

De rechtsgronden van de schenkbelasting



Prof. mr. F. Sonneveldt*

1. Inleiding

De schenkbelasting bestaat 100 jaar. Wat waren destijds de rechtsgronden voor de invoering van deze belasting? In deze bijdrage zal een poging gedaan worden om deze vraag te beantwoorden. Daarnaast zal bezien worden of de afgelopen honderd jaar de visie van de wetgever ten aanzien van deze rechtsgronden is gewijzigd. Daarbij kan er niet aan worden ontkomen ook aandacht te besteden aan de rechtsgronden voor de erfbelasting. De rechtsgronden voor de schenkbelasting kunnen, zoals te verwachten valt, niet los gezien worden van die van de erfbelasting. Om de invoering van de schenkbelasting destijds te verklaren wordt begonnen met een korte historische schets.

2. Korte historische schets

In 1917 deed het recht van schenking, inmiddels omgedoopt tot schenkbelasting, zijn intrede in de successiewetgeving. Het kreeg toen eindelijk een volwaardige plaats naast het recht van successie en het recht van overgang. Hiermee kwam een einde aan een 'anomalie, welke haar bestaan een eeuw lang heeft weten te rekken'.¹ Deze zinsnede uit de parlementaire geschiedenis verdient enige toelichting. Bij de Bataafse omwenteling van 1795 werd de federatieve Republiek van de Zeven Verenigde Nederlanden getransformeerd in een eenheidsstaat. Bij die eenheidsstaat hoorde ook het concept van eenheid van belastingen. Door de bemoeienissen van Secretaris van staat voor de financiën, Isaac Jan Alexander Gogel, werd in 1805 ten tijde van het presidentieel bewind van Raadpensionaris Rutger Jan Schimmelpenninck een voor de gehele Bataafse republiek geldend stelsel van algemene belastingen geïntroduceerd, waartoe ook de Ordonnantie op het successierecht behoorde.² Op 1 januari 1812 werd in het voormalige Koninkrijk Holland, dat sinds 9 juli 1810 deel uitmaakte van het Franse keizerrijk, de Franse belastingwetgeving ingevoerd. Daarmee kwam een einde aan het zojuist genoemde eerste nationale stelsel van belastingen, dat Nederland gekend had. Een belangrijk nieuw element van deze Franse belastingwetgeving werd gevormd door de Franse Registratiewet van 12 december 1798,³ de zogenoemde *Frimairewet*.⁴ De Franse Registratiewet had op zeer veel zaken betrekking. De wet maakte onderscheid tussen het *droit fixe* en het *droit proportionne*. In het eerste geval hing de hoogte van het te betalen bedrag af van het onderwerp van een akte en niet van het daarmee samenhangende

financiële belang. Het aan de overheid verschuldigde bedrag kon aangemerkt worden als een retributie. Men moet daarbij denken aan een vergoeding voor een door de overheid aan de burger bewezen dienst, die de bevordering van de rechtszekerheid als oogmerk heeft. In het tweede geval was sprake van een belasting in eigenlijke zin.⁵ De Registratiewet bepaalde omtrent het *droit proportionnel* het volgende:⁶

'Le droit proportionnel est établi (...) pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès'.

Na de verdrijving van de Fransen keerde men terug naar de wetgeving van Gogel,⁷ maar verzuimd werd ook het schenkingsrecht daarin mee te nemen. Zo bleef tot 1917 het schenkingsrecht een onderdeel van de overdrachtsrechten der registratiebelasting uit het tijdperk van de Franse revolutie.⁸

* Partner bij een belastingadvieskantoor te Den Haag en hoogleraar Successiewet en Estate Planning, Universiteit Leiden, vaste medewerker van het WPNR. (Frans.Sonneveldt@mazars.nl)

1. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 12.
2. Publicatie van Hun Hoog Mogende, vertegenwoordigende het Bataafsch Gemeenebest, houdende Ordonnantie ener Belasting op het regt van Successie, alomme in het Bataafsch Gemeenebest in te vorderen, van 4 oktober 1804.
3. Wet van 22 Frimaire an VII (Bulletin des Lois, nr. 248).
4. Zie uitgebreider 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. A.D. van Assendelft de Coningh, *De aard en de ontwikkeling der zegel-, registratie- en successierechten in Frankrijk, Engeland en Nederland*, Leiden, 1874, p. 67.
6. Art. 4 Registratiewet. Zie voor de tekst van deze wet C.J. Fortuijn, *Verzameling van wetten, besluiten en andere regstbronnen van Franschen oorsprong, in zooverre deze sedert de invoering der nieuwe wetgeving, in Nederland van toepassing zijn*, eerste deel, Amsterdam, 1839, p. 483.
7. Besluit van den Souvereinen Vorst van 23 december 1813, *Stb.* 17.
8. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 12.

