooiman, 'De hoeksteen van Hoofdstuk III SW 1956', *NTFR-B* 2014/40.

voordelen uit een particulier doelvermogen doorgaans niet tegen een zakelijke tegenprestatie worden verkregen, is dit type verkrijgingen apart benoemd in art. 1, eerste lid, onderdeel e, VSW. Indien ten gevolge van het overlijden van de erflater goederen van een APV worden verkregen, is deze verkrijging in beginsel belast. Een complicatie is dat de goederen niet afkomstig zijn uit het vermogen van de erflater, maar uit het APV zelf. Om te voorkomen dat daardoor nooit aan de onttrekkingseis kan worden voldaan, is op basis van art. 1, tweede lid, VSW tevens sprake van een onttrekking als het APV tot het overlijden aan de erflater is toegerekend of zou zijn toegerekend, indien niet aan de reële heffingstoets was voldaan.

Het is denkbaar dat de begunstigde van een door de erflater ingesteld APV niet direct ten gevolge van het overlijden een rechtens afdwingbaar recht tegenover het APV verkrijgt. Indien de verkrijging pas op een later moment tot stand komt, wordt in beginsel nog wel voldaan aan de onttrekkingseis van art. 1, tweede lid, VSW. Uiteraard is het bedrag dat bij wijze van fictie onttrokken kan zijn aan het vermogen van de erflater wel gemaximeerd op de bezittingen en schulden die voor het overlijden aan de erflater werden toegerekend. Voor zover de verkrijging meer omvat, kan de verkrijging niet volledig worden herleid tot een vermogensafname bij de erflater. Voor dat deel kan dan geen erfbelasting worden geheven.

Daarnaast geldt bij een verkrijging na het overlijden de extra voorwaarde van art. 1, derde lid, VSW. De verkrijging moet het gevolg zijn van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel voortvloeide uit een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Concreet gaat het erom dat de bevoegdheid om aan de begunstigde een uitkering uit het APV te doen op overlijdensdatum reeds bestond of door instelling van het APV bij uiterste wilsbeschikking werd gecreëerd. Als een dergelijk verband met de overlijdensdatum ontbreekt, brengt het tijdstipkarakter met zich dat geen erfbelasting kan worden geheven. Wel is dan heffing van schenkbelasting mogelijk op grond van de fictie van art. 17 SW 1956.

4.2.6 Overige verkrijgingen

Ten slotte is in art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW een restcategorie opgenomen. Het gaat om verkrijgingen waar geen zakelijke tegenprestatie tegenover staat. Zoals in par. 3.5.6 is toegelicht, wordt hiermee voorkomen dat verkrijgingen die niet de gedaante hebben van voornoemde civielrechtelijke verschijningsvormen onbelast blijven. Aan deze bepaling wordt enkel toegekomen, als een verkrijging niet onder een eerdere categorie valt. Een legaat tegen inbreng valt dus onder de heffing van erfbelasting, ongeacht of de legataris een zakelijke inbrengverplichting heeft.⁵⁶² Zonder uitpuittend te willen zijn, geef ik hierna twee voorbeelden van verkrijgingen die in het vangnet van onderdeel f kunnen belanden.

562. Uiteraard kan dat wel van invloed zijn op de heffingsgrondslag. Per saldo zal bij een zakelijke tegenprestatie die grondslag nihil bedragen (zie art. 1, vierde lid, VSW).

Allereerst kan worden gedacht aan een kansovereenkomst met gelijke kansen. Als partijen elkaar in staat stellen om bij overlijden een vermogensbestanddeel over te nemen tegen een lagere tegenprestatie dan de werkelijke waarde, rijst de vraag of erfbelasting kan worden geheven. Getwist kan worden of een dergelijk beding uit twee voorwaardelijke materiële schenkingen bestaat dan wel kwalificeert als een overeenkomst onder bezwarende titel⁵⁶³, zodat geen gift kan worden geconstateerd. In het erfrecht wordt het voordeel uit een kansovereenkomst aangemerkt als een quasi-legaat, tenzij sprake is van een redelijke tegenprestatie (art. 4:126, tweede lid, onderdeel a, BW). Wederkerigheid van het beding wordt niet als tegenprestatie aangemerkt. Kennelijk gaat de wetgever ervan uit dat in het aangaan van de kansovereenkomst, ondanks wederkerigheid, de bedoeling verborgen kan liggen om elkaar te bevoordelen. Bij een dergelijk onzakelijk element biedt onderdeel f een mogelijkheid tot heffing. Het criterium is of tegenover de verkrijging uit de kansovereenkomst een zakelijke tegenprestatie staat. Getoetst moet derhalve worden of een onafhankelijke derde met eenzelfde tegenprestatie genoeg zou hebben genomen.

