

**NTFR B** Nederlands  
Tijdschrift voor  
Fiscaal Recht

# Beschouwingen

- 2013/21 Winstdrainage in nationaal- en EU-rechtelijk  
perspectief  
MR. W.F.E.M. EGELIE
- 2013/22 Nadere verkrijgingen in de Successiewet 956  
MR.DRS. B.B.A. DE KROON LL.M.
- 2013/23 Transfer pricing-procedures aan kritiek onderhevig?  
MR.DR. N. DJEBALI
- 2013/24 De EU en de OESO: ten strijde tegen  
belastingontwijking II  
PROF.DR. P. KAVELAARS

[www.ntfr.nl](http://www.ntfr.nl)

# Nadere verkrijgingen in de Successiewet 1956

---

HR 12 april 2013, 12/01402, NTFR 2013/1086

Art. 1, SW 1956 (t/m 2009); Art. 5 lid 1, SW 1956 (t/m 2009); Art. 24 lid 1, SW 1956 (t/m 2009); Art. 1, SW 1956 (vanaf 2010); Art. 5 lid 1, SW 1956 (vanaf 2010); Art. 24 lid 1, SW 1956 (vanaf 2010)

---

## 1. Inleiding

Verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking die belast worden op grond van de Successiewet 1956 (hierna: SW 1956), worden in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van de verkrijging.<sup>1</sup> In principe wordt geen rekening gehouden met gebeurtenissen die zich na de verkrijging voordoen. Wanneer bijvoorbeeld een effectenportefeuille krachtens erfrecht wordt verkregen door een erfgenaam en deze portefeuille kort na het overlijden van de erflater sterk in waarde daalt, wordt voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting geen rekening gehouden met deze latere waardedaling. Het moment van de verkrijging is 'het moment waarop de bijl valt' voor de waardering van de verkrijging in het kader van de SW 1956.<sup>2</sup>

Op de hiervoor beschreven hoofdregel bestaat een aantal uitzonderingen. In deze bijdrage wordt stilgestaan bij het algemene beginsel dat in het kader van de SW 1956 pas rekening wordt gehouden met een verkrijging onder opschortende voorwaarde op het tijdstip waarop de voorwaarde in vervulling gaat. Voor de schenking is dit beginsel vastgelegd in art. 1, lid 9, SW 1956.<sup>3</sup> Op grond van deze bepaling wordt een gift onder opschortende voorwaarde voor de toepassing van de SW 1956 geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Het tijdstip waarop de

voorwaarde wordt vervuld is derhalve relevant voor (i) het antwoord op de vraag of sprake is van een belastbaar feit, (ii) de waardering van het verkregene, (iii) het toepasselijke tarief en (iv) de vrijstellingen.<sup>4</sup> Ten aanzien van een verkrijging krachtens erfrecht onder opschortende voorwaarde bepaalt art. 45, lid 3, SW 1956<sup>5</sup> dat de termijn voor het doen van aangifte niet eerder aanvangt dan op de dag waarop de voorwaarde in vervulling gaat. Dit moment is ook relevant voor het toepasselijke tarief en de toepasselijke vrijstelling.<sup>6</sup>

Indien de verkrijging ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde op zichzelf staat, vormt het voorgaande voor de berekening van de erf- of schenkbelasting een duidelijke regel. Echter, wanneer sprake is van een samenloop van onvoorwaardelijke en voorwaardelijke verkrijgingen, kan de vraag worden gesteld hoe de bovenstaande regel met betrekking tot de waarde, het tarief en de vrijstellingen moet worden uitgelegd. In HR 12 april 2013, nr. 12/01402, NTFR 2013/1086<sup>7</sup> staat de hiervoor gestelde vraag centraal.

