

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Voorzitter van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie

Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.minfin.nl

Inlichtingen

Ons kenmerk

DB/2009/596 U

Uw brief (kenmerk)

30-9-1009

Bijlagen

Datum 12 oktober 2009

Betreft wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet (kamerstukken 31930)
artikel 10 SW en testamenten/vermogensverschuivingen tussen partners

Inleiding

Uw brief van 30 september jl. (2009Z17800/2009D47030) aan mij en uw emailbericht van 8 oktober jl. (2009Z18538/2009D48899) aan de vaste commissie Financiën van de Tweede Kamer namens de KNB, inzake de wijzigingen van de Successiewet 1956, heb ik met belangstelling gelezen. Reacties uit de beroepspraktijk kunnen immers bijdragen aan het wegnemen van onvolkomenheden die het wetsvoorstel mogelijk nog in zich heeft. De opmerkingen van de KNB hebben met name betrekking op de werking van artikel 10 Successiewet 1956. Daarnaast brengt de KNB nog enkele andere punten naar voren. Hierna zal ik ingaan op de aanpassingen van artikel 10 Successiewet 1956 zoals de KNB die voorstaat. Daartoe schets ik eerst kort het algemene kader van artikel 10 Successiewet 1956, waarna ik vervolgens puntsgewijs inga op de in uw e-mail naar voren gebrachte punten. Daarnaast bespreek ik de vragen en opmerkingen die niet zien op de toepassing van artikel 10 Successiewet 1956.

Artikel 10 Successiewet 1956: algemeen

Artikel 10 Successiewet 1956 is een anti-ontgaansbepaling. Tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de totstandkoming van de huidige Successiewet is daarover gezegd: 'Deze bepaling heeft betrekking op rechtshandelingen, welke tot resultaat hebben de omzetting van aan de erflater voor het geheel of voor een onverdeeld aandeel toebehorende vermogensbestanddelen in genotsrechten, welke bij zijn dood eindigen.', en 'Bedoelde transacties toch, die tot resultaat hebben een verkleining van het

vermogen, waarover bij erflaters dood successierecht kan worden geheven, kunnen des te gemakkelijker worden aangegaan omdat de erflater zich bij zijn leven geen voelbare offers behoeft te getroosten, aangezien hij immers praktisch in het genot blijft van een equivalent van de uit het afgestane vermogen verkregen inkomsten.' Het artikel is derhalve van oudsher nodig geacht om te voorkomen dat de nalatenschap van de erflater wordt verkleind doordat hij tijdens zijn leven vererfbare eigendomsrechten omzet in niet-vererfbare genotsrechten. Wat met name van belang is, is dat de toekomstige erflater van de voorgenoemde omzetting tijdens zijn leven 'geen last' heeft en zich dus geen voelbare offers heeft getroost. Nu artikel 10 Successiewet 1956 ervoor moet zorgen dat de nalatenschap van die erflater niet wordt verkleind, moet de nalatenschap worden hersteld naar de omvang zoals die zou zijn geweest als de omzetting in het genotsrecht niet had plaatsgevonden. Vanuit de erflater bezien is dat een juiste insteek, omdat hij zich gedurende zijn leven geen offers heeft getroost ten aanzien van goederen waarvan hij op het moment van zijn overlijden het genotsrecht heeft en niet meer het eigendomsrecht. Vanuit het oogpunt van de nalatenschap van de erflater wordt er niet meer in de heffing betrokken dan zijn nalatenschap zou zijn geweest als de rechtshandeling niet had plaatsgevonden. Dit kan er in een incidenteel geval toe leiden dat vanuit *de verkrijger* bezien een vermogensbestanddeel (deels) twee keer tot de grondslag van de erfbelasting wordt gerekend. In een dergelijke situatie is het wel van belang om vast te stellen dat het vermogensbestanddeel van twee verschillende erflaters wordt verkregen. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij een ik-opa testament of bij een turbotestament. In dit laatste geval is de 'dubbele heffing' bij de verkrijger zoals de KNB dat noemt, door de Hoge Raad overigens gesanctioneerd in zijn arrest over het turbotestament (HR 19 juni 2009, BNB 2009/224). Daarmee onderkent de Hoge Raad dat artikel 10 een anti-ontgaansbepaling is, die beoogt te voorkomen dat de erflater zijn nalatenschap verkleint.

Artikel 10 Successiewet 1956: specifiek

Hieronder ga ik in op de punten zoals in de e-mail van 8 oktober genoemd. De door u gehanteerde volgorde houd ik daarbij zoveel mogelijk aan.

Artikel 10, vijfde lid

Artikel 10 Successiewet 1956 is niet van toepassing indien de wettelijke verdeling wordt toegepast. In dat geval ontbreekt de rechtshandeling van de erflater, zoals ook het geval is bij een zogenoemde ouderlijke boedelverdeling (OBV). Een economisch zelfde eindresultaat als de wettelijke verdeling kan worden bereikt indien de wettelijke verdeling is uitgeschakeld, maar door nabestaanden wordt verdeeld alsof de wettelijke verdeling van toepassing is. Op zich is in dat laatste geval artikel 10 Successiewet 1956 van toepassing, omdat daarvoor een rechtshandeling is verricht. Het kan zijn dat de wettelijke verdeling alleen is uitgeschakeld omdat de driemaandstermijn van artikel 4:18 BW te kort werd geacht. Aan deze situatie heb ik tegemoet willen komen door in het voorgestelde vijfde

lid van artikel 10 Successiewet 1956 een uitzondering op te nemen. Indien derhalve de nabestaanden een rechtshandeling (verdelingshandeling) plegen waardoor een situatie wordt bereikt die ook zou zijn bereikt indien er geen rechtshandeling was gepleegd (met andere woorden als de wettelijke verdeling van toepassing zou zijn geweest), is er reden om artikel 10 Successiewet 1956 niet toe te passen. De beslissing om zo te gaan verdelen, moet worden gemaakt bij het indienen van de aangifte. Dit is een logisch moment, omdat dan duidelijk moet zijn wat de omvang van ieders verkrijging zal zijn, anders is het doen van aangifte niet mogelijk. De verdelingshandelingen zelf kunnen meer tijd vragen. Daarom is, om tegemoet te komen aan kritiek van ondermeer de KNB, de termijn hiervoor gesteld op twee jaar na overlijden van de erflater. Hiermee wordt partijen voldoende de tijd gegeven om een en ander gestalte te geven.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U

Het hiervoor weergegeven kader ten aanzien van de uitzondering die verband houdt met de gelijktrekking met de wettelijke verdeling, geeft meteen aan waarom deze uitzondering niet ook van toepassing is op partiële verdelingen of op de situatie waarin de erflater niet getrouwd was, maar sprake is van samenwoningpartners. Er is geen gelijke situatie ontstaan als ware er een wettelijke verdeling, zodat een uitzondering niet passend is.

Overigens kunnen samenwoners uit de voeten met legaten tegen inbreng tegen schuldigerkenning. In dat geval is ook sprake van een rechtshandeling waarbij de erflater eigen vermogen omzet waarvan hij tijdens zijn leven zich geen voelbaar offer heeft getroost. Indien een legaat tegen inbreng van de waarde op alle goederen wordt uitgeoefend, ontstaat economisch echter dezelfde eindsituatie als die zou zijn ontstaan als de wettelijke verdeling wel had kunnen worden toegepast. Vanwege de gelijkenis met de wettelijke verdeling en de maatschappelijke gebruikelijkheid van het legaat tegen inbreng van de waarde, heb ik bij tweede nota van wijziging ook deze situatie uitgezonderd van de toepassing van artikel 10 Successiewet 1956 indien het legaat ziet op de verkrijging van volle eigendom. Met deze uitzondering voor het legaat tegen inbreng van de waarde hebben samenwoners voldoende de mogelijkheid om zonder gevolgen voor artikel 10 Successiewet 1956 een situatie te bereiken als die bij een wettelijke verdeling. Een nadere uitzondering is dus niet nodig en zou bovendien te zeer indruisen tegen het civielrechtelijke uitgangspunt dat een wettelijke verdeling alleen van toepassing is tussen gehuwden. De uitzondering voor legaten ziet overigens niet alleen op een legaat voor *alle* goederen, omdat ook in geval van een wettelijke verdeling via legaten goederen bij anderen terecht kunnen komen dan bij de langstlevende.

Ik-opa testamenten

Sinds het arrest van de Hoge Raad over het turbotestament (HR 19 juni 2009, BNB 2009/224), is duidelijk geworden dat het aanvaarden van een legaat een rechtshandeling vormt in de zin van artikel 10 Successiewet 1956. Dit geldt ook voor een ik-opa testament met lastbevoordeling

(hierna ik-opa testament). Hierin brengt de herziening van de Successiewet 1956 geen enkele wijziging. Een alternatieve ik-opa making, waarbij aan het kleinkind de blote eigendom van een vermogensbestanddeel wordt gelegateerd, valt niet onder artikel 10. Hetzelfde geldt voor de situatie waarin het kleinkind tot erfgenaam wordt benoemd en het kind het vruchtgebruik van het vermogen van opa verkrijgt. In deze vruchtgebruikvarianten is weliswaar ook een rechtshandeling gepleegd, maar is er niets 'ten koste van' het vermogen van de erflater (het kind van opa) gegaan. Hij heeft geen eigen vermogen omgezet in een genotsrecht. Bij een ik-opa testament heeft de erflater dat wel gedaan, zodat artikel 10 Successiewet 1956 van toepassing is. Vanuit de nalatenschap van de erflater bezien, vindt dan een juiste heffing plaats. Zijn nalatenschap wordt belast naar de grondslag zoals die zou zijn geweest als er geen eigendomsrechten waren omgezet in genotsrechten. De KNB is van mening dat artikel 10 Successiewet 1956 hier deels niet zou moeten worden toegepast, omdat ten aanzien van de vordering bij het kleinkind tweemaal wordt geheven: één keer bij het overlijden van opa over de blote eigendoms waarde en één keer bij het overlijden van het kind over de nominale waarde. Een ander argument dat wordt aangevoerd, is dat als sprake was geweest van een vruchtgebruiktestament de heffing lager zou zijn uitgevallen. Dubbele heffing is niet sympathiek en dient zoveel mogelijk voorkomen te worden. Voor de onderhavige situatie deel ik de mening van de KNB echter niet dat 1) sprake is van een dubbele heffing en 2) dat sprake is van een situatie van een dermate hardheid dat een voorziening geboden is. Hierna zal ik dit standpunt nader toelichten.

Ik-opa testamenten hebben mede een fiscale achtergrond. Niet is beoogd dezelfde situatie te creëren als die zou zijn ontstaan bij een vruchtgebruiktestament. Beoogd is het creëren van een nominale schuld in het vermogen van het kind, die onder omstandigheden zelfs groter kan zijn dan het eigen vermogen van het kind, waardoor bij het overlijden van het kind zijn eigen vermogen (deels) onbelast vererven naar het kleinkind. Ter toelichting het volgende voorbeeld, waarbij is gerekend met dezelfde omvang van vermogens van opa en het kind als in uw brief. Dit betekent dat opa een vermogen heeft van € 200 000 en het kind ook € 200 000. In een ik-opa testament is doorgaans bepaald dat de verkrijging van het kleinkind niet tegen een hoger tarief belast mag zijn dan dat van het kind. Een verkrijging van € 200 000 is onder de huidige Successiewet 1956 belast tegen een toptarief van 19%. De verkrijging van het kleinkind mag dan maximaal € 45 519 bedragen (tarief 12,8%). Dit is de blote eigendoms waarde van de vordering die het kleinkind verkrijgt bij het overlijden van opa. De nominale waarde van de schuld van het kind is vervolgens afhankelijk van de leeftijd van het kind ten tijde van het overlijden van opa:

Leeftijd kind 20-30: vruchtgebruik 90%, blote eigendom 10%: nominale schuld: € 455 190.

Leeftijd kind 30-40: vruchtgebruik 84%, blote eigendom 16%: nominale schuld: € 284 493.

Leeftijd kind 40-50: vruchtgebruik 78%, blote eigendom 22%: nominale schuld: € 206 904.

Leeftijd kind 50-60: vruchtgebruik 72%, blote eigendom 28%: nominale schuld: € 162 568.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U

In de hier opgenomen tabel is aangegeven wat de fiscale gevolgen zonder toepassing van artikel 10 Successiewet 1956 zouden zijn (bedragen zijn afgerond).

	grondslag kind	grondslag kleinkind	totaal overlijden opa	grondslag overlijden kind zonder art. 10	totaal 1e en 2e overlijden
1. Opvolgende vererving	200	0	200	400	600
2. Kind 20-30 jaar Blote eigendom vordering 45 nominaal 455	155	45	200	400 <u>455</u> - - 55	200
3. Kind 30-40 jaar Blote eigendom vordering 45 nominaal 284	155	45	200	400 <u>284</u> - 116	316
4. Kind 40-50 jaar Blote eigendom vordering 45 nominaal 206	155	45	200	400 <u>206</u> - 194	394
5. Kind 50-60 jaar Blote eigendom vordering 45 nominaal 162	155	45	200	400 <u>162</u> - 238	438

Uit de tabel blijkt dat met een ik-opa testament het vermogen van het kind wordt uitgehold. Daarop ziet artikel 10 Successiewet 1956. Artikel 10 Successiewet 1956 beoogt de omvang van de nalatenschap van de erflater te beschermen en reconstrueert deze alsof de betreffende rechtshandeling en de omzetting in het genotsrecht niet had plaatsgevonden. Daarmee brengt artikel 10 Successiewet 1956 in dit geval de situatie terug naar de

situatie dat er geen schuld van het kind aan het kleinkind zou zijn geweest. Dit heeft tot gevolg dat evenveel in de grondslag wordt betrokken als bij de standaardvererving opa - kind - kleinkind, namelijk 600. Het is naar mijn mening terecht dat artikel 10 tot gevolg heeft dat een gelijke uitkomst wordt bereikt als bij een standaardvererving het geval zou zijn geweest. Immers het kind heeft zich gedurende zijn leven geen voelbaar offer getroost; hij heeft geen 'last' gehad van de schuld. De schuld moet daarom worden genegeerd bij het overlijden van het kind. Hiermee wordt in totaal de juiste grondslag in de heffing betrokken. Ik deel de mening van de KNB dan ook niet dat sprake is van een dubbele heffing. Zelfs in het geval als deze vergelijking wel zou worden gemaakt, dan nog komt de totale grondslag alleen hoger uit als het kind ten tijde van het overlijden van opa 50 jaar of ouder is (zonder toepassing van artikel 10 Successiewet 1956).¹ In alle andere gevallen wordt het vermogen van het kind uitgehold indien artikel 10 niet van toepassing zou zijn. De Hoge Raad heeft echter beslist dat sprake is van een artikel 10 rechtshandeling, zodat dit fiscale beoogde resultaat niet wordt behaald. Men had het ook anders kunnen doen, maar heeft voor deze variant gekozen met als neven doelstelling om het vermogen van het kind uit te hollen bij zijn overlijden door de hoge nominale schuld die ontstaat bij zijn overlijden. Nu het tegengaan van uitholling van de grondslag één van de speerpunten is die ik met de gewijzigde Successiewet 1956 probeer te bereiken, is een voorziening hier niet op zijn plaats. Bovendien stel ik vast dat de Belastingdienst geen beleidsuitlating heeft gedaan waarin is aangegeven dat een ik-opa testament bij het overlijden van het kind (tussenliggende generatie) niet tot toepassing van artikel 10 Successiewet 1956 zou leiden, zodat ook om die reden geen aanleiding is om een voorziening te treffen. Kortom: ik zie geen klemsituatie voor belastingplichtigen die voor de wetgever aanleiding zou moeten zijn om een voorziening te treffen. Daar komt bij dat dergelijke regelgeving zowel erg ingewikkeld zou worden als het risico met zich mee brengen dat in andere situaties die terecht onder artikel 10 vallen er onbedoeld ook gebruik van zouden kunnen maken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een turbotestament. Zie de als bijlage toegevoegde tabel van de gevolgen voor het achterwege laten van artikel 10 Successiewet 1956 bij een turbotestament. Omdat bij de herziening van de Successiewet 1956 eenvoud, toegankelijkheid en evenwichtigheid voorop hebben gestaan, acht ik een verdere verfijning van artikel 10 niet op zijn plaats.

Vanwege de werking van artikel 10 zal een ik-opa testament waarschijnlijk niet meer worden geadviseerd. Dit wil niet zeggen dat opa zijn kleinkind niets kan nalaten. Er zijn voldoende alternatieven. Zie ook hierna onder het kopje 'legaat van een geldsom'. Voor nog open te vallen nalatenschappen van opa's geldt, dat toekomstige artikel 10 heffing kan worden voorkomen doordat het kleinkind de lastbeoordeling niet accepteert. Hoewel er dan een rechtshandeling wordt gepleegd, is er niets ten koste van erflaters vermogen gegaan. Omdat de lastbeoordeling

¹ Overigens is in dat geval de belasting bij het overlijden van opa bij een vruchtgebruiktestament hoger, omdat het tarief van het kleinkind hoger ligt dan die voor het kind.

doorgaans is begrensd tot het een omvang waarbij het tarief van de erfbelasting van het kleinkind niet groter is dan het tarief voor het kind, leidt de toepassing van artikel 30 Successiewet 1956 in die gevallen niet tot nadeel. Voor reeds aanvaarde ik-opa lastbevoordelingen merk ik op dat wat u in uw emailbericht als dubbele heffing aanduidt, zoals hiervoor gemotiveerd, naar mijn mening niet aan de orde is en dat de heffing niet wordt opgeroepen door enige wetswijziging. De herziening van de Successiewet 1956 brengt de ik-opa lastbevoordeling niet onder artikel 10 Successiewet 1956 daar waar dat tot nu toe niet mogelijk zou zijn geweest. De enige 'uitbreiding' is de verheldering ten aanzien van de niet mede handelende echtgenoot. De literatuur neemt toepassing van artikel 10 in een dergelijk geval aan bij het overlijden van de niet mede handelende echtgenoot. Nu rechtbank Haarlem daar anders over denkt, heb ik, ook al loopt daartegen hoger beroep, de rechtszekerheid willen dienen door artikel 10 op dit punt te verduidelijken (Rb Haarlem, 11 juni 2009, NTFR 2009/1510). Overigens geeft ook rechtbank Haarlem aan dat artikel 10 Successiewet 1956 van toepassing zou moeten zijn bij een ik-opa testament. Ik zie dan ook geen noodzaak voor het geven van overgangsrecht.

Legaat van een geldsom

Indien een opa € 1000 wil laten toekomen aan zijn kleinkind, opeisbaar bij het overlijden van oma, hangt de toepassing van artikel 10 bij het overlijden van oma af van de vormgeving in het testament. Indien de blote eigendom van € 1000 wordt gelegateerd, is artikel 10 niet van toepassing. Indien oma de € 1000 als lasthebber schuldig erkent aan het kleinkind, is artikel 10 wel van toepassing. In het eerste geval is er niets 'ten koste van' het vermogen van oma gegaan, in het tweede geval wel. In het eerste geval is uitholling van het vermogen van oma niet mogelijk, in het tweede geval wel (vergelijk het ik-opa testament zoals hiervoor beschreven). Dat de vormgeving het doorslaggevende verschil maakt, is binnen het kader van artikel 10 bezien een logische en geaccepteerd verschijnsel. Indien opa zijn kleinkind als erfgenaam aanwijst en het vruchtgebruik legateert aan zijn kind, is artikel 10 niet van toepassing. Wijst hij zijn kind als erfgenaam aan onder de last de blote eigendom over te dragen, is artikel 10 wel van toepassing. Immers dan is er wel een genotsrecht gevestigd ten koste van het vermogen van het kind. Men kiest in de praktijk voor de eerste variant. Juist omdat er een goed toegankelijk alternatief is, is er geen noodzaak om tegemoetkomingen in de wet op te nemen voor de gevallen die wel leiden tot toepassing van de fictie. Hetzelfde geldt voor de ik-opa testaments onder de last om een bedrag schuldig te erkennen, zoals hiervoor reeds aangegeven.

Keuzetestamenten

Uit het voorafgaande blijkt hoe de toepassing van artikel 10 Successiewet 1956 verloopt in geval van zogenoemde keuzetestamenten. Afhankelijk van de keuze (bijvoorbeeld een verdeling door de nabestaanden alsof de

wettelijke verdeling van toepassing zou zijn geweest, danwel een partiële verdeling) zal in het ene geval artikel 10 niet, en in het andere geval artikel 10 wel van toepassing zijn. Waarom ik alleen voor enige specifieke situaties een reden aanwezig acht om een uitzondering te verlenen, heb ik al gemotiveerd onder het kopje artikel 10, vijfde lid.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U

Buitenwettelijke genotsrechten

Het bij tweede nota van wijziging voorgestelde zevende lid van artikel 10 Successiewet 1956 maakt een uitzondering op de toepassing van de fictiebepaling ingeval van zogenoemde blote eigendoms wilsrechten. Bij deze herziening is telkens beoogd situaties zoals die zich kunnen voordoen bij toepassing van de wettelijke verdeling voor de erfbelasting 'glad' te laten verlopen. Voor de zogenoemde buitenwettelijke wilsrechten geldt dat een erflater in zijn testament wilsrechten kan uitbreiden. Hoewel de testamentaire wilsrechten dus een bron hebben in het erfrecht, geeft het Burgerlijk Wetboek geen nader kader waarbinnen deze wilsrechten kunnen worden verleend. De uitzondering heb ik daarom beperkt tot de wel omschreven wettelijke wilsrechten van artikelen 4: 19 en 21 BW.

Resolutie 30 november 1964

De resolutie van 30 november 1964 behelst dat voor artikel 10 Successiewet 1956 de waarde van een ten koste van het vermogen van erflater gekomen onroerende zaak niet hoger wordt gesteld dan de waarde op het tijdstip waarop de rechtshandeling, die tot toepassing van artikel 10 heeft geleid, plaats vond. Deze tegemoetkoming past bij nader inzien niet goed bij het karakter van artikel 10. Dit artikel beoogt immers bepaalde rechtshandelingen voor de heffing van erfbelasting te negeren. In de gedachte van artikel 10 wordt het betreffende vermogensbestanddeel geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Daarbij hoort een waardering op het moment van overlijden, overigens naar de toestand ten tijde van de verrichte rechtshandeling. Bij de aangekondigde intrekking van de resolutie is overwogen of er een overgangssituatie voor bestaande gevallen zou moeten gelden. Daarvan is afgezien omdat het nadeel van een ongelijke waardering in gelijktijdig openvallende nalatenschappen, afhankelijk van het moment van de rechtshandeling, groter is geoordeeld dan het nadeel dat bestaande vooruitzichten worden doorkruist.

Quasi-stiefkinderen

Stiefkinderen, kinderen van de echtgenoot van de erflater die niet zijn eigen kinderen zijn, worden in de Successiewet gelijk gesteld met eigen kinderen. Dit geldt niet voor de kinderen van de partner waarmee schenker of erflater ongehuwd samenwoont. Hoewel ik met de KNB sympathie heb voor de gedachten ook deze kinderen voor de Successiewet 1956 als eigen kinderen in de heffing te betrekken, heb ik hiervoor geen budgettaire dekking in het kader van de gehele herziening van de wet.

Indien deze in de toekomst wel gevonden wordt, deel ik de mening dat de bepleitte gelijkschakeling hoog op het prioriteitenlijstje staat.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U

Vermogensverschuiving tussen partners

Op grond van reeds lang geldende rechtspraak is het opheffen van bestaande huwelijkse voorwaarden waardoor de wettelijke gemeenschap van goederen tussen partijen gaat gelden, geen schenking inhoudt (HR 28 januari 1959, BNB 1959/122). Daarbij heeft de Hoge Raad aangegeven dat voor het vast stellen wie is bevoordeeld niet beslissend is hetgeen door de boedelmening geschiedt, maar wat bij het einde van de huwelijksgemeenschap in verband met het gegeven saldo van de vermogensverschuivingen het resultaat voor de dan weer afzonderlijk bestaande vermogens van de echtgenoten blijkt te zijn. Een dergelijke (uitgestelde) heffing van schenkbelasting kent, zo stelt de Hoge Raad vast, geen aanknopingspunt in de Successiewet. Uit het arrest blijkt dat de bijzonderheid waardoor niet aan een schenking wordt toegekomen niet ligt in het feit dat partijen echtgenoten van elkaar zijn, maar in het feit dat tussen hen een algehele wettelijke gemeenschap van goederen ontstaat, waarvan op het moment van het ontstaan van de gemeenschap nog niet duidelijk is of er een bevoordeling is. In het besluit van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M, Stcrt. nr. 207 heb ik aangegeven dat dit ook geldt bij een overgang naar een wederkerig finaal verrekenbeding alsof de echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd. Een soortgelijke uitzondering geldt echter niet indien tussen twee in zogenoemde koude uitsluiting met elkaar gehuwde echtelieden een beperkte huwelijksgemeenschap voor bijvoorbeeld een pand wordt aangegaan. Indien één van de echtgenoten dit pand inbrengt en de andere echtgenoot brengt niet dezelfde waarde in, dan is de waardeverschuiving voltooid en duidelijk. Voor de schenkbelasting bestaat er geen partnervrijstelling en voor de erfbelasting geen algehele partnervrijstelling. Indien vermogensverschuivingen tussen partners tijdens leven nooit als een schenking zouden worden aangemerkt, wordt als het ware een volledige partnervrijstelling tijdens leven ingevoerd. Een dergelijk gevolg van de uitzondering in de schenkbelasting zoals de KNB die bepleit, past dan ook niet in de bestaande systematiek van de Successiewet 1956.

Op voorhand kan ik overigens niet aangeven of een vermogensverschuiving van de ene naar de andere echtgenoot wel of geen schenking in zal houden. Of een schenking in een concreet geval aanwezig is, is immers voor geen enkele situatie te geven, dus ook niet voor de situatie tussen twee echtgenoten. Steeds zal in het individuele geval moeten worden vastgesteld of sprake is van de voor het aannemen van een schenking vereiste elementen, waaronder de bevoordelingsbedoeling. Of is voldaan aan de vereiste elementen hangt af van de omstandigheden van het geval, zoals dat ook geldt voor vermogensverschuivingen tussen anderen dan echtgenoten. Overigens kan een concreet geval aan de inspecteur worden voorgelegd voor zekerheid vooraf over de gevolgen voor het schenkingsrecht. Verder wijs ik nog op het besluit van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M, Stcrt. nr. 207 waarin ik heb goedgekeurd dat

met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule) voor bepaalde situaties (bijvoorbeeld omdat het aangaan van de huwelijksgemeenschap berust op een misverstand) heb goedgekeurd dat in algehele gemeenschap van goederen gehuwden alsnog huwelijkse voorwaarden kunnen opmaken, zonder dat schenkingsrecht is verschuldigd als daardoor de onderlinge vermogenspositie wijzigt.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U

Hoogachtend,

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

Directeur Directe belastingen

Omvang nalatenschap eerst overledene: 100

Eigen vermogen langstlevende: 100

Vermogens blijven gelijk

Ons kenmerk

DB/2009/596 U

	grondslag langstlevende	grondslag kind	totaal eerste overlijden	grondslag overlijden langstlevende zonder art. 10	totaal 1e en 2e overlijden	grondslag overlijden langstlevende met art. 10	totaal 1e en 2e overlijden
1. normaal vruchtgebruiktestament	60	40	100	100	200	n.v.t.	200
2. langstlevende vruchtgebruik nalatenschap met last blote eigendom van eigen vermogen in te brengen in nalatenschap (turbotestament)	20	80	100	0	100	+100	200

Uit de tabel blijkt dat in geval van een turbotestament in totaal 100 minder belast zou worden als artikel 10 niet van toepassing zou zijn. Artikel 10 zorgt ervoor dat de nalatenschap van de erflater weer wordt 'hersteld', zodat zijn grondslag niet wordt uitgehold. Vanuit het kind bezien, wordt deze bij het overlijden van de eerste ouder belast over de blote eigendom van het vermogen (40) van de nog levende ouder en als deze overlijdt nog een keer over de volle eigendom (100). Hierdoor lijkt het alsof bij het kind dubbele heffing optreedt. Dit is echter niet het geval. Er wordt ten eerste verkregen van twee verschillende erflaters en ten tweede zou zonder toepassing van artikel 10 te weinig bij het kind worden belast. Als het kind een voorziening wordt gegeven van 40, wordt in totaal 160 in de grondslag betrokken in plaats van 200, dus minder dan bij een fiscaal 'normaal' testament zoals het vruchtgebruiktestament is. Dan kan naar mijn mening niet de bedoeling zijn. De turbotestamenten komen voor, omdat daar een hoger fiscaal doel achter zat: geen heffing bij overlijden van de langstlevende. Men wilde dus fiscaal een beter resultaat bereiken dan bij een vruchtgebruiktestament. Evenmin als bij de ik-opa testamenten het geval is, zie ik niet in waarom voor dit soort situaties een voorziening moet worden getroffen.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk
DB/2009/596 U