

Artikel

Enkele vraagpunten bij de quasi-wettelijke verdeling, mede in het licht van het besluit van 15 juni 2022

Mr. dr. G.G.B. Boelens*

1 Inleiding

Op 15 juni 2022 verscheen het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën over de waardering in de schenk- en erfbelasting (hierna ook: het Waarderingsbesluit).¹ Het Waarderingsbesluit vormt een actualisering en uitbreiding van het besluit van 20 april 2015.² Nieuw in het besluit van 2022 is onder meer onderdeel 4, waarin wordt toegelicht hoe voor de Successiewet 1956 bij de waardering wordt omgegaan met een quasi-wettelijke verdeling. In (kritische) commentaren die in de literatuur zijn verschenen naar aanleiding van dit onderdeel in het Waarderingsbesluit³ (B.M.E.M. Schols bijvoorbeeld omschrijft de strekking van het besluit als ‘onnodig fiscaal klieren’⁴), is betoogd dat de zogeheten ‘handmatige ventielclausule’ uitkomst kan bieden om de

eventueel nadelige fiscale gevolgen van het besluit bij een quasi-wettelijke verdeling te omzeilen.⁵

Het voorgaande vormt een goede aanleiding om in deze bijdrage in het licht van het nieuwe Waarderingsbesluit stil te staan bij de quasi-wettelijke verdeling, en in het bijzonder bij enkele mogelijke civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke vragen die kunnen rijzen bij toepassing van de quasi-wettelijke verdeling, al dan niet gecombineerd met de handmatige ventielclausule.

2 De quasi-wettelijke verdeling ontwikkeld als alternatief voor de wettelijke verdeling

De wettelijke verdeling heeft als voordeel dat er na het overlijden geen leveringshandelingen hoeven te worden verricht. De langstlevende echtgenoot verkrijgt immers van rechtswege de goederen van de nalatenschap (art. 4:13 lid 2 van het Burgerlijk Wetboek; BW), terwijl de kinderen als erfgenaam ‘slechts’ van rechtswege een geldvordering ten laste van de echtgenoot van de erflater verkrijgen, overeenkomend met de waarde van hun erfdeel (art. 4:13 lid 3 BW). Het nadeel dat aan de wettelijke verdeling is verbonden, is echter het inflexibele karakter. Het is alles of niets en wijzigingen zijn slechts in een beperkt aantal gevallen mogelijk. Indien de wettelij-

* Mr. dr. G.G.B. Boelens is wetenschappelijk medewerker van het Wetenschappelijk Bureau, sectie civiel (Parket), bij de Hoge Raad der Nederlanden en raadsheer-plaatsvervanger in het gerechtshof Den Haag. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven en verkondigt op geen enkele wijze de visie van de Hoge Raad of het gerechtshof Den Haag.

1 Besluit van 15 juni 2022, nr. 2022-0000013460 (Stcrt. 2022, 16195).

2 Besluit van 20 april 2015, nr. BLKB2015/488M.

3 Zie onder andere de aantekeningen bij het besluit in V-N 2022/33.11, P. Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, FTV 2022/29, L. Boon & N.M. Ligthart, Het besluit waardering in de schenkbelasting, Vp-bulletin 2022/43 en B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, FBN 2022/41.

4 B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, FBN 2022/41, p. 6.

5 Zie Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 16-17 en B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, p. 6.

ke verdeling niet gewenst is, moet ongedaanmaking door de langstlevende echtgenoot binnen de zeer korte termijn van drie maanden na het overlijden van de erflater geschieden (art. 4:18 lid 1 BW). Daarnaast rijst in de wetenschap en de praktijk de vraag welke rechtsfiguren in combinatie met de wettelijke verdeling gehanteerd zouden kunnen worden. Over de vraag bijvoorbeeld of naast de wettelijke verdeling een (aanvullend) legaat ten behoeve van de langstlevende echtgenoot kan worden gemaakt en of hierbij sprake is van vermenging (ik schreef hier in het eerste nummer van dit tijdschrift in 2016 uitgebreid over⁶), bestaat nog steeds enige discussie.⁷

Vanwege de inflexibiliteit van de wettelijke verdeling en de korte termijn van drie maanden voor de langstlevende echtgenoot om deze wettelijke verdeling ongedaan te maken (bij ingewikkelde nalatenschappen wordt het als lastig ervaren om binnen die termijn te bepalen of de wettelijke verdeling gehandhaafd dient te blijven) is de zogeheten ‘quasi-wettelijke verdeling’ ontwikkeld.⁸ Bij de quasi-wettelijke verdeling⁹ wordt de wettelijke verdeling buiten toepassing verklaard.¹⁰ Hierdoor komen de erfgenamen direct na het overlijden in een onverdeeldheid terecht. Om te voorkomen dat de langstlevende echtgenoot is ‘overgeleverd’ aan de kinderen worden in het testament enkele beschikkingen opgenomen om te bereiken dat de langstlevende de touwtjes in handen houdt. Dat kan door middel van een afwikkelingsbewind, door middel van een ‘testamentaire lasten’-executele, of door een combinatie van beide zie par. 3).¹¹

Vaak zijn aan een quasi-wettelijke verdeling ook keuzelegaten tegen (uitgestelde) inbreng van de waarde en vruchtgebruiklegaten ten behoeve van de langstlevende verbonden. Men kan de regeling met de keuze- en vruchtgebruiklegaten bijvoorbeeld als vangnet inzetten voor onder meer de gevallen dat de langstlevende geen of beperkt gebruik maakt van de in het testament geboden mogelijkheid om de nalatenschap als afwikkelingsbewindvoerder te verdelen als ware er een wettelijke verdeling, de langstlevende de testamentaire last tot verdeling (gedeeltelijk) laat vervallen, of de langstlevende de nalatenschap verwerpt. Het is ook denkbaar om in

eerste instantie uit te gaan van een vruchtgebruiktestament met het keuzelegaat tegen inbreng en vervolgens de quasi-wettelijke verdeling als vangnet op te nemen.¹²

3 Een tweetal varianten bij de quasi-wettelijke verdeling; of eigenlijk één variant?

3.1 De bevoegdheidsvariant

In de eerste variant (ook wel aangeduid als de bevoegdheidsvariant) van een quasi-wettelijke verdeling wordt de langstlevende echtgenoot tot (onder meer) afwikkelingsbewindvoerder benoemd. De bevoegdheden van de afwikkelingsbewindvoerder worden in deze variant van de quasi-wettelijke verdeling met gebruikmaking van artikel 4:171 BW zodanig uitgebreid dat de afwikkelingsbewindvoerder zonder toestemming van de andere erfgenamen en zonder machtiging van de kantonrechter kan vervreemden en kan verdelen ‘als ware er een wettelijke verdeling’, of op andere wijze de nalatenschap (partieel) kan verdelen.¹³ Op deze manier kan de langstlevende/afwikkelingsbewindvoerder zelf de verdeling van de nalatenschap regelen.¹⁴

3.2 De verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling en enkele vraagpunten

Bij de tweede variant van de quasi-wettelijke verdeling (ook wel aangeduid als de verplichtende variant) wordt de langstlevende (al dan niet naast afwikkelingsbewindvoerder) tot executeur benoemd en wordt hem de testamentaire last opgelegd de nalatenschap te verdelen alsof er een wettelijke verdeling is. Als executeur heeft hij – zo wordt beoogd – alle bevoegdheden om de verdeling te effectueren. In het testament wordt bovendien een clause opgenomen waarin de langstlevende de bevoegdheid wordt gegeven de testamentaire last (bijvoorbeeld bij notariële akte binnen een bepaald aantal

6 G.G.B. Boelens, Het (aanvullend) legaat aan de langstlevende echtgenoot en de wettelijke verdeling, TE 2016, afl. 1, p. 3-9.

7 Zie ook G.G.B. Boelens, Wettelijke verdeling en alternatieve regelingen, in: A. Autar e.a. (red.), Compendium Estate Planning (negende druk), Den Haag: Sdu 2022, p. 365-367, met verdere verwijzing naar literatuur.

8 Zie onder andere J.B. Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, WPNR 2020, afl. 7307, p. 913, Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 16 en F. Sonneveldt, Fiscale aspecten van boedelafwikkeling, in: A. Autar e.a. (red.), Compendium Estate Planning (negende druk), Den Haag: Sdu 2022, p. 471.

9 Zie hiervoor uitgebreider B.M.E.M. Schols, De quasiwettelijke verdeling als ‘Teilungsanordnung’ (I) en (II), WPNR 2004, afl. 6571 en 6572. Zie ook B.M.E.M. Schols, in: M.J.A. van Mourik (red.), Handboek Erfrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2020, XIV.5.11.

10 Zie art. 4:13 lid 1 BW.

11 Zie bijvoorbeeld Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 914, met verwijzing naar literatuur.

12 Zie ook G.G.B. Boelens, Het keuzelegaat-vruchtgebruiktestament als flexibel testament, Vakblad Financiële Planning 2016, afl. 9, p. 2-10.

