

De 53^e Fiscale Conferentie ‘Erf- en Schenkbelasting’

WFR 2023/77

Verslag van de 53e Fiscale Conferentie ‘Erf- en Schenkbelasting’, gehouden op 24 en 25 november 2022, Hotel Ernst Sillem Hoeve, Den Dolder.

1. Inleiding

Jaarlijks organiseert de Belastingdienst³ samen met de Nederlandse orde van Belastingadviseurs (NOB) een aantal fiscale conferenties waarbij tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst vrij en ongebonden⁴ met elkaar discussiëren over een fiscaal onderwerp. Op donderdag 24 en vrijdag 25 november 2022 vond in Den Dolder de 53^e editie plaats. Het onderwerp van de conferentie was: Erf- en schenkbelasting.

Tijdens de twee conferentiedagen zijn diverse onderwerpen en actualiteiten ten aanzien van de erf- en schenkbelasting besproken. De twee conferentiedagen stonden onder leiding van prof. dr. F. Sonneveldt.⁵ Na een kort welkomstwoord en een voorstelronde werd gestart met het eerste onderwerp.

2. Het schenkingsbegrip

Inleiders: mr. dr. N.C.G. Gubbels⁶ en mr. J.L.D.J. Maasland.⁷

Gubbels en Maasland starten de conferentie met een uiteenzetting van het civielrechtelijke giftbegrip. Voor een gift⁸ is een handeling vereist, dat wil zeggen een rechtshandeling of een feitelijke handeling. Onder omstandigheden kan ook een niet-handelen een gift behelzen.⁹ Iedere schenking is per definitie een gift, maar niet iedere gift is tevens een schenking. Voor een schenking is vereist dat wordt voldaan aan drie criteria: verarming, verrijking en bevoordelingsbedoeling.¹⁰ Het beoordelen van de bevoordelingsbedoeling is ingewikkeld. Bij de schenker dient ‘de bewustheid’ en ‘de wil’ tot bevoordeling aanwezig te zijn. De vrijgevigheid moet de oorzaak zijn van de vermogensoverdracht. Vrijge-

vigheid is het wezenskenmerk van een schenking, maar het motief achter die vrijgevigheid is juridisch irrelevant.¹¹ De aanwezigheid van vrijgevigheid kan worden afgeleid uit de omstandigheden. In dit kader wordt de vraag gesteld of de constatering van de verhouding ouders-kind voldoende is om vrijgevigheid aan te nemen. Aangegeven wordt dat de relatie tussen schenker en begiftigde een relevante omstandigheid is, maar enkel de relatie niet doorslaggevend is. Het betreft een signaleringsfunctie.¹²

Vervolgens wordt ingegaan op de vrijgevigheid bij een schenking door een rechtspersoon.¹³ De vraag die ook hier gesteld moet worden, is of de verrijking is gewild. Zo ja, door wie? Door de (enig) aandeelhouder of de rechtspersoon? Dit is een civiele vraag waarvan het antwoord fiscaal wordt gevolgd. Bij één aandeelhouder (die tevens bestuurder is) is het lastig om het onderscheid te maken. In een dergelijk geval lijkt de wil van de rechtspersoon gelijk aan de wil van de aandeelhouder. Bij een beursgenoteerd bedrijf zal het onderscheid gemakkelijker te maken zijn. Bij bespreking van de schenkingscriteria komt een vierde criterium voor de schenking naar voren: de voltooide vermogensverschuiving. Dit criterium geldt alleen in het kader van een huwelijksgemeenschap.

Opgemerkt wordt dat de Hoge Raad vrij snel een natuurlijke verbintenis¹⁴ tussen echtgenoten erkent waarvoor de Successiewet een vrijstelling kent.¹⁵ Maasland vraagt zich af of tussen samenwoners niet sneller dan nu het geval is een natuurlijke verbintenis dient te worden aangenomen. Het verschil in behandeling tussen gehuwden en samenwoners is te verklaren met het gegeven dat het huwelijk een wettelijke onderhoudsplicht met zich brengt,¹⁶ die voor samenwoners niet geldt (hooguit contractueel). Het onderwerp wordt afgesloten met een aantal casusposities waaruit blijkt dat het in de praktijk lastig is om te beoordelen of er sprake is van een schenking en zo ja, wat de omvang daarvan is. Er kunnen zich onrechtvaardigheden voordoen, als voorbeeld: voor de schenkbelasting komen alleen persoonlijke lasten voor aftrek in aanmerking en onpersoonlijke lasten niet.¹⁷

