

50 jaar heffing van belasting over schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen

van Vijfeijken, Inge; Gubbels, Nicole

Published in:
Jubileumbundel FIT

Publication date:
2018

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):
van Vijfeijken, I., & Gubbels, N. (2018). 50 jaar heffing van belasting over schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen. In Jubileumbundel FIT: 50 jaar onderwijs en onderzoek (pp. 211-226). Tilburg University.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright, please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

50 jaar heffing van belasting over schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen

Prof. mr. Nicole Gubbels en prof. mr. Inge van Vijfeijken

1 Inleiding

Vlak na de oprichting van het FIT, werd door de PvdA-leden Vondeling en Den Uyl een wetsvoorstel ingediend tot wijziging van de Successiewet. Het voorstel vloeide voort uit het verkiezingsprogramma van de PvdA, waar onder het kopje ‘Rechtvaardiger verdeling van inkomen en vermogen’, stond:¹

‘verdubbeling van de opbrengst van successie- en schenkingsrechten met waarborgen voor een goede bedrijfsopvolging.’

Inmiddels zal het niemand zijn ontgaan dat de regering in fiscaal opzicht alles in het werk heeft gesteld om een goede bedrijfsopvolging te waarborgen. Hoe zit het met de verdubbeling van de opbrengst? In 1968 bedroeg de vermoedelijke opbrengst van de Successiewet fl. 215 miljoen (€ 97,9 miljoen), hetgeen neerkwam op bijna 1% van de totale vermoedelijke belastingopbrengst van fl. 22,25 miljard.² In de Miljoenennota 2018 wordt de opbrengst van de schenk- en erfbelasting voor 2017 geraamd op € 1,85 miljard op een totale geschatte belastingopbrengst van € 167,65 miljard.³ Het aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale opbrengst bedraagt thans dus iets meer dan 1%. Hieruit kan de conclusie worden getrokken dat het aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale belastingopbrengst in 50 jaar tijd vrijwel constant is gebleven. Dit is echter te kort door de bocht. In het jaar 2000 bedroeg het aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale belastingopbrengst nog circa 1,5%.⁴ In de afgelopen jaren is het relatieve aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale opbrengst dus duidelijk geslonken.

Het relatieve aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale belastingopbrengst zegt nog niets over de belastingdruk. Flip de Kam laat zien dat de belastingdruk in de periode 2007-2010 terugliep van 14 naar 11%.⁵ Over de gehele 50 jaar genomen, kan worden geconstateerd dat de toename van de opbrengst van de schenk- en erfbelasting geen gelijke tred houdt met de vermogensontwikkeling. In absolute bedragen is de opbrengst van de schenk- en erfbelasting met een factor 19 toegenomen, terwijl de vermogens met een factor 43 zijn toegenomen.⁶ Dat zou betekenen dat de belastingdruk van de schenk- en erfbelasting ook in de afgelopen 50 jaar is afgenomen.

Na deze korte beschrijving van de ‘financiële’ ontwikkeling van de schenk- en erfbelasting, gaan we hierna in op de belangrijkste ontwikkelingen in de Successiewet van de afgelopen 50 jaar. De wet is in die periode diverse malen gewijzigd. Het betrof vaak technische aanpassingen als antwoord op de opkomst van *estate planning*. Maar ook meer fundamentele wijzigingen deden zich voor, zoals de aanpassing van de wet aan de gewijzigde maatschappelijke opvattingen omtrent samenwoners en de hoogte van de tarieven, en aanpassingen van de wet aan de invoering van het nieuwe erf- en

¹ *Kamerstukken II 1969-1970*, 10 470, nr. 3, p. 1.

² *Miljoenennota 1969*, p. 67.

³ *Kamerstukken II 2017-2018*, 34 775, nr. 2, p. 27-28.

⁴ *Miljoenennota 2001*, p. 115, tabel 3.1.1.

⁵ F. de Kam, ‘Hogere erfbelasting maakt belastingstelsel doelmatiger’, in: P. de Beer, J. van der Meer, J. Plantenga en W. Salverda (red.), *Voor wie is de erfenis?*, Amsterdam: Uitgeverij Van Gennep 2018, p. 85.

⁶ In de oudere data is vanaf 1965 het belastingvrije vermogen buiten beschouwing gelaten. Om een zo nauwkeurig mogelijke schatting te maken is daarom de vermogensontwikkeling bekeken in de periode 1964-2014. In 1964 bedroeg het totale vermogen volgens het CBS € 27.731 miljoen (CBS: Statline, Historie inkomen, vermogen en consumptie; 1900-1998). In 2014 bedroeg het totale vermogen volgens het CBS € 1.189,5 miljard (CBS Statline: Gemiddeld vermogen; huishoudens; kenmerken, 2002-2014).

schenkingsrecht in 2003. Tevens zien we een toename aan instrumentele maatregelen met als dieptepunt de steunstichting SBBI.⁷ Tot slot heeft de toename van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen en het Europese recht invloed gehad op de wetgeving. Op deze ontwikkelingen gaan wij hierna in.

2 Spiegel van de samenleving

2.1 Inleiding

Reeds in 1964 merkt Dijk op dat de Successiewet meer dan andere belastingwetten, rekening dient te houden met maatschappelijke ontwikkelingen. Hij wijst erop dat de Successiewet politiek gevoelige onderwerpen raakt, zoals vraagstukken rondom vermogensvorming, vermogensherverdeling en eigendom terwijl anderzijds de burgers een bovengemiddelde belangstelling hebben voor deze heffing die het 'budgettaire belang verre te boven gaat'.⁸

2.2. Partners

Dat de wetgever zich in de Successiewet bovengemiddeld rekenschap geeft van maatschappelijke ontwikkelingen, blijkt duidelijk als hij in 1981, voor het eerst in de fiscale wetgeving, de ongehuwd samenwonende partner introduceert. Anno 2018 worden ongehuwd samenwonenden die aan de voorwaarden voldoen, volledig hetzelfde behandeld als gehuwden. In de parlementaire behandeling bij de herziening van de Successiewet per 1 januari 2010 werd daarover opgemerkt:⁹

'De term «echtgenoot», zoals die nog wordt gebruikt in het huidige artikel 2 van de Successiewet 1956, wordt vervangen door de term «partner» om zodoende rekening te houden met de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van samenlevingsvormen.'