13 Vergelijk Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 914.

14 Zie over de zelfstandige verdelingsbevoegdheid van een (executeur-)afwikkelingsbewindvoerder recentelijk B.M.E.M. Schols, De executeur als vertegenwoordiger van ons moderne erfrecht (II), Vakblad Estate Planning 2022, afl. 76, p. 6-10; alsmede J.B. Vegter, Beschouwingen over bewind dat bij uiterste wil is ingesteld in het belang van een ander dan de rechthebbende, WPNR 2021, afl. 7350, met name par. 4 en 7. Vegter wijst erop dat, ook al heeft de erflater in zijn uiterste wil aan de bewindvoerder zelfstandige ‘verdelingsbevoegdheid’ toegekend, de bewindvoerder de verdeling zo veel mogelijk in overleg met de erfgenamen dient te doen, omdat het bewind immers in hun gemeenschappelijk belang (zie art. 4:155 lid 4 BW) is ingesteld. Dit wordt volgens Vegter bij de quasi-wettelijke verdeling te veel uit het oog verloren. Vegter stelt in dit verband de vraag of de langstlevende echtgenoot als bewindvoerder te allen tijde alleen met zijn eigen belang bij toedeling van goederen rekening mag houden. Zie J.B. Vegter, Beschouwingen over het bewind in een gemeenschappelijk belang (In het bijzonder het afwikkelingsbewind), WPNR 2021, afl. 7344, par. 4 en Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 915-916.

jaren na het overlijden van de erflater) geheel dan wel gedeeltelijk te laten vervallen, waarbij veelal wordt bepaald dat indien de last vervalt dat niet tot gevolg heeft dat het bewind eindigt. Het is echter twijfelachtig of aan de lastbezwaarde een bevoegdheid kan worden toegekend de last vervallen te verklaren. Hetgeen dan resteert indien de last komt te ontbreken, is gezien de inhoud te kwalificeren als een testamentair bewind. Er bestaat dan geen verschil met de ‘eerste’ variant van de quasi-wettelijke verdeling.

In de verplichtende variant wordt gebruik gemaakt van artikel 4:130 lid 2 BW, waarin is bepaald dat een testamentaire last ook kan worden opgelegd aan een executeur en dat de hem opgelegde verplichting mede op de gezamenlijke erfgenamen rust, tenzij uit haar aard of uit de uiterste wil iets anders voortvloeit.

Vegter wijst erop dat het hierbij nog maar de vraag is of op grond van artikel 4:130 lid 2 BW mag worden aangenomen dat de last ook op de erfgenamen rust, aangezien het mogelijk de bedoeling van de erflater is geweest de last uitsluitend aan de executeur (de langstlevende echtgenoot) op te leggen.¹⁵ Van Es meent dat de bedoeling van de erflater bij de quasi-wettelijke verdeling niet in de weg staat aan de gebondenheid van de erfgenamen aan de last,¹⁶ maar meent dat er een ander bezwaar speelt. Van Es vraagt zich namelijk af of de erflater deze testamentaire last aan de langstlevende in de hoedanigheid van executeur kan opleggen, omdat de executeur zelf niet bevoegd is de nalatenschap te verdelen.¹⁷ Volgens Van Es moet de aan de executeur opgelegde last om te verdelen ‘als ware er een wettelijke verdeling’ op grond van artikel 4:45 lid 1 BW mogelijk voor niet geschreven worden gehouden, omdat deze last onmogelijk te vervullen is door de executeur. Van gebondenheid van de gezamenlijke erfgenamen aan de last op grond van artikel 4:130 lid 2 BW kan dan ook, aldus Van Es, geen sprake meer zijn.

Perrick meent echter dat, omdat de erfgenamen bevoegd zijn de last om de nalatenschap te verdelen uit te voeren, de erflater deze last op de executeur kan leggen. Het is volgens Perrick dus niet beslissend dat de erflater aan de executeur niet de bevoegdheid kan toekennen om de nalatenschap te verdelen.¹⁸ Perrick wijst verder nog op een passage in de parlementaire geschiedenis over de vraag of de executeur de last kan worden opgelegd om de gehele inboedel of alle onroerende goederen te ver-

kopen, ter voorkoming van twist tussen erfgenamen.¹⁹ In de parlementaire geschiedenis wordt daarover opgemerkt dat de zinsnede in artikel 4:144 lid 1 BW ‘[o]nverminderd de testamentaire lasten die de erflater aan de executeur mocht hebben opgelegd’ voldoende tot uitdrukking brengt dat ‘aan de executeur alle bevoegdheden toekomen, welke hij tot het volvoeren van de last behoeft’.²⁰

B.M.E.M. Schols brengt naar voren dat indien de testateur de bevoegdheden van een executeur buiten zijn standaardpakket uitbreidt met een testamentaire last, de testateur – nu het gaat om het zogeheten materiële gezichtspunt in het licht van het gesloten stelsel van uiterste wilsbeschikkingen – automatisch een afwikkelingsbewind instelt, met alle gevolgen van dien.²¹ Hierover kan men in de parlementaire geschiedenis het volgende lezen:

‘De zoëven bedoelde leden verklaarden door de uiteenzetting van de Regering bevredigd te zijn. Zij zagen een reële behoefte aan een soort van “boedelberedderaar”, die iets meer kan uitrichten dan een executeur en een langere tijd dan deze in functie kan zijn. Voor deze figuur is blijkens het betoog der Regering ruimte gelaten in de sfeer van het afwikkelingsbewind (...). Dezelfde leden wierpen nog de vraag op, hoe volgens het ontwerp moet worden beoordeeld het geval, waarin een erflater bij testament spreekt van executeur en executele, maar daaraan een regeling toevoegt inzake de duur of de bevoegdheden, welke niet past in de executele-regeling, doch wel in de regeling van het bewind, zoals de laatste er naar nieuw burgerlijk recht uit zal gaan zien. Moet men dan aannemen, dat er executele is, zodat duur en bevoegdheden moeten worden gereduceerd tot wat wettelijk is toegestaan, of mag men uitgaan van bewind, al is dat niet in overeenstemming met de gebezigde titulatuur?

De Regering gaf als haar oordeel te kennen, dat men het materiële gezichtspunt moet laten prevaleren. Al is de benaming dan foutief, de wens van de erflater inzake duur en bevoegdheden is decisief. Als deze laatste stroken met de regeling van het bewind, is er wezenlijk ook inderdaad sprake van bewind.’²²

Vegter meent dat op voorhand niet kan worden uitgesloten dat de conclusie uit de hiervoor geciteerde wet-geschiedenis (te weten dat als de erflater iemand tot executeur heeft benoemd maar aan hem/haar ruimere bevoegdheden heeft toegekend dan passen in de wettelijke taakomschrijving van de executeur, deze persoon geen executeur is maar afwikkelingsbewindvoerder) ook van toepassing is als aan de executeur testamentaire lasten zijn opgelegd die normaal gesproken behoren tot

15 Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916-917, en het naschrift van Vegter in WPNR 2021, afl. 7312, p. 146.

16 Verdeling als ware er een wettelijke verdeling was volgens Van Es immers juist wat de erflater beoogde met de quasi-wettelijke verdeling. Zie P.C. van Es, Reactie op ‘Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot’ van mr. J.B. Vegter, WPNR 2020/7307, WPNR 2021, afl. 7312, p. 145.

17 Van Es, Reactie op ‘Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot’ van mr. J.B. Vegter.

18 Asser/Perrick 4 2021/72.

19 Zie ook B.M.E.M. Schols, in: Handboek Erfrecht, XIV.5.9.

20 Parl. Gesch. BW Boek 4 2002, p. 848-849.

21 Zie B.M.E.M. Schols, De executeur als vertegenwoordiger van ons moderne erfrecht (II), p. 9, alsmede B.M.E.M. Schols, annotatie bij HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1646, JERF 2022/28, onder 4.

22 Parl. Gesch. BW Boek 4 2002, p. 837.

de uitoefening van de taak van een afwikkelingsbewindvoerder.²³ Een dergelijke uitbreiding van de taak van de executeur heeft namelijk volgens de regering tot gevolg dat de executeur in feite een afwikkelingsbewind gaat voeren.²⁴

Gelet op vraagpunten ten aanzien van de aan de executeur opgelegde testamentaire last die rijzen bij de verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling, kan men zich de vraag stellen of er in wezen bij de verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling materieelrechtelijk niet uitsluitend sprake is van een afwikkelingsbewind in plaats van een testamentaire last, en of er dus nog een verschil bestaat met de bevoegdheidsvariant van de quasi-wettelijke verdeling.

