



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Het APV-regime na het overlijden van de inbrenger en de toerekening aan (fictieve) erfgenamen: de (onterfde) erfgenaam ontrafeld

Auerbach, X.G.R.; Boer, J.P.

Citation

Auerbach, X. G. R., & Boer, J. P. (2023). Het APV-regime na het overlijden van de inbrenger en de toerekening aan (fictieve) erfgenamen: de (onterfde) erfgenaam ontrafeld. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7490), 4-12. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3729634>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3729634>

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

Het APV-regime na het overlijden van de inbrenger en de toerekening aan (fictieve) erfgenamen

De (onterfde) erfgenaam ontrafeld

WFR 2023/212

De toepassing van het APV-regime na het overlijden van de inbrenger leidt tot uiteenlopende vragen. In deze bijdrage onderzoeken mr. X.G.R. Auerbach en prof. dr. J.P. Boer de toerekening van afgezonderd particulier vermogen aan de (fictieve) erfgenamen van de inbrenger. Auteurs concluderen op basis van de doelstellingen van de wetgever dat deze postume toerekening zowel underkill als overkill bevat. Zij roepen de wetgever op de verhouding tussen art. 2.14a lid 4 en lid 6 Wet IB 2001 te herzien.

1. Inleiding

Ingaande 2010 heeft de wetgever structuren die zijn opgezet met gebruikmaking van een afgezonderd particulier vermogen ('APV') willen bestrijden door een wettelijk toerekeningsregime te introduceren. De kern van het APV-regime, dat zich uitstrekt over diverse (belasting)wetten,³ is opgenomen in art. 2.14a lid 1 Wet IB 2001. Deze bepaling brengt mee dat het in een APV – zoals een trust of familiestichting – afgezonderde vermogen niet (langer) wordt toegerekend aan het discretionaire doelvermogen,⁴ maar aan degene die dat vermogen 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect' heeft afgezonderd ('de inbrenger'). Na het overlijden van de inbrenger wordt het afgezonderde vermogen toegerekend aan de erfgenamen van de inbrenger in de verhouding waarin zij verkrijger krachtens erfrecht zijn van de inbrenger.⁵

Reeds ten tijde van de invoering van het APV-regime is in de literatuur gewezen op de verstreckende gevolgen die de toerekeningsfictie kan hebben, omdat daarmee volledig voorbij wordt gegaan aan de civielrechtelijke en economische werkelijkheid.⁶ Deze afwijking laat zich het sterkst gevoelen na het overlijden van de inbrenger. Het afgezonderde vermogen – dat niet voor niets vermogen in de 'dooie hand' wordt genoemd – blijft immers na het overlijden van de inbrenger in stand. Van een (erfrechtelijke) verkrijging daarvan als gevolg van het overlijden van de inbrenger door de erfgenamen of begunstigden is civielrechtelijk geen sprake.⁷

Ruim tien jaar na de invoering van het APV-regime kan uit de rechtspraak worden afgeleid dat de problematiek van de toerekening na overlijden van die inbrenger zich ook daadwerkelijk voordoet. Tevens zijn ons uit de rechtspraak genoegzaam casusposities bekend waarin deze problematiek aan de orde is. Het gaat om gevallen waarin toerekening plaatsvindt (i) aan een erfgenaam die geen (volledige) begunstigde is,⁸ (ii) aan een begunstigde die geen erfgenaam is,⁹ en (iii) in afwijking van de verhouding waarin erfgenamen verkrijgers krachtens erfrecht zijn.¹⁰

In deze bijdrage onderzoeken wij de knelpunten die ontstaan bij de toepassing van het APV-regime in het licht van de doelstellingen van de wetgever ten aanzien van de toerekening van het afgezonderde vermogen aan de erfgenamen na het overlijden van de inbrenger.¹¹

Deze bijdrage is als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 brengen wij de doelstellingen van de wetgever in kaart ten aanzien van de toerekening na het overlijden van de inbrenger. Vervolgens besteden wij aandacht aan het relevante wettelijke kader voor erfgenamen vanuit civielrechtelijke

1 Xavier Auerbach is belastingadviseur bij Auerbach & Co te Bilt-hoven, als counsel verbonden aan Atlas Tax Lawyers te Amsterdam en fellow van het Center for Wealth Management van de Business Universiteit Nyenrode.

2 Koos Boer is partner bij Lubbers, Boer & Douma, tevens hoogle-raar aan de Universiteit Leiden.

3 Het APV-regime bestaat uit verschillende bepalingen, waarvan art. 2.14a Wet IB 2001 de ruggengraat vormt. Zie art. 10a.7 Wet IB 2001 (en art. 4a Uitv.reg. IB 2001), art. 8 lid 15 Wet VPB 1969, art. 4 lid 8 onderdeel c Wet DB 1965, art. 16, art. 17 en art. 17a SW 1956 (en art. 3 Uitv.reg. SB), art. 25b en art. 25ba Bvdb 2001 en art. 23a IW 1990.

4 Op basis van HR 18 november 1998, nr. 31 756, 31 758 en 31 759, BNB 1999/35-37, en de kwalificatieregels voor (buitenlandse) rechtsvormen is een niet-discretionair doelvermogen in beginsel een non-transparante entiteit waaraan het afgezonderde vermogen moet worden toegerekend. Zie J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: SDU 2011, p. 269-300.

5 Na het overlijden van deze erfgenamen treedt een 'cascade-effect' op en wordt het vermogen voortaan toegerekend aan de erfgenamen van de erfgenamen, enzovoorts (art. 2.14a lid 1 laatste volzin Wet IB 2001).

6 Zie o.a. X.G.R. Auerbach, 'Afgezonderd Particulier Vermogen: constructiefouten', *WFR* 2010/1172, J.P. Boer, 'Inpassing van de Anglo-Amerikaanse trust: een onderzoek naar fiscale (non-)transparantie', *TFO* 2010/1 en R.M. Freudenthal, 'Het nieuwe APV-regime: "Zwarte Pieten" met familie en fiscus', *TFO* 2010/40.

7 Zie o.a. A.J. van Hoepen, 'Never trust a trust. Het verhaal van de treurige legitimaris', *WPNR* 2014/7007 en H.M.C. Duin, 'Rechtsvragen rondom trusts, Privaatstichtingen en de legitieme', *KwEP* 2021/9.