3. Actuele ontwikkelingen en wenselijk recht

Inleider: prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken.¹⁸

Van Vijfeijken heeft de aanwezigen vervolgens aan de hand van diverse stellingen meegenomen in actuele ont-

1 Tessa van der Veeken-Glasbergen is werkzaam bij BDO Accountancy, Tax & Legal B.V. te Breda.

2 Irene Bakx is werkzaam bij de Belastingdienst te Rotterdam.

3 Vanuit de Belastingdienst wordt de organisatie van dit event vormgegeven door het Platform Versterking Vaktechniek.

4 De zogenoemde Chatham House Rule was van toepassing tijdens de conferentie.

5 Prof. dr. F. Sonneveldt is verbonden aan Mazars Private Clients en hoogleraar Successiewet en estate planning Universiteit Leiden.

6 Mr. dr. N.C.G. Gubbels is werkzaam bij de Belastingdienst en als universitair docent verbonden aan Tilburg University.

7 Mr. J.L.D.J. Maasland is werkzaam bij Loyens & Loeff.

8 Art. 7:186 lid 2 BW.

9 HR 13 februari 2004, nr. C02/233HR, ECLI:NL:HR:2004:AN8172.

10 Art. 7:175 BW.

11 HR 15 juni 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5687.

12 HR 23 mei 1980, ECLI:NL:HR:1980:AC6896.

13 Op basis van art. 2:5 BW wordt een rechtspersoon, wat het vermogensrecht betreft, gelijkgesteld aan een natuurlijk persoon. Een rechtspersoon kan aldus civielrechtelijk schenken.

14 Art. 6:3 BW.

15 Art. 33 SW 1956.

16 Art. 1:81 BW.

17 Art. 5 lid 2 SW 1956.

18 Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken is hoogleraar aan Tilburg University.

wikkelingen ten aanzien van de erf- en schenkbelasting. De eerste stelling gaat in op het vraagstuk of een biologisch kind voor de toepassing van de Successiewet is aan te merken als een kind. Gezien hogere vrijstellingen en lagere tarieven in de schenk- en erfbelasting is het van belang om te weten wanneer een verkrijger als kind kan worden aangemerkt voor de Successiewet. Dit vraagstuk ligt op dit moment voor bij de Hoge Raad. In de betreffende zaak erft de verkrijger van zijn biologische vader, maar de verkrijger is geen bloedverwant van de erflater als bedoeld in Boek 1 BW.¹⁹ Een argument voor de stelling dat een biologisch kind altijd als kind wordt aangemerkt voor de toepassing van de Successiewet is te vinden in de opvatting dat de AWR een eigen kindbegrip kent.²⁰ De fiscale wetgever had namelijk kunnen volstaan met een verwijzing naar het BW. Tevens duidt het nalaten van vermogen door de erflater aan zijn biologische kind op een band tussen hen. Is er dan vanuit fiscaal oogpunt een probleem om de verkrijger voor de Successiewet aan te merken als kind? Een argument tegen de stelling is te vinden in de mogelijkheid dat in dergelijke situaties meerdere malen gebruik kan worden gemaakt van de hogere kindvrijstelling en lagere tarieven, maar dat is nu ook al het geval (denk aan stiefkinderen en pleegkinderen).²¹

De tweede stelling ingebracht door Van Vijfeijken ziet op de wenselijkheid van een verdergaande leefvormneutraliteit in de Successiewet. De aanwezigen zijn het eens dat er geen reden is voor een verdergaande leefvormneutraliteit ten aanzien van de vrijstellingen in de Successiewet, aangezien deze hun oorsprong vinden in de verzorgingsgedachte. Wellicht is leefvormneutraliteit in de tarieven meer wenselijk. Vervolgens is door de aanwezigen besproken of de invoering van een 'lifetime'-vrijstelling tussen ouders en kinderen voor schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen wenselijk is. De aanwezigen komen na een korte bespreking van deze stelling tot de conclusie dat aan een lifetime-vrijstelling nog genoeg haken en ogen zitten. Hoe werkt dit bijvoorbeeld uit met buitenland situaties zoals een (r)emigratie? Daarnaast is voor deze vrijstelling een zeer betrouwbare wetgever vereist.