4 Fiscale gevolgen quasi-wettelijke verdeling²⁵

4.1 Inleiding

Met de quasi-wettelijke verdeling wil de estate planner²⁶ onder meer de toepasselijkheid van artikel 30 Successiewet 1956 (hierna: SW) uitsluiten. Dit artikel bewerkstelligt dat ten gevolge van verwerping niet minder erfbelasting is verschuldigd dan bij aanvaarding. De quasi-wettelijke verdeling maakt vaak onderdeel uit van een testament met diverse andere beschikkingen, waaronder een keuzelegaat en een vruchtgebruiklegaat. Nu in het testament een bepaalde wijze van verdeling is voorgeschreven, hoopt men dat artikel 30 SW niet van toepassing is. Men ontleent daarvoor argumenten aan het toenmalige besluit van de staatssecretaris van

12 augustus 2004 (zie thans onderdeel 3 van het Waarderingsbesluit van 15 juni 2022).²⁷

Fundamenteel is de vraag in hoeverre de Successiewet rekening houdt met de (uitkomsten van de) quasi-wettelijke verdeling, in het bijzonder gelet op het arrest van de Hoge Raad van 2 januari 1903,²⁸ waarin (voor de heffing van het inmiddels vervallen recht van overgang) werd geoordeeld dat geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap. Het door de Hoge Raad in 1903 aanvaarde uitgangspunt dat met een verdeling van de nalatenschap voor de erfbelasting als hoofdregel geen rekening wordt gehouden, tenzij uit de wet anders voortvloeit, heeft de wetgever bij de aanpassing van de Successiewet in 1956 bevestigd.²⁹ Vegter licht de achtergrond hierbij als volgt toe:

‘(...) met de Successiewet is beoogd de erfrechtelijke verkrijging ten tijde van het overlijden van de erflater te belasten. Zou de verdeling worden gevolgd, dan zouden bijvoorbeeld ook ten tijde van het overlijden niet bestaande (bijvoorbeeld door zaaksvervanging verkregen) goederen in aanmerking genomen moeten worden.’³⁰

Op het uitgangspunt voor de Successiewet dat met latere verdelingen geen rekening wordt gehouden voor de heffing van erfbelasting, zijn door de wetgever uitzonderingen gemaakt. In artikel 35f SW wordt bijvoorbeeld voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onder voorwaarden met de verdeling van de nalatenschap rekening gehouden. Artikel 35f SW bepaalt namelijk – samengevat – dat indien de huwelijksgemeenschap en/of nalatenschap binnen twee jaar na overlijden van de erflater wordt verdeeld en als gevolg daarvan de gerechtigdheid van de verkrijger tot het kwalificerende ondernemingsvermogen wijzigt, de aanslagen op verzoek van de verkrijger van wie de gerechtigdheid toeneemt, worden aangepast. Een ander – in het kader van deze bijdrage relevant – voorbeeld van een door de wet-

23 Vegter, Beschouwingen over het bewind in een gemeenschappelijk belang, p. 829.

24 Zie Vegter, Beschouwingen over het bewind in een gemeenschappelijk belang, p. 829, onder verwijzing naar Parl. Gesch. BW Inv. Boek 4 2003, p. 2057-2058.

25 Deze paragraaf is voor een klein deel ontleend aan Boelens, Wettelijke verdeling en alternatieve regelingen, par. 7.2 (oorspronkelijk auteur van hoofdstuk 7 was W.J.J.G. Speetjens. Het hoofdstuk is vanaf de zesde druk bewerkt door ondergetekende).

26 Om in aanmerking te komen voor defiscalisering in de inkomstenbelasting moest er tot 2012 aangesloten zijn bij het patroon van de wettelijke verdeling. Onder meer om die reden is de quasi-wettelijke verdeling in de praktijk als keuzetestament ontwikkeld. Sinds 1 januari 2012 zijn (onder meer) niet-opeisbare geldvorderingen die de kinderen verkrijgen indien de echtgenoot een keuzelegaat tegen inbreng uitoefent en de inbreng schuldig blijft, alsmede de verkrijging door de kinderen van goederen waarop door de uitoefening van het vruchtgebruiklegaat een vruchtgebruik ten behoeve van de echtgenoot van de overleden ouder rust, gedefiscaliseerd voor box 3 van de inkomstenbelasting (zie art. 5.4 lid 1 onder b, 2, 3 onder a en 5 Wet IB 2001). Wat betreft de inkomstenbelasting volstaat dus een (eenvoudig) testament met het keuzelegaat tegen inbreng en het vruchtgebruiklegaat ten behoeve van de langstlevende echtgenoot als testament waarin men de nodige keuzemogelijkheden voor de echtgenoot biedt (al dan niet aangevuld met renteclausules en opvul- en afvullegaten). Zie B.M.E.M. Schols, Verdeel en beheers de schenk-, erf- en overdrachtsbelasting, in: Verdeling in de notariële praktijk (KNB preadvies 2012), Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 112-114, B.M.E.M. Schols, Blauwdruk voor het testament van de 21e eeuw. De quasi-wettelijke verdeling, een stand van zaken, Vakblad Estate Planning 201321, p. 12 en Boelens, Het keuzelegaat-vruchtgebruiktestament als flexibel testament.

27 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 augustus 2004, nr. CPP2004/257M, V-N 2004/44.18. Dit besluit is later overgenomen en geactualiseerd in andere besluiten. Zie het besluit van 8 augustus 2006, nr. CPP2006/1958M, het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/778M, het besluit van 20 april 2015, nr. BLKB 2015/488M en het in deze bijdrage ook aan bod komende Waarderingsbesluit van 15 juni 2022, onderdeel 3. In het kader van de voorwaardelijke ouderlijke boedelverdeling wordt in het Waarderingsbesluit onder meer opgemerkt: ‘Een andere vraag die bij een voorwaardelijke OBV opkomt, ziet op artikel 30 Successiewet. Afhankelijk van de toepasselijke rente zou de keuze voor een afwijkende verdeling namelijk kunnen worden aangemerkt als het geheel of gedeeltelijk afstand doen van het fictieve vruchtgebruik door de langstlevende echtgenoot. Artikel 30, eerste lid, tweede volzin, houdt in dat het afzien van de wettelijke verdeling geen afstand van rechten is als bedoeld in de eerste volzin van die bepaling. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat dit ook geldt bij een keuze voor een afwijkende verdeling op basis van een OBV-testament, zolang de nalatenschap wordt verdeeld binnen de door de erflater in zijn testament aangegeven bevoegdheden.’

28 HR 2 januari 1903, PW 9356.

29 Zie Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916, onder verwijzing naar Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, p. 27 (MvT).

30 Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916.

gever gemaakte uitzondering op het uitgangspunt dat voor de Successiewet beoogd is de erfrechtelijke verkrijging ten tijde van het overlijden van de erflater te belasten, vormt onder meer artikel 1 lid 3 SW. In artikel 1 lid 3 onder a SW is bijvoorbeeld bepaald dat de verkrijging ten gevolge van de vaststelling van een rentevergoeding op grond van een uiterste wilsbeschikking ten aanzien van vorderingen en schulden die zijn ontstaan krachtens erfrecht, voor de toepassing van de erfbelasting gevolgd wordt (en dus voor de Successiewet geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen) indien deze binnen de aangiftetermijn is vastgesteld of overeengekomen.

4.2 Civielrechtelijke toets en een verkrijging krachtens erfrecht?

Is er bij de uitgevoerde quasi-wettelijke verdeling sprake van een verdeling van de nalatenschap waarmee voor de erfbelasting als hoofdregel geen rekening wordt gehouden?³¹ Of vloeit uit de wet iets anders voort? Levert de door toepassing van de quasi-wettelijke verdeling ontstane (niet-opeisbare) vordering een verkrijging ‘krachtens erfrecht’ in de zin van artikel 1 lid 1 onder 1 SW (en – voor wat betreft de verkrijging ten gevolge van de vaststelling van een rentevergoeding – art. 1 lid 3 onder a SW) op, die voor de heffing van de erfbelasting in aanmerking wordt genomen omdat de verdeling is terug te voeren op een verplichting of bevoegdheid die door de erflater aan de erfgenamen of de langstlevende (als executeur-afwikkelingsbewindvoerder, al dan niet gecombineerd met een testamentaire last) is opgelegd of toegekend?³²

In de parlementaire geschiedenis van de herziening van de Successiewet in 2010 heeft de Staatssecretaris van Financiën benadrukt dat als een testament waarin een quasi-wettelijke verdeling is opgenomen de civielrechtelijke toets kan doorstaan, de vorderingen dan krachtens erfrecht zijn ontstaan. Dit betekent volgens de staatssecretaris vervolgens dat hierop artikel 1 lid 3 SW van toepassing is.³³ Verder wordt door de staatssecretaris in dit verband naar voren gebracht dat het vraagstuk of een vordering krachtens erfrecht is ontstaan, primair civielrechtelijk van aard is en het hem niet past daarover uitspraken te doen. Dit laat volgens de staatssecretaris onverlet dat de vraag zich wel in verband met toepassing van de Successiewet 1956 kan voordoen. De inspecteur zal die vraag beantwoorden naar de alsdan geldende stand van de rechtsontwikkeling.³⁴ De staatssecretaris doet derhalve geen civielrechtelijke uitspraken over vorderingen ontstaan ingevolge testamenten met allerlei keuzemogelijkheden, maar merkt onder meer nog wel het volgende op:

‘Of de onderbedelingsvordering waarop de rentevaststelling ziet, is ontstaan krachtens erfrecht op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater, zal naar de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Met name als een testament erg veel keuzemogelijkheden aan de nabestaanden biedt, is het de vraag of nog wel sprake is van een uiterste wilsbeschikking en of de vordering die voortvloeit uit de gemaakte keuze nog wel een vordering is die krachtens erfrecht is ontstaan.’³⁵

Indien en voor zover de staatssecretaris met zijn vraag of een testament waarin de erflater de erfgenamen veel keuzemogelijkheden biedt nog wel een uiterste wil van de erflater is, doelt op het leerstuk van de (ongeoorloofde) delegatie en de mogelijkheid van de erflater derhalve om de inhoud van zijn uiterste wilsbeschikking aan derden te delegeren, laat ik deze vraag in deze bijdrage buiten beschouwing.³⁶

Het is naar ik meen de vraag wat de civielrechtelijke toets in verband met de quasi-wettelijke verdeling (verder) precies behelst. Dat er door de toepassing van de quasi-wettelijke verdeling middels de verdeling door de afwikkelingsbewindvoerder (de bevoegdheidsvariant) goederen van de nalatenschap aan de langstlevende kunnen worden toegedeeld (onder de verplichting de schulden van de nalatenschap voor zijn rekening te nemen) en zodoende, door de overbedeling van de langstlevende, vorderingen van de kinderen op de langstlevende ontstaan, lijkt civielrechtelijk – in ieder geval als de door de afwikkelingsbewindvoerder tot stand gekomen verdeling zo veel mogelijk in overleg met de erfgenamen is geschied, nu het bewind immers in het gemeenschappelijk belang is ingesteld³⁷ – inmiddels onomstreden. Dit is naar mijn mening anders voor de ‘verplichtende variant’, waarbij gebruik wordt gemaakt van een aan de executeur opgelegde testamentaire last om de nalatenschap te verdelen ‘als ware er een wettelijke verdeling’, gelet op de in paragraaf 3 bij deze variant geplaatste vraagtekens. Men kan zich de vraag stellen of hiermee in wezen eveneens in materieelrechtelijke zin sprake is van een afwikkelingsbewind en (daarmee van een civielrechtelijk geldige) verdeling door een afwikkelingsbewindvoerder.