8 HR 26 maart 2021, nr. 19/03671, BNB 2021/111 en Hof Den Haag 28 mei 2019, nr. 18/00673, V-N 2019/37.5.

9 Rb. Noord-Holland, nrs. 20/6303 en 21/163, V-N 2023/17.2.1.

10 Hof Den Haag 28 mei 2019, nr. 18/00673, V-N 2019/37.5.

11 Hierbij abstraheren wij van de (voor)vraag of een afgezonderd vermogen kan worden aangemerkt als een sociaal belang behartigende instelling ('SBI'; art. 2.14a lid 2 Wet IB 2001 jo. art. 5c AWR) en wie de inbrenger van dat vermogen is.

telijke optiek, alsmede de fiscaalrechtelijke uitbreidingen daarvan in het kader van het APV-regime ('fictieve erfgenamen'). Wij betogen dat de regeling voor de toerekening aan (fictieve) erfgenamen tekortkomingen bevat, waardoor de doelstellingen van de wetgever niet voldoende (*underkill*) of in te vergaande mate worden bereikt (*overkill*). Wij illustreren dit aan de hand van een recente uitspraak van Rechtbank Noord-Holland (onderdeel 3).¹² Deze bijdrage wordt afgerond met een conclusie waarin wij – binnen het bestaande wettelijke kader – een voorstel doen voor een evenwichtige toerekening na overlijden van de inbrenger (onderdeel 4).

2. Doelstellingen van het APV-regime na overlijden inbrenger

2.1 Achtergrond afwijkende toerekening

De wetgever heeft met het APV-regime gekozen voor een toerekeningsregime waarbij het discretionaire gedeelte van het vermogen van een APV niet (langer) wordt toegerekend aan het APV als zelfstandig discretionair doelvermogen, maar aan de inbrenger (gedurende diens leven) dan wel diens erfgenamen (na overlijden). Door voorbij te gaan aan het APV als 'fiscaal toerekeningscentrum' wordt een heffingsvacuüm voorkomen ten aanzien van vermogen in entiteiten die geen 'aandelen, winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid, etc.' toekennen aan degenen die het vermogen hebben afgezonderd.¹³ Het APV-regime is bedoeld als een robuuste regeling die de Belastingdienst in staat stelt constructies effectief te bestrijden.¹⁴ De noodzaak van wetgevend optreden is door de wetgever geadstrueerd door erop te wijzen dat in enkele duizenden APV's ca. € 30 miljard vermogen zou zijn ondergebracht.¹⁵ Uit de evaluatie volgt dat de toerekeningsregels van het APV-regime – inclusief uitstralingseffecten naar eerder jaren – reeds in 2013 ca. € 650 miljoen hebben opgebracht.¹⁶

2.2 Toerekening gedurende leven: de inbrenger

Gedurende zijn leven vindt toerekening van het in een APV afgezonderde vermogen plaats aan de inbrenger. Het gevolg daarvan is dat het APV voor de belastingheffing zo veel mogelijk wordt genegeerd.¹⁷ Deze toerekening kan voor de gevolgen daarvan gelijk worden gesteld met fiscale transparantie.¹⁸

Toerekening aan de inbrenger is door de wetgever gemotiveerd met de opmerking dat een inbrenger geen vermogen overdraagt 'zonder zeker te weten dat het vermogen toekomt aan de begunstigden die hij aanwijst'.¹⁹ Kernachtig verwoord: de inbrenger wordt geacht gedurende zijn leven te blijven beschikken over de afgezonderde vermogensbestanddelen.²⁰ De inbrenger, zo is door de wetgever opgemerkt, weet waar hij aan begint.²¹ Het is duidelijk dat deze 'waarschuwing' voor de erfgenamen niet opgaat; zij hebben met de afzondering niets van doen, maar wel met de toerekening (na overlijden van de inbrenger). Toerekening aan de begunstigden – in plaats van de inbrenger – stuit af op het feit dat zij de structuur niet hebben opgezet, daar niets van weten en geen onbelemmerde beschikkingsmacht hebben.²² Tevens kan de kring van begunstigde gemakkelijk wijzigen.

De wetgever is met de veronderstelde beschikkingsmacht bewust voorbijgegaan aan de aard van een discretionair APV. Eigen aan een discretionair APV is dat de beschikkingsmacht bij het bestuur berust en niet bij de inbrenger. Het APV-regime hinkt daarmee op twee gedachten: enerzijds is het APV-regime uitsluitend van toepassing op het discretionaire gedeelte van een APV, anderzijds wordt de toerekening gerechtvaardigd met de aanname dat het discretionaire bestuur in wezen een wassen neus is.

In de rechtspraak is de vraag opgekomen hoe de toerekening op basis van de veronderstelde beschikkingsmacht van de inbrenger zich verhoudt tot de beschikkingsmachtcriterium uit de rechtspraak.²³ In zijn conclusie van 26 april 2023 betoogt A-G Wattel wederom²⁴ dat bij feitelijke beschikkingsmacht van de inbrenger het APV-regime niet aan de orde komt; wat fiscaal niet is afgezonderd, behoeft ook niet te worden toegerekend op grond van het APV-regime. A-G Wattel verwijst hiervoor onder meer naar HR 26 maart 2021, nr. 19/03671, r.o. 4.1.2, *BNB* 2021/111. In de 'Praktijkhandreiking Afgezonderde particuliere vermogens' is dit standpunt ook door de Belastingdienst ingenomen.²⁵

Hoewel deze opvatting ons niet onlogisch voorkomt, rijst de vraag hoe deze zich verhoudt tot de opmerking in de wetsgeschiedenis – in het kader van de toerekeningsstop (destijds art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001) – dat het APV-regime een 'gesloten systeem' is waarbinnen 'noch op basis van an-

12 Rb. Noord-Holland 14 februari 2023, nr. 20/6303 en 21/163, *V-N* 2023/17.2.1.

13 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 10-11.

14 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 10.

15 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 71.

16 *Kamerstukken I* 2012/13, 31 930, nr. 1, p. 5.

17 De Hoge Raad omschrijft het APV-regime in essentie als een regeling 'op grond waarvan vermogensbestanddelen die in een APV worden ingebracht eenzelfde fiscale behandeling krijgen als vermogensbestanddelen die niet op een zodanige wijze zijn afgezonderd.' Zie HR 7 juli 2023, nr. 21/04641, r.o. 3.2.2, *V-N* 2023/3.9.

18 HR 28 oktober 2022, nr. 22/00600, r.o. 2.5, *BNB* 2023/34.

19 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 10.

20 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 11 en p. 50.

21 Zie o.a. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 50 en *Handeling I* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 457. Uiteraard geldt dit niet voor inbrengers die op grond van het overgangsrecht (art. 10a.7 Wet IB 2001) met materieel terugwerkende kracht aan het APV-regime zijn onderworpen.

22 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 15.

23 HR 22 juli 1981, nr. 20 657, *BNB* 1982/42 en HR 30 oktober 1985, nr. 22 715, *BNB* 1986/16.

24 Zie ook zijn conclusie voorafgaande aan HR 12 februari 2021, nr. 19/01293, *BNB* 2021/99.

25 Zie de vrijgegeven documenten 15 en 19 in het kader van het besluit op het WOB-verzoek van 17 februari 2022.

dere leerstukken of wettelijke bepalingen toerekening van vermogen of inkomsten van het APV plaatsvindt aan eventuele gerechtigden of aan degene die het vermogen heeft afgezonderd.²⁶ De rechtspraak over het beschikkingsmacht criterium is ontegenzeggelijk een dergelijk 'ander leerstuk'. Ingeval een ander dan de inbrenger – bijvoorbeeld een begunstigde – feitelijk zou kunnen beschikken over het afgezonderde vermogen als ware het eigen vermogen, dan komt de toerekening op basis van deze feitelijke beschikkingsmacht in conflict met die op basis van de veronderstelde beschikkingsmacht van de inbrenger.

