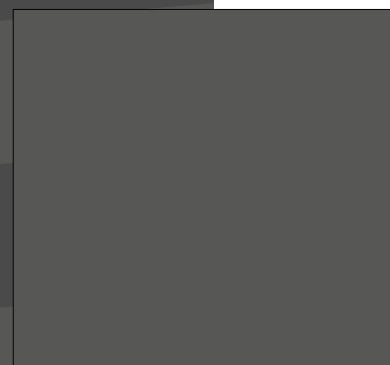
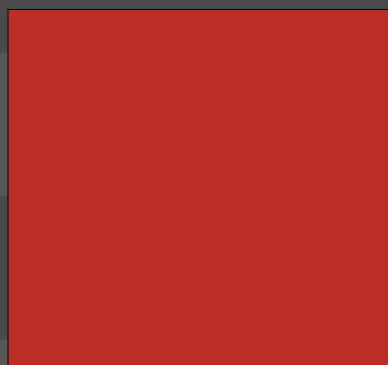
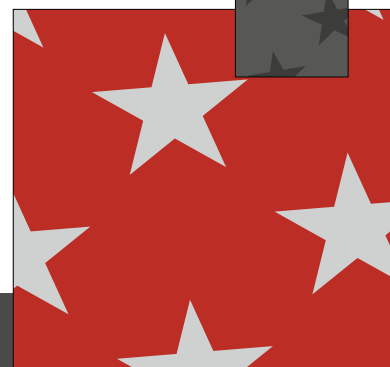


**NOB / LOF  
SCRIPTIEPRIJS**

**33**

**EEN MEER  
LEEVORMNEUTRAAL  
SCHENK- EN  
ERFBELASTINGSTELSEL**

**EEN ONDERZOEK NAAR  
DE INVULLING VAN  
HET PARTNERBEGRIIP,  
KINDBEGRIIP, TARIEVEN  
EN VRIJSTELLINGEN IN  
DE SUCCESSIEWET**



**BRITT LOUER**



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel

*Een onderzoek naar de invulling van het partnerbegrip, kindbegrip, tarieven en vrijstellingen in de Successiewet*

### **NOB/LOF Serie**

In deze serie verschijnen fiscale doctoraalscripties die bekroond zijn met de NOB/LOF Scriptieprijs. Deze prijs, ingesteld door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in samenwerking met het Landelijk Overleg Fiscalisten, is in 1992 in het leven geroepen voor studenten fiscaal recht en fiscale economie. De jury van de NOB/LOF Scriptieprijs bestaat dit jaar uit: prof. mr. G.T.K. Meussen (voorzitter van de jury), prof. dr. mr. M.F. de Wilde en mw. mr. C.P.M. van der Woude (voorzitter NOB).

# Een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel

*Een onderzoek naar de invulling van het partnerbegrip, kindbegrip, tarieven en vrijstellingen in de Successiewet*

Britt Louer LLM

 Wolters Kluwer

Deventer – 2024

Volledige citeerwijze:

Britt Louer LLM, *Een onderzoek naar de invulling van het partnerbegrip, kindbegrip, tarieven en vrijstellingen in de Successiewet (NOB/LOF Serie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: [www.wolterskluwer.nl/shop](http://www.wolterskluwer.nl/shop).

Ontwerp omslag: Orange House

© 2024, Wolters Kluwer Nederland B.V. Alle rechten voorbehouden.

Tekst- en datamining niet toegestaan.

Onze klantenservice kunt u bereiken via: [www.wolterskluwer.nl/klantenservice](http://www.wolterskluwer.nl/klantenservice).

Auteur(s) en uitgever houden zich aanbevolen voor inhoudelijke opmerkingen en suggesties. Deze kunt u sturen naar: [boeken-NL@wolterskluwer.com](mailto:boeken-NL@wolterskluwer.com).

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer Nederland B.V.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht ([www.reprorecht.nl](http://www.reprorecht.nl)).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer Nederland B.V. geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: [wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden](http://wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden).

Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt, is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via [wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies](http://wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies).

# Voorwoord

Voor u ligt mijn masterthesis over een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel. Het afgelopen jaar heb ik onderzoek gedaan naar de invulling van het partnerbegrip, het kindbegrip en de vrijstellingen en tarieven in de Successiewet. Deze thesis is geschreven ter afronding van de master Fiscaal Recht aan Tilburg University en is afgerond op 1 december 2023. In deze thesis ben ik uitgegaan van de wettekst uit 2023.

Al langere tijd ben ik geïnteresseerd in vraagstukken binnen de Successiewet. Het staat namelijk dichtbij, iedereen krijgt immers wel eens te maken met schenk- en/of erfbelasting. De maatschappelijke ontwikkelingen in Nederland, diverse wetenschappelijke artikelen en de jurisprudentie rondom het begrip kind zijn voor mij de aanleiding geweest onderzoek te doen naar het vormgeven van een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel.

Het schrijven van mijn masterthesis is een leerzame en zeer interessante ervaring geweest. Graag wil ik mevrouw mr. dr. N.C.G. Gubbels bedanken voor de prettige begeleiding tijdens het schrijven van mijn masterthesis. Tevens wil ik mevrouw prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken en mevrouw mr. dr. N.C.G. Gubbels enorm bedanken voor het geven van feedback, het delen en het mogelijk maken van het door mij uitgevoerde enquêteonderzoek naar de maatschappelijke opvattingen over de Successiewet. Daarnaast wil ik iedereen die mijn enquête ingevuld heeft, en in het bijzonder iedereen die mijn enquête gedeeld heeft, hiervoor bedanken. Ten slotte wil ik mijn vrienden, familie en collega's bedanken voor hun steun en belangstelling.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Britt Louer



## INHOUDSOPGAVE

<b>Voorwoord</b>	<b>V</b>
<b>Lijst met gebruikte afkortingen</b>	<b>XI</b>
<b>1 INLEIDING</b>	<b>1</b>
1.1 Aanleiding van het onderzoek	1
1.2 Probleemstelling en deelvragen	2
1.3 Operationalisering van de probleemstelling en het theoretisch kader	3
1.3.1 Toetsingskader	3
1.3.2 Operationalisering	3
1.3.2.1 Gelijkheidsbeginsel	3
1.3.2.2 Draagkrachtbeginsel	4
1.3.2.3 Leefvormneutraliteit	4
1.4 Relevantie van het onderzoek	4
1.4.1 Maatschappelijke relevantie	4
1.4.2 Wetenschappelijke relevantie	5
1.5 Afbakening	5
1.6 Onderzoek	5
1.7 Leeswijzer	6
<b>2 DE HUIDIGE SUCCESSIEWET EN HAAR GRONDSLAG</b>	<b>7</b>
2.1 Rechtsgrond	7
2.1.1 Draagkrachtbeginsel	7
2.1.2 Beginsel van de minste pijn	8
2.1.3 Buitenkansbeginsel	8
2.1.4 Profijtbeginsel	9
2.1.5 Loon-naar-werken-beginsel	9
2.2 Behandeling van partners	9
2.2.1 Partnerbegrip in de huidige Successiewet	9
2.2.2 Huidig tarief en vrijstelling	11
2.3 Behandeling van kinderen en kleinkinderen	11



---

2.3.1	Het huidige kindbegrip	11
2.3.2	Huidige tarieven en vrijstellingen	14
2.3.3	Parlementaire behandeling en rechtvaardigingsgronden tarieven en vrijstellingen	14
2.3.3.1	Tarieven	14
2.3.3.2	Vrijstellingen	16
2.4	Behandeling van derden	16
2.4.1	Huidige tarieven en vrijstellingen	17
2.4.2	Rechtvaardigingsgronden vrijstellingen	17
2.5	Tussenconclusie	17
<b>3</b>	<b>SAMENLEEVFORMEN BINNEN DE SUCCESSIEWET</b>	<b>19</b>
3.1	Civielrechtelijke en economische rechten en plichten tussen partners	19
3.1.1	Gehuwden	19
3.1.2	Ongehuwde samenwoners	20
3.2	Draagkrachtbeginsel in relatie tot leefvormen	22
3.3	Gelijkheidsbeginsel in relatie tot leefvorm	22
3.4	Parlementaire behandeling en rechtvaardigingsgronden tarieven en vrijstellingen	23
3.4.1	Tarieven	23
3.4.1.1	Geschiedenis behandeling partners in de tariefindeling	23
3.4.1.2	Rechtvaardigingsgronden tarieven	24
3.4.2	Vrijstellingen	24
3.4.2.1	Geschiedenis partnervrijstelling	24
3.4.2.2	Rechtvaardigingsgronden vrijstellingen	24
3.5	Tussenconclusie	25
<b>4</b>	<b>BIJZONDERE BEHANDELING NAAR WENSELIJK RECHT</b>	<b>27</b>
4.1	Maatschappelijke ontwikkelingen	27
4.2	Maatschappelijke opvattingen over de Successiewet	28
4.2.1	Maatschappelijke opvattingen in 2001	28
4.2.2	Maatschappelijke opvattingen in 2023	28
4.3	Kinderen in de Successiewet	29
4.3.1	Bijzondere behandeling van het kind	29
4.3.1.1	Maatschappelijke opvattingen	29
4.3.1.2	Buitenkansbeginsel	30
4.3.1.3	Verzorgingsgedachte	30
4.3.2	Het begrip 'kind' naar wenselijk recht	31
4.3.2.1	Fiscaal meerouderschap	31
4.3.2.2	Niet-erkende biologische kinderen	32
4.3.2.3	(Ex)-(quasi)-stiefkinderen en (ex)-(quasi)-schoonkinderen	32

4.4	Partners in de Successiewet	34
4.4.1	Bijzondere behandeling van de partner	34
4.4.1.1	Maatschappelijke opvattingen	34
4.4.1.2	Buitenkansbeginsel	35
4.4.2	Het partnerbegrip	35
4.4.2.1	Antimisbruikbepaling	35
4.4.2.2	Samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract	37
4.4.2.3	Latrelaties	38
4.4.2.4	Jurisprudentie	39
4.5	De positie van derden in de Successiewet	40
4.6	Tussenconclusie	41
<b>5</b>	<b>TARIEVEN EN VRIJSTELLINGEN NAAR WENSELIJK RECHT</b>	<b>43</b>
5.1	Bouwstenen voor een beter belastingstelsel	43
5.1.1	Kindvrijstelling	43
5.1.2	Partnervrijstelling	44
5.1.3	Kleinkindvrijstelling	44
5.1.4	Tarieven	45
5.2	Lifetime-vrijstelling	45
5.3	Rechtsvergelijking	46
5.3.1	België (Vlaanderen)	46
5.3.2	Duitsland	47
5.3.3	Spanje	47
5.4	Nalaten door alleenstaanden	48
5.5	Uniform tarief	49
5.6	Tussenconclusie	49
<b>6</b>	<b>CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN</b>	<b>51</b>
6.1	Conclusies deelvragen	51
6.1.1	Deelvraag 1: Hoe ziet het stelsel van de huidige Nederlandse schenk- en erfbelasting eruit en wat is haar rechtsgrond?	51
6.1.2	Deelvraag 2: Welke rechten en plichten bestaan bij de verschillende samenlevingsvormen en wat zijn de rechtvaardigingsgronden van een bijzondere behandeling binnen de huidige Successiewet?	52
6.1.3	Deelvraag 3: Ten aanzien van welke groep(en) is, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen, opvattingen en rechtsbeginselen, een bijzondere behandeling binnen de Successiewet naar wenselijk recht gerechtvaardigd?	53
6.1.4	Deelvraag 4: Welke aanbevelingen op het gebied van leefvormneutraliteit worden in de literatuur gedaan voor de invulling van de vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting?	54

---

6.2	Conclusies en aanbevelingen hoofdvraag	55
6.2.1	Deel 1 hoofdvraag: Is het gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen wat betreft leefvorm op basis van de rechtsgrond en rechtsbeginselen gerechtvaardigd partners en kinderen anders te behandelen en te belasten in de Successiewet dan derden?	55
6.2.2	Deel 2 hoofdvraag: En in hoeverre is het wenselijk op dit punt een meer leefvormneutraal stelsel van schenk- en erfbelasting te creëren en op welke wijze kan dit vormgegeven worden?	55
6.2.2.1	Generieke vrijstelling voor iedere verkrijger	55
6.2.2.2	Kindvrijstelling	56
6.2.2.3	Vrijstelling kleinkind	56
6.2.2.4	Partnervrijstelling	57
6.2.2.5	Overige vrijstellingen	57
6.2.2.6	Tarieven	58
6.2.2.7	Concept wettekst aanpassing partnerbegrip	58
6.2.2.8	Concept wettekst kindbegrip	59
	<b>Bijlage: Rapportage enquêteonderzoek oktober 2023</b>	<b>61</b>
	<b>Geraadpleegde literatuur</b>	<b>109</b>

## LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Aant.	Aantekening
A-G	Advocaat-generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CPB	Centraal Planbureau
D66	Democraten 66
ECLI	European Case Law Identifier
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
FBR	Formeel Belastingrecht
FJR	Tijdschrift voor Familie- en Jeugdrecht
FTV	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
H.	Hoofdstuk
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad
JERF Actueel	Jurisprudentie Erfrecht
Lat	Living-apart-together
M.nt.	Met noot
MvT	Memorie van toelichting
NJB	Nederlands Juristenblad
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
O.g.v.	Op grond van
Par.	Paragraaf
P.	Pagina
PvdA	Partij van de Arbeid
R.o.	Rechtsoverweging
Sdu	Staatsdrukkerij en Uitgeverij
S&E	Schenk- en erfbelasting
Stb.	Staatsblad
SW	Successiewet

V-N	Vakstudie Nieuws
VVD	Volkspartij voor de Vrijheid en Democratie
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WODC	Wetenschappelijk Onderzoek- en Datacentrum
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

# 1 Inleiding

In dit hoofdstuk volgt de achtergrondinformatie van het onderzoek.

## 1.1 Aanleiding van het onderzoek

De Successiewet regelt de heffing van schenk- en erfbelasting. De belangrijkste rechtsgrond voor deze belastingheffing is gelegen in het draagkrachtbeginsel. Indien een natuurlijk persoon bijvoorbeeld loon uit arbeid ontvangt, vermeerderd zijn draagkracht en wordt hij in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. Zodra hij overlijdt en zijn gespaarde vermogen nalaat aan zijn erfgenamen, neemt de draagkracht van de erfgenamen toe. De erfenis vergroot immers de bestedingscapaciteit van de erfgenamen.<sup>1</sup> Het op subjectieve wijze heffen naar draagkracht rechtvaardigt de heffing van erfbelasting.<sup>2</sup>

In de erfbelasting bestaan verschillende vrijstellingen en tarieven afhankelijk van de familierechtelijke betrekking met de erflater. Aanzienlijk minder belasting is verschuldigd indien een erfenis ontvangen wordt in de hoedanigheid van 'partner' of 'kind'. Indien de erflater vermogen nalaat aan een kennis of goede vriend, is dus meer erfbelasting verschuldigd. Het huidige stelsel is daarmee vooral gericht op traditionele gezinnen. De samenleving is echter sinds de invoering van het huidige erfbelastingstelsel aanzienlijk veranderd. In de huidige samenleving zijn immers meer alleenstaanden, latrelaties en ongehuwd samenwonenden.<sup>3</sup> De vraag rijst daarom of het huidige stelsel van de Successiewet, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen, nog wel van deze tijd is of dat de veranderende samenleving vraagt om herziening van de vrijstellingen, tarieven, het partnerbegrip en het begrip kind in de Successiewet.

In mei 2020 verscheen het synthesrapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' van het Ministerie van Financiën. In dit rapport is onder andere aandacht besteed aan het creëren van een meer leefvormneutraal stelsel in de Successiewet.<sup>4</sup> Ook in 2009 is een mogelijke wijziging van de Successiewet in het kader van een meer leefvormneutraal stelsel al aan de orde gekomen.<sup>5</sup> In diverse verkiezingsprogramma's van politieke partijen wordt tevens gestreefd naar een meer leefvormneutraal stelsel van de Successiewet. Zo pleitte de VVD in 2021 voor het verlagen van de tarieven in de

1 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.b.

2 Van Vijfeijken, *WPNR* 2004/6576, par. 2.

3 Van Vijfeijken, *WFR* 2020/153, par. 3 en 'Worden we individualistischer?', *cbs.nl* (2017).

4 Fichebundel beleidsopties 1 mei 2020 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', fiche 93 en 96.

5 *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 40.

Successiewet voor alleenstaanden zonder kinderen die hun vermogen wensen na te laten aan vrienden of kennissen.<sup>6</sup> In het verkiezingsprogramma van 2023 gaat de VVD niet meer in op deze mogelijke verandering.<sup>7</sup> D66 pleitte in 2015 al voor verlaging van erfbelasting voor alleenstaanden.<sup>8</sup> In het verkiezingsprogramma 2023 streeft D66 naar het fiscaalvriendelijk nalaten aan een goede vriend door alleenstaanden.<sup>9</sup> Daarnaast streven zij naar een progressievere belastingheffing en een uniform tarief in de Successiewet.<sup>10</sup> Voor partners en kinderen geldt dan wel een hogere vrijstelling.<sup>11</sup> Tevens pleiten zij voor een wettelijke regeling voor meerouderschap en -gezag, waarbij een derde of vierde ouder juridisch ook mogelijk is.<sup>12</sup> GroenLinks en PvdA pleiten voor een 'eerlijkere' erfbelasting; belasting op grote vermogens omhoog en kleine vermogens omlaag.<sup>13</sup> Het kabinet heeft in juni 2022 aangegeven op dat moment niet voornemens te zijn de wijze van belastingheffing op erfenissen die afkomstig zijn van alleenstaanden te wijzigen, omdat dit het stelsel complexer zou maken en het budgettaire implicaties tot gevolg heeft.<sup>14</sup> Dit is een politiek argument. Naar mijn mening is het van belang dat een stelsel rechtvaardig is, zodat ik geïnteresseerd ben om daar onderzoek naar te doen.

## 1.2 Probleemstelling en deelvragen

De probleemstelling van dit onderzoek luidt: *'Is het gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen wat betreft leefvorm op basis van de rechtsgrond en rechtsbeginselen gerechtvaardigd partners en kinderen anders te behandelen en te belasten in de Successiewet dan derden? En in hoeverre is het wenselijk op dit punt een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel te creëren en op welke wijze kan dit vormgegeven worden?'*

De probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

- *Hoe ziet het stelsel van de huidige Nederlandse schenk- en erfbelasting eruit en wat is haar rechtsgrond?*
- *Welke rechten en plichten bestaan bij de verschillende samenlevingsvormen en wat zijn de rechtvaardigingsgronden van een bijzondere behandeling van de partner binnen de huidige Successiewet?*
- *Ten aanzien van welke groep(en) is, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen, opvattingen en rechtsbeginselen, een bijzondere behandeling binnen de Successiewet naar wenselijk recht gerechtvaardigd?*

6 Verkiezingsprogramma 2021-2025 VVD 'Nieuwe keuzes voor een nieuwe tijd', p. 70.

7 Verkiezingsprogramma 2023 VVD 'Keuze voor een optimistische toekomst'.

8 Van der Groot (2015), 'D66 wil erfbelasting voor alleenstaande verlagen', NU.nl.

9 Verkiezingsprogramma 2023-2027 D66, 'Nieuwe energie voor Nederland', p. 130.

10 Een uniform tarief houdt een gelijk tarief voor iedereen in.

11 Verkiezingsprogramma 2023-2027 D66, 'Nieuwe energie voor Nederland', p. 41.

12 Verkiezingsprogramma 2023-2027 D66, 'Nieuwe energie voor Nederland', p. 129.

13 Verkiezingsprogramma 2023 GroenLinks en PvdA 'Samen voor een hoopvolle toekomst', p. 102.

14 Brief Minister voor Rechtsbescherming van 22 juni 2022, nr. 4048257, V-N 2022/34.13.

- Welke aanbevelingen op het gebied van leefvormneutraliteit worden in de literatuur gedaan voor de invulling van de vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting?

### 1.3 Operationalisering van de probleemstelling en het theoretisch kader

#### 1.3.1 Toetsingskader

Het toetsingskader van dit onderzoek bestaat uit de rechtsgrond van de Successiewet, de rechtsgrond van de behandeling van partners en kinderen in de schenk- en erfbelasting en algemene rechtsbeginselen als het draagkrachtbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Aan de hand hiervan is onderzocht of het huidige stelsel gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen (nog) in overeenstemming is met deze beginselen en voor zover dat niet het geval is, hoe het stelsel van de erfbelasting kan worden aangepast.

#### 1.3.2 Operationalisering

##### 1.3.2.1 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel is onderverdeeld in horizontale en verticale gelijkheid. Horizontale gelijkheid houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. De gelijkheid van gevallen vloeit voort uit gelijke kenmerken tussen gevallen. Verticale gelijkheid houdt in dat ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Een ongelijke behandeling tussen gelijke gevallen is enkel toegestaan indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat. Het gaat eveneens om wat maatschappelijk gewenst en aanvaardbaar is.<sup>15</sup>

Vaak bestaat onduidelijkheid over wanneer gevallen gelijk zijn en waaruit de gelijke dan wel ongelijke behandeling dient te bestaan.<sup>16</sup> De civielrechtelijke verschillen tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners zijn groter dan de feitelijke verschillen. Verdere onderbouwing volgt in de loop van het onderzoek. Tussen gehuwden bestaat juridisch een grotere mate van een zorgplicht dan tussen ongehuwde samenwoners.<sup>17</sup> Dit verschil wordt feitelijk kleiner naarmate ongehuwde samenwoners langer samenwonen. Tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners enerzijds en derden anderzijds bestaat een groter verschil. Duidelijk is dan ook dat gehuwden en/of samenwoners niet volledig gelijk zijn aan derden. Het zijn hiermee ongelijke gevallen. Binnen deze laatste groep bestaat, buiten de verplichting naar minderjarige kinderen, immers geen zorgplicht. De vraag is of en in welke mate de verschillen relevant zijn voor de behandeling in de Successiewet.<sup>18</sup>

15 Poelmann (2023), FBR.4.4.0 en Happé (1996), p. 286-309.

16 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 29.

