

prof.dr. F. Sonneveldt*

Ode aan de jubilaris: 100 jaar schenkelasting

opinie

Op 20 januari 1917 wordt voor de schenkelasting, toen nog schenkingsrecht geheten, een volwaardige plaats ingeruimd in de successiewetgeving naast het successierecht en het recht van overgang.¹ Sprenger van Eyk/De Leeuw drukken dit beeldend uit: 'Toch neemt dit niet weg dat de Successiewet thans een belasting op schenkingen behelst, die niet louter is een regeling om ontduiking (besparing) van het successierecht door schenkingen onder de levenden tegen te gaan, maar die wel degelijk de schenking op grond van haar eigen karakter tot object van belastingheffing maakt.'² Voorafgaande aan genoemde datum valt een akte van schenking onder het registratierecht en wordt als zodanig met een evenredig recht belast.³ Deze heffing valt nog terug te voeren op de Franse Registratiewet van 12 december 1798 (22 Frimaire an VII).⁴ De heffing heeft vrijwel uitsluitend betrekking op schenkingen van onroerend goed en zij kan niet worden aangemerkt als 'een deugdelijke belasting op schenkingen'.⁵ Zij komt met de invoering van een algemeen schenkingsrecht te vervallen.

Ook voorafgaande aan 1917 besteedt de successiewetgeving al aandacht aan het fenomeen schenking, maar deze aandacht richt zich voornamelijk op de bestrijding van het ontgaan van successierecht. Zo worden sinds 1832 schenkingen aan 'zedelijke lichamen en instellingen van de doode hand' getroffen met successierecht.⁶ Sprenger van Eyk/De Leeuw spreken in dit verband van 'quasi-successierecht'.⁷ De gedachte achter deze heffing is om een gelijkstelling met erfrechtelijke makingen te creëren. Men wil door een wettelijke bepaling het misbruik voorkomen dat zou ontstaan indien deze belaste erfrechtelijke verkrijgingen zouden worden vervangen door onbelaste schenkingen. Overigens wordt het doel door deze regeling niet volledig bereikt. Praktisch worden namelijk vrijwel alleen schenkingen van onroerend goed in de regeling betrokken. Daarnaast is er nog een andere complicatie. Op grond van het destijds geldende art. 1717 BW hebben sommige instellingen een

koninklijke machtiging nodig om rechtsgeldig een schenking te aanvaarden. Door het nalaten van het vragen van deze machtiging ontkomt men aan de heffing van het 'quasi-successierecht'. Door de invoering van een algemeen schenkingsrecht in 1917 worden deze belemmeringen opgeheven.

Omdat voorafgaande aan 1917 in zijn algemeenheid geen schenkingsrecht wordt geheven is het eenvoudig om reeds tijdens leven zonder heffing van belasting vermogen over te hevelen. De noodzaak tot het overhevelen van vermogen zal het meeste worden gevoeld in het zicht van overlijden. Tegen dergelijke overhevelingen roept de wetgever aan het einde van de negentiende eeuw⁸ een fictiebepaling in het leven die wij tegenwoordig in art. 12 SW 1956 aantreffen en die bekendstaat onder de naam 180-dagenregeling. Schenkingen gedaan binnen een periode van 180 dagen voorafgaande aan het overlijden worden aangemerkt als fictief legaat. De regeling wordt ingevoerd op een moment dat er geen schenkingsrecht wordt geheven en gehandhaafd op het moment dat deze wordt ingevoerd. Anders dan nu wordt ten aanzien van dergelijke schenkingen geen schenkingsrecht geheven, doch slechts uitsluitend successierecht. Het mag duidelijk zijn dat de betekenis van de regeling bij de invoering van het schenkingsrecht drastisch wijzigt. Voorafgaande aan die invoering richt de bepaling zich tegen het ontgaan van successierecht als zodanig, terwijl na de invoering van het schenkingsrecht dit kan worden opgevat als een maatregel die tracht te voorkomen dat op het einde van de rit nog gebruikgemaakt wordt van vrijstellingen voor het schenkingsrecht en progressievoordeel.

