

Studenteneditie 2023-2024

Schenk- en Erfbelasting

Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken
Mr. dr. N.C.G. Gubbels

 Wolters Kluwer

Deventer – 2023

VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoel-einden is deze studenteneditie vervaardigd. De inhoud van deze studenteneditie Schenk- en Erfbe-lasting is integraal overgenomen uit het Cursusonderdeel Schenk- en Erfbelasting.

In 2023 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Omzetbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Europees Belastingrecht,
- Overdrachtsbelasting,
- Formeel Belastingrecht.

De studenteneditie Internationaal Belastingrecht is verschenen in 2022.

De studenteneditie Schenk- en Erfbelasting is door zijn opzet niet alleen geschikt voor het onderwijs, maar ook voor gebruik in de notariële en fiscale praktijk.

Het complete hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, www.navigator.nl.

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK I

Inleiding

- 1.0.0 Introductie tot de erf- en schenkbelasting / 1
- 1.1.0 Geschiedenis en rechtsgronden / 2

HOOFDSTUK II

Aanknopingspunten van heffing

- 2.0.0 Inleiding / 17
- 2.1.0 Woonplaats erflater en schenker / 17
- 2.2.0.(oud) Recht van overgang tot 1 januari 2010 / 23

HOOFDSTUK III

Begripsbepalingen

- 3.0.0 Algemeen / 33
- 3.1.0 Partner / 33
- 3.2.0 Kinderen / 38
- 3.3.0 Gelijkstellingen (art. 19) / 42
- 3.4.0 Erfrechtelijke verkrijgers / 44

HOOFDSTUK IV

Verkrijging krachtens erfrecht

- 4.0.0 Algemeen / 49
- 4.1.0 Omvang van de nalatenschap / 49
- 4.2.0 Invloed van het huwelijksvermogensrecht / 54
- 4.3.0.(oud) Verkrijgingen vrij van recht (art. 5 lid 8(oud)) / 59
- 4.4.0 De wettelijke verdeling en enkele testamentvormen / 59

HOOFDSTUK V

Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen

- 5.0.0 Algemeen / 63
- 5.1.0 Verminderingen / 64
- 5.2.0 Afstand van huwelijksgemeenschap (art. 6) / 64
- 5.3.0 Door erflater gehouden niet-registergoederen (art. 8) / 67
- 5.4.0 Geldvorderingen krachtens erfrecht verkregen (art. 9) / 69
- 5.5.0 Omzetting van eigendomsrechten in levenslange genotsrechten (art. 10) / 73
- 5.6.0 Verblijvings- en overnemingsbedingen (art. 11 lid 2) / 106
- 5.7.0 Schuldigerkenning of kwijtschelding onder voorwaarde van overleving (art. 11 lid 3) / 111
- 5.8.0 Verreken- en verblijvingsbedingen in huwelijkse voorwaarden (art. 11 lid 4) / 115
- 5.9.0 Schenkingen binnen 180 dagen vóór overlijden (art. 12) / 121
- 5.10.0 Levensverzekeringen en derdenbedingen (art. 13) / 124
- 5.11.0 Waardestijging aandelen door overlijden (art. 13a) / 147
- 5.12.0 Afgezonderd particulier vermogen (art. 16, 17 en 17a) / 150

HOOFDSTUK VI

Verkrijging krachtens schenking en gift

- 6.0.0 Algemeen / 155
- 6.1.0 Wanneer is sprake van een gift? / 156
- 6.2.0 Tijdstip waarop de schenking tot stand komt / 162
- 6.3.0 Huwelijksgoederenregime / 166
- 6.4.0 Renteovereenkomsten / 173
- 6.5.0 Ongedaanmaking van de wettelijke verdeling / 175
- 6.6.0 Aandeelhoudersrelaties / 176
- 6.7.0 Renteloze en laagrentende leningen / 177
- 6.8.0 Verkrijging krachtens vennootschapsovereenkomst (art. 11 lid 1) / 181
- 6.9.0 Opzegging van beperkte rechten (art. 14) / 182
- 6.10.0 Afgezonderd particulier vermogen (art. 17) / 183

HOOFDSTUK VII

Tijdstip van de verkrijging

- 7.0.0 Algemeen / 185
- 7.1.0 Latere gebeurtenissen (art. 45 lid 3 en art. 53 lid 1 t/m 3) / 187
- 7.2.0 De dertigdagenclausule / 195
- 7.3.0 Renteovereenkomsten / 198
- 7.4.0 Ongedaanmaking van de wettelijke verdeling / 198
- 7.5.0 Quasi-wettelijke verdeling / 199
- 7.6.0 Verdeling van ondernemingsvermogen / 201

HOOFDSTUK VIII

Waardebepaling van het verkregene

- 8.0.0 Inleiding / 203
- 8.1.0 Waarde in het economisch verkeer / 203
- 8.2.0 Tweetrapsmakingen (art. 21 lid 2 en 4) / 206
- 8.3.0 Aandelen en obligaties / 208
- 8.4.0 Ondernemingsvermogen (art. 21 lid 13) / 214
- 8.5.0 Economische eenheid (art. 21 lid 12) / 215
- 8.6.0 Periodieke uitkeringen en vruchtgebruik (art. 21 lid 14 en 11) / 215
- 8.7.0 Onroerende zaken / 219
- 8.8.0 Vorderingen / 226
- 8.9.0 Schulden / 236
- 8.10.0 Minnelijke waardering/vaststellingsovereenkomst / 244

HOOFDSTUK IX

Tarief

- 9.0.0 Inleiding / 247
- 9.1.0 Tariefgroepindeling / 247
- 9.2.0 Samentelling van verkrijgingen / 251
- 9.3.0 Verwerping van erfrechtelijke aanspraken en afstand van rechten (art. 30 en 31) / 254
- 9.4.0 Verrekening overdrachtsbelasting met schenkbelasting / 261

HOOFDSTUK X

Vrijstellingen en kwijtscheldingen

- 10.0.0 Vrijstellingen en kwijtscheldingen / 267
- 10.1.0 Vrijstellingen erfbelasting / 267
- 10.2.0 Vrijstellingen schenkbelasting / 282
- 10.3.0 Kwijtschelding (art. 67) / 296

HOOFDSTUK XI

Bedrijfsopvolging

- 11.0.0 Inleiding / 299
- 11.1.0 De faciliteiten / 304
- 11.2.0 Object van vrijstelling / 315
- 11.3.0 Het bezitsvereiste / 330
- 11.4.0 Voortzettingsvereisten / 336
- 11.5.0 De invloed van de verdeling / 340

HOOFDSTUK XII

Formeelrechtelijke bepalingen

- 12.0.0 Inleiding / 345
- 12.1.0 Belastingplichtige (art. 36) / 345
- 12.2.0 Aangifte / 347
- 12.3.0 Aanslag (art. 37) / 352
- 12.4.0 Navordering / 354
- 12.5.0 Bezwaar en beroep / 356
- 12.6.0 Bijzondere bepalingen / 357

HOOFDSTUK XIII

Schenk- en erfbelasting in internationaal verband

- 13.0.0 Inleiding / 359
- 13.1.0 Nederlandse regelingen inzake dubbele schenk- en erfbelasting / 360
- 13.2.0 Dubbele heffing op grond van de woonplaats / 361
- 13.3.0 Dubbele heffing op grond van het situsbeginsel / 363
- 13.4.0 Dubbele heffing op grond van divergerend erfrecht / 365
- 13.5.0 Werking van het Bvdb 2001 / 366
- 13.6.0 Werking van verdragen / 381
- 13.7.0 Werking van de Belastingregelingen / 382

Hoofdstuk I

Inleiding

1.0.0 Introductie tot de erf- en schenkbelasting

Op grond van de Successiewet 1956 worden de volgende belastingen geheven:

- erfbelasting¹ wordt geheven vanwege een verkrijging krachtens erfrecht; tot 1 januari 2010 werd deze heffing het recht van successie genoemd.
- schenkbelasting² wordt geheven vanwege een verkrijging krachtens schenking (of gift); tot 1 januari 2010 werd deze heffing het recht van schenking genoemd.

