



Schenk- en erfbelasting. Verwerping van een nalatenschap. Ongelukkige redactie testament. Vergeten testament. Informele wil

31 augustus 2010

Nr. DGB2010/876M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten.

Het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/1969M, is redactioneel aangepast. De wijzigingen (in de terminologie) per 1 januari 2010 van de Successiewet zijn verwerkt. Deze redactionele aanpassingen leiden niet tot een inhoudelijke wijziging. Onderdeel 7 is aangevuld met een voorbeeld. De goedkeuring is uitgebreid voor de situatie waarin er een concept-wijziging van een testament is.

1. Inleiding

In dit besluit behandel ik mijn beleid voor de schenk- en erfbelasting bij verwerping van een nalatenschap, een ongelukkige redactie testament, vergeten testament en een informele wil.

Voor de heffing van de erfbelasting wordt aangesloten bij het erfrecht (artikel 1, eerste lid, onder 1°, van de Successiewet). Bij een testament kan worden afgeweken van het wettelijk erfrecht. Het erfrecht zelf kent een bepaling over de uitleg van testaments (artikel 4:46 van het BW). De uitleg van de begrippen uit het erfrecht die van belang zijn voor de erfbelasting zal doorgaans via civielrechtelijke rechtspraak plaatsvinden. Hierbij is van belang dat door een verwerping van een nalatenschap er niet minder erfbelasting wordt geheven (artikel 30 van de Successiewet). In de praktijk kan discussie ontstaan over de toepassing van artikel 30 van de Successiewet als de erflater zijn wil onjuist heeft weergegeven in zijn testament. Ook kan de erflater de civielrechtelijke verdeling van zijn nalatenschap klaarblijkelijk niet hebben bedoeld.

1.1. Lijst van gebruikte begrippen en afkortingen

Successiewet: Successiewet 1956

BW: Burgerlijk Wetboek

Verwerping van een nalatenschap: Verwerping van een erfenis of legaat of afstand van rechten in verband met een verkrijging voor de erfbelasting

2. Verwerping van de nalatenschap

Bij verwerping van de nalatenschap verandert de persoon van de verkrijger en vaak ook de omvang van de verkrijgingen. Artikel 30 van de Successiewet voorkomt dat de verwerping leidt tot minder verschuldigde erfbelasting. De wetgever heeft hiermee willen voorkomen dat door samenspanning tussen belanghebbenden te weinig erfbelasting wordt geheven. Artikel 30 van de Successiewet is echter ook van toepassing als er geen sprake is van samenspanning.

Voor de toepassing van artikel 30 van de Successiewet wordt berekend hoe hoog de verschuldigde erfbelasting zou zijn geweest met en zonder de verwerping van de nalatenschap. Het hoogste bedrag is verschuldigd.

3. Verwerping waarbij andere erfgenamen nog geen rechtshandeling hebben gepleegd

Artikel 30 van de Successiewet geldt ook bij verwerping vóórdat een legitimaris uitdrukkelijk een beroep heeft gedaan op zijn legitieme portie of een of meer erfgenamen beneficiair hebben aanvaard. Een verwerping kan geheel of gedeeltelijk feitelijk geen gevolgen hebben voor de andere erfgenamen of legatarissen. Bijvoorbeeld als een legaat toch niet (geheel) kan worden afgegeven omdat een andere erfgenaam zijn legitieme portie inroept of als de nalatenschap geen batig saldo heeft. Op grond van een redelijke wetsuitleg kan artikel 30 van de Successiewet in die situaties buiten toepassing blijven. Buiten aanmerking blijft dan het deel dat de verwerper niet had kunnen realiseren.

Voorbeeld

De nalatenschap is 100. In zijn testament heeft de erflater iemand een legaat toebedeeld van 250. De



legataris verwerpt. Erflater laat één erfgenaam na. De erfgenaam had recht op een legitieme portie van 50. Artikel 30 van de Successiewet wordt toegepast voor de overige 50. Verschuldigd is het hoogste bedrag van:

- de erfbelasting die de erfgenaam is verschuldigd over 100;
- de erfbelasting die de erfgenaam verschuldigd is over 50 plus het bedrag dat de legataris verschuldigd zou zijn over 50.