Indien de feitelijke beschikkingsmacht geen juridisch afdwingbaar recht²⁷ impliceert, waardoor het APV (gedeeltelijk) zijn discretionaire karakter zou verliezen, zou de genoemde opvatting van de A-G kunnen leiden tot dubbele toerekening. Ondanks de feitelijke beschikkingsmacht blijft immers sprake van het 'rechtens afzonderen van vermogen' als bedoeld in art. 2.14a lid 3 Wet IB 2001. Wij achten dubbele toerekening onwenselijk. Een toerekening op grond van een ander leerstuk mag naar onze mening niet interfereren met de toerekening op grond van art. 2.14a lid 1 Wet IB 2001. In zo'n geval dient de toerekening op grond van het APV-regime te prevaleren.

2.3 Systematiek na overlijden: toerekening aan erfgenamen

Na het overlijden van de inbrenger vindt toerekening van het afgezonderde vermogen plaats aan zijn erfgenamen in de verhouding waarin zij verkrijger krachtens erfrecht zijn (art. 2.14a lid 1 Wet IB 2001). De onderbouwing voor deze toerekening is gebaseerd op de veronderstelling 'dat het in de rede ligt' dat de inbrenger heeft geregeld dat de erfgenamen na zijn overlijden beschikkingsmacht krijgen over het APV.²⁸ Bovendien zouden de erfgenamen 'in nagenoeg alle gevallen' ook de begunstigten zijn van het APV, aldus de toenmalige bewindsman.²⁹ De afstand van de erfgenamen tot het APV is – zoals de wetgever onderkende – groot en kan ertoe leiden dat de toerekening van vermogensbestanddelen tot gevolg heeft dat bij een discretionaire opstelling van het bestuur van het APV de toerekening van het afgezonderde vermogen resulteert in een belastingheffing die niet kan worden voldaan uit het toegerekende vermogen of het daaruit afkomstige inkomen. In het bijzonder geldt dit indien het toegerekende vermogen bestaat uit vermogensbestanddelen die fictief en forfaitair inkomen genereren in box 3. Hierbij kan sterk worden betwijfeld of het

APV-regime op stelselniveau in overeenstemming is met art. 1 EP EVRM.³⁰

Voor het overige wordt de toerekening aan de erfgenamen door de wetgever onderbouwd met de opmerking dat het afgezonderde vermogen fiscaal nu eenmaal wordt geacht te behoren tot het vermogen van de inbrenger/erflater.³¹ Toerekening aan de erfgenamen – die wordt voorafgegaan door een fictieve erfrechtelijke verkrijging (art. 16 SW 1956) – is aldus te beschouwen als logische consequentie.

De keuze voor de erfgenaam is echter niet 'gemakshalve' gemaakt, maar mede omdat deze categorie 'helder is en niet of moeilijk te manipuleren'.³² Zo zou het aanwijzen van een stroman in een exotisch belastingparadijs als begunstigde aanzienlijk eenvoudiger zijn dan 'het ontvaren van de gebruikelijke wettelijke erfgenamen en het aanwijzen van de genoemde stroman als erfgenaam'.³³ Discussies die zich kunnen voordoen bij het bepalen van wie begunstigde is of kan zijn, juist bij een discretionair APV, doen zich alsdan niet voor, zo was de gedachte.

Door de wetgever is – zoals opgemerkt – onderkend dat de erfgenamen – ondanks de veronderstelde betrokkenheid – verder afstaan van het APV dan de inbrenger. Erfgenamen behoeven immers niet betrokken te zijn bij het instellen van het APV, en kunnen daarvan zelfs onwetend zijn. De wetgever heeft zich gerealiseerd dat 'zich in een uitzonderlijk geval de situatie [kan] voordoen dat de erfgenaam de nalatenschap verwerpt, of expliciet en definitief is uitgesloten van de kring van begunstigten'.³⁴ Om die reden voorzag het oorspronkelijke art. 2.14a lid 5 Wet IB 2001 (thans: lid 6 eerste twee volzinnen) in de mogelijkheid voor erfgenamen om te doen blijken dat zij geen begunstigten zijn of kunnen worden van het APV ('zwarteschapbepaling'). Het zesde lid – waaraan later een derde volzin is toegevoegd (zie cursivering) – luidt thans als volgt:

"6. Het eerste lid, tweede en derde volzin, is niet van toepassing met betrekking tot een erfgenaam, ingeval blijkt dat deze persoon en diens partner niet rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde zijn van het afgezonderd particulier vermogen en dit ook niet kunnen worden. Ingeval de eerste volzin toepassing vindt, worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het afgezonderd particulier vermogen toegerekend aan de overige erfgenamen in dezelfde verhouding als zij verkrijgers krachtens erfrecht zouden zijn geweest bij uitsluiting van de in de

26 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 81.

27 Zie HR 15 maart 2013, nr. 12/01040, *BNB* 2013/118 en HR 15 maart 2013, nr. 12/03372, *BNB* 2013/119 en HR 26 maart 2021, nr. 19/03671, *BNB* 2021/111, alsmede art. 4a lid 1 Uitv.reg. IB 2001.

28 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 12.

29 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 52.

30 Wij verwijzen naar HR 24 december 2021, nr. 21/01243, r.o. 3.2.2 en 3.2.3, *BNB* 2022/27. Zie voorts W.R. Kooiman en C. van Hoek, *Het box 3-arrest: het recht van de sterkste?*, *NLF* 2022/3, onderdeel 5.

31 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 12.

32 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 49.

33 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 52.

34 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 12.

eerste volzin bedoelde erfgenaam. *De in het eerste lid, tweede en derde volzin, bedoelde toerekening is niet van toepassing ingeval blijkt dat de erfopvolging krachtens uiterste wilsbeschikking in overwegende mate is gericht op het geheel of gedeeltelijk ontgaan of uitstellen van de in het eerste lid, tweede en derde volzin, bedoelde toerekening.*"

Anders dan waarvan de wetgever kennelijk uitging, heeft de zwarteschaapbepaling geen effect op het 'uitzonderlijke geval' waarin de erfgenaam de nalatenschap verwerpt. Deze persoon is dan immers civielrechtelijk geen erfgenaam (meer), waardoor aan hem reeds op grond van de hoofdregel art. 2.14a lid 1 tweede volzin Wet IB 2001 geen vermogen kan worden toegerekend. Het geval van de verwerpende erfgenaam wordt dan ook niet met deze bepaling ondervangen. Dit werd pas later geadresseerd tijdens de behandeling in de Eerste Kamer (zie onderdeel 3.3) door ook de verwerpende erfgenaam – in afwijking van art. 4:190 BW – als erfgenaam aan te merken.