Een niet onbelangrijke groep verkrijgingen die onder de restcategorie van onderdeel f kan vallen, betreft rechtsfiguren naar buitenlands recht die een onzakelijke bevoordeling tot gevolg hebben. Zo is in de Ierse erfbelasting een voorziening getroffen voor een 'joint tenancy'. Deze Angelsaksische rechtsfiguur is enigszins vergelijkbaar met een gemeenschap in de zin van titel 7 van boek 3 BW. Een belangrijk verschil is dat bij het overlijden van een van de joint tenants het aandeel van de overledene aanwast bij de overlevende joint tenants. Deze aanwas is uiteraard niet het gevolg van een handeling van de erflater noch vloeit zij voort uit het wettelijk erfrecht, waardoor heffing volgens de hoofdregel van het belastbare feit niet mogelijk is.⁵⁶⁴ Daarom is in Ierland een aparte fictiebepaling opgenomen op grond waarvan de overlevende joint tenants worden geacht het aandeel van de erflater als erfenis te hebben gekregen.⁵⁶⁵ Als een in Nederland woonachtige erflater een aandeel heeft in een joint tenancy kan de aanwas bij de verkrijgers niet worden belast op basis van de onderdelen a tot en met e van art. 1, eerste lid, VSW. Net als bij een verkrijging krachtens een kansovereenkomst kan onderdeel f wel uitkomst bieden, onder de voorwaarde dat tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat. Andere buitenlandse rechtsfiguren kunnen op overeenkomstige wijze onder de vangnetbepaling worden belast.

4.3 WIJZIGINGEN TEN OPZICHTE VAN HET POSITIEVE RECHT

4.3.1 Art. 1 SW 1956

Het beperkte juridische uitgangspunt van art. 1, eerste lid, onder 1^o, SW 1956 is een belangrijke oorzaak voor het gebrekkige functioneren van het belastbare

563. Zie voor een overzicht van de civielrechtelijke literatuur op dit punt: J.W. Zwemmer, *Fiscale aspecten van optierechten en verblijfsbedingen*, Deventer: Kluwer 1999, blz. 79.

564. Zie par. 3.5.5 voor een nadere beschouwing over het belastbare feit van de Ierse erfbelasting.

565. Section 14, par. 1, Capital Acquisitions Tax Act, Wet van 31 maart 1976, Number 8 of 1976.

feit van de erfbelasting. Uit hoofdstuk 2 blijkt namelijk dat de titel waaronder vermogen is verkregen naar de bedoeling van de wetgever geen relevant kenmerk is voor de heffing van erfbelasting. In art. 1, eerste lid, VSW wordt het uitgangspunt van het belastbare feit dan ook verruimd. De verkrijging krachtens erfrecht wordt nog steeds expliciet genoemd (onderdeel a), maar is aangevuld met andere wijzen van verkrijging.

De toepassing van art. 1 en art. 3 VSW op verkrijgingen krachtens erfrecht is in par. 4.2.1 in kaart gebracht. Daar is uiteengezet dat de nieuwe regeling aansluit bij de bedoeling van de wetgever. Als gevolg daarvan zijn juridische onderscheidingen niet langer relevant voor de belastingheffing. Daarnaast wordt de wettelijke systematiek expliciet in de wet vastgelegd. Dit hoeft niet langer te worden afgeleid uit art. 45, derde lid, en art. 53, eerste lid, SW 1956. De belastbaarheid van verkrijgingen na het overlijden wordt getoetst aan de wilsrechtenregeling van art. 1, derde lid, VSW. Wat betreft het tijdstip van heffing bevatten art. 3, tweede en derde lid, VSW duidelijke regels. Wel blijven bepalingen nodig om het ook formeel mogelijk te maken op een later tijdstip te heffen en reeds geheven belasting te herzien. Met de vastlegging van de heffingssystematiek worden de in par. 1.2.2 beschreven discussiepunten uit de literatuur ondervangen.

Art. 1, tweede lid, SW 1956 belast de verkrijging van publiekrechtelijke aanspraken bij of na het overlijden van de erflater, indien die verkrijging rechtstreeks verband houdt met de omstandigheid dat de erflater dergelijke aanspraken bezat. Deze bepaling kan in mijn voorstel vervallen. Indien de verkrijging toerekenbaar is aan de onttrekking van de vergunning of aanspraak aan het vermogen van de erflater, kan mogelijk op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW worden geheven. Daarvoor is wel vereist dat de erfgenamen geen zakelijke tegenprestatie hoeven te voldoen voor overschrijving van de vergunning of toekenning van de aanspraak. Als de vergunning of aanspraak wordt toegekend binnen zakelijke verhoudingen, worden eventuele voordelen uit de vergunning al met inkomstenbelasting belast. Voordeel van de nieuwe benadering is dat de specifieke eis van een 'rechtstreeks verband' wordt vervangen door de algemene onttrekkingseis die ook bij andere verkrijgingen wordt gesteld.

De gevolgen voor art. 1, derde en vierde lid, SW 1956 bespreek ik in par. 4.3.5. Art. 1, vijfde en zesde lid, SW 1956 kunnen vervallen. De verkrijging krachtens de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in art. 4:19 tot en met art. 4:22 BW of een vergelijkbaar testamentair wilsrecht kwalificeert als een verkrijging krachtens erfrecht na het overlijden van de erflater. Aan de in art. 1, eerste lid, VSW gestelde onttrekkingseis is echter niet voldaan. De goederen die het kind verkrijgt ter aflossing van de overbedelingsschuld zijn immers niet afkomstig uit het vermogen of de nalatenschap van de erflater, maar uit het vermogen van de langstlevende ouder of stiefouder. Dat geen bijzondere regeling voor wettelijke wilsrechten meer nodig is, leidt tot vereenvoudiging van de wettelijke regeling.

4.3.2 Art. 6 SW 1956

Een analyse van art. 6 SW 1956 spitst zich toe op de vraag of de afstand van de huwelijksgemeenschap door de erfgenamen een relevante gebeurtenis is voor de heffing van erfbelasting. Onder het VSW wordt die vraag ontkennend beantwoord. De erfgenamen worden belast voor de verkrijging krachtens erfrecht van het aandeel in de huwelijksgemeenschap. Dit volgt uit de hoofdregel van art. 1, eerste lid, onderdeel a, VSW. Vervolgens heeft afstand van de huwelijksgemeenschap geen heffingsgevolgen. Het recht op afstand ontstaat op overlijdensdatum als gevolg van de ontbinding van de huwelijksgemeenschap en niet op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Art. 1, derde lid, VSW voorziet dan niet in een mogelijkheid tot herziening van de heffing.

