



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

5.1 SAMENVATTING

In dit proefschrift is het belastbare feit van de Nederlandse erfbelasting onderzocht. Dit belastbare feit vindt zijn aanknopingspunt in het civiele recht. Art. 1, eerste lid, onder 1^o, SW 1956 stelt als voorwaarde voor de heffing dat sprake is van een verkrijging 'krachtens erfrecht', zodat de civielrechtelijke kwalificatie van de verkrijging in beginsel doorslaggevend is voor de belastbaarheid ervan. Voor de uitbreidingen op dit uitgangspunt, de fictief erfrechtelijke verkrijgingen, is de juridische vormgeving eveneens van belang.

De vraag is of deze sterke oriëntatie op het civiele recht en de ongelijke behandeling van economische gelijke gevallen die daaruit voortvloeit, wel in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever. Daarnaast klinkt in de literatuur veel kritiek op de wenselijkheid van bepaalde fictiebepalingen en de complexiteit van het belastbare feit. Naar aanleiding van deze kritiekpunten is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

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

Allereerst is onderzocht of de juridische benadering van het belastbare feit overeenkomt met de bedoeling van de wetgever. In de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever juist een economische benadering voorstaat, waarbij aan juridische onderscheidingen 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 verrijking van de verkrijger en speelt de juridische vormgeving geen rol.

De discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit is opzienbarend. Uit de geschiedenis van de erfbelasting blijkt dat de oorzaak hiervan moet worden gevonden in het beperkte juridische uitgangspunt van het belastbare feit dat in de 19^{de} eeuw werd ingevoerd. Nadien is dit uitgangspunt, ondanks de terugkeer naar een economische benadering van de erfbelasting, ongewijzigd gebleven. De strijdigheid tussen ratio en wettekst kan daarom worden opgeheven door het juridische uitgangspunt te verruimen.

Om invulling te kunnen geven aan de nieuwe norm is vastgesteld welke voorwaarden de wetgever wél relevant acht om erfbelasting te heffen. Uit de wetsgeschiedenis volgen de volgende voorwaarden:

1. De erfbelasting is een belasting op bepaalde verkrijgingen en spitst zich toe op de positie van de verkrijger.
2. Het voorwerp van de verkrijging bestaat uit de verkregen goederen in de zin van art. 3:1 BW.
3. De verkrijging moet hebben plaatsgevonden ten gevolge van het overlijden van de erflater.
4. De verkrijging moet toerekenbaar zijn aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater. Daarnaast dient de verkrijging buiten de zakelijke sfeer plaats te vinden.

Voor toepassing van deze voorwaarden is het van belang te beseffen dat de wetgever een economisch verkrijgingsbegrip nastreeft, dat als volgt kan worden samengevat:

1. In beginsel wordt op het tijdstip van de juridische verkrijging geheven naar de waarde in het economische verkeer.
2. Zolang de waarde van een verkrijging niet naar een objectieve maatstaf kan worden vastgesteld, blijft heffing achterwege, totdat een objectieve waarde-bepaling wel mogelijk is.
3. Wijzigingen in een verkrijging die zich voordoen na het overlijden van de erflater worden enkel gevolgd, indien zij het gevolg zijn van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel voortvloeide uit het testament van de erflater.

Deze voorwaarden, waaraan een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn, kunnen niet klakkeloos in de wet worden opgenomen. Naast de eis dat economisch gelijke gevallen gelijk worden behandeld, moet ook rekening worden gehouden met andere beginselen van behoorlijke wetgeving, zoals rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud. Toepassing van deze beginselen heeft geleid tot een voorstel voor wijziging van de Successiewet, waarbij het belastbare feit voor de erfbelasting wordt gevormd door de artikelen 1 en 3:

Artikel 1.

1. Erfbelasting wordt geheven bij een verkrijging van goederen ten gevolge van of na het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, voor zover de verkrijging toerekenbaar is aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, en indien wordt verkregen:

- a. krachtens erfrecht;
- b. krachtens huwelijksvermogensrecht;
- c. krachtens een gift als bedoeld in art. 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek;
- d. krachtens de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van boek 6 van het Burgerlijk Wetboek, de omzetting van zodanige verbintenis in een rechtens afdwingbare daaronder begrepen;
- e. van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001; of

- f. in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, indien tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat.
2. Bij een verkrijging als is bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, wordt het verkregene geacht toerekenbaar te zijn aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, voor zover de bezittingen en schulden van het afgezonderd particulier vermogen tot het overlijden van de erflater ingevolge artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan hem zijn toegerekend. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot bezittingen en schulden als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 die zonder toepassing van dat lid tot het overlijden van de erflater aan hem zouden zijn toegerekend.
3. Bij een verkrijging na het overlijden van de erflater wordt slechts erfbelasting geheven, voor zover de verkrijging het gevolg is van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel ontstond op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Voor zover de uitoefening van het wilsrecht wijziging brengt in een eerdere verkrijging wordt de heffing ter zake van die verkrijging in zoverre herzien.
4. De erfbelasting wordt geheven van de verkrijger voor hetgeen hij verkrijgt na aftrek van de schulden en lasten die hij voor de verkrijging van de goederen op zich heeft genomen.