17 De wettelijke bepalingen van titel 1.6 BW.

18 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 29.



### 1.3.2.2 Draagkrachtbeginsel

Zowel de rechtsgrond voor de heffing van inkomstenbelasting als de heffing van schenk- en erfbelasting is gelegen in het draagkrachtbeginsel.<sup>19</sup> Als gevolg hiervan vindt belastingheffing plaats naar verhouding van ieders mogelijkheid tot het betalen van belasting, ook wel de financiële draagkracht. Het begrip draagkracht kan gedefinieerd worden als 'dat zij wordt gevormd door de omvang van de individueel beschikbare middelen tot behoeftebevrediging, voor zover zij niet voor een naar maatschappelijke opvatting minimale levensstandaard nodig zijn'.<sup>20</sup>

Het draagkrachtbeginsel streeft naar verticale gelijkheid. Bij een hogere draagkracht dient immers meer bijgedragen te worden aan belastingheffing dan bij een lagere draagkracht. Het beginsel streeft naar heffing van iedere draagkrachtvermeerdering.<sup>21</sup>

### 1.3.2.3 Leefvormneutraliteit

In de literatuur bestaat geen eenduidige definitie van het begrip 'leefvormneutraliteit'. Onder leefvormneutraliteit in het kader van individuele belastingheffing, kan een heffingsmethode worden verstaan waarin alle individuen onafhankelijk van hun leefvorm fiscaal gelijk worden behandeld.<sup>22</sup> In dit onderzoek ga ik er voor de uitleg van het begrip 'leefvormneutraliteit' vanuit dat een persoonlijke keuze van een belastingplichtige voor een bepaalde leefvorm, zo min mogelijk beïnvloed zou mogen worden door fiscale motieven. Zo zou het aangaan van een huwelijk in tegenstelling tot het kiezen voor een latrelatie zo min mogelijk beïnvloed mogen worden door fiscale motieven.

## 1.4 Relevantie van het onderzoek

### 1.4.1 Maatschappelijke relevantie

De huidige wetssystematiek is sterk gericht op traditionele gezinnen, waarbij de heffing van schenk- en erfbelasting afhangt van de samenlevingsvorm en familierechtelijke betrekking tussen de verkrijger en de schenker of erflater. Vanwege de veranderende maatschappij is het onderzoek naar de overeenstemming van het huidige stelsel met haar rechtsgrond relevant. Daarnaast is het onderzoek naar het creëren van een meer leefvormneutraal stelsel van schenk- en erfbelasting maatschappelijk relevant. Dit blijkt uit het bouwstenenrapport voor een beter belastingstelsel en

19 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.b en L.G.M. Stevens (2020), par. 1.2.

20 Hofstra (1992), p. 95 en 96.

21 Eerste Kamer, Rapport van de Commissie Draagkracht (2021), p. 12.

22 Caminada & L.G.M. Stevens, *WFR* 2017/50.

diverse verkiezingsprogramma's van politieke partijen.<sup>23</sup> Een grote ongelijkheid tussen belastingplichtigen is immers onwenselijk. Een overheidsbeleid zou geen sturende werking op een keuze in leefvorm mogen hebben.<sup>24</sup> Het is daarmee in het belang van belastingplichtigen onderzoek te doen naar het huidige stelsel en de wenselijke aanpassingen daarvan. Dit alles maakt het onderzoek maatschappelijk relevant.

#### 1.4.2 *Wetenschappelijke relevantie*

Het onderzoek is wetenschappelijk relevant, omdat tot op de dag van vandaag geen eenduidig antwoord bestaat op de vraag of en op welke wijze het stelsel van de schenk- en erfbelasting meer leefvormneutraal kan worden ingericht. Zo bestaat bijvoorbeeld geen heldere actuele visie voor de wijze van behandeling van partners in deze wet.<sup>25</sup> Het onderzoek kan leiden tot aanpassingen of aanbevelingen van het stelsel in de schenk- en erfbelasting. Daarnaast kan het bijdragen aan een rechtvaardiger belastingstelsel en de rol van leefvormen hierin.

#### 1.5 **Afbakening**

Het onderzoek richt zich op een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel. Niet ingegaan wordt op andere discussiepunten die gelden binnen dit stelsel. Met name wordt ingegaan op de erfbelasting, niet ingegaan wordt op de inkomstenbelasting. Het onderzoek richt zich daarnaast met name op de behandeling van partners en/of alleenstaanden in relatie tot het partnerbegrip, de behandeling van kinderen en de vrijstellingen en tariefgroepen.

#### 1.6 **Onderzoek**

Zoals hiervoor uiteengezet staat het schenk- en erfbelastingstelsel vanwege de veranderende samenleving onder druk. In 2001 is onderzoek gedaan naar de maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting.<sup>26</sup> Dit onderzoek is gelet op de maatschappelijke ontwikkeling mogelijk verouderd. Daarom heb ik een enquêteonderzoek naar de huidige maatschappelijke opvattingen over de Successiewet gedaan. De antwoorden uit het enquêteonderzoek dienen inzicht te verschaffen in de huidige opvattingen van burgers over het Nederlandse schenk- en erfbelastingstelsel. Bij het opzetten van de enquête heb ik mij laten inspireren door het onderzoek uit 2001 en heb ik gebruikgemaakt van het programma 'Qualtrics'.

23 Fichebundel beleidsopties 1 mei 2020 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', fiche 93 en 96, Verkiezingsprogramma 2023 VVD 'Keuze voor een optimistische toekomst', Verkiezingsprogramma 2023-2027 D66, 'Nieuwe energie voor Nederland' en verkiezingsprogramma 2023 GroenLinks en PvdA 'Samen voor een hoopvolle toekomst'.

24 *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 40, p. 21.

25 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 2 en 3.

26 Het onderzoek van Motivaction International B.V. geanalyseerd door R. van Ossenbruggen en K. de Rooij, 'Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting'.

Het enquêteonderzoek is uitgezet van 6 oktober 2023 tot en met 19 oktober 2023 en ingevuld door 831 respondenten. In het onderzoek is onderscheid gemaakt naar leeftijd, waarbij de respondenten zijn onderverdeeld in zes leeftijdscategorieën. Daarnaast is onderscheid gemaakt naar de beroepssector van de respondenten; namelijk in accountants- en belastingadvieskantoor, de Belastingdienst, notariaat of advocatuur, anders in de financiële dienstverlening, anders, student en niet werkenden. In de bijlage van deze masterthesis is een uitgebreide rapportage van het enquêteonderzoek weergegeven.

### 1.7 Leeswijzer

Het tweede hoofdstuk ziet op het huidige Nederlandse schenk- en erfbelastingstelsel. Tevens wordt ingegaan op de rechtsgrond van de Successiewet. In het derde hoofdstuk volgen de civielrechtelijke en economische rechten en plichten tussen partners. Daarnaast wordt ingegaan op de rechtvaardigingsronden van de tarieven en vrijstelling van de partner in de Successiewet. In het volgende hoofdstuk is aan de hand van het toetsingskader en de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen onderzocht welke groep(en) naar wenselijk recht een bijzondere behandeling rechtvaardigen. In hoofdstuk vijf wordt ingegaan op de aanbevelingen in de literatuur en de resultaten uit mijn enquêteonderzoek in het kader van een meer leefvorm-neutraal stelsel met betrekking tot de vrijstellingen en tarieven. Tevens wordt een rechtsvergelijking gemaakt. In hoofdstuk vier en vijf zijn dus de resultaten van mijn enquêteonderzoek verwerkt. Het laatste hoofdstuk bestaat uit de conclusies van het onderzoek. Daarin geef ik mijn aanbevelingen aan de wetgever.

## 2 De huidige Successiewet en haar grondslag

Nederland hanteert een verkrijgersbelasting; de verkrijging is het uitgangspunt voor de verschuldigde belasting. Bij een verkrijgersbelasting kan onderscheid gemaakt worden in tarieven en vrijstellingen door rekening te houden met de soort verkrijger.<sup>1</sup> In dit hoofdstuk volgen de rechtsgrond van de huidige Successiewet en de behandeling van partners, kinderen en derden in de huidige Successiewet.

### 2.1 Rechtsgrond

De belangrijkste rechtsgrond van de Successiewet is het draagkrachtbeginsel.<sup>2</sup> Dit beginsel geeft een juridische rechtvaardiging aan de heffing van schenk- en erfbelasting.<sup>3</sup> Naast het draagkrachtbeginsel wordt aandacht besteed aan overige rechtsgronden. (Nog) niet ingegaan wordt op de rechtvaardigingsgronden voor de verschillende vrijstellingen en tarieven.<sup>4</sup>

#### 2.1.1 Draagkrachtbeginsel

Draagkracht kan geformuleerd worden als 'de behoeftebevrediging waartoe een inkomen de belastingbetaler in staat stelt, voor zover deze behoeftebevrediging niet voortvloeit uit dat deel van het inkomen dat benodigd is om in het minimale levensonderhoud te voorzien'.<sup>5</sup> Het draagkrachtbeginsel kan gekoppeld worden aan het gelijkheidsbeginsel.<sup>6</sup> Iedere gelijke draagkracht dient gelijk te worden belast.<sup>7</sup>

In 1916 stelde de Minister van Financiën dat de Successiewet in feite een aanvulling is op de inkomstenbelasting, omdat een erfenis volgens de minister vergelijkbaar is met buitengewoon hoge inkomsten. Gesteld werd dat voor zover in de inkomstenbelasting rekening wordt gehouden met draagkracht, in de Successiewet ook rekening gehouden dient te worden met draagkracht.<sup>8</sup> Het draagkrachtbeginsel blijkt

1 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 45.

2 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.b.

3 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 46.

4 In hoofdstuk 3 volgen de rechtvaardigingsgronden voor de tarieven en de vrijstelling van de partner. In par. 2.2 de rechtvaardigingsgronden voor de tarieven en vrijstellingen van kinderen, kleinkinderen en overige verkrijgers.

5 Kertzman (1979), p. 38.

6 In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op het gelijkheidsbeginsel.

7 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 28.

8 *Kamerstukken II 1915/16*, 201, nr. 7, p. 71.

nog steeds de rechtsgrond van de Successiewet.<sup>9</sup> Tevens wordt de sluisgedachte aangehaald als rechtsgrond; een vermogenstoename dient ofwel via de sluis van de inkomstenbelasting in de heffing te worden betrokken, ofwel via de sluis van de Successiewet.<sup>10</sup> In de sluisgedachte kan het draagkrachtbeginsel worden gezien.

De Successiewet sluit aan bij de draagkracht van de verkrijger. Een erfenis of schenking leidt immers tot draagkrachtvermeerdering bij de verkrijger.<sup>11</sup> De hoogte van het tarief in de Successiewet is afhankelijk van de hoogte van de verkrijging.<sup>12</sup> Dit noemt men de tweede progressie, waarbij een hoger tarief geldt voor een grotere verkrijging. Geen rekening wordt gehouden met de derde progressie; het inkomen en vermogen van de verkrijger vóór de verkrijging.<sup>13</sup>

### 2.1.2 *Beginsel van de minste pijn*

In 1776 stelde Adam Smith al dat iedere belasting geheven moet worden op de wijze en tijd die voor de belastingplichtige het meest geschikt lijkt.<sup>14</sup> De achtergrond is dat tegen heffing van schenk- en erfbelasting vanuit economisch perspectief weinig weerstand bestaat, omdat verkrijgers bevoorreed worden door de verkrijging en de belasting voldaan kan worden uit de verkrijging. Gesteld wordt dat de heffing hiermee niet direct op het besteedbaar inkomen van de verkrijger drukt, waardoor de verkrijger geen 'pijn' voelt. Verschillende auteurs in de literatuur vinden het beginsel van de minste pijn echter geen rechtsgrond voor de Successiewet. Het lijkt meer een bijdrage aan de wijze waarop belasting geheven moet worden.<sup>15</sup> Ik deel deze mening, het overlijden van naasten wordt immers al als zeer pijnlijk ervaren. De erfbelasting wordt bovendien gezien als de meest gehate belasting.<sup>16</sup>

### 2.1.3 *Buitenkansbeginsel*

Het buitenkansbeginsel<sup>17</sup> houdt in dat het rechtvaardig wordt geacht belasting te heffen naar aanleiding van de bevoorrechte positie waarin de verkrijger verkeert als gevolg van een schenking of erfenis.<sup>18</sup> De staatssecretaris stelt dat 'het gerechtvaardigd is belasting te heffen over vermogen dat iemand zomaar, zonder het leveren van inspanning is toegefallen'. Hierin ligt volgens de staatssecretaris het buitenkansbeginsel besloten.<sup>19</sup> De Raad van State stelt echter, mijns inziens terecht, dat het buitenkansbeginsel geen rechtsgrond voor de Successiewet meer biedt vanwege

9 *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 2 en Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9.*

10 *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9, p. 6.*

11 Voor het bepalen van de Nederlandse belastingplicht in de Successiewet wordt echter o.g.v. artikel 1 SW aangeknoopt bij de woonplaats van de erflater of de schenker in plaats van de verkrijger. Deze mismatch valt buiten het bereik van mijn onderzoek.

12 Artikel 21 juncto artikel 24 SW.

13 *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9, p. 7.*

14 Smith (2003), p. 1044.

15 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.c.

16 Financieel Dagblad 17 februari 2009 'Erfbelasting meest gehate heffing', fd.nl.

17 Ook wel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging.

18 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.d.

19 *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9, p. 6.*

de veranderende verwachtingspatronen in de samenleving en door de continuïteitsgedachte.<sup>20</sup> Niet iedere verkrijging zal immers als buitenkans worden ervaren.<sup>21</sup> Ook het buitenkansbeginsel lijkt mij daarom meer een bijdrage aan de wijze van belastingheffing.

#### 2.1.4 Profijtbeginsel

Het profijtbeginsel wordt ook genoemd als rechtsgrond van de Successiewet. Dit beginsel is erop gericht dat belastingheffing plaats mag vinden naar de mate waarin belastingplichtigen profijt hebben van overheidswerkzaamheden.<sup>22</sup> De Successiewet knoopt echter aan bij de woonplaats van de erflater of schenker. Dit beginsel gaat niet op indien de verkrijger in het buitenland woont, nu geen profijt van de Nederlandse overheidswerkzaamheden bestaat.<sup>23</sup> Het is naar mijn mening vanuit de Successiewet bezien dan ook geen rechtsgrond. Bovendien wordt dit beginsel niet aangehaald in de parlementaire behandeling.

#### 2.1.5 Loon-naar-werken-beginsel

Het loon-naar-werken-beginsel stelt dat als inkomsten uit arbeid belast worden, verkrijgingen om niet zeker ook belast dienen te worden.<sup>24</sup> Dit beginsel werd bij de invoering van de nieuwe Successiewet in 1956 als rechtsgrond aangehaald.<sup>25</sup> Volgens de Raad van State is dit beginsel als zodanig ontoereikend voor de rechtvaardiging van de heffing van schenk- en erfbelasting.<sup>26</sup> De Boer en Sonneveldt merken mijns inziens terecht op dat het enkele feit dat iemand een bate verkrijgt zonder het verrichten van een tegenprestatie, op zichzelf nog geen rechtvaardiging is voor belastingheffing.<sup>27</sup> Het lijkt mij daarom meer een uitwerking van het draagkrachtbeginsel dan een individuele rechtsgrond van de Successiewet.

## 2.2 Behandeling van partners

In deze paragraaf volgt de uiteenzetting van het huidige partnerbegrip, de tarieven en de vrijstelling in de Successiewet.<sup>28</sup>

### 2.2.1 Partnerbegrip in de huidige Successiewet

Uit artikel 5a AWR volgt wie worden aangemerkt als partner voor de belastingwetgeving. Het partnerbegrip in de Successiewet wijkt hier in artikel 1a SW op onderdelen

20 Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 4, p. 2.

21 Denk aan verkrijging door de partner.

22 Wijtvliet, WFR 2021/58, par. 3.2.

23 Artikel 1 lid 1 SW.

24 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.e.

25 Kamerstukken II 1948/49, 915, nr. 3, p. 14.

26 Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 4, p. 2.

27 Boer (2008), p. 39 en Sonneveldt (2021), par. 1.2, p. 23.

28 Alle bedragen zijn gebaseerd op de wet zoals deze geldt in 2023.

van af. Men kan slechts met één persoon kwalificeren als partner.<sup>29</sup> De oudste verbintenis gaat voor.<sup>30</sup>

Echtgenoten en geregistreerde partners kwalificeren zonder nadere voorwaarden als partners.<sup>31</sup> Ongehuwde samenwoners worden aangemerkt als partners indien zij voldoen aan de voorwaarden in artikel 1a lid 1 sub a tot en met e SW. De belangrijkste voorwaarden zijn inschrijving op hetzelfde woonadres en een wederzijdse zorgplicht voortvloeiend uit een notarieel samenlevingscontract. Onder een wederzijdse zorgplicht wordt ten minste het bijdragen naar vermogen of inkomen aan de gemeenschappelijke huishouding verstaan.<sup>32</sup> Zij strekt zich uit tot de verplichting te voorzien in elkaars levensonderhoud.<sup>33</sup> Voor de erfbelasting geldt dat de samenwoners minimaal zes maanden voorafgaand aan het overlijden van een van hen aan de voorwaarden uit artikel 1a lid 1 SW moeten voldoen om te kwalificeren als partner. Voor de schenkbelasting geldt een termijn van twee jaar.<sup>34</sup>

Ongehuwde samenwoners zonder samenlevingscontract zijn partners indien zij op het tijdstip van overlijden of schenking een onafgebroken periode van minimaal vijf jaar staan ingeschreven op hetzelfde woonadres.<sup>35</sup> Een materiële wederzijdse zorgplicht wordt na vijf jaar aanwezig geacht. Hieruit kan worden opgemaakt dat de wetgever een zorgplicht van belang acht om te voldoen aan het partnerbegrip.<sup>36</sup> Dit volgt ook uit een recent arrest waarin belanghebbende niet als partner voor de Successiewet werd aangemerkt omdat een wederzijdse zorgplicht ontbrak. Volgens het hof ontbrak de wederzijdse zorgplicht omdat daarover in het samenlevingscontract niks was geregeld.<sup>37</sup> Opmerkelijk is nog dat het 'feitelijk' samenwonen niet vereist is. Dit kan leiden tot misbruiksituaties.<sup>38</sup>

Partnerschap ziet op het 'duurzaam samensmelten van het sociale en economische leven' van twee personen.<sup>39</sup> Uit de parlementaire behandeling en literatuur volgt dat 'de vermogensrechtelijke rechten van ongehuwde samenwonenden zo divers zijn dat het onwenselijk en onjuist zou zijn om ze in de fiscale sfeer aan elkaar te koppelen'.<sup>40</sup> Daarnaast worden ongehuwde samenwoners ook voor regelingen, zoals de sociale

29 Vastgelegd in artikel 1a lid 1 SW. Zie ook Gubbels, *WPNR* 2022/7366, *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 33 en *Stb.* 2010, 873.

30 Artikel 5a lid 5 AWR.

31 Artikel 5a lid 1 sub a AWR. Als gesproken wordt van gehuwden worden ook geregistreerde partners bedoeld.

32 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 13, p. 2.

33 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 28.

34 Artikel 1a lid 2 SW.

35 Artikel 1a lid 1 juncto lid 3 SW. Zij dienen tevens aan de voorwaarden in artikel 1a lid 1 sub a, b, d en e SW te voldoen.

36 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.1.1.0.C.c.

37 HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1810, *V-N* 2023/2.12, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

38 Gubbels, *FJR* 2013/3.

39 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 31.

40 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 238 en *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 8-9.

zekerheid, anders behandeld dan gehuwden.<sup>41</sup> Daartegenover staat dat men, onder andere vanwege maatschappelijke ontwikkelingen, ongehuwde samenwoners niet nadeliger wil behandelen dan gehuwden.<sup>42</sup>

### 2.2.2 *Huidig tarief en vrijstelling*

Gehuwden zijn van rechtswege elkaars erfgenaam.<sup>43</sup> In een testament kan hiervan worden afgeweken. Ongehuwde samenwoners zijn niet van rechtswege elkaars erfgenaam, zij zijn immers niet opgenomen in het wettelijk erfrecht.<sup>44</sup> Zij zijn slechts erfgenaam indien bepaald in het testament.

Voor partners geldt een erfbelastingvrijstelling van € 723.526.<sup>45</sup> Deze vrijstelling wordt verminderd indien de langstlevende een nabestaandenpensioen ontvangt. Uit de wet volgt de berekening van deze vermindering; de vrijstelling bedraagt na imputatie minimaal € 186.915.<sup>46</sup> Voor de schenkbelasting geldt een vrijstelling van € 2.418.<sup>47</sup>

De huidige tariefstructuur bevat twee tariefgroepen met elk twee tariefschijven.<sup>48</sup> Onder tariefgroep I vallen de partner, kinderen en kleinkinderen. De overige verkrijgers vallen onder tariefgroep II.<sup>49</sup> In 2007 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het onderscheid in tariefgroepen niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.<sup>50</sup> Na toepassing van een vrijstelling geldt voor partners een tarief van 10% bij een belaste verkrijging tot € 138.642, over het meerdere wordt 20% geheven.<sup>51</sup>

## 2.3 **Behandeling van kinderen en kleinkinderen**

In deze paragraaf volgt de uiteenzetting van het huidige kindbegrip en de tarieven en vrijstellingen van kinderen en kleinkinderen met hun grondslag.<sup>52</sup>

### 2.3.1 *Het huidige kindbegrip*

Van juridisch ouderschap wordt gesproken indien het kind en zijn ouders in familie-rechtelijke betrekking tot elkaar staan.<sup>53</sup> Onder kinderen worden 'een eerstegraads

41 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 8-9.