In deze bijdrage wordt de uitspraak van de Hoge Raad besproken en in een wettelijk kader geplaatst. Er wordt een beperking aangebracht tot situaties waarin sprake is van een aanvullende verkrijging ten gevolge van het in vervulling gaan van een ontbindende voorwaarde waarbij zich een opschor-

---

1 Art. 21, lid 1, SW 1956.

2 In voorkomende gevallen is het mogelijk dat de erfgenamen om een betalingsregeling of zelfs een kwijtschelding verzoeken. Deze mogelijkheid is door de staatssecretaris expliciet onderkend nadat er vragen waren gesteld in het nader verslag inzake het Belastingplan 2009 naar aanleiding van de kredietcrisis. Wel zullen de erfgenamen in een dergelijke situatie moeten kunnen aantonen dat zij door een onverwacht opgetreden koersdaling niet meer aan hun betalingsverplichtingen kunnen voldoen.

3 Met ingang van 1 januari 2010 opgenomen in de SW 1956.

4 Art. 12, lid 1, tweede volzin, SW 1956 regelt de situatie waarin de voorwaarde in vervulling gaat na het overlijden van de schenker.

De schenking wordt dan geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

5 Art. 45, lid 3, SW 1956 spreekt van verkrijgingen ten gevolge van (i) de vervulling van een voorwaarde, (ii) de aanvaarding nadat eerst verwerping heeft plaatsgehad, (iii) een afstand door een verkrijger onder ontbindende voorwaarde als bedoeld in art. 21, lid 2, SW 1956 ten behoeve van de verwachters en (iv) de uitoefening van een wilsrecht.

6 Art. 21, lid 4 en art. 45, lid 3 jo. art. 35a, lid 2, SW 1956.

7 Zie tevens Conclusie A-G IJzerman 14 december 2012, nr. 12/01402, NTFR 2013/267.

tende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit (tweetrapsmaking of -schenking) zoals bedoeld in art. 21, lid 2, SW 1956.<sup>8</sup>

## 2. Algemeen wettelijk kader

Hiervoor is gesproken over de verkrijging krachtens erfrecht of schenking ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde. De voorwaarde is een toekomstige onzekere gebeurtenis<sup>9</sup> die opschortend of ontbindend kan zijn. De tweetrapsmaking of -schenking is hier een species van. Dit is de making of schenking onder ontbindende voorwaarde waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit.<sup>10</sup> In het kader van de SW 1956 worden deze drie varianten (op-schortende voorwaarde, ontbindende voorwaarde en de tweetrapsbepaling) verschillend behandeld.

Wanneer sprake is van een verkrijging onder opschortende voorwaarde, zijn de consequenties in het kader van de SW 1956 pas merkbaar op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Betreft het een schenking onder opschortende voorwaarde, dan wordt deze schenking in het kader van de SW 1956 geacht pas tot stand te zijn gekomen op het moment waarop de voorwaarde in vervulling gaat.<sup>11</sup> Voor een making onder opschortende voorwaarde bepaalt art. 45, lid 3, SW 1956 dat de aangiftetermijn niet eerder aanvangt dan op de dag waarop de voorwaarde in vervulling is gegaan. Met andere woorden, de heffing in het kader van de SW 1956 wordt uitgesteld tot het moment waarop de voorwaarde in vervulling gaat. Is daarentegen sprake van een verkrijging onder ontbindende voorwaarde, dan wordt het verkregen in aanmerking genomen naar de waarde ten tijde van de verkrijging. Afgezien van de aangifte-termijn en het eventueel verleende uitstel, vindt de heffing dus direct plaats. Wanneer de ontbindende voorwaarde in vervulling gaat, kan dat leiden tot een vermindering van de aanslag (teruggave).<sup>12</sup> Met ingang van 2010 wordt bij de berekening van de vermindering van de aanslag rekening gehouden met het voordeel dat gedurende de bezitsperiode is genoten.<sup>13</sup>