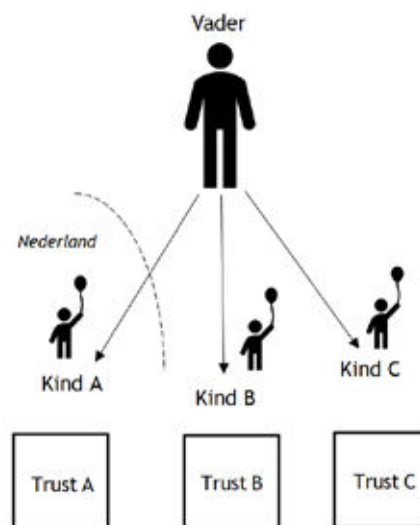
Tot slot is Van Vijfeijken nader ingegaan op de vraag of het wenselijk is om papieren schulden en vorderingen te defiscaliseren voor zowel de inkomstenbelasting als de Successiewet. Uitgangspunt hierbij is volgens Van Vijfeijken dat dan belasting wordt geheven op het moment van aflossing, hetgeen aansluit bij de draagkrachtgedachte.

4. Afgezonderd particulier vermogen (APV)

Inleiders: prof. dr. A.E. de Leeuw²² en mr. R.J. Roerink.²³

De Leeuw continueert de conferentie met een korte bespreking van het huidige APV-regime. Als hoofdregel geldt dat het APV-vermogen wordt toegerekend aan de inbrenger. Na het overlijden van de inbrenger wordt het vermogen pro rata toegerekend aan de erfgenamen van de inbrenger.²⁴ Er bestaat een tegenbewijsmogelijkheid voor de erfgenamen, maar al bij een (zeer) geringe kans op begunstiging faalt het tegenbewijs.²⁵ De aanwezigen hebben vervolgens gesproken over de vraag of een APV in Nederland te gebruiken is als beheersinstrument voor vermogen. In dit kader is het volgende praktijkvoorbeeld besproken. Vader stelt een drietal trusts in. De begunstigde van trust A is kind A en zijn afstammelingen. Kind B en kind C zijn als reserve begunstigten aangemerkt van trust A. Dezelfde systematiek geldt voor trust B en trust C. Vader komt vervolgens te overlijden. De kinderen zijn ieder erfgenaam voor 1/3^e aandeel in trust A aan te geven alsook 1/3^e aandeel in trust B en trust C. Zie onderstaande figuur ter verdere illustratie.

Figuur 1: voorbeeld APV-regime



De kans dat kind A als reserve begunstigde ooit een uitkering uit trust B of C krijgt, is zeer gering. Desondanks dient kind A 1/3^e aandeel in het vermogen van trust B en trust C aan te geven in zijn aangifte inkomstenbelasting (en slechts 1/3^e deel van het vermogen van trust A). Daarnaast zou bijvoorbeeld een uitkering door trust B aan kind B er toe leiden dat 1/3^e van deze uitkering wordt aangemerkt als een belastbare schenking afkomstig van kind A. De huidige regeling kan dus onredelijk uitwerken in de prak-

19 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, nr. 21/00513, ECLI:NL:GHARL:2022:4050.

20 Art. 2 lid 3 onderdeel 1 AWR.

21 Art. 19 SW 1956.

22 Prof. dr. A.E. de Leeuw is werkzaam bij Loyens & Loeff en bijzonder hoogleraar aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

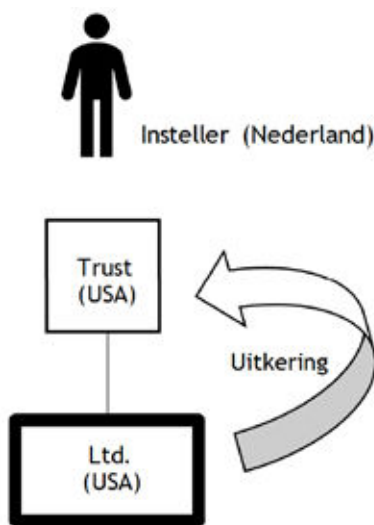
23 Mr. R.J. Roerink is werkzaam bij de Belastingdienst.