Zoals gezegd doet het schenkingsrecht vanaf 1917 zijn intrede in de successiewetgeving. Het schenkingsrecht wordt in meerdere opzichten gelijkgeschakeld aan het successierecht. Zo worden dezelfde tariefgroepen en percentages gehanteerd. Om te voorkomen dat een dergelijke heffing

* Prof dr. F. Sonneveldt is partner-aandeelhouder Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Den Haag en hoogleraar Successiewet en Estate Planning, Universiteit Leiden

1 Wet van 20 januari 1917, *Stb* 1917, 189.

2 J.P. Sprenger van Eyk/B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het recht van successie van overgang en van schenking*, Martinus Nijhoff, 's-Gravenhage, vijfde druk, 1919, p. 55.

3 P.J.A. Adriani, 'De ontwikkeling van successie-, registratie- en zegelbelasting', *WFR* 1961/4536, herdruk in *Tributen aan het recht*, Deventer 1971, p. 212.

4 A. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, Larcier, Brussel 21 oktober 1999, p. 64-72.

5 J.P. Sprenger van Eyk/B.J. de Leeuw, op. cit., p. 52.

6 Wet van 16 juni 1832, *Stb* 1832, 29.

7 J.P. Sprenger van Eyk/B.J. de Leeuw, op. cit., p. 51.

8 Wet van 24 mei 1897, *Stb* 1897, 154.

eenvoudig wordt voorkomen door een emigratie van de schenker uit Nederland, gevolgd door een in het buitenland verrichte schenking en remigratie naar Nederland, bepaalt de wetgever in 1917 dat 'eene schenking, door iemand die ingezetene des Rijks was, gedaan binnen het jaar nadat hij het Rijk metterwoon heeft verlaten, wordt aangemerkt als eene schenking door een ingezetene des Rijks'.⁹ Ter toelichting van de bepaling merkte de regering destijds op: 'Dit artikel is noodig om te voorkomen, dat personen, die belangrijke schenkingen willen doen, hunne woonplaats voor korten tijd overbrengen naar een Rijk, waar de schenkingen niet of met een veel lager recht belast zijn.' De wettekst en de toelichting daarop sluiten niet geheel op elkaar aan. Voor de toepassing van het artikel is het immers irrelevant of de schenker na het doen van de schenking terugkeert naar Nederland, terwijl de toelichting op een remigratie doelt. Sprenger van Eyk/De Leeuw merken terecht op dat deze flankerende maatregel vooral ten aanzien van buitenlanders die hier gewoond hebben onbillijk kan uitwerken. Men dient zich te bedenken dat deze éénjaarsregeling reeds vele jaren onderdeel van de successiewetgeving uitmaakte voordat de zogenoemde tienjaarstermijn werd ingevoerd.¹⁰ Voor Nederlanders was het derhalve enkele decennia vrij eenvoudig belastingvrij vermogen over te hevelen aan potentiële erfgenamen door een schenking te verrichten tijdens een tijdelijke woonachtigheid van de schenker in het buitenland.

Evolutie van het voor de successiewetgeving gehanteerde schenkingsbegrip

Internationaal gezien wordt het schenkingsbegrip voor de schenkbelasting ofwel economisch ofwel juridisch ingevuld. Bij de eerste benadering wordt het civiele schenkingsbegrip losgelaten en wordt een eigen economisch begrip geformuleerd. Bij de tweede benadering vormt het schenkingsbegrip zoals dat ontwikkeld is in het civiele recht het uitgangspunt voor de heffing. Vanaf 1917 tot heden is steeds het civiele schenkingsbegrip het vertrekpunt geweest in de successiewetgeving. Daarbij verwees de wet allereerst naar 'de schenking geregeld in den elfden titel van het derde boek van het Burgerlijk Wetboek',¹¹ te weten 'de overeenkomst waarbij de schenker om niet en onherroepelijk eenig goed afstaat ten behoeve van den begiftigde'.¹² Hier bleef het echter niet bij. In het civiele recht was inmiddels duidelijk dat het schenkingsbegrip zich niet beperkte tot de obligatoire overeenkomst van schenking. Daarom vond nadrukkelijk in de gewijzigde successiewetgeving een verwijzing plaats naar 'elke andere bevoordeeling uit vrijgevigheid'.¹³ Hier werd bedoeld op de zogenoemde materiële schenking, een fenomeen dat aan het begin van de twintigste eeuw door Hamaker nader werd gedefinieerd.¹⁴ Hij omschreef de materiële schenking als volgt: 'Van welken aard de handeling geweest moge zijn, indien zij voor de eene partij het middel geweest is om de andere rijker te maken ten koste van zichzelf en dit gevolg ook werkelijk gehad heeft, is schenking aanwezig'.¹⁵ Hij maakte daarbij in de woorden