Men zou naar aanleiding van het voorgaande wellicht verwachten dat de fiscale behandeling van de tweetrapsmaking of -schenking eenvoudig is te construeren aan de hand van de hiervoor besproken systematiek. Toch heeft de wetgever ervoor gekozen om hier een nuancering op aan te brengen in die zin dat de verkrijger onder ontbindende voorwaarde, waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit, geen recht heeft op vermindering van de aanslag. De vraag kan worden gesteld waarom de wetgever voor een andere benadering heeft gekozen ter zake van de heffing van de bezwaarde ten opzichte van de verkrijging door een verkrijger onder (enkele) ontbindende voorwaarde. Zwemmer<sup>14</sup> acht hiervoor geen goede grond aanwezig. Wellicht kan een verklaring gelegen zijn in de gedachtegang dat bij een tweetrapsbepaling veelal sprake is van het betrekken van meerdere generaties. Alhoewel dat theoretisch niet zo hoeft te zijn, is de 'looptijd' van de verkrijging van de verkrijger onder ontbindende voorwaarde in geval van een tweetrapsbepaling vaak langer dan in geval van een enkele ontbindende voorwaarde. De bezwaarde, eerste trap, zou dan – een langere tijd, bijvoorbeeld een generatie lang – vermogen kunnen genieten zonder dat daar een passende heffing tegenover staat. Overigens is het de vraag of deze gedachte na 1 januari 2010 nog als juist kan worden beschouwd. Art. 53, lid 2 en 3, SW 1956 bepalen immers dat de eventuele vermindering van de belasting wordt gecorrigeerd voor tussentijds genoten voordelen.

In dit artikel beperk ik mij verder tot de positie van de verwachter, de verkrijger onder opschortende voorwaarde die aansluit op de verkrijging onder ontbindende voorwaarde door de bezwaarde.

## 3. De situatie

De Hoge Raad moet oordelen over de volgende situatie. Erflater is op 7 juli 1999 overleden. Hij laat zijn echtgenote en vijf kinderen (vier daarvan zijn uit een eerder huwelijk) achter als erfgenamen van zijn nalatenschap. In zijn testament heeft de erflater zijn echtgenote benoemd tot erfgename van

8 Het in vervulling gaan van een voorwaarde kan tot vermindering van de aanslag leiden (art. 53, lid 1, SW 1956). Vermindering van de aanslag kan echter niet aan de orde zijn indien sprake is van het in vervulling gaan van een ontbindende voorwaarde van overlijden waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit (tweetrapsmaking of -schenking) zoals bedoeld in art. 21, lid 2, SW 1956.

9 Dit in tegenstelling tot een tijdsbepaling die een toekomstige zekere gebeurtenis is.

10 Art. 4:141 jo. 7:180 BW.

11 Art. 1, lid 9, SW 1956. Dit artikel is met ingang van 1 januari 2010 opgenomen in de SW 1956. Onder de oude successiewetgeving werd voor dergelijke schenkingen aansluiting gezocht bij het civiele recht. Dit houdt in dat de schenking onder opschortende voorwaarde tot stand komt op het moment dat de schenkingsovereenkomst wordt gesloten (HR 30 maart 2007, nr. 41.007, NTFR 2007/578, V-N 2007/19.24).

12 Art. 53, lid 1, SW 1956.

13 Art. 53, lid 2 en 3, SW 1956.

14 J.W. Zwemmer, *Fiscaal- en civielrechtelijke aspecten van voorwaarde en tijdsbepaling*, Fed Fiscale Brochures, Kluwer, Deventer 1997.

drieachtste gedeelte van zijn nalatenschap onder de ontbindende voorwaarde van haar overlijden. De langstlevende echtgenote is derhalve bezwaarde (eerste trap). De kinderen zijn ten aanzien van dit deel benoemd tot erfgenamen onder de opschortende voorwaarde dat zij nog in leven zijn ten tijde van het overlijden van hun (stief)moeder. De kinderen zijn verwachters (tweede trap). Daarnaast zijn de kinderen ieder benoemd tot erfgenaam van een achtste gedeelte van de nalatenschap van de erflater (onvoorwaardelijk). Op 28 december 2007 is de langstlevende (bezwaarde) overleden. De ontbindende voorwaarde waaronder zij heeft verkregen en de daarbij aansluitende opschortende voorwaarde waaronder de kinderen verkrijgen, zijn hierdoor in vervulling gegaan. Als gevolg hiervan hebben de kinderen als verwachters tezamen de drie achtsten – althans wat daarvan nog over was (de residuo) – verkregen.