De gecursiveerde volzin van het hiervóór geciteerde art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 is bij de eerste nota van wijziging toegevoegd om de inspecteur de mogelijkheid te geven tegenbewijs te leveren ingeval de inbrenger – om fiscale redenen – krachtens uiterste wilsbeschikking de toerekening heeft gemanipuleerd. Hierbij kan volgens de wetsgeschiedenis worden gedacht aan de situatie waarin aan een in het buitenland wonende erfgenaam een aanmerkelijk groter erfdeel (bijvoorbeeld 99%) is toegekend dan aan de in Nederland wonende erfgenamen (bijvoorbeeld 1%), waardoor de heffing van inkomstenbelasting wordt verminderd.³⁵ Overigens rust op de inspecteur een verzwaarde bewijslast ('blijkt').

Voorts is bij de eerste nota van wijziging – in reactie op signalen uit de literatuur³⁶ – het huidige art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 geïntroduceerd. De toerekening aan de erfgenamen zou kunnen worden ontgaan door bloed- of aanverwanten te onterven en in hun plaats een onvindbare (Al Qaida) of vrijgestelde (Staat der Nederlanden) verkrijger als erfgenaam te benoemen, terwijl de onderfde erfgenamen wel begunstigden (kunnen) zijn van het APV. Het moet gaan om erfgenamen die daadwerkelijk zijn onderfd, en niet slechts 'niets verkrijgen', omdat een andere erfgenaam enige begunstigde is.³⁷ De echte onderfde erfgenaam zal dikwijls een 'excluded person' zijn van het APV, zo

merkt de staatssecretaris op.³⁸ Het ingevoerde art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 bepaalt dan ook:

"4. Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt onder een erfgenaam mede verstaan een persoon die is onderfd en die rechte dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen."

De toelichting vermeldt dat 'bij een onderfde persoon in de praktijk vooral [wordt] bedoeld op (klein)kinderen, (groot)ouders, broers, zusters van de erflater die door de wet als erfgenamen tot zijn nalatenschap zouden kunnen worden geroepen maar krachtens uiterste wilsbeschikking zijn uitgesloten'.³⁹ Ook constructies binnen de familiesfeer, waaronder *generation skipping*, wordt door deze bepaling bestreken. Hoewel deze bepaling blijken haar toelichting is gericht op het tegengaan van constructies is – anders dan in art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 – in de wettekst merkwaardigerwijs geen kenbare beperking aangebracht tot 'anti-fiscale ontervingen'.

3. Knelpunten bij de toerekening aan erfgenamen

3.1 Wie is de (fictieve) erfgenaam?

Het begrip 'erfgenaam' voor toepassing van het APV-regime dient in beginsel overeenkomstig het Burgerlijk Wetboek ('BW') te worden uitgelegd.⁴⁰ Anders dan de fiscale term 'verkrijger krachtens erfrecht' vallen de legataris, lastbevoordeelde en legitimaris daar niet onder. De wetgever heeft bewust gekozen voor aansluiting bij de civielrechtelijke invulling van het begrip 'erfgenaam', omdat dit minder manipuleerbaar zou zijn dan aansluiting bij de 'begunstigden'. Hierna zetten wij dit civielrechtelijke begrip 'erfgenaam' uiteen. Vervolgens besteden wij aandacht aan de nadere invulling van dit begrip voor toepassing van het APV-regime en de daarmee samenhangende knelpunten.

3.2 Het civielrechtelijke begrip 'erfgenaam'

Op grond van art. 4:1 BW is een erfgenaam degene die door de wet (versterferfrecht), of de uiterste wil (testament) tot de nalatenschap wordt geroepen.⁴¹ Erfgenamen kunnen op grond van het versterferfrecht uit 'eigen hoofde' erven, dan wel bij plaatsvervulling⁴² tot de nalatenschap worden ge-

35 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 10, p. 25.

36 R.P.C. Cornelisse, 'Over de Al-Qaedaroute en de nieuwe Balkenende-norm', *FED* 2009/46.

37 Zie *Kamerstukken II* 2009/10, nr. 10, p. 52: "De leden van de VVD-fractie vragen hoe de heffing loopt ter zake van trustvermogen ingeval de erflater de Staat tot enig erfgenaam benoemt. Ik begrijp de vraag van de VVD-fractie als aan de vraag wordt toegevoegd dat de wettelijke erfgenamen van de inbrenger weliswaar de begunstigden zijn van de trust maar dat zij zijn onderfd. Er zou dan een heffingslek ontstaan."

38 *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 37.

39 *Kamerstukken II* 2008/09, nr. 31 930, nr. 10, p. 25.

40 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 53.

41 Zie ook Asser/Perrick 4 2017/16, nr. 16.

42 Plaatsvervulling doet zich voor bij personen die op het ogenblik van het openvallen van de nalatenschap niet meer bestaan, onwaardig zijn, onderfd zijn of verwerpen of wier erfrecht is vervallen (art. 4:12 lid 1 BW) en eindigt bij de zesde graad (art. 4:14 lid 3 jo 1:3 BW).

roepen (art. 4:10 BW). Het zogeheten parentele stelsel brengt mee dat volgordekelijk eerst de groep (niet van tafel en bed gescheiden) echtgenoten en kinderen van de erflater tot de nalatenschap wordt geroepen. Indien deze groep geen erfgenaam (al dan niet bij plaatsvervulling) oplevert, kunnen de ouders en de broers en zussen erven (tweede groep), daarna pas de grootouders (derde groep) en tot slot de overgrootouders (vierde groep) van de erflater. Uitsluitend de afstammelingen van een kind, broer, zuster, grootouder of overgrootouder worden bij plaatsvervulling geroepen (art. 4:10 lid 2 BW).

Ingevolge art. 4:1 lid 2 BW geldt dat van de erfopvolging bij versterf kan worden afgeweken bij een uiterste wilsbeschikking die (i) een erfstelling of (ii) een onterving inhoudt. Het betreft een nevenschikking; een erfstelling die een afwijking inhoudt van het versterferfrecht is geen onterving, ook niet als de versterferfgenaam hierdoor niets verkrijgt. Zo is in het voorbeeld waarbij een erflater twee kinderen heeft en bij testament bepaalt dat het oudste kind de enige erfgenaam is, het jongste kind niet onterfd.⁴³ In de rechtspraak wordt voor dit geval wel de term 'impliciete' of 'indirecte onterving' gebruikt. Het Handboek Erfrecht stelt dat het benoemen van een enig erfgenaam 'vanzelfsprekend' geen echte onterving is.⁴⁴ Het onderscheid is overigens niet van louter academische aard. Onterving en het geval waarin een versterferfgenaam niets verkrijgt door een testamentaire making verschillen onder meer van elkaar voor wat betreft de rechtsgevolgen en uitlegvraagstukken.⁴⁵

Onterving geschiedt bij uiterste wil, opgemaakt in de vorm van een notariële akte (art. 4:94 BW). Wie is onterfd, is dus geen erfgenaam. Wel kan de onterfde erfgenaam – zijnde degene die door de wet tot de nalatenschap van de erflater wordt (lees: 'zou worden') geroepen, legitimaris zijn en een beroep doen op de legitieme portie (art. 4:63 BW). Hij verkrijgt ter omvang van de legitieme portie een vordering op – in beginsel – de erfgenamen (art. 4:79 en 4:80 BW).