Ook al werd derhalve voor 1917 schenkingsrecht geheven, desalniettemin kon deze niet worden aangemerkt als 'een deugdelijke belasting op schenkingen'.⁹ Het schenkingsrecht dat geheven werd op grond van de Frimairewet had vrijwel uitsluitend betrekking op schenkingen van onroerend goed. Het is daarnaast overigens niet zo dat voorafgaande aan 1917 de successiewetgeving in het geheel geen aandacht besteedde aan het fenomeen schenking, maar voor zover dit het geval was richtte deze aandacht zich hoofdzakelijk op de bestrijding van het ontgaan van successierecht. Sinds 1832 werden bijvoorbeeld schenkingen aan zogenoemde 'zedelijke lichamen en instellingen van de doode hand' belast met successierecht.¹⁰ In dit verband werd wel gesproken van quasi-successierecht.¹¹ Door gebruik te maken van schenkingen in plaats van erfrechtelijke makingen aan dergelijke lichamen en instellingen kon men voordien ontkomen aan de heffing van successierecht. Door de wetgeving van 1832 trachtte men dit gat te dichten. Dit lukte echter maar ten dele. Praktisch werden namelijk vrijwel slechts schenkingen van onroerend goed in de heffing betrokken. Daarnaast bestond de mogelijkheid om aan de werking van deze wetgeving te ontkomen door een formaliteit achterwege te laten. Op grond van het destijds geldende art. 1717 BW hadden sommige instellingen een koninklijke machtiging nodig om rechtsgeldig een schenking te aanvaarden. De belasting kon niet geheven worden van dergelijke instellingen zolang die koninklijke machtiging niet was verkregen en derhalve de schenking nog niet rechtsgeldig tot stand was gekomen. Door niet te verzoeken om de koninklijke machtiging ontkwam men aan heffing. Het mag ook duidelijk zijn dat het voorafgaande aan 1917 vrij eenvoudig was om in zijn algemeenheid te ontkomen aan de heffing van successierecht. Met name in het zicht van overlijden was men geneigd zijn toevlucht te nemen tot een overheveling om niet tijdens leven die onbelast bleef in plaats van de belaste overheveling bij overlijden af te wachten. De wetgever trad hier aan het einde van de negentiende eeuw reeds tegen op door het creëren van een fictiebepaling¹² die wij tegenwoordig kennen als de 180-dagenregeling.¹³ Schenkingen gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden werden – en worden nog steeds – aangemerkt als een fictief legaat en onderworpen aan het successierecht. De regeling werd ingevoerd in een periode dat er nog geen schenkingsrecht werd geheven, maar zij bleef gehandhaafd na invoering van het schenkingsrecht. De regeling kon vroeger worden gezien als een anti-ontgaansbepaling en tegenwoordig als een maatregel die voorkomt dat men in het zicht van overlijden¹⁴ vrijstellingen voor de schenkbelasting wil benutten en progressievoordeel wil behalen. Overigens pakte men het direct grondig aan. Om toekomstige belastingontwijking te voorkomen werd een nieuw artikel aan de wet toegevoegd dat bepaalt dat¹⁵

'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;'

In de memorie van toelichting wordt dit als volgt toegelicht:¹⁶

'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.'

Ondanks het feit dat men de belastbare schenking al voor 1917 in de wetgeving tegenkwam, ontstaat nu een algemene regeling. In de woorden van Sprenger van Eyk/De Leeuw:

'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.'

3. Rechtsgronden voor het recht van schenking (1917)

Het ligt voor de hand om voor de rechtsgronden van deze betrekkelijk jonge belasting te rade te gaan bij de parlementaire geschiedenis. Wat zijn voor de wetgever de beweegredenen geweest om over te stappen van een fragmentarische belastingheffing ten aanzien van bepaalde schenkingen naar een algemene? Alvorens aandacht te besteden aan de memorie van toelichting bij het bewuste wetsvoorstel is het de moeite waard om te luisteren naar de verontwaardiging die het wetsvoorstel destijds opriep in de Tweede Kamer. Daarbij blijkt ook dat het wetsvoorstel niet op steun van iedereen kon rekenen. De Savornin Lohman merkt tijdens de beraadslagingen het volgende op:¹⁷

9. J.P. Sprenger van Eyk/B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het recht van successie van overgang en van schenking*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff, 1919, p. 52.

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

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

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

13. Art. 12 Successiewet 1956.

14. In geobjectieerde zin, want de regeling geldt ook indien het overlijden niet te voorzien was.

15. Art. 3 Successiewet 1859, (tekst na de wijzigingswet van 20 januari 1917, *Stb.* 189).

16. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 14.

17. Handelingen, Tweede Kamer, 7 juli 1916, 92ste vergadering, wetsvoorstel 210, Wijziging der Successiewet, p. 2433 en 2434.

‘Naar mijn meening wordt hier in ons land een nieuwe belasting ingevoerd, die wat mijn gevoel aangaat ongehoord is, en die ook volstrekt niet past in het stelsel, dat de Minister ten grondslag heeft genomen van zijn wet. (...)’

Maar, zegt de Minister, om de successiebelasting te handhaven moet ontduiking worden voorkomen. (...)

Er moet dus in het stelsel van den Minister een verband bestaan tusschen de schenking en vermindering van het erfdeel.

Dat is zijn grondslag van zijn belasting op schenkingen en tot dusver bestond ook bij belasting op schenkingen dat verband. Want wel heeft artikel 59 der wet, waarop de Minister gewezen heeft en dat mij ook niet onbekend was, betrekking op schenkingen onder levenden, maar die belasting is gemotiveerd blijkbaar hierom, omdat een zoodanige schenking dan gedaan werd aan de doode hand en de wetgever wenschte, dat de doode hand, die voor een groot deel verder aan de belasting onttrokken wordt, ten minste eenmaal belasting zou betalen.

Maar in het wetsontwerp gaat men veel verder. Om de giften, die ontduiking beoogen, te achterhalen, worden alle giften belast, alsof alle giften de strekking hebben benadeeling van den fiscus. En die gedachte zit er al zoo in, dat hier de geheele Kamer over die giftenbelasting spreekt, alsof eigenlijk al vaststaat, dat die er behoort te zijn, ofschoon, wanneer men met Kamerleden afzonderlijk spreekt, de heeren wel het besef hebben, dat tot dusver de toestand een andere is. (...)