Allereerst komt de vraag op of de eerste verkrijging door de kinderen in 1999 (hierna: primaire verkrijging) en de nadere verkrijging door de kinderen in 2007 (hierna: nadere verkrijging) samen als één verkrijging moeten worden beschouwd, dan wel als twee afzonderlijke verkrijgingen. Vervolgens zal moeten worden bezien wat het effect van het antwoord op deze vraag is voor de toepassing van de tarieven en de vrijstellingen. Ten slotte zal gekeken moeten worden naar de vraag hoe het te betalen successierecht<sup>15</sup> over 2007 moet worden berekend, gegeven het feit dat er eerder over de verkrijging in het jaar 1999 is geheven.

#### 4. Een of meer verkrijgingen

De SW 1956 bevat geen definitie van het begrip verkrijging. Wel bepaalt art. 1, lid 1, SW 1956 dat erfbelasting wordt geheven over de waarde van *al wat krachtens erfrecht wordt verkregen* door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Deze bepaling geeft echter geen antwoord op de vraag of sprake is van een of meer verkrijgingen. Voor het antwoord op deze vraag verwijst A-G IJzerman naar de memorie van toelichting bij de SW 1956.<sup>16</sup> Hierin is onder meer aangegeven dat '(...) voor de toepassing van het tarief en van de vrijstellingen, evenals in andere gevallen, de primitieve en de latere verkrijging die-

nen te worden samengevoegd'.<sup>17</sup> Volgens de advocaat-generaal is hiermee bedoeld aan te geven dat sprake is van twee verkrijgingen uit dezelfde erfstelling. Zoals de advocaat-generaal terecht aangeeft, kan niet ontkend worden dat sprake is van twee verschillende momenten waarop sprake is van vermogensovergang. Dit is met zoveel woorden ook aangegeven in de wetsgeschiedenis bij de technische herziening van de Successiewet 1956:<sup>18</sup> 'Dat bij fidei-commis uiteindelijk tweemaal successierecht wordt geheven over een en dezelfde zaak vloeit voort uit het feit dat tweemaal een eigendomsovergang plaatsvindt, eerst bij het overlijden van de insteller en dan bij het overlijden van de bezwaarde.' Terecht concludeert de advocaat-generaal dat in casu sprake is van twee verkrijgingen door de kinderen. De eerste verkrijging vindt plaats op het moment van het overlijden van hun vader. De tweede (aanvullende) verkrijging ten tijde van het in vervulling gaan van de voorwaarde, zijnde het overlijden van hun (stief) moeder. De conclusie dat sprake is van twee afzonderlijke verkrijgingen door de kinderen, heeft volgens de advocaat-generaal echter niet tot gevolg dat de heffing per afzonderlijke verkrijging moet worden berekend. Uit het bepaalde in art 1, lid 1, onder 1°, SW 1956 (erfbelasting wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand) en hetgeen in de memorie van toelichting op de SW 1956 is opgemerkt, leidt de advocaat-generaal af dat heffing uiteindelijk dient plaats te vinden op basis van hetgeen in totaal is verkregen.<sup>19</sup> De systematiek houdt in dat de nadere verkrijging ter bepaling van de totale heffingsgrondslag samen moet worden gevoegd met de eerdere verkrijging.