3.3 Het fiscaalrechtelijke begrip 'erfgenaam'

Het begrip erfgenaam voor toepassing van het APV-regime sluit aan bij het hiervóór uiteengezette civielrechtelijke begrip. Degene die onwaardig is om te erven (art. 4:3

BW) en degene die uit de uiterste wilsbeschikking geen voordeel kan genieten (art. 4:57 e.v. BW) is ook voor fiscale doeleinden geen erfgenaam.⁴⁶ De aansluiting bij het civiele recht is overigens niet absoluut; de wetgever heeft (buiten)wettelijk een aantal aanvullingen geformuleerd die de robuustheid van het APV-regime dienen te waarborgen.⁴⁷

Hiervóór kwam reeds ter sprake (onderdeel 2.3) dat de verwerpende erfgenaam – ondanks dat deze civielrechtelijk geen erfgenaam (meer) is – voor toepassing van het APV-regime toch als erfgenaam wordt gezien. De wetgever heeft 'niet ongeclausuleerd' willen toestaan dat een begunstigde door verwerping van de nalatenschap buiten het APV-regime zou kunnen blijven.⁴⁸ Door verwerping zou immers naar keuze van de erfgenamen een heffingslek kunnen ontstaan. Hoewel deze aanvulling ons zinvol lijkt, had deze uitbreiding van het begrip erfgenaam kenbaar in art. 2.14a Wet IB 2001 moeten worden opgenomen.⁴⁹

Voorts kwam in onderdeel 2.3 de onterfde erfgenaam ter sprake die op grond van art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 – in afwijking van het civiele recht – als erfgenaam wordt beschouwd, indien hij 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen'. Het zou gaan om 'bijzondere gevallen', de zogeheten 'ontervingsconstructies', waarvan de staatssecretaris verwacht dat ze – juist door deze maatregel – 'niet veel zullen voorkomen'.⁵⁰ Opvallend genoeg stelt de wettekst niet als voorwaarde dat een misbruikoogmerk aanwezig moet zijn. Mogelijk is dat te verklaren vanuit de gedachte dat het uitsluitend om uitzonderlijke gevallen van ontervingsconstructies zou gaan. Opmerkelijk is voorts dat deze bepaling geen antwoord geeft op de vraag hoe de omvang van het toe te rekenen vermogen wordt bepaald. Toerekening op basis van de hoofdregel van art. 2.14a lid 1 Wet IB 2001, levert immers niets op bij een onterfde erfgenaam (zie onderdeel 3.4).

Van de regeling voor onterving is te onderscheiden de regeling voor het anti-fiscale testament (art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001). Deze bepaling bevat geen uitbreiding van het begrip 'erfgenaam', maar regelt 'slechts' dat voor de toerekening tussen erfgenamen kan worden afgeweken van de erfrechtelijke verkrijging bij fiscaal gedreven testamenten. Is deze bepaling van toepassing, dan kan de inspecteur voor de toerekening op grond van art. 2.14a Wet IB 2001

⁴³ Het andersluidende oordeel in het voorbeeld van de Belastingdienst waarin een ANBI en een dochter tot enig erfgenaam zijn benoemd, maar een zoon niets verkrijgt, gaat dan ook van een onjuiste rechtsopvatting uit. Zie document 16 (p. 71) bij het besluit op het WOB-verzoek van 17 februari 2022.

⁴⁴ M.J.A. van Mourik (red.), *Handboek Erfrecht*, Deventer: Kluwer 2020, nr. VII.1.2.

⁴⁵ Zie o.a. *Handboek Erfrecht*, nr. VII.1.2, N.V.C.E. Bauduin en T.F.H. Reijnen, *Uiterste wil en onderscheiden soorten van uiterste wilsbeschikkingen (Monografieën BW nr. B21)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, nr. 4.62 en S. Perrick, Mr. C. Assers *Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 4. Erfrecht en schenking*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, nr. 45.

⁴⁶ *Kamerstukken I* 2009/10, nr. D, p. 30.

⁴⁷ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 108-109.

⁴⁸ *Kamerstukken I* 2009/10, nr. D, p. 30.

⁴⁹ Zie X.G.R. Auerbach, 'Afgezonderd Particulier Vermogen: constructiefouten', *WFR* 2010/1172.

⁵⁰ *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 76, p. 11-12.

– in afwijking van de erfrechtelijke verdeling – aansluiten bij ‘de ongeconstrueerde erfrechtelijke verdeling’.⁵¹

3.4. Verhouding tussen de regeling voor onterving en het anti-fiscale testament

Opvallend genoeg heeft de wetgever geen aandacht besteed aan de verhouding tussen de leden 4 (‘onterving’) en 6 (anti-fiscaal testament) van art. 2.14a Wet IB 2001, waardoor zowel underkill als overkill ontstaat bij de toepassing van het APV-regime na overlijden van de inbrenger. Integendeel, uit de parlementaire behandeling doemt het beeld op van een wetgever die het civielrechtelijke spoor bijster is en ook de interne systematiek van art. 2.14a Wet IB 2001 niet helder voor ogen heeft gestaan. In dit verband kan worden verwezen naar de antwoorden op vragen van de CDA-fractie naar aanleiding van de APV-regeling na overlijden.⁵²

“Daarnaast wil ik met deze bepaling [lid 6] aangeven dat het maatschappelijk niet gewenst is dat men om fiscale redenen (het «voorkomen van toerekening») personen ontferft of voor een erfrechtelijke verdeling kiest die fiscaal gedreven is. Ik laat de invulling en uitwerking van deze bepaling daarom over aan de praktijk en wil het toepassingsbereik ervan niet op voorhand beperken. Indien artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, laatste volzin is toegepast wordt de bedoelde persoon wederom volledig in de kring van erfgenamen opgenomen en vindt de toerekening plaats op basis van de hoofdregel.”

Anders dan het citaat suggereert, heeft uitsluitend art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 betrekking op onterving, waaronder moet worden verstaan de expliciete onterving. De ontferfde erfgenaam kan op basis van deze regeling tóch erfgenaam zijn, als hij tevens (formeel of materieel) begunstigde is van het APV. Het bepaalde in art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001, heeft daarentegen betrekking op de fiscaal geïndiceerde testamentaire verdeling van erfdelen tussen (bestaande) erfgenamen die tevens begunstigde zijn.