4. Opeenvolgende verwerpingen

Meerdere verwerpingen kunnen gelijktijdig of opeenvolgend zijn. Voor de toepassing van artikel 30 van de Successiewet maakt dit geen verschil. Het is redelijk om gelijktijdige en opeenvolgende verwerpingen gelijk te behandelen. Het is ook redelijk om onderlinge verkrijgingen door gelijktijdig verwerpende verkrijgers over en weer buiten aanmerking te laten. De uiteindelijke situatie na alle verwerpingen wordt dus vergeleken met de oorspronkelijke vererving.

5. Ongelukkige redactie van een testament

In het verleden is de hardheidsclausule toegepast bij een ongelukkige redactie van het testament. Hierbij ging het om gevallen waarin aannemelijk was dat het niet de bedoeling was een persoon (deels) uit te sluiten van de nalatenschap. In zo'n situatie kan een verkrijger zijn nalatenschap verwerpen waardoor artikel 30 van de Successiewet aan de orde is. Ook kan een verkrijger zijn aandeel in de nalatenschap aanvaarden, maar geheel of gedeeltelijk doorgeven aan een ander. In zoverre zal sprake zijn van een schenking door de verkrijger aan die ander.

Ik ben zeer terughoudend om met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) de toepassing van artikel 30 van de Successiewet buiten werking te verklaren. In dit soort gevallen is het niet zozeer de vraag of er sprake is van een onbillijkheid van overwegende aard. Het gaat om de civielrechtelijke duiding van het testament. Daarin past het niet om voor de fiscaliteit af te wijken van de bedoeling van de erflater.

In beginsel is de erflater met de betrokken notaris verantwoordelijk voor de inhoud van het testament. Als de inspecteur met de betrokkenen van mening is dat de redactie van het testament kennelijk onjuist is, kan de bedoeling van de erflater worden gevolgd. Dit is in principe een civielrechtelijke aangelegenheid. Artikel 30 van de Successiewet is dan in zoverre door de reguliere wetstoepassing niet van toepassing. Dit geldt ook als een onbedoelde verkrijger voor de civielrechtelijke zekerheid de nalatenschap verwerpt.

6. Gewijzigde omstandigheden. (Aanpassing) testament vergeten

Een erflater kan vergeten zijn dat hij een testament heeft gemaakt. Ook kan hij zijn vergeten zijn testament aan te passen aan zijn gewijzigde omstandigheden. Het testament is wel duidelijk zodat er geen sprake is van een kennelijk onjuiste redactie van het testament. Een verwerping leidt tot toepassing van artikel 30 van de Successiewet. Als de verkregen nalatenschap geheel of gedeeltelijk wordt doorgeschoven naar een ander, kan daarnaast sprake zijn van een schenking. Onder die omstandigheden zijn situaties denkbaar waarin toepassing van artikel 30 van de Successiewet leidt tot een onbillijkheid van overwegende aard. Ik denk daarbij aan de situatie dat alleszins duidelijk is dat de erflater is vergeten zijn testament aan te passen aan ingrijpend gewijzigde persoonlijke omstandigheden.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in de volgende gevallen met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) een tegemoetkoming wordt verleend.

Een verkrijging uit een nalatenschap wordt verworpen voor, dan wel geheel of gedeeltelijk geschenken aan:

- een kind van de erflater dat is geboren nadat het testament is opgemaakt; of
- de echtgenoot met wie de erflater is getrouwd nadat het testament is opgemaakt.

De goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat belanghebbenden aannemelijk maken dat de erflater niet heeft bedoeld zijn ongebooren kind of echtgenoot van de nalatenschap uit te sluiten.

Gevolgen van de goedkeuring

Bij verwerping door een testamentaire verkrijger blijft artikel 30 van de Successiewet buiten toepassing.

Bij schenking wordt de schenk- of erfbelasting kwijtgescholden tot het bedrag dat zou zijn geheven als



het kind of de echtgenoot het geschonken bedrag als erfgenaam zou hebben verkregen.