In lijn met de conclusie van de advocaat-generaal concludeert de Hoge Raad dat ter bepaling van de totale heffingsgrondslag de oorspronkelijke verkrijging en de nadere verkrijging bij elkaar moeten worden opgeteld.<sup>20</sup> Dit kan volgens de Hoge Raad worden afgeleid uit de onderlinge samenhang van art. 1, lid 1, aanhef en onder 1°, art. 5, lid 1 en art. 24, lid 1, SW 1956. Art. 1, lid 1, aanhef en onder 1°, SW 1956 bepaalt dat het recht van successie<sup>21</sup> wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen. Op grond van art.

15 Thans: erfbelasting.

16 Kamerstukken II, 1947-1948, 915, nr. 3, p. 27.

17 Onderdeel 4.13 van de eerder aangehaalde conclusie van A-G IJzerman (zie noot 7) waarin de memorie van toelichting wordt aangehaald.

18 Kamerstukken II, 1981-1982, 17 041, nr. 6, p. 23 waarnaar verwezen wordt in onderdeel 4.15 van de conclusie van de advocaat-generaal (zie noot 7).

19 Onderdeel 4.12, 4.13, 4.14 en 5.5 van de conclusie (zie noot 7).

20 R.o. 3.3.1 van HR 12 april 2013, nr. 12/01402, NTFR 2013/1086.

21 Thans: erfbelasting.

5, lid 1, SW 1956 is de heffingsmaatstaf hetgeen ieder verkrijgt. Ten slotte bepaalt art. 24, lid 1, SW 1956 dat de belaste verkrijging de grondslag is voor de berekening van de verschuldigde belasting. Volgens de Hoge Raad kan uit de onderlinge samenhang van de genoemde artikelen worden afgeleid dat onder de belaste verkrijging moet worden verstaan: al wat de belastingplichtige uit één nalatenschap verkrijgt, verminderd met de toepasselijke vrijstellingen. Hieruit vloeit voort dat tot deze belaste verkrijging in het onderhavige geval wordt gerekend zowel de oorspronkelijke verkrijging als de nadere verkrijging, verminderd met de toepasselijke vrijstellingen. Als gevolg hiervan dient voor de berekening van de belasting ten aanzien van de nadere verkrijging dus rekening te worden gehouden met de gezamenlijke omvang van beide verkrijgingen.

## 5. Schenking

De vraag kan worden gesteld of het voorgaande ook geldt voor schenkingen. In beginsel lijkt de redenering van de advocaat-generaal en de Hoge Raad inderdaad één op één te kunnen worden overgenomen ten aanzien van schenkingen. De (combinatie van) artikelen op basis waarvan wordt geconcludeerd tot een samentelling van verschillende verkrijgingen voor de berekening van de belastingheffing, is immers vrijwel identiek voor verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking. Tot 1 januari 2010 lijkt dit dan ook de juiste conclusie. Al kan hier, gelet op de systematiek van het jaar tot jaar in de heffing betrekken van schenkingen, wel aan getwijfeld worden. Vanaf genoemde datum is de fiscale behandeling van de schenking onder opschortende voorwaarde echter gewijzigd. In het kader van de SW 1956 wordt een dergelijke schenking geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.<sup>22</sup> Als gevolg hiervan worden schenkingen die hun oorsprong vinden in hetzelfde moment in beginsel slechts bij elkaar opgeteld voor zover zij in één jaar (geacht worden) tot stand (te) komen.<sup>23</sup> De hiervoor beschreven systematiek van het samentellen van de primitieve en de latere verkrijging is daarmee dus niet aan de orde – althans wat schenkingen betreft.<sup>24</sup>

## 6. Berekening van de belasting

Nu is vastgesteld dat de eerste verkrijging door de kinderen in 1999 en de nadere verkrijging door de kinderen in 2007 samen als één verkrijging moeten worden beschouwd en niet als twee afzonderlijke verkrijgingen, zal vervolgens moeten worden bezien wat het effect is voor de toepassing van de tarieven en de vrijstellingen. Tevens zal gekeken moeten worden naar de vraag hoe het te betalen successierecht<sup>25</sup> over 2007 moet worden berekend, gegeven het feit dat er eerder over 1999 is geheven. De advocaat-generaal onderscheidt in zijn conclusie verschillende methoden die hiervoor kunnen worden gebruikt. In het navolgende zullen deze kort worden besproken.