Uitgaande van een hiervoor aangehaalde passage uit de parlementaire geschiedenis³⁸ zou het doorstaan van de civielrechtelijke toets per definitie een vordering ontstaan krachtens erfrecht opleveren, waarop vervolgens artikel 1 lid 3 SW kan worden toegepast. Het gaat er – in

31 Vgl. Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916.

32 Zie Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 16.

33 Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22.

34 Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22.

35 Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22. Zie voor vergelijkbare passages uit de parlementaire geschiedenis van de Successiewet in 2010 ook Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 16-17 en B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, p. 4-5.

36 Zie over wilsdelegatie onder meer uitgebreid N.V.C.E. Bauduin, Wilsdelegatie in het erfrecht (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2014.

37 Zie ook Vegter, Beschouwingen over het bewind in een gemeenschappelijk belang, p. 825.

38 Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22.

de woorden van de staatssecretaris – om of sprake is ‘van de uitvoering van de wil van de erflater’.³⁹ Mijs dient hierbij voor de toepassing van de Successiewet altijd (ook) de vraag beantwoord te worden of de vorderingen (en schulden) uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling, ontstaan door verdeling door de afwikkelingsbewindvoerder, zijn aan te merken als vorderingen (en schulden) ontstaan *krachtens erfrecht*, zoals bedoeld in artikel 1 lid 1 onder 1 SW (en dus in elk geval niet het gevolg zijn van zuiver contractuele handelingen door erfgenamen onderling na overlijden⁴⁰) en zoals bedoeld in artikel 1 lid 3 onder a SW. Civielrechtelijk omvat het begrip ‘verkrijging krachtens erfrecht’, aldus Kooiman, iedere verkrijging die haar rechtsgrond in het erfrecht vindt, bij versterf of krachtens een uiterste wilsbeschikking (art. 4:1 BW).⁴¹ Voor de Successiewet wordt dit begrip echter beperkt, gelet op het eerder aan bod gekomen uitgangspunt dat een latere verdeling geen invloed op de te belasten verkrijging heeft. Het ingevolge artikel 3:186 lid 2 BW⁴² civielrechtelijk onder algemene titel houden van het verkregene door een erfgenaam na een verdeling van een nalatenschap maakt dit voor de heffing van de erfbelasting niet anders.⁴³ Dit geldt immers ook voor een – niet door de erfbelasting gevolgde – zuiver contractuele verdeling door de erfgenamen. Van Vijfeijken verwoordt een en ander als volgt:

‘De belastbare verkrijging voor de Successiewet bestaat uit de “verkrijging krachtens erfrecht”. In civielrechtelijke zin omvat dit elke verkrijging die haar oorzaak vindt in het erfrecht. De verdeling van een nalatenschap heeft geen invloed op de titel. Ook hetgeen krachtens deze verdeling wordt verkregen, behoudt de titel “krachtens erfrecht”. Voor de toepassing van de Successiewet vaart de Hoge Raad een beperktere koers. De Successiewet is een tijdstipbelasting en heft naar het tijdstip waarop de erflater overlijdt. Dat ene moment is doorslaggevend voor de bepaling van de omvang van de belastingschuld. Met een verdeling nadien wordt dan ook geen rekening gehouden. In HR 2 januari 1903, PW 9536 besliste de Hoge Raad reeds dat de nagelaten goederen moeten worden aangegeven naar de waarde “ten dage van de verkrijging”. Aan dit uitgangspunt kan geen uitvoering worden gegeven indien de verdeling invloed op de uiteindelijke verkrijging kan hebben. Dit uitgangspunt is in de jurisprudentie diverse malen bevestigd. Alleen als sprake is van een wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling, sluit de heffing aan bij de

verdeling, omdat deze verdeling van rechtswege ontstaat ten gevolge van het overlijden.’⁴⁴

Is bij uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling ontstane vorderingen sprake van een verkrijging krachtens erfrecht in de zin van artikel 1 lid 1 onder 1 SW, dan zal de Successiewet rekening moeten houden met deze vorderingen en worden deze vorderingen, alsmede (ingevolge art. 1 lid 3 SW) de daarover vastgestelde of overeengekomen rente (indien aan de voorwaarden als genoemd in art. 1 lid 3 SW is voldaan) voor de heffing van de erfbelasting gevolgd.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft voor een situatie die speelde onder het tot 1 januari 2010 geldende artikel 1 lid 2 en 5 SW⁴⁵ overwogen dat de geldvordering die ontstaan is bij toepassing van een quasi-wettelijke verdeling doordat op grond van het testament de nalatenschap is verdeeld als ware er een wettelijke verdeling als bedoeld in artikel 4:13 BW (waarbij in het testament de testamentaire last – van de verdeling als ware er een wettelijke regeling – het uitgangspunt is en alleen binnen twee jaar na het overlijden door de echtgenote ongedaan kan worden gemaakt⁴⁶), een verkrijging krachtens erfrecht oplevert.⁴⁷ Artikel 1 lid 5 SW bepaalt immers, in de woorden van het hof – globaal gezegd –, dat er ook sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht indien de geldvordering opkomt bij een testament dat inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke verdeling.⁴⁸

Tot nu toe is de vraag of de quasi-wettelijke verdeling de civielrechtelijke toets kan doorstaan en of vorderingen uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling krachtens erfrecht zijn ontstaan, nog niet bij de Hoge Raad terechtgekomen, althans de Hoge Raad heeft zich nog niet direct hierover hoeven te buigen. De zaak bijvoorbeeld die leidde tot het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 22 april 2022 betrof weliswaar een erfrechtelijke zaak betrekking hebbende op de omvang van onderbedelingsvorderingen van de (klein)kinderen van erflater ten laste van de echtgenote van erflater uit hoofde van een quasi-wettelijke verdeling, maar in die zaak stond in cassatie uitsluitend de vraag centraal hoe

39 Zie Kamerstukken II 2009/10, 31930, nr. 38, p. 9.

40 Vgl. de aantekening bij onderdeel 4 in V-N 2022/33.11.

41 W.R. Kooiman, Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I), WPNR 2012, afl. 6920, p. 185.

42 Art. 3:186 lid 2 BW luidt als volgt: ‘Hetgeen een deelgenoot verkrijgt, houdt hij onder dezelfde titel als waaronder de deelgenoten dit tezamen vóór de verdeling hielden.’

43 Vgl. I.J.F.A. van Vijfeijken & N.C.G. Gubbels, Cursus Belastingrecht, S&E.7.0.0 (actueel t/m 1 november 2022).

44 I.J.F.A. van Vijfeijken, De verdeling van een nalatenschap en art. 10, vijfde lid Successiewet, WPNR 2010, afl. 6835, p. 207-208.

45 Art. 1 lid 2 SW luidde tot 1 januari 2010 – voor zover hier relevant – als volgt: ‘Onder verkrijging krachtens erfrecht wordt voor de toepassing van deze wet mede verstaan (...), alsmede de verkrijging ingevolge een overeenkomst met betrekking tot rentevergoeding als bedoeld in artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek indien een dergelijke rentevergoeding binnen de met inachtneming van artikel 45 vastgestelde aangiftetermijn wordt overeengekomen. (...)’ Art. 1 lid 5 SW luidde tot 1 januari 2010 – voor zover hier relevant – als volgt: ‘Indien ten gevolge van uiterste wilsbeschikkingen die inhoudelijk overeenkomen met het bepaalde in afdeling 1 van titel 3 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek geldvorderingen of wilsrechten opkomen, worden die voor de toepassing van deze wet op dezelfde wijze behandeld als de geldvorderingen (...), bedoeld in artikel 13, derde lid, (...) van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.’ Respectievelijk de echtgenote de last laat vervallen.

46 Hof Arnhem-Leeuwarden 9 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:199, RN 2018/24, r.o. 4.8 en 2.3.

47 Hof Arnhem-Leeuwarden 9 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:199, RN 2018/24, r.o. 4.8.

om te gaan met de waardedrukkende invloed van een latente belastingclaim op aanmerkelijkbelangaandelen in verband met doorschuiving.⁴⁹

4.3 Is sprake van een vordering ontstaan krachtens erfrecht die fiscaal gevolgd wordt?

In de literatuur⁵⁰ is in 2013 bijzondere aandacht besteed aan het antwoord op de vraag of voor de heffing van erfbelasting wel of niet wordt aangesloten bij de uitkomst van de verdeling uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling. Aanleiding was een – later weer herroepen⁵¹ – standpunt neergelegd in een brief van een belastinginspecteur aan een belanghebbende.⁵² In die brief werd onder meer met een beroep op een arrest van de Hoge Raad van 2 januari 1903 het standpunt ingenomen dat *in fiscalibus* geen rekening wordt gehouden met de verdeling van een nalatenschap door een afwikkelingsbewindvoerder.