24 Art. 2.14a Wet IB 2001.

25 Hof Den Haag 28 mei 2019, nr. 18/00673, ECLI:NL:GHDHA:2019:1353.

tijk. De aanwezigen hebben gediscussieerd over mogelijke oplossingen. Een voorbeeld van een mogelijke oplossing is het blijven hanteren van de huidige wetgeving, maar met een open norm. De mogelijkheid bestaat dan om in gezamenlijk overleg tussen de adviseur en de Belastingdienst aan te sluiten bij de daadwerkelijke situatie. Maatwerk is dan mogelijk. Een ander voorbeeld is om aan te knopen bij de begunstiging als hoofdregel. Roerink heeft met de aanwezigen nader gesproken over de knelpunten van het huidige APV-regime. In de praktijk komt de Belastingdienst in aanraking met veel variaties van betrokkenen bij APV's en onzekerheid ten aanzien van betrokkenen bij APV's. In bepaalde situaties is naar de letterlijke tekst van de wet sprake van een APV, maar is de toepassing van het APV-regime niet gewenst. Het is onder voorwaarden mogelijk om een vaststellingsovereenkomst te sluiten met de Belastingdienst. Roerink heeft in dit kader diverse feiten en omstandigheden besproken welke hiervoor van belang kunnen zijn, onder andere: doel van het fonds, de (eventuele) banden tussen de familie en het APV en wanneer uitkeringen plaats (kunnen) vinden vanuit het APV. Tot slot heeft De Leeuw een APV-voorbeeld besproken inzake verdragstoepassing en voorkoming van dubbele belasting. Zie onderstaand figuur ter illustratie.

Figuur 2: APV-regime en verdragstoepassing/ voorkoming dubbele belasting



In dit voorbeeld merken zowel Nederland (vanuit de insteller) als de Verenigde Staten (vanuit de Trust) zichzelf aan als woonland. Beide landen heffen daarom belasting over de uitkering. Er is een belastingverdrag gesloten tussen Nederland en de Verenigde Staten, maar het verdrag lost deze dubbele heffing niet op aangezien sprake is van een woonlandconflict. Het is dan de vraag of aan de dubbele heffing op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB) wordt tegemoetgekomen. Het BvdB

is niet van toepassing in de situatie dat er een verdrag is,²⁶ maar mag op het Besluit worden teruggevallen indien het verdrag geen soelaas biedt?

5. Ethiek in erf- en schenkbelasting

Inleiders: prof. mr. J.L.M. Gribnau²⁷ en mr. N. Idsinga.²⁸

Gribnau en Idsinga nemen de aanwezigen mee in de wereld van ethiek en de verhouding tot het recht. De presentatie start met een krantenartikel dat illustreert dat de fiscaliteit tegenwoordig voorpaginanieuws is. Doordat de fiscaliteit steeds meer aan de orde van de dag is, denkt men dat de belastingadviseur alleen maar bezig is met het ontwijken van de wet. Dit beeld staat in contrast met de werkelijkheid. Het ontwijken van de wet is niet langer meer de norm, het nakomen van de regelgeving des te meer. Daarbovenop geldt dat legaal handelen niet afdoende is. Er dient ook ethisch (verantwoord) te worden gehandeld. Recht en ethiek zijn immers twee systemen van normen. Het recht is als formele norm vastgelegd in de wet, terwijl ethiek als norm een informeel systeem is. Het recht is slechts een gedeeltelijke codificatie van de publieke moraal; perfecte codificatie van de publieke moraal is zeldzaam. Dit betekent dat men een keuze heeft bij de uitleg van een wet. De morele verplichting wordt ingevuld door de interpretatie van de wet.²⁹ De belastingplichtige mag de voordeligste weg kiezen, maar een minimale bijdrage staat op gespannen voet met de moraal. De publieke moraal is niet volstrekt subjectief. Over veel waarden en normen is men het eens, maar er bestaat variatie in de invullingsfeer. Van belang is dat de burger de perceptie heeft van een zekere rechtvaardige verdeling en dat anderen hun deel (ook) bijdragen, dit is zelfs belangrijker dan de vraag of zij zelf voldoende bijdragen. Uit onderzoek³⁰ is gebleken dat 52% van de belastingplichtigen het gevoel heeft iets bij te dragen aan de maatschappij. Slechts 12% heeft het gevoel dat er 'iets wordt afgenomen'. Er wordt tot de conclusie gekomen dat de belastingmoraal in Nederland niet slecht is. De integriteit van het belastingstelsel blijft een collectieve, gedeelde verantwoordelijkheid waarvan het primaat bij de Staat ligt. De aanwezigen hebben aan de hand van een aantal casusposities gediscussieerd over successierechtelijke onderwerpen. Zo komt de stelling aan de orde of de Successiewet een tarief van 100% moet kennen boven een verkrijging van een bedrag van € 1.000.000. De aanwezigen zijn het unaniem met elkaar eens dat een tarief van 100% de belastingmoraal geen

²⁶ Art. 1 lid 2 BvdB 2001.