7. Informele wil

Als de erflater een testament heeft, wordt meestal afgeweken van het wettelijk versterferrecht. De inhoud van het testament bepaalt de gevolgen voor de erfbelasting. De erflater kan op niet-rechtsgeldige wijze uitkeringen uit de nalatenschap hebben toegezegd of wensen kenbaar hebben gemaakt voor de bestemming van zijn nalatenschap (de informele wil). Van het wettelijk versterferrecht wordt voor de erfbelasting niet afgeweken bij erfrechtelijke toezeggingen die niet voldoen aan de formele eisen van boek 4 van het BW. Als de erfgenamen de informele wil van de erflater (gedeeltelijk) uitvoeren is dat een schenking van de erfgenaam aan de informeel begunstigde.

Goedkeuring

Ik vind het ongewenst om bij de uitvoering van een informele wil bij de informeel begunstigde (volledig) schenkbelasting te heffen. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat op verzoek aan de informeel begunstigde een tegemoetkoming wordt verleend voor de verschuldigde schenkbelasting. De tegemoetkoming wordt verleend in de volgende gevallen.

1. De erflater had geen testament, het wettelijk versterferrecht is van toepassing,

De tegemoetkoming wordt verleend als belanghebbenden voldoende aannemelijk maken dat:

- De erflater een informele wil had voor de bestemming van zijn nalatenschap.
- Die informele wil nog bestond op het moment van zijn overlijden.

2. De erflater had een testament

De tegemoetkoming wordt verleend als is voldaan aan de volgende voorwaarden.

- De erflater heeft met een notaris besproken hoe hij zijn testament wilde wijzigen. Kort daarna is de erflater overleden waardoor de beoogde wijziging van het testament niet kon worden gerealiseerd.
- De informele wil van de erflater voor de bestemming van zijn nalatenschap bestond nog op het moment van zijn overlijden.

Berekening van de tegemoetkoming

Voor de tegemoetkoming in de schenkbelasting wordt een vergelijking gemaakt tussen:

- de erfbelasting die in totaal wettelijk is verschuldigd over alle verkrijgingen krachtens erfrecht van de erflater (A); en
- de erfbelasting die in totaal zou zijn verschuldigd over alle verkrijgingen als de informeel begunstigde het bedrag van de schenking rechtstreeks van de erflater zou hebben verkregen (B).

De tegemoetkoming ziet uitsluitend op de schenkbelasting die de informeel begunstigde wordt verschuldigd over de schenking door de uitvoering van de informele wil. De wettelijk verschuldigde erfbelasting (A) blijft altijd in stand en wordt dus niet teruggegeven. Door de tegemoetkoming wordt daarnaast alleen schenkbelasting geheven voor zover de erfbelasting die in totaal zou zijn verschuldigd als de informeel begunstigde het bedrag van de schenking rechtstreeks van de erflater zou hebben verkregen (B) hoger is dan de wettelijke verschuldigde erfbelasting (A).

Voorbeeld

Erflater heeft een broer en een zus. In zijn testament heeft hij zijn zus onterfd. Daar krijgt hij spijt van. Met de notaris spreekt hij daarom af dat hij zijn testament zal wijzigen waardoor zijn broer en zus ieder evenveel erven. Hij overlijdt kort daarna in 2010, voordat het testament kan worden gewijzigd. De ervende broer geeft de helft van de nalatenschap aan zijn onterfde zus.

De nalatenschap is € 400.000. De ervende broer is hierover € 147.400 erfbelasting (A) verschuldigd. Na erfbelasting resteert € 252.600. Hij deelt dat bedrag met zijn zus. De zus krijgt dus een schenking van € 126.300 waarover zij in beginsel schenkbelasting is verschuldigd. Als de zus dat direct had geërfd was zij € 37.920 erfbelasting verschuldigd. De broer zou dan over het restant (€ 400.000 minus € 126.300 = € 273.700) € 96.880 erfbelasting zijn verschuldigd. Samen is dat € 134.800 (B). B is kleiner dan A. Door de goedkeuring wordt er in dit geval geen schenkbelasting geheven. De wettelijk verschuldigde erfbelasting blijft in stand. Er wordt geen erfbelasting teruggegeven.



8. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010:
– 19 februari 2007, nr. CPP2006/1969M.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na plaatsing in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2010. Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 31 augustus 2010

*De minister van Financiën,
J.C. de Jager.*