De uitspraak uit 1903 week af van de tot 1992 geldende civielrechtelijke regel dat een verdeling van een nalatenschap terugwerkende kracht had tot aan het overlijden. Degene aan wie een goed was toegedeeld, werd geacht dat goed bij het overlijden met uitsluiting van de andere erfgenamen te hebben verkregen.⁵³ Voor de heffing krachtens de Successiewet werd met deze terugwerkende kracht dus geen rekening gehouden. In het vanaf 1992 geldende vermogensrecht heeft een verdeling noch terugwerkende kracht, noch zakelijke werking. Om een einde te maken aan een onverdeelde is volgens artikel 3:186 BW nog een leveringshandeling nodig. In de tussentijd zijn alle deelgenoten rechthebbende. Een verdeling kan dus niet (met terugwerkende kracht) een wijziging brengen in de vermogensrechtelijke verhoudingen; een beroep op de regel uit het arrest van 1903 is daarvoor niet (meer) nodig.⁵⁴

Uitgaande van de hoofdregel dat de erfbelasting geen rekening houdt met de verdeling van de nalatenschap, luidt de vraag waarom desalniettemin voor de heffing van de erfbelasting met de quasi-wettelijke verdeling rekening zou moeten worden gehouden.

Vegter plaatst in WPNR 2020/7307 vanuit civiel- en fiscaalrechtelijk perspectief een aantal kritische kanttekeningen bij de quasi-wettelijke verdeling. Vegter lijkt in zijn bijdrage niet overtuigd te zijn van de in de literatuur gegeven argumenten waarom met de quasi-wettelijke verdeling voor de heffing van de erfbelasting rekening zou moeten worden gehouden. In de door Vegter bestreden argumenten wordt kortweg naar voren gebracht dat de verdeling door de erfflater plaatsvindt, dat sprake is van ‘dwangvertegenwoordiging’, en dat de verdelingsbevoegdheid van de bewindvoerder kwalificeert als een wilsrecht als bedoeld in artikel 45 lid 3 en 53 SW.⁵⁵ Vegter wijst er, samengevat, onder meer op dat – anders dan bij de ouderlijke boedelverdeling – bij een quasi-wettelijke verdeling op het moment van overlijden van de erfflater nog geen verdeling door de erfflater heeft plaatsgevonden, dat dwangvertegenwoordiging gelet op het uitgangspunt in de Successiewet (dat met een verdeling van de nalatenschap voor de erfbelasting geen rekening wordt gehouden, tenzij uit de wet anders voortvloeit) nooit bepalend kan zijn, dat de argumenten dat de ‘verdeling wordt gevolgd’ en ‘het beroep op art. 53 SW’ (herrekening van erfbelasting) zich niet met elkaar verdragen, en dat in artikel 53 SW⁵⁶ de verdeling niet wordt genoemd als een oorzaak die tot herrekening van de erfbelasting kan leiden. Ten slotte stelt Vegter in dit verband – wat betreft de verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling met een testamentaire last rustend op de executeur/langstlevende – dat:

‘uit de aard van deze last voort[vloeit] dat zij voor de erfgenamen, los van de beslissing van de executeur, geen betekenis heeft. Uit het enkele feit dat de executeur de last is opgelegd “te verdelen op de wijze die hij/zij wenst”, vloeit niet voort dat bij de heffing van de erfbelasting met de verdeling rekening moet worden gehouden.’⁵⁷

Kooiman denkt anders over de fiscale behandeling van de quasi-wettelijke verdeling en is van mening dat de Successiewet 1956 uiteindelijk aansluit bij het resultaat van de quasi-wettelijke verdeling. Wat betreft de quasi-wettelijke verdeling waarbij de langstlevende de bevoegdheid heeft om als afwikkelingsbewindvoerder de quasi-wettelijke verdeling tot stand te brengen, is er

49 HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:583. Zie ook de conclusie van A-G Wesseling-van Gent voor dit arrest, onder 1.1-1.3. Zie voor de gepubliceerde uitspraak (met annotaties) onder meer V-N 2022/23.25 m.nt. redactie; NLF 2022/1003 m.nt. N.C.G. Gubbels; RvdW 2022/462; NTFR 2022/2551; FED 2022/78 m.nt. R.P.F.M. Hafkenscheid; BNB 2022/114 m.nt. I.J.F.A. van Vijfeijken; JERF 2022/108 m.nt. C.G. Dijkstra; JBPr 2022/50 m.nt. T. van Malssen.

50 Zie bijv. I.J.F.A. van Vijfeijken, Standpunt Belastingdienst quasiwettelijke verdeling, WPNR 2013, afl. 6990, p. 803-804, R.L.M.C. Janssen, Much ado about nothing (?), NTFR-B 2013/35 en B.M.E.M. Schols, Een inflexibele brief overeen flexibel testament, FTV 2013/54.

51 Zie Vakstudie Nieuws van 29 mei 2015 (V-N 2015/25.16).

52 Zie Vakstudie Nieuws van 5 september 2013 (V-N 2013/40.14).

53 Art. 1229 BW (oud): de verdeling had terugwerkende kracht tot het overlijden en zakelijke werking.

54 Overigens hoefde het – inmiddels weer herroepen – standpunt van de inspecteur in de regel niet tot problemen te leiden: vaak is aan een quasi-wettelijke verdeling ook een keuzelegaat tegen (uitgestelde) inbreng van de waarde verbonden. Zo nodig kan men daarop terugvallen.

55 Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916-917.

56 Art. 53 lid 1 SW luidt als volgt: ‘Behalve in de gevallen bij deze wet voorzien, wordt vermindering van de aanslag of de conserverende aanslag verleend, indien en voorzover ten gevolge van een beroep op de legitieme portie, van de vervulling van een voorwaarde, van de uitoefening van een op de wet berustend terugvorderingsrecht, van de toepassing van artikel 33 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek of van de uitoefening van een wilsrecht, voortvloeiende uit ten sterfdege of ten tijde van de verkrijging reeds bestaande of ontstane rechtsverhoudingen, anders dan door opvolging krachtens een voorwaarde als bedoeld in artikel 21, tweede lid, wijziging wordt gebracht in de persoon van de verkrijger of in het verkregene. De eerste volzin is niet van toepassing bij de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19, 20, 21 en 22 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.’

57 Vegter, Over de quasi wettelijke verdeling en andere verzorgingsmakingen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, p. 916-917.

volgens Kooiman sprake van een wilsrecht waarmee voor de heffing van erfbelasting rekening wordt gehouden. Hij schrijft onder meer hierover:

‘De langstlevende heeft op overlijdensdatum het recht om eenzijdig een bepaalde rechtsverhouding tot stand te brengen, namelijk de quasi-wettelijke verdeling. Er wordt dus aangesloten bij de toestand per overlijdensdatum. Bovendien is de verdeling niet afhankelijk van de “wil van deelgerechtigden”, zoals in HR 2 januari 1903 aan de orde was.’⁵⁸

Wat betreft de gebruikmaking van de testamentaire last bij de quasi-wettelijke verdeling schrijft Kooiman het volgende:

‘Indien aan de langstlevende echtgenoot de last wordt opgelegd om als executeur de quasi-wettelijke verdeling tot stand te brengen, wordt hiermee mijns inziens per overlijdensdatum rekening gehouden. De heffing van erfbelasting houdt blijkens art. 5, lid 1 SW 1956⁵⁹ immers rekening met een last. Hierdoor is op overlijdensdatum bekend dat de kinderen niet meer zullen verkrijgen dan een vordering op de langstlevende en tevens wat het waardedrukkend effect van deze last is. De waardebeoordeling van hun erfdeel sluit dus aan bij de toestand die op het moment van overlijden bestaat, waardoor de uitgangspunten van HR 2 januari 1903 niet worden doorkruist.’⁶⁰

8

Het is naar mijn mening echter de vraag of men bij de quasi-wettelijke verdeling nog wel toekomt aan het kunnen betrekken van de testamentaire last in de heffing van de erfbelasting, gelet op de eerder gesignaleerde civielrechtelijke vraagpunten bij gebruikmaking van een testamentaire last in het kader van de quasi-wettelijke verdeling. Is immers wel sprake van een testamentaire last indien de lastbezwaarde een bevoegdheid wordt toegekend de last geheel of gedeeltelijk vervallen te verklaren? En kan aan een executeur wel een dergelijke last worden opgelegd, of is in wezen materieelrechtelijk sprake van een afwikkelingsbewind?

Inmiddels lijkt het erop dat de Staatssecretaris van Financiën zich (ondanks de eerdere terughoudendheid bij de herziening van de Successiewet) (toch) heeft geuit over de (mede) civielrechtelijke vraag of een vordering die uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling is ontstaan een ingevolge artikel 1 lid 1 SW in aanmerking te nemen vordering krachtens erfrecht is, en of vervolgens de verkrijging ten gevolge van de vaststelling van een rentevergoeding over de vordering op grond van artikel 1 lid 3 SW gevolgd kan worden. Ik doel op het hierna te bespreken Waarderingsbesluit van 15 juni 2022.