Anders dan het vierde lid, (‘onder erfgenaam wordt mede verstaan’) spreekt het zesde lid niet over het aanwijzen van erfgenamen, maar sluit het aan bij de ‘in het eerste lid, tweede en derde volzin, bedoelde toerekening’ aan erfgenamen. De opmerking in de wetsgeschiedenis dat art. 2.14a lid 6 laatste volzin, Wet IB 2001 tot gevolg heeft dat ‘de bedoelde persoon wederom volledig in de kring van erfgenamen [wordt] opgenomen’, is in zoverre dan ook onzuiver. Een begunstigde die (volledig) impliciet is ontferfd, wordt derhalve niet aangemerkt als erfgenaam op grond van lid 4 of lid 6.

Ook de reactie van de staatssecretaris⁵³ op een aantekening in *Vakstudie Nieuws*⁵⁴ bij de eerste nota van wijziging getuigt van verwarring. De Redactie *Vakstudie Nieuws* stipt terecht aan dat het aanmerken van de ‘ontferfde erfgenaam’ als erfgenaam (lid 4) strikt genomen geen effect sorteert. Aangezien de toerekeningsfictie na overlijden van de inbrenger aansluit bij de verhouding waarin de erfgenaam verkrijger is krachtens erfrecht van de inbrenger, en de ontferfde erfgenaam – uit de aard der zaak – niets verkrijgt, is de fictie zinledig. In reactie hierop antwoordt de staatssecretaris:

“De redactie van *Vakstudienieuws* veronderstelt ten onrechte dat alleen situaties waarbij een persoon volledig ontferfd is onder de reikwijdte van het vierde en impliciet het zesde lid vallen. Dat is geenszins bedoeld. Ook gedeeltelijk ontferfde personen kunnen onder de bedoelde bepalingen vallen.”

Wat ook precies mag worden verstaan onder een ‘gedeeltelijk ontferfde persoon’ (impliciet of expliciet ontferfd), deze persoon is nog altijd erfgenaam. Daarmee bevindt deze zich nog altijd binnen de draaircirkel van art. 2.14a lid 1 Wet IB 2001 en dient – in voorkomende gevallen – hoogstens de omvang van de toe te rekenen erfrechtelijke verkrijging te worden bepaald met inachtneming van art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001. Het genoemde art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 voegt voor dat geval niets toe, want het zou hoogstens een begunstigde als erfgenaam aanwijzen die al erfgenaam is.

Het vorige citaat uit de wetsgeschiedenis wordt vervolgd met de opmerking:

“Verder merkt de redactie van *Vakstudie Nieuws* op dat volgens het eerste lid wordt toegerekend aan diegenen die verkrijgers zijn krachtens erfrecht. De ontferfde begunstigten verkrijgen niets krachtens erfrecht, hun erfgenaamschap is immers een fiscale fictie. De toerekening zou dan nihil bedragen. Dat kan volgens de redactie – terecht – niet de bedoeling zijn. We moeten in een dergelijk geval namelijk toerekenen mede op basis van de omvang van de begunstiging. Probeert men via gehele of gedeeltelijke onterving aan de ene kant en (grotere) begunstiging aan de andere een situatie te creëren die materieel overeenkomt met een gebruikelijke erfrechtelijke verdeling, dan komt de onderhavige bepaling in beeld. Het gaat hier derhalve om uitzonderlijke situaties – het voorbeeld in *Vakstudie Nieuws* is daarvan een voorbeeld – waarvan ik op voorhand al aangeef dat men deze beter kan vermijden.”

Het citaat toont aan dat de interactie tussen – evenals de gevolgen van – enerzijds de regeling voor ontferfde erfge-

51 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 76, p. 12.

52 *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 30.

53 *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 31.

54 Zie V-N 2009/41.3.

namen (lid 4) en anderzijds die voor het anti-fiscale testament (lid 6) de wetgever niet goed voor ogen heeft gestaan. Hierbij lijkt het dat de wetgever zich onvoldoende bewust was van het onderscheid tussen expliciete en impliciete onterving.

Allereerst kan worden opgemerkt dat het citaat onduidelijkheid oproept waar het gaat om de afbakening tussen art. 2.14a lid 4 en lid 6 Wet IB 2001. Zoals opgemerkt, heeft art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 betrekking op de expliciete onterving en is art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 gericht tegen het anti-fiscale testament. Als beide leden dezelfde materie zouden bestrijken, en elke testamentaire afwijking van het versterferfrecht een 'gedeeltelijke (impliciete) onterving zou zijn', dan is lid 6 *de facto* overbodig. Indien die opvatting juist zou zijn, gaat het APV-regime aanmerkelijk verder dan nodig, omdat dan elke testamentaire making die afwijkt van het versterferfrecht (en doorgaans is dat de bedoeling van een testament) onder lid 4 valt. Voor die gevallen dient de toerekening 'mede op basis van de begunstiging plaats te vinden'. Zou het vermogen niet zijn afgezonderd in een APV, dan zou de inbrenger daarover wel testamentair hebben kunnen beschikken op een wijze die afwijkt van het versterferfrecht. Door elke afwijking van het versterferfrecht te zien als impliciete onterving bestaat ten aanzien van het afgezonderde vermogen niet langer een testeervrijheid. Hiermee gaat het APV-regime verder dan nodig en is sprake van overkill. Het afgezonderde vermogen wordt dan immers niet op gelijke wijze behandeld als vermogen dat niet is afgezonderd.

In de tweede plaats geldt dat art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 geen betrekking heeft op de toerekening aan erfgenamen als zodanig, maar slechts de kring van erfgenamen uitbreidt. Toerekening van het afgezonderde vermogen aan de erfgenamen geschiedt nog altijd op basis van het eerste lid, tweede volzin. Zoals de Redactie *Vakstudie Nieuws* terecht aantekent, leidt lid 4 in wezen naar een doodlopen-de weg, omdat de ontferde erfgenaam niet verkrijgt krachtens erfrecht. Deze underkill kan niet de bedoeling zijn. De (enkele) opmerking in de wetgeschiedenis dat toerekening 'mede'⁵⁵ op basis van de omvang van de begunstiging zou moeten plaatsvinden, is echter een onvolkomen oplossing. Niet alleen is die benadering in strijd met de duidelijke tekst van de leden art. 2.14a lid 1 en lid 4 (en lid 6) Wet IB 2001, maar ook wezensvreemd aan de systematiek van het APV-regime.⁵⁶ De wetgever heeft immers bewust gekozen voor toerekening aan de erfgenamen in de verhouding waarin zijn verkrijger krachtens erfrecht zijn en juist niet op basis van potentiële begunstiging. Wij zijn

van mening dat deze onvolkomenheid – waarop de wetgever expliciet is geweest – niet voor rekening van de belastingplichtige mag komen.

Ten derde valt op dat de regeling voor onterving in lid 4 geen oogmerktoets kent, terwijl die voor een 'afwijkende testamentaire beschikking' in lid 6 wel wordt verlangd.⁵⁷ Dit onderscheid laat zich naar onze mening uitsluitend verklaren tegen de achtergrond van art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001. Het zou bij die bepaling gaan om evident anti-fiscale ontveringsconstructies. Bij de afwijkende erfstelling waarop lid 6 van toepassing is (in wezen elke testamentaire afwijking van het versterferfrecht), ontbreekt die evidentie en is een oogmerktoets noodzakelijk. De door de staatssecretaris gesuggereerde uitleg op basis waarvan ook een gedeeltelijke impliciete onterving onder lid 4 valt, zou tot het ongerijmde resultaat leiden dat bij elke testamentaire verdeling lid 4 kan worden ingeroepen, zonder dat de oogmerktoets van lid 6 zou gelden. Vervolgens kan dan toerekening plaatsvinden 'mede op basis van de begunstiging'. Deze opvatting zou de anti-misbruiktoets van lid 6, en de daarmee samenhangende rechtsbescherming, *de facto* overboord zetten.

Concluderend kan worden gesteld dat lid 4 (onterving) geen oplossing kent voor de toerekening aan de fictieve, maar ontferde erfgenamen die niets verkrijgen krachtens erfrecht. Voorts wijst lid 6 (anti-fiscaal testament) geen fictieve erfgenamen aan bij een volledig impliciete onterving. Indien echter onder een 'onterving' in art. 2.1a lid 4 Wet IB 2001 ook de impliciete onterving moet worden begrepen, dan is het anti-misbruikmerk *de facto* afgeschaft. Tot slot is de wijze waarop de toerekening aan de erfgenamen moet plaatsvinden bij toepassing van lid 4 of lid 6 onduidelijk.

3.5 Uitspraak Rechtbank Noord-Holland 14 februari 2023⁵⁸

Bovenstaande conclusies laten zich illustreren aan de hand van de zaak die heeft geleid tot de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland op Valentijnsdag 2023.

In die zaak gaat het om een in 1907 opgerichte familiestichting die als enig erfgenaam is aangewezen door erflater. De versterferfgenamen erven dus niet. Korte tijd na oprichting is erflater overleden. De familiestichting heeft als doel het ondersteunen van behoevende leden van de familie, 'en vooral ook door zodanige geldelijke bijdragen als kunnen strekken om de jonge familieleden in staat te stellen door studie, handel, industrie of op andere wijze een honorabel bestaan te vinden.' Familieleden in de leeftijd van 18 tot 38 jaar ontvangen – in de relevante jaren – een jaarlijkse uitkering van € 2000. Oudere familieleden ontvangen geen vaste uitkering, maar kunnen op aanvraag

⁵⁵ A.E. de Leeuw, *Scheiding van belang en zeggenschap in de familiesfeer*, Deventer: Kluwer 2020, p. 358, merkt terecht op dat 'mede' impliceert dat kennelijk ook nog andere elementen van belang zijn. Onduidelijk is echter welke elementen dat zijn.

⁵⁶ Afgezien van de uitzonderingsbepaling van art. 2.14a lid 5 Wet IB 2001 is toerekening aan begunstigten binnen het APV-regime niet aan de orde.

⁵⁷ Zie ook A.E. de Leeuw, a.w., p. 357.

⁵⁸ Rb. Noord-Holland, nr. 20/6303 en 21/163, *V-N* 2023/17.2.1.

extra financiële ondersteuning krijgen. Ten behoeve van de cohesie worden familiebijeenkomsten georganiseerd door de familiestichting en wordt een familiewebsite in stand gehouden.

In geschil is onder meer⁵⁹ of de regeling voor fictieve erfgenamen van toepassing is (art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001). In dat geval zouden de verre afstammelingen van erflater, waaronder belanghebbende (weduwe van de kleinzoon van een broer van de oprichter), kunnen worden aangemerkt als fictieve erfgenamen en het afgezonderde vermogen toegerekend krijgen. De rechtbank beslist onder verwijzing naar de nota van wijziging⁶⁰ dat belanghebbende als fictief erfgenaam dient te worden aangemerkt. Hiertoe overweegt zij (r.o. 34) dat het APV-regime in wettelijke transparantie van het APV inhoudt. Het genoemde art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 beoogt het ontgaan van de toerekening aan erfgenamen tegen te gaan. Doel en strekking van het APV-regime brengt mee, aldus de rechtbank, dat deze bepaling ruim moet worden opgevat, zelfs in afwijking van het civiele recht. Hierdoor dient onder 'een persoon die is overleden' ook de situatie te worden begrepen dat iemand feitelijk is overleden doordat een ander (enig) erfgenaam is. Zou slechts de 'expliciete onterving' zijn bedoeld, zoals door belanghebbende bepleit, dan zou de toerekening na overlijden gemakkelijk kunnen worden ontgaan door bij testament een enig erfgenaam (bijvoorbeeld een APV) te benoemen die geen begunstigde is. Het feit dat erflater in 1907 niet kan hebben beoogd het in 2010 ingevoerde APV-regime te omzeilen, acht de Rechtbank daarbij niet van belang. Het overgangsrecht voorziet immers niet in een uitzondering.

Bij eerste kennisneming lijkt weinig tegen het oordeel in te brengen. Bij nadere beschouwing kunnen hierbij naar onze mening diverse kanttekeningen worden geplaatst.

Allereerst valt op dat de rechtbank het civiele recht vrij gemakkelijk passeert bij toepassing van art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001. Uit de daaraan ten grondslag liggende wetsgeschiedenis volgt echter dat het om uitzonderlijke gevallen zou gaan waarin afwijking van het civiele recht geboden zou zijn. Waar de rechtbank *en passant* overweegt dat de wetsgeschiedenis geen aanknopingspunt biedt voor de door eiseres voorgestane beperkte interpretatie van het begrip 'onterving' menen wij dat het rechtscollege de bocht te kort afsnijdt. Hiervóór in onderdeel 3.3 hebben wij – op basis van de parlementaire behandeling – uiteengezet dat het begrip erfgenaam bewust civielrechtelijk is bedoeld. Daarvoor zijn ook diverse aanwijzingen te vinden. Het begrip 'onterven' – dat spiegelbeeldig deel uitmaakt van dat begrip erfgenaam – dient eveneens civielrechtelijk te worden geduid. Omgekeerd zou, kort door de

bocht, kunnen worden betoogd dat de wetsgeschiedenis geen overtuigende aanknopingspunt biedt voor de door de rechtbank voorgestane ruime opvatting waarbij het benoemen van een enig erfgenaam – en *de facto* elke afwijking van het versterferrecht – leidt tot een onterving in de zin van art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001.