### a. Aftrek- of verrekeningsmethode

Allereerst kan gedacht worden aan de zogenoemde aftrek- of verrekeningsmethode. Hierbij wordt de belasting over de samengetelde verkrijgingen berekend naar de tarieven en vrijstellingen die gelden in het jaar van de nadere verkrijging. Vervolgens mag van de aldus berekende belasting de oorspronkelijk geheven belasting worden afgetrokken. De uitkomst is de heffing die betrekking zou hebben op de latere verkrijging. Dit is de methode die door de inspecteur, hoewel in eerste instantie niet toegepast, ter zitting bij de rechtbank<sup>26</sup> te berde is gebracht. Terecht heeft de rechtbank echter opgemerkt dat deze methode geen rekening houdt met het feit dat een deel van de verkrijging in deze casus in 1999 is verkregen en belast is, en het tweede deel van de verkrijging pas in 2007 voor heffing in aanmerking komt. Het gevolg van deze methode zou immers zijn dat feitelijk zowel de nadere verkrijging als de primaire verkrijging worden belast naar het tarief en de vrijstellingen zoals deze gelden ten tijde van de nadere verkrijging. De advocaat-generaal concludeert dat deze methode niet zuiver is. Er wordt onvoldoende recht gedaan aan de realiteit van de primaire verkrijging.

### b. 'Vrijstelling aan de voet'-methode

De tweede methode die kan worden gehanteerd is die van de zogenoemde 'vrijstelling aan de voet'. Hierbij wordt de belasting ten aanzien van de nadere verkrijging als volgt berekend. De belasting

22 Art. 1, lid 9, SW 1956.

23 Art. 27 SW 1956.

24 Hierop dient een nuancering te worden aangebracht. Indien de schenking op grond van art. 1, lid 9, SW 1956 geacht wordt tot stand te komen na het overlijden van de schenker, wordt de schenking voor de toepassing van de SW 1956 geacht krachtens erfrecht door

het overlijden te zijn verkregen (art. 12, lid 1, tweede volzin, SW 1956).

25 Thans: erfbelasting.

26 Rechtbank Haarlem 29 juni 2010, nr. 09/02648 en 09/02501 t/m 09/02504, NTFR 2011/1434.

over de samengetelde verkrijgingen wordt berekend naar de tarieven en vrijstellingen die gelden in het jaar van de nadere verkrijging. Vervolgens komt hierop in mindering de belasting die betrekking heeft op de primaire verkrijging, welke belasting ook wordt berekend naar de tarieven en vrijstellingen die gelden in het jaar van de nadere verkrijging. Hiermee wordt feitelijk een vrijstelling verleend voor de primaire verkrijging aan de voet. Heffing over de nadere verkrijging vindt plaats aan de top. In tegenstelling tot de eerdergenoemde aftrekmethode houdt deze methode wel rekening met gewijzigde tarieven en vrijstellingen. Desalniettemin kan deze methode als onzuiver worden beschouwd. Immers, waar de tarieven en vrijstellingen jaarlijks worden gecorrigeerd voor inflatie, gebeurt dat niet met de primaire verkrijging. De advocaat-generaal merkt op dat het effect hiervan zou kunnen zijn dat bijvoorbeeld aanvullend gebruik kan worden gemaakt van een vrijstelling of een schijf met een laag percentage, die men bij de eerdere verkrijging al volledig benut had.<sup>27</sup> De methode acht hij niet direct ongeschikt, maar ook niet de meest geschikte oplossing.