Daarnaast is in de loop der tijd de positie van de echtgenoot versterkt. Van een vrijstelling in 1965 van fl. 10.000 voor de weduwnaar respectievelijk fl. 20.000¹⁰ voor de weduwe naar een vrijstelling van fl. 250.000 in 1966 uitmondend in de huidige vrijstelling van (afgerond) € 643.000 voor partners. Hoewel de roep om een algehele vrijstelling voor de langstlevende echtgenoot in de afgelopen 50 jaar bij tijd en wijlen klinkt – zowel in de vakliteratuur, de parlementaire behandeling¹¹ als in de Werkgroep-Molmaker¹² – is dit (vooralsnog?) een brug te ver gebleken.

2.3 Tarieven

In de afgelopen 50 jaar is de 'familiegroep' steeds kleiner geworden. Ook deze ontwikkeling weerspiegelt de maatschappelijke opvattingen.

⁷ De wetgever bleef weigeren om giften aan SBBI's aftrekbaar te maken. Dat bracht Omtzigt en Neppéus ertoe een steunstichting SBBI te introduceren. Hieraan werden zodanig specifieke eisen gesteld dat de giftenaftrek niet op bezwaren stuitte (*Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr. 3, p. 9-10 en nr. 15). Om deze specifieke eisen vorm te geven is een wettelijk kader in het leven geroepen in drie wetten: art. 5d AWR jo. 1f UR AWR, art. 32, lid 1, onder 9 SW 1956, art. 33, sub 14 SW 1956 en art. 6.35 Wet IB 2001. De specifieke eisen hebben er vervolgens toe geleid dat sinds de invoering in 2012 van de steunstichting SBBI, er slechts 8 zijn geregistreerd.

⁸ P.L. Dijk, 'Enige opmerkingen ten aanzien van de vrijstelling in het ontwerp Successiewet 1964', *WFR* 1965/133.

⁹ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 3, p. 29.

¹⁰ Vermeerderd met f 750 voor ieder jaar dat het jongste van de aanwezige minderjarige kinderen jonger is dan 21 jaar.

¹¹ Zie o.a. *Kamerstukken II 1965-1966*, 8407, nr. 3 en het (aangenomen) amendement van Bolhuis waarin het voorstel voor invoering van een algehele partnervrijstelling werd afgewezen (27 789, nr. 5)

¹² Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2000, p. 17.

Tot 1 januari 2010 bestond het tariefgebouw uit drie tariefgroepen (vier als men de opslag voor de kleinkinderen meetelt) met elk zeven tariefschijven. De eerste tariefgroep liep op van 5% naar 27% en gold voor de partner en kinderen. Tariefgroep 2 was van toepassing op ouders, broers en zussen en liep op van 26% - 53%. Voor derden gold tariefgroep 3 die begon op 41% en eindigde op 68%. De indeling van de tariefgroepen sloot aan bij de destijds geldende maatschappelijke opvattingen over de successiebelasting: de partner en kinderen verdienden de sterkste voorkeur voor het laagste tarief.¹³

Met ingang van 1 januari 2010 zijn deze drie tariefgroepen teruggebracht tot twee tariefgroepen met elk twee schijven en een toptarief van 40%. Alleen de partner en kinderen behoren nog tot de eerste tariefgroep.¹⁴ Ook deze vermindering van de tariefgroepen en verlaging van de toptarieven werd verdedigd vanuit de maatschappelijke ontwikkelingen.¹⁵ In dit verband werden ook de vrijstellingen vereenvoudigd. Er bestond een veelvoud aan voet- en drempelvrijstellingen. Bij overschrijding van een drempelvrijstelling vervalt die vrijstelling volledig en wordt dus het gehele bedrag van de verkrijging belast. Dit werd als onredelijk ervaren. Sinds 2010 kennen we enkel nog voetvrijstellingen.

2.4 Wettelijk erfrecht en erfbelasting

In 2003 vond een ingrijpende wijziging van het erfrecht plaats. Voor gehuwden met ten minste een kind geldt sindsdien de wettelijke verdeling als uitgangspunt.¹⁶ Dit systeem is gebaseerd op de ouderlijke boedelverdeling die in de praktijk in zwang kwam na het arrest De Visser/Harms.¹⁷ De wetgever heeft hiermee de positie van de langstlevende willen versterken. De kinderen zitten in de 'erfrechtelijke wachtkamer'¹⁸ met hun niet-opeisbare vordering. Ook deze wijziging van het erfrecht sloot aan bij de maatschappelijke opvattingen.

Voor de erfbelasting leidt de wettelijke verdeling er veelal toe dat de langstlevende toch erfbelasting moet betalen ondanks het feit dat zijn/haar verkrijging onder de partnervrijstelling valt. De langstlevende moet immers de erfbelasting die de kinderen verschuldigd zijn over hun onderbedelingsvorderingen voorschieten. Op die manier doorkruist de Successiewet de gedachte waarop het wettelijke erfrecht is gebaseerd, namelijk het 'ongestoord voortleven' van de langstlevende.¹⁹ Begin 2008 heeft Van Vijfeijken in een WFR-artikel het idee uitgewerkt om de onderbedelingsvorderingen en daarmee corresponderende schulden voor de erfbelasting te defiscaliseren.²⁰ Hierdoor werden alle goederen van de nalatenschap bij de langstlevende echtgenoot in aanmerking genomen, zonder rekening te houden met de (papieren) schulden aan de

¹³ Onderzoek 2003 van Motivaction, *Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting*.

¹⁴ Eerder waren de broers en zussen al naar tariefgroep II verhuisd en met ingang van 1 januari 2010 werden ook de ouders en grootouders als 'derden' aangemerkt.

¹⁵ *Kamerstukken II 2008–2009*, 27 789, nr. 17, p. 3.

¹⁶ Art. 4:13 BW.

¹⁷ HR 30 november 1945, ECLI:NL:HR:1945:14, *NJ* 1946/62.

¹⁸ Terminologie ontleend aan B. en F. Schols.

¹⁹ Zie F.W.J.M. Schols, 'Waarom geen volkssuccessiewetgeving?!', *FTV* 2001/9; en, verder uitgewerkt: I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Defiscalisering van onderbedelingsvorderingen: reacties en de cijfers van het CBS', *WFR* 2008/1311.

²⁰ De gedachte was reeds geopperd in de Afscheidsbundel ter ere van J.W. Zwemmer, *Dat is verder geen probleem*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële uitgevers 2006, p. 135 e.v. In 2008 werd de gedachte echter verder uitgewerkt. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit', *WFR* 2008/308.

kinderen. Eerst als de schuld aan de kinderen werd voldaan, zou heffing van erfbelasting bij de kinderen plaatsvinden. De aansluiting bij de economische beschikkingsmacht zou het maatschappelijk draagvlak voor de erfbelasting vergroten. Hoewel de Staassecretaris dit voorstel in eerste instantie leek te omarmen²¹, bleken de daartegen gerezen bezwaren toch te groot. Het voorstel zou leiden tot een verschuiving van de belastingdruk naar de kleinere nalatenschappen²², niet budgetneutraal zijn en afwijken van het burgerlijk recht.

3 Estate Planning

In de afgelopen 50 jaar heeft *estate planning* een hoge vlucht genomen. Was het tot de jaren 80 van de vorige eeuw *not done* om als belastingadviseur naar testament en huwelijkse voorwaarden van een cliënt te vragen, vandaag de dag behoort dit tot de standaardinformatie. We zien ook dat testamenten zijn uitgedijd van enkele pagina's naar tientallen pagina's. Alle mogelijke varianten worden in het zgn. keuzetestament opgenomen waardoor de langstlevende echtgenoot bij het overlijden van de eerstoverledene kan kiezen voor de op dat moment meest passende optie.

Tot de jaren 80 bleef *estate planning* goeddeels beperkt tot de 'papieren schuldigerkenningen' en de overdracht van de blote eigendom van de woning aan (veelal) de kinderen. Daarna zien we de belangstelling voor *estate planning* echter geleidelijk aan toenemen. Dankzij de toenemende welvaart zijn mensen steeds vermogender geworden, waardoor het lucratiever wordt om de mogelijkheden tot het besparen van erfbelasting te onderzoeken. Daarnaast is het notariaat – na het loslaten van de vaste tarieven – commerciëler geworden en zich naast opsteller van een testament ook gaan profileren als adviseur. Ook belastingadviseurs zijn zich meer gaan richten op dit rechtsgebied. De notariële praktijk was nog redelijk terughoudend in allerlei fiscale probeersels, maar met de inmenging van de fiscale adviespraktijk zien we die terughoudendheid verdwijnen. We zien figuren opduiken zoals het turbotestament en de ik-opa-making, aandelen in de pensioen BV worden op naam van de kinderen gesteld en er wordt geëxperimenteerd met hoge rentepercentages op overbedelingsschulden die ontstaan krachtens een wettelijke verdeling. Alle figuren hebben met elkaar gemeen dat wordt gezocht naar wegen om vermogen reeds tijdens leven over te dragen aan de beoogde erfgenamen (veelal de kinderen) zonder dat de aspirant erflater hiervan tijdens zijn leven enige hinder van ondervindt. Bij het turbotestament houdt de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik²³ van het gehele vermogen van zichzelf en van de echtgenoot, maar bij het overlijden van de langstlevende is de nalatenschap door het eindigen van het vruchtgebruik verdampt.²⁴ Iets soortgelijks zien we bij overbedelingsschulden met extreem hoge rentepercentages. Ook bij de ik-opa-making wordt het vermogen van het kind uitgehold ten bate van het kleinkind, zonder dat het kind hier tijdens zijn leven last van ondervindt. Dat geldt ook voor het op naam van de kinderen zetten van de aandelen in een pensioen BV. Daardoor wordt voorkomen dat de vrijval van de

²¹ Zie K.J.M. van Bommel en J.J. de Pagter, 'De Wet schenk- en erfbelasting. Verslag van het gastcollege van Staatssecretaris van Financiën De Jager van 14 april 2008', *WFR* 2008/501.

²² Deze conclusie kwam niet volledig overeen met de analyse van de studenten die hebben deelgenomen aan het keuzevak 'Fiscale aspecten van verervingen'. Zie J.J.G.M. van Nunen, M.J.F.A. Broos, S.G.M.J. Rebbens en L. Mattijssen, 'Gevolgen defiscalisering van de onderbedelingsvorderingen op de erfbelasting', *WFR* 2010/510.

²³ Door de wijziging van het Burgerlijk Wetboek in 1992 werden de bevoegdheden van de vruchtgebruiker sterk uitgebreid, waardoor aan hem een recht van vervreemding (art. 3:212 BW) en een recht van vertering (art. 3:215 BW) kon worden verleend. Deze uitbreidingen namen het eerdere bezwaar – dat de vruchtgebruiker het vruchtgebruikvermogen in stand moest houden en de eigenaren vervreemdingsbevoegd waren – weg, waardoor het vruchtgebruiktestament populairder werd.

²⁴ Toen de Hoge Raad hier op 19 juni 2009 (*BNB* 2009/224) een stokje voor stak werd door de estate planningspraktijk het zgn. superturbotestament bedacht. Dit testament heeft – voor zover wij kunnen overzien – echter geen hoge vlucht genomen.

pensioenverplichting door het vroegtijdig overlijden van de erflater tot heffing van erfbelasting leidt, terwijl de erflater tijdens zijn leven hier feitelijk geen belemmering van ondervindt. Via certificering behoudt hij de zeggenschap in de BV en dividend wordt niet uitgekeerd. In de afgelopen decennia werd ook het gebruik van de trust ontdekt door de vermogende Nederlanders.

Het voorgaande bevat geen uitputtend overzicht van de fiscale instrumenten die worden gebruikt om erfbelasting te mitigeren. Zij dienen slechts als voorbeeld. De wetgever reageert op deze ontwikkelingen door 'reparatiewetgeving'. Zo werd in 1995 art. 13a in de Successiewet opgenomen, als onderdeel van de Brede Herwaarderingsoperatie. In 2010 werden maatregelen getroffen tegen de extreem hoge rente op overbedelingschulden (art. 9 SW) en werd de werking van art. 10 SW 1956 uitgebreid. Tevens werd art. 15 SW 1956 ingevoerd dat een einde moest maken aan de mogelijkheid dat ouders renteloos gelden uitleenden aan hun kinderen²⁵, zonder heffing van schenkbelasting over de op deze wijze geschonken rente-inkomsten.²⁶ Maar al die wettelijke verfijningen roepen weer nieuwe vragen op.

Een fundamentele herziening van de fictiebepalingen heeft ondanks de goede bedoelingen niet plaatsgevonden. Het voorstel van de werkgroep Moltmaker is slechts op onderdelen gerealiseerd en met ingang van 2010 heeft vooral een herschikking van de fictiebepalingen plaatsgevonden, wat niet heeft geleid tot een fundamentele herziening, maar tot nog meer detailregelingen.²⁷

De sterk juridisch georiënteerde grondslag van de Successiewet (krachtens erfrecht/krachtens schenking) staat in de weg aan een meer economische benadering, die het mogelijk maakt om enerzijds vermogensoverdrachten waarbij de beschikkingsmacht van de verkrijger feitelijk niet vergroot, te negeren en voor de heffing aan te sluiten bij het moment dat de beschikkingsmacht van de verkrijger daadwerkelijk toeneemt²⁸ en anderzijds overdrachten die niet worden aangemerkt als een schenking in civielrechtelijke zin, maar wel de draagkracht van de verkrijger vergroten, wél als zodanig te beschouwen voor de heffing van de schenkbelasting.²⁹

4 Instrumentalisme

4.1 Inleiding

Een andere tendens die in de loop van de afgelopen 50 jaar opvalt, is het instrumentalisme. De Successiewet wordt in toenemende mate gebruikt als middel om niet-fiscale doeleinden na te streven. De instrumentele maatregelen bestaan voornamelijk uit vrijstellingen en waar vrijstellingen in de wet zijn opgenomen, wordt er uiteraard op gepland. Dat leidt er weer toe dat er allerlei regelgeving ontstaat om misbruik van de fiscaal gunstige regel te voorkomen. Hieronder volgen de meest in het oog springende voorbeelden.

4.2 ANBI's

Giften en erfrechtelijke verkrijgingen door ANBI's worden sinds de invoering van de Successiewet 1956 belast tegen een matig proportioneel tarief. Per 1 januari 1981 werd het tarief van 10%

²⁵ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de werking van art. 15 SW 1956 niet is beperkt tot de verhouding ouders-kinderen.

²⁶ Wat er weer toe heeft geleid dat niet langer renteloos direct opeisbaar geld wordt uitgeleend, maar ander vermogen ter beschikking wordt gesteld, zoals een woning. Zie o.a. Hof Amsterdam 24 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:3402.

²⁷ Zie alleen al de aanpassingen die in art. 10 SW 1956 hebben plaatsgevonden.

²⁸ Zie het voorstel tot defiscalisering van dergelijke vermogensrechten zoals hiervoor onder 2.4 besproken. Dit voorstel is eveneens toepasbaar op bijvoorbeeld de ik-opa-vordering en papieren schuldigerkenningen.

²⁹ Zie N.C.G. Gubbels, *Naar een fiscaal schenkingsbegrip*, Oratie VU 2017.

verhoogd naar 11%. De werkgroep Moltmaker heeft in 2000 geadviseerd om het tarief terug te brengen naar 0%. Daar was echter geen budgettaire ruimte voor.³⁰ Met ingang van 1 januari 2005 was er beperkt budget beschikbaar en is het tarief verlaagd naar 8%. Een jaar later werd er plotseling wel budgettaire ruimte gevonden³¹, toen Johan Cruijff in de Telegraaf³² uiting gaf aan zijn ongenoegen over het feit dat schenkbelasting was verschuldigd over de giften voor zijn trapveldjes. Per omgaande werd het tarief van 8% omgezet in een vrijstelling.

Met de invoering van de vrijstelling nam het belang van de ANBI-status toe. De gift werd geheel vrijgesteld van schenk- of erfbelasting of – als geen sprake was van een ANBI – belast tegen het hoge derdentarief dat, zoals we hiervoor hebben gezien, opliep van 41% tot 68%. Hierdoor ontstond er meer behoefte aan zekerheid omtrent de status voorafgaand aan de gift of erfrechtelijke verkrijging. Dit is gerealiseerd met ingang van 1 januari 2008. Toen werd de zgn. ANBI-beschikking in het leven geroepen.³³ De voorwaarden waaronder die beschikking wordt verleend zijn met de invoering opgenomen in art. 5b AWR, dat nader is uitgewerkt in de uitvoeringsregeling. In 2012 werd de Geefwet ingevoerd. Deze wet viel samen met aangekondigde bezuinigingen van de overheid op cultuur. Om het leed van de culturele sector wat te verzachten is de multiplier ingevoerd op grond waarvan giften aan een culturele instelling tot een bedrag van 125% van de gift mogen worden afgetrokken in de inkomstenbelasting. Bij de Geefwet werd een uitgebreidere beschrijving gegeven van het begrip ANBI, wat ertoe leidde dat in de Kamer vragen werden gesteld over instellingen die vooral het sociaal belang behartigen, zoals sportverenigingen. Dit alles leidde ertoe dat naast de ANBI ook de Culturele Instelling (CI), de Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI) en de steunstichting SBBI hun intrede deden.

In de kabinetsreactie op het voorstel van de werkgroep Moltmaker wordt opgemerkt dat het kabinet van mening is 'dat de huidige regeling voor de algemeen nut beogende instellingen een onoverzichtelijke lappendeken is geworden'.³⁴ Het voornemen om via de Geefwet tot gestroomlijnde wetgeving te komen is niet gelukt, gezien het toegenomen aantal 'soorten' instellingen, die allemaal verschillende faciliteiten kennen. Zo is de gift aan een CI tot een hoger bedrag aftrekbaar dan de gift aan een ANBI en is de gift aan een SBBI alleen aftrekbaar als de SBBI een vereniging is en de gift plaatsvindt in de vorm van een periodieke uitkering. Giften aan een steunstichting SBBI zijn weer alleen aftrekbaar als het een gewone gift is een geen periodieke uitkering. In de Successiewet geldt echter voor elke soort instelling een vrijstelling van de heffing van schenk- en erfbelasting over door de instelling verkregen giften of nalatenschappen. Alleen giften ontvangen van een ANBI zijn vrijgesteld. Om misbruik te voorkomen is er bijzonder gecompliceerde wetgeving ontworpen om een zgn. afloopcontrole tot stand te brengen voor ANBI's die hun status verliezen.

Het financiële belang van de faciliteiten voor ANBI's c.s. is voor het jaar 2018 geraamd op € 585 miljoen.³⁵

4.3 Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

³⁰ Zie *Kamerstukken II* 2000 – 2001, 27 789, nr. 1, par. 2.4.3.

³¹ In de verhoging van het tarief van de kansspelbelasting. Zie *Kamerstukken II* 2005 – 2006, 30 306, nr. 16, p. 6.

³² 'Overheid zit internationals weer dwars'. Column verschenen op 10 oktober 2005.

³³ *Stb.* 2007, 122.

³⁴ Zie *Kamerstukken II* 2000 – 2001, 27 789, nr. 1, par. 2.4.3.

³⁵ Zie *Kamerstukken II* 2017–2018, 34 775, nr. 2. Van dit bedrag is € 215 miljoen toerekenbaar aan gederfde schenk- en erfbelasting (p. 43), € 367 miljoen aan de gederfde inkomstenbelasting (p. 40) en € 7 miljoen aan gederfde vennootschapsbelasting (p. 43).

De aandacht voor de bedrijfsopvolging in de Successiewet is ook al (meer dan) 50 jaar oud. Bij het wetsvoorstel 7882 werd door verschillende leden aandacht gevraagd voor een rapport, waarin ‘ter verbetering van de mogelijkheden van bedrijfsopvolging in de landbouwbedrijven en teneinde verdergaande versnippering van landbouwbedrijven te voorkomen, onder meer wordt bepleit de afschaffing van de wettelijke ficties van artikel 969 B.W. en artikel 10 van de Successiewet.’³⁶

In de inleiding werd reeds verwezen naar het wetsvoorstel van Vondeling en Den Uyl uit 1969. Hierin werd ingegaan op de problematiek dat een goede bedrijfsuitoefening kan worden bemoeilijkt doordat bij overlijden het bedrag aan erfbelasting aan de bedrijfsvoering moet worden onttrokken. Dit was volgens de indieners echter geen reden voor speciale faciliteiten.³⁷

‘Wij menen, dat de huidige regelingen voor bedrijfskredieten met overheidsgaranties zodanig zijn, dat levenskrachtige bedrijven niet wezenlijk door een hoger successierecht zullen worden aangetast. In moeilijke gevallen is toepassing van artikel 65 (uitstel van betaling) wenselijk.’

In 1979 werd art. 65 echter vervangen door een betalingsregeling op grond waarvan het successierecht dat wordt opgeroepen door de vererving van ondernemingsvermogen altijd in vijf jaarlijkse termijnen kon worden voldaan. Vier jaar later wordt deze gespreide betalingsmogelijkheid renteloos gemaakt en wordt de betalingstermijn verlengd van 5 naar 10 jaar. Daarna gaat het snel. Met ingang van 1 januari 1998 wordt een 25% vrijstelling ingevoerd. Deze wordt in 2002 verhoogd naar 30%, waarna de vrijstelling binnen acht jaar via 60% en 75% opklimt naar de huidige vrijstelling van 83% voor ondernemingsvermogen dat uitgaat boven de vaste vrijstelling van ruim € 1 miljoen.³⁸

De doelstelling van de vrijstelling is instrumentalistisch:

‘Vanuit een algemeen sociaal-economisch belang (...) is het onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies van werkgelegenheid en economische diversiteit. (...)’³⁹

Vanwege de enorme financiële belangen die nu met de vererving of schenking van ondernemingsvermogen zijn gemoeid, is de vraag of ondernemingsvermogen vererft (of is geschonken) of beleggingsvermogen veel relevanter geworden. De wetgever heeft alleen ‘echte’ bedrijfsopvolgingen willen faciliteren, wat tot complexe en gedetailleerde wetgeving heeft geleid, wat er weer toe leidt dat de belastingadviespraktijk en de belastingdienst er hun handen vol aan hebben. Uit het evaluatierapport blijkt dat 30 tot 40% van de volledige capaciteit bij de belastingdienst op het gebied van de schenk- en erfbelasting wordt ingezet voor deze regeling.⁴⁰

De regeling is zo aantrekkelijk dat belastingplichtigen – als ze enigszins kunnen – de vrijstelling zoveel mogelijk opzoeken. Zie bijvoorbeeld de casus die aan de orde was bij Rb. Zeeland – West-Brabant⁴¹ waarbij een man die verpachte grond in eigendom had op 80-jarige leeftijd de pachtovereenkomst

³⁶ *Kamerstukken II 1964-1965, 7882, nr. 4, blz. 5.*

³⁷ *Kamerstukken II 1969-1970, 10 470, nr. 3, blz. 5.*

³⁸ Zie M.J. Hoogeveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingsregeling*, Den Haag: SDU 2011, par. 9.4.

³⁹ *Kamerstukken II 1997-1998, 25 688, nr. 3, p. 7.*

⁴⁰ Eindrapport Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht, p. 85. Bijlage bij Kamerstuk 34 302, R. Zie ook: *Kamerstukken I 2013-2014, 33 752, N* (brief staatssecretaris van 25 april 2014), p. 4.

⁴¹ Rb. Zeeland – West-Brabant 6 september 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:5810.

beëindigde en de grond voor eigen rekening en risico ging exploiteren.⁴² Veel jurisprudentie heeft betrekking op verhuurde onroerende zaken. Het gaat dan vaak om omvangrijke onroerendgoedportefeuilles waarbij de vraag rijst of de verhuur al dan niet bedrijfsmatig plaatsvindt.

Het financiële belang van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de schenk- en erfbelasting is voor het jaar 2018 geraamd op € 383 miljoen.⁴³

4.4 € 100.000 vrijstelling voor de eigen woning

De verhoogde vrijstelling ad € 50.000 voor schenkingen die zijn bestemd voor de aankoop van een woning door het kind, is ingevoerd per 1 januari 2010. De invoering vond plaats bij amendement en had als doelstelling dat het voor ouders gemakkelijker zou zijn om hun kinderen te ondersteunen bij de aankoop van een woning.⁴⁴ Naar aanleiding van dit amendement werd in de parlementaire behandeling de vraag opgeworpen of de vrijstelling kon worden uitgebreid naar de vervroegde aflossing van een schuld aangegaan ten behoeve van de aankoop van een eigen woning:⁴⁵

‘Een schenking in de zin van een vervroegde aflossing van een eigenwoningschuld draagt net zo bij aan de vermogensvorming van kinderen als een schenking ter zake van de aanschaf van een eigen woning. Het past ook helemaal in onze filosofie dat ons fiscale stelsel meer impulsen zou moeten bevatten om schulden af te lossen.’

De staatssecretaris merkt daarover op dat deze vrijstelling niet binnen de context of de geest van de voorgestelde vrijstelling past. De vrijstelling voor de verwerving van de eigen woning, bevordert het eigenwoningbezit. Dit kan niet de doelstelling zijn van de vrijstelling voor de aflossing van de eigenwoningschuld. De begiftigde heeft dan immers al een eigen woning. Uiteindelijk is dit voorstel meegenomen – en aangenomen – in de Fiscale Verzamelwet 2010.

Ook hier is zowel het belang van de vrijstelling als de complexiteit van de regeling in de jaren daarna fors toegenomen. In het Belastingplan 2014 is de vrijstelling tijdelijk verruimd zowel qua bedrag als toepassingsbereik. De vrijstelling werd verhoogd naar € 100.000 en stond ook open voor derden. Deze verruiming vloeide voort uit een pakket maatregelen uit de miljoenennota 2013 en was bedoeld als crisismaatregel om de woningmarkt een tijdelijke stimulans te bieden. Tevens paste deze maatregel ‘in het streven naar het stimuleren van het aflossen van eigenwoningschulden van huishoudens’.⁴⁶ Hoewel op verlenging van de termijn is aangedrongen, is de maatregel per 1 januari 2015 afgeschaft. In antwoord op Kamervragen gaf de staatssecretaris aan dat er sprake was van een crisismaatregel waarmee een impuls was gegeven aan de woningverkoop. Inmiddels toonde de

⁴² Wat in dit geval niet mocht baten omdat hij binnen de eenjaarsperiode overleed.

⁴³ *Kamerstukken II 2017–2018*, 34 775, nr. 2, p. 42. Neemt men ook de derving van inkomstenbelasting door de doorschuiffaciliteiten en de derving van overdrachtsbelasting in ogenschouw, dan resulteert dit in een totale derving aan belastingopbrengsten van € 776 mio.

⁴⁴ *Kamerstukken II 2009–2010*, 31 930, nr. 82 (Amendement Omtzigt en Cramer). Vgl. over de doelstelling van dit document ook *Kamerstukken I 2009–2010*, 31 930, D.

⁴⁵ *Kamerstukken I* (handelingen), 15 december 2009, 13-427.

⁴⁶ *Kamerstukken II 2013–2014*, 33 752, nr. 11, p. 62.

markt tekenen van herstel en zou een verlenging van de verruimde vrijstelling in deze markt verstorend kunnen gaan werken.⁴⁷

De regeling keerde echter per 1 januari 2017 (in ietwat gewijzigde vorm) terug, nu echter niet meer als tijdelijke maar als structurele maatregel. De structurele verruiming⁴⁸

‘beoogt een bijdrage te leveren aan de reductie van de eigenwoningschuld. (...) Met de schenking kunnen woningbezitters hun schuldniveau verlagen, zowel direct bij aankoop van de woning als door op de bestaande schuld af te lossen. Dit maakt woningbezitters minder kwetsbaar’.

Ook de schenkingsvrijstelling eigen woning is complex, vooral vanwege het overgangsrecht. Schols verzucht terecht: ‘Hoe is het toch mogelijk dat de jubelton anno 2017 als een van de ingewikkeldste fiscale regelingen van Nederland geldt’.⁴⁹

De vrijstelling leidt tot een derving van schenk- en erfbelasting. De opbrengstderving van de in 2010 ingevoerde verruimde vrijstelling bedroeg € 29 miljoen. De opbrengstderving van de in 2013 ingevoerde tijdelijke verruimde vrijstelling werd geraamd op € 104 miljoen, maar bedroeg uiteindelijk € 1.035 miljoen.⁵⁰ Het financiële belang van de vrijstelling is voor het jaar 2018 geraamd op € 190 miljoen.⁵¹

4.5 Ongelukkige koerswijziging

In de inleiding is aangegeven dat het relatieve aandeel van de schenk- en erfbelasting de afgelopen 20 jaar is geslonken, terwijl ook de belastingdruk de afgelopen 50 jaar is afgenomen. In deze paragraaf zijn enkele ontwikkelingen beschreven die daaraan hebben bijgedragen. De kosten van de in 2010 ingevoerde vereenvoudigde tariefstructuur – mede in verband met de aanpassing aan de maatschappelijke opvattingen – werden geraamd op € 280 miljoen.⁵² In vergelijking met 50 jaar geleden zijn het echter de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (383 miljoen), de ANBI-faciliteiten (215 miljoen) en de ‘jubelton’ (190 miljoen) die de opbrengsten het meest drukken. In totaal bedraagt de derving door deze maatregelen 853 miljoen op een opbrengst van 1,85 miljard.

Dat is op zichzelf geen probleem, als daarvoor een goede rechtvaardiging bestaat. Deze rechtvaardiging is nodig omdat de instrumentele regelingen een inbreuk maken op het draagkrachtbeginsel dat aan de schenk- en erfbelasting ten grondslag ligt.⁵³ Dit geldt in ieder geval voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de verhoogde vrijstelling voor de eigen woning. Voor de ANBI-regeling in de Successiewet kan nog worden verdedigd dat de volledige vrijstelling geen instrumentele regeling is. In het kader van de belastingverdeling, kan het rechtvaardig worden geacht dat instellingen waarvan niet een of bepaalde personen profiteren maar iedereen, volledig

⁴⁷ *Kamerstukken II 2013–2014, Aangangsel 2940 (brief van 14 augustus 2014), antwoord op vraag 6.*

⁴⁸ *Kamerstukken II 2015–2016, 34 302, nr. 3, p. 29.*

⁴⁹ B.M.E.M. Schols, ‘Nogmaals: van jubelen tot jammeren’, *FBN 2017/50*, par. 10.

⁵⁰ *Rapport Algemene Rekenkamer, Schenkingsvrijstelling eigen woning. Effecten op de hypotheekschuld*, p. 25-28.

⁵¹ *Kamerstukken II 2017–2018, 34 775, nr. 2, p. 42.*

⁵² *Kamerstukken I 2009–2010, 31 930, D, p. 43.*

⁵³ Zie ook de opmerking van de Raad van State in *Kamerstukken II 2015–2016, 34 302, nr. 4, p. 15.*

worden vrijgesteld. Deze gedachte komt ook terug in de discussienotitie 'Algemeen nut beogende instellingen in de fiscaliteit'.⁵⁴ Daar wordt opgemerkt dat een volledige vrijstelling ook recht zou doen 'aan de gedachte geformuleerd in het rapport van de werkgroep Moltmaker dat algemeen nut beogende instellingen niet anders behandeld zouden moeten worden dan de overheid zelf.'⁵⁵ Voor de met ingang van 1 januari 2010 ingevoerde 'sociaal belang behartigende instelling' (SBBI) en de steun-SBBI, kan dat betoog moeilijk worden volgehouden. De SBBI richt zich primair op de behartiging van particuliere belangen. Omdat deze instellingen 'van groot belang zijn voor een gezonde en veerkrachtige samenleving' en een 'belangrijke bijdrage leveren aan de sociale cohesie van de maatschappij', wordt een faciliteit voor deze instellingen rechtvaardig geacht.⁵⁶

Naast het budgettaire belang, kleven aan de instrumentele regelingen dus ook een 'cadeau-effect'. Sommige verkrijgers worden aanzienlijk gunstiger behandeld dan andere verkrijgers. De kans dat de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet daardoor in strijd is met het gelijkheidsbeginsel is zowel in de parlementaire behandeling als in de literatuur gesignaleerd, maar uiteindelijk door de Hoge Raad (en door het EHRM) afgewezen.⁵⁷ Ook voor de verruimde schenkingsvrijstelling ten behoeve van de eigen woning is deze vraag gesteld. Omdat deze vrijstelling voor iedereen geldt, kan 'er naar de stellige overtuiging van het kabinet' geen sprake zijn van strijd met het gelijkheidsbeginsel.⁵⁸ Deze constatering onderschrijven wij, maar dit laat onverlet dat de regeling tamelijk willekeurig uitwerkt. De vrijstelling geldt alleen voor schenkingen. Als een woning wordt geërfd, of een geldbedrag waarmee een woning wordt gekocht of een eigenwoningschuld wordt afgelost, geldt de regeling niet. Dat is weliswaar vanuit de instrumentele doelstelling te rechtvaardigen, maar niet vanuit het draagkrachtbeginsel.

Het geheel overziend – het belang voor de schatkist, de strijd met het draagkrachtbeginsel en de complexiteit van de regelingen – is de instrumentele koers die ook de Successiewet is gaan varen, naar onze mening geen gelukkige. Alleen de volledige vrijstelling voor ANBI's kan vanuit de primaire doelstelling van de Successiewet worden gerechtvaardigd.⁵⁹

5 Internationale ontwikkelingen en Europees recht

Een laatste belangrijke ontwikkeling die hier niet onvermeld kan blijven, is de internationalisering en de invloed van het Europese recht. Het is aannemelijk dat het aantal internationale nalatenschappen de afgelopen 50 jaar fors is gestegen. In een rapport uit 2009 wordt geschat dat 9 tot 10% van de totale nalatenschappen in de EU een internationale dimensie heeft. De totale waarde van de nalatenschappen die het betreft wordt geschat op ruim € 123 miljard.⁶⁰ Het belangrijkste probleem

⁵⁴ *Kamerstukken II 2004–2005*, 27 789, nr. 10, p. 15.

⁵⁵ Hoewel in de bijlage bij de miljoenennota als doelstelling van de vrijstelling is opgenomen: 'Bevorderen van schenken en nalaten aan algemeen nut beogende instellingen en sociaal belang behartigende instellingen.' *Kamerstukken II 2017–2018*, 34 775, nr. 2, p. 261.

⁵⁶ *Kamerstukken II 2008–2009*, 31 930, nr. 3, p. 16.

⁵⁷ HR 22 november 2013, ECLI:NL:HE:2013:1211, *BNB* 2014/30 en HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:687, *BNB* 2014/106. EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14, *V-N* 2014/38.21. Zie ook J.P. Boer en A.O. Lubbers, 'De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving', *WFR* 2014/408.

⁵⁸ *Kamerstukken II 2013–2014*, 33 752, nr. 11, p. 67.

⁵⁹ De SBBI zou naar onze mening moeten worden afgeschaft, waarbij bezien kan worden of sommige SBBI's niet als ANBI kunnen worden aangemerkt.

⁶⁰ Commission Staff Working Document, SEC(2009) 411 final, p. 4. (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:0411:FIN:EN:PDF>).

van de internationalisering, is de mogelijkheid dat dezelfde schenking of erfenis in meerdere landen wordt belast met schenk- of erfbelasting.

Dubbele erfbelasting kan zich in de eerste plaats voordoen als landen een nalatenschap van een niet-inwoner zwaarder belasten dan de nalatenschap van een inwoner. Dat kon zich in Nederland voordoen bij het recht van overgang. Dit werd geheven als de erflater niet (fictief) in Nederland woonde, maar zich binnen Nederland wel zogenoemde situsgoederen bevonden. In een reeks van beslissingen oordeelde het HvJ EG dat bepaalde aspecten van het recht van overgang in strijd waren met het vrije kapitaalverkeer. Het startschot werd gegeven in 2003, toen het HvJ EG in de zaak *Barbier* oordeelde dat de onmogelijkheid om de leveringsverplichting af te trekken bij het recht van overgang, in strijd was met de vrijheid van kapitaalverkeer.⁶¹ In 2008 kwam het Hof – in een zaak over het Belgische recht van overgang – tot dezelfde conclusie over de onmogelijkheid om met het situsgoed verbonden schulden in aftrek te brengen.⁶² In wederom een zaak over het Nederlandse recht van overgang stond het progressieve tarief ter discussie. In binnenlandse verhoudingen zou de belastingdruk over vijf erfgenamen worden verdeeld, terwijl in buitenlandse verhoudingen de totale belastingdruk door één erfgenaam werd gedragen. Dit leverde een progressienadeel op dat volgens het HvJ in strijd was met het vrije kapitaalverkeer.⁶³ Het recht van overgang werd door deze uitspraken langzaam maar zeker uitgehold. De afschaffing daarvan met ingang van 1 januari 2010, was – mede gelet op de geringe opbrengst – een voor de hand liggende keuze.

Hoewel de afschaffing van het recht van overgang een (potentiële) belemmering wegneemt in internationale nalatenschappen, is de klus nog lang niet geklaard. Dubbele – of zelfs meervoudige – belasting kan zich ook voordoen als meerdere landen heffingsbevoegd zijn op grond van de nationale wetgeving en de verdragen of eenzijdige regeling de dubbele belasting niet voorkomen. Gelet op het geringe aantal verdragen voor de schenk- en erfbelasting, is in internationale nalatenschappen dubbele (niet-) heffing eerder regel dan uitzondering.⁶⁴ Het fiscale recht loopt hier achter bij het civiele recht. Op civiel terrein is sinds 17 augustus 2015 de Europese Erfrechtverordening van kracht, terwijl met ingang van 29 januari 2019 de Europese Huwelijksvermogensrechtverordening en de Europese Partnerschapsvermogensrechtverordening van kracht worden. In deze verordeningen wordt in grensoverschrijdende situaties aangegeven welk recht van toepassing is op bijvoorbeeld een huwelijk of nalatenschap. Dubbele erfbelasting die wordt veroorzaakt door verschillende erfrechtstelsels, behoort hiermee tot het verleden.⁶⁵ Dubbele (niet-) erfbelasting kan echter ook worden veroorzaakt door bijvoorbeeld een dubbele (feitelijke of fictieve) woonplaats of doordat de landen verschillende aanknopingspunten voor de heffing hanteren. In 2011 heeft de EC aanbevelingen gedaan ter voorkoming van dubbele erfbelasting.⁶⁶ In december 2015 is een rapport

⁶¹ HvJ EG 11 december 2003, ECLI:EU:C:2003:665, *BNB* 2004/178.