Opvallend is voorts dat de rechtbank de toerekening van het vermogen aan de hand van de stamboom van erflater in stand laat (r.o. 12). Bij toepassing van lid 4 dient toerekening echter 'mede' op basis van de begunstiging plaats te vinden. Bij afstammelingen boven de 38 jaar gaat om de waarde van de jaarlijkse familiedag en het plezier van de website. Het over de generaties heen toerekenen van het vermogen op basis van het versterferrecht sluit niet aan bij de in de wetsgeschiedenis genoemde toerekeningssystematiek en is 'vrij arbitrair'.⁶¹

Saillant detail is dat de rechtbank volstaat met één verwijzing naar de nota van wijziging (zie r.o. 33) om te onderbouwen dat het begrip 'onterven' in lid 4 ruim moet worden opgevat. Afgezien van het feit dat deze gevolgtrekking daar niet met zoveel woorden te lezen valt,⁶² is het opvallend dat het citaat over art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001, vrijwel één-op-één terugkomt bij de latere 'technische briefing' aan de Tweede Kamer, maar dan als toelichting op art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001.⁶³ Uiteraard gaat het daarbij om een geheel andere bepaling, waardoor ten onrechte de conclusie wordt getrokken dat een testamentaire afwijking ((gedeeltelijke) impliciete onterving) een (expliciete) onterving zou zijn. Het lijkt alsof de rechtbank op dit punt in dezelfde mist terecht is gekomen als de wetgever.

Voorts overtuigt de verwijzing naar het (ontbreken van) overgangsrecht ons niet. Weliswaar heeft de wetgever het APV-regime doelbewust van toepassing willen laten zijn op vrijwel alle bestaande APV's,⁶⁴ maar dat laat onverlet dat (het ontbreken van) een misbruikoogmerk voor toepassing van art. 2.14a lid 4 en lid 6 Wet IB 2001 wel degelijk van belang is. Waar dat in art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 *expressis verbis* is opgenomen, ligt dat bij art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 naar onze mening besloten in de uitzonderlijkheid van de civielrechtelijke onterving die de wetgever voor ogen had. In zoverre zou bij een juiste, restric-

59 Wij abstraheren in deze bijdrage van de overige geschilpunten (zie daarvoor r.o. 19).

60 Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930, nr. 10, p. 24-25.

61 A.E. de Leeuw, a.w., p. 358.

62 In de laatste volzin van het citaat wordt opgemerkt dat de gekozen terminologie beoogt een ruim toepassingsbereik mogelijk te maken. Het ligt meer in de rede dat hiermee de frase wordt bedoeld in verband met het zijn van begunstigde van het APV, namelijk: de belastingplichtige of diens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn die rechtens dan wel in feite direct of indirect als begunstigde.

63 Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 76, p. 12.

64 Art. 2.14a Wet IB 2001 heeft onmiddellijke werking. Het in art. 10a.7 Wet IB 2001 opgenomen overgangsrecht is zeer beperkt. Zie J.P. Boer, A.O. Lubbers & M. Schuiver-Bravenboer, 'Het overgangsrecht bij de invoering van de schenk- en erfbelasting beoordeeld', *WFR* 2009/745.

tieve uitleg van deze bepalingen op dit punt ook geen behoefte bestaan aan overgangsrecht.

Gelet op het voorgaande zou naar onze mening van toerekening aan de 'ontervde erfgenamen' geen sprake moeten zijn (een expliciete onterving ontbreekt), en zo al een (impliciete) onterving zou kunnen worden aangenomen dient daarbij – in overeenstemming met art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 – een oogmerktoets te worden aangelegd. Nu een afzondering van vermogen aan het begin van de 20^e eeuw niet zal zijn geschied met het oogmerk de toerekening van – het in 2010 ingevoerde – APV-regime te ontgaan, zou naar onze mening het APV-regime niet tot toerekening moeten leiden. Zo het al van toerekening zou komen, komt het door de generaties heen toepassen van het versterfrecht naar onze mening in strijd met de toerekeningsmethodiek die de wetgever in de parlementaire behandeling heeft aangegeven ('mede op basis van de omvang van de begunstiging').

4. Conclusie en aanbeveling

Uit onze analyse ten aanzien van de knelpunten bij de toerekening aan erfgenamen na overlijden van de inbrenger volgt dat het begrip 'onterving' in art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 civielrechtelijk dient te worden opgevat. Evenals voor de invulling van het begrip 'erfgenaam' geldt aansluiting bij het BW als vertrekpunt. Hiermee verhoudt zich niet de opvatting dat elke afwijking van de wettelijke regeling bij versterf een (gedeeltelijke) (impliciet) onterving zou zijn die door lid 4 wordt bestreken. De wetsgeschiedenis is weliswaar niet kristalhelder en doet vermoeden dat de wetgever het onderscheid tussen expliciete en impliciete onterving niet juist voor ogen heeft gestaan. Indien echter het civielrechtelijke kader wordt losgelaten – waardoor ook de impliciete (gedeeltelijke) onterving binnen het bereik van lid 4 zouden komen – leidt de toepassing van het APV-regime tot under- en overkill. Indien lid 4 niet slechts wordt toegepast op de in de literatuur gesignaleerde volledige, expliciete ontvervingsconstructies, dan valt potentieel elke testamentaire making als een impliciete onterving aan te merken. Hiermee gaat de reikwijdte van art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 veel verder dan nodig en wordt voorts de voor het 'anti-fiscale testament' (lid 6) verzwaarde bewijslast omzeild.

Tegelijkertijd zouden naar onze mening alle ontvervingsconstructies die zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van de toerekening van art. 2.14a Wet IB 2001 effectief moeten kunnen worden bestreden. Hierbij zou het moeten gaan om ontvervingsconstructies én de anti-fiscale testamenten waarop de wetgever het oog heeft gehad. Indien de wetgever alle gevallen van impliciete onterving wil bestrijken, dan zou dat kunnen door art. 2.14a lid 4 Wet IB 2001 en art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001 te integreren, met een oogmerktoets (in een aangepast lid 4). Daarmee voorziet deze nieuwe bepaling in

het aanmerken van alle (gedeeltelijke) impliciet en (geheel) expliciet ontvervde erfgenamen tot 'erfgenaam' voor toepassing van het APV-regime. Indien de inspecteur kan voldoen aan de op hem rustende verzwaarde bewijslast dat sprake is van een antifiscaal oogmerk, dan is een afwijking van het civiele recht geboden (en toegestaan) om de doelstellingen van het APV-regime te kunnen bereiken. Een dergelijke verzoenende ingreep voorkomt niet alleen de bestaande underkill en overkill bij de regeling voor toerekening na het overlijden, maar waarborgt ook de rechtsbescherming die samenhangt met het oogmerkvereiste. Voorts zouden wij de wetgever aanmoedigen om bij die gelegenheid ook duidelijk te maken op welke wijze toerekening dient plaats te vinden inden deze bepaling van toepassing is. Hiermee worden de gesignaleerde knelpunten weggenomen en voorkomen dat de doelstellingen van het APV-regime verweesd zouden raken.