4.4 Het Waarderingsbesluit van 15 juni 2022 en de quasi-wettelijke verdeling

Het recente Waarderingsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2022⁶¹ roept nieuwe vragen en onduidelijkheden over de fiscale behandeling van de quasi-wettelijke verdeling op. De staatssecretaris introduceert in onderdeel 4 (‘Quasi-wettelijke verdeling’) van het besluit de quasi-wettelijke verdeling als volgt:

‘Mede vanwege de korte termijn voor het ongedaan maken van de WV [wettelijke verdeling; GB] (artikel 18 Boek 4 BW) – slechts drie maanden na het overlijden – worden testamenten met een zogenoemde quasi-wettelijke verdeling opgesteld. Hierin wordt de WV buiten toepassing verklaard. Aanvullend wordt bepaald dat de langstlevende echtgenoot de bevoegdheid of last heeft om de nalatenschap te verdelen alsof de WV van toepassing is, met de mogelijkheid om een afwijkende verdeling te kiezen. Daarnaast bevat zo’n testament vaak een rentebepaling voor zover sprake is van een overbedeling van de langstlevende echtgenoot.’

Vervolgens wordt in het besluit – onder verwijzing naar HR 2 januari 1903⁶² – vermeld dat ‘een uitgangspunt van de erfbelasting is dat geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap door de erfgenamen onderling, omdat de erfbelasting een tijdstipbelasting is’. Aansluitend volgt naar mijn mening de belangrijke zin: ‘Dit geldt ook voor een testament met een quasi-wettelijke verdeling.’ Daarna wordt in het besluit vermeld dat de wetgever bij de totstandkoming van de wijziging van de Successiewet per 1 januari 2010 over testamenten met een quasi-wettelijke verdeling heeft opgemerkt dat artikel 1 lid 3 SW van toepassing is op de onderbedelingsvorderingen die voortvloeien uit zo’n testament, indien het testament de civielrechtelijke toets kan doorstaan.⁶³

Door de staatssecretaris wordt vervolgens in het besluit gesteld dat een redelijke wetsuitleg van artikel 1 lid 3 SW met zich brengt dat een tijdige renteaafpraak die betrekking heeft op de door de uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling ontstane onderbedelingsvordering voor de erfbelasting wordt gevolgd indien (1) het testament voorziet in de mogelijkheid dat erfgenamen onderling de rente bepalen of een afwijkende rente overeenkomen, en (2) bij de uitvoering van een quasi-wettelijke verdeling wordt verdeeld alsof sprake is van de wettelijke verdeling. Onder dit laatste wordt volgens het besluit verstaan dat alle goederen van de nalatenschap worden toegedeeld aan de langstlevende echtgenoot, onder de verplichting de schulden van de nalatenschap voor zijn rekening te nemen, en dat ieder kind dus een geldvordering op de langstlevende echtge-

58 Kooiman, Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I), p. 185.

59 Art. 5 lid 1 SW luidt: ‘De erfbelasting wordt geheven van hetgeen ieder verkrijgt, eventueel na aftrek van zijn aandeel in de volgens deze wet voor aftrek in aanmerking komende schulden, legaten en lasten.’

60 Kooiman, Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I), p. 185.

61 Nr. 2022-0000013460, Stcrt. 2022, 16195.

62 HR 2 januari 1903, PW 9536.

63 In het besluit wordt verwezen naar Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22.

noot verkrijgt overeenkomend met de waarde van zijn erfdeel.

4.5 Enkele reacties op het onderdeel over de quasi-wettelijke verdeling in het Waarderingsbesluit

Men kan zich de vraag stellen hoe het besluit van 15 juni 2022 zich tot de eerder aangehaalde parlementaire geschiedenis verhoudt. In Notamail 2022/145 wordt het standpunt ingenomen dat het gelet op de parlementaire geschiedenis⁶⁴ niet aannemelijk is dat een renteclausule (ventielclausule) in het testament niet meer zou werken als een quasi-wettelijke verdeling is gemaakt ten gunste van ongehuwden en/of als niet alles aan de langstlevende wordt toegedeeld. Sonneveldt is eveneens van opvatting dat de eis dat de renteafspraak slechts gevolgd wordt indien alle goederen van de nalatenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toegedeeld, niet kan worden afgeleid uit de parlementaire geschiedenis.⁶⁵

B.M.E.M. Schols – die, zoals in de inleiding van deze bijdrage reeds werd opgemerkt, de strekking van het volgens hem zeer opmerkelijke besluit als ‘onnodig fiscaal klieren’ heeft omschreven – wijst erop dat bij de partieel ongedaan gemaakte ouderlijke boedelverdeling de ventieltechniek wel in stand blijft, zelfs als het testament niet voorziet in de mogelijkheid een andere rente af te spreken.⁶⁶ Schols meent dat de notarieel-fiscale praktijk ten onrechte wordt opgezaaid met een onwenselijke en overbodige verzwaring van de uitvoering van het populaire fenomeen ‘keuzetestament’ en vraagt zich af of het standpunt in het besluit over de quasi-wettelijke verdeling in rechte wel stand zal houden.⁶⁷ Desalniettemin constateert hij dat vele (testamentaire en fiscale) wegen naar Rome leiden. Hij schrijft namelijk onder meer:

‘De ware estate planner kiest bij de afwikkeling gewoon een ander keuzepadje in de uiterste wil, al is het maar een geitenpadje, oftewel maakt gebruik van andere testamentaire technieken zoals de “handmatige ventieltechniek” en het “afvullegaat” om cijfermatig op dezelfde successierechtelijke waarden als gewenst uit te komen. Met handmatig, bedoel ik, zoals bekend, van een rente van 6% (samengesteld) bijvoorbeeld 0% rente te maken via het aanvaarden van een leegaat van vruchtgebruik over de rente. Met het

al dan niet aanvaarden van een afvullegaat door de langstlevende kan ook de waarde van een erfrechtelijke vordering (via verrekening van twee geldstromen, afvullegaat ten behoeve van langstlevende en schuld van de langstlevende aan de kinderen wegens overbedeling) beïnvloed worden.’

En Schols wijst er in dit kader overigens ook nog op dat in een model quasi-wettelijke verdeling vaak nog een algemeen keuzelegaat testament zal zijn opgenomen, zodat men in een noodgeval ook nog deze route kan kiezen.⁶⁸

Blokland gaat in zijn uitgebreide bijdrage over het Waarderingsbesluit in FTV 2022/29 uitvoerig in op de fiscale gevolgen van een renteafspraak bij een quasi-wettelijke verdeling en betreft hierbij ook enkele passages uit de parlementaire geschiedenis van de modernisering van de Successiewet in 2010. Volgens Blokland wordt in onderdeel 4 van het besluit over de quasi-wettelijke verdeling het begrip ‘de civielrechtelijke toets kunnen doorstaan’ (zoals dat in de parlementaire geschiedenis naar voren is gekomen; zie par. 4.2) uitgewerkt. Blokland is kritisch over de twee door de besluitgever opgenomen vereisten waaraan moet worden voldaan om artikel 1 lid 3 SW bij de quasi-wettelijke verdeling toe te kunnen passen. Kennelijk kan de quasi-wettelijke verdeling, aldus Blokland, de civielrechtelijke toets doorstaan indien er sprake is van een verdeling die overeenkomt met de wettelijke verdeling. Volgens Blokland lijkt de besluitgever hiermee aan te sluiten bij de uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 9 januari 2018 (zie eveneens par. 4.2). Die zaak ging over het tot 1 januari 2010 geldende artikel 1 lid 5 SW, waarin kort gezegd bepaald is dat er ook sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht indien de geldvordering opkomt bij een testament dat inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke verdeling.⁶⁹ Het Waarderingsbesluit maakt volgens Blokland helaas niet duidelijk of de situatie dat er sprake is van een verdeling die overeenkomt met de wettelijke verdeling de enige situatie is waarin de quasi-wettelijke verdeling de civielrechtelijke toets doorstaat. Er zijn volgens hem twee lezingen van het besluit denkbaar. Blokland schrijft hierover:

‘De eerste interpretatie is dat art. 1 lid 3 SW *uitsluitend* kan worden toegepast als er wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling. De tweede interpretatie is dat art. 1 lid 3 SW *in elk geval* kan worden toegepast als er wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling, maar (dus) ook in andere gevallen. Zou inderdaad bedoeld zijn dat art. 1 lid 3 SW uitsluitend kan worden toegepast als er volledig wordt aangesloten bij de wettelijke verdeling, dan lijkt mij dat een (veel) te beperkte uitleg van de hiervoor geciteerde parlementaire geschiedenis. Waar

64 Kamerstukken I 2009/10, 31930, D, p. 22.

65 Sonneveldt, Fiscale aspecten van boedelafwikkeling, par. 9.6.6.6.

66 B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, p. 6. Zie in dit verband onderdeel 3 van het besluit, op grond waarvan ook voor bij een partieel ongedaan gemaakte ouderlijke boedelverdeling ontstane overbedelingsvorderingen een redelijke wetsuitleg (ingevolge onderdeel 2 van het besluit) met zich meebrengt dat een binnen de aangiftetermijn door de erfgenamen overeengekomen renteafspraak wordt gevolgd, ongeacht of het testament voorziet in de mogelijkheid dat erfgenamen onderling de rente bepalen of een afwijkende rente overeenkomen. Tot de hiervoor genoemde termijn behoort ook het door de inspecteur van de Belastingdienst verleende uitstel voor het indienen van de aangifte erfbelasting (zie onderdeel 2.1 van het besluit).