Voor de heffing van erf- en schenkbelasting geldt het *woonplaatsbeginsel*. Dit woonplaatsbeginsel knoopt aan bij de woonplaats van de erflater of schenker. Erf- en schenkbelasting wordt dus slechts geheven als degene *van wie* wordt verkregen op het tijdstip van de verkrijging in Nederland woonde (of geacht werd te wonen, zie S&E.2.1.0). Woont de erflater of schenker ten tijde van het overlijden of de schenking in Nederland, dan zijn de verkrijgers belasting verschuldigd over hetgeen zij krachtens erfrecht of schenking verkrijgen. De woonplaats van de verkrijger is daarvoor niet van belang. Evenmin is van belang waar de verkregen goederen zijn gelegen. Indien derhalve de erflater of schenker ten tijde van het overlijden of de schenking in Nederland woonde, brengt dit onbeperkte belastingplicht met zich mee voor de verkrijger, onafhankelijk van de woonplaats van de verkrijger.

- Daarnaast werd tot 1 januari 2010 het recht van overgang geheven. Deze heffing vond plaats als zogenoemde Nederlandse situsgoederen werden verkregen van een niet in Nederland wonende schenker of erflater.

Voor de heffing van het recht van overgang gold het zogenoemde *situsbeginsel* op grond waarvan situsgoederen in de heffing worden betrokken. Nederlandse situsgoederen zijn goederen die bezien vanuit Nederlands standpunt een zodanige binding hebben met ons land, dat Nederland zich ook bevoegd achtte tot heffing van belasting daarover als de erflater of de schenker in het buitenland woonde bij diens overlijden c.q. de schenking. In verband met Europeesrechtelijke belemmeringen is dit recht met ingang van 1 januari 2010 vervallen. Zie S&E.2.2.0.(oud).

De schenk- en erfbelasting sluiten als belastingen over erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen aan bij het civiele recht en verschillen daardoor qua aard en opzet sterk van de andere, veel meer op economische leest geschoeide, in Nederland geheven belastingen.³ Dat wil niet zeggen dat in de Successiewet 1956 uitsluitend het civiele recht van beslissende betekenis is. Op sommige plaatsen wordt aangesloten bij de economische werkelijkheid, in het bijzonder in de tegen het ontgaan van belasting opgenomen fictiebepalingen (art. 6 t/m 17a SW 1956).

1. Deze term is taalkundig onjuist. Hij veronderstelt immers dat een erf wordt belast. Van Dale Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Van Dale Uitgevers Utrecht, veertiende druk 2005, omschrijft een erf als 'grond behorend bij en gelegen om een huis'. Voorwerp van heffing van erfbelasting is echter een verkrijging krachtens erfrecht. De term 'successiebelasting' had meer over de hand gelegen.

2. Ook deze term is taalkundig onjuist. Deze veronderstelt immers dat een schenk wordt belast. Een schenk kent de Van Dale niet. De term 'schenkingbelasting' was juist geweest.

3. Zie daarover H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, De Nederlandse successiewetgeving, Fiscale Hand- en Studieboeken nr. 7, Kluwer Deventer, vijfde druk 1998, p. 6-8. De nauwe binding met het civiele recht die voorheen ook de overdrachtsbelasting had werd in 1995 voor deze heffing gedeeltelijk losgelaten, toen daarvoor ook de economische eigendomsverkrijging als belastbaar feit ging gelden (zie daarover BvR.2.1.3).

1.1.0 Geschiedenis en rechtsgronden

1.1.0.A Inleiding

Alle belastingen worden gedragen door mensen. Enkel uit inkomen kunnen mensen belastingen betalen. Alle belastingen moeten op deze twee feiten worden afgestemd. Dit is de driepoot, het statief voor een belastingstelsel.⁴

De vraag rijst hoe deze last over de mensen moet worden verdeeld. Het antwoord op deze vraag bepaalt de structuur van het gehele belastingstelsel. Zo'n leidend verdelingsprincipe waarborgt het rechtvaardigheidsgehalte van én het draagvlak voor het stelsel. Het garandeert ook de logische ordening van het stelsel. Uitgangspunt vormt het grondwettelijke, in een rechtsstaat voor alles gaande, gelijkheidsbeginsel. Dat beginsel vraagt voor het belastingstelsel om een maatstaf op basis waarvan de belastingdruk gelijkmatig, evenredig, wordt verdeeld. Een gelijkmatige lastenverdeling houdt rekening met de ongelijke materiële uitgangspositie van belastingplichtigen.⁵ In de loop van de eeuwen heeft het draagkrachtbeginsel zich als meest overtuigende verdelingsbeginsel gemanifesteerd.⁶ Dit draagkrachtbeginsel is zelfs in de grondwet van verschillende landen vastgelegd. Het draagkrachtbeginsel staat voor de gelijkmatige belasting overeenkomstig de financiële draagkracht (ability to pay, Leistungsfähigkeit). Niet bedoeld is psychische draagkracht. Evenmin heeft dit principe het oog op het – onmeetbare – subjectieve genot van geld en goederen. Het draagkrachtbeginsel ziet op feitelijke, reële koopkracht.

De rechtsgrond van de erf- en schenkelasting wordt tegenwoordig gevonden in het draagkrachtbeginsel. In Nederland wordt elk subject belast met IB. Deze heffing knoopt aan bij de subjectieve draagkrachtvermeerdering. Hierbij moet worden opgemerkt dat aan de IB als subjectieve draagkrachtheffing wel het een en ander te verbeteren valt. Niet alle draagkrachtvermeerderingen worden getroffen met IB; alleen die draagkrachtvermeerderingen die afkomstig zijn uit een in de wet genoemde bron. Incidentele meevallers zoals een gevonden portemonnee met inhoud leiden niet tot heffing van IB.⁷ Zie IB.0.0.2. Hetzelfde geldt voor verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking en de prijs die valt op een lot. Daarvoor zijn andere heffingswetten in het leven geroepen. De verkrijger krachtens erfrecht of schenking ziet zijn subjectieve draagkracht toenemen door de verkrijging. De € 50 000 die wordt verdiend met arbeid wordt belast met IB. De € 50 000 dividend of rente die wordt ontvangen, wordt eveneens belast met IB.⁸ Waarom zou € 50 000, verkregen krachtens erfrecht of schenking dan niet tot het inkomen worden gerekend? Deze verkrijging levert immers dezelfde draagkracht op bij de ontvanger als de € 50 000 die hij ontvangt uit arbeid. Voor de erfrechtelijke verkrijging of de schenking hoeft zelfs geen enkele prestatie te worden verricht.

Een veel gehoord commentaar op de Successiewet is dat de schenk- of erfbelasting leidt tot dubbele heffing.⁹ Over het inkomen dat wordt geërfd, is al IB betaald. Maar van een dubbele heffing *bij de verkrijger* is geen sprake. Zoals hiervoor is opgemerkt, levert de € 50 000 die hij erft of geschonken krijgt bij hem dezelfde draagkrachtvermeerdering op als de € 50 000 die hij met noeste arbeid heeft verdiend. Het feit dat over dit laatste bedrag wel een draagkrachtheffing in rekening wordt gebracht en over het eerste bedrag niet, is niet te rechtvaardigen. Sterker, dit verschil leidt tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.¹⁰

Het probleem van de huidige Successiewet schuilt in het aanknopingspunt van heffing. Dat is de woonplaats van de erflater. Iemand die in Nederland woont en € 50 000 erft van zijn ouder die ook

4. Zie A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Inkomensbelasting 2020*, Essay. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/01/12/essay-rijkers-en-van-vijfeijken.html>.