van Van Mens een einde aan 'het sluimerende karakter van de aanwezigheid van de materiële schenking'.¹⁶ De Hoge Raad voegde hier expliciet het vereiste van liberaliteit, de *animus donandi ac recipiendi* aan toe.¹⁷

Ook de huidige Successiewet 1956 hanteert na honderd jaar in principe nog steeds dezelfde benadering door te verwijzen naar het Burgerlijk Wetboek. De systematiek is weliswaar enigszins gewijzigd per 2003, maar aan het principe dat het civiele recht nog steeds het uitgangspunt vormt voor de definitie van schenking in de successiewetgeving is niet getornd. De schenking uit art. 7:175 BW is echter niet meer beperkt tot een obligatoire overeenkomst. Ook liberatoire en vaststellingsovereenkomsten kunnen onder de schenkingsovereenkomst gerangschikt worden en de gift uit art. 7:186, lid 2, BW vertoont grote gelijkenis met de materiële schenking van voor 2003. Terwijl voorafgaande aan 2003 de materiële schenking het meeromvattende begrip was, geldt dit nu voor de gift. Iedere schenking is een gift en iedere formele schenking was een materiële schenking.¹⁸ Het bevreemdt in dit verband dat de Successiewet 1956 de term schenking als overkoepelend begrip hanteert waarbij verwezen wordt naar de gift in art. 7:186, lid 2 BW.¹⁹

Het uitsluitend aanknopen bij civielrechtelijke begrippen houdt een gevaar in. Indien de belastingplichtige zich ontworstelt aan het civielrechtelijke definitiekader zal dit ertoe leiden dat geen belasting kan worden geheven. Dat hebben wij in het verleden ook kunnen waarnemen. Indien potentiële erfgenamen uiteindelijk het vermogen van de potentiële erflater niet krachtens erfrecht verkrijgen, maar anderszins, bijvoorbeeld door een tijdens het leven van de potentiële erflater gesloten overeenkomst, blijft heffing achterwege. De civielrechtelijke begrippen dienen derhalve 'opge-rekt' te worden om ontwijking van belasting tegen te gaan. Op het gebied van de erfbelasting kennen wij de zogenoemde fictiebepalingen die niet-erfrechtelijke verkrijgingen fictief aanmerken als erfrechtelijke, zodat belasting kan worden geheven. Dergelijke corrigerende maatregelen zijn inherent aan een successiewetgeving die aanknoopt bij civielrechtelijke begrippen. Na invoering van het schenkingsrecht blijkt dat ook hier fictiebepalingen geboden zijn. Gezien is reeds op de éénjaarsregeling die tegelijkertijd met het schenkingsrecht wordt geïntroduceerd. Voorafgaande aan het jaar 2010 waren er slechts enkele fictiebepalingen die zich richten op de schenking. Het meest in het oog springt de eerdergenoemde 180-dagenregeling van art. 12 SW 1956. Daarnaast bestonden art. 14 SW 1956 (oud), dat zich richtte op de opzegging van beperkte rechten, en art. 17 SW 1956 (oud), dat bepaalde dat de goederen, op andere wijze dan bij uiterste wil bestemd om daarmee een stichting in het leven te roepen, beschouwd werden als door de stichting bij schenking te zijn verkregen. Deze bepalingen werden al eerder overbodig geacht.²⁰ Alle andere fictiebepalingen richtten zich op het successierecht.

9 Art. 3 Successiewet 1859 (zoals zij is gewijzigd en aangevuld door de wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189).

10 Dit gebeurde bij de Wijzigingswet van 21 december 1936, *Stb.* 1936, 406.

11 Art. 1, onder 3 Successiewet 1859 (zoals zij is gewijzigd en aangevuld door de wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189).

12 Art. 1703 BW (oud).

13 Art. 1, onder 3 Successiewet 1859 (zoals zij is gewijzigd en aangevuld door de wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189).