67 B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, p. 1.

68 B.M.E.M. Schols, De overledene wil wat jij wil en dat is toch ook wat de fiscus wil?, p. 6.

69 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 9 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:199, RN 2018/24, r.o. 4.8.

het om gaat, is immers dat bij de uitvoering van het testament de instructies van de testateur worden gevolgd, en die kunnen er (bijvoorbeeld) evenzeer toe leiden dat het tot de nalatenschap behorende ondernemingsvermogen aan (een of meer van) de kinderen wordt toegedeeld en het overige vermogen aan de langstlevende echtgenoot; het ontgaat mij waarom in zo'n geval een rentevaststelling fiscaal niet zou kunnen worden gevolgd alleen omdat er sprake is van een partiële verdeling.⁷⁰

Blokland wijst net als Schols op de mogelijkheid dat de handmatige ventielclausule alsmede legaten tegen inbreng uitkomst kunnen bieden voor eventueel nadelige gevolgen van het besluit. Blokland schrijft:

‘Overigens zal het probleem, indien onderdeel 4 van het Waarderingsbesluit inderdaad restrictief dient te worden gelezen (alleen bij nabootsing van de wettelijke verdeling kan art. 1 lid 3 SW worden toegepast), vrijwel altijd academisch zijn, aangezien aan de quasiwettelijke verdeling steevast een “handmatige ventielclausule” zal zijn toegevoegd voor het geval dat een renteovereenkomst niet fiscaal wordt gevolgd. Ook worden vaak legaten tegen inbreng opgenomen met een variabele rente, en het lijkt geen twijfel dat art. 1 lid 3 SW wel kan worden toegepast als een renteovereenkomst wordt gesloten ten aanzien van de inbrengvordering(en).⁷¹

Gubbels en Van Vijfeijken daarentegen menen dat, gezien het uitgangspunt van de Successiewet, de quasi-wettelijke verdeling meebrengt dat iedere erfgenaam voor zijn aandeel in de nalatenschap in de heffing wordt betrokken en de daaropvolgende verdeling op de verschuldigde erfbelasting geen invloed heeft.⁷² Op het moment van overlijden is er bij een quasi-wettelijke verdeling volgens hen immers sprake van een onverdeeldeheid. In het besluit van 15 juni 2022 wordt, aldus Gubbels en Van Vijfeijken, in lijn met het arrest van de Hoge Raad uit 1903 opgemerkt dat de verdeling die na het overlijden plaatsvindt, niet wordt gevolgd voor de heffing van erfbelasting.⁷³

4.6 Handmatige ventielclausule

Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, hebben meerdere auteurs gewezen op de mogelijkheid om gebruik te maken van de handmatige ventielclausule om aan nadelige fiscale gevolgen van het besluit van 15 juni 2022 te ontkomen. Alvorens stil te staan bij de vraag of de handmatige ventieltechniek in alle gevallen bij de quasi-wettelijke verdeling uitkomst biedt, wordt in deze paragraaf nog beknopt in herinnering gebracht wat deze techniek ook alweer inhoudt.⁷⁴

Uitsluitend voor geldvorderingen die voortvloeien uit de wettelijke verdeling of daarmee vergelijkbare vorderingen gold tot 2010 in de Successiewet de mogelijkheid van een renteaanpassing na het overlijden. Daarbij gold kortweg als voorwaarde dat dit gebeurde binnen de aangiftetermijn en dat de erflater niet de rente had vastgesteld. Andere vorderingen, zoals die welke voortvloeiden uit een legaat tegen inbreng van de waarde, vielen niet onder die faciliteit. Wanneer men in die gevallen na het overlijden de mogelijkheid wilde hebben de rente aan te passen, was een voorziening in het testament nodig. De praktijk had daarvoor een techniek bedacht die bekendstaat onder de naam *handmatige ventieltechniek*. De erflater bepaalt daartoe in zijn testament dat:

1. over de vordering een zodanige rente is verschuldigd dat geen sprake is van een fictief vruchtgebruik in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 11 juli 1989⁷⁵ (ingevolge art. 10 Uitvoeringsbesluit SW is dat nu een samengestelde rente van 6%⁷⁶);
2. de langstlevende het vruchtgebruik van die vordering gelegateerd krijgt, welk vruchtgebruik de functie heeft de oprenting van de vordering tegen te gaan;
3. de langstlevende bevoegd is het vruchtgebruik te gaan slechts voor een door hem te bepalen gedeelte van die vordering te aanvaarden.

De langstlevende heeft nu economisch en fiscaal gezien de mogelijkheid de hoogte van de rente vast te stellen. Als de langstlevende niets onderneemt, aanvaardt hij het legaat.⁷⁷ Hij heeft dan het vruchtgebruik van de gehele vordering en deze rent dus niet op. Wanneer de langstlevende nu het vruchtgebruik voor een derde gedeelte van de vordering niet aanvaardt, dan wordt bereikt dat de rentevergoeding over de gehele vordering economisch gezien per saldo 2% is. De vordering rent dan immers voor een derde gedeelte met 6% op en voor twee derde gedeelte met 0%.

Het niet-aanvaarden of verwerpen van het legaat is volgens het bepaalde in artikel 1 lid 8 SW uitdrukkelijk geen gift. Wel kan artikel 30 SW een rol spelen. Daarin is bepaald dat verwerping niet leidt tot minder erfbelasting. Van deze bepaling heeft men in de regel geen last. De uitgangspositie is dat de langstlevende een vruchtgebruik verkrijgt, hetgeen ertoe leidt dat diens grote vrijstelling zo veel mogelijk wordt gebruikt. Wanneer de langstlevende een gedeelte van dat vruchtgebruik verwerpt, wordt de extra erfbelasting welbewust op de koop toe genomen: de erfgenamen hopen hun slag te slaan bij het overlijden van de langstlevende.

De behoefte aan het opnemen van een handmatige ventielclausule in een testament is sinds het per 1 januari 2010 gewijzigde artikel 1 lid 3 SW afgenomen. Het is

70 Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 17.

71 Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 17.

72 Van Vijfeijken & Gubbels, Cursus Belastingrecht, S&E.7.5.0.

73 Van Vijfeijken & Gubbels, Cursus Belastingrecht, S&E.7.0.0.

74 Zie uitgebreid over de (handmatige) ventieltechniek onder meer Boelens, Wettelijke verdeling en alternatieve regelingen, par. 7.4.

75 HR 11 juli 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4084, BNB 1989/260.

76 Een rente hoger dan (omgerekend) 6% samengesteld heeft overigens geen zin, aangezien deze bovenmatige rente veelal bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot belast wordt ingevolge art. 9 SW.

77 Art. 4:201 lid 1 BW.

de vraag of de handmatige ventielclausule als veiligheidsklep ook weer een grotere rol bij de quasi-wettelijke verdeling kan spelen, gelet op de nieuwe vragen en onduidelijkheden die door het besluit van 15 juni 2022 zijn gerezen over de fiscale behandeling van de quasi-wettelijke verdeling (zie daarover ook par. 4.7). De handmatige ventielclausule zou ook, zo wordt in de literatuur naar voren gebracht, een rol kunnen spelen in een situatie waarin verwacht wordt dat de aangiftetermijn te kort is om een rente vast te stellen, zodat men de mogelijkheid tracht te creëren om ook na de aangiftetermijn de rente (per saldo) vast te kunnen stellen. Onder meer Blokland meent dat er in dat geval immers geen sprake is van het vaststellen van een rentevergoeding als bedoeld in artikel 1 lid 3 SW, maar van 'het wijzigen van de omvang van de verkrijgingen door het geheel of ten dele verwerpen van een legaat'.⁷⁸ In de literatuur wordt echter ook gewezen op het mogelijke gevaar dat het middels de handmatige ventieltechniek (per saldo) aanpassen van de rente buiten de aangiftetermijn tot heffing van schenkbelasting zou kunnen leiden. Dit laatste zou het geval zijn indien een rechter van oordeel zou zijn dat bij de handmatige ventielclausule sprake is van een samenstel van rechtshandelingen met als enig doel om de rente aan te passen (hetgeen vaak in het testament ook met zoveel woorden wordt bevestigd),⁷⁹ zodat op de handmatige ventielclausule ook artikel 1 lid 3 en 4 SW van toepassing zijn.⁸⁰ De vaststelling (per saldo) van de rente buiten de aangiftetermijn zou alsdan voor de Successiewet leiden tot een schenking (art. 1 lid 4 SW).

4.7 Eigen lezing van het Waarderingsbesluit en betekenis voor gebruik handmatige ventielclausule

Zoals in paragraaf 4.5 naar voren kwam, wordt volgens Blokland in het Waarderingsbesluit in onderdeel 4 over de quasi-wettelijke verdeling het begrip 'de civielrechtelijke toets kunnen doorstaan' uitgewerkt. Blokland komt vervolgens tot twee lezingen. De eerste is dat artikel 1 lid 3 SW *uitsluitend* kan worden toegepast als er wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling, en de tweede is dat artikel 1 lid 3 SW *in elk geval* kan worden toegepast als er wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling, maar (dus) ook in andere gevallen.⁸¹

78 Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 17.