In het licht van de bedoeling van de wetgever is dat een logische uitkomst. Los van de vraag hoe de heffing onder de huidige wet verloopt, beschikken de erfgenamen door de afstand over vermogen dat hun reeds toekomt. Of dit gebeurt op grond van een wettelijke bevoegdheid dan wel op andere wijze, is voor de heffing van erfbelasting niet relevant. Daarvoor telt het tijdstip van overlijden, waarbij het verkrijgingsperspectief meebrengt dat mutaties die voortvloeien uit handelingen van de erflater nog worden meegenomen. Als een wijziging in de verkrijging door de erfgenaam zelf is geïnitieerd kan dat enkel voor de inkomstenbelasting van belang zijn. Door verduidelijking van deze fiscale behandeling wordt tevens de discussie beslecht over zin en onzin van art. 6 SW 1956 (zie par. 1.2.4).

4.3.3 Art. 7 SW 1956

Art. 7 SW 1956 is onder vigeur van de huidige wet van belang om het belastbare bedrag te bepalen bij toepassing van verschillende fictiebepalingen. Wat voorafgaand aan de fictieve verkrijging is opgeofferd, kan in mindering komen op het te belasten voordeel. Dit aftrekrecht is nodig om ondanks het uiteenlopen van de juridische en de fiscale verkrijging toch de nettover verkrijging te belasten. Onder de nieuwe regeling geldt de juridische verkrijging steeds als uitgangspunt, zodat kan worden volstaan met één aftrekrecht in art. 1, vierde lid, VSW. Alle schulden en lasten die zijn aangegaan om de goederen te verkrijgen, zijn aftrekbaar. Het voordeel van de nieuwe regeling is dat het aftrekbare bedrag niet langer forfaitair hoeft te worden berekend, zodat in alle gevallen de werkelijke draagkrachtvermeerdering wordt belast.

4.3.4 Art. 8 SW 1956

Art. 8 SW 1956 is een bewijsregeling gericht tegen frauduleuze praktijken. Het voorgestelde belastbare feit geeft alleen aan welke verkrijgingen belast moeten worden. Door aan te sluiten bij de bedoeling van de wetgever wordt belastingontwijking tegengegaan. Daarbij worden transacties binnen niet-zakelijke verhoudingen met een vergrootglas bekeken door de vangnetbepaling van art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW. De wettekst biedt echter geen bewijsrechtelijke handvatten om belastingfraude te ontmoedigen. Mocht de wetgever dat wel

wenselijk achten, dan kan een bewijsregeling à la het huidige art. 8 SW 1956 worden overwogen. Daarin kunnen ook de gevallen worden geregeld waarin de andere fictiebepalingen als belangrijkste functie de bewijspositie van de fiscus versterken.

4.3.5 Art. 9 SW 1956

Art. 9 SW 1956 mitigeert de voor de schatkist nadelige consequenties van het juridische verkrijgingsbegrip. Het uitgangspunt van de huidige wet brengt mee dat de verkrijging krachtens erfrecht van een niet-opeisbare vordering direct wordt belast tegen de forfaitair bepaalde waarde. Latere voordelen op die vordering, in de vorm van bijgeschreven rente, worden voor de erfbelasting niet meer belast. Als die voordelen de norm van 6%-rente overschrijden, leidt art. 9 SW 1956 echter tot heffing.

Onder de nieuwe regeling wordt het juridische uitgangspunt verder losgelaten. De verkrijging van een vordering die opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar wordt pas in aanmerking genomen als de vordering opeisbaar wordt of wordt afgelost (art. 3, tweede lid, onderdeel b, jo. derde lid, VSW). Op dat tijdstip wordt de vordering voor de waarde in het economische verkeer, dus inclusief bijgeschreven rente, in de heffing betrokken. Als de schuldenaar tijdens leven rente betaalt, is in zoverre de uitzondering niet meer van toepassing, zodat die rente wordt belast op basis van art. 3, derde lid, VSW. Als de schuldenaar op voorhand gehouden is om jaarlijks rente te betalen, wordt de verkrijging gesplitst. De hoofdsom valt onder de uitzondering van art. 3, tweede lid, VSW. Het recht op jaarlijkse rentebetaling wordt direct voor de waarde in het economische verkeer belast.

Doordat de meestvoorkomende schuldverhoudingen de facto worden gedefiscaliseerd, kunnen art. 1, derde en vierde lid, SW 1956 ook worden geschrapt. Die bepalingen geven regels met betrekking tot de vaststelling van een rentevergoeding op vorderingen en schulden die zijn ontstaan krachtens erfrecht. Dergelijke vorderingen worden op basis van het voorstel alleen direct in de heffing betrokken als zij eerder opeisbaar zijn dan het overlijden van de schuldenaar.⁵⁶⁶ In dat geval wordt bij de waardering uitgegaan van de testamentaire rente. Met een latere wijziging van de rente wordt alleen rekening gehouden als die is gebaseerd op een testamentaire bevoegdheid tot eenzijdige vaststelling van de rente (art. 1, derde lid, VSW). Op de uitkomst van een renteovereenkomst wordt geen acht geslagen. Een waardeverschuiving die daaruit volgt, kan wel worden belast met schenkbelasting.

De nieuwe systematiek voorkomt de bekritiseerde uitholling van de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot (zie par. 1.2.6). Bij de verkrijger wordt het werkelijke voordeel belast. Ook het heffingslek dat voortvloeit uit de gebrekkige samenhang tussen art. 1, derde lid, en art. 9, tweede lid, SW 1956 is hiermee

566. Tenzij de eerdere opeisbaarheid alleen geldt bij het intreden van een toekomstige onzekere gebeurtenis (zie art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW en de toelichting in par. 4.2.1.2).

verleden tijd. Verder is het niet langer relevant of een rentevaststelling binnen of buiten de aangiftetermijn geschiedt.

4.3.6 Art. 10 SW 1956

Art. 10 SW 1956 beoogt in de eerste plaats een verkapte bevoordeling door omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten op forfaitaire wijze in de heffing te betrekken. Oorspronkelijk was de bedoeling van de fictiebepaling om uitholling van de nalatenschap van de erflater tegen te gaan. Na invoering van de schenkbelasting in 1917 kon afname van het te vererven vermogen echter niet zonder meer onbelast plaatsvinden. Indien de omzetting tegen een zakelijke overdrachtprijs geschiedt dan wel voor de werkelijke waarde met schenkbelasting wordt belast, is voor heffing geen reden.⁵⁶⁷ Als de erflater conform zijn statistische levensverwachting overlijdt, is de nalatenschap noch verkleind noch vergroot. Hierin schuilt direct het eerste probleem dat aan art. 10 SW 1956 ten grondslag ligt. Door de forfaitaire waardering van vruchtgebruik is het, hoewel systematisch onmogelijk, praktisch wel degelijk mogelijk om fiscaal voordeel te behalen met een vruchtgebruiktransactie.

Met het voorstel wordt in de eerste plaats dit waarderingsprobleem opgelost. Als een erflater tijdens leven vermogen overdraagt onder voorbehoud van een vruchtgebruik, zijn de heffingsgevolgen afhankelijk van de aard van dit vruchtgebruik. Als de erflater hierdoor recht behoudt op vervreemding en vertering van het goed, wordt fiscaal nog geen verkrijging in aanmerking genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW). Als bij het overlijden van de erflater het vruchtgebruik eindigt, wordt de verkrijger alsnog belast (mits aan de overige voorwaarden is voldaan) voor de waarde op dat tijdstip. Als het voorbehouden vruchtgebruik niet onder deze uitzondering valt, wordt de transactie direct in de heffing van schenkbelasting betrokken, tenzij de overdracht geschiedt tegen een zakelijke tegenprestatie. Daarbij geldt dat door de waardering naar werkelijke waarde het niet langer een sinecure is om door middel van een vruchtgebruikstructuur een ander heimelijk te bevoordelen.

In de tweede plaats heeft art. 10 SW 1956 een functie om testamentaire constructies tegen te gaan waarbij de nalatenschap wordt uitgehold. Voor dit deel is art. 10 SW 1956 echter zeer juridisch ingestoken, zoals de voorbeelden van par. 1.2.7 al deden blijken. Op dat punt biedt het nieuwe systeem dan ook een duidelijke verbetering. Blote verwachtingen in de vorm van een niet-opeisbare vordering of aan een verzorgingsvruchtgebruik onderworpen hoofdgerechtigdheid kunnen nog geen effect op de heffing hebben. Hierdoor is het economische resultaat leidend, zoals de uitwerkingen in par. 4.2.1 rijkelijk illustreren.

567. Vgl. N. Idsinga, 'Herbezinning op art. 10 Successiewet 1956', *NtFR-B* 2011/11.

De fiscale behandeling van een vruchtgebruikstructuur, zoals het zogenoemde ‘turbotestament’,⁵⁶⁸ hangt dan ook af van de rechten die aan het vruchtgebruik zijn verbonden. Als de vruchtgebruiker het bezwaarde vermogen kan verteren en vervreemden, wordt de verkrijging van de blote eigendom nog niet in aanmerking genomen, maar wordt de volledige waarde bij de vruchtgebruiker belast. Bij het einde van het vruchtgebruik wordt het vermogen bij de eigenaar in de heffing betrokken en is er dus geen onbelaste vrijval. Uiteraard kan dit weer nieuwe constructies oproepen waarbij de rechten van het vruchtgebruik worden ingeperkt, zodat de regeling van art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW niet van toepassing is. Als de blote eigendom daardoor naar objectieve maatstaven kan worden gewaardeerd, is er geen reden om heffing uit te stellen. Weliswaar wordt er dan over het volledige vermogen slechts één keer geheven, maar vanuit het verkrijgingskarakter van de erfbelasting is dat niet bezwaarlijk. Als voor een tussenvariant wordt gekozen, waarbij de vruchtgebruiker bijvoorbeeld wel het recht van vertering heeft maar geen recht van vervreemding, kan de vangnetbepaling van art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW uitkomst bieden. De heffing over de (blote) eigendom wordt dan alsnog uitgesteld tot het einde van het vruchtgebruik. Het vruchtgebruik wordt belast tegen de waarde in het economische verkeer.

Naast deze economische benadering, waarmee tevens tegemoet wordt gekomen aan de kritiek uit de literatuur, biedt het nieuwe systeem nog andere voordelen. Door afschaffing van de zeer complexe regeling van art. 10 SW 1956 is het eenvoudiger om te beoordelen of tijdens het leven van de erflater ‘besmette’ transacties hebben plaatsgevonden. Een ander voordeel kan zijn dat vruchtgebruikconstructies niet langer worden gebruikt voor fiscaal gewin, maar worden toegepast in situaties waarvoor de rechtsfiguur vruchtgebruik bedoeld is. Ten slotte leidt de door mij voorgestane heffing ter zake van blote eigendom tot een billijk resultaat. Reeds in 1878 werd over het in 1869 ingevoerde stelsel geklaagd dat het somtijds aanleiding gaf tot een met confiscatie gelijkstaande belasting van de blote eigendom.⁵⁶⁹ Dit is heden ten dage beslist niet anders. De forfaitaire waarderingstabellen die hier debet aan zijn, worden in het VSW geschrapt.

4.3.7 Art. 11 SW 1956

Art. 11 SW 1956 ziet op verkrijgingen die juridisch reeds tijdens leven tot stand zijn gekomen, maar feitelijk pas werking hebben bij overlijden. In het algemeen is het terecht dat een dergelijke verkrijging wordt gelijkgesteld met een verkrijging ten gevolge van overlijden. De concretisering daarvan door art. 11, tweede en derde lid, SW 1956 strookt echter niet in alle gevallen met de uitgangspunten van het belastbare feit. Zo leidt toepassing van deze bepalingen tot juridische onderscheidingen (zie par. 1.2.8) die in het licht van de in hoofdstuk 2 uiteenge-

568. Bij een turbotestament krijgt de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik van de nalatenschap gelegateerd onder de last zijn eigen vermogen onder voorbehoud van een vruchtgebruik aan de kinderen over te dragen. In HR 19 juni 2009, nr. 08/01165, BNB 2009/224, werd geoordeeld dat in zo'n situatie art. 10 SW 1956 van toepassing is op het vermogen van de langstlevende dat de kinderen hebben verkregen.

569. *Kamerstukken II 1878/78*, 126, nr. 4, blz. 9.

zette bedoeling van de wetgever ongewenst zijn. Bovendien wordt het onderscheid tussen zakelijke en onzakelijke voordelen bepaald op basis van een discutable verwantschapsreis.

Onder het VSW geldt voor al deze gevallen dezelfde systematiek. Als de juridische verkrijging tijdens leven tot stand komt onder zakelijke voorwaarden kan heffing nooit aan de orde zijn. Een eventueel voordeel dat voortvloeit uit een kanselement wordt, al dan niet forfaitair, belast met inkomstenbelasting. Bij een onzakelijke bevoordeling is in beginsel schenkbelasting verschuldigd, tenzij de juridische verkrijging nog niet in aanmerking wordt genomen. Dat gebeurt bij een bevoordeling onder opschortende voorwaarde, maar ook bij een verkrijging waaraan zowel een ontbindende voorwaarde als een tijdsbepaling is verbonden (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). Deze regeling leidt tot stroomlijning van het belastbare feit, waar de verschillende fictiebepalingen nu vaak overlap vertonen. Bovendien gaan voor elke verkrijging dezelfde voorwaarden voor heffing gelden en verdwijnt de juridische invalshoek die thans in art. 11 SW 1956 wordt gehanteerd.

Het voorgaande heeft onder andere effect voor de koop waarbij levering pas plaatsvindt bij overlijden van de verkoper (thans geregeld in art. 11, tweede lid, tweede volzin, SW 1956). Mocht in een dergelijke koopovereenkomst een gift schuilgaan, vanwege de verwachte waardestijging van de verkochte zaak, is schenkbelasting verschuldigd. Voor heffing van erfbelasting is geen reden, omdat de verkrijging onvoorwaardelijk is en daardoor op het tijdstip van de koop ook direct kan worden gewaardeerd.

Art. 11, vierde lid, SW 1956 tracht in vrij specifieke situaties een verkrijging krachtens huwelijkvermogensrecht toch onder de heffing van erfbelasting te scharen. Art. 1, eerste lid, onderdeel b, VSW voorziet in een algemene basis om verkrijgingen krachtens huwelijkvermogensrecht te belasten. Daarbij gelden uiteraard wel aanvullende voorwaarden (zie verder par. 4.2.2). Met name de onttrekkingseis zal het aantal belaste verkrijgingen sterk beperken. Op basis van het VSW wordt geheven als meer wordt verkregen dan waarop direct voorafgaande aan het overlijden recht bestond. Omdat bij een van de wettelijke regeling afwijkende verkrijging zich veelal zo'n onttrekking voordoet, zijn ook de meeste van de door art. 11, vierde lid, SW 1956 bestreken situaties belast. Ook deze fictiebepaling wordt zodoende ingepast in de algemene formulering van het belastbare feit.

4.3.8 Art. 12 SW 1956

In art. 12, eerste lid, SW 1956 kan een tweetal ficties worden onderscheiden. In de eerste volzin is een 180-dagentermijn opgenomen waarbinnen schenkingen worden samengeteld voor de heffing van erfbelasting. In par. 3.4.3.2 is uiteengezet dat het niet nodig is om een dergelijke termijn voor de heffing van erfbelasting te handhaven. Dat belastingplichtigen de jaarvrijstellingen en tariefprogressie benutten voor fiscaal voordeel kan beter worden tegengegaan door de eenjaarstermijn van art. 27 SW 1956 te verruimen. Het heeft de voorkeur

daarbij uit te gaan van een levenslange termijn. Ook de hoogte van de vrijstellingen en lengte van de tariefschijven kan daaraan worden aangepast.

De tweede volzin bevat de fictie dat de erfbelasting ook betrekking heeft op schenkingen die na het overlijden van de erflater tot stand zijn gekomen. Omdat dergelijke schenkingen niet tijdens het leven van de erflater zijn voltooid, is het terecht om erfbelasting te heffen. In de nieuwe regeling is dit enerzijds vormgegeven in art. 1, derde lid, VSW voor een aanbod tot schenking waarvan de aanvaarding op overlijdensdatum nog niet heeft plaatsvinden. Anderzijds geldt art. 3, derde lid, tweede volzin, VSW voor schenkingen waarvan de juridische verkrijging reeds tijdens het leven van de erflater heeft plaatsgehad, maar de verkrijging pas na het overlijden in aanmerking wordt genomen.

De nieuwe benadering leidt tot een objectiever onderscheid tussen erfbelasting en schenkbelasting. De wetgever heeft zelf reeds aangegeven dat de keuze voor een samenteltermijn naar zijn aard min of meer willekeurig is.⁵⁷⁰ Zo'n discutabele termijn wordt nu vermeden, zonder dat de deur voor belastingbesparing wordt opengezet.

4.3.9 Art. 13 SW 1956

De heffing van erfbelasting bij de verkrijging uit een levensverzekering of ander derdenbeding was een van de wijzigingen die in 1917 uiting gaf aan de keuze voor een economische benadering. Het was begrijpelijk dat de wetgever daarbij de keuze maakte om de rechtsfiguur van de levensverzekering expliciet te benoemen. Het op het erfrecht geënte uitgangspunt van het belastbare feit bleef immers bestaan. Met de verruiming van dat uitgangspunt bestaat er echter geen reden meer om de verkrijging krachtens levensverzekering apart te noemen. Ook in de situatie dat niet rechtstreeks, maar via een ander een voordeel van de erflater wordt verkregen, moet aan dezelfde voorwaarden voor heffing worden getoetst.

Het voorgaande brengt mee dat de bevoordeling uit een derdenbeding doorgaans zal worden belast als verkrijging krachtens een gift (art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW). De nieuwe systematiek heeft als voordeel dat elke verkrijging langs dezelfde voorwaarden wordt getoetst en niet meer relevant is of een voordeel direct of indirect aan de verkrijger toevloeit. Omdat de onttrekkingseis van art. 13, eerste lid, SW 1956 wordt overgenomen als algemene voorwaarde voor heffing, blijven de heffingsgevolgen grotendeels ongewijzigd. De samenloop tussen art. 13 SW 1956 en een ander onderdeel van het belastbare feit kan zich niet meer voordoen. Daarom zijn de beperkingen die met het oog daarop waren opgenomen in art. 1, zevende lid, en art. 13, eerste lid, SW 1956 geschrapt.

De in art. 13, tweede lid, SW 1956 geregelde uitbreiding van de onttrekkingseis wordt niet overgenomen. Ook hier geldt dat bij zakelijk handelende partijen voor heffing van erfbelasting geen plaats is. Als in het aangaan van de levensver-

570. *Kamerstukken II 1896/97*, 15, nr. 1, blz. 2.

zekeringsovereenkomst wel een bevoordeling schuilt, kan heffing plaatsvinden op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel c, SW 1956. Als onduidelijkheid bestaat over de kwalificatie als gift creëert art. 1, eerste lid, onderdeel f, SW 1956 een heffingsrecht voor het geval dat een zakelijke tegenprestatie ontbreekt.

4.3.10 Art. 13a SW 1956

Ook art. 13a SW 1956 is een fictiebepaling die in wezen verborgen bevoordelingen tracht bloot te leggen. Hoewel het lijkt alsof de houder van de aandelen bij het overlijden van de erflater altijd een voordeel toucheert, is dat geenszins het geval. Ook hier betreft het een kansovereenkomst. Alleen als de erflater eerder overlijdt dan de levensverwachting waarvan op het tijdstip van overdracht is uitgegaan, is de verkrijger als gevolg van de transactie verrijkt. In de literatuur wordt dan ook betoogd de toepassing van art. 13a SW 1956 tot die situaties te beperken (zie par. 1.2.11). Bij een zakelijke overdracht is echter zelfs in die gevallen heffing niet overeenkomstig doel en strekking van het belastbare feit (zie par. 3.5.3).

Daarom kent het VSW geen speciale regeling voor waardeinstijgingen in de vennootschapssfeer. Bij de heffing ter zake van dit soort transacties geldt als uitgangspunt dat in de vennootschappelijke sfeer zakelijk wordt gehandeld. Onzakelijke elementen worden fiscaal als verkapte uitdeling aangemerkt, waarna in de privésfeer mogelijk schenkbelasting is verschuldigd en vervolgens bij de verkrijger een informele kapitaalstorting wordt geconstateerd. Een onzakelijke aandelenoverdracht kan dus direct tot heffing leiden. Voor zover van een onzakelijke bevoordeling geen sprake is, wordt de draagkrachtvermeerdering als gevolg van de vrijval van een pensioen- of lijfrenteverplichting bij de verkrijger belast met de gecombineerde heffing van vennootschaps- en inkomstenbelasting. Voor het tegengaan van overdrachten waarvan het onzakelijke karakter lastig te verifiëren is, kunnen eventueel wel nadere voorzieningen worden getroffen, hoewel bij een aandelentransactie de controleerbaarheid niet in het geding lijkt.

4.3.11 Art. 16 SW 1956

Art. 16 SW 1956 zoekt voor de heffing van erfbelasting direct aansluiting bij de APV-regeling in de inkomstenbelasting. Als gevolg daarvan worden erfgenamen voor het APV-vermogen belast, ongeacht of en in hoeverre zij werkelijk voordeel uit dit vermogen (zullen) verkrijgen. Voor deze benadering bestaat geen goede reden. De erfbelasting is een tijdstipbelasting die aansluit bij de verrijking van de verkrijger, zodat er (anders dan voor de inkomstenbelasting) geen heffingslek ontstaat als zwevend vermogen (nog) niet wordt belast. De blote verwachting dat in de toekomst een uitkering uit het APV wordt ontvangen, is onvoldoende als aanknopingspunt voor heffing. De fictie van art. 16, eerste lid, SW 1956 fungeert daarom eerder als een strafheffing vanwege het gebruik van een APV dan als een evenwichtig bestanddeel van het belastbare feit.

Onder het VSW worden de ficties van art. 16 SW 1956 dan ook vervangen door art. 1, eerste lid, onderdeel e, jo. tweede lid, VSW. Dit betekent dat de erfgenamen niet worden belast voor het APV-vermogen, zolang zij hieruit geen verkrijging hebben ontvangen. Alleen de verkrijging van een in rechte vorderbare aanspraak op een APV ten gevolge van het overlijden van de erflater leidt direct tot heffing. Dat is onder de huidige wet ook al het geval op grond van art. 16, tweede lid, SW 1956. In andere gevallen komt heffing van erfbelasting slechts aan de orde, als een latere verkrijging uit het APV ook het gevolg is van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum bestond (zie ook par. 4.2.5).

De in de literatuur gesignaleerde overkill (zie par. 1.2.12) wordt met de nieuwe regeling weggenomen. Heffing vindt alleen plaats bij een echte verkrijging uit het APV. Voor de heffing van schenk- en erfbelasting wordt de verkrijging uit een APV dan ook niet nadeliger behandeld dan andere verkrijgingen. Dat is in overeenstemming met het uitgangspunt van de wetgever dat niet de juridische vormgeving (al dan niet vermogensoverdracht middels een APV), maar het economische resultaat beslissend is.

4.3.12 Art. 21 SW 1956

De in art. 21 SW 1956 neergelegde regels rondom de bepaling van het belastbaar bedrag zien deels op het tijdstip van heffing en de daaraan gekoppelde waardering van bepaalde verkrijgingen en voor een ander deel op de waardebepaling van specifieke goederen, zoals effecten en onroerende zaken. Laatstgenoemde regels staan in het kader van dit onderzoek niet ter discussie. Eerstgenoemde problematiek is besproken in par. 3.6. De daaruit voortvloeiende regels zijn ondergebracht in art. 3 VSW.

In art. 3, eerste lid, VSW is het uitgangspunt van art. 21, eerste lid, SW 1956 overgenomen. De fiscale behandeling van een fidei-commis (nu geregeld in art. 21, tweede en vierde lid, SW 1956) ondergaat een kleine wijziging. De bezwaarde wordt nog altijd voor de volledige waarde van zijn verkrijging belast, maar deze waarderingsregel heeft in art. 3, zesde lid, VSW wel een breder bereik gekregen. Bij elke verkrijging onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij aan de verkrijger verterings- en vervreemdingsbevoegdheid toekomt, worden de verkregen goederen in aanmerking genomen als waren zij onvoorwaardelijk verkregen. De verwachter wordt ook onder de nieuwe regeling pas belast als de opschortende voorwaarde is vervuld (art. 3, tweede lid, onderdeel c, jo. derde lid, VSW). Ook die bepaling is niet alleen van toepassing op een fidei-commis, maar tevens op economisch vergelijkbare verkrijgingen, hetgeen in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever, zoals is samengevat in par. 2.5.

Verder vervalt de forfaitaire waardering van vruchtgebruik en periodieke uitkeringen. De delegatiebepaling van art. 21, veertiende lid, SW 1956 en de daarop gebaseerde forfaitaire waarderingstabellen uit het Uitvoeringsbesluit SW 1956 kunnen dan ook vervallen. Dat geldt ook voor de waarderingsvoorschriften met betrekking tot vruchtgebruik (art. 21, elfde lid, SW 1956) en onderbedelingsvorderingen (art. 21, vijftiende lid, SW 1956). In plaats daarvan gelden voor het

tijdstip van heffing de bepalingen van art. 3, tweede en derde lid, VSW en voor de waardering art. 3, vierde en vijfde lid, VSW. De werking van deze bepalingen is reeds besproken in par. 4.2. De nieuwe regeling is gericht op een doelmatige fiscale behandeling van veelvoorkomende verzorgingstestamenten. Hiermee worden de in par. 3.6.4 gesignaleerde bezwaren ondervangen. Voor het overige is het tijdstip van de juridische verkrijging doorslaggevend, waarbij gewaardeerd wordt naar de waarde in het economische verkeer. De voordelen van een reële waardering boven het huidige forfaitaire systeem zijn reeds uiteengezet in par. 3.6.5.

4.3.13 **Art. 33, onder 12°, tweede volzin, SW 1956**

Art. 33, onder 12°, tweede volzin, SW 1956 belast een werkelijk voordeel voor de verkrijger op grond van de voldoening aan een natuurlijke verbintenis ‘ter zake des doods’. Daarom heeft deze verkrijging een prominente plaats gekregen in art. 1, eerste lid, onderdeel d, VSW. De wat vage norm dat de verbintenis ‘strekt tot verzorging na het overlijden van de erfflater’ is losgelaten. In plaats daarvan gelden dezelfde voorwaarden als voor andere verkrijgingen, zoals de gift ter zake des doods.

Het voordeel van de nieuwe benadering laat zich eenvoudig denken. De fictiebepaling is in mijn voorstel niet langer een obscuur zinnetje temidden van de vrijstellingen van de schenkbelasting, maar een goedgeplaatst onderdeel van het belastbare feit. Tevens vervalt de wetssystematische omweg via art. 1, zevende lid, en art. 33, onder 12°, eerste volzin, SW 1956. Bij een verkrijging ten gevolge van overlijden vanwege de voldoening aan een natuurlijke verbintenis kan direct aan de voorwaarden van art. 1, eerste lid, VSW worden getoetst of erfbelasting is verschuldigd.

4.4 **CONCLUSIE**

In dit hoofdstuk is uitgewerkt hoe de toepassing verloopt van de norm die in par. 3.7 is geformuleerd. Ten opzichte van de huidige Successiewet 1956 leidt mijn voorstel tot een groot aantal wijzigingen. In onderstaand overzicht is aangegeven welke bepalingen uit de huidige wet kunnen vervallen en waar de betreffende problematiek onder het VSW is geregeld.

Successiewet 1956	VSW
art. 1, eerste lid, onder 1°	art. 1, eerste lid, onderdeel a
art. 1, eerste lid, onder 2°	art. 2, eerste lid
art. 1, derde en vierde lid	vervallen
art. 1, vijfde en zesde lid	vervallen
art. 1, zevende lid	art. 2, tweede lid
art. 1, achtste lid	art. 2, derde lid
art. 1, negende lid	art. 3, tweede lid, onderdeel c

art. 5, eerste lid	art. 1, vierde lid
art. 5, tweede lid	art. 2, vierde lid
art. 6	vervallen
art. 7	art. 1, vierde lid
art. 8	vervallen
art. 9	art. 3, tweede lid, onderdeel b
art. 10	art. 3, tweede lid
art. 11, tweede en derde lid	art. 1, eerste lid, onderdelen c en f
art. 11, vierde lid	art. 1, eerste lid, onderdeel b
art. 12, eerste lid, eerste volzin, tweede en derde lid	vervallen
art. 12, eerste lid, tweede volzin	art. 1, derde lid
art. 13, eerste lid	art. 1, eerste lid, onderdeel c
art. 13, tweede lid	vervallen
art. 13a	vervallen
art. 16	art. 1, eerste lid, onderdeel e en tweede lid
art. 21, eerste lid	art. 3, eerste lid
art. 21, tweede lid	art. 3, zesde lid
art. 21, vierde lid	art. 3, tweede lid, onderdeel c
art. 21, elfde, veertiende en vijftiende lid	vervallen
art. 33 onder 12°, tweede volzin	art. 1, eerste lid, onderdeel d
art. 36	art. 1, vierde lid

Daarnaast dienen de formele bepalingen van art. 45 en art. 53 SW 1956 aangepast te worden aan de nieuwe heffingssystematiek van art. 3 VSW.

Bij invoering van een aantal fictiebepalingen in 1897 werd reeds geklaagd over de complexiteit van de in te voeren regelingen.⁵⁷¹ Sindsdien is een eenvoudig belastbaar feit ver te zoeken. Zoals uit het overzicht blijkt, leidt het voorstel daarentegen tot een aanmerkelijke vereenvoudiging. Tegenover het schrappen van twaalf volledige wetsartikelen staat de invoering van slechts drie artikelen, die een sluitende omschrijving van het belastbare feit geven. Daarbij is het voordeel van één algemene norm dat ingewikkelde samenloop tussen de verschillende fictiebepalingen wordt vermeden. Uiteraard zal ook het VSW, net als iedere wettekst, niet vrij zijn van discussies over de exacte interpretatie. Toch meen ik

571. *Kamerstukken I 1896/97*, 15, blz. 335 (voorlopig verslag der commissie van rapporteurs).

in het voorgaande te hebben aangetoond dat het voorstel tot een praktisch werkbaar resultaat leidt.

Ook de andere in par. 1.2 beschreven knelpunten worden met het voorstel opgelost. Zo worden de meeste kritiekpunten uit de literatuur verholpen (zie par. 4.3). En bovenal blijkt uit dit hoofdstuk dat het VSW een economisch belastbaar feit behelst, waarmee recht wordt gedaan aan de bedoeling van de wetgever om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen. Van de economische en niet-casuïstische formulering van het belastbare feit gaat ook een preventieve werking uit. Het is een panacee tegen belastingbesparende structuren. Als de wetgever desondanks vreest voor praktijken die strijdig zijn met de wettelijke regeling, kan hij overwegen een bewijsregeling in te voeren. In een dergelijke bepaling kunnen situaties worden opgesomd van op het oog zakelijke transacties, waarin veelal een bevoordelingsbedoeling verborgen ligt. Gedacht kan worden aan het binnen de familiesfeer overdragen van aandelen in een pensioenlichaam, sluiten van een kanscontract of uitstellen van de overdracht van een verkocht vermogensbestanddeel. Daarbij past het om dezelfde systematiek te hanteren als in art. 8 SW 1956, zodat aan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden om tegenbewijs te leveren.