5. Zie R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer Deventer 2010, p. 58.

6. 'Die Besteuerung entsprechend die Leistungsfähigkeit wird vom Rechtsbewußtsein offenbar allgemein akzeptiert', K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, Verlag dr. Otto Schmidt Köln 2000, p. 552.

7. Al wordt hier ook anders over gedacht. Zie bijvoorbeeld R.M. Freudenthal, *Over een luie wetgever, en slapend rijke burgers*, WFR 2007/1062 e.v.

8. Voor zover dit inkomen is toe te rekenen aan box 3 betekent dit dat niet de feitelijke maar de forfaitair bepaalde inkomst wordt belast. Dit strookt niet met het draagkrachtbeginsel.

9. Voor meer bezwaren tegen de Successiewet en de weerlegging hiervan I.J.F.A. van Vijfeijken, *Contouren van een nieuwe Successiewet*, WPNR 2004/6576.

10. Een nalatenschap of schenking zou dan ook als deel van het inkomen moeten worden beschouwd. Zie A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Inkomensbelasting 2020*, Essay. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/01/12/essay-rijkers-en-van-vijfeijken.html>. Zie ook M.C.J. Oliemans en S.A. Stevens, *Is de boedelheffing een goed alternatief voor de Successiewet*, WFR 2008/577 e.v.; R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken nr. 1, Kluwer Deventer, negende druk 2010, p. 392 en P. Kavelaars in zijn noot bij HR 13 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ0451, BNB 2011/216, onderdeel 4, slot.

in Nederland woont, wordt voor die € 50 000 belast. Erft hij die € 50 000 van zijn ouder die al jaren in het buitenland woont, dan wordt hij niet belast.

Uit het voorgaande volgt dat het aanknopingspunt van heffing, vanuit de draagkrachtgedachte, alleen de verkrijger kan zijn. Het is zijn draagkrachtvermeerdering die moet worden belast. Dit uitgangspunt verdraagt zich niet met het huidige uitgangspunt van de Successiewet dat aanknoopt bij de woonplaats van de erflater en schenker. Indien we de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger als rechtvaardiging van de heffing nemen, mag de woonplaats van de erflater of schenker er niet toe doen. Als de verkrijger in Nederland woont, zou hij moeten worden belast voor alle erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen die hij tijdens zijn leven ontvangt. Deze wijziging heeft echter niet plaatsgevonden met ingang van 1 januari 2010. De wetgever is beducht voor het feit dat Nederland dan internationaal bezien uit de pas gaat lopen.¹¹

Zoals hiervoor gezegd zou het enige aanknopingspunt van heffing de woonplaats van de verkrijger moeten zijn. Dat de wet aanknoopt bij de woonplaats van de erflater of schenker is echter historisch verklaarbaar. Daarop wordt ingegaan in S&E.1.1.0.B.

1.1.0.B **Geschiedenis van de Successiewet**

1.1.0.B.a **Collaterale impost**

Reeds in 1598 bestond in Nederland een heffing over nalatenschappen in de vorm van de 40ste penning.¹² Deze heffing werd ingevoerd om de oorlog tegen Spanje te kunnen financieren en werd de 'collaterale impost' genoemd omdat zij werd geheven bij vererving in de zijlijn (en niet-familieleden). In sommige gewesten betaalden ook de ascendenten deze heffing. Een dergelijke heffing is vervolgens door de eeuwen heen geheven.¹³ De belasting werd in eerste instantie slechts geheven ter zake van de overgang, krachtens overlijden, van onroerende zaken. Later werd de heffing uitgebreid tot de verkrijging van roerende zaken en weer later tot de hele nalatenschap.¹⁴ De heffing had een budgettaire functie en was voornamelijk gestoeld op duidelijk waarneembare uiterlijke kenmerken. Zo knoopte de personele belasting aan bij het hebben van dienstboden en sloot de window tax aan bij het aantal ramen dat een huis telde. Ook de dood was een gemakkelijk te constateren feit en daarmee een handig aanknopingspunt van heffing.¹⁵

1.1.0.B.b **De ordonnantie van Gogel van 1805**

In 1805 voerde Gogel de Ordonnantie eener Belasting op het Regt van Successie in. Deze ordonnantie ging uit van het zuivere saldo van de in de Bataafse Republiek opengevallen nalatenschappen en vertoonde trekken van een boedelbelasting. Een boedelbelasting neemt de erflater als uitgangspunt. Het object van heffing is het nagelaten vermogen. Subjectieve factoren, zoals de relatie tussen de erflater en de verkrijger, worden buiten beschouwing gelaten. De heffing van erfbelasting kon worden beschouwd als een soort eindafrekening over het vermogen van de erflater, waarover nog geen andere belasting was betaald. Men realiseert zich dat in die tijd nog geen algemene IB bestond. Deze is pas in 1914 tot stand gekomen. Zolang een dergelijke draagkrachtheffing ontbreekt doet de theorie van de nabelasting opgeld. In deze theorie wordt de heffing van erfbelasting beschouwd als een belasting van de inkomsten waarover de Staat tijdens het leven van de erflater niet heeft kunnen heffen.

11. Zie rapport *Moltmaker*, De warme, de koude en de dode hand, ministerie van Financiën, 's-Gravenhage 2000. De werkgroep onder leiding van *J.K. Moltmaker* heeft destijds opgemerkt dat verschuiving van het aanknopingspunt naar de woonplaats van de verkrijger twee problemen oproept. In de eerste plaats zou de controle worden bemoeilijkt. Dit doet zich voor als het gaat om buitenlandse erflaters of schenkers, omdat het vermogen zich dan vaak in het buitenland bevindt. In de tweede plaats zou de verkrijger als aanknopingspunt niet goed aansluiten bij de internationale beginselen. Zie voor een reactie daarop *I.J.F.A. van Vijfeijken*, Contouren van een nieuwe Successiewet, *WPNR* 2004/6576 en *H.F. Van der Weerd-van Joolingen*, De verkrijger in de nieuwe Successiewet, *WFR* 2009/833.

12. Volgens *Zwemmer* is de eerste echte nalatenschapsheffing ingesteld door keizer Augustus in 6 A.D. Deze lex Iulia de vicesima hereditatum hield een heffing in van 5% van de nalatenschappen van Romeinse burgers. Zie *J.W. Zwemmer*, De dood als belastbaar feit, Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen Amsterdam 2001, p. 9.

13. Zie voor een overzicht *B.C.M. Jacobs*, Van collaterale impost tot successiebelasting, *WPNR* 2003/6516.

14. Zie ook *J.W. Zwemmer*, De dood als belastbaar feit, Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen Amsterdam 2001, p. 9.

15. Zie ook *J.W. Zwemmer*, De dood als belastbaar feit, Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen Amsterdam 2001.

Overigens was de heffing op grond van deze ordonnantie geen zuivere boedelbelasting. Er kwam ook een verwantschapsprogressie in voor.¹⁶ Deze ordonnantie heeft gegolden tot 1 januari 1817. Per 1 januari 1818 trad de Successiewet 1817 in werking.¹⁷ Deze wet beruiste voor een groot deel op de ordonnantie van 1805, maar legde een duidelijker accent op het element van de verkrijging.¹⁸ Geheven werd van verwanten vanaf de zijlijn en derden. De hoogte van het tarief was afhankelijk van de persoon van de verkrijger. Het tarief bedroeg 10%, maar was 5% voor verkrijgingen door grootouders, broers en zusters en 7,5% voor verkrijgingen door bloedverwanten in de zijlijn in de derde graad.

1.1.0.B.c De Successiewet 1859

Bij de invoering van de Successiewet 1859 werd aangevoerd dat de successiebelasting de meest dragelijke is van alle belastingen. De wetgever voerde hiervoor aan dat de successiebelasting wordt betaald van hetgeen men nog niet gewend is om tot zijn inkomsten te rekenen, dat het tijdstip van de betaling gunstig is, dat de heffing weinig kostbaar is, dat de evenredigheid voor iedereen hetzelfde is en dat het de burgers niet regelmatig, maar juist zelden met de fiscus in aanraking brengt.¹⁹ De verkrijger staat in deze redenering centraal en niet de erflater. Dit werd een jaar later bevestigd in de memorie van beantwoording. De successiebelasting berust op geen andere grond 'dan op het beloop van het verkregen geldelijk voordeel'.²⁰

Met ingang van 1878 werd ook successiebelasting geheven over verkrijgingen in de rechte neerdalende lijn (1%) en opgaande lijn (3%). Hiermee werd het aloude principe doorbroken dat de belastingplicht werd beperkt tot verwanten vanaf de zijlijn en derden. Er kwam, zij het met vrijstellingen, een algehele successiebelasting tot stand.²¹ Naast deze verwantschapsprogressie (eerste progressie) werd in 1911 een tarief ingevoerd dat toenam naar mate de verkrijging toenam (tweede progressie).²²

In 1917 werd de schenkingsbelasting ingevoerd met gelijke percentages als de successiebelasting.²³ De reden hiervoor was voornamelijk dat de successiebelasting eenvoudig kon worden ontgaan door vermogen reeds tijdens leven over te hevelen.²⁴ Maar de heffing werd ook vanuit het draagkrachtbeginsel gerechtvaardigd. Een schenking verhoogt immers net zo goed de draagkracht van de begiftigde als een nalatenschap de draagkracht verhoogt van een erfgenaam.

De Successiewet 1917 kende zes tariefschijven, die waren gebaseerd op de mate van verwantschap:²⁵

- kinderen en echtgenoten: 3,5%-8%
- afstammelingen in de tweede en verdere graad: 5,25%-12%
- bloedverwanten in de opgaande lijn: 14,5%-19%
- broers en zusters: 18%-27%
- kinderen van broers en zusters: 27%-36%
- overige gevallen: 38%-47%

Overigens werd toen al opgemerkt dat deze verwantschapsprogressie zich niet verdraagt met de draagkrachtgedachte:²⁶

16. Zie ook *J.W. Zwemmer*, De dood als belastbaar feit, Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen Amsterdam 2001, p. 10.
 17. Een korte tijd, tijdens de inlijving van het Koninkrijk Holland bij Frankrijk, heeft de Franse wet van 22 Frimaire An VII (12 december 1798) gegolden. Deze werd in 1814 voor het noorden weer vervangen door de ordonnantie van Gogel, in het zuiden bleef de Frimaire wet gelden. In aanloop naar de Successiewet 1817 ontstonden er bezwaren in de Tweede Kamer, zodat deze wet pas met ingang van 1818 kon worden ingevoerd. De Ordonnantie was echter al met ingang van 1817 ingetrokken. Dit resulteerde erin dat gedurende het jaar 1817 in de noordelijke provincies geen successiebelasting kon worden geheven. Zie *B.C.M. Jacobs*, Van collateralere impost tot successiebelasting, *WPNR* 2003/6516, p. 57.
 18. Zie *B.C.M. Jacobs*, Van collateralere impost tot successiebelasting, *WPNR* 2003/6516.
 19. Bijlage *Kamerstukken II* 1856/57, MvT 'Regt van successie en van overgang', p. 1133 (289ste vel).
 20. Bijlage *Kamerstukken II* 1857/58, Memorie van Beantwoording van het Voorloopig Verslag der Commissie van Rapporteurs 'Regt van successie en van overgang', p. 347.
 21. Zie *B.C.M. Jacobs*, Van collateralere impost tot successiebelasting, *WPNR* 2003/6516, par. 8.
 22. Wet van 22 mei 1911, *Stb.* 1911, 132.
 23. Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189.
 24. Alleen een schenking aan 'zedelijke lichamen en instellingen van de doode hand' werden reeds sinds 1832 belast met zogenoemde quasi-succesierecht (Wet van 16 juni 1832, *Stb.* 1832, 29). Zie ook *J.P. Sprenger van Eyk*, De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking, Martinus Nijhoff 's-Gravenhage, zevende druk 1930, p. 54.
 25. Art. 65, zoals dit luidde vanaf 1921.
 26. Zie *J.P. Sprenger van Eyk*, De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking, Martinus Nijhoff 's-Gravenhage, zevende druk 1930, p. 52.

'De ware reden voor een gradatie van het recht naar den graad van verwantschap schijnt hier dan ook (...) enkel daarin te zoeken te zijn, dat men tegen een belasting in de rechte lijn, zoo zwaar als men voor andere gevallen gewenscht acht, bedenking heeft. Een eenigszins zware belasting in de rechte lijn zou dan ook uiteraard onbillijk zijn. Maar daarmee is nog niet gerechtvaardigd een zwaardere belasting bij giften aan verdere verwanten en aan niet-verwanten.'

1.1.0.B.d De Successiewet 1956

In 1956 is een nieuwe Successiewet tot stand gekomen. Het systeem bleef hierbij grotendeels gelijk aan dat van de Successiewet 1859. Het aanknopingspunt van heffing bleef de woonplaats van de erflater en schenker en de wet kende nog steeds twee progressies, enerzijds nam het tarief toe naarmate de graad van verwantschap verder was verwijderd en anderzijds nam het tarief toe naarmate de omvang van de verkrijging toenam. Na invoering van de Successiewet 1956, veranderde de erfbelasting steeds meer van een boedelbelasting in een verkrijgingsbelasting, waarbij niet langer de nalatenschap als zodanig centraal stond maar de persoon van de verkrijger.²⁷ Sedert zijn ingangsdatum, 1 augustus 1956, is de Successiewet 1956 regelmatig gewijzigd.²⁸ In 1981 zijn de zes verwantschapsgroepen teruggebracht tot drie groepen en tegelijkertijd werden de tarieven aanzienlijk verhoogd:

- kinderen en echtgenoten: 5%-27%²⁹
- rechte opgaande lijn en broers en zussen: 26%-53%
- overige verkrijgers: 41%-68%

Met ingang van 1 januari 2010 zijn de verwantschapsgroepen teruggebracht naar twee. Daarnaast is het zogenoemde derdentarief aanzienlijk verlaagd:

- kinderen en echtgenoten: 10%-20%³⁰
- overige verkrijgers: 30%-40%

Een algehele herziening van de Successiewet 1956, die haar wortels vindt in de Successiewet 1859, stond regelmatig op de politieke agenda. Een aanzet daartoe is gegeven in het op 13 maart 2000 van de hand van de Werkgroep modernisering successiewetgeving (de zogenoemde werkgroep *Moltmaker*) verschenen rapport 'De warme, de koude en de dode hand'.³¹ Dat rapport heeft in de loop der jaren een aantal wijzigingen opgeleverd.³²

Met ingang van 1 januari 2010 is de Successiewet 1956 grondig gewijzigd. Het startschot voor deze wijzigingen gaf de Staatssecretaris van Financiën op 14 april 2008 tijdens een lezing aan de Universiteit van Tilburg. Tijdens dit openbare college noemde hij als speerpunten: de verlaging van het zogenoemde derdentarief, de bestrijding van constructies, de stroomlijning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, de defiscalisering van vorderingen en rente en de internationale aspecten. Op 20 april 2009 is het wetsvoorstel (31 930) ingediend bij de Tweede Kamer en na wisseling van meer dan 80 stukken is dit wetsvoorstel op 15 december 2009 aangenomen door de Eerste Kamer. De verlaging van het derdentarief, bestrijding van constructies en stroomlijning van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn met ingang van 1 januari 2010 gerealiseerd.

27. Zie nader B.C.M. Jacobs, Van collectorale impost tot successiebelasting, WPNR 2003/6516, p. 55-60. Zie ook H. Schuttevæier en J.W. Zwemmer, De Nederlandse successiewetgeving, Fiscale Hand- en Studieboeken nr. 7, Kluwer Deventer, vijfde druk 1998, p. 56-59.

28. Zie voor de belangrijkste ontwikkelingen van de afgelopen vijftig jaar I.J.E.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, 50 jaar heffing van belasting over schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen, in: Jubileumbundel FIT: 50 jaar onderwijs en onderzoek, Tilburg University 2018, p. 211-226.

29. Voor kleinkinderen werd het tarief voor kinderen verhoogd met 60% en bedroeg derhalve 8%-43,2%.

30. Voor kleinkinderen geldt nog steeds een opslag, maar deze is verhoogd naar 80%, zodat voor hen het tarief 18%-36% bedraagt.

31. Uitgave van het ministerie van Financiën. De hoofdpunten van het rapport-*Moltmaker* betroffen:

- een volledige vrijstelling van successierecht voor de langstlevende echtgenoot/partner;
- minder grote tariefverschillen tussen de verschillende tariefgroepen;
- modernisering van de regelingen betreffende fictieve verkrijgingen;
- nieuwe regeling betreffende verkrijgingen door al dan niet rechtspersoonlijkheid hebbende doelvermogens (zoals stichtingen en trusts), in welk kader mede werd voorgesteld een volledige vrijstelling bij verkrijgingen door algemeen nut beogende instellingen en een regeling voor de zogenoemde familiestichting.

32. Zie voor het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep *Moltmaker*: Kabinetsstandpunt herziening Successiewet 1956, V-N 2001/33.3. Zie voor een bespreking van de belangrijkste voorstellen in het rapport de volgende themanummers: WFR 2000/6378, WPNR 2000/6240 en FTV 2000/7-8. De belangrijkste wetswijzigingen naar aanleiding van het rapport zijn opgenomen in Belastingplan 2002-IV, Stb. 2001, 643 en de in de hoofdtekst vermelde wijzigingen die per januari 2010 zijn ingevoerd.

In zijn voordracht had de staatssecretaris echter ook aangekondigd dat de Successiewet meer zou gaan aansluiten bij de economische realiteit. *Van Bommel* en *De Pagter* parafraseren de staatssecretaris als volgt:³³

‘Eén van de huidige discrepanties tussen economische realiteit en fiscale behandeling betreft het feit dat sinds 2003 goederen naar de langstlevende partner gaan en de kinderen slechts een niet-opeisbare vordering krijgen op de langstlevende, maar de kinderen desalniettemin direct successierechten dienen te betalen. Het probleem voor de nabestaanden is dat nu over die vordering van de kinderen wel meteen belasting wordt geheven bij de kinderen, terwijl de kinderen nog geen economische eigendom bezitten.’

Uiteindelijk is van deze economische benaderingswijze niets terechtgekomen. De staatssecretaris heeft in oktober 2008 aan de Tweede Kamer laten weten dat defiscalisering van onderbedelingsvorderingen leidt tot een verschuiving van de belastingdruk naar een groep die hij juist meer zou willen ontzien. Een nadere studie is vereist voordat tot wetswijziging kan worden overgegaan. Vervolgens heeft hij aan de Tweede Kamer laten weten dat defiscalisering in zijn algemeenheid wenselijk is.³⁴ De rechtvaardiging voor deze verdergaande defiscalisering wordt dan gevonden in de maatschappelijke opvattingen over erfopvolging, zoals die ook wordt weerspiegeld in het wettelijk erfrecht:

‘Het beeld dat daaruit naar voren komt is dat in gevallen waarin de erflater een partner en kinderen nalaat, het als normaal wordt beschouwd dat de langstlevende partner de beschikking krijgt over alle goederen van de nalatenschap. De kinderen krijgen slechts een niet-opeisbare vordering of een blooteigendom hetgeen er voor hun gevoel vaak op neer komt dat zij ‘niets’ krijgen’.³⁵

De staatssecretaris deelt echter mede, dat gezien de demissionaire status van het kabinet het niet op zijn weg ligt om wetgeving op dit gebied te initiëren. Dit wordt aan het nieuwe kabinet overgelaten. Tot slot verdient nog opmerking dat met ingang van 1 januari 2010 het recht van overgang is afgeschaft. Zie S&E.2.2.0.(oud).

1.1.0.C **Rechtsgronden**

1.1.0.C.a **Inleiding**

De dragende rechtsgrond van de erf- en schenkbelasting is het draagkrachtbeginsel (S&E.1.1.0.A). Desalniettemin is het bestaansrecht van de Successiewet vaak voorwerp van discussie. We zullen in de hiernavolgende paragrafen de rechtvaardigingsgronden bespreken die in de literatuur worden aangedragen ter rechtvaardiging van de heffing. Deze rechtsgronden zijn te verdelen in juridische rechtvaardigingsgronden en economisch rechtvaardigingsgronden.

1.1.0.C.b **Draagkrachtbeginsel**

In S&E.1.1.0.A is al stilgestaan bij het draagkrachtbeginsel als dragende grond voor de huidige Successiewet. Daar is opgemerkt dat de rechtsgrond van de erf- en schenkbelasting tegenwoordig wordt gevonden in het draagkrachtbeginsel.³⁶ In Nederland wordt elk subject belast met IB. Deze heffing knoopt aan bij de subjectieve draagkrachtvermeerdering. Niet alle draagkrachtvermeerderingen worden getroffen met IB; alleen die draagkrachtvermeerderingen die afkomstig zijn uit een in de wet genoemde bron. Incidentele meevallers zoals verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking worden belast op grond van de Successiewet. De verkrijger krachtens erfrecht of schenking ziet zijn subjectieve draagkracht toenemen door de verkrijging.

Zo verklaarde de Minister van Financiën in 1916 dat de Successiewet feitelijk een aanvulling is op de Inkomstenbelasting, omdat een erfenis gelijk staat met een abnormaal hoog inkomen, dat door andere omstandigheden aan iemand kan toevloeden. Hij verwijst daarbij ook naar *Schanz* die een erfenis vergelijkt met andere conjunctuurwinsten, die in vele landen destijds in de inkomstenbelasting wer-

33. *K.J.M. van Bommel en J.J. de Pagter*, De wet schenk- en erfbelasting, *WFR* 2008/501 e.v.

34. *Brief van 14 september 2010, DB/2010/176M*, p. 6-7, *NTRF* 2010/2211.

35. *Brief van 14 september 2010, DB/2010/176M*, p. 7, *NTRF* 2010/2211.

36. Zie over dit beginsel ook *V. Dafnomilis*, Taxation of cross-border inheritances and donations. Suggestions for improvement, *FM* nr. 165, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.4.1.

den betrokken. 'In zooverre bij de Inkomstenbelasting met draagkracht wordt gerekend, moet zulks ook plaats hebben bij dit deel der successierechten'.³⁷

De vraag dient zich dan aan waarom er toch zoveel discussie is over het bestaansrecht van de Successiewet. De erf- en schenkbelasting worden al sinds vele eeuwen geheven. Zoals we hiervoor hebben gezien gebruikten de oude heffingen uiterlijke kenmerken als aanknopingspunt voor de heffing. Er werd vervolgens een subject bij gezocht van wie die belasting kon worden geheven. De Successiewet zag in het overlijden van de erflater een belastbaar feit. De bijbehorende maatstaf van heffing werd gevonden in het vermogen dat een erflater tot het tijdstip van zijn overlijden had vergaard. De successiebelasting was een schuld van de erflater die, net als alle andere schulden die hij niet tijdens zijn leven had voldaan, moest worden voldaan door zijn erfgenamen. Tot aan het einde van de 19e eeuw bestond er nog geen IB. De successiebelasting werd dan ook beschouwd als het sluitstuk, de eindafrekening. Er was sprake van een 'nabelasting' of, in meer hedendaagse terminologie, een 'exit tax'. De ordonnantie waarbij in 1805 een algemene Successiewet werd ingevoerd, was geschoeid op de leest van een boedelbelasting, maar had toen al trekjes van een verkrijgingsbelasting. De Successiewet is sindsdien verder ontwikkeld in de richting van een verkrijgingsbelasting. Zie bijvoorbeeld de tariefstructuur en de vrijstellingen. De Successiewet heeft daarentegen ook nog steeds veel trekken van een boedelbelasting. Zo is de woonplaats van de erflater nog steeds doorslaggevend voor het belastbare feit. De verdeling van de huwelijksgemeenschap en de verdeling van de nalatenschap hebben in beginsel geen invloed op de omvang van de verschuldigde erfbelasting en verschillende fictiebepalingen zijn slechts te verklaren vanuit de gedachte van een boedelbelasting.

Inmiddels is de IB uitgegroeid tot dé heffing naar draagkracht van iedereen die in Nederland woont, waardoor er naar onze mening geen ruimte is voor een aanvullende heffing bij overlijden.³⁸ De aandacht moet worden verlegd naar de verkrijger. Ter illustratie volgt hier een voorbeeld van *Pierson* dat hij reeds eind 1800 ten tonele voerde. Het gaat over een koopman die een 'extra' winst behaalt in enig jaar van f 50 000. Los van de vraag of dit vermogen wordt verteerd of gespaard, is hierover IB verschuldigd. Nu wordt de f 50 000 niet verdiend met de onderneming maar geërfd. *Pierson* stelt zich de (retorische) vraag of er nu reden is om dit bedrag voor de belastingheffing ongemoeid te laten. Toch zou dit gebeuren, schrijft hij, als er geen successierecht bestond. Hij voegt daar nog aan toe dat inkomsten uit werkzaamheden worden belast met IB en stelt dan de tweede retorische vraag, namelijk of inkomsten waarvoor zelfs geen werkzaamheden worden verricht dan helemaal vrij moeten blijven. Het betoog van *Pierson* is nog steeds steekhoudend. Als we € 50 000 winst of rente of andersoortig inkomen in de zin van de IB belasten, waarom dan niet € 50 000 dat wordt verkregen krachtens erfrecht. Maar let op dat dit alles wordt beredeneerd vanuit de koopman die een erfenis *ontvangt*. Vanuit deze draagkrachtvermeerderingsgedachte is er geen enkele reden om van heffing over die € 50 000 af te zien. In die zin is het terecht dat erfbelasting wordt geheven van de erfgenamen en niet van de boedel. Zoals wij hiervoor al opmerkten is het echter niet te verklaren dat die € 50 000 alleen wordt belast als de koopman deze ontvangt van een in Nederland overleden erflater en dat dit bedrag niet is belast als de erflater in het buitenland woonde ten tijde van zijn overlijden. De plaats van overlijden doet niets af aan de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger.

Tevens wordt wel aangevoerd dat door de vererving van vermogen er geen meerwaarde wordt gecreëerd. Het vermogen dat vererft, wordt door die omstandigheid niet waardevoller of groter. Er is geen sprake van 'nieuw' inkomen dat in het economische verkeer tot stand is gekomen, maar van een vermogensovergang.³⁹ Het gaat hier echter om een draagkrachtheffing van subjecten en bij de verkrijger levert een erfrechtelijke verkrijging, evenals een schenking, een draagkrachtvermeerdering op die de heffing rechtvaardigt. Daardoor is niet langer de dood het belastbare feit, maar de draagkrachtvermeerdering bij de verkrijger. De verkrijging van een deel van een nalatenschap en de verkrijging van een schenking vermeerderen beide de draagkracht van de ontvanger en heffing bij beide aangelegenheden is daarmee gerechtvaardigd.⁴⁰

Door velen wordt ook tegengeworpen dat de erflater al over de draagkrachtvermeerdering heeft betaald in de vorm van IB. De bate is dus al door de poort van een draagkrachtheffing gegaan. De heffing van erf- en schenkbelasting betekent dan dubbele heffing. In deze redenering wordt uit het

37. *Kamerstukken II* 1915/16, 201, nr. 7, p. 71 (Handelingen der Staten-Generaal. Bijlagen 1915-1916).

38. Zie ook *O.J.M. Ydema*, De Successiebelasting van Herkenrath, in: *Maatschappelijk heffen. De Wetenschap (afscheidsbundel Stevens)*, Kluwer Deventer 2006, p. 643 en *M.C.J. Oliemans en S.A. Stevens*, Is de boedelbelasting een goed alternatief voor de Successiewet?, *WFR* 2008/579; Rapport Werkgroep Fiscaliteit, juli 2016, p. 63 (www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/07/06/rapport-werkgroep-fiscaliteit).

39. In deze zin *J.N.A. Kwantes*, Successie in een veranderende tijd, *NJB* 1990/15, p. 551-552.

40. Zie ook *R. Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *StuW* nr. 4/1997, p. 283 e.v.

oog verloren dat de draagkrachtheffingen worden geheven op het niveau van het subject en niet op het niveau van 'het gezin' of 'de familie'. Als een vader derhalve € 100 000 verdient met arbeid, vermeerderd dat zijn draagkracht en wordt hij hiervoor in de IB betrokken. Spaart hij dit inkomen en laat hij dit vervolgens na aan zijn zoon, dan vermeerderd de draagkracht van de zoon met het ontvangen bedrag. Zijn bestedingsruimte neemt toe.⁴¹ Zolang we naar draagkracht van subjecten heffen is de afschaffing van erf- en schenkbelasting niet te rechtvaardigen.⁴² Zie ook *Tipke* waar hij overweegt: 'Die Abschaffung würde nämlich eine Lücke im System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hervorrufen'.⁴³

De Kam voert nog aan dat het grootste deel van het inkomen niet wordt gespaard maar geconsumeerd. Deze bestedingen zijn belast met BTW, accijnzen en milieueffingen. 'Over inkomen dat wordt besteed, wordt dus net zo goed tweemaal geheven als over inkomen dat wordt gespaard en later overgaat naar de erfgenamen'.⁴⁴

1.1.0.C.c Beginsel van de minste pijn

Dit beginsel gaat terug tot *Adam Smith* die in 1776 al betoogde dat iedere belasting moet worden geheven op de tijd en op de wijze die voor de belastingschuldige het meest geschikt lijkt.⁴⁵ De gedachte is dat er bij successiebelastingen relatief weinig weerstand is, omdat de verkrijgers toch al gebaat worden door de verkrijging van vermogen en de belasting kan worden voldaan uit het vermogen dat wordt verkregen. De belastingheffing drukt dus niet direct op het besteedbare inkomen van de verkrijger⁴⁶ en de erflater krijgt niets mee van de heffing, en dus voelt hij geen pijn door de belastingheffing over het nagelaten vermogen.⁴⁷ *Ydema* merkt terecht op dat het feit dat de belastingplichtige niet klaagt of niet kan klagen op het moment van de aanslag, niet maakt dat een heffing dan dus rechtvaardig is.⁴⁸ Ook wordt in de literatuur wel opgemerkt dat het overlijden van een naaste, en zeker het overlijden van de langstlevende echtgenoot, als zeer pijnlijk wordt ervaren. Een belastingaanslag versterkt die pijn dan nog eens.⁴⁹ Wij zijn van mening dat het beginsel van de minste pijn geen rechtsgrond vormt voor de heffing van schenk- en erfbelasting. Het is eerder een hulpmiddel voor de wijze waarop belasting moet worden geheven.

1.1.0.C.d Buitenkansbeginsel⁵⁰

Het buitenkansbeginsel of het beginsel van de bevoorrechte verkrijging wordt ook wel aangevoerd ter rechtvaardiging van de heffing van schenk- en erfbelasting. Het verkrijgen van een erfenis of schenking kan worden gezien als een buitenkans waarvoor geen inspanningen zijn verricht.⁵¹ De verkrijging wordt beschouwd als een 'windfall', als een lot uit de loterij. Het wordt rechtvaardig geacht belasting te heffen als gevolg van de bevoorrechte positie waarin de verkrijger als gevolg van het overlijden is komen te verkeren.

-
41. Zie in deze zin ook de Staatssecretaris van Financiën in zijn toespraak op 14 april 2008. Zie voor de tekst: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/toespraken/2008/06/11/de-wet-schenk-en-erfbelasting-evenwichtiger-eenvoudiger.html>.
 42. *I.J.F.A. van Vijfeijken*, Contouren voor een nieuwe Successiewet, *WPNR* 2004/6576, p. 322.
 43. *K. Tipke*, *De Steuerrechtsordnung*, Band I, Verlag dr. Otto Schmidt Köln 2000, p. 877. In deze zin ook Georg von Schanz die meer dan 100 jaar geleden al opmerkte: 'In erster Linie bedeuten Erbschaften und Legate für ihren Empfänger eine Bereicherung, also einen Zuwachs von Leistungsfähigkeit (...). Besteuert man den selbsterwirtschafteten Erwerb, so wird man vernünftigerweise den zufälligen nicht frei lassen dürfen.'
 44. *Flip de Kam e.a.*, Voor wie is de erfenis?, Amsterdam: Van Genneep 2018, p. 94.
 45. *Adam Smith*, An inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations, London 1776; Bantam Classic Edition 2003. In zijn hoofdstuk 'Of Taxes' formuleert hij vier maxims met betrekking tot belastingen, waaronder 'convenience of payment' (p. 1044: Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it). Zie over dit beginsel ook *V. Dafnomilis*, Taxation of cross-border inheritances and donations. Suggestions for improvement, FM nr. 165, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.4.8.
 46. Zie *M.C.J. Oliemans* en *S.A. Stevens*, Is de boedelheffing een goed alternatief voor de Successiewet, *WFR* 2008/577.
 47. *H. Schuttevæier* en *J.W. Zwemmer*, *De Nederlandse Successiewetgeving*, Fiscale hand- en studieboeken, Kluwer Deventer 1998, p. 82.
 48. *O.I.M. Ydema*, *De Successiebelasting van Herckenrath*, in: *Maatschappelijk heffen. De Wetenschap (afscheidsbundel Stevens)*, Kluwer Deventer 2006, p. 649.
 49. Zie *D. Juch*, Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting, *WFR* 2008/655 die het voorbeeld geeft van een echtgenote van 65 jaar. Indien zij weduwe wordt en een groot bedrag van haar overleden man erft, zal zij dit niet ervaren als een buitenkans.
 50. Deze paragraaf is ontleend aan *E. van de Wijdeven*, *De rechtsgronden van de Successiewet*, masterthesis UvT, Fiscaal Recht 6 december 2010.
 51. Zie over dit beginsel ook *V. Dafnomilis*, Taxation of cross-border inheritances and donations. Suggestions for improvement, FM nr. 165, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.4.2.

De mate waarin een erfrechtelijke verkrijging als een buitenkans kan worden gezien, verschilt per verkrijger. Er is vooral sprake van een buitenkans dan wel bevoorrechte verkrijging indien iemand een erfenis verkrijgt van een erflater waarmee geen of een zeer ver verwijderde familieband bestaat. De verkrijging komt dan waarschijnlijk onverwachts en heeft een groot buitenkanskarakter. Indien iemand van een naast familielid erft, zal diegene zich niet bevoorrecht voelen, aangezien de erfenis te verwachten was.⁵²

De theorie van het buitenkansbeginsel wordt dan ook vooral aangedragen om het verschil in tarieven en vrijstellingen in de Successiewet 1956 te rechtvaardigen. Uit het buitenkansbeginsel volgt volgens de Staatssecretaris van Financiën dan ook de eerste progressie in de Successiewet 1956. Deze progressie bestaat namelijk uit een toenemend tarief bij afnemende verwantschap en bevat ook de aloude gedachte van het familieprincipe.⁵³

De staatssecretaris ziet in het buitenkansbeginsel nog steeds een rechtsgrond voor de huidige Successiewet 1956. Hij stelt bij de herziening van de Successiewet 1956 met ingang van 2010, dat het gerechtvaardigd is belasting te heffen over vermogen dat iemand zomaar, zonder het leveren van enige inspanning, is toegevalen. Naar zijn mening is hierin de bevoorrechte verkrijging als rechtvaardigingsgrond te onderscheiden.⁵⁴ In tegenstelling tot de mening van de staatssecretaris is de Raad van State van oordeel dat het buitenkansbeginsel geen grondslag voor de heffing van successierechten meer biedt. De Raad van State is van mening dat het buitenkansbeginsel zijn betekenis heeft verloren door de gewijzigde verwachtingspatronen in de hedendaagse samenleving en door de continuïteitsgedachte ten aanzien van de partner die aan het huidige erfrecht ten grondslag ligt.⁵⁵ Wij zijn van mening dat door de wijziging van de tariefgroepen in de Successiewet 1956 per 1 januari 2010 tegemoet is gekomen aan de verwachtingspatronen van de samenleving, die onder andere meebrengen dat geen onderscheid meer moet worden gemaakt tussen verre familie en goede vrienden. Verder zijn wij van mening dat de continuïteitsgedachte ten aanzien van de partner terug behoort te komen in de vrijstellingen in de Successiewet en niets met de eerste progressie van doen heeft.

Wij zien het beginsel van de bevoorrechte verkrijging dan ook niet zozeer als rechtvaardigingsgrond van de schenk- en erfbelasting, maar als rechtvaardigingsgrond voor de eerste progressie.

1.1.0.C.e Loon-naar-werken-beginsel

Het 'loon-naar-werken-beginsel' houdt in dat indien inkomsten uit arbeid worden belast, hetgeen om niet wordt verkregen zeker dient te worden belast.⁵⁶ Het zou volgens dit beginsel niet juist zijn dat iemand geen belasting hoeft te betalen als hij iets verkrijgt zonder dat hij daarvoor een gelijkwaardige tegenprestatie heeft verricht.⁵⁷ Iemand die werkt en daarvoor aldus vrije tijd opgeeft en bijdraagt aan het economische leven, moet delen in de collectieve lasten van de samenleving, terwijl iemand die een erfenis verkrijgt zonder hiervoor ook maar iets te hoeven doen, dit niet hoeft.⁵⁸

Het is de vraag of het loon-naar-werken-beginsel als rechtvaardiging voor de huidige Successiewet kan dienen. De Raad van State stelt dat dit beginsel ontoereikend is om de successiebelasting in haar geheel te rechtvaardigen.⁵⁹ Volgens *De Beer* is het echter een algemeen aanvaard beginsel in Nederland dat tegenover een beloning een prestatie of opoffering moet staan, dus 'loon naar werken'.⁶⁰

Boer wijst echter op het feit dat de enkele omstandigheid dat iemand, al dan niet toevallig, zonder het verrichten van een directe tegenprestatie een bate verkrijgt, nog geen rechtvaardiging voor de belastingheffing daarover vormt.⁶¹ Immers, de ontvangen bate hangt meestal samen met een eerdere arbeidsinspanning van de erflater. De erflater heeft het vermogen vergaard door te werken en dus zijn

52. *D. Juch*, Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting, *WFR* 2008/655.