79 De wet bepaalt in art. 1 lid 3 SW: 'De verkrijging ten gevolge van de vaststelling van een rentevergoeding op grond van: a. (...), of b. (...), wordt voor de toepassing van de wet geacht *alleen* [cursivering GB] krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen indien deze binnen de met inachtneming van artikel 45 vastgestelde aangiftetermijn is vastgesteld of overeengekomen'.

80 Zie Y.J.M. Pijpers, De reikwijdte van HR 25 juni 2010, BNB 2010/274 onder de nieuwe Successiewet, WPNR 2011, afl. 6891, p. 499 (noot 15) en M. Schuurman-van Nifferik, Waardering quasi-wettelijke vorderingen voor en na 1 januari 2010, Kwartaalbericht Estate Planning 2010/17, p. 6 en 8 (noot 25). Schuurman-van Nifferik ziet desalniettemin een rol voor de handmatige ventieltechniek als vangnetbepaling in het testament onder het motto 'baat het niet dan schaadt het niet'.

81 Blokland, Het Waarderingsbesluit Successiewet van 15 juni 2022, p. 17.

Indien inderdaad uitgegaan moet worden van een van deze twee lezingen, dan ontbreekt in het besluit echter de civielrechtelijke argumentatie waarom de quasi-wettelijke verdeling kennelijk wel de civielrechtelijke toets kan doorstaan als er wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling, maar dit kennelijk in andere gevallen niet per definitie het geval is. Ik zou menen dat de quasi-wettelijke verdeling (zijnde een van de twee varianten) – ongeacht de uitkomst van de verdeling – ofwel de civielrechtelijke toets doorstaat (waardoor vervolgens de conclusie, gelet op de parlementaire geschiedenis, kennelijk zou zijn dat de vorderingen uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling dan ook krachtens erfrecht zijn ontstaan), ofwel de civielrechtelijke toets niet doorstaat (en de vorderingen niet krachtens erfrecht zijn ontstaan).

Het voorgaande laat echter onverlet dat er naar mijn mening weldegelijk civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke vragen rijzen bij de quasi-wettelijke verdeling, zoals ook in deze bijdrage is gesignaleerd. Dit brengt mij dan ook bij de vraag of het besluit wellicht ook op een andere manier gelezen kan worden. De Staatssecretaris van Financiën bevestigt in onderdeel 4 van het besluit juist dat ook voor een testament met een quasi-wettelijke verdeling als hoofdregel geldt dat voor de heffing van erfbelasting geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap door de erfgenamen onderling, omdat de erfbelasting (onder verwijzing naar HR 2 januari 1903) een tijdstipbelasting is. Kennelijk zorgt het al dan niet doorstaan van de civielrechtelijke toets er bij de quasi-wettelijke verdeling niet voor dat op de hoofdregel voor de heffing van erfbelasting (dat geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap) bij de quasi-wettelijke verdeling per definitie een uitzondering wordt gemaakt. Men kan zich de vraag stellen of dit betekent dat het besluit voor de heffing van erfbelasting bij een quasi-wettelijke verdeling uitgaat van de onverdeeldeheid ten tijde van het overlijden van de erflater en in beginsel geen rekening houdt met de door de verdeling ontstane vorderingen en schulden uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling. Anders geformuleerd: dat ingevolge het besluit dus als uitgangspunt geldt – in de woorden van Gubbels en Van Vijfeijken – dat iedere erfgenaam voor zijn aandeel in de nalatenschap in de heffing wordt betrokken en de daaropvolgende verdeling op de verschuldigde erfbelasting geen invloed heeft.⁸² Ik benadruk hierbij ten overvloede dat – anders dan bij een wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling – er op het moment van overlijden van de erflater nog geen verdeling van de nalatenschap heeft plaatsgevonden. In het vervolg van het besluit lijkt de staatssecretaris (mede gelet op de parlementaire geschiedenis?) in wezen met zijn hand over zijn hart te strijken door goed te keuren dat op dit uitgangspunt (dat voor de heffing van erfbelasting geen rekening wordt gehouden met de verdeling van een nalatenschap nadien) toch een uitzondering wordt gemaakt en een

82 Van Vijfeijken & Gubbels, Cursus Belastingrecht, S&E.7.5.0.

tijdige renteafspraak die betrekking heeft op een door de uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling ontstane onderbedelingsvordering toch voor de heffing van de erfbelasting wordt gevolgd, namelijk (uitsluitend) in het geval dat wordt verdeeld conform de wettelijke verdeling en het testament in de mogelijkheid voorziet dat de erfgenamen onderling de rente bepalen of een afwijkende rente overeenkomen. In deze lezing heeft het besluit niet alleen gevolgen voor het wel of niet fiscaal volgen van de renteafspraak bij een quasi-wettelijke verdeling, maar leidt deze er ook toe dat voor de heffing van de erfbelasting geen rekening wordt gehouden met de door de uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling ontstane onderbedelingsvordering indien niet wordt verdeeld alsof sprake is van een wettelijke verdeling.

De consequentie van een dergelijke alternatieve lezing lijkt mij dan te zijn dat een handmatige ventielclausule – anders dan in de literatuur is geopperd – bij een quasi-wettelijke verdeling waarbij niet wordt verdeeld alsof sprake is van een wettelijke verdeling, waarschijnlijk geen uitkomst kan bieden om de fiscaal ongewenste gevolgen van het besluit te omzeilen. Immers: als in die situaties voor de heffing van de erfbelasting ingevolge het besluit bij uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap, wordt dus ook geen rekening gehouden met de door de verdeling ontstane onderbedelingsvordering uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling, laat staan met het ingevolge de handmatige ventielclausule gelegateerde vruchtgebruik van deze vordering.

Het blijft uiteraard de vraag hoe dit besluit van de staatssecretaris zich verhoudt tot de door de staatssecretaris gedane uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling van de per 1 januari 2010 gemoderniseerde Successiewet. Ook de alternatieve lezing van het besluit komt daarmee op gespannen voet te staan, temeer daar de staatssecretaris tijdens de modernisering van de Successiewet met de invoering van artikel 10 lid 5 SW⁸³ beoogd heeft om de (tijdens het leven van de langstlevende echtgenoot niet-opeisbare) vorderingen die ontstaan zijn uit hoofde van een quasi-wettelijke verdeling (bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot/schuldenaar) op gelijke wijze te behandelen als vorderingen die ontstaan zijn krachtens een ‘echte’ wettelijke verdeling. De bedoeling van artikel 10 lid 5 SW lijkt er, aldus Van Vijfeijken, toe te leiden dat de wetgever ook op een

quasi-wettelijke verdelingsvordering artikel 1 lid 3 SW van toepassing acht, maar dat onduidelijk blijft waar de wetgever dit destijds op gebaseerd heeft.⁸⁴

5 Slotsom

Bij de verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling waarbij aan de executeur een testamentaire last wordt opgelegd om de nalatenschap te verdelen, kan men zich de vraag stellen of er in wezen materieelrechtelijk niet uitsluitend sprake is van een afwikkelingsbewind in plaats van een testamentaire last. Vervolgens rijst de vraag of voor de heffing van de erfbelasting bij uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling rekening wordt gehouden met een verdeling door de afwikkelingsbewindvoerder. De fiscale besluitgever lijkt in het Waarderingsbesluit ervan uit te gaan dat bij uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap, en lijkt bij wijze van goedkeuring vervolgens slechts voor een specifieke situatie (verdeling conform de wettelijke verdeling) een uitzondering hierop te maken. Indien men van deze lezing van het besluit uitgaat, sorteert vervolgens de handmatige ventielclausule geen effect als veiligheidsklep bij een quasi-wettelijke verdeling waarbij niet wordt verdeeld alsof sprake is van een wettelijke verdeling. Immers: als ingevolge het besluit bij uitvoering van de quasi-wettelijke verdeling geen rekening wordt gehouden met de verdeling van de nalatenschap, wordt dus ook geen rekening gehouden met de door de verdeling ontstane onderbedelingsvordering uit hoofde van de quasi-wettelijke verdeling, laat staan met het ingevolge de handmatige ventielclausule gelegateerde vruchtgebruik van deze vordering. Zoals in de literatuur naar voren is gebracht, is het hoe dan ook verstandig om – indien men toch in het testament kiest voor een quasi-wettelijke verdeling – als vangnet een algemeen keuzelegaatstament op te nemen.

83 Art. 10 lid 1 en 5 SW luiden, voor zover hier relevant: ‘1. Al wat iemand ten koste van het vermogen van de erflater heeft verkregen in verband met een rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen waarbij de erflater of diens echtgenoot partij was, en alle goederen waarop de erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven, worden geacht krachtens erfrecht door overlijden te zijn verkregen, indien: (...) 5. Dit artikel is niet van toepassing voor zover het genot, bedoeld in het eerste lid, betrekking heeft op een onderbedelingsvordering die is ontstaan als gevolg van een verdeling van de volle eigendom van goederen en voor zover het nominale bedrag van de met de onderbedelingsvordering corresponderende overbedelingssschuld niet groter is dan de waarde van de overbedeling.’

84 Van Vijfeijken, De verdeling van een nalatenschap en art. 10, vijfde lid Successiewet, p. 212. Zie ook Van Vijfeijken & Gubbels, Cursus Belastingrecht, S&E.7.5.0.