42 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 229-238.

43 Artikel 4:10 lid 1 sub a BW.

44 Artikel 4:10 lid 1 BW.

45 Artikel 32 lid 1 onder 4 sub a SW.

46 Artikel 32 lid 2 SW.

47 Artikel 33 onder 7 SW.

48 Ingevoerd in 2010, zie *Kamerstukken I* 2008/09, 31930, D, p. 44-45.

49 Artikel 24 lid 1 SW. Voor kleinkinderen geldt wel een tariefsopslag.

50 HR 19 oktober 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ1715, BNB 2008/17, m.nt. I.J.F.A. van Vijfeijken.

51 Artikel 24 lid 1 SW.

52 Alle bedragen zijn gebaseerd op de wet zoals deze geldt in 2023.

53 Artikel 1:197 BW.



bloedverwant en aanverwant in de neergaande lijn' verstaan.<sup>54</sup> Uit deze definitie volgt volgens Gubbels en Van Vijfeijken aanknoping bij bloedverwantschap en niet bij de familierechtelijke betrekking, waardoor het biologische kind dat juridisch niet is erkend ook onder de bepaling valt.<sup>55</sup> Nuytinck meent daarentegen dat een bloedverwant in deze definitie een 'juridische bloedverwant' is. In het Burgerlijk Wetboek is geen definitie van bloedverwantschap opgenomen. Toch maakt Nuytinck uit artikel 1:3 lid 1 BW op dat het personen- en familierecht altijd aansluit bij 'juridisch' bloedverwantschap en niet bij 'biologisch' bloedverwantschap.<sup>56</sup>

Op grond van artikel 1:3 juncto artikel 1:229 BW ontstaat een familierechtelijke betrekking tussen een adoptiefkind en diens adoptiefouders. Dat de bloedverwantschap met de biologische ouder als gevolg hiervan eindigt, is niet wettelijk bepaald. Gubbels en Van Vijfeijken stellen daarom dat een kind ook na adoptie een bloedverwant van zijn biologische ouder blijft; slechts de familierechtelijke betrekking wordt verbroken. Een kind valt hiermee zowel in relatie tot zijn adoptiefouder(s) als zijn biologische ouder(s) onder de definitie van artikel 2 lid 3 sub i AWR. Het kind kan de kindvrijstelling en tariefgroep I dan bij de adoptiefouder(s) en bij de biologische ouder(s) toepassen.<sup>57</sup> Nuytinck meent echter dat het door een ander geadopteerde kind geen bloedverwant van zijn biologische ouder(s) meer is.<sup>58</sup> Ik ben van mening dat de wettekst het standpunt van Nuytinck niet ondersteunt. Daarom ben ik het eens met Gubbels en Van Vijfeijken.

Rechtbank Gelderland oordeelde dat tariefgroep I in de Successiewet geen toepassing vindt bij een kind dat erft van zijn biologische vader terwijl het een andere juridische vader heeft.<sup>59</sup> Het hof oordeelde echter dat een biologisch kind dat juridisch niet is erkend als bloedverwant wordt aangemerkt.<sup>60</sup> De uitleg van deze bepaling ligt voor bij de Hoge Raad.

De Successiewet kent geen wettelijke bepaling voor het kindbegrip. Artikel 19 SW bevat wel enkele uitbreidingen op het kindbegrip uit de AWR; onder andere dat aanverwanten voor de Successiewet gelijkgesteld worden aan bloedverwanten. Hiermee worden (ex)-(quasi)-stiefkinderen en (ex)-(quasi)-schoonkinderen bedoeld.<sup>61</sup> De gelijkstelling eindigt indien 'het partnerschap dat de aanverwantschap deed ontstaan anders dan door overlijden is geëindigd'.<sup>62</sup> Ex-(quasi)-stiefkinderen en ex-(quasi)-

54 Artikel 2 lid 3 sub i AWR.

55 Van Vijfeijken & Gubbels, *WPNR* 2012/6919.

56 Nuytinck, *WPNR* 2012/6923.

57 Van Vijfeijken & Gubbels, *WPNR* 2012/6919.

58 Nuytinck, *WPNR* 2012/6923.

59 Rechtbank Gelderland 22 maart 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:1347, V-N 2021/934.

60 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:4050, V-N 2022/34.1.6.

61 Een quasi-schoonkind is de partner van het kind van de ouder, waarmee deze niet gehuwd is of een geregistreerd partnerschap is aangegaan. Een quasi-stiefkind is het stiefkind van de ouder die een partner heeft, waarmee deze niet gehuwd is of een geregistreerd partnerschap is aangegaan.

62 Artikel 19 lid 1 sub b SW.

schoonkinderen vallen bij echtscheiding of bij beëindiging van het samenwonen dus niet meer onder artikel 19 SW.

Vóór 2010 vielen 'kinderen' onder het lage tarief.<sup>63</sup> Sinds 2010 wordt aangesloten bij het begrip 'afstammelingen'.<sup>64</sup> Voor deze aanpassing is geen toelichting gegeven. Voor de vrijstellingen wordt nog steeds aangesloten bij het begrip 'kinderen'.<sup>65</sup> Het is de vraag of de wetgever bedoeld heeft het verlaagde tarief en de verhoogde vrijstelling voor verschillende groepen te laten gelden.<sup>66</sup> De kennisgroep Successiewet heeft het standpunt ingenomen dat voor ex-schoonkinderen na echtscheiding het hoge tarief en de vrijstelling voor overige verkrijgers gelden. Volgens de kennisgroep worden slechts bloedverwanten aangemerkt als 'afstameling'. Schoonkinderen zijn geen bloedverwant van de schoonouder.<sup>67</sup> Echter worden schoonkinderen voor de Successiewet gelijkgesteld met bloedverwanten, dus aangemerkt als afstameling. Bij echtscheiding vervalt de gelijkstelling.<sup>68</sup> Hierdoor hebben zij geen recht meer op het lage tarief. Ondanks het beëindigen van de gelijkstelling hebben ex-schoonkinderen naar de letter van de wet mijns inziens nog steeds recht op de kindvrijstelling in de erfbelasting.<sup>69</sup> Ex-schoonkinderen blijven op grond van het civiele recht namelijk aanverwant van de ex-schoonouder.<sup>70</sup> Dit geldt niet voor ex-quasi-schoonkinderen.<sup>71</sup> Het voorgaande geldt ook voor ex-stiefkinderen en ex-quasi-stiefkinderen.<sup>72</sup> De kennisgroep meent echter dat de wetgever bedoeld heeft het kindbegrip te laten eindigen bij echtscheiding.<sup>73</sup> Eenzelfde toepassing van het tarief en de vrijstelling lijkt logisch als de groep verkrijgers waarop het lage tarief en de vrijstelling van toepassing zijn gelijk zou zijn. Vanwege de begrippen 'afstameling' en 'kinderen' geldt geen gelijke toepassing, zo stellen ook Van Geldorp en Van Pernis.<sup>74</sup> De vrijstellingen in de schenkbelasting gelden niet meer, nu het kind niet verkrijgt van de 'ouder'. Een gelijkstelling voor stief- en schoonouders ontbreekt namelijk in de Successiewet en AWR. Er ontstaat dus een mismatch tussen het kind- en het ouderbegrip.<sup>75</sup> Uit bovenstaande volgt dat de Successiewet niet aansluit bij de AWR. Hiermee is de huidige regeling een rommelige bepaling.

63 Zie artikel 24 SW zoals tot 2010 gold.

64 Artikel 24 SW.

65 Artikel 32 juncto artikel 33 SW.

66 Van Geldorp & Van Pernis, *Vp-bulletin* 2023/51, par. 3.1.

67 KG:063:2023:22 Tarief en vrijstelling 'ex-schoonkind'.

68 Artikel 19 lid 1 sub b SW.

69 Het kennisgroepstandpunt lijkt mij naar huidig recht dus onjuist.

70 Artikel 1:3 lid 3 BW; het aanverwantschap wordt niet opgeheven na het eindigen van het huwelijk of geregistreerd partnerschap. In artikel 2 lid 3 onderdeel i AWR is geregeld dat een kind ook een aanverwant in de neergaande lijn is.

71 Zij vallen immers niet onder artikel 1:3 BW.

72 Van Vijfeijken & Gubbels (2023), S&E.3.2.0.C.

73 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 29.

74 Van Geldorp & Van Pernis, *Vp-bulletin* 2023/51, par. 3.1.

75 Van Geldorp & Van Pernis, *Vp-bulletin* 2023/51, par. 3.1 en artikel 33 onder 5 SW. Vanwege de afbakening van mijn onderzoek ga ik niet verder in op het ouderbegrip.

Ook pleegkinderen vallen onder artikel 19 SW. In lid 2 is gedefinieerd wie onder het begrip 'pleegkind' valt voor toepassing van de Successiewet.

### 2.3.2 *Huidige tarieven en vrijstellingen*

Kinderen zijn van rechtswege erfgenaam van hun ouders.<sup>76</sup> Kleinkinderen zijn geen wettelijke erfgenaam, tenzij plaatsvervulling intreedt of zij zijn opgenomen in een testament.<sup>77</sup>

Kinderen en kleinkinderen hebben een erfbelastingvrijstelling van € 22.918.<sup>78</sup> Voor kinderen met een beperking geldt onder voorwaarden een vrijstelling van € 68.740.<sup>79</sup>

Kinderen hebben een schenkbelastingvrijstelling van € 6.035, welke op verzoek eenmalig kan worden verhoogd indien het kind of diens partner tussen de 18 en 40 jaar oud is; namelijk tot € 28.947 of € 60.298 onder voorwaarden voor de kosten van een studie.<sup>80</sup> Voor kleinkinderen geldt eenzelfde schenkbelastingvrijstelling als voor derden.<sup>81</sup>

Na toepassing van een vrijstelling geldt in de schenk- en erfbelasting voor kinderen een tarief van 10% bij een belaste verkrijging tot € 138.642 en van 20% over het meerdere. Voor kleinkinderen geldt een tarief van 18% bij een belaste verkrijging tot € 138.642 en van 36% over het meerdere.<sup>82</sup>

### 2.3.3 *Parlementaire behandeling en rechtvaardigingsgronden tarieven en vrijstellingen*

#### 2.3.3.1 *Tarieven*

Het onderscheid in tarieven in de Successiewet tussen kinderen en anderen dan kinderen bestaat al zolang als de belastingheffing zelf.<sup>83</sup>

Vanuit het draagkrachtbeginsel is niet te verklaren waarom bij verdere verwantschap van de erflater of schenker een hoger tarief geldt.<sup>84</sup> Een verdere verwantschap leidt immers niet tot een hogere draagkracht. Een kind betaalt over dezelfde draagkrachtvermeerdering bijvoorbeeld een veel lager tarief dan een derde. De bijzondere positie van het kind en het kleinkind maakt dus inbreuk op het draagkrachtbeginsel.

<sup>76</sup> Artikel 4:10 lid 1 sub a BW.

<sup>77</sup> Artikel 4:10 lid 1 en 2 BW.

<sup>78</sup> Artikel 32 lid 1 onder 4 sub c en d SW.

<sup>79</sup> Artikel 32 lid 1 onder 4 sub b SW.

<sup>80</sup> Artikel 33 onder 5 SW.

<sup>81</sup> Zie par. 2.4.

<sup>82</sup> Artikel 24 lid 1 SW.

<sup>83</sup> Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par 2.1 en Ordonnantie 4 oktober 1805, 'ordonnantie op het regt van successie, met de daarbij behorende bijlagen en instructien in de Vereenigde Nederlanden in te vorderen', 's-Gravenhage: Johannes Allart 1814.

<sup>84</sup> Oliemans & S.A. Stevens, *WFR* 2008/577, par. 2.3.

In 1930 werd gesteld dat de eerste progressie enkel te rechtvaardigen is vanuit de gedachte dat een hoge belastingheffing in de rechte lijn onbillijk zou zijn. Daarmee is een hogere belastingheffing bij verdere verwanten en niet-verwanten echter nog niet te rechtvaardigen.<sup>85</sup>

De eerste progressie naar verwantschap steunt op het buitenkansbeginsel.<sup>86</sup> Dit beginsel gaat ervan uit dat hoe sterker de persoonlijke betrekking tussen de verkrijger en de erflater of schenker is, hoe kleiner de buitenkans is, hoe lager het tarief dient te zijn. Daarnaast wordt het familieprincipe aangedragen als rechtvaardigingsgrond voor de eerste progressie.<sup>87</sup> Er zou namelijk financiële verwevenheid tussen erflater en diens partner en kinderen bestaan, waarbij de verkrijging als eigen vermogen kan worden beschouwd. Deze gedachtegang uit zich in de indeling van het wettelijke erfrecht. Echtgenoten en kinderen vallen immers onder het eerste parenteel.<sup>88</sup> Het familieprincipe houdt hiermee ook in dat partners en kinderen doorgaans eerst erven, wat de lagere tarieven verklaart.<sup>89</sup> Tevens wordt de verzorgingsgedachte aangedragen als rechtvaardigingsgrond.<sup>90</sup>

De Successiewet houdt geen rekening met de reden van de keuze voor een bepaalde erfgenaam. De bevoordelingsbedoeling van de erflater van bepaalde personen rechtvaardigt naar huidig recht dus niet een lager tarief. Indien de bevoordelingsbedoeling wel als rechtvaardigingsgrond geldt, zou het lagere tarief bij iedere verkrijging moeten gelden. Aangenomen mag immers worden dat een bevoordelingsbedoeling bestaat bij aangewezen erfgenamen. Het lage tarief vindt geen rechtvaardiging in de aanwezigheid van een affectieve relatie.<sup>91</sup> De redenering van de staatssecretaris dat derden niet in aanmerking komen voor het lagere tarief, omdat zij geen liefdesrelatie hebben, is dus onjuist.<sup>92</sup>

In een aanvankelijk wetsvoorstel ter herziening van de Successiewet werden kleinkinderen opgenomen in tariefgroep II.<sup>93</sup> In een gewijzigd voorstel werd het volgende aangehaald: “Om tegemoet te komen aan het breed uitgesproken gevoel dat de positie van kleinkinderen op deze manier onvoldoende evenwichtig geregeld was, is in het onderhavige wetsvoorstel besloten voor kleinkinderen een systematiek te kiezen die vergelijkbaar is met de huidige systematiek, dat wil zeggen indeling in tariefgroep I met een tariefopslag en een vrijstellingsbedrag dat gelijk is aan dat van kinderen”. De tariefsopslag is ingevoerd ter voorkoming van ‘generation skipping’.<sup>94</sup>

85 Sprenger van Eyk, bewerkt door De Leeuw (1930), p. 52.

86 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 10-11 en 17 en *Kamerstukken II* 2000/01, 27789, nr. 1, p. 4.

87 *Kamerstukken II* 1948/49, 915, nr. 3, p. 20.

88 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 2.1.

89 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 51.

90 *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 60, p. 3 en 6. In par. 2.3.3.2 en 3.4.2.2 kom ik uitgebreider terug op de verzorgingsgedachte.

91 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 2.2.

92 *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 60, p. 6.

93 *Kamerstukken II* 2008/09, 27789, nr. 17, *V-N* 2008/54.27.

94 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 13.

Uit het voorgaande concludeer ik dat het verlaagde tarief voor kleinkinderen zijn rechtvaardiging vindt in de familie-eigendom en de maatschappelijke opvattingen.

#### 2.3.3.2 Vrijstellingen

Tot 1878 hadden kinderen en kleinkinderen een volledige erfbelastingvrijstelling. Vanaf 1878 gold voor hen een vrijstelling van 1.000 gulden, welke in de loop van de jaren is verhoogd.<sup>95</sup> Vanaf 1956 geldt een verhoogde vrijstelling voor gehandicapte kinderen die niet in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien.<sup>96</sup>

De kindvrijstelling is, vanwege de verzorgingsbehoefte tussen ouder en kind, te rechtvaardigen door de verzorgingsgedachte.<sup>97</sup> De vrijstelling werd vanaf 1878 verhoogd voor ieder jaar dat het kind de leeftijd van 21 jaar nog niet had bereikt.<sup>98</sup> Later is de leeftijd verhoogd naar 23 jaar.<sup>99</sup> Jonge kinderen hebben immers een grotere verzorgingsbehoefte dan oudere kinderen. Kinderen werden vanaf 24 jaar geacht financieel onafhankelijk te zijn. Sinds 2010 is de kindvrijstelling wegens uitvoeringstechnische redenen niet meer afhankelijk van de leeftijd van het kind.<sup>100</sup> Van Vijfeijken vraagt zich af of deze herziening wel in lijn is met het gelijkheidsbeginsel; voor oudere kinderen geldt immers geen verzorgingsverplichting meer.<sup>101</sup> Daarnaast wordt de verwachtingswaarde dat kinderen erven van hun ouders aangedragen als rechtvaardigingsgrond. Hierin liggen het familieprincipe en het buitenkansbeginsel besloten.<sup>102</sup>

Voor grootouders geldt geen onderhoudsverplichting jegens hun kleinkinderen. De vrijstelling is ingevoerd naar aanleiding van het onderzoek uit 2001 naar de maatschappelijke opvattingen over de Successiewet.<sup>103</sup> De rechtvaardigingsgrond voor de vrijstelling van kleinkinderen kan gevonden worden in de 'familie-eigendom' en de maatschappelijke opvattingen.<sup>104</sup>

## 2.4 Behandeling van derden

Derden zijn in beginsel slechts erfgenaam indien bepaald in het testament, met uitzondering van plaatsvervulling en de genoemde gevallen in artikel 4:10 lid 1 sub b tot en met d BW.

95 Zie artikel 79 SW 1859 zoals die vanaf 1878 gold.

96 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 3.2 en *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 57 en 65.

97 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 3, p. 3. Zie artikel 1:392 BW voor de onderhoudsplicht van ouders.

98 Artikel 79 SW 1859. Dergelijke verhoging gold tot 1917 ook voor kleinkinderen.

99 Zie artikel 32 lid 1 onder 4 onderdeel d SW 1956 tot 2010.

100 Zie artikel 32 lid 2 onder 4 SW zoals deze vanaf 2010 geldt en zoals deze tot 2010 gold.

101 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 55-56.

102 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 3, p. 3, *Kamerstukken II* 2000/01, 27789, nr. 1, p. 4 en Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 56.

103 Het onderzoek van Motivaction International B.V. geanalyseerd door R. van Ossenbruggen & K. de Rooij, 'Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting'.

104 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 3.5 en *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 13.

#### 2.4.1 *Huidige tarieven en vrijstellingen*

Ouders hebben een erfbelastingvrijstelling van € 54.270.<sup>105</sup> Voor overige verkrijgers geldt zowel in de schenk- als erfbelasting een vrijstelling van € 2.418.<sup>106</sup>

Voor een belaste verkrijging, anders dan door kinderen, kleinkinderen en partners, geldt een tarief van 30% tot een verkrijging van € 138.642 en van 40% over het meerdere.<sup>107</sup>

#### 2.4.2 *Rechtvaardigingsgronden vrijstellingen*

De vrijstelling voor ouders steunde tot 1965 op de verzorgingsgedachte. Het ging om ouders die hoofdzakelijk financieel door hun kinderen werden onderhouden. Vanaf 1965 geldt de vrijstelling voor iedere ouder, onafhankelijk van de (financiële) verzorging door het kind. Hiermee is de verzorgingsgedachte losgelaten.<sup>108</sup> Als rechtvaardiging werd vervolgens aangehaald dat het vermogen wat kinderen nalaten vaak afkomstig is van ouders. Over dit vermogen is na het overlijden van de ouders weer erfbelasting verschuldigd. Dit zou leiden tot een of twee keer 'extra' heffing van erfbelasting.<sup>109</sup> De vrijstelling voor ouders was niet opgenomen in het wetsvoorstel 31 930 wegens eenvoudsoverwegingen, budgettaire motieven en aanvullend het missen van een verzorgingsverplichting.<sup>110</sup> De vrijstelling is middels amendement alsnog teruggekeerd.<sup>111</sup> Voor deze terugkeer is geen rechtvaardigingsgrond gegeven. De vrijstelling steunt daarom waarschijnlijk nog steeds op het verzachten van de 'extra' heffing van erfbelasting.<sup>112</sup>

De restvrijstelling is ingevoerd vanwege uitvoeringstechnische redenen.<sup>113</sup>

### 2.5 **Tussenconclusie**

De rechtsgrond van de Successiewet is gelegen in het draagkrachtbeginsel. Het uitgangspunt is dat belastingheffing plaats moet vinden naar de mate van ieders draagkrachtvermeerdering. Het beginsel van de minste pijn en het buitenkansbeginsel kunnen mijns inziens niet gezien worden als rechtsgrond van de Successiewet. Zij kunnen slechts een bijdrage leveren aan de wijze waarop belasting geheven wordt. Het profijtbeginsel gaat niet op als rechtsgrond indien de verkrijger in het buitenland

105 Artikel 32 lid 1 onder 4 sub e SW.

106 Artikel 32 lid 1 onder 4 sub f SW. Met overige verkrijgers worden in de erfbelasting bedoeld, alle andere verkrijgers dan kinderen, partners, kleinkinderen en ouders. In de schenkbelasting worden alle verkrijgers anders dan kinderen bedoeld. Tot 2024 geldt in de schenkbelasting een eenmalige verhoging van de schenkingsvrijstelling bij een schenking aan iemand tussen de 18 en 40 jaar voor het gebruik ten behoeve van de eigen woning.

107 Artikel 24 lid 1 SW.

108 *Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 12.

109 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 5.

110 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 3.4.

111 *Kamerstukken II* 2009/10, 31930, nr. 58.

112 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 3.4.