### c. Evenredigevrijstellingsmethode

Ten slotte is er de methode van de evenredige vrijstelling. In deze pro-ratabenadering wordt de belasting die betrekking heeft op de latere verkrijging berekend door wederom de twee verkrijgingen te salderen en de belasting naar de tarieven en vrijstellingen in het jaar van de latere verkrijging toe te passen. Het deel dat vervolgens (pro rata) kan worden toegerekend aan de latere verkrijging, wordt geheven ter zake van de nagekomen verkrijging.

Door de advocaat-generaal is opgemerkt<sup>28</sup> dat deze methode tot gevolg heeft dat de belastingplichtige gedeeltelijk opnieuw kan profiteren van de laagste tarieven. Wanneer ten tijde van de primaire verkrijging ook al volledig van de laagste tarieven werd geprofiteerd, profiteert de verkrijger daarmee gedeeltelijk dubbel. Volgens de advocaat-generaal is de 'eenvoudige methode van de evenredige vrijstelling' daarom in strijd met het uitgangspunt dat slechts eenmalig geprofiteerd zou mogen worden van de laagste tarieven. Teneinde dit bezwaar te ondervangen wordt voorgesteld een correctie aan te brengen in de vorm van een herreke-

ning van het recht over de primaire verkrijging. Deze herrekening zou eveneens aan de hand van de evenredigheidsmethode moeten geschieden. Een vereenvoudigd cijfermatig voorbeeld kan de uitwerking van de bedoelde methode verduidelijken.<sup>29</sup>

*In jaar 1 overlijdt X. X heeft A en B tot zijn erfgenamen benoemd. A verkrijgt 120 onvoorwaardelijk. B krijgt eveneens 120 doch onder de ontbindende voorwaarde van zijn overlijden, indien A nog in leven is als B overlijdt, verkrijgt A hetgeen resteert van de oorspronkelijke verkrijging van B. In jaar 8 overlijdt B. A is dan nog in leven en verkrijgt 60 wegens het in vervulling gaan van de opschortende voorwaarde.*

*In jaar 1 geldt de volgende tariefstructuur: over de eerste 60 wordt 20% geheven, over alles tussen 60 en 120 wordt 30% geheven en over de rest 40%. Bij een verkrijging in jaar 1 van 120 wordt derhalve 30 geheven ((60 x 20%) + (60 x 30%)). De jaarlijkse aanpassing van de tarieven aan de inflatie heeft ertoe geleid dat in jaar 8 over de eerste 70 20% wordt geheven, over alles tussen 70 en 140 wordt 30% geheven en over de rest 40%. Bij een aanvullende verkrijging door A in jaar 8, dient de belasting over deze aanvullende verkrijging met toepassing van de evenredige vrijstellingsmethode als volgt te worden berekend. Over de totale verkrijging van 180 (120 + 60) zou in jaar 8 51 worden geheven ((70 x 20%) + (70 x 30%) + (40 x 40%)). Over de latere verkrijging van 60 is een evenredig gedeelte van de over de totale verkrijging van 180 berekende belasting verschuldigd, zijnde 17 (60/180 x 51).*

*De heffing over de primaire verkrijging dient te worden herrekend als volgt: over de totale verkrijging van 180 (120 + 60) zou in jaar 1 54 worden geheven ((60 x 20%) + (60 x 30%) + (60 x 40%)). Over de eerste verkrijging van 120 is een evenredig gedeelte van de berekende belasting verschuldigd, zijnde 36 (120/180 x 54). Over de eerste verkrijging was in jaar 1 reeds 30 geheven. In jaar 8 zal derhalve 6 (36 -/ 30) bijgeheven moeten worden over de verkrijging in jaar 1. In jaar 8 zou daarom de bijheffing over de oorspronkelijke verkrijging (6) plus de evenredig berekende heffing over de aanvullende verkrijging (17) worden betaald.*

De advocaat-generaal concludeert dat het geoorloofd is om materieel terug te komen op de berekening van het successierecht over de eerdere verkrijging, geformaliseerd in de aanslag over de latere verkrijging.<sup>30</sup> De Hoge Raad geeft echter aan

<sup>27</sup> Onderdeel 5.24 van de conclusie (zie noot 7).