²⁷ Prof. mr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar aan Tilburg University.

²⁸ Mr. N. Idsinga is werkzaam bij Arcagna en als universitair docent verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

²⁹ J.L.M. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NFR* 2017/660, § 5; https://www.researchgate.net/publication/316414434_Belastingen_ethiek_waarden_Een_weerbarstig_driespan.

³⁰ De Fiscale Monitor 2021.

goed zal doen. Een 100%-heffing beperkt de wil om iets te bereiken en vermogen op te bouwen. Daarnaast zal het de innovatie beperken. Een andere stelling die aan de orde komt is of de aftrekbaarheid van giften voor de inkomstenbelasting (maar ook vennootschapsbelasting) onwenselijk is, omdat een individuele belastingplichtige hierdoor bepaalt aan welk goed doel belastinggeld wordt besteed. De aanwezigen geven aan de giftenaftrek niet onwenselijk te vinden. Privaat initiatief is belangrijk, maar dit kan volgens een deel van de aanwezigen niet onbeperkt zijn. Zij vinden een maximum daarom benodigd.

6. Waarderingen en forfaits

Inleiders: mr. C.L.M. Brouwers³¹ en mr. W. Verstijnen.³²

Brouwers en Verstijnen trappen de tweede conferentiedag af met het onderwerp 'waarderingen en forfaits'. Achtereenvolgens komen de deelonderwerpen vruchtgebruik, aanmerkelijkbelanglatentie, onzakelijke lening en de partiële quasi-wettelijke verdeling aan de orde. Ten aanzien van ieder deelonderwerp wordt een aantal stellingen naar voren gebracht. De eerste stelling betreft de vraag of het standpunt van de staatssecretaris dat een interingsbevoegdheid geen waardeverhogend effect op de waardering van een vruchtgebruik heeft, juist is.³³ De aanwezigen zijn van mening dat de waarde van een vruchtgebruik met een ongeclausuleerde verterings- en vervreemdingsbevoegdheid niet gelijk kan worden gesteld met de waarde van vol eigendom. De waarde van de verteringsbevoegdheid kan daarentegen ook niet op nihil worden gesteld. Het antwoord zal daarom ergens ertussenin liggen.

De tweede stelling betreft de vraag of de huidige waarderingstabellen ook dienst zouden kunnen doen voor de waardering van een vruchtgebruik in box 2. Het antwoord van de aanwezigen luidt ontkennend. De tabellen zijn geschreven voor een periodieke uitkering en een vruchtgebruik is geen periodieke uitkering. Daarnaast staan de percentages te ver weg van de werkelijkheid. Als alternatief (wenselijk recht) wordt geopperd om de volledige waarde van een aanmerkelijk belang toe te rekenen aan de blooteigenaar en een vruchtgebruiker niet langer als aanmerkelijkbelanghouder aan te merken. In dat geval hoeft aan de vruchtgebruiker geen verkrijgingsprijs te worden toegerekend en kan de heffing over het vervreemdingsvoordeel volledig bij de blooteigenaar worden neergelegd.

Met betrekking tot de aanmerkelijkbelanglatentie wordt ingegaan op de vraag of deze nominaal³⁴ of contant³⁵ is. In

de literatuur zijn twee stromingen te onderkennen.³⁶ Ook in recente jurisprudentie is ingegaan op deze kwestie.³⁷ Uiteindelijk wordt geconcludeerd dat dit een civiele kwestie betreft en dat het fijn zou zijn als de Hoge Raad hierover duidelijkheid zou geven. Hoewel een groot deel van de aanwezigen meer voelt voor waardering op de contante waarde, neemt dat hoe dan ook niet weg dat partijen onderling af kunnen spreken dat de nominale waarde wordt gehanteerd. Ook kan het raadzaam zijn om in huwelijksvoorwaarden vast te leggen hoe echtgenoten met de waardering van de belastinglatentie omgaan. Over de waardering van de AB-latentie in de Successiewet 1956 tegen 6,25%³⁸ is het merendeel van de aanwezigen van mening dat dit percentage te lang niet is bijgesteld.