113 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par. 3.8.

woont. Het loon-naar-werken-beginsel is naar mijn mening meer een uitwerking van het draagkrachtbeginsel, dan een rechtsgrond van de Successiewet.

Echtgenoten en geregistreerde partners worden aangemerkt als partners voor de Successiewet. Ongehuwde samenwoners worden onder voorwaarden aangemerkt als partners.

Onder het kindbegrip vallen een eerstegraads bloedverwant en aanverwant in de neergaande lijn. De Successiewet kent geen kindbegrip. Artikel 19 SW bevat wel een uitbreiding op het kindbegrip in de AWR. Daarmee vallen pleegkinderen, (ex)-(quasi)-schoonkinderen en (ex)-(quasi)-stiefkinderen voor de Successiewet ook onder 'kinderen'. Ex-stiefkinderen en ex-schoonkinderen worden mijns inziens naar de letter van de wet wat betreft vrijstellingen in de schenkbelasting anders behandeld dan in de erfbelasting. Tevens bestaat een onderscheid in behandeling van ex-stiefkinderen en ex-schoonkinderen enerzijds en ex-quasi-stiefkinderen en ex-quasi-schoonkinderen anderzijds. Onduidelijk is nog of een uitsluitend biologisch kind kan worden aangemerkt als kind voor de Successiewet. Naar mijn mening is dat wel het geval.

Voor partners geldt een erfbelastingvrijstelling van € 723.526. Daarnaast geldt voor partners, kinderen en kleinkinderen een lager tarief dan voor derden. Derden hebben voor de erfbelasting slechts recht op een vrijstelling van € 2.418. Voor kinderen, kleinkinderen en ouders geldt ook een hogere erfbelastingvrijstelling. Kinderen hebben voor de schenkbelasting recht op een hogere vrijstelling dan derden.

De verschillende tarieven in de Successiewet zijn niet te rechtvaardigen vanuit het draagkrachtbeginsel. Een zelfde draagkrachtvermeerdering wordt immers niet altijd gelijk belast. De eerste progressie naar verwantschapsgraad steunt met name op het buitenkansbeginsel. Daarnaast worden de verzorgingsgedachte en het familieprincipe aangedragen.

De kindvrijstelling steunt met name op de verzorgingsgedachte. Voorheen was de hoogte van deze vrijstelling afhankelijk van de leeftijd van het kind. Daarnaast worden ook het buitenkansbeginsel en het familieprincipe aangehaald.

## 3 Samenleefvormen binnen de Successiewet

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de civielrechtelijke en economische rechten en plichten tussen partners en het draagkracht- en gelijkheidsbeginsel in relatie tot leefvorm. Tot slot zijn de rechtvaardigingsgronden voor een bijzondere behandeling van partners in de Successiewet uiteengezet.

### 3.1 Civielrechtelijke en economische rechten en plichten tussen partners

#### 3.1.1 *Gehuwden*

Uit titel 1.6 BW volgen dwingendrechtelijke rechten en plichten tussen gehuwden. De rechten en plichten van geregistreerde partners zijn gelijk aan die van gehuwden. Uit artikel 1:81 BW vloeien de huwelijksverplichtingen voort; 'echtgenoten zijn elkaander getrouwheid, hulp en bijstand verschuldigd. Zij zijn verplicht elkander het nodige te verschaffen'. Deze bepaling is een uitbreiding van wat geldt op grond van redelijkheid en billijkheid.<sup>1</sup>

Met 'getrouwheid' bedoelt men de huwelijkstrouw. De begrippen 'hulp en bijstand' zien op het verlenen van zorg en het delen van lief en leed in materiële en immateriële zin.<sup>2</sup> Deze verplichting is van dwingend recht, maar bevat geen afdwingbaar recht. De verplichting elkaar het nodige te verschaffen is wel afdwingbaar.<sup>3</sup> Partners zijn verplicht 'tot verschaffing van het hoog nodige, maar ook tot het elkaar laten delen in de welstand'.<sup>4</sup> Hiermee is sprake van financiële verwevenheid. Uit artikel 1:81 BW vloeit dus een wederzijdse zorgplicht voort met onder andere een onderhoudsverplichting, welke eindigt bij echtscheiding. Echter vloeit uit artikel 1:156 BW een alimentatieverplichting voort aan de echtgenoot die onvoldoende inkomsten voor zijn levensonderhoud heeft. Een samenlevingsplicht, zoals tot 2001 gold, geldt niet meer.<sup>5</sup> Bij een gescheiden huishouding kan artikel 1:81 BW daarom ook worden toegepast. Het lathuwelijk valt dus onder de bepaling en is ook erkend voor de Successiewet.

1 Van Mourik & Schols (2017), p.11.

2 Lieber (2022), *Groene Serie Personen- en familierecht*, artikel 1:81 BW, aantekening A Kernoverzicht.

3 Artikel 1:84 lid 4 BW.

4 *Kamerstukken II 1999/00, 27084*, nr. 3, p. 3.

5 Van Mourik & Schols (2017), p. 2-3. De samenwoonverplichting was voorheen vastgelegd in artikel 1:83 BW (oud).



In artikel 1:82 BW is de 'wederzijdse plicht tot verzorging en opvoeding van de tot het gezin behorende minderjarige kinderen' neergelegd.

### 3.1.2 Ongehuwde samenwoners

De bepalingen van titel 1.6 BW zijn niet van overeenkomstige toepassing voor ongehuwde samenwoners. Dit heeft de Hoge Raad in 2019 bevestigd.<sup>6</sup> Voor ongehuwde samenwoners geldt daarom geen wettelijke onderhoudsplicht. Een onderhoudsplicht kan wel volgen uit onderlinge contractuele of stilzwijgende afspraken. Er geldt dus een grote mate van vrijblijvendheid.<sup>7</sup> In een samenlevingsovereenkomst is veelal wel een wederzijdse zorgplicht opgenomen.<sup>8</sup> De relatie tussen samenlevers kan op dezelfde wijze zijn vormgegeven als tussen gehuwden, namelijk als sprake is van een duurzaam en affectief samenlevingsverband, waarin een wederzijdse zorgplicht bestaat en de kosten van de gemeenschappelijke huishouding tezamen worden gedragen. Hoe groter de financiële verwevenheid tussen partners, des te meer gesproken kan worden over een onderhoudsplicht. Uit het enquêteonderzoek uit het proefschrift van Gubbels blijkt bij een ruime meerderheid van de ongehuwde samenwoners de aanwezigheid van financiële verwevenheid, welke verwevenheid vaak groter is bij een samenwoonperiode vanaf vijf jaar. Uit het onderzoek kwam tevens dat, ondanks de wettelijke verschillen tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners, een groot deel van de ongehuwde samenwoners gedurende de relatie 'een zorgplicht ervaart die verder reikt dan enkel de zorgplicht staande de relatie'. Geconcludeerd kan daarom worden dat de feitelijke verschillen kleiner zijn dan de wettelijke verschillen.<sup>9</sup>

Voor ongehuwde (ex-)samenwoners geldt geen wettelijke partneralimentatieplicht, tenzij dit uitdrukkelijk is geregeld in een samenlevingscontract. Onderzoekers geven in het rapport van het WODC uit 2021 een wettelijke alimentatieplicht voor ongehuwden in overweging. Zij wijzen ter onderbouwing op de toename van het aantal ongehuwde samenwoners. Daarnaast menen zij dat de lotsverbondenheid tussen samenwoners gelijk is aan die van gehuwden en wijzen zij erop dat samenwoners zich vaak niet bewust zijn van het ontbreken van de alimentatieverplichting.<sup>10</sup> Uit onderzoek van het CBS blijkt bovendien dat het demografische gedrag van ongehuwde samenwoners steeds meer lijkt op het gedrag van gehuwden.<sup>11</sup>

Onderstaande grafieken geven per samenlevingsvorm weer in welke mate arbeidsinkomsten en vermogensinkomsten gemeenschappelijk worden gebruikt. Met name

6 HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:707, BNB 2019/248, m.nt. L.C.A. Verstappen.

7 Van Mourik & Schols (2017), p. 201.

8 Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 1-II 2016/570.

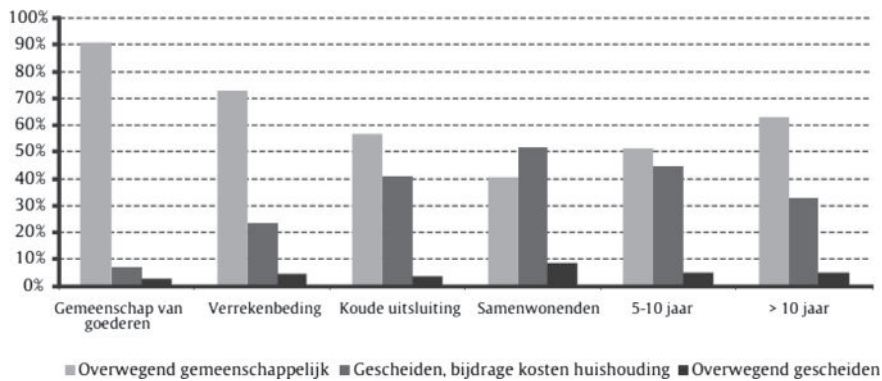
9 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 204-215.

10 Kolkman, Oost, Verstappen & Visser (2021), p. 360.

11 Stoeldraijer, Te Riele, Van Duin & Van der Reijden, 'huishoudensprognose 2021-2070: groei aantal huishoudens houdt aan' (16 december 2021), par 3.2 'verschillen tussen ongehuwden en oitgehuwden nemen af', cbs.nl.

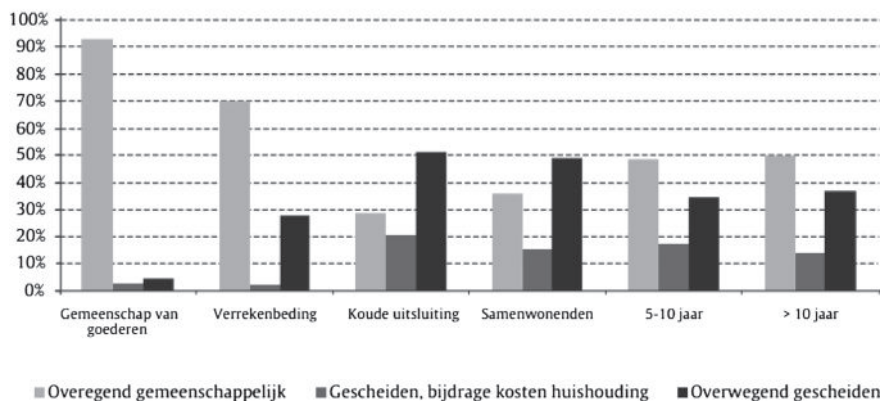
tussen ongehuwde samenwoners en gehuwden in koude uitsluiting zijn de verschillen klein. De grafieken komen voort uit het enquêteonderzoek en het proefschrift van Gubbels uit 2010.

**Grafiek 4.13 Samenvatting gemeenschappelijkheid arbeidsinkomsten**



**Figuur 1: Samenvatting gemeenschappelijkheid arbeidsinkomsten per samenlevingsvorm.**<sup>12</sup>

**Grafiek 4.14 Samenvatting gemeenschappelijkheid vermogensinkomsten**



**Figuur 2: Samenvatting gemeenschappelijkheid vermogensinkomsten per samenlevingsvorm.**<sup>13</sup>

Uit het BW vloeien nog andere rechten voor ongehuwde samenwoners voort. Zo mag de langstlevende partner onder voorwaarden gedurende zes maanden in de gezamenlijke woning blijven wonen.<sup>14</sup> Voor een huurwoning geldt, bij een gemeenschappelijke huishouding, een vergelijkbare bepaling.<sup>15</sup> Van een gemeenschappelijke

<sup>12</sup> Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 153.

<sup>13</sup> Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 153.

<sup>14</sup> Artikel 4:28 BW.

<sup>15</sup> Artikel 7:268 BW.

huishouding is sprake indien zij '(i) gezamenlijk voorzien in de huisvestingskosten en/of kosten van levensonderhoud, (ii) gezamenlijk huishoudelijke taken verrichten, (iii) gezamenlijk maaltijden bereiden en gebruiken, (iv) gezamenlijk invulling geven aan vrije tijd en (v) gezamenlijk deelnemen aan het sociaal verkeer'. Daarnaast zijn de omstandigheden van het geval bepalend.<sup>16</sup>

### 3.2 Draagkrachtbeginsel in relatie tot leefvormen

De meningen over de invloed van samenlevingsvormen op draagkracht zijn uiteenlopend. Aan de ene kant stelt men dat het huwelijk geen invloed heeft op draagkracht, zodat voor gehuwden een individualistische belastingheffing dient te gelden.<sup>17</sup> Het merendeel van de auteurs stelt echter dat het huwelijk wel invloed op draagkracht heeft.<sup>18</sup> De huidige Successiewet is niet gebaseerd op de individualiseringsgedachte. Zo worden partners voor de schenkbelasting als één persoon aangemerkt.<sup>19</sup> Daarnaast wordt een verkrijging krachtens erfrecht door partners aangemerkt als verkrijging door een van de partners.<sup>20</sup> De huidige Successiewet is dus gebaseerd op gezamenlijke draagkrachtvermeerdering van partners. De inkomstenbelasting kent wel een individualistische belastingheffing. Gubbels stelde in 2011 dat de individualiseringsgedachte er (vooralsnog) niet toe kan strekken dat geheel geen rekening gehouden wordt met samenlevingsverbanden.<sup>21</sup> Een volledige individuele benadering leidt immers tot heffing van schenkbelasting over iedere vermogensoverheveling tussen partners, wat onwenselijk en praktisch onmogelijk is.<sup>22</sup> De Successiewet zou volgens haar naar wenselijk recht wel meer gebaseerd kunnen worden op de individualiseringsgedachte.<sup>23</sup>

### 3.3 Gelijkheidsbeginsel in relatie tot leefvorm

Het gelijkheidsbeginsel vloeit voort uit artikel 1 Grondwet. Het gelijkheidsbeginsel kan worden omschreven als: "Behandel het gelijke gelijk en het ongelijke ongelijk naar de mate van ongelijkheid".<sup>24</sup> De Hoge Raad heeft in de doorbraakarresten beslist dat een regel toepassing moet vinden op ieder die valt onder het bereik van de regel, namelijk ter voorkoming van een gunstigere behandeling van vergelijkbare situaties.<sup>25</sup>

16 Hof Amsterdam 22 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3843, *JERF Actueel* 2019/365, r.o. 3.7.

17 Zie bijvoorbeeld Rijkers in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 163*, 'Fiscale aspecten van samenlevingsvormen', p. 20 en Wijle (1976), p. 90-94.

18 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 24-25.

19 Artikel 26 lid 1 SW.

20 Artikel 25 SW.

21 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 487-489.

22 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 502.

23 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 487-489.

24 Happé (1996), p. 289.

25 HR 12 april 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX3264, *BNB* 1978/135, m.nt. C.P. Tuk.

Gehuwden en/of samenwoners zijn niet volledig gelijk aan individuele belastingplichtigen, het zijn ongelijke gevallen. Daarnaast is de civielrechtelijke behandeling van gehuwden niet gelijk aan de behandeling van samenwoners. De vraag is of en in welke mate de verschillen relevant zijn voor de behandeling in de Successiewet.<sup>26</sup> In 2001 rechtvaardigde de Hoge Raad het verschil in behandeling tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners met de verschillen in hun maatschappelijke positie. De onderbouwing van deze rechtvaardiging ontbreekt.<sup>27</sup>

### 3.4 **Parlementaire behandeling en rechtvaardigingsgronden tarieven en vrijstellingen**

In deze paragraaf volgen de parlementaire behandeling en de rechtvaardigingsgronden voor de tarieven en de vrijstelling van partners in de Successiewet.

#### 3.4.1 **Tarieven**

##### 3.4.1.1 Geschiedenis behandeling partners in de tariefindeling

Echtgenoten behoren pas tot de lagere tariefgroep sinds zij aanspraak kunnen maken op de verkrijging uit de nalatenschap krachtens erfrecht.<sup>28</sup>

Voor langstlevende echtgenoten met gezamenlijke kinderen bestond tot 1921 een lager tarief dan voor echtgenoten zonder gezamenlijke kinderen.<sup>29</sup> De wetgever nam toentertijd namelijk aan dat de erfbelasting indirect door de kinderen gedragen werd, doordat zij hetzelfde vermogen vervolgens van de langstlevende zouden erven.<sup>30</sup>

Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de wetgever voor de belastingheffing een onderscheid tussen een- en tweepersoonshuishoudens van belang acht.<sup>31</sup> Tot 1981 werd onder een tweepersoonshuishouden enkel het huwelijk verstaan. Vanaf 1981 worden ongehuwde samenwoners ook onder tweepersoonshuishoudens geschaard en daarmee ingedeeld in een voordeligere tariefgroep. Deze verandering werd doorgevoerd vanwege de maatschappelijke opvattingen en ontwikkelingen van relatievormen. Een volledige gelijkstelling werd, omdat het huwelijksvermogensrecht niet van overeenkomstige toepassing is, niet voorgesteld. Bovendien hadden ongehuwde samenwoners juridisch gescheiden vermogens, terwijl echtgenoten destijds veelal -gehuwd waren in algehele gemeenschap van goederen.<sup>32</sup> Meerderjarige ongehuwde samenwoners die een aaneengesloten periode van vijf jaren een duurzame tweepersoonshuishouding voerden, werden ingedeeld in de naast laagste tariefgroep.<sup>33</sup> Vanaf 1985 werd het tarief van deze ongehuwde samenwoners alsnog gelijkgesteld met

26 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 29.

27 HR 21 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0163, BNB 2001/176, m.nt. R.F.C. Spek.

28 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par 2.1.

29 Artikel 41 SW 1859. In artikel 65 SW 1916 was dit onderscheid vanaf 1921 niet meer opgenomen.

30 Sprenger van Eyck (1892), p. 75-76.

31 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 7-9.

32 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 7-9.

33 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 10.

gehuwden. De samenwoonperiode van vijf jaar ging echter pas lopen zodra beide partners 22 jaar waren.<sup>34</sup>

#### 3.4.1.2 Rechtvaardigingsgronden tarieven

De rechtvaardigingsgronden voor de tarieven zoals uiteengezet in paragraaf 2.3.3.1 gelden ook voor partners.

### 3.4.2 *Vrijstellingen*

#### 3.4.2.1 Geschiedenis partnervrijstelling

Tot 1878 gold voor echtgenoten een algehele partnervrijstelling indien zij samen kinderen hadden. Vanaf 1878 gold een vrijstelling van 1.000 gulden voor echtgenoten met gezamenlijke kinderen.<sup>35</sup> Wederom was de gedachtegang dat de kinderen de erfbelasting indirect zouden dragen, omdat zij bij het overlijden van de langstlevende ouder hetzelfde vermogen zouden verkrijgen.<sup>36</sup> Voor echtgenoten zonder kinderen gold een geringe vrijstelling.<sup>37</sup> De partnervrijstelling is in de loop der jaren drastisch veranderd. Zo gold van 1956 tot 1965 bij het overlijden van de man nog een hogere vrijstelling voor de overblijvende vrouw dan andersom. De man werd namelijk geacht kostwinner te zijn. De vrijstellingen werd verhoogd met een extra vrijstellingsbedrag voor ieder jaar dat het jongste kind van de minderjarige gezamenlijke kinderen nog geen 21 jaar was.<sup>38</sup> Vanaf 1980 verviel deze verhoging en werd geen onderscheid meer gemaakt tussen gehuwden met en zonder kinderen.<sup>39</sup>

Vanaf 1981 gold naast de echtgenootvrijstelling onder voorwaarden ook een vrijstelling voor ongehuwde samenwoners, echter wel voor een lager bedrag.<sup>40</sup> Vanaf 2002 geldt voor gehuwden en ongehuwde samenwoners eenzelfde vrijstelling.<sup>41</sup>

#### 3.4.2.2 Rechtvaardigingsgronden vrijstellingen

Zodra de erflater overlijdt, ontstaat een draagkrachtvermeerdering bij de langstlevende voor het aandeel uit de nalatenschap. Uit onderzoek volgt echter dat echtgenoten over het algemeen het gehele vermogen als eigen vermogen beschouwen en niet slechts de helft.<sup>42</sup> “In het bijzonder geldt dit voor de eigen woning”.<sup>43</sup> De achter-

34 *Kamerstukken II* 1983/84, 17041, nr. 19.

35 Zie artikel 56 SW 1859 in Sprenger van Eyck (1892) p. 80-81.

36 De Wilde (1905), onderdeel 884, p. 360.

37 Zie artikel 56 SW 1859 Sprenger van Eyck (1892) p. 80-81.

38 *Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 5, p. 2.

39 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 4.

40 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 7-9.

41 *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, nr. 122, p. 14 en Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344, par 3.3.

42 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 52-53.