⁶² HvJ EG 11 september 2008, ECLI:EU:C:2008:489 (*Eckelkamp*), *V-N* 2008/43.21.

⁶³ HvJ EG 11 september 2008, ECLI:EU:C:2008:490 (*Arens-Sikken*), *BNB* 2009/48.

⁶⁴ Uit een onderzoek van Copenhagen Economics in 2010/2011 blijkt dat tussen de 27 EU-lidstaten slechts 33 verdragen zijn gesloten, terwijl er 351 nodig zouden zijn om een volledige dekking te hebben van alle burgers van de EU. Het aantal verdragen neemt bovendien nauwelijks toe. Zie blz. 49 van “Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU” (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/inheritance_taxes_report_2010_08_26_en.pdf).

⁶⁵ Althans, in de landen waar de verordening van toepassing is. Dit zijn de Europese lidstaten, met uitzondering van Denemarken, Verenigd Koninkrijk en Ierland.

⁶⁶ Europese commissie van 15 december 2011, nr. IP/11/1551, *V-N* 2012/4.29.

verschenen waarin wordt geconstateerd dat de lidstaten nauwelijks actie hebben ondernomen om grensoverschrijdende erfbelastingproblemen op te lossen.⁶⁷ Gelet op de urgentie van het probleem, wordt voorgesteld om te komen tot een EU-verordening dat leidt tot 'one inheritance – one inheritance tax'. In het rapport wordt de heffingsbevoegdheid exclusief toegewezen aan de lidstaat waar de erflater woonde ten tijde van zijn overlijden. Dit aanknopingspunt wordt in de meeste lidstaten van de EU gehanteerd – en ook in Nederland. Bovendien is de woonplaats van erflater ook leidend in andere EU-verordeningen, zoals de hiervoor genoemde Europese erfrechtverordening. Het is nu afwachten of de EU-verordening er ook daadwerkelijk komt. Dat is wel te hopen. Bovendien zou de EU-verordening ook moeten gelden voor de schenkbelasting. Om dubbele schenk- en erfbelasting buiten de EU te voorkomen, zou het verdragennetwerk uitgebreid moeten worden. Dit lijkt echter – op z'n zachtst gezegd – geen prioriteit te hebben.

6 De toekomst van de Successiewet

De Successiewet is met zijn tijd meegegaan. Zowel in positieve als in negatieve zin. In positieve zin sluit de Successiewet goed aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Daarnaast is de Successiewet 'EU-proof': Nederland heeft het recht van overgang afgeschaft en ook overigens voldoet het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting aan (vrijwel) alle aanbevelingen van de EC.⁶⁸ De invoering van de EU-verordening die is gebaseerd op het 'one inheritance, one tax' principe, zou in Nederland niet leiden tot noemenswaardige aanpassingen. In negatieve zin is de Successiewet eveneens met zijn tijd meegegaan: de Successiewet heeft zich niet kunnen onttrekken aan de instrumentaliseringstendens: ook in de Successiewet zijn inmiddels regelingen opgenomen die het financiële belang van de Successiewet ondermijnen, in strijd zijn met de rechtsgrond en de wet (en uitvoering) complexer maken.

We eindigen echter met een positieve noot. In het begin van de bijdrage hebben we geconstateerd dat de belastingdruk op schenkingen en erfenissen is afgenomen. Ook dat past in het tijdsbeeld: in alle landen is de budgettaire betekenis van de schenk- en erfbelasting afgenomen, in sommige landen zelfs tot nihil. In de OECD-landen is ook het relatieve aandeel van de schenk- en erfbelasting in de totale belastingopbrengst sinds de jaren 60 scherp gedaald, van meer dan 1% naar minder dan 0,5%.⁶⁹ Hier springt Nederland er – in onze ogen – positief uit. De relatieve belastingopbrengst is redelijk stabiel gebleven: van bijna 1% in 1968 tot iets meer dan 1% in 2018. Toch is ook in Nederland, de erfbelasting niet erg geliefd. Mark Rutte pleitte – evenals Trump – voor afschaffing van deze 'sterftaks'. Toch is de Successiewet nog (lang) niet ten dode opgeschreven. Zowel in de internationale als in de nationale literatuur komt steeds meer steun uit wetenschappelijke hoek voor de schenk- en erfbelasting. Diverse wetenschappers van uiteenlopende vakgebieden (economen, filosofen, juristen, fiscalisten etc.) dragen talrijke argumenten aan die pleiten voor een schenk- en

⁶⁷ ISBN 978-92-79-53661-8, doi:10.2778/519632. Zie hierover ook I.J.F.A. van Vijfeijken, 'One inheritance, One taks', *EC Tax Review* 2017/4.

⁶⁸ Nederland voldoet aan vier van de vijf gedane aanbevelingen. Daarnaast heeft Nederland aangegeven dat in situaties waarbij er dubbele erfbelasting optreedt, het verzoek kan worden voorgelegd waarbij bezien kan worden of een ruimere verrekening mogelijk is dan uit het Besluit voortvloeit (Besluit 25 oktober 2014, BLKB2013M/1870M, punt 6). Zie ook H.F. van der Weerd-van Joolingen, 'Dubbele erfbelasting in de EU', *KWEP* 2016/8, onderdeel 2.

⁶⁹ Zie *The Economist*, 'Taxing inheritances is falling out of favour. But the benefits of cutting these levies are overstated', 23 november 2017.

erfbelasting, zelfs op ondernemingsvermogen.⁷⁰ Voor de toekomst hopen we dat het gezonde verstand het wint van de verkiezingsretoriek.

⁷⁰ Paul de Beer, Jelle van der Meer, Janneke Plantenga & Wiemer Salverda (red), *Voor wie is de erfenis*, Amsterdam: Van Gennep 2018. Zie ook The Economist, 'Inheritance tax: A hated tax but a fair one. The case for taxing inherited assets is strong' en 'Taxing inheritances is falling out of favour. But the benefits of cutting these levies are overstated', 23 november 2017.