53. *NV, Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, p. 7, *V-N 2009/41.2*.

54. *NV, Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, p. 6, *V-N 2009/41.2*.

55. *NV, Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 4, p. 2, *V-N 2009/41.2*.

56. *Kamerstukken II 1948/49*, 915, nr. 3, p. 14. In gelijke zin *C.M.O. van Nispen tot Sevenaer*, De rechtsgrond van de successiebelasting, Kluwer Deventer 1969, p. 38 en *J.P. Meincke*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Verlag C.H. Beck München 2009, p. 3 waar hij schrijft: 'Zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer wird angeführt dass erarbeitete Vermögenszuflüsse besteuert werden und dass daher ohne Arbeit erworbene Zuflüsse nicht unbesteuert bleiben dürfen (Gleichbehandlungsgedanke)'.

57. Zie over dit beginsel ook *V. Dafnomilis*, Taxation of cross-border inheritances and donations. Suggestions for improvement, *FM* nr. 165, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.4.3 en 2.4.7.

58. *L. Murphy* en *T. Nagel*, The myth of ownership. Taxes and Justice, University Press Oxford 2002, p. 147.

59. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 4, p. 2.

60. *J. de Gruiter*, Familiebezit of niet? (interview met *P.T. de Beer* en *F. Sonneveldt*), *Notariaat Magazine* 2007/03, p. 19.

61. *J.P. Boer*, Het ontbreken van een rechtsgrond voor de schenk- en erfbelasting. Enkele overwegingen in successie, *Bundel LOF-Congres*, Leiden 2008, p. 39.

wel degelijk arbeidsinspanningen verricht.⁶² Ook Verstraaten hangt deze redenering aan.⁶³ Hij meent dat het loon-naar-werken-beginsel geen bestaansrecht voor de erfbelasting met zich meebrengt, indien wordt bedacht dat het vererfde vermogen (ooit) is gevormd en gegroeid door onverteerde inkomsten. Dat vermogen is dus verworven inkomen dat bespaard is na gedane uitgaven voor levensonderhoud en er is doorgaans ook IB over betaald.

Hier komen we echter terug op het aloude vraagstuk of we de successieheffing moeten bezien vanuit de erflater of de verkrijger. Boer en Verstraaten bekijken de heffing vanuit de erflater. Vanuit de verkrijger bezien hangt het vermogen niet samen met arbeidsinspanningen, aangezien hij niets voor de verkrijging heeft hoeven doen.

Het loon-naar-werken-beginsel wordt ook wel aangegrepen om ervoor te pleiten om de inkomsten uit erfrechtelijke verkrijgingen zwaarder te belasten dan arbeidsinkomsten. Een erfrechtelijke verkrijging zou minder 'verdiend' zijn dan arbeidsinkomsten, omdat ze zonder enige inspanning door de verkrijger is verkregen. Daarom zou deze zwaarder kunnen worden belast. Dit leidt, door de sterke werking van het aan onze belastingheffing ten grondslag liggende gelijkheidsbeginsel, echter tot spanningen in ons belastingstelsel. Ingevolge het gelijkheidsbeginsel wordt aan elke euro inkomen immers een gelijke draagkracht toegekend, ongeacht of deze nu verdiend is met arbeidsinspanningen of is verkregen uit een nalatenschap.⁶⁴

1.1.0.C.f Profijtbeginsel

Het profijtbeginsel is ook wel aangevoerd als rechtvaardigingsgrond van heffing. Dit beginsel houdt in dat de belastingplichtige die profiteert van de overheidsuitgaven in een staat, ook dient bij te dragen aan die overheidsuitgaven.⁶⁵ Dit profijt kan eruit bestaan dat de overheidsuitgaven het voor de belastingplichtige mogelijk maken om inkomen te produceren of te behouden om zo zijn individuele draagkracht te vergroten of in stand te houden. Dat profijt rechtvaardigt de omstandigheid dat de belastingplichtige bijdraagt aan deze overheidsuitgaven. Het profijtbeginsel is dus nauw verbonden met de economische verbondenheid aan een staat. Dit profijtbeginsel kan men zowel op de erflater/schenker toepassen als op de verkrijger van de nalatenschap of schenking. Enerzijds kan men immers betogen dat het woonland van de schenker of erflater heeft bijgedragen aan de vorming van het vermogen en dat het woonland van de schenker/erflater daarom mag heffen over dit vermogen op het moment dat dit vermogen overgaat naar een ander. Anderzijds kan men betogen dat de overheid het mogelijk maakt dat de verkrijger van een nalatenschap of schenking zijn eigendomsrechten kan uitoefenen dankzij de bescherming die hij ontvangt van zijn woonstaat en dat het profijtbeginsel derhalve meebrengt dat mag worden geheven van de verkrijger.

Omdat Nederland als woonland van de erflater de vermogenstoename die hij tijdens zijn leven heeft gerealiseerd in de heffing van inkomstenbelasting betreft is er geen reden om het geaccumuleerde vermogen in de heffing van schenk- of erfbelasting te betrekken op het moment dat het overgaat. De erflater heeft voor zijn 'profijs' reeds inkomstenbelasting betaald.

1.1.0.C.g Conclusie

Inmiddels kan wel gesteld worden dat het in onze samenleving algemeen is aanvaard dat inkomsten moeten worden belast, ongeacht hoe deze zijn verkregen. Dit blijkt onder meer uit de 'sluisgedachte' die bij de huidige wijziging van de Successiewet 1956 werd aangehaald. Deze sluisgedachte houdt in dat een vermogensaanwas hetzij de sluis van de IB passeert, hetzij de sluis van het successierecht.⁶⁶ In de sluisgedachte kan het draagkrachtbeginsel worden gelezen, iedere verhoging van draagkracht wordt op grond van deze gedachte immers belast. In deze visie wordt niet meer toegekomen aan het loon-naar-werken-beginsel. Het gelijkheidsbeginsel brengt mee dat iedere draagkrachtvermeerdering in de heffing wordt betrokken, los van de vraag hoe deze draagkrachtvermeerdering tot stand is gekomen. Het draagkrachtbeginsel vormt dan ook de dragende rechtsgrond voor de huidige Successiewet.

62. J.P. Boer, Het ontbreken van een rechtsgrond voor de schenk- en erfbelasting. Enkele overwegingen in successie, *Bundel LOF-Congres*, Leiden 2008, p. 39.

63. R.T.G. Verstraaten, *Successiebelastingen* (Cursus Belastingrecht studenteneditie), Kluwer Deventer 2008, p. 21.

64. S.R.A. van Eijck, Het vermogen te dragen (diss. EUR), Kluwer Deventer 2006, p. 71.

65. E.C.C.M. Kemmeren, Principle of Origin in Tax Conventions. A rethinking of Models, Diss. UvT 2001, p. 25.

66. NV, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 6, V-N 2009/41.2. Deze sluisgedachte werd ook al genoemd bij de wijziging van de Successiewet 1956 in 1979; MvT, *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, p. 17.