43 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 3.

grond van de partnervrijstelling is de verwachting dat de langstlevende partner niet het verrijking gevoel heeft.<sup>44</sup>

Een rechtvaardigingsgrond voor de partnervrijstelling is volgens de wetsgeschiedenis gelegen in de verzorgingsgedachte.<sup>45</sup> Voor gehuwden en onder voorwaarden voor samenwoners geldt, zoals omschreven in paragraaf 3.1, voor en na het overlijden een wettelijke dan wel morele zorgplicht. Uit de parlementaire behandeling volgt dat de partnervrijstelling tot doel heeft 'diegene die geen aanspraak kunnen maken op een pensioenvoorziening ten gevolge van het overlijden van de huwelijkspartner, in staat te stellen met behulp van dit vrijgestelde vermogen mede in hun onderhoud te voorzien'.<sup>46</sup> Voor partners met pensioenvoorziening geldt de partnervrijstelling ook, namelijk vanwege de verzorgingsgedachte en het ontbrekende verrijking gevoel.<sup>47</sup> Sinds 1956 geldt, om cumulatie van faciliteiten te voorkomen, een pensioenimputatie op de partnervrijstelling. De partnervrijstelling en de pensioenuitkering rusten immers beide op de verzorgingsgedachte.<sup>48</sup>

In diverse Europese landen, zoals in Frankrijk, geldt een volledige partnervrijstelling.<sup>49</sup> In 2002 werd een voorstel voor een algehele partnervrijstelling in Nederland afgewezen.<sup>50</sup> De verzorgingsgedachte en het ontbrekende verrijking gevoel bij de langstlevende werden aangehaald als argument voor de invoering van een algehele vrijstelling. Daarbij zou de fiscus geen inbreuk dienen te maken op het vermogen bij het overlijden van de eerste partner maar pas bij het overlijden van de langstlevende (de continuïteitsgedachte).<sup>51</sup>

### 3.5 Tussenconclusie

In titel 1.6 BW zijn diverse dwingendrechtelijke verplichtingen voor gehuwden en geregistreerde partners opgenomen. Hieruit vloeien onder andere een wederzijdse zorgplicht, onderhoudsplicht en alimentatieplicht voort. Samenwonen is niet meer vereist. De bepalingen gelden dus ook voor het lathuwelijk.

De verplichtingen uit titel 1.6 BW gelden niet voor ongehuwde samenwoners. In samenlevingscontracten is veelal wel een wederzijdse zorgplicht opgenomen. Uit het enquêteonderzoek van Gubbels blijkt dat een ruime meerderheid van de ongehuwde samenwoners financiële verwevenheid ervaart, met name bij een langere samenwoonperiode. Uit diverse bronnen blijkt dat de feitelijke verschillen tussen

44 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 3.

45 *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 14.

46 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 2.

47 *Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3, p. 3.

48 *Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 3 en *Kamerstukken II* 2008/09, 31930, nr. 9, p. 14.

49 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 52-53 en artikel 796-0a Code général des impôts.

50 De algehele vrijstelling was oorspronkelijk wel opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2002 IV, *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, maar is uiteindelijk niet ingevoerd, zie *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, nr. 122, p. 14.

51 *Kamerstukken II* 2000/01, 27789, nr. 1, p. 11 en het rapport van de Commissie Moltmaker 'De warme, de koude en de dode hand', par 3.1.8.

gehuwden en ongehuwde samenwoners kleiner zijn dan de wettelijke verschillen. Dit is naar mijn mening met name het geval bij een huwelijk met koude uitsluiting ten opzichte van ongehuwde partners.

Het kabinet acht voor het partnerbegrip met name een wederzijdse zorgplicht van belang.

De huidige Successiewet is niet gericht op de individualiseringsgedachte. De gezamenlijke draagkrachtvermeerdering van partners wordt immers als uitgangspunt genomen.

De partnervrijstelling vindt haar rechtvaardiging in de verzorgingsgedachte en het ontbrekende verrijking gevoel. De verschillende tarieven steunen op het buitenkansbeginsel, de verzorgingsgedachte en het familieprincipe.

## 4 Bijzondere behandeling naar wenselijk recht

In dit hoofdstuk volgen de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen over de Successiewet. Daarnaast volgt op basis van de rechtsbeginselen, de maatschappelijke ontwikkelingen en mijn enquêteonderzoek mijn visie op de groep(en) ten aanzien waarvan naar wenselijk recht een bijzondere behandeling binnen de Successiewet is gerechtvaardigd.<sup>1</sup>

### 4.1 Maatschappelijke ontwikkelingen

Het aantal ongehuwd samenwonenden is verder toegenomen. Het aantal gehuwden neemt de laatste jaren sterk af.<sup>2</sup> Tot 2014 was sprake van een toename van het aantal echtscheidingen. Het aantal echtscheidingen neemt sinds 2015 echter af doordat steeds meer mensen ongehuwd samenwonen, door vergrijzing en doordat jongere generaties op latere leeftijd trouwen.<sup>3</sup>

Het aantal alleenstaanden is toegenomen. Begin 2023 bestond de Nederlandse bevolking voor 18% uit eenpersoonshuishoudens. Samenwonenden beslaan 49% van de huishoudens. De overige bevolking bestaat bijvoorbeeld uit alleenstaande ouders of inwoners van een verzorgingstehuis of asielzoekerscentrum.<sup>4</sup> Volgens een prognose van het CBS zullen er in 2070 9,8 miljoen huishoudens zijn; 4,2 miljoen hiervan zal uit één persoon bestaan.<sup>5</sup> Daarnaast had in 2015 ongeveer 7% van de volwassen Nederlanders een latrelatie.<sup>6</sup>

Het aantal samengestelde gezinnen is de afgelopen twintig jaar sterk toegenomen.<sup>7</sup> Er bestaat steeds meer diversiteit in gezinsvormen. Sinds 2014 is het mogelijk dat beide vrouwen van een lesbisch koppel de juridische moeder zijn, zonder dat daar een rechter voor nodig is.<sup>8</sup> Uit een rapport uit 2016 blijkt een toename van het aantal kinderen met meerdere opvoeders. Daarnaast bestaan meer gevallen waarin het

1 In hoofdstuk 5 volgt de invulling van de bijzondere behandeling middels de vrijstellingen en tarieven.

2 'Burgerlijke staat', cbs.nl (2023).

3 'Steeds minder echtscheidingen', cbs.nl (juli 2022).

4 'Huishoudens nu', cbs.nl (2023).

5 'Huishoudens in de toekomst', cbs.nl (2023).

6 Otten en Te Riele, CBS bevolkingstrends juli 2015 rapport 'Latrelatie in Nederland'.

7 'Ruim een half miljoen minderjarigen in complexe gezinsverbanden', cbs.nl (oktober 2020).

8 Wet van 25-11-2013, *Stb.* 2013, 480.



juridisch ouderschap niet samenvalt met het sociaal ouderschap, bijvoorbeeld quasi-stiefkinderen.<sup>9</sup>

#### 4.2 Maatschappelijke opvattingen over de Successiewet

In 1977 stelde Ringeling het belang van maatschappelijke opvattingen voor het opstellen van wetgeving al aan de orde. Hij stelde: “de inhoud van wetgeving moet door degenen tot wie de wetgeving zich richt als redelijk en overtuigend worden ervaren”.<sup>10</sup> Daarnaast beschreef Van Maarseveen een citaat van Erasmus: “wetten dienen te overreden en niet te bevelen”.<sup>11</sup> Vanwege het belang van de maatschappelijke opvattingen adviseer ik de wetgever hierbij aan te sluiten. Soms zie ik het zelf anders, waardoor ik ook mijn visie onderbouw.

##### 4.2.1 Maatschappelijke opvattingen in 2001

In 2001 heeft onderzoek plaatsgevonden naar de opvattingen van burgers over de wijze waarop erfbelasting wordt geheven, afhankelijk van de relatie met de erflater. Uit het onderzoek volgde dat de meeste voorkeur voor een lagere heffing uitging naar de groepen ‘partner en kinderen’. Het belangrijkste motief was hiervoor het familiebelang. Andere motieven waren emotioneel belang, bedrijfsbelang en zorgbelang. Opmerkelijk is dat notarissen een onderscheid maakten tussen partner en kinderen, waarbij de partner de voorkeur genoot boven het kind. Na partner en kinderen volgde de middencategorie: ouders, kleinkinderen en broers en zussen. Daarna volgden neven en nichten en de niet-familiaire groepen.<sup>12</sup>

##### 4.2.2 Maatschappelijke opvattingen in 2023

Uit de resultaten van mijn enquêteonderzoek blijkt dat 37,55% van de ondervraagden vindt dat over een erfenis minder belasting betaald moet worden dan over looninkomsten. 29,36% deelt deze mening in het geval van een familiale relatie. Slechts 10,23% is van mening dat over een erfenis en looninkomsten evenveel belasting betaald moet worden. De overige 22,86% vindt dat over looninkomsten minder belasting betaald dient te worden dan over een erfenis.<sup>13</sup>

Daarnaast blijkt dat 65,1% van de ondervraagden vindt dat de verschuldigde erfbelasting af moet hangen van de relatie tussen de verkrijger en de erflater. Met name de beroepssector ‘notariaat en advocatuur’ acht dit onderscheid van belang. Van de ondervraagden was 4,3% werkzaam in het notariaat of de advocatuur. 34,9% is van mening dat geen onderscheid gemaakt moet worden naar relatie, met name de

9 Rapport van de Staatscommissie herijking ouderschap december 2016, ‘kind en ouders in de 21<sup>ste</sup> eeuw’, p. 66-87.

10 Ringeling (1977), p. 216 en 219-220.

11 Van Maarseveen (1974), p. 20.

12 Het onderzoek van Motivation International B.V. geanalyseerd door R. van Ossenbruggen & K. de Rooij, ‘Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting’.

13 Zie in het rapport de cirkeldiagram bij vraag 3 in de bijlage.

'jongere' generatie deelt deze mening.<sup>14</sup> Opmerkelijk is dat dit percentage in 2001 slechts 3% was.<sup>15</sup> Hieruit concludeer ik dat men heden ten dage de (familiaire) relatie minder van belang acht voor de heffing van erfbelasting dan in 2001.

De sterke voorkeur naar een lagere heffing van erfbelasting bij 'de partner en kinderen' is onveranderd gebleven. In 2001 hadden notarissen een voorkeur voor de partner boven het kind. Dit blijkt thans niet uit mijn onderzoek. Ook de middencategorie bestaat nog steeds uit ouders, kleinkinderen en broers en zussen. Binnen deze categorie bestaat wel een voorkeur voor kleinkinderen. Daarna volgen de overige groepen.<sup>16</sup>

De motieven voor de gekozen groepen en de overige resultaten komen aan bod in de volgende paragrafen en het volgende hoofdstuk. De resultaten zijn uitgebreid weergegeven in de bijlage.

### 4.3 Kinderen in de Successiewet

In deze paragraaf volgt of een bijzondere behandeling van kinderen binnen de Successiewet heden ten dage nog gerechtvaardigd is en op grond waarvan. (Nog) niet ingegaan wordt op de vrijstellingen en tarieven.<sup>17</sup> Daarna volgt de definitie van het begrip 'kind' naar wenselijk recht.

#### 4.3.1 Bijzondere behandeling van het kind

Naar huidig recht wordt de verschillende behandeling van kinderen ten opzichte van derden met name gerechtvaardigd geacht vanuit het buitenkansbeginsel, het familieprincipe en de verzorgingsgedachte.<sup>18</sup>

##### 4.3.1.1 Maatschappelijke opvattingen

Uit mijn enquêteonderzoek volgt dat 94,8% van de ondervraagden die stellen dat de verschuldigde erfbelasting moet afhangen van de relatie met de erflater voorkeur heeft voor een bijzondere behandeling van kinderen in de Successiewet. 65,3% vindt de bijzondere behandeling gerechtvaardigd vanwege de 'familieband'.<sup>19</sup> Het onderscheid naar relatie blijkt echter steeds minder van belang te worden gevonden, met name bij de 'jongere' generatie.<sup>20</sup> Het lijkt mij daarom denkbaar dat deze afname de komende jaren verder doorzet, waardoor de naar maatschappelijke opvattingen geldende rechtvaardigingsgrond(en) mogelijk veranderen. De verzorgingsgedachte

14 Zie in het rapport de cirkeldiagram bij vraag 4 in de bijlage.

15 Het onderzoek van Motivaction International B.V. geanalyseerd door R. van Ossenbruggen & K. de Rooij, 'Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting'.

16 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 5 in de bijlage.

17 Dit volgt in hoofdstuk 5.

18 Zie par. 2.3.

19 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 7 in de bijlage.

20 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 4 in de bijlage.

en de familie-eigendom zijn, na de familieband, de meest aangehaalde rechtvaardigingsgronden, namelijk 49% respectievelijke 53%.

De 'familieband' en de 'familie-eigendom' kunnen gekoppeld worden aan het familieprincipe.

#### 4.3.1.2 Buitenkansbeginsel

Uit mijn onderzoek volgt dat slechts 33,4% van mening is dat een bijzondere behandeling van het kind gerechtvaardigd is 'omdat het in de lijn der verwachting ligt dat een kind erft van de ouders'.<sup>21</sup> Dit resultaat kan gekoppeld worden aan het buitenkansbeginsel. Het buitenkansbeginsel is mijns inziens daarom geen rechtvaardigingsgrond voor een verschillende behandeling in de Successiewet. Het buitenkansbeginsel is bovendien een subjectief beginsel, het is niet meetbaar.

#### 4.3.1.3 Verzorgingsgedachte

De verzorgingsgedachte gaat alleen op zolang een onderhoudsplicht jegens het kind bestaat. De wettelijke onderhoudsplicht eindigt in beginsel op 21-jarige leeftijd. Kinderen zijn dan vaak nog niet volledig financieel onafhankelijk. Daarom loopt de onderhoudsplicht van ouders door zolang sprake is van behoefte.<sup>22</sup> De mogelijkheid bestaat dat ouders zich hun gehele leven (financieel) verantwoordelijk voelen voor hun kind. Zoals Van Vijfeijken al stelde is het mijns inziens toch de vraag of het gelijk belasten van kinderen onafhankelijk van de leeftijd wel in lijn is met het gelijkheidsbeginsel.<sup>23</sup> Naar mijn mening niet. Kinderen voor wie een onderhoudsplicht geldt en kinderen voor wie geen onderhoudsplicht geldt zijn ongelijke gevallen. De een wordt immers geacht financieel onafhankelijk te zijn en de ander niet.

Een kind kan naar huidig recht niet volledig worden onterfd. Het kind heeft immers altijd recht op zijn legitieme portie.<sup>24</sup> Uit het onderzoeksrapport 'legitieme portie' blijkt dat een groot deel van de Nederlanders het niet meer voor de hand liggend vindt dat kinderen erven van hun ouders als de ouders dit niet willen. In het rapport werd de aanbeveling gedaan de 'klassieke legitieme' af te schaffen. Minderjarige kinderen en jongmeerderjarigen dienen volgens hen echter wel beschermd te worden, door deze kinderen verzorgd achter te laten.<sup>25</sup> Voorstanders menen dan ook dat vanaf de leeftijd van 21 jaar geen financiële aanspraak op ouders mogelijk zou moeten zijn. Het kabinet is op dit moment wegens politieke redenen echter niet voornemens een dergelijke aanpassing door te voeren.<sup>26</sup> Een dergelijk voorstel koppelt de verzorgingsverplichting dus ook aan een leeftijd. Echter blijkt uit mijn enquêteonderzoek

21 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 7 in de bijlage.

22 Artikel 1:392 BW en HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:BI5520, *BNB* 1997/147, m.nt. Van Dijk. Hieruit volgt geen maximum leeftijd van behoefte.

23 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 55.

24 Artikel 4:63-4:92 BW.

25 Centrum voor Notarieel Recht (CNR) van de Radboud Universiteit en Netwerk Notarissen, 'Rapport legitieme portie', december 2020, p. 106.

26 Brief Minister voor Rechtsbescherming van 22 juni 2022, nr. 4048257, *V-N* 2022/34.13.

dat 69,3% van mening is dat leeftijd geen invloed moet hebben op de behandeling van het kind.<sup>27</sup> Omdat de maatschappelijke opvattingen, zoals eerder onderbouwd, een belangrijke factor zijn voor het opstellen van wetgeving stel ik voor aan te sluiten bij deze opvattingen. Naar de huidige opvattingen is een bijzondere behandeling van kinderen, ongeacht de leeftijd, dus gerechtvaardigd. Het lijkt mij wenselijk het onderzoek over bijvoorbeeld vijf jaar opnieuw uit te voeren. Wellicht dat de opvattingen dan veranderd zijn. Van de leeftijdscategorie '25 jaar of jonger' geeft namelijk 47,5% de voorkeur aan een hogere vrijstelling bij jongere kinderen.<sup>28</sup>

Het lijkt mij vanwege de verzorgingsgedachte gerechtvaardigd gehandicapte kinderen die niet in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien fiscaal voordeliger te behandelen dan andere kinderen. Zij blijven immers hun gehele leven financieel afhankelijk. In de huidige Successiewet hebben zij bovendien ook al een hogere vrijstelling.<sup>29</sup>

#### 4.3.2 *Het begrip 'kind' naar wenselijk recht*

Uit paragraaf 2.3.1 volgt dat de Successiewet geen definitie van het begrip 'kind' kent. Mijns inziens is het daarom wenselijk, na de omschrijving van het 'partnerbegrip' uit artikel 1a SW, een artikel met de uitleg van het kindbegrip op te nemen in de Successiewet. De gelijkstellingen uit artikel 19 SW kunnen overgenomen worden in het nieuwe artikel.<sup>30</sup> Daarmee kan artikel 19 SW vervallen. Het invoeren van het kindbegrip leidt tot meer rechtszekerheid. Burgers hebben dan immers inzichtelijk wanneer men als kind kwalificeert voor de Successiewet. In deze paragraaf volgt een toelichting op het 'nieuwe' kindbegrip.

##### 4.3.2.1 Fiscaal meerouderschap

Onder meerouderschap wordt een gezinsvorm verstaan waarin twee of meer volwassenen zorgdragen over de verzorging en opvoeding van het kind.<sup>31</sup>

Een kind kan in Nederland naar huidig recht niet meer dan twee juridische ouders hebben. Het ouderlijk gezag is beperkt tot twee personen.<sup>32</sup> Zoals uit paragraaf 4.1 volgt bevinden kinderen zich vaker in een bijzondere gezinssamenstelling. Deze ontwikkeling zet het maximum van twee ouders onder druk.<sup>33</sup> Bovendien is het mogelijk dat een kind meer dan twee ouders als zijn feitelijke ouders ziet en meer dan twee ouders zich de ouder van een kind voelen.

Het mogelijk maken van juridisch meerderouderschap gaat mijn onderzoek te buiten; alleen ingegaan wordt op fiscaal meerouderschap.

27 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 21 in de bijlage.

28 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 21 in de bijlage.

29 *Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 57 en artikel 32 onder 4 sub b SW.

30 In hoofdstuk 6 volgt een concept wettekst.

31 Michels, *WPNR 2021/7346*, p. 1.

32 Michels, *WPNR 2021/7346*, p. 1 en artikel 1:204 lid 1 sub c BW en artikel 1:207 lid 2 sub a BW.

33 Boone, *FJR 2017/27*.

Het is denkbaar dat een kind vier feitelijke ouders heeft. Meerouderschap bestaat in de Successiewet al in het geval van stief-, schoon- en pleegkinderen.<sup>34</sup> Meerouderschap leidt tot het meervoudig toepassen van de faciliteiten voor kinderen (en kleinkinderen). Klaarblijkelijk accepteert de wetgever deze dubbele toepassing dus al. Schenkingen in een kalenderjaar door ouders worden op grond van de samentelbepaling gezien als één schenking van de ouders.<sup>35</sup> Gevolg is dat de vrijstellingen en het progressieve tarief in de schenkbelasting niet dubbel toegepast kunnen worden. Voor de erfbelasting kan bij meerouderschap wel vaker een beroep op de vrijstelling en het verlaagde tarief worden gedaan.<sup>36</sup>

#### 4.3.2.2 Niet-erkende biologische kinderen

Zoals eerder onderbouwd kan een niet-erkend biologisch kind mijns inziens naar huidig recht de hogere vrijstellingen en lagere tarieven in de Successiewet toepassen. Mocht de Hoge Raad toch tot oordeel komen dat het uitsluitend biologisch kind naar huidig recht geen bloedverwant is voor de Successiewet, dan lijkt het mij wenselijk het uitsluitend biologisch kind op te nemen in het door mij voorgestelde artikel en daarmee meerouderschap in de Successiewet uit te breiden. Dit sluit aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Sprake is bijvoorbeeld van een toename van het aantal kinderen met meerdere opvoeders.<sup>37</sup>

Bovendien zie ik geen bezwaren om zowel de juridische als de uitsluitend biologische bloedverwant te laten kwalificeren als 'kind' voor de Successiewet. Hiermee kan tevens voorkomen worden dat de biologische ouder het kind vanwege fiscale redenen buiten een erfenis of schenking laat, wat niet in het belang van het kind is.<sup>38</sup> Het biologische ouderschap moet mijns inziens, ter voorkoming van misbruik, wel aangetoond worden, bijvoorbeeld met juridische stukken of een DNA-test.

#### 4.3.2.3 (Ex)-(quasi)-stiefkinderen en (ex)-(quasi)-schoonkinderen

Het lijkt mij wenselijk de groep die kwalificeert als kind aan de andere kant wel te beperken, omdat de bijzondere behandeling van het kind niet overeenstemt met het draagkracht- en het gelijkheidsbeginsel. De bijzondere behandeling van kinderen ligt besloten in het familieprincipe en de verzorgingsgedachte. In artikel 19 lid 2 SW wordt een voorwaarde gesteld aan de kwalificatie van een pleegkind voor de Successiewet. Voor (ex-)stiefkinderen geldt deze voorwaarde niet. Uit een rapport van de Staatscommissie herijking ouderschap volgt dat voor de bepaling van de graad van verwantschap of band tussen de ouders en het kind meer aangesloten zou moeten

34 Artikel 19 lid 1 sub b SW.

35 Artikel 28 SW. Bovendien worden schenkingen in één kalenderjaar ook samengeteld, artikel 27 SW.

36 Ministerie van Financiën juni 2019, 'Rapportage mogelijke consequenties meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap voor fiscaliteit en toeslagen'.

37 Rapport van de Staatscommissie herijking ouderschap december 2016, 'kind en ouders in de 21<sup>ste</sup> eeuw', p. 66-87.

38 Schoenmaker, *FTV* 2022/17, p. 3.

worden bij het onderhoud en de opvoeding.<sup>39</sup> Mijns inziens is, net zoals bij pleegkinderen, bij (ex-)stiefkinderen veelal niet direct sprake van een familieband. Daarnaast kan in zijn algemeenheid niet direct gesproken worden van opvoeding en onderhoud door de (ex-)stiefouder. Mijn voorstel is dan ook om voor (ex-)stiefkinderen aan te sluiten bij een voorwaarde zoals geldt voor pleegkinderen.