Voor wat betreft de onzakelijke lening en de gevolgen hiervan voor de schenkbelasting wordt ingegaan op een recente uitspraak van het Hof.³⁹ Het oordeel levert nog de nodige vragen en kritiek op. Er is gediscussieerd over het moment van de schenking en de wijze van waardering. Is op het moment van verstrekken van de lening of pas bij kwijtschelding sprake van een heffingsmoment, of op beide momenten? Dient aangesloten te worden bij het rentevoordeel of het debiteurenrisico? Tot slot wordt ingegaan op onderdeel vier van het Besluit waardering schenk- en erfbelasting.⁴⁰ De vraag wordt gesteld of een renteaftpraak voor de erfbelasting uitsluitend wordt gevolgd voor een gehele quasi-wettelijke verdeling of dat ook een partiële quasi-wettelijke verdeling de civielrechtelijke toets kan doorstaan. Het antwoord blijkt niet in beton gegoten.

7. Herrekening van erfbelasting

Inleider: mr. F.A.M. Schoenmaker.⁴¹

Schoenmaker legt de vraag voor wat de gevolgen zijn als een niet-opeisbare geldvordering eerder opeisbaar wordt dan bij overlijden. Immers, als over deze vordering geen rente is verschuldigd, wordt bij vervroegde opeisbaarheid het zogenoemde fictief vruchtgebruik⁴² eerder beëindigd. Vorderingen die ontstaan bij bijvoorbeeld een (quasi-)wettelijke verdeling, ouderlijke boedelverdeling, legaat tegen inbreng of legitieme portie kunnen in bepaalde gevallen eerder opeisbaar zijn dan bij het overlijden van de schuldenaar. Een aantal gevallen, bijvoorbeeld het in staat van faillissement verklaren van de langstlevende echtgenoot, is

31 Mr. C.L.M. Brouwers is werkzaam bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen.

32 Mr. W. Verstijnen is werkzaam bij Arcagna en als universitair docent verbonden aan de Erasmus University Rotterdam.

33 Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 17 februari 1993, nr. BV92/1297, V-N 1993, P. 1070, pt. 26 en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2022, nr. 2022-0000013460.

34 Hof Den Haag 4 oktober 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1991.

35 HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:583.

36 O.a. T. Boringa & E. Lankester (nominale waarde) en N.C.G. Gubbels (constante waarde).

37 HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:583, welke zaak is doorverwezen, en Hof Den Haag 4 oktober 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1991, waarin het hof tot de nominale waarde komt.

38 Art. 20 lid 6 letter d SW 1956.

39 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 juli 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:5893.

40 Besluit van 15 juni 2022, nr. 2022-0000013460.

41 Mr. F.A.M. Schoenmaker is werkzaam bij Van Ewijk Estate planning en als universitair docent verbonden aan de Radboud Universiteit en de Universiteit Utrecht.

42 HR 11 juli 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4084.

wettelijk geregeld.⁴³ In het testament kunnen aanvullende momenten worden opgenomen⁴⁴ zoals hertrouwen, opname in een verzorgingstehuis, ondercuratelestelling en meerderjarigenbewind. Hoewel men zich kan afvragen of de verzorgingsgedachte van de langstlevende niet haaks staat op bepaalde vervroegde opeisbaarheidsgronden, komen ze in testamenten veelvuldig voor. Leidt deze vervroegde opeisbaarheid dan tot herrekening van de erfbelasting? In de literatuur en wetsgeschiedenis zijn hierover geen standpunten te vinden, althans niet met betrekking tot een fictief vruchtgebruik. Daarentegen blijkt zowel uit de parlementaire geschiedenis als uit de (klassieke) literatuur dat bij een voortijdige beëindiging van een 'echt' vruchtgebruik de erfbelasting moet worden herrekend omdat sprake is van het in werking treden van een ontbindende voorwaarde. Als gevolg daarvan dient de vruchtgebruiker (veelal de langstlevende partner) op grond van artikel 53 Successiewet 1956 een teruggaaf van erfbelasting te krijgen. Bij de blooteigenaren (veelal de kinderen) dient dan op grond van artikel 45 Successiewet 1956 erfbelasting nagevorderd te worden. De herrekening moet dan op basis van artikel 6 Uitvoeringsbesluit Successiewet plaatsvinden. Schoenmaker trekt de lijn van het 'echte' vruchtgebruik door naar het zogenoemde fictief vruchtgebruik en is van mening dat de erfbelasting op dezelfde wijze herrekend dient te worden bij de inwerkingtreding van een vervroegde opeisbaarheidsclausule. Dit is volgens Schoenmaker ook geheel in overeenstemming met de ratio van de Successiewet waarbij iedereen wordt belast naar het hetgeen daadwerkelijk is verkregen. Een alternatief systeem zou zijn om de wet zodanig aan te passen dat reeds bij het opvallen van de nalatenschap bij de waardering van het (fictief) vruchtgebruik rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat het (fictief) vruchtgebruik eerder dan het overlijden eindigt. Volgens Schoenmaker leidt dit zonder nadere waarderingsvoorschriften tot een onwerkbaar systeem omdat dan bij het opleggen van de aanslag erfbelasting in ieder individueel geval de waarde van het (fictief) vruchtgebruik zou moeten worden vastgesteld. Overigens speelt sinds 2013 nog wel een formeelrechtelijke kwestie omdat uit een arrest van de Hoge Raad⁴⁵ mogelijk zou kunnen worden afgeleid dat de fiscus niet meer bevoegd is om erfbelasting na te vorderen bij de blooteigenaren, maar volgens Schoenmaker is dat niet in overeenstemming met de wetsgeschiedenis⁴⁶ en een arrest dat de Hoge Raad⁴⁷ eerder heeft gewezen.⁴⁸