14 H.J. Hamaker, 'Schenking', *WPNR* 1904/1795-1799.

15 H.J. Hamaker, 'Schenking', *WPNR* 1904/1797.

16 K.L.H. van Mens, *Schenking*, Kluwer, Deventer 1985, p. 91.

17 HR 5 april 1957, *NJ* 1959, 3. Zie ook Van Mens, t.a.p.

18 Al gold ten aanzien van dit laatste geen volledige eenstemmigheid. Zie voor de verschillende opvattingen K.L.H. van Mens, op. cit., p. 96, noot 32.

19 Art. 1, lid 7, SW 1956.

20 I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Kluwer, Deventer 2002, p. 299 en 330.

De per 2010 herziene Successiewet 1956 vertoont een enigszins ander beeld. Er is duidelijk getracht een einde te maken aan een aantal ontwijkingsmogelijkheden die de wet en de interpretatie daarvan door de rechter daarvoor toestonden. Allereerst voorziet de wet nu in een regeling die fictieve schenkingen constateert indien erfrechtelijke renteaftspraken²¹ buiten de aangiftetermijn voor de erfbelasting plaatsvinden.²² Daarnaast neemt de wetgever afstand van het civiele recht wat betreft de systematiek ten aanzien van de schenking onder opschortende voorwaarde. Een dergelijke schenking komt civielrechtelijk net als een schenking onder ontbindende voorwaarde tot stand op het moment dat de schenkingsovereenkomst wordt gesloten, derhalve door aanbod en aanvaarding.²³ Vanaf 2010 wordt een dergelijke schenking geacht tot stand te komen op het moment dat de opschortende voorwaarde wordt vervuld.²⁴ Ook hier is derhalve sprake van een fictie. Voorts geldt per genoemde datum een schenkbelastingfictie voor de situaties waarin (mede-)eigenaren ten aanzien van vennootschapsvermogen verblijvings-, toedelings- of overnamebedingen zijn aangegaan die werking hebben tijdens leven.²⁵ Dergelijke bedingen kunnen onder omstandigheden een fictieve schenking inhouden. Indien in een dergelijk geval aan de voortzetter een aandeel in de onderneming tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer toekomt, is er sprake van een fictieve schenking. Deze fictiebepaling heeft haar weg in de wet gevonden om de rechtsgevolgen ongedaan te maken die voortvloeien uit twee arresten van de Hoge Raad.²⁶ De Hoge Raad had geoordeeld dat in civielrechtelijke zin geen sprake is van een schenking indien de voortzetter het aandeel van een onderneming bij leven mag overnemen tegen vergoeding van een 'nog juist lonende exploitatiewaarde'. Aangezien het civiele recht leidend is, was volgens de Hoge Raad ook voor de toepassing van de Successiewet 1956 geen sprake van een schenking. Ten slotte geldt vanaf 2010 dat de schuldenaar van een direct opeisbare lening die geen rente draagt of een rente die lager is dan 6%,²⁷ geacht wordt het voordeel fictief te hebben genoten. Hiermee verliest de leer van de Hoge Raad die inhield dat het verschaffen van een renteloze direct opeisbare lening niet tot een schenking van de rente leidt, haar betekenis. De crediteur had feitelijk geen rente genoten en derhalve kon deze rente ook nooit tot zijn vermogen hebben behoord.²⁸ De wetgever heeft derhalve op enkele punten voor een meer economische benadering gekozen.

De vraag rijst of in de Successiewet 1956 voor het schenkingsbegrip in zijn algemeenheid een meer economische benaderingswijze zou dienen te worden gevolgd. Onlangs heeft Gubbels in haar oratie hiervoor een lans gebroken.²⁹ Voor een op de Successiewet 1956 toegespitst giftbegrip

pleit ook Janssen.³⁰ Indien deze opvattingen zouden worden gevolgd, zou dit na honderd jaar verknochtheid aan het civiele recht leiden tot een nieuwe periode voor de schenkbelasting.

Internationale aandacht voor de schenkbelasting

Ook op internationaal vlak heeft de schenkbelasting zich de afgelopen eeuw gemanifesteerd.

Terwijl het OESO-successiemodelverdrag 1966 nog slechts aandacht besteedde aan het successierecht, bevat het OESO-successiemodelverdrag 1982 tevens een regeling ter voorkoming van dubbel schenkingsrecht. Een en ander zien wij ook enigszins weerspiegeld in de door Nederland afgesloten belastingverdragen. Van de momenteel zeven in werking zijnde erfbelastingverdragen³¹ hebben de twee meest recente verdragen, die met Groot-Brittannië en Noord-Ierland en Oostenrijk, ook betrekking op de schenkbelasting.

Ook het HvJ ontkomt niet aan de beoordeling van de nationale wetgevingen van de lidstaten op het vlak van de schenkbelasting. De beoordeling van erf- en schenkbelastingzaken kwam in vergelijking met vennootschapsbelasting- en inkomstenbelastingzaken pas laat op gang. Het HvJ deed in december 2003 zijn eerste uitspraak over een erfbelastingzaak.³² Hoewel de zaken over de erfbelasting in de meerderheid zijn, werden toch inmiddels drie schenkbelastingzaken aan het HvJ voorgelegd,³³ waarbij in twee zaken schending van de vrijheid van kapitaalverkeer werd geconstateerd.³⁴

Voorts mogen de activiteiten van de Europese Commissie niet onvermeld blijven. In 2011 heeft de Commissie een aanbeveling opgesteld om het probleem van de dubbele erfbelasting te lijf te gaan.³⁵ In de aanbeveling wordt toegelicht hoe lidstaten maatregelen kunnen nemen of verbeteringen kunnen doorvoeren ter voorkoming van dubbele of meervoudige belasting als gevolg van de heffing van erfbelasting door twee of meer lidstaten. De Commissie hanteert hierbij het begrip successiebelasting dat zij ruim definieert. Zij verstaat hieronder: 'iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomstenbelasting en vermogenswinstbelasting'.³⁶ Ook aan de schenkbelasting wordt aandacht besteed, want de Aanbeveling is van overeenkomstige

21 Zie art. 1, lid 3, SW 1956.

22 Art. 1, lid 4, SW 1956.

23 Art. 6:217 BW.

24 Art. 1, lid 9, SW 1956. Zie hierover uitgebreid F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956', *WFR* 2009/731.

25 Een vrijwel identieke fictie voor de erfbelasting troffen we reeds aan in art. 12 Successiewet 1859.

26 HR 20 maart 2009, nr. 43 393, *BNB* 2009/179, *NtFR* 2009/716 en nr. 43 394, *BNB* 2009/180, *NtFR* 2009/717.

27 De rente bedoeld in art. 21, lid 14, SW 1956.

28 HR 26 februari 1986, *BNB* 1986/162.

29 N.C.G. Gubbels, 'Naar een fiscaal schenkingsbegrip', 19 april 2017 (nog niet officieel gepubliceerd).

30 A.J. Janssen, *FBN* 2017/9.

31 Zwitserland (gesloten op 12 november 1951), Zweden (gesloten op 25 april 1952), Finland (gesloten op 29 maart 1954), Verenigde Staten van Amerika (gesloten op 15 juli 1969), Israël (gesloten op 9 november 1974), Groot-Brittannië en Noord-Ierland (gesloten op 11 december 1979) en Oostenrijk (gesloten op 27 november 2001).

32 HvJ 11 december 2003, zaak C-364/01 (Barbier), *NtFR* 2004/115.

33 HvJ 22 april 2010, zaak C-510/08 (Mattner), *NtFR* 2010/1452, HvJ 18 december 2014, zaak C-133/13 (Q-zaak), *NtFR* 2015/400 en HvJ 8 juni 2016, zaak C-479/14 (Hunnebeck), *NtFR* 2016/395.

34 HvJ 22 april 2010, zaak C-510/08 (Mattner), *NtFR* 2010/1452 en HvJ 8 juni 2016, zaak C-479/14 (Hunnebeck), *NtFR* 2016/395.

35 Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011 betreffende voorkoming voor (lees. van, FS) dubbele belasting van nalatenschappen (2011/856/EU), *Publicatieblad van de Europese Unie*, 20.12.2011, L 336/81, C(2011) 8819, hierna: Aanbeveling.

36 Par. 2, onderdeel a, Aanbeveling.