Gij redeneert namelijk zoo: de Staat heeft de beschikking over al het maatschappelijk kapitaal; de ingezetenen zijn slechts beheerders; doen zij anders dan ik, Staat, wil, dan neem ik hun een stuk van hun geld af. Wij zijn niet meer vrije mannen in Nederland. Wij staan onder toezicht van den fiscus. Het Nederlandsche volk moet zich dit maar laten aanleunen en wij nemen dat stillekens aan, als ossen die ter slachtbank geleid worden. Maar wanneer eenmaal de wet zal zijn aangenomen, dan zal er wel geschreeuwd worden en zal men zeggen: “wat is dat voor een wet! (...)”.

Ik vraag of dat recht is en ik herhaal wat ik vroeger al gezegd heb: indien de fiscus verlangt dat de menschen gaarne hun belastingen betalen – er zijn er die het niet gaarne doen, maar er zijn genoeg menschen die het met genoeg doen, mits zij voelen dat de belastingen rechtvaardig zijn – dan zeg ik dat als zij het niet gaarne doen, dit mede de schuld is van den fiscus, die met zulke wetten voor den dag komt.’

Dit zijn niet mis te verstane woorden. Tegenwoordig wordt de erfbelasting, de ‘sterftaks’, wel de meest gehate belasting genoemd,¹⁸ maar het recht van schenking blijft voorafgaande aan zijn invoering ook

niet onbekritiseerd. De Savornin Lohman is duidelijk van oordeel dat het hier geen rechtvaardige belasting betreft en refereert zijdelings aan de naar voren gebrachte rechtvaardigingsgronden. Het wetsvoorstel richt zich met name op een drietal punten, te weten 1. Het verder doorvoeren van het beginsel der progressie, 2. De gelijkstelling der verkrijging bij schenking met de verkrijging krachtens erfrecht of krachtens legaat en 3. De gelijkstelling der verkrijging krachtens een overeenkomst van levensverzekering door het overlijden van een ingezetene des Rijks met verkrijging uit zijn boedel. Naast de introductie van het recht van schenking treffen wij in het wetsvoorstel derhalve ook de voorloper van het huidige art. 13 SW 1956 aan. Ten aanzien van deze drie wijzigingen komen achtereenvolgens enkele rechtvaardigingsgronden – in ruime zin geïnterpreteerd – aan de orde:

1. *Budgettaire overwegingen*

Hoewel hier in eigenlijke zin geen sprake is van een rechtsgrond, maar veeleer van een economisch motief, mag het budgettaire aspect niet onvermeld blijven gezien de prominente plaats die het inneemt in het wetsvoorstel.¹⁹ Het wordt echter in hoofdzaak in verband gebracht met het eerstgenoemde punt, het verder doorvoeren van het beginsel der progressie. Dit laatste richt zich met name op het zwaarder belasten van de verkrijgingen in de rechte lijn. Door de wijzigingen die worden doorgevoerd op het punt der progressie wordt een meeropbrengst van zeven miljoen gulden geraamd, terwijl de invoering van het recht van schenking en de levensverzekeringsfictie een miljoen gulden extra moet gaan opleveren. Daarbij dient bedacht te worden dat de invoering van het recht van schenking als neveneffect zal hebben dat er minder successierecht zal worden geheven. Kortom, het budgettaire aspect vormt zeker niet de doorslaggevende reden voor de invoering van het recht van schenking.

2. *Verwijzing naar buitenlands recht*

Als een soort van rechtvaardigingsgrond voor de invoering van het recht van schenking wordt opgemerkt dat ook buitenlandse rechtsstelsels verkrijgingen krachtens schenking in de belastingheffing betrekken. Daarbij wordt verwezen naar de belastingheffing in Duitsland (‘het Deutsche Rijk’),²⁰ waar verkrijgingen krachtens schenking worden gelijkgesteld met verkrijgingen krachtens erfrecht of legaat.

18. Zoals af te leiden valt uit een in 2009 door TNS NIPO uitgevoerd onderzoek.

19. Ten memorie van toelichting spreekt van ‘de groote behoeften der schatkist’. *Kamerstukken II 1915-1916*, 210, nr. 3, p. 11.

20. Wet van 3 juni 1906.

Ook tegenwoordig is dit nog het geval.²¹ De Nederlandse wetgever volgt bij de invoering van een heffing over schenking echter niet de Duitse systematiek. De belastingheffing over schenkingen wordt niet behandeld als een onderdeel van het successierecht zoals voorgesteld was door de Staatscommissie,²² maar de belasting krijgt een eigen naam en plaats in de wet. De wetgever is van oordeel dat ficties zo veel mogelijk moeten worden vermeden en bovendien gaan er afwijkende bepalingen gelden aanzien van aangifte, vrijstellingen e.d. die een zelfstandige behandeling rechtvaardigen.²³

3. *Anti-ontgaansmotief*

Ofschoon ook hier wellicht niet van een zuivere rechtsgrond voor de heffing kan worden gesproken, vormt het motief vermoedelijk de belangrijkste reden voor de invoering van het recht van schenking. In de memorie van toelichting gaat het met name om de in paragraaf 2 aan de orde gekomen schenkingen aan 'zedelijke lichamen en instellingen van de doode hand'. Men wil een einde maken aan de praktijk om successierecht te besparen door geen koninklijke machtiging aan te vragen. Het anti-ontgaansmotief richt zich derhalve in hoofdzaak op één specifiek element.

Daarnaast spreekt de memorie van toelichting over de preventieve werking die van het schenkingsrecht en de belasting der verkrijging uit levensverzekering zal uitgaan. Hiermee wordt gedoeld op het feit dat de burger door de verzwaring van de progressie op zoek zal gaan naar alternatieven voor de verkrijging krachtens erfrecht. Die alternatieven, de schenking en de verkrijging uit levensverzekering, worden nu zelf aan heffing onderworpen.

4. *Creëren van een evenwichtige systematiek*

Het wetsvoorstel tracht een einde te maken aan de situatie dat sommige schenkingen, met name schenkingen van onroerend goed, belast zijn op grond van de oude hiervoor kort besproken Frimairwetgeving, terwijl andere schenkingen onbelast blijven. Het betreft dan 'de schenkingen van geld en feitelijk ook die van roerende goederen'.²⁴ Dit aspect hangt uiteraard in zekere zin samen met het anti-ontgaansmotief.

5. *Het draagkrachtbeginsel*

Last but not least wordt ook nog aandacht besteed aan het draagkrachtbeginsel. Interessant is dat blijkbaar niet getwijfeld wordt aan de toepasselijkheid van dit beginsel. De passage in de memorie van toelichting die aan dit fenomeen is gewijd, richt zich, opmerkelijk genoeg, op een discussie die ook tegenwoordig nog gevoerd wordt.²⁵ Geconstateerd wordt dat het bij een zuivere toepassing van het draagkrachtbeginsel niet zou moeten uitmaken of verkregen wordt van een ingezetene of een niet-ingezetene.²⁶

'(...) niet valt te ontkennen, dat bij schenking door een niet-ingezetene aan een ingezetene de draagkracht van laatstgenoemde evenzeer toeneemt en er dus voldoende grond zou zijn ook deze schenking te belasten (...)',

Toch is het in de ogen van de wetgever een brug te ver om de wet op dit punt aan te passen. Een herziening op dit punt blijft achterwege.²⁷

'omdat ook de verkrijging uit eene in het buitenland opengevallen nalatenschap niet belast is met successierecht. Het is niet mogelijk hierin verandering te brengen, zonder wijziging van het geheele systeem der Successiewet'.

Dit is uiteraard geen overtuigende argumentatie. Een verlegging van de focus van de erfflater/schenker naar de verkrijger zou deze ongerijmdheid hebben opgelost. Daarnaast wordt als argument nog genoemd dat controle op naleving van de wet bij wijziging zeer moeilijk zou zijn. Een kleine eeuw later zal de wetgever in dit zelfde kader aangeven dat de in de huidige Successiewet 1956 gehanteerde aanknopingspunten, te weten de woonplaats en de nationaliteit van de erfflater/schenker, gekozen zijn 'op praktische gronden vanwege de uitvoerbaarheid'.²⁸

Geconcludeerd kan worden dat in het kader van de invoering van het schenkingsrecht geen fundamentele discussie over de achterliggende rechtsgronden heeft plaatsgevonden. De in de memorie van toelichting bij de wet aangestipte rechtvaardigingsgronden komen niet goed uit de verf. Op weinig systematische wijze wordt een aantal redenen, al dan niet in onderling verband, genoemd om de invoering van de heffing in 1917 te rechtvaardigen. Het schenkingsrecht gaat op een aantal punten parallel lopen aan het successierecht, zodat het zich impliciet voegt naar de rechtsgronden die eerder voor het successierecht zijn geformuleerd. Dit wordt niet als zodanig benoemd in de memorie van toelichting, maar dit kan worden afgeleid uit de systematiek van de wet. Zo kan toepasselijkheid van het draagkrachtbeginsel worden afgeleid uit het feit dat bij een grotere schenking meer geheven wordt (tweede progressie)

21. Zie § 1 ErbStG.

22. Ingesteld bij Koninklijk besluit van 30 juli 1906, nr. 75.

23. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 14.

24. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 12.

25. Zie I.J.F.A. van Vijfelijken, 'Contouren voor een nieuwe Successiewet', *WPNR* 2004/6576.

26. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 13.

27. *Kamerstukken II* 1915-1916, 210, nr. 3, p. 14.

28. *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 4.

en kan het buitenkansbeginsel worden gedestilleerd uit het gegeven dat meer recht verschuldigd is bij geringere of geen verwantschap tussen de schenker en de verkrijger (eerste progressie).

De vraag is of de wetgever in de afgelopen eeuw tot andere inzichten is gekomen ten aanzien van de rechtvaardigingsgronden voor de heffing van het schenkingsrecht dat inmiddels is omgedoopt tot schenkbelasting. Om dat te beoordelen zal in de volgende paragraaf aandacht worden besteed aan de parlementaire geschiedenis rondom de totstandkoming van de herziening van de Successiewet 1956 in 2010.

4. Rechtsgronden voor het recht van schenking (2010)

Bij de laatste min of meer²⁹ fundamentele herziening van de Successiewet 1956 werd bij de parlementaire behandeling in hoofdzaak een drietal rechtsgronden voor het bestaan van de in die wet voorkomende heffingen genoemd, te weten het draagkrachtbeginsel, het buitenkansbeginsel, ook wel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging genoemd, en de sluisgedachte.³⁰ Daarbij werd qua rechtsgronden geen onderscheid gemaakt tussen erfbelasting enerzijds en schenkbelasting anderzijds. We mogen er derhalve vooralsnog van uitgaan dat de drie genoemde rechtsgronden voor beide heffingen gelden. Wat het eerste beginsel betreft kwam in paragraaf 3 reeds aan de orde dat dit niet volledig tot zijn recht komt in grensoverschrijdende situaties met als gevolg dat twee in Nederland wonende verkrijgers geheel verschillend kunnen worden behandeld afhankelijk van de woonplaats van de erflater/schenker. Zo blijft de verkrijger die vermogen ontvangt van een in het buitenland wonende erflater/schenker³¹ voor de Nederlandse heffingen fiscaal buiten schot. Dit is onrechtvaardig, maar in de internationale context is het begrijpelijk om vooralsnog vast te houden aan de gekozen uitgangspunten, te weten de woonplaats en de nationaliteit van de erflater/schenker. De meeste landen knopen voor de heffing aan bij de erflater/schenker en dit wordt internationaal ook als het juiste vertrekpunt gezien. Zo wordt in het OESO Successiemodelverdrag 1982 aangesloten bij de erflater/schenker en ook in de 'Aanbeveling van de commissie betreffende voorkoming voor³² dubbele belasting van nalatenschappen'³³ van de Europese Commissie blijkt dat meer gewicht wordt toegekend aan de rol van de erflater/schenker dan aan die van de verkrijger. Daarnaast dient bedacht te worden dat het draagkrachtbeginsel binnen een zuiver nationaal kader rechtvaardig uitpakt en dat binnen een internationaal kader naast Nederland ook andere staten nog kunnen heffen, zodat de feitelijke uitkomst afhankelijk is van een aantal factoren. Het draagkrachtbeginsel komt uiteraard volledig tot zijn recht voor zover het de tweede progressie betreft die immers gerelateerd is aan de grootte van de verkrijging.

Volgens sommigen dient het draagkrachtbeginsel zich ook uit te strekken tot het vermogen dat toebehoorde aan de verkrijger voorafgaande aan de verkrijging.³⁴ We spreken in dit verband van de derde progressie. Deze kwam meerdere malen ter sprake bij de aanpassing van de successiewetgeving, maar heeft nooit de eindstreep gehaald. Dit was het geval in 1911, 1912, 1926, 1948, 1980 en voorafgaande aan de herziening van de Successiewet in 2010. De wetgever heeft bij deze laatste herziening aangegeven dat hij geen voorstander is van een derde progressie. Daarbij wordt een aantal argumenten naar voren gebracht. Allereerst geeft hij aan dat de tweevoudige progressie die de Successiewet 1956 kent gebaseerd is op de twee leidende rechtvaardigingsgronden, te weten het draagkrachtbeginsel (tweede progressie) en de bevoorrechte verkrijgingsgedachte (eerste progressie). Vanuit die beginselen is voor een derde progressie geen plaats. De derde progressie valt immers terug te voeren op het draagkrachtbeginsel en dit beginsel is reeds tot uitdrukking gebracht in de tweede progressie. Daarnaast geeft hij aan dat een derde progressie inhoudt dat het tarief mede afhankelijk wordt van de vermogenspositie van de verkrijger. Dit is in het huidige Nederlandse belastingrecht een onbekend fenomeen. Bij de heffing in box 1 wordt ook geen rekening gehouden met het vermogen van de belastingplichtige. Bovendien zou een dergelijk systeem een onevenredig groot beslag leggen op de Belastingdienst en de burgers. Het zou namelijk niet zuiver zijn slechts aan te sluiten bij het box 3 vermogen. Dat bevat immers niet alle vermogensbestanddelen van de belastingplichtige. Te denken valt aan eigen woningbezit, ondernemingsvermogen, aanmerkelijk belangpakketten en kunst en dergelijke die alle buiten de grondslag van box 3 vallen. Daarnaast zal een dergelijk systeem tot discriminatie leiden. Bij gelijke verkrijgingen uit dezelfde nalatenschap kunnen verschillende bedragen aan erfbelasting verschuldigd zijn door de betrokken verkrijgers afhankelijk van hun vermogenspositie. Ten slotte kan de derde progressie worden beschouwd als een straf op sparen.³⁵ De argumenten van de wetgever komen mij grotendeels valide voor. In andere landen wordt de derde progressie niet vaak toegepast. Spanje geldt als een

29. Van een echte fundamentele herziening kan mijns inziens niet gesproken worden, nu geen diepgaande discussie over rechtsgronden en daarmee corresponderende vormgeving van de heffingen heeft plaatsgevonden.

30. *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 6-8.

31. Ervan uitgaande dat op die erflater/schenker de fictie van art. 3, lid 1 SW 1956 niet van toepassing is.

32. De tekst spreekt van 'voor' in plaats van 'van'.

33. C(2011) 8819.

34. Zie onder andere H.J. Hofstra, *Socialistische Belastingpolitiek*, Amsterdam 1946, p. 247.

35. *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 7.

uitzondering.³⁶ De toepassing van het beginsel kan ertoe leiden dat het tarief daar meer dan 80% bedraagt.

De wetgever is wat de rechtsgrond van de erf- en schenkbelasting van oordeel dat doorslaggevend is 'dat het gerechtvaardigd is belasting te heffen over vermogen dat iemand zomaar, zonder het leveren van inspanning is toegefallen'.³⁷ Hierin ziet hij onder meer het tweede beginsel, het buitenkansbeginsel of het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, weer spiegeld. De Raad van State is echter van oordeel dat het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de erf- en schenkbelasting aan betekenis heeft ingeboet door de gewijzigde verwachtingspatronen in de huidige samenleving en de continuïteitsgedachte ten aanzien van de partner die aan het vigerende erfrecht ten grondslag ligt.³⁸ De Raad verliest daarbij volgens mij uit het oog dat dit beginsel met name de eerste progressie verklaart. De continuïteitsgedachte ten aanzien van de partner waarnaar de Raad verwijst onderstrept juist de werking van het buitenkansbeginsel. Nu de echtgenoot beschouwd wordt als 'dichtbij', valt hij juist in de eerste tariefgroep en is er een aanzienlijke vrijstelling. Hiermee wordt invulling gegeven aan een moderne vorm van familie-eigendom waarbij ook de echtgenoot is betrokken. Juist op dit concept van die familie-eigendom is het buitenkansbeginsel gebaseerd. Ook in de oudere literatuur is dit al het uitgangspunt. Zo spreekt De Langen over de extra last die wordt opgelegd naarmate de graad van verwantschap tussen de erflater/schenker en de verkrijger minder nauw is en derhalve 'het voorrecht van het erven groter'.³⁹ Anders dan in de huidige parlementaire stukken, spreekt hij in zijn geschriften in verband met het buitenkansbeginsel overigens van de tweede progressie in plaats van de eerste.⁴⁰ Ook in buitenlandse stelsels is het beginsel niet onbekend, al zou men wellicht verwachten dat het beginsel in een boedelbelasting ontbreekt, daar bij een dergelijke belasting niet de afzonderlijke verkrijgingen centraal staan, zodat geen onderscheid naar verwantschap mogelijk lijkt. Dit is echter niet geheel het geval. Zo worden in de Verenigde Staten waar de *federal estate tax* en *federal gift tax* als boedelbelastingen worden beschouwd, de verkrijgingen door echtgenoten in principe vrijgesteld. Hierin ziet men de werking van het buitenkansbeginsel (*windfalls*). De echtgenoot wordt als 'nauwe verwant' zeer gunstig behandeld ten opzichte van andere verkrijgers.⁴¹

De sluisgedachte legt volgens uitleg in de parlementaire geschiedenis een verband tussen een vermogenstoename krachtens erfrecht (en schenking) en een vermogenstoename uit inkomen. In die benadering passeert die vermogensaanwas hetzij de sluis van de inkomstenbelasting, hetzij de sluis van het successierecht. Deze rechtsgrond gaat er blijkbaar vanuit dat heffing onontkoombaar is. Mijns inziens is dit een weinig overtuigend argument. In de literatuur over de beginselen van het belastingrecht heb

ik geen aanknopingspunten voor deze benadering kunnen vinden.

Naast de in de parlementaire geschiedenis vermelde rechtsgronden wordt in de literatuur ook nog aandacht aan andere rechtvaardigingsgronden besteed.⁴² Daar wordt bijvoorbeeld verwezen naar bekende beginselen zoals het profijtbeginsel, het loon-naar-werken-beginsel en het op Adam Smith terug te voeren beginsel van de minste pijn.

5. Meer aandacht voor de rechtsgronden van de erf- en schenkbelasting?

Het komt mij voor dat een degelijke onderbouwing van het bestaansrecht en de vormgeving van de erf- en schenkbelasting bij fundamentele wetswijzigingen of aanzetten daartoe steeds ontbreekt. Bij de hervorming van de Successiewet in 1917 is slechts zijdelings aandacht besteed aan beginselen. Ook de werkgroep modernisering successiewetgeving heeft zich in 2000 verre gehouden van deze problematiek.⁴³ Bij de meest recente herziening in 2010 worden de bekende rechtsgronden obliagaat van stal gehaald zonder diepgaande discussie. Er lijken sinds 1917 geen nieuwe inzichten te zijn verworven. Het brengt de Raad van State ertoe te adviseren de rechtvaardigheidsgronden van de erf- en schenkbelasting uitdrukkelijk te formuleren en de voorgestelde maatregelen in het licht van die rechtvaardigingsgronden te plaatsen.⁴⁴ Het mag niet baten. De wetgever houdt het kort. Hij blijft erbij dat het nog steeds legitiem is belasting te heffen over vermogen dat iemand zonder inspanning toevalt. Tevens merkt hij daarbij op dat de erfrechtelijke⁴⁵ verkrijging een draagkrachtvermeerderende omstandigheid is. Daaraan voegt hij de stelling toe dat erf- en schenkbelasting minder verstorende heffingen zijn dan heffingen op inkomsten uit arbeid of winst en ten slotte doet hij een beroep op het budgettaire aspect. Daar moeten

36. Art. 22 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

37. *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 6.

38. *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 4, p. 6.

39. W.J. de Langen, *Grondbeginselen van ons belastingstelsel*, (inaugurele rede), Alphen aan den Rijn: N. Samson N.V. 1950, p. 7.

40. W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel I, Alphen aan den Rijn: N. Samson N.V. 1954, p. 146 e.v.

41. Boris I. Bittker, Elias Clark, Grayson M.P. McCouch, *Federal Estate and Gift Taxation*, Eleventh Edition, West Academic Publishing, St. Paul, 2015, p. 10.

42. Zie bijvoorbeeld Van Vijfeijken en Gubbels, *Schenk- en Erfbelasting (Cursus Belastingrecht)*, editie 2016-2017, paragraaf 1.1.0.C en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016, p. 20 t/m 24.

43. *De warme, de koude en de dode hand*, Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, 13 maart 2000, par. 1.2.

44. *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 4, p. 2.

45. Dit geldt mijns inziens ook voor een ontvangen schenking.

wij het, naast hetgeen hiervoor in paragraaf 4 werd opgemerkt, mee doen.