43 Art. 4:13 lid 3 onderdeel a BW.

44 Art. 4:13 lid 3 BW.

45 HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY8780.

46 *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, p. 13.

47 HR 15 februari 1967, ECLI:NL:HR:1967:AX6171.

48 Zie uitgebreider Schoenmaker in *FBN* 2014-18.

8. Internationale aspecten van erf- en schenkbelasting als inspiratie voor onze Successiewet 1956

Inleider: prof. dr. F. Sonneveldt.⁴⁹

Sonneveldt gaat in op de internationale aspecten van erf- en schenkbelasting als inspiratie voor onze Successiewet. Dit onderwerp wordt geïntroduceerd door een bespreking van het nieuwsbericht over de in Wenen wonende Marlene Engelhorn. Marlene Engelhorn behoort tot een van de rijkste Duitse ondernemersfamilies, maar zij is van plan om afstand te doen van een groot deel van haar erfenis en wenst flink zwaarder belast te worden door de fiscus. De belastingheffing moet volgens haar op een eerlijkere manier plaatsvinden. Nederland staat volgens de OESO hoog op de ladder van landen met een grote vermogensongelijkheid. Is het mogelijk om door middel van belastingheffing een goede vermogensverdeling te realiseren? Als voorbeeld bespreekt Sonneveldt het idee van een erfbelasting van 100%. Dit idee is onder andere reeds opgeschreven door C.R.C. Herckenrath aan het begin van de twintigste eeuw. In de voormalige Sovjetunie is dit systeem zelfs tijdelijk ingevoerd. Vervolgens bespreekt Sonneveldt met de aanwezigen de veelheid aan criteria aan de hand waarvan belasting wordt geheven door verschillende landen. Bijvoorbeeld: de woonplaats van de erflater, de woonplaats van de verkrijger, de nationaliteit van de erflater of de verkrijger, situs, registratie van een notariële akte. Door deze veelheid aan criteria kan in situaties dubbele heffing ontstaan, maar ook een heffingsvacuüm. Ieder land kent zijn eigen autonomie. Ook zijn er vrij weinig verdragen gesloten ter voorkoming van dubbele erfbelasting. Op Europees niveau is een aanbeveling gedaan ten behoeve van het wegnemen van dubbele heffing, waarbij een viertal regels is ontwikkeld om de rangorde tussen de criteria aan te geven. Volgens deze aanbeveling staat een situsland bijvoorbeeld op de eerste plaats en een land dat voor de belastingheffing aansluit bij de verkrijger op de laatste plaats. Veel lidstaten hebben deze aanbeveling links laten liggen. Vervolgens is een expertgroep gevormd door de Europese Commissie. Door de expertgroep is de optie onderzocht om binnen de Europese Unie op een nalatenschap slechts de erfbelasting van één lidstaat van toepassing te doen zijn, maar dit bleek onhaalbaar. Wel zijn er alternatieven geopperd door de expertgroep, zoals het bindend maken van de aanbeveling, het uitbreiden van bilaterale verdragen of het sluiten van een multilateraal verdrag tussen de lidstaten. Als afsluiting van het onderwerp heeft Sonneveldt op hoofdlijnen besproken een door Anne L. Alstott van Yale Law School geschreven paper.⁵⁰ Alstott is een voorstander van 'resource equality' en bespreekt in haar artikel een aantal ideeën om deze ge-

49 Prof. dr. F. Sonneveldt is verbonden aan Mazars Private Clients en hoogleraar Successiewet en estate planning Universiteit Leiden.

50 'Equal Opportunity and Inheritance Taxation', *Harvard Law Review*, 2007.

lijkheid te realiseren. Onder andere dient iedere persoon op een bepaalde leeftijd een 'social inheritance' te ontvangen en gelden er hogere belastingtarieven indien iemand op een jeugdige leeftijd vermogen erft.

9. BOR

Inleiders: mr. dr. M.J. Hoogeveen⁵¹ en mr. M. Kopinsky.⁵²

Hoogeveen en Kopinsky sluiten de conferentie af met een bespreking van diverse actualiteiten en knelpunten ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting (BOR). In dit verband gaan zij onder andere nader in op de bezitsei als voorwaarde voor de toepassing van de BOR,⁵³ in het bijzonder op het onderscheid ten aanzien van de bezitsei tussen het uitbreiden van de objectieve of de subjectieve onderneming. Bij een uitbreiding van de subjectieve onderneming is mogelijk sprake van een nieuwe bezitstermijn. Bij een uitbreiding van de objectieve onderneming is hier geen sprake van. Veel adviseurs ervaren dit als onwenselijk. De aanwezigen spreken over de mogelijkheid van een bezitsei die aansluit bij de bestaande materiële onderneming. Het is hierbij dan niet van belang hoe deze onderneming wordt uitgebreid (objectief of subjectief). Ook discussiëren de aanwezigen over de vraag of de bezitsei moet worden afgeschaft en dat wellicht moet worden aangesloten bij een motieftoets. De aanwezigen stellen vast dat er steeds meer discussie is over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Ook constateren zij dat de voorwaarden niet de bedoeling van de wetgever bereiken. In een situatie die, vanuit de bedoeling van de wet, niet onder de regelingen hoort te vallen, kan een geslaagd beroep op de regelingen worden gedaan. Terwijl in een situatie die juist wel onder de regelingen hoort te vallen een beroep op de regelingen niet mogelijk is.

Vervolgens bespreken Hoogeveen en Kopinsky de mogelijkheid tot het in een onverdeeldheid reorganiseren binnen de voortzettingstermijn. De wet staat niet toe dat twee opvolgers de ondernemingen binnen de voortzettingstermijn juridisch splitsen waarbij de een met de ene onderneming verder gaat en de andere met de andere. Is het dan wel toegestaan om het bedrijf nog tijdens de onverdeeldheid te splitsen en na de splitsing toe te delen waarbij artikel 35f Successiewet 1956 wordt toegepast? Hierover bestaat discussie onder de aanwezigen.

Hoogeveen en Kopinsky zijn ook ingegaan op het zogenoemde 'niet-kwalificerend ondernemingsvermogen'. Dit vermogen betreft ondernemingsvermogen dat niet voldoet aan de bezitstermijn. Volgens de aanwezigen van de Belastingdienst is dan uitdrukkelijk geen sprake van beleggingsvermogen. Het betreft in feite dus een derde cate-

gorie vermogen, naast kwalificerend ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. Volgens veel aanwezige adviseurs is dit een vermogenscategorie die de wetgever niet voor ogen had bij het invoeren van de wet en is wel sprake van beleggingsvermogen. 'Niet-kwalificerend ondernemingsvermogen' zou door deze benadering fiscaal ongunstiger behandeld worden dan beleggingsvermogen, omdat deze derde categorie vermogen niet mag worden meegenomen onder de 5%-marge.⁵⁴ Ter afsluiting van dit verslag kunnen wij concluderen dat onder de aanwezigen de wens bestaat om de knelpunten ten aanzien van de regelingen op te lossen, maar dit blijkt niet eenvoudig.

51 Mr. dr. M.J. Hoogeveen is werkzaam bij de Belastingdienst en universitair docent aan Tilburg University.

52 Mr. M. Kopinsky is werkzaam bij EY.

53 Art. 35d SW 1956.

54 Art. 35c lid 1 onder c SW 1956.