Mijn verwachting is dat schoonouders zich meestal niet financieel verantwoordelijk voelen voor schoonkinderen. Nader onderzoek zal dit echter moeten uitwijzen. Daarnaast zijn schoonkinderen niet opgevoed door de schoonouders. Bovendien worden verkrijgingen krachtens erfrecht door partners aangemerkt als verkrijging door een van de partners.<sup>40</sup> Een erfenis van de (schoon)ouder wordt door toepassing van de kindvrijstelling door het 'eigen' kind daarom alsnog minder zwaar belast met erfbelasting. Tevens verwacht ik dat ex-schoonkinderen zelden een schenking of erfenis ontvangen van de schoonouder.<sup>41</sup> Beargumenteerd kan worden dat schoonkinderen vanwege de 'familieband' onder het kindbegrip dienen te vallen. Echter verwacht ik dat vanwege het bovenstaande weinig weerstand zal bestaan bij het buiten beschouwing laten van het (ex)-(quasi)-schoonkind. Mijn voorstel is dan ook om schoonkinderen niet onder het kindbegrip te scharen.

Uit de wettelijke verdeling kan mijns inziens bovendien worden opgemaakt dat de wetgever een onderscheid tussen eigen kinderen enerzijds en (ex)-(quasi)-stiefkinderen en (ex)-(quasi)-schoonkinderen anderzijds van belang vindt.<sup>42</sup> Stiefkinderen kunnen enkel bij uiterste wilsbeschikking van de erflater betrokken worden in de wettelijke verdeling.<sup>43</sup> Schoonkinderen kwalificeren slechts als erfgenaam indien zij zijn opgenomen in het testament. Zij kunnen niet vallen onder de wettelijke verdeling.

De verschillende behandeling van ex-stiefkinderen en ex-quasi-stiefkinderen kan worden voorkomen door de volgende zinsnede niet meer op te nemen onder het kindbegrip: 'met dien verstande dat deze gelijkstelling eindigt ingeval het partnerschap dat de aanverwantschap deed ontstaan anders dan door overlijden is geëindigd'.<sup>44</sup> Het is mijns inziens bovendien gerechtvaardigd dat ook ex-(quasi)-stiefkinderen kwalificeren als kind indien voldaan is aan de voorwaarde zoals deze geldt voor pleegkinderen. De ex-stiefouder heeft dan immers een grote bijdrage aan de opvoeding en het onderhoud van het kind geleverd. Het verschil in toepassing van de vrijstellingen in

39 Rapport van de Staatscommissie herijking ouderschap december 2016, 'kind en ouders in de 21<sup>ste</sup> eeuw'.

40 Artikel 25 SW.

41 Dit is een aanname, ik heb hier geen onderzoek naar gedaan.

42 Artikel 4:13 BW.

43 Artikel 4:13 BW.

44 Dit is wel opgenomen in artikel 19 lid 1 sub b SW. Zie par 2.3.1 voor toelichting op het genoemde verschil.

de schenk- erfbelasting bij ex-stiefkinderen dient weggenomen te worden door uitbreiding van het ouderbegrip.<sup>45</sup>

#### 4.4 Partners in de Successiewet

In deze paragraaf volgt of een bijzondere behandeling van de partner heden ten dage nog is gerechtvaardigd en op grond waarvan. (Nog) niet ingegaan wordt op de vrijstelling en tarieven.<sup>46</sup> Daarna volgt de definitie van het partnerbegrip naar wenselijk recht.

##### 4.4.1 Bijzondere behandeling van de partner

De verzorgingsgedachte, het buitenkansbeginsel en het familieprincipe worden aangehaald als rechtvaardigingsgrond voor een bijzonder behandeling van partners.<sup>47</sup>

##### 4.4.1.1 Maatschappelijke opvattingen

Uit mijn enquêteonderzoek volgt dat 94,8% van de ondervraagden die stellen dat de verschuldigde erfbelasting moet afhangen van de relatie met de erflater voorkeur heeft voor een bijzondere behandeling van de partner in de Successiewet.

De meest gekozen rechtvaardigingsgrond voor een bijzondere behandeling is 'het verzorgd achterlaten van de partner', zo blijkt uit mijn enquêteonderzoek.<sup>48</sup> Partnerschap vereist immers een wederzijdse zorgplicht. De wettelijke zorgplicht voor gehuwden reikt verder dan alleen de periode tijdens de relatie. Een groot deel van de ongehuwde samenwoners ervaren ook een zorgplicht die verder reikt dan enkel tijdens de relatie, zo blijkt uit het onderzoek van Gubbels.<sup>49</sup> Een van de andere aangedragen motieven was het behoud van dezelfde levensstandaard.<sup>50</sup> Dit hangt mijns inziens samen met de verzorgingsgedachte, waardoor de verzorgingsgedachte naar mijn mening geldt als rechtvaardigingsgrond.

'Financiële verwevenheid' werd nagenoeg net zo vaak aangedragen als rechtvaardiging voor een bijzondere behandeling van de partner.<sup>51</sup> Bij een grote mate van financiële verwevenheid kan de verkrijging door de langstlevende partner als eigen vermogen worden beschouwd. Dit hangt samen met het familieprincipe. Voor gehuwden geldt een grote mate van financiële verwevenheid. Ook ongehuwde samenwoners ervaren in de meeste gevallen financiële verwevenheid, welke groter wordt naarmate

45 Dit kan gerealiseerd worden door uitbreiding van het ouderbegrip in de AWR of door invoering van een ouderbegrip in de Successiewet. Verdere invulling valt buiten de reikwijdte van mijn onderzoek.

46 Dit volgt in hoofdstuk 5.

47 Zie par. 3.4.

48 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 6 in de bijlage.

49 Zie par. 3.1.

50 Zie in het rapport de antwoorden bij vraag 6 onder 'anders namelijk:' in de bijlage.

51 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 6 in de bijlage.

zij langer samenwonen.<sup>52</sup> Dit past bij de achtergrond van de partnervrijstelling; de verwachting dat de partner geen verrijgingsgevoel heeft.<sup>53</sup> Daar komt bij dat in de huidige Successiewet op diverse plekken de gezamenlijke draagkrachtvermeerdering van partners centraal staat.<sup>54</sup> Daaruit volgt dat partners in bepaalde mate als eenheid worden gezien.

#### 4.4.1.2 Buitenkansbeginsel

Uit mijn enquêteonderzoek volgt dat slechts 21,8% van mening is dat een bijzondere behandeling van de partner gerechtvaardigd is 'omdat het in de lijn der verwachting ligt dat de partner erft'.<sup>55</sup> Mijns inziens kan dit resultaat gekoppeld worden aan het buitenkansbeginsel, waardoor het buitenkansbeginsel niet opgaat als rechtvaardigingsgrond.

Een bijzondere behandeling van de partner binnen de Successiewet is mijns inziens dus gerechtvaardigd vanwege de verzorgingsgedachte en de financiële verwevenheid.

#### 4.4.2 *Het partnerbegrip*

Uit onderzoek van het CBS blijkt dat het demografische gedrag van ongehuwde samenwoners steeds meer lijkt op dat van gehuwden.<sup>56</sup> In de literatuur wordt daarnaast gesteld dat de mate van lotsverbondenheid tussen samenwoners gelijk is aan dat van gehuwden.<sup>57</sup>

##### 4.4.2.1 Antimisbruikbepaling

Opmerkelijk is dat voor gehuwden en geregistreerde partners geen nadere vereisten voor het partnerschap gelden, waar dit voor ongehuwde samenwoners wel het geval is. Het feit dat geen voorwaarden gesteld worden aan de duur van het huwelijk of geregistreerd partnerschap, werkt mogelijk misbruiksituaties in de hand. Met name bij het geregistreerd partnerschap, deze samenlevingsvorm komt immers minder zwaar over dan het huwelijk.<sup>58</sup> Zo werd in 2003, ter besparing van overdrachtsbelasting, een geregistreerd partnerschap aangegaan voor één dag.<sup>59</sup> Van een wederzijdse zorgplicht kan in dat geval niet worden gesproken. In een recente uitspraak ging een doktersassistente een geregistreerd partnerschap aan met een van haar patiënten,

52 Zie par. 3.1.2.

53 *Kamerstukken II 1979/80, 16016, nr. 3, p. 3.*

54 Zie par. 3.2.

55 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 6 in de bijlage.

56 Stoeldraijer, Te Riele, Van Duin & Van der Reijden, 'huishoudensprognose 2021-2070: groei aantal huishoudens houdt aan' (16 december 2021), par 3.2 'verschillen tussen ongehuwden en oitgehuwden nemen af', cbs.nl.

57 Kolkman, Verstappen, Visser & Oost (2021), p. 360.

58 Van Mourik & Schols (2017), p. 5.

59 HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:BY0548, BNB 2013/151, m.nt. J.C. van Straaten.



namelijk op advies van de notaris vanwege fiscale voordelen. De doktersassistente is hiervoor op papier gescheiden van haar echtgenoot.<sup>60</sup> Een mogelijke oplossing voor dergelijke onwenselijke gevallen is het stellen van een termijn voor de duur van het huwelijk voor de Successiewet. Uit mijn onderzoek blijkt echter dat 70% dit onwenselijk acht.<sup>61</sup> In 2017 is voorgesteld een antimisbruikbepaling op te nemen tegen oneigenlijk gebruik van samenlevingsvormen. De bewijslast ligt dan bij de inspecteur.<sup>62</sup> Voorgesteld werd een nieuw artikel 6 op te nemen in de Successiewet met in lid 6 de volgende antimisbruikbepaling: “Indien het aangaan van een huwelijk of het aangaan van een notarieel samenlevingscontract als hoofddoel het ontgaan van schenking of erfbelasting heeft, wordt, in afwijking van het eerste en vijfde lid, elke uitbreiding van een gerechtigdheid tot vermogen als gevolg van het aangaan van dat huwelijk of van het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk als gevolg van het aangaan of wijzigen van dat notarieel samenlevingscontract, op het moment van die uitbreiding als een schenking aangemerkt. De personen die het huwelijk of samenlevingscontract, bedoeld in de eerste volzin, zijn aangegaan, worden voor de toepassing van deze wet niet als partners aangemerkt”.<sup>63</sup>

De meningen in de literatuur over een dergelijke antimisbruikbepaling zijn verdeeld. Zo stelde Vennix dat een antimisbruikbepaling te ver gaat en een te grote inbreuk maakt op het privéleven.<sup>64</sup> Gubbels vindt een dergelijke antimisbruikbepaling juist ‘een stap in de goede richting’ tegen samenlevingsvormen zonder ‘realiteitsgehalte’.<sup>65</sup> De antimisbruikbepaling is vanwege het amendement van kamerlid Omtzigt niet ingevoerd. Omtzigt is voorstander van het aanpakken van misbruik, maar dan wel op een wijze waarop de goedwillende burger niet geraakt wordt.<sup>66</sup> Ik vraag mij af of een oplossing bestaat waarbij nooit een goedwillende burger wordt geraakt. Bovendien verwacht ik dat dit met een dergelijke antimisbruikbepaling beperkt blijft. De regeling moet immers terughoudend worden toegepast door de inspecteur.

De vraag kan nog worden gesteld of een antimisbruikbepaling gelet op het leerstuk van *fraus legis* wel nodig is. Van *fraus legis* kan worden gesproken als de doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de rechtshandeling verijdeling van belastingheffing is (motiefvereiste) en de gekozen wijze van belastingverijdeling strijdig is met doel en strekking van de wet (normvereiste).<sup>67</sup> In 2013 oordeelde de Hoge Raad dat de vrijstelling in de overdrachtsbelasting bij de verdeling van een gemeenschap op grond van *fraus legis* niet van toepassing was bij het geregistreerd partnerschap voor de duur van één dag. Uit de annotatie van Van Straaten blijkt echter dat zeer betwijfeld wordt of dit doorgetrokken kan worden naar de erfbelasting.<sup>68</sup> Het huwe-

60 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 januari 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:192, *JERF Actueel* 2019/21.

61 Zie in het rapport de cirkeldiagram bij vraag 16 in de bijlage.

62 *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, nr. 3, p. 16.

63 *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, nr. 2, p. 9 en *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, nr. 7, p. 2.

64 Vennix, *WFR* 2017/197.

65 Gubbels, *WPNR* 2017/7165, par. 3.4.

66 *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, nr. 18, p. 2.

67 Belhaj (2024), *FBR*.7.5.2.

68 HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:BY0548, *BNB* 2013/151, m.nt. J.C. van Straaten.

lijk zal immers wel iets van betekenis hebben gehad. Slechts indien het huwelijk is aangegaan voor enkele dagen kan ik mij voorstellen dat het huwelijk geen betekenis heeft gehad. Bovendien is de norm voor frauduleus leges strenger dan de voorgestelde antimisbruikbepaling.

Een dergelijke antimisbruikbepaling is mijns inziens een goed voorstel. Een on-eigenlijke toepassing van de partnervrijstelling en van het verlaagde tarief in de erfbelasting is namelijk onwenselijk. De rechtvaardigingsgronden voor een andere behandeling van partners ten opzichte van derden gaan in dat geval immers niet op. Aangehaalde indicatoren in de artikelsgewijze toelichting voor misbruik zijn een groot leeftijdsverschil, een groot vermogensverschil, de duur van samenleving of de aanwezigheid van een familieband.<sup>69</sup> Met de invoering van een dergelijke antimisbruikbepaling kunnen de termijnen in artikel 1a lid 2 SW voor ongehuwde samenwoners met notarieel samenlevingscontract vervallen. Deze zijn immers ingevoerd ter voorkoming van misbruik.<sup>70</sup> Bovendien draagt het laten vallen van deze termijnen bij aan een meer leefvormneutraal stelsel. Het wettelijke verschil tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners wordt hiermee namelijk kleiner wat recht doet aan de veranderende samenleving en de feitelijke verschillen. Uit mijn enquêteonderzoek blijkt bovendien dat 62,24% van mening is dat de tijdsduur geen invloed moet hebben op het partnerschap voor samenwoners met notarieel samenlevingscontract.<sup>71</sup>

De voorgestelde antimisbruikbepaling uit paragraaf 4.4.2.1 dient naar mijn mening van toepassing te zijn op alle samenlevingsvormen binnen het partnerbegrip. In alle gevallen zijn misbruiksituaties immers denkbaar en onwenselijk.

#### 4.4.2.2 Samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract

Een verschil tussen gehuwden en samenwoners met notarieel samenlevingscontract<sup>72</sup> enerzijds en samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract anderzijds is dat voor de laatstgenoemde samenlevingsvorm veelal niet direct een wederzijdse zorgplicht dan wel financiële verwevenheid bestaat. Uit het enquêteonderzoek van Gubbels blijkt dat de financiële verwevenheid groter wordt naarmate men langer samenwoont.<sup>73</sup> Aangezien een andere behandeling van de partner gerechtvaardigd is vanuit de verzorgingsgedachte en de financiële verwevenheid, acht ik het wenselijk voor deze samenlevingsvariant een minimale samenwoonperiode te hanteren. Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat 65,2%<sup>74</sup> het wenselijk acht de duur van het samenwonen als aanvullende voorwaarde te stellen voor samenwoners zonder notarieel

69 *Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 3, p. 59.*

70 *Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, p. 6-7.*

71 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 17 in de bijlage.

72 Met een wederzijdse zorgplicht.

73 Gubbels (2011), *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, p. 204-215.

74 Het gaat dan om het aantal personen dat vindt dat samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract aangemerkt moeten worden als partner afgezet tegen het aantal mensen dat vindt dat een tijdsduur van het samenwonen moet gelden.

samenlevingscontract. De tijdsduur van één of drie jaar werd het meest gekozen.<sup>75</sup> Een periode van één jaar lijkt mij te kort om te kunnen spreken van een zorgplicht. Ik stel daarom voor een tijdsduur van drie jaar te hanteren.

#### 4.4.2.3 Latrelaties

Voor gehuwden is inschrijving op hetzelfde adres niet vereist. Het lathuwelijk kwalificeert daarom ook voor het partnerschap in de Successiewet. Een latrelatie kan buiten het huwelijk om echter wel erfrechtelijk nadelig uitpakken.<sup>76</sup> Voor toepassing van artikel 1a SW is inschrijving op hetzelfde woonadres vereist. Ik verwacht dat de feitelijke verschillen tussen een lathuwelijk en een latrelatie naarmate de relatie langer duurt klein zijn, maar heb hier geen onderzoek naar gedaan. Ik acht het daarom wenselijk deze samenlevingsvormen in de Successiewet meer gelijk te behandelen. Uit mijn enquêteonderzoek volgt echter dat nog geen 15% van mening is dat latrelaties onder het partnerbegrip dienen te vallen.<sup>77</sup> Wellicht dat zich in de loop der jaren een verandering voordoet. Daarom lijkt het mij wenselijk het onderzoek over bijvoorbeeld vijf jaar nogmaals uit te voeren.

Ondanks dat de maatschappelijke opvattingen (nog) niet zo ver zijn acht ik een gelijke behandeling van genoemde samenlevingsvormen van groot belang. Daarom zet ik, al is het (nog) niet voor nu dan mogelijk voor in de toekomst, de mogelijke oplossingen uiteen.

Een mogelijke oplossing is inschrijving op hetzelfde adres als aanvullende voorwaarde te laten gelden voor het huwelijk en geregistreerd partnerschap. Daarmee worden echter situaties uitgesloten waarin partners wegens omstandigheden zoals de locatie van het werk, verzorgingstehuis of kinderen uit een eerdere relatie niet samen kunnen wonen. Dit lijkt mij onwenselijk. Een betere oplossing lijkt mij om latrelaties onder voorwaarden ook te scharen onder het partnerbegrip in de Successiewet. Dit zou gerealiseerd kunnen worden door een wederzijdse registratie bij de Belastingdienst, 'de partnerschapsmelding'. Ook in dit geval zal niet direct een wederzijdse zorgplicht en (gedeeltelijke) financiële verwevenheid ontstaan. Ik neem aan dat bij een latrelatie financiële verwevenheid en een zorgplicht kunnen ontstaan naarmate de relatie langer duurt. Het is denkbaar dat zij bijvoorbeeld een gezamenlijke bankrekening hebben. Ik heb hier echter geen onderzoek naar gedaan. Het zou daarom wenselijk zijn een minimale duur van de registratie te laten gelden, bijvoorbeeld een periode van vijf jaar. Bovendien blijkt uit mijn enquêteonderzoek dat bijna 64% de tijdsduur van de latrelatie van belang acht om als partner te kunnen kwalificeren.<sup>78</sup> Als later overgegaan wordt tot samenwonen, kwalificeren zij mijns inziens ook als partners indien de samenwoonperiode en de duur van de 'partnerschapsmelding' tezamen vijf jaar bedragen of de samenwoonperiode drie jaar bedraagt. Smelt was

75 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 18 in de bijlage.

76 Van Mourik & Schols (2017), p. 12.

77 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 15 in de bijlage.

78 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 19 in de bijlage.

in 2006 al voorstander van het opnemen van latrelaties onder het partnerbegrip. Zij stelde voor daarbij de volgende voorwaarden te hanteren:<sup>79</sup>

- de verkrijger en de erflater hebben elkaar benoemd in hun testament vanwege de verzorgingsbehoefte van de langstlevende;
- de verkrijger en de erflater hebben hun wederzijdse zorgplicht vastgelegd in een notariële overeenkomst.

Uitbreiding van het partnerbegrip voor latrelaties draagt bij aan een meer leefvorm-neutraal stelsel, het aantal latrelaties neemt immers toe.<sup>80</sup> De keuze voor een lat-huwelijk, latrelatie of samenwonen zal als gevolg hiervan niet of in mindere mate afhangen van fiscale redenen. Tevens kunnen als gevolg van de uitbreiding van het partnerbegrip met latrelaties, mijns inziens ook twee 'beste maatjes' kwalificeren als partner voor de Successiewet. Ik zie immers niet in waarom twee 'maatjes' die geen affectieve relatie hebben, maar wel al jaren hun leven delen niet aangemerkt zouden kunnen worden als partner voor de Successiewet. Het is denkbaar dat twee alleenstaande zussen om de hoek bij elkaar wonen, dagelijks samen eten en alles samen doen. Daadwerkelijke toetsing kan niet plaatsvinden, maar ik neem aan dat de termijn van drie respectievelijk vijf jaren aangeeft dat tussen de partners een zekere mate van verwevenheid bestaat. Wellicht dat nader onderzoek kan uitwijzen of financiële verwevenheid en een zorgplicht aanwezig zijn in dergelijke gevallen. De registratieplicht van de latrelatie zal de drempel groter maken dergelijk partnerschap aan te gaan. Bovendien kan men slechts één partner hebben, wat partnerschap voor latrelaties mijns inziens minder misbruikgevoelig maakt.<sup>81</sup>

Het lijkt mij wenselijk om, ter voorkoming van misbruik, bloed- en aanverwanten in de rechte lijn uit te sluiten voor latrelaties. Dit geldt immers ook voor samenwonenden.<sup>82</sup>

#### 4.4.2.4 Jurisprudentie

Recent is een uitspraak gewezen over de partnervrijstelling in de erfbelasting. Erflater woonde meer dan vijf jaar samen met haar twee zussen, die ieder erfgenaam waren. Een van de zussen claimde de partnervrijstelling. Het hof oordeelde dat de zus geen recht had op de partnervrijstelling. De erflater voldeed namelijk met allebei de zussen aan de voorwaarden van het partnerbegrip. De zussen werden daarom allebei niet aangemerkt als partner. De uitspraak is vanuit de wet te volgen. Men kan slechts met één persoon als partner kwalificeren, omdat de wetgever wil voorkomen dat de partnervrijstelling vaker kan worden toegepast. Aangezien slechts één zus de vrijstelling claimde kan niet gesproken worden van misbruik.<sup>83</sup> Toch is de uitspraak naar mijn mening wenselijk. In het systeem van de wet bestaat immers wel een

79 Smelt (2006), p. 9.

80 Otten & Te Riele, CBS bevolkingstrends juli 2015 rapport 'Latrelatie in Nederland'.

81 Artikel 1a lid 1 SW.

82 Artikel 1a lid 1 sub d SW.

83 Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964, V-N 2023/34.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

mogelijkheid om in een dergelijk geval de partnervrijstelling toe te passen, namelijk als de zus die de partnervrijstelling claimde een notarieel samenlevingscontract was aangegaan met de erflater. Ondanks dat de derde zus al vijf jaar op hetzelfde woonadres stond ingeschreven, zouden de erflater en de zus die de partnervrijstelling claimde dan aangemerkt worden als partner voor de Successiewet. De andere zussen kwalificeren daarmee niet als partner. Dit is goedgekeurd in een beleidsbesluit.<sup>84</sup>

#### 4.5 De positie van derden in de Successiewet

Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat 62,6% van mening is dat kleinkinderen minder erfbelasting zouden moeten betalen dan derden. Voor ouders is dit 47,5%, broers- en zussen 41,6%, overige familieleden 10,9%, mantelzorgers 17,3% en een goede vriend of vriendin naar keuze 16,8%.<sup>85</sup> Alleen bij kleinkinderen is dus sprake van een meerderheid.