Naast juridische rechtvaardigingsgronden zien wij in de literatuur steeds vaker economische justifications voor de heffing van erf- en schenkbelasting opduiken. Hierbij is sprake van twee soorten motieven, welfaristische en niet-welfaristische. Bij de eerste categorie, de welfaristische benadering, wordt uitgegaan van een belastingstelsel dat leidt tot maximalisatie van de sociale welvaart, waarbij het belastingstelsel zo min mogelijk versturend zou mogen werken. Daarbij wordt de welvaart van individuen bepaald 'door de mate van behoeftenbevrediging die zij gedurende het leven ontlenen aan de bundels van consumptie, vrije tijd, milieukwaliteit en andere schaarse goederen'.⁴⁶ Voor het binnen die welfaristische parameters vaststellen van de juiste heffing op erfenissen en schenkingen speelt het motief van de erfflater of schenker een grote rol.⁴⁷

Mijns inziens is het motief niet altijd in concreto vast te stellen. In Nederland is overigens onderzoek verricht waaruit blijkt dat de uitkomsten van een optimaal belastingstelsel op het punt van de erf- en schenkbelasting binnen een welfaristische benadering niet aansluiten bij de voorkeuren van de Nederlandse bevolking.⁴⁸ Tot de tweede categorie behoort onder andere het *equality of opportunity*-beginsel dat binnen en buiten Nederland veel belangstelling geniet.⁴⁹ Het kan wellicht vruchten afwerpen ook eens dergelijke beschouwingen in de overwegingen te betrekken. In de Verenigde Staten heeft men veel nagedacht over de wijze waarop een rechtvaardige erf- en schenkbelasting vormgegeven zou kunnen worden. Daarbij is het uitgangspunt dat mensen een gelijk vertrekpunt zouden moeten hebben. Het eindresultaat kan verschillend zijn, omdat iedereen op eigen wijze invulling geeft aan zijn bestaan. Een interessant idee is het fenomeen van de zogenoemde *accessions tax*, waar in de Amerikaanse literatuur al lang over geschreven wordt⁵⁰ en dat door de tijden heen op papier een steeds volmaktere vorm heeft aangenomen. De gedachte achter de *accessions tax* is dat de verkrijger centraal staat en dat de door hem tijdens zijn leven ontvangen erfrechtelijke makingen en schenkingen cumulatief in de belastingheffing worden betrokken. Daarbij maakt het ook niet uit of van meerdere erflaters en schenkers verkregen wordt of slechts van één. Het systeem gaat ervan uit dat slechts daadwerkelijk ontvangen vermogen in de heffing wordt betrokken. Op deze verkrijgingen kan een progressieve heffing worden toegepast. Het aantrekkelijke van dit systeem is dat hiermee een bepaalde vorm van gelijkheid wordt gerealiseerd. Persoon A en persoon B betalen uiteindelijk evenveel belasting over hetgeen zij tijdens hun leven aan erfrechtelijke makingen en schenkingen hebben verkregen. Alstott heeft dit systeem nog nader verrijkt.⁵¹ Zij is bijvoorbeeld van oordeel dat iedere burger van de staat een zogenoemde *social inheritance* zou moeten verkrijgen, bijvoorbeeld in de vorm van een geldbedrag dat de burger bij het

bereiken van zijn meerderjarigheid ter beschikking wordt gesteld. Dit klinkt zeer utopisch, maar nog niet zo lang geleden werd een dergelijk systeem toegepast in het Verenigd Koninkrijk.⁵² Daarnaast stelt zij dat verkrijgingen van naaste verwanten belast moeten worden, terwijl verkrijgingen afkomstig van bijvoorbeeld echtgenoten en vrienden onbelast moeten blijven. Deze stelling doet op het eerste gezicht vreemd aan en lijkt op sommige punten in strijd met ons buitenkansbeginsel waar juist het tegenovergestelde geldt. De achterliggende gedachte is echter dat in deze benadering het onderscheid tussen keuze en toeval tot uitdrukking wordt gebracht. Het feit dat men in een rijke familie geboren wordt, is immers een kwestie van toeval, geluk zo men wil, terwijl men echtgenoten en vrienden zelf uitkiest. Uiteraard is het lastig om het

46. B. Jacobs, *Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland*, Essay Studiecommissie Belastingstelsel, Erasmus Universiteit Rotterdam, Tinbergen Instituut en CESifo, 4 januari 2010, p. 6 en 7, https://personal.eur.nl/bjacobs/studiecommissie_belastingstelsel_finaal.pdf (laatst geraadpleegd op 5 augustus 2017).
47. Zie bijvoorbeeld J.J. van Gilst, H. Nijboer en C.L.J. Caminada, 'De successiebelasting vanuit economisch perspectief', *WFR* 2008/1423, die onderscheid maken tussen onbedoelde erfenissen, erfenissen als beloning en erfenissen uit altruïsme.
48. I.J.F.A. van Vijfeijken en M.M.F.J. van Bakel, 'Economische bouwstenen voor een doelmatige Successiewet', in: J.A.G. van der Geld en I.J.F.A. van Vijfeijken (red.) *Rijkers-bundel: Opstellen aangeboden aan prof. dr. A.C. Rijkers ter gelegenheid van zijn afscheid op 27 september 2013 als hoogleraar aan Tilburg University*, Tilburg, Tilburg University, 2013, p. 419-436 (te raadplegen via: https://www.tilburguniversity.edu/upload/080b5577-db0b-4926-ba8d-460c638b76a1_Rijkersbundel.pdf).
49. Zie in Nederland bijvoorbeeld S.A.G. Verhees, *De heffing van schenk- en erfbelasting op basis van het equality of opportunity beginsel*, Deventer: Kluwer 2013 en in de Verenigde Staten Anne L. Alstott, 'Equal Opportunity and Inheritance Taxation', *Harvard Law Review*, 2007, Vol. 121, p. 469-542.
50. William D. Andrews, *The Accessions Tax Proposal*, 22 Tax L. Rev. 589 (1967) en Edward C. Halbach, *An Accessions Tax*, 23 Real Prop., Prob. & Tr. J. 211 (1988) en van recentere datum Joseph M. Dodge, *Replacing the Estate Tax with a Re-Imagined Accessions Tax* (October 16, 2008). FSU College of Law, Public Law Research Paper No. 325. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1285515> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1285515> (laatst geraadpleegd op 5 augustus 2017).
51. Zie noot 49.
52. Daar kregen kinderen van de staat in het kader van The Child Trust Fund bij hun geboorte een bedrag van £250. Arme kinderen kregen aanvullend nog een bedrag van £250. Op zevenjarige leeftijd werd daar een gelijk bedrag aan toegevoegd. Het geld moest op een spaarrekening worden gezet. De achterliggende gedachte was er voor te zorgen dat kinderen zouden leren te sparen en op hun achttiende over een startbedrag zouden beschikken.

verschil tussen keuze en toeval volledig af te bakemen, maar niet ontkend kan worden dat dit een verfrissende gedachte is die in het kader van gelijkheid van kansen zeker waarheid bevat. Ook meent zij dat verkrijgingen door jonge mensen zwaarder belast moeten worden dan verkrijgingen door oudere mensen. Achter dit uitgangspunt gaat de gedachte schuil dat jonge verkrijgers grotere mogelijkheden bezitten om met de verkrijging vorm te geven aan hun leven dan dat oudere verkrijgers dat kunnen doen. Alstott erkent zelf dat haar ideeën politiek niet in alle opzichten weerklank zullen vinden, maar zij heeft getracht het beginsel van gelijke kansen te 'vertalen' naar de erf- en schenkbelasting. Haar beschouwingen leveren in ieder geval een 'out of the box'-benadering op en wellicht inspiratie als ooit een fundamentele discussie over de rechtsgronden van de erf- en schenkbelasting in Nederland gaat plaatsvinden.

6. Conclusie

Bij de zoektocht naar de rechtsgronden van het recht van schenking komen we al snel tot de conclusie dat er daarover geen fundamentele discussie heeft plaatsgevonden voorafgaande aan de invoering van die belasting. In de memorie van toelichting bij de wet wordt op weinig systematische wijze een aantal redenen – al dan niet in onderlinge samenhang – genoemd om de invoering van de nieuwe belasting te rechtvaardigen, te weten achtereenvolgens 1. budgettaire overwegingen, 2. verwijzing naar buitenlands recht, 3. anti-ontgaansmotief, 4. creëren van een evenwichtige systematiek en 5. het draagkrachtbeginsel. De vraag is daarbij overigens of in alle gevallen van rechtsgronden als zodanig kan worden gesproken. Nu het schenkingsrecht op een aantal punten parallel gaat lopen aan het successierecht, voegt het zich impliciet naar de rechtsgronden die eerder voor het successierecht zijn geformuleerd. Dit wordt niet als zodanig benoemd in de memorie van toelichting, maar dit kan worden afgeleid uit de systematiek van de wet. Zo kan de toepasselijkheid van het draagkrachtbeginsel worden afgeleid uit het feit dat bij een grotere schenking meer geheven wordt (tweede progressie) en kan het buitenkansbeginsel worden gedestilleerd uit het gegeven dat meer recht verschuldigd is bij geringere of geen verwantschap tussen de schenker en de verkrijger (eerste progressie). Een kleine honderd jaar later bij de herziening van de Successiewet 1956 in 2010 is het beeld niet veel anders. De rechtsgronden krijgen niet de aandacht die zij verdienen. De Raad van State laat zich daarover terecht kritisch uit.

Juist ten aanzien van heffingen die door de gemiddelde burger veelal als negatief worden ervaren, dient een fundamentele discussie over bestaansrecht en rechtsgronden te worden gevoerd. Daarbij doet men er goed aan naast aandacht voor de juridische rechtsgronden ook oog te hebben voor de economische rechtvaardigingsgronden. In dat kader kan inspiratie worden opgedaan uit de literatuur die is gewijd aan het *equality of opportunity*-beginsel.

*Weekblad voor
Privaatrecht, Notariaat en Registratie*

WPNR

Nummer 7165

Jaargang 148

7 oktober 2017

Themanummer

100 jaar belastingheffing op schenkingen

Redactie WPNR

Voorwoord

Prof. mr. F. Sonneveldt

De rechtsgronden van de schenkbelasting

Mw. prof. mr. N.C.G. Gubbels

Het begrip 'gift' in de Successiewet

Mw. prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

De ouder-kindvrijstelling in de schenkbelasting

Mr. dr. C.G. Dijkstra

Samenloop van schenkbelasting en inkomstenbelasting of overdrachtsbelasting

Prof. mr. W. Burgerhart

De fictieve schenking van een onderneming bij uittreding uit een vennootschap

Mw. mr. H.F. van der Weerd-van Joolingen

Fictieve schenking van rente

Mw. prof. mr. N.C.G. Gubbels

Huwelijk en schenking



**Koninklijke Notariële
Beroepsorganisatie**