<sup>28</sup> Zie hiervoor bijvoorbeeld ook het commentaar van Schoenmaker bij Hof Amsterdam 2 februari 2012, nr. 10/00561 t/m 10/00565, NTFR 2012/1501.

<sup>29</sup> Het cijfervoorbeeld is ontleend aan de conclusie van de advocaat-generaal (zie noot 7).

<sup>30</sup> De advocaat-generaal verwijst daarbij naar HR 15 februari 1967, nr. 15.668, BNB 1967/90.

dat dit niet is toegestaan.<sup>31</sup> In de woorden van de Hoge Raad mag 'de berekening niet tot gevolg hebben dat ter gelegenheid van de nadere verkrijging mede successierecht van de belastingplichtige wordt geheven over het deel van de totale verkrijging dat door hem reeds eerder is verkregen'. Met andere woorden, de Hoge Raad bevestigt hiermee in navolging van Rechtbank Haarlem en Hof Amsterdam de eenvoudige evenredigheidsmethode.

Naar mijn mening is dit een juiste uitspraak. Volgens de advocaat-generaal dient de correctie op basis van de eenvoudige evenredigheidsmethode plaats te vinden om tegemoet te komen aan het uitgangspunt dat slechts eenmalig geprofitteerd zou mogen worden van de laagste tarieven. Indien – zoals in het voorbeeld van de advocaat-generaal – de tarieven jaarlijks worden aangepast aan de inflatie, is hier wellicht iets voor te zeggen. Echter, de recente aanpassing van de SW 1956 leert ons dat we niet onverkort uit mogen gaan van steeds toenemende tarieven. Zo zijn onder andere de tarieven voor 'andere verkrijgers' in belangrijke mate gewijzigd. Liep het toepasselijke tarief voor deze categorie personen vóór 2010 via zeven schijven nog op van 41% tot maximaal 68%, met ingang van 2010 is het toepasselijke tarief 30% of 40%. De correctie die door de advocaat-generaal wordt voorgesteld, zou leiden tot een bijheffing in

het oorspronkelijke jaar (vóór 2010) ook al was het laagste tarief in dat jaar reeds hoger dan het hoogste tarief vanaf 2010, zodat het argument dat voor de correctie zou pleiten hier geen opgeld doet. Daarnaast zou de correctie tot onbillijke uitkomsten kunnen leiden indien in het jaar van de nadere verkrijging vrijgestelde vermogensbestanddelen worden verkregen door de verwachter, terwijl deze vermogensbestanddelen in het jaar van de oorspronkelijke verkrijging nog niet waren vrijgesteld. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan ondernemingsvermogen, waarvoor sinds 1998 een kwijtscheldingsfaciliteit geldt.<sup>32 33</sup>

## 7. Conclusie

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 12 april jl. aangegeven dat de berekening van de verschuldigde belasting indien sprake is van een nadere verkrijging als gevolg van bijvoorbeeld het in vervulling gaan van een opschortende voorwaarde, dient te geschieden met toepassing van de evenredigheidsmethode. Anders dan in de literatuur en door de advocaat-generaal wel werd voorgesteld, ziet de Hoge Raad geen grond om een correctie toe te passen voor de heffing ter zake van de eerdere verkrijging door de belastingplichtige (naheffing).

de Kroon<sup>34</sup>

31 R.o. 3.3.3.

32 R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht*, Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer 2010, p. 210.

33 De vraag kan worden gesteld of de huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit van toepassing kan zijn ten aanzien van de verkrijging van ondernemingsvermogen door de verwachter. Zie hiervoor B.B.A. de

Kroon, 'Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen' (deel I en deel II), *NTR-B* 2011/35 en 2011/41.

34 Mw.mr.drs. B.B.A. de Kroon LL.M. is docente Successiewet en estate planning en promovenda aan de Universiteit van Leiden en estate planner bij Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Den Haag.