Artikel 3.

1. De verkrijging wordt in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend.
2. Voor de toepassing van deze wet worden de volgende verkrijgingen niet in aanmerking genomen:
 - a. de verkrijging van een goed waarop een vruchtgebruik rust, voor zover dat vruchtgebruik recht geeft op vervreemding en vertering van het goed;
 - b. de verkrijging van een vordering, voor zover de vordering pas opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar of eerder bij het intreden van een toekomstige onzekere gebeurtenis;
 - c. de verkrijging die afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis, voor zover het genot voor de verkrijger nog niet is aangevangen;
 - d. de verkrijging in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, voor zover waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk is.
3. Op het tijdstip dat een in het tweede lid genoemde uitzondering geheel of gedeeltelijk niet langer van toepassing is op de verkrijging of de vruchten daarvan, wordt voor dat deel een verkrijging in aanmerking genomen. Voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, en artikel 3, eerste lid, van deze wet wordt het tijdstip van de verkrijging gesteld op het tijdstip waarop de verkrijging in aanmerking is genomen.
4. De verkrijging van een vruchtgebruik als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a, wordt in aanmerking genomen voor de waarde in het economische verkeer van het goed waarop het vruchtgebruik betrekking heeft.
5. De met de vordering als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, corresponderende schuld wordt in aanmerking genomen voor een waarde van nihil.
6. Bij een verkrijging van een goed onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij de verkrijger recht heeft op vervreemding en vertering van het goed, wordt het goed in aanmerking genomen naar de waarde als ware het goed onvoorwaardelijk verkregen.

Het overnemen van deze wettekst leidt 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. Tevens

worden de meeste kritiekpunten uit de literatuur verholpen. Bovenal leidt het voorstel tot introductie van een economisch belastbaar feit, waarmee recht wordt gedaan aan de bedoeling van de wetgever om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen.

5.2 AANBEVELINGEN

In dit proefschrift wordt gepleit voor wijziging van het belastbare feit van de erfbelasting. Het geconstateerde verschil in belastingheffing naar gelang de juridische vormgeving (par. 1.2) laat zien hoe de Successiewet 1956 mogelijkheden biedt om via slimme juridische constructies de belastingdruk te mitigeren. Tevens worden kinderen geconfronteerd met belastingheffing over een verwachting op voordeel, die zij nog op geen enkele wijze kunnen verzilveren. Een systeem dat juist bij de verkrijging van een modaal vermogen onbillijkheden bewerkstelligt. Reeds in 1915 werd in het parlement als bekend verondersteld dat de Successiewet een product is van de eeuwige strijd tussen de fiscus, die werd beetgenomen, en de ingezetenen, om de fiscus beet te nemen.⁵⁷² En minister De Geer sluit hierbij aan als hij betoogt:⁵⁷³

“dat een rechtvaardige distributie van de belastingen medebrengt, dat de knoeiers geen voorsprong krijgen boven de eerlijken en dat geldt ook voor het successierecht. Wij moeten dus de wet zoo redigeeren, dat inderdaad er onder valt wat bedoeld wordt er onder te doen vallen.”

Hoewel de tegenstelling tussen ‘knoeiers’ en ‘eerlijken’ wellicht wat ongenueanceerd is, is het de taak van de wetgever om de wet zo in te richten dat de erfbelasting door iedere verkrijger naar de toegenomen draagkracht wordt afgedragen. Het is zijn opdracht om de ongerechtigheden van het huidige stelsel weg te nemen, zodat de belasting kan bogen op een breed maatschappelijk draagvlak. Mijn hoop is dat de wetgever aan deze oproep gehoor zal geven en zich daarbij laat leiden door hetgeen in dit onderzoek is geproponeerd. Terecht merkt Kamerlid Drion op dat de beste belastingwet die is, waarbij de minste neiging tot ontduiking is en waarbij de minste ontevredenheid wordt gewekt.⁵⁷⁴

Naar de toekomst toe geldt dat voorkomen beter is dan genezen. Dat begint bij een grondig wetgevingsproces. Het is niet toevallig dat bij het uiteenzetten van de grondslagen van het belastbare feit veelvuldig is geput uit de parlementaire geschiedenis van de 19^{de} en het begin van de 20^{ste} eeuw. Die oudere wets-geschiedenis is rijk aan fundamentele beschouwingen en getuigt van meer aandacht voor fiscale wetgeving dan tegenwoordig. Daarnaast kunnen veel fiscale problemen worden ondervangen door adequaat te reageren op wijzigingen van het civiele recht. Dat had de fiscale problematiek rondom de behandeling van de ouderlijke boedelverdeling/wettelijke verdeling (par. 4.2.1.2) en het

572. *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2386.

573. *Handelingen II* 1926/27, 6, blz. 111.

574. *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2393-2394.

vruchtgebruik met verterings- en vervreemdingsvoegdheid (par. 4.2.1.4) kunnen voorkomen.

Verder verdient het aanbeveling acht te slaan op de ontwikkeling die een regeling heeft doorgemaakt. In hoofdstuk 2 is gebleken dat voor een analyse van de problematische werking van het belastbare feit onderzoek naar de oorsprong van de erfbelasting onontbeerlijk is. Het is dan ook opvallend dat rechtshistorisch onderzoek zich tot nog toe enkel heeft gericht op de ontwikkelingen na 1805 en de periode daaraan voorafgaand buiten beschouwing is gebleven. Schuttevâer stapt zelfs volledig over dit deel fiscale geschiedenis heen en signaleert enkel een ontwikkeling van heffingen met een retributief karakter in de Middeleeuwen tot mutatierechten, zoals het Franse ‘droit de mutation par décès’.⁵⁷⁵ Verstraaten ziet de Ordonnantie van Gogel zelfs als “de eerste geordende regeling”.⁵⁷⁶ Ook in het rapport ‘Ficties en forfaits in het belastingrecht’ van de Vereniging voor Belastingwetenschap wordt onomwonden gesteld dat het recht van successie zijn ontstaan dankt aan de Ordonnantie van 4 oktober 1805.⁵⁷⁷

Ten slotte is het raadzaam om vaker af te vragen of een bepaald probleem naar zijn aard binnen het fiscale recht dan wel binnen een ander rechtsgebied behoort te worden opgelost. De belastingwetenschapper kan snel de neiging hebben om gebreken in het privaaf- of publiekrecht te willen ondervangen door uitgebreide fiscale wetgeving. Als echter een bepaald probleem een doelstelling van privaatrechtelijke aard ondergraaft, dient de oplossing idealiter ook binnen het privaatrecht te worden vormgegeven. Zo had een materieel ingestoken quasilegatenregeling de fiscale wetgever een grote dienst bewezen. De Successiewet had dan veel meer kunnen aansluiten bij de relevante regelingen in het privaatrecht, wat het geheel aanmerkelijk eenvoudiger zou hebben gemaakt. Des te materiëler het civiele recht is, des te makkelijker het is om te komen tot een eenvoudig en robuust belastbaar feit. De Romeinse rechtspraktijk dient daarvoor (nog altijd) als lichtend voorbeeld.

5.3 VERVOLGONDERZOEK

De Nederlandse erfbelasting is zeker niet de enige belasting bij overlijden die wordt geheven op grond van een complexe wettelijke regeling. De erfbelastingen in het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten overtreffen het wettelijke stelsel hier te lande zelfs met verve. Niet alleen bevatten de wetten van die landen uitgebreide bepalingen rondom tarieven, vrijstellingen en de behandeling van trustvermogen. Ook fictiebepalingen zijn buiten ’s lands grenzen geen onbekend fenomeen. Vereenvoudingswinst volgens de lijnen van dit onderzoek kan daarom naar verwachting ook in het buitenland worden gerealiseerd. Het zou dan ook de moeite waard zijn dit nader te verkennen.

575. 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. 123.

576. R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 19.

577. *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 149.

Een andere mogelijkheid tot vervolgonderzoek ligt op civielrechtelijk terrein. Schols en Schols betogen dat een wetgever, en in het verlengde daarvan de maatschappij, er belang bij hebben dat het fiscale en het civielrechtelijke denken niet te ver uit elkaar lopen.⁵⁷⁸ Daarom pleiten zij ervoor dat indien de fiscale wetgever zich van zwaarder ‘fictiegeschut’ gaat bedienen in de fiscale sferen dan de civielrechtelijke wetgever gedaan heeft, de civielrechtelijke wetgever zich op zijn beurt de vraag moet stellen in hoeverre hij maatschappelijk gezien niet verplicht is om ook de touwtjes wat aan te trekken ten faveure van andere schuldeisers dan de fiscus. Hierbij sluit ik me graag aan. Hoewel de fictiebepalingen in mijn voorstel worden afgeschaft, is het resultaat wel dat het belastbare feit van de erfbelasting een werkingssfeer heeft die de reikwijdte van het erfrecht verre te boven gaat. Mijns inziens is het wenselijk te onderzoeken in hoeverre de erfrechtelijke quasilegatenregeling ook niet op een meer economische leest kan worden geschoeid.

578. B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, “‘Enige’ civielrechtelijke dogmatiek misstaat de schenk(ings)- en erfbelasting niet!”, *WPNR* (2008) 6757, par. 6.2.