De familieband is de meest aangedragen reden voor een gunstigere behandeling van het kleinkind. Mijn persoonlijke mening is dat de enkele familieband niet een voldoende rechtvaardigingsgrond is voor een bijzondere behandeling van kleinkinderen. Ik ben immers van mening dat de familiale relatie op zichzelf geen invloed zou moeten hebben op de heffing van schenk- en erfbelasting. Het lijkt mij wel verdedigbaar kleinkinderen waarvan de ouder reeds overleden is onder voorwaarden een verhoogde vrijstelling toe te kennen. De grootouder kan dan voor de verzorging van het kleinkind in de plaats zijn getreden van de ouder van het kleinkind. Een dergelijke behandeling is dan vanuit de verzorgingsgedachte mijns inziens gerechtvaardigd. Zoals onderbouwd in paragraaf 4.3.1.1 blijkt het aantal personen dat van mening is dat geen onderscheid naar relatie zou moeten worden gemaakt te zijn toegenomen. Hieruit maak ik op dat de maatschappelijke opvattingen weliswaar in beweging zijn, maar (nog) niet voldoende zijn bewogen om kleinkinderen niet meer bijzonder te behandelen. Het lijkt mij daarom wenselijk aan te sluiten bij de maatschappelijke opvattingen, ook al denk ik er persoonlijk wat anders over. Het is mijns inziens wel wenselijk het enquêteonderzoek over bijvoorbeeld vijf jaar weer uit te voeren. Het is denkbaar dat dan geen meerderheid meer bestaat voor een bijzondere behandeling van de kleinkinderen. Met name de 'jongere' generatie acht het onderscheid naar relatie voor de behandeling binnen de Successiewet immers minder van belang.<sup>86</sup>

Voor een gunstigere behandeling van anderen dan kleinkinderen bestaat mijns inziens geen andere dan een emotionele onderbouwing. Bovendien is de meerderheid in mijn enquêteonderzoek van mening dat deze groepen geen bijzondere behandeling rechtvaardigen. Een bijzondere behandeling van groepen anders dan kinderen, kleinkinderen en de partner is mijns inziens dan ook niet gerechtvaardigd.

84 Brief Staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2011, nr. DB2011/138 U.

85 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 5 in de bijlage.

86 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 4 in de bijlage.

#### 4.6 Tussenconclusie

Het aantal ongehuwde samenwoners is toegenomen. Het aantal gehuwden neemt af. Daarnaast neemt het aantal alleenstaanden en latrelaties toe. Tevens blijkt een toename van het aantal kinderen met meerdere opvoeders.

Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat met name de 'jongere' generatie onderscheid naar relatie binnen de Successiewet steeds minder van belang acht. Kinderen en de partner zijn nog steeds de meeste gekozen groepen voor een bijzondere behandeling binnen de Successiewet.

Bijzondere behandeling van kinderen in de Successiewet is vanuit de verzorgingsgedachte en het familieprincipe nog steeds gerechtvaardigd. Het nader omschrijven van het begrip 'kind' in de Successiewet komt de rechtszekerheid ten goede. Mijns inziens valt een niet-erkend biologisch kind naar huidig recht onder het begrip bloedverwant in de Successiewet. Mocht de Hoge Raad anders oordelen, dan zie ik geen bezwaren om zowel de juridische als de uitsluitend biologische bloedverwant op te nemen onder het kindbegrip. Het biologische ouderschap kan aangetoond worden met een DNA-test of juridische stukken. Voor (ex-)stiefkinderen zou mijns inziens een vergelijkbare voorwaarde gesteld moeten worden zoals voor pleegkinderen geldt in artikel 19 lid 2 SW. Daarnaast stel ik voor schoonkinderen buiten beschouwing te laten voor het kindbegrip en ex-(quasi)-stiefkinderen ook in het geval van echtscheiding onder het kindbegrip te scharen.

De bijzondere behandeling van de partner binnen de Successiewet is vanuit de verzorgingsgedachte en de financiële verwevenheid nog steeds gerechtvaardigd. Ik ben voorstander van verruiming van het partnerbegrip voor latrelaties. Dit kan bijvoorbeeld geregistreerd worden door middel van de 'partnerschapsmelding' bij de Belastingdienst. De maatschappelijke opvattingen wijzen echter nog niet op een dergelijke uitbreiding. Wellicht dat de uitbreiding daarom nog enige jaren op zich dient te laten wachten. Ik stel voor een antimisbruikbepaling op te nemen voor het partnerbegrip. Op deze wijze kan oneigenlijk gebruik van de vrijstellingen en tarieven voorkomen worden. Tevens kan de voorwaarde genoemd in artikel 1a lid 2 SW vervallen. Een samenwoonperiode van minimaal drie jaar dient voor ongehuwde samenwoners zonder samenlevingscontract wel te gelden.

Op grond van de maatschappelijke opvattingen is het gerechtvaardigd ook kleinkinderen een bijzondere behandeling binnen de Successiewet te geven. Het lijkt mij wenselijk het enquêteonderzoek over vijf jaar nogmaals uit te voeren, omdat deze opvattingen dan wellicht niet meer wijzen op een bijzondere behandeling van kleinkinderen. Mijns inziens bestaat geen rechtvaardigingsgrond voor een bijzondere behandeling van groepen anders dan de partner, kinderen en kleinkinderen.



## 5 Tarieven en vrijstellingen naar wenselijk recht

In hoofdstuk vier is uiteengezet voor welke groep(en) een bijzondere behandeling binnen de Successiewet is gerechtvaardigd naar wenselijk recht. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de wijze waarop deze bijzondere behandeling kan worden vormgegeven. Met name wordt ingegaan op voorstellen in de literatuur ter aanpassing van de vrijstellingen en tarieven. Daarnaast wordt rechtsvergelijking toegepast.

### 5.1 **Bouwstenen voor een beter belastingstelsel**

Een maatregel uit het syntheserapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstel' is het invoeren van een generieke vrijstelling van € 30.000 per verkrijger. Dit zou betekenen dat 42% (2020) van de verkrijgers geen erfbelasting betaald.<sup>1</sup> Van Vijfeijken merkt op dat vanuit het draagkracht- en gelijkheidsbeginsel voor een dergelijke vrijstelling geen bezwaar bestaat. Uit de maatschappelijke opvattingen blijkt echter een voorkeur voor een bijzondere behandeling van de partner, kinderen en kleinkinderen.<sup>2</sup>

#### 5.1.1 *Kindvrijstelling*

In hoofdstuk vier concludeerde ik dat voor kinderen een bijzondere behandeling binnen de Successiewet is gerechtvaardigd. Volgens Van Vijfeijken dient naast de voorgestelde generieke vrijstelling een verhoogde vrijstelling te bestaan voor kinderen die nog financieel afhankelijk zijn en gehandicapte kinderen die niet in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien.<sup>3</sup> Zoals onderbouwd in hoofdstuk vier deel ik de voorkeur voor een bijzondere behandeling van financieel afhankelijke en gehandicapte kinderen ten opzichte van andere kinderen. Voor de hoogte van de verhoogde vrijstelling kan aangesloten worden bij de gemiddelde jaarlijkse kosten van een kind, rekening houdend met studiekosten. Dit bedrag kan dan bijvoorbeeld gelden voor ieder jaar dat het kind de leeftijd van bijvoorbeeld 25 jaar nog niet heeft

1 Synthese rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (1 mei 2020), p. 58.

2 Zie in het rapport de resultaten bij vraag 5 in de bijlage.

3 Van Vijfeijken, *WFR* 2020/153, par. 3.



bereikt.<sup>4</sup> Ondanks deze persoonlijke mening stel ik, vanwege de maatschappelijke opvattingen, voor de kindvrijstelling (nog) niet afhankelijk te maken van de leeftijd van het kind.

### 5.1.2 *Partnervrijstelling*

In het bouwstenenrapport wordt verhoging van de partnervrijstelling naar € 900.000 voorgesteld.<sup>5</sup> Hiervoor wordt geen argument gegeven. Ik zie daarom geen aanleiding de partnervrijstelling verder te verhogen. De verzorgingsgedachte wordt mijns inziens immers voldoende gewaarborgd door de huidige vrijstelling van ruim € 700.000. Bovendien bedroeg de gemiddelde nalatenschap in 2023 slechts € 145.200 en lag de mediaan op € 33.000.<sup>6</sup>

Van Vijfeijken geeft de voorkeur aan een partnervrijstelling van bijvoorbeeld € 500.000. Deze vrijstelling kan worden verhoogd indien geen of weinig pensioenrechten bestaan. Twee procent van de nalatenschappen is groter dan € 500.000 (2018). Met een dergelijke vrijstelling betaalt enkel de top-twee-procent van de vermogende particulieren (met partner) erfbelasting. Dit doet recht aan het draagkrachtbeginsel, zo stelt Van Vijfeijken.<sup>7</sup>

Volgens Jansen moet de partnervrijstelling echter volledig afgeschaft worden. Uitgegaan wordt dan van een individualistische benadering. Alimentatie wordt dan mogelijk ook afgeschaft. De verzorgingsgedachte bestaat volgens Jansen dan niet meer. Van Vijfeijken merkt op dat geen rechtsgrond voor de partnervrijstelling bestaat zonder de verzorgingsgedachte. Individualisering is economisch gezien echter niet mogelijk bij samenwonen, zo blijkt uit onderzoek.<sup>8</sup> De Beer merkt op dat de vrijstelling slechts tot enkele jaren uitstel van heffing leidt. Partners overlijden immers veelal binnen tien jaar na elkaar, waardoor de grote vermogens niet volledig worden geconsumeerd. Ook Stevens is tegen afschaffing van de partnervrijstelling. Hij pleit vanwege vereenvoudiging zelfs voor verhoging van de vrijstelling.<sup>9</sup>

### 5.1.3 *Kleinkindvrijstelling*

Kleinkinderen rechtvaardigen, naar maatschappelijke opvattingen, nog steeds een bijzondere behandeling. Daarom stel ik voor ook voor kleinkinderen een verhoogde vrijstelling in de erfbelasting ten opzichte van derden in stand te houden. Naar huidig

4 De gemiddelde afstudeerleeftijd op de universiteit is 24,5 jaar, zie 'Gemiddelde leeftijd afstuderen', gemiddeldgezien.nl. Zodra kinderen zijn afgestudeerd en gaan werken, worden zij normaal gesproken financieel onafhankelijk van hun ouders. Kinderen die studeren op het hbo of mbo, studeren meestal jonger af dan studenten op de universiteit.

5 Synthese rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (1 mei 2020), p. 58.

6 'Nalatenschappen; nagelaten vermogen, kenmerken', cbs.nl (2023).

7 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 54.

8 De Jong, *WFR* 2018/227, p. 3.

9 De Jong, *WFR* 2018/227, p. 3.

recht geldt een gelijke vrijstelling voor kinderen en kleinkinderen.<sup>10</sup> Voor kinderen bestaat een 'sterkere' voorkeur voor een bijzondere behandeling dan voor kleinkinderen.<sup>11</sup> Daarom stel ik voor een lagere vrijstelling toe te kennen aan kleinkinderen dan aan kinderen.

#### 5.1.4 *Tarieven*

Tevens wordt in het rapport voorgesteld het tarief in de erfbelasting met 10% te verhogen bij een verkrijging boven de € 300.000.<sup>12</sup> Deze maatregel is vooral van budgettair belang. Uit onderzoek van het CPB blijkt dat de maatregel tevens zal leiden tot afname van de vermogensongelijkheid.<sup>13</sup> Op deze manier worden grotere nalatenschappen immers zwaarder belast dan kleinere nalatenschappen.<sup>14</sup> Tevens wordt voorgesteld de tarieven voor kinderen en kleinkinderen in de schenk- en erfbelasting gelijk te trekken, namelijk door het gemiddelde van de huidige tarieven te nemen.<sup>15</sup>

## 5.2 **Lifetime-vrijstelling**

Idealiter zouden volgens Van Vijfeijken de kindvrijstellingen in de schenk- en erfbelasting omgezet worden in een lifetime-vrijstelling van bijvoorbeeld € 400.000 per kind.<sup>16</sup> De vrijstelling geldt dan voor alle schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen ontvangen van de ouders tezamen. Dit leidt tot vereenvoudiging omdat de huidige kindvrijstellingen hiermee kunnen vervallen en de fiscale vermogensoverdracht niet meer op fiscale planning aankomt.<sup>17</sup> Volgens Van Vijfeijken is dit systeem rechtvaardiger dan de huidige vrijstellingen in de schenk- en erfbelasting voor kinderen. Ieder kind kan op deze wijze immers eenzelfde bedrag belastingvrij ontvangen van de ouders.<sup>18</sup>

De Beer stelt naar aanleiding van het voorstel van Van Vijfeijken voor een lifetime-vrijstelling in te voeren van € 200.000 voor de schenkbelasting en € 200.000 voor de erfbelasting. 95% van de verkrijgers betalen volgens hem op deze wijze geen belasting.<sup>19</sup>

In hoofdstuk vier concludeerde ik dat de maatschappelijke opvattingen over een leeftijdsafhankelijke kindvrijstelling over een aantal jaren mogelijk veranderd zullen zijn. In dat geval zou bij invoering van een lifetime-vrijstelling geen recht gedaan worden aan de verzorgingsgedachte, omdat de lifetime-vrijstelling niet gekoppeld

10 Zie artikel 32 SW.

11 94,8% geeft immers de voorkeur aan een bijzondere behandeling van kinderen. Terwijl 62,6% de voorkeur geeft aan een bijzondere behandeling van kleinkinderen.

12 Synthese rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (1 mei 2020), p. 58.

13 'Kansrijk belastingbeleid', cpb.nl (april 2020), p. 130.

14 Heijligers, *FTV* 2021/10, p. 9.

15 Synthese rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (1 mei 2020), p. 58.

16 Dit bedrag is ontleend aan het Duitse recht.

17 Van Vijfeijken, *WFR* 2020/153, par. 3.

18 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 57.

19 De Jong, *WFR* 2018/227, p. 3.

is aan de leeftijd van het kind. De huidige maatschappelijke opvattingen wijzen nog op een kindvrijstelling onafhankelijk van de leeftijd van het kind. Echter lijkt het mij wenselijk de toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen af te wachten. Na invoering van een lifetime-vrijstelling kan deze vrijstelling immers niet zomaar worden afgeschaft. Het overgangsrecht zal namelijk ingewikkeld worden. Bovendien leidt een lifetime-vrijstelling tot uitvoeringsproblemen. Iedere 'geringe' vrijstelling dient dan immers geregistreerd te worden bij de Belastingdienst.

### 5.3 Rechtsvergelijking

In deze paragraaf volgt een globale uiteenzetting van de vrijstellingen en tarieven in de Successiewet in België, Duitsland en Spanje. In hoofdstuk zes is inspiratie gehaald uit deze uiteenzetting. Uit de uiteenzetting blijkt dat kinderen en de partner ook in deze landen een bijzondere positie hebben.

#### 5.3.1 België (Vlaanderen)

In Vlaanderen hebben kinderen tot 21 jaar recht op vermindering van erfbelasting. De partner heeft daarnaast recht op de helft van de vermindering waar het kind recht op heeft, mits het een gezamenlijk kind is. Voor een kind jonger dan 21 jaar die beide ouders verloren heeft, geldt daarnaast een gehele vrijstelling voor de gezinswoning en een vrijstelling van € 75.000 voor roerende zaken.<sup>20</sup>

Voor de langstlevende partner geldt een vrijstelling van € 50.000 op roerende zaken en een gehele vrijstelling voor de gezinswoning.<sup>21</sup> Het uitgangspunt is dat de langstlevende partner, zonder liquiditeitsproblemen, ongestoord kan voortleven. Op deze vrijstelling bestaat kritiek. Een duurder huis leidt immers tot een hogere vrijstelling dan een goedkoper huis. Het leidt dus tot een ongelijke behandeling. Daarnaast kunnen ouderen gestimuleerd worden tot het behouden van hun huis. Van Vijfeijken stelt dat een dergelijke vrijstelling tegemoetkomt aan de verzorgingsverplichting, maar is gezien de nadelen geen voorstander van een dergelijke vrijstelling in Nederland.<sup>22</sup>

Voor verkrijgingen in de rechte lijn en voor de partner geldt een tarief van 3% tot 27% afhankelijk van de hoogte van de verkrijging. Voor derden geldt een hoger tarief, namelijk 30% tot 65%. Voor broers en zussen geldt een lichte verlaging van laatstgenoemde tarieven.<sup>23</sup>

20 'Verminderings en vrijstellingen in de erfbelasting', Vlaanderen.be (officiële website van de Vlaamse overheid).

21 'Partnerabatement voor de roerende goederen in de erfbelasting', Vlaanderen.be (officiële website van de Vlaamse overheid) en Vlaams Parlement 2005/06, stuk 865, nr. 1, p. 4.

22 Van Vijfeijken, *WFR* 2008/571.

23 'Algemeen tarief in de erfbelasting', Vlaanderen.be (officiële website van de Vlaamse overheid).

### 5.3.2 *Duitsland*

In Duitsland geldt voor partners een vrijstelling van € 500.000, voor kinderen van € 400.000, voor kleinkinderen van € 200.000 en voor ouders van € 100.000. Voor de overige verkrijgers geldt een vrijstelling van € 20.000.<sup>24</sup> De vrijstellingen gelden voor een periode van tien jaar. De verkrijgingen worden in die periode dus bij elkaar opgeteld.<sup>25</sup> Voor partners geldt een verhoging van de partnervrijstelling met € 256.000 als de langstlevende partner geen nabestaandenpensioen ontvangt. Indien wel nabestaandenpensioen ontvangen wordt, wordt dit vrijstellingsbedrag verminderd met de waarde van het pensioen dat niet onderworpen is aan erfbelasting. De vermindering hangt af van de leeftijd van de langstlevende partner.<sup>26</sup> Daarnaast geldt onder voorwaarden voor de langstlevende partner een vrijstelling voor de eigen woning. Zo moet de ontvanger minimaal tien jaar na het overlijden van de erflater in de woning blijven wonen, tenzij de partner de woning wegens een dringende reden zoals opname in een verzorgingstehuis moet verlaten.<sup>27</sup>

Daarnaast bestaan zeven verschillende tariefschijven, waarbij onderscheid wordt gemaakt per tariefgroep. Een groot verschil met Nederland is dat over de gehele verkrijging één tarief geldt, namelijk het tarief waarin de top van de verkrijging valt. Een matiging bestaat voor gevallen waarin de waardegrens van een hoger tarief net wordt overschreden.<sup>28</sup>

### 5.3.3 *Spanje*

In Spanje geldt nationaal voor echtgenoten en kinderen een vrijstelling in de erfbelasting van € 15.957. De vrijstelling voor kinderen jonger dan 21 jaar wordt verhoogd met € 3.991 voor ieder jaar dat zij jonger dan 21 jaar zijn, met een maximale vrijstelling van € 47.859. Spanje kent zestien tariefschijven. De tarieven variëren van 7,65% tot 34%. De berekende erfbelasting wordt vervolgens vermenigvuldigd met een factor, afhankelijk van de verwantschap met de erflater en de hoogte van het vermogen dat de verkrijger al in bezit had. Opmerkelijk is dat ongehuwde partners in de hoogste tariefgroep vallen, terwijl echtgenoten in de laagste tariefgroep vallen. Binnen Spanje bestaan regionale verschillen in de hoogte van de vrijstellingen en tarieven.<sup>29</sup>

24 §16 ErbStG.

25 §14 ErbStG.

26 §17 ErbStG.

27 §13 Abs. 1, nr. 4ter ErbStG.

28 §19 ErbStG.

29 ABN AMRO Expertisecentrum Vermogensplanning, 'Tweede woning in Spanje in 2023', [financialfocus.abnamro.nl](https://financialfocus.abnamro.nl), p. 3-4.

#### 5.4 Nalaten door alleenstaanden

D66 streeft naar het fiscaalvriendelijk nalaten aan een goede vriend als iemand geen partner en kinderen heeft.<sup>30</sup> Dit kan vormgegeven worden door voor iedere nalatenschap een vaste vrijstelling beschikbaar te stellen ter hoogte van bijvoorbeeld de partnervrijstelling. Op deze manier zullen alleenstaanden zich minder achtergesteld voelen, is het idee. Daarnaast kan bij iedere nalatenschap eenmalig gebruikgemaakt worden van de hoge ('partner')vrijstelling. Dit maakt de Successiewet meer leefvormneutraal.<sup>31</sup> Het aantal alleenstaanden neemt toe.<sup>32</sup>

Een dergelijke vrijstelling sluit aan bij een boedelbelasting. De ene boedel mag dan niet zwaarder worden belast dan de andere boedel. Het aanknopingspunt van heffing is de nalatenschap.<sup>33</sup> Dit sluit echter niet aan bij het uitgangspunt van de Nederlandse erfbelasting die een verkrijgersbelasting inhoudt. Het aanwijzen van iemand door de erflater die gebruik kan maken van de partnervrijstelling leidt tot willekeur.<sup>34</sup> Bovendien heb ik in hoofdstuk vier een (toekomstig) voorstel uiteengezet om het partnerbegrip uit te breiden, met de mogelijkheid om als alleenstaande onder voorwaarden met een 'beste maatje' te kwalificeren als partner. Enkel in een dergelijk geval acht ik toepassing van de partnervrijstelling gerechtvaardigd. De grondslag van de partnervrijstelling zijn immers de verzorgingsgedachte en financiële verwevenheid. Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat 43,62% vindt dat een alleenstaande iemand moet kunnen aanwijzen voor toepassing van de partnervrijstelling.<sup>35</sup> Naar mijn mening is het invoeren van een dergelijke vrijstelling gezien het bovenstaande geen juiste oplossing.

In België bestaat sinds juli 2021 een 'vriendenerfenis'. Voor de vriendenerfenis geldt hetzelfde tarief als voor verkrijgingen in de rechte lijn of tussen partners. De erflater kan hiervoor een of meerdere vrienden of verre familieleden aanwijzen. Middels de vriendenerfenis kan maximaal € 3.300 aan erfbelasting worden bespaard. Indien de erflater meerdere verkrijgers voor de vriendenerfenis aanwijst geldt de maximale verlaging van € 3.300 voor hen samen naar rato van ieders verkrijging.<sup>36</sup> Een dergelijke oplossing lijkt mij, gezien de hoogte van de vrijstelling ten opzichte van de partnervrijstelling, rechtvaardiger dan het van toepassing verklaren van de partnervrijstelling voor iedere willekeurige persoon. Invoering van de 'vriendenerfenis' draagt bij aan een meer leefvormneutraal stelsel. Echter bestaat mijns inziens fiscaal bezien geen rechtvaardiging voor een dergelijke bijzondere behandeling. In Nederland heeft immers iedere verkrijger al een (kleine) vrijstelling voor de erfbelasting.

30 Verkiezingsprogramma 2023-2027 D66, 'Nieuwe energie voor Nederland', p. 130.

31 Heijligers, *FTV* 2021/10, p. 9.

32 Zie par. 4.1.

33 Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 45.

34 Van Vijfeijken, *WFR* 2015/344.

35 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 20 in de bijlage.

36 'Verminderingen en vrijstellingen in de erfbelasting', Vlaanderen.be (officiële website van de Vlaamse overheid).

### 5.5 Uniform tarief

Een andere oplossing voor een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel is invoering van een uniform tarief. Voor alle verkrijgers geldt dan een gelijk tarief. Iedere verkrijger wordt dan onafhankelijk van de relatie met de erflater gelijk behandeld. Dit voorstel is eenvoudig uitvoerbaar. Immers geldt dan één tariefgroep in plaats van drie tariefgroepen.<sup>37</sup>

Een uniform tarief stemt niet overheen met het buitenkansbeginsel. Zoals eerder onderbouwd kan het buitenkansbeginsel mijns inziens echter niet kwalificeren als rechtvaardigingsgrond voor het onderscheid in tarieven.

Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat 61,9% van mening is dat de door hun gekozen (voorkeurs)groep(en) zowel middels een vrijstelling als een ander tarief anders behandeld dienen te worden. 30,7% vindt dat de andere behandeling slechts moet bestaan uit een vrijstelling en 7,4% slechts uit een ander tarief. De meerderheid pleit dus tegen een uniform tarief. Echter pleit in de leeftijdscategorie '25 jaar of jonger' de meerderheid voor een uniform tarief.<sup>38</sup> Een bijzondere behandeling door middel van zowel een vrijstelling als een ander tarief lijkt mij dubbelop.<sup>39</sup> Voor beiden bestaat immers dezelfde rechtvaardigingsgrond. Mijns inziens kan worden volstaan met een vrijstelling. Wellicht dat een uniform tarief, gelet op de maatschappelijke opvattingen, echter nog te vroeg is. Het lijkt mij daarom wenselijk het enquêteonderzoek over bijvoorbeeld vijf jaar nogmaals uit te voeren.

### 5.6 Tussenconclusie

In het bouwstenenrapport voor een beter belastingstelsel wordt voorgesteld een generieke vrijstelling van € 30.000 per verkrijger in te voeren. Daarnaast wordt voorgesteld de partnervrijstelling te verhogen naar € 900.000 en het belastingtarief op verkrijgingen boven de € 300.000 met 10% te verhogen. In hoofdstuk vier heb ik echter geconcludeerd dat de partner, kinderen en kleinkinderen een bijzondere behandeling rechtvaardigen ten opzichte van derden.

Van Vijfeijken stelt een partnervrijstelling van € 500.000 voor met een verhoging van de vrijstelling indien geen nabestaandenpensioen ontvangen wordt. Idealiter zou volgens Van Vijfeijken voor kinderen een lifetime-vrijstelling van € 400.000 per kind gelden in de schenk- en erfbelasting. Vanwege de mogelijke veranderende maatschappelijke opvattingen en de complexiteit van overgangsrecht lijkt het mij verstandig de maatschappelijke opvattingen over een aantal jaar af te wachten, voordat besloten wordt een lifetime-vrijstelling in te voeren. Ook dan is het nog maar de vraag of een dergelijke vrijstelling vanwege uitvoeringstechnische redenen wenselijk is.

37 Heijligers, *FTV* 2021/10, p. 10.

38 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 14 in de bijlage.

39 Rapport van de Commissie Moltmaker 'De warme, de koude en de dode hand', par 3.1.2.

In Vlaanderen betalen kinderen tot 21 jaar minder erfbelasting dan oudere kinderen. Voor partners geldt een vrijstelling van de gezinswoning. Hierop bestaat echter kritiek. Ook Duitsland kent onder voorwaarden een vrijstelling voor partners van de gezinswoning. Daarnaast geldt een vrijstelling van € 500.000 met een vermeerdering van maximaal € 256.000 voor zover de langstlevende geen nabestaandenpensioen ontvangt. Voor kinderen geldt in de schenk- en erfbelasting een vrijstelling van € 400.000 voor de periode van tien jaar. In Spanje geldt voor kinderen en partners een vrijstelling van € 15.957. De kindvrijstelling wordt verhoogd met € 3.991 voor ieder vol jaar dat het kind nog geen 21 jaar is. Spanje kent zestien tariefschijven, waarbij onderscheid gemaakt wordt per tariefgroep.

Een ander voorstel bestaat uit het toekennen van de partnervrijstelling voor een verkrijger naar keuze van een alleenstaande. Dit lijkt mij, onder andere vanwege de maatschappelijke opvattingen, geen goed voorstel. In België kent men de zogenoemde 'vriendenerfenis', waarbij een of meerdere verkrijgers kunnen worden aangewezen. In Nederland heeft ieder verkrijger al een 'geringe' vrijstelling, waardoor een vriendenerfenis mij overbodig lijkt.

In de literatuur wordt voorgesteld een uniform tarief in te voeren. Ik ben voorstander van het invoeren van een uniform tarief. Wellicht dat een uniform tarief, gelet op de maatschappelijke opvattingen, echter nog te vroeg is.

## 6 Conclusies en aanbevelingen

In dit hoofdstuk volgen de conclusies op de deelvragen. Vervolgens volgt de conclusie op de hoofdvraag en worden aanbevelingen gedaan.

### 6.1 Conclusies deelvragen

#### 6.1.1 *Deelvraag 1: Hoe ziet het stelsel van de huidige Nederlandse schenk- en erfbelasting eruit en wat is haar rechtsgrond?*

De rechtsgrond van de Successiewet is gelegen in het draagkrachtbeginsel; iedere (gelijke) draagkrachtvermeerdering dient te worden belast. Hiermee is heffing van schenk- en erfbelasting gerechtvaardigd. Uit de 'sluisgedachte' kan worden opge- maakt dat inkomsten, ongeacht de manier waarop deze zijn verkregen belast dienen te worden. De volgende beginselen kunnen mijns inziens niet (meer) gezien worden als rechtsgrond van de Successiewet: het beginsel van de minste pijn, het buiten- kansbeginsel, het profijtbeginsel en het loon-naar-werken-beginsel. De eerste twee beginselen zijn meer een uitwerking van de wijze waarop belastingheffing plaats- vindt. Het profijtbeginsel gaat niet op als de verkrijger in het buitenland woont. Het laatst genoemde beginsel lijkt mij een uitwerking van het draagkrachtbeginsel.

Gehuwden en geregistreerde partners worden, zonder nadere voorwaarden, aange- merkt als partners voor de Successiewet. Ongehuwde samenwoners worden onder voorwaarden aangemerkt als partners; indien zij een notarieel samenlevingscon- tract hebben met een wederzijdse zorgplicht of een aaneengesloten periode van vijf jaar op hetzelfde adres staan ingeschreven.<sup>1</sup> Onder kinderen vallen een eerstegraads bloedverwant en aanverwant in de neergaande lijn. Daarnaast vallen ook pleegkin- deren, (ex)-(quasi)-schoonkinderen en (ex)-(quasi)-stiefkinderen onder het begrip 'kind' in de Successiewet. Naar de letter van de wet worden ex-stiefkinderen en ex- schoonkinderen in de schenkbelasting anders behandeld dan in de erfbelasting. Te- vens bestaat een onderscheid in behandeling van ex-stiefkinderen en ex-schoonkin- deren enerzijds en ex-quasi-stiefkinderen en ex-quasi-schoonkinderen anderzijds. Mijns inziens kwalificeert het biologisch kind dat niet is erkend naar huidig recht als kind voor de Successiewet, maar deze kwestie ligt nog voor bij de Hoge Raad.

Naar huidig recht geldt voor de partner, kinderen, kleinkinderen en ouders een ver- hoogde vrijstelling in de erfbelasting. Voor kinderen gelden verhoogde vrijstellingen

<sup>1</sup> Dit zijn de belangrijkste voorwaarden. In artikel 1a SW zijn alle voorwaarden voor samenwoners opgenomen.



in de schenkbelasting. De kindvrijstelling steunt op de verzorgingsgedachte. Voorheen was de hoogte van de erfbelastingvrijstelling afhankelijk van de leeftijd van het kind. Daarnaast worden ook het buitenkansbeginsel en het familieprincipe aangehaald als rechtvaardigingsgrond. De grondslag voor de erfbelastingvrijstelling van kleinkinderen ligt besloten in de familie-eigendom en de maatschappelijke opvattingen.

Artikel 24 SW bevat progressieve tarieven afhankelijk van de verwantschap met de erflater of schenker. De partner, kinderen en kleinkinderen worden tegen een lager tarief belast dan derden. De verschillende tarieven en vrijstellingen in de Successiewet zijn niet te rechtvaardigen vanuit het draagkrachtbeginsel. Eenzelfde draagkrachtvermeerdering wordt immers niet altijd gelijk belast. De eerste progressie naar verwantschapsgraad steunt met name op het buitenkansbeginsel. Daarnaast worden de verzorgingsgedachte en het familieprincipe aangedragen.

**6.1.2 Deelvraag 2: Welke rechten en plichten bestaan bij de verschillende samenleefvormen en wat zijn de rechtvaardigingsgronden van een bijzondere behandeling binnen de huidige Successiewet?**

In titel 1.6 BW zijn diverse dwingendrechtelijke verplichtingen voor gehuwden en geregistreerde partners opgenomen. Uit artikel 1:81 BW vloeit een wederzijdse zorgplicht met een onderhoudsplicht voort. Tevens bestaat een alimentatieplicht voor partners en kinderen en een onderhoudsplicht voor minderjarige kinderen. De bepalingen gelden ook voor het lathuwelijk; samenwonen is niet vereist. De verplichtingen uit titel 1.6 BW gelden niet voor ongehuwde samenwoners. In samenlevingscontracten is echter veelal een wederzijdse zorgplicht opgenomen. Uit het onderzoek van Gubbels blijkt dat gesproken kan worden van financiële verwevenheid, met name bij een langere samenwoonperiode. De feitelijke verschillen tussen gehuwden en ongehuwde samenwoners blijken kleiner dan de wettelijke verschillen; mijns inziens met name bij een huwelijk met koude uitsluiting. Gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid, zo stelt het gelijkheidsbeginsel. Het is dan ook de vraag in hoeverre de wettelijke dan wel feitelijke verschillen van belang zijn voor de belastingheffing.

In de huidige Successiewet staat de gezamenlijke draagkrachtvermeerdering van partners centraal; de wet is dus niet op de individualiseringsgedachte gericht.

De vormgeving van de partnervrijstelling in de Successiewet is in de loop der jaren sterk gewijzigd. Zo gold ooit een algehele vrijstelling en werd onderscheid gemaakt tussen partners met en zonder gezamenlijke kinderen. De partnervrijstelling vindt haar rechtvaardiging met name in de verzorgingsgedachte en het ontbrekende verrijksgevoel.

**6.1.3 Deelvraag 3: Ten aanzien van welke groep(en) is, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen, opvattingen en rechtsbeginselen, een bijzondere behandeling binnen de Successiewet naar wenselijk recht gerechtvaardigd?**

Een toename bestaat van het aantal ongehuwde samenwoners en een afname van het aantal gehuwden. Daarnaast neemt het aantal alleenstaanden en latrelaties toe. Tevens blijkt een toename van het aantal kinderen met meerdere opvoeders.

Uit mijn enquêteonderzoek blijkt dat met name de 'jongere' generatie onderscheid naar relatie binnen de Successiewet steeds minder van belang vindt. Daarom lijkt het mij wenselijk over bijvoorbeeld vijf jaar nogmaals een enquêteonderzoek uit te voeren. Kinderen en de partner zijn nog steeds de meeste gekozen groepen voor een bijzondere behandeling binnen de Successiewet. Ook kleinkinderen krijgen de voorkeur voor een bijzondere behandeling. Mijns inziens bestaat geen rechtvaardigingsgrond om nog een andere groep dan de partner, kinderen en kleinkinderen gunstiger te behandelen in de Successiewet. Zo blijkt ook uit mijn enquêteonderzoek.

Bijzondere behandeling van kinderen in de Successiewet is vanuit de verzorgingsgedachte en het familieprincipe nog steeds gerechtvaardigd, blijkt uit mijn enquêteonderzoek. Aangezien de Successiewet geen kindbegrip kent, lijkt het mij wenselijk een artikel op te nemen met het 'kindbegrip'.<sup>2</sup> Mijns inziens is het uitsluitend biologisch kind naar huidig recht een bloedverwant. Mocht de Hoge Raad toch anders oordelen, dan stel ik voor het uitsluitend biologisch bloedverwant op te nemen onder het kindbegrip. Het biologische ouderschap kan aangetoond worden met een DNA-test of met juridische stukken.

Voor (ex-)stiefkinderen zou mijns inziens een vergelijkbare voorwaarde gesteld moeten worden als voor pleegkinderen geldt in artikel 19 lid 2 SW. De stiefouder zal immers in zijn algemeenheid niet direct bijdragen aan de opvoeding en het onderhoud van het kind. Daarnaast zal het gevoel van de 'familieband' niet direct aanwezig zijn. Mijns inziens dienen schoonkinderen uitgesloten te worden van het kindbegrip. Van een verzorgingsverplichting zal normaliter immers geen sprake zijn.

Mijn voorstel is om de volgende zinsnede 'met dien verstande dat deze gelijkstelling eindigt ingeval het partnerschap dat de aanverwantschap deed ontstaan anders dan door overlijden is geëindigd' niet op te nemen in het nieuwe 'kindbegrip'.<sup>3</sup> Op deze wijze kan het verschil tussen de behandeling van ex-stiefkinderen en ex-quasi-stiefkinderen weggenomen worden. Daarnaast dient het ouderbegrip in de AWR uitgebreid te worden of dient een ouderbegrip in de Successiewet te worden opgenomen om de verschillende behandeling in de schenk- erfbelasting bij ex-(quasi)-stiefkinderen op te heffen.<sup>4</sup>

2 Een concept wettekst is opgenomen onder par. 6.2.2.7. Artikel 19 SW kan hiermee vervallen.

3 De zinsnede is wel opgenomen in artikel 19 lid 1 sub b SW.

4 De invulling van het ouderbegrip ligt buiten het bereik van mijn onderzoek.

De verzorgingsgedachte en de financiële verwevenheid rechtvaardigen de bijzondere behandeling van de partner, blijkt uit mijn enquêteonderzoek. Ik ben voorstander van het verruimen van het partnerbegrip voor latrelaties. De latrelatie kan geregistreerd worden door middel van de 'partnerschapsmelding' bij de Belastingdienst. De maatschappelijke opvattingen wijzen echter nog niet op een dergelijke uitbreiding. Wellicht dat latrelaties in de toekomst wel onder het partnerbegrip kunnen vallen. Ik stel voor een antimisbruikbepaling op te nemen voor het partnerbegrip. Op deze wijze kan oneigenlijk gebruik van de vrijstellingen en tarieven voorkomen worden. Hiermee kan de termijn genoemd in artikel 1a lid 2 SW vervallen. Een samenwoonperiode van minimaal drie jaar dient voor ongehuwde samenwoners zonder samenlevingscontract te gelden.<sup>5</sup>

**6.1.4 Deelvraag 4: Welke aanbevelingen op het gebied van leefvormneutraliteit worden in de literatuur gedaan voor de invulling van de vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting?**

In het bouwstenenrapport voor een beter belastingstelsel wordt voorgesteld een generieke vrijstelling van € 30.000 per verkrijger in te voeren, het belastingtarief op verkrijgingen boven de € 300.000 met 10% te verhogen en de partnervrijstelling te verhogen naar € 900.000. Zoals onderbouwd dienen kinderen en kleinkinderen echter ook bijzonder behandeld te worden.

Van Vijfeijken stelt een partnervrijstelling voor met een verhoging van de vrijstelling indien geen nabestaandenpensioen ontvangen wordt. Tevens lijkt een lifetime-vrijstelling van € 400.000 per kind in de schenk- en erfbelasting haar wenselijk. Vanwege de mogelijke veranderende maatschappelijke opvattingen en de complexiteit van overgangsrecht lijkt het mij wenselijk de maatschappelijke opvattingen over een aantal jaar af te wachten, voordat besloten wordt een lifetime-vrijstelling in te voeren. Ook over een aantal jaar is het de vraag of een dergelijke vrijstelling vanwege uitvoeringsproblemen wenselijk is. Iedere geringe schenking dient dan, bijvoorbeeld middels een aangifte schenkbelasting, immers geregistreerd te worden bij de Belastingdienst.

In Vlaanderen en Spanje is de kindvrijstelling wel leeftijdsafhankelijk. Voor partners geldt in Spanje een vrijstelling van de gezinswoning. Hierop bestaat echter kritiek. Ook Duitsland kent onder voorwaarden een vrijstelling voor partners van de gezinswoning. Daarnaast geldt een vrijstelling van € 500.000 met een vermeerdering van maximaal € 256.000 voor zover de langstlevende geen nabestaandenpensioen ontvangt. Voor kinderen geldt in de schenk- en erfbelasting een vrijstelling van € 400.000 voor de periode van tien jaar, dus een soort lifetime-vrijstelling. In Vlaanderen, België en Duitsland gelden progressievere tarieven.

Het toekennen van de partnervrijstelling voor een verkrijger naar keuze van een alleenstaande lijkt mij, onder andere vanwege de maatschappelijke opvattingen, geen

<sup>5</sup> Een concept wettekst is opgenomen onder par. 6.2.2.6.

goed voorstel. Bovendien leidt het tot willekeur. In België kent men de zogenoemde 'vriendenerfenis', waarbij een of meerdere verkrijgers kunnen worden aangewezen. In Nederland heeft ieder verkrijger al een 'geringe' vrijstelling, waardoor een vriendenerfenis mij overbodig lijkt.

Ten slotte wordt in de literatuur voorgesteld een uniform tarief in te voeren.

## 6.2 Conclusies en aanbevelingen hoofdvraag

### 6.2.1 *Deel 1 hoofdvraag: Is het gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen wat betreft leefvorm op basis van de rechtsgrond en rechtsbeginselen gerechtvaardigd partners en kinderen anders te behandelen en te belasten in de Successiewet dan derden?*

Aan de hand van de conclusies op de deelvragen concludeer ik dat het gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen en opvattingen nog steeds gerechtvaardigd is kinderen anders te behandelen dan derden, namelijk vanwege het familieprincipe en de verzorgingsgedachte. Hetzelfde geldt voor de partner, namelijk op grond van de verzorgingsgedachte en financiële verwevenheid.

Uit de maatschappelijke opvattingen blijkt dat ook voor kleinkinderen een bijzondere behandeling binnen de Successiewet (nog) is gerechtvaardigd. Dit geldt niet voor andere groepen.

### 6.2.2 *Deel 2 hoofdvraag: En in hoeverre is het wenselijk op dit punt een meer leefvormneutraal stelsel van schenk- en erfbelasting te creëren en op welke wijze kan dit vormgegeven worden?*

#### 6.2.2.1 Generieke vrijstelling voor iedere verkrijger

Mijn voorstel is invoering van een generieke vrijstelling in de erfbelasting voor iedere verkrijger, onafhankelijk van de relatie met de erflater. Een keuze voor de aanwijzing van een bepaalde erfgenaam kan door een dergelijke vrijstelling niet (meer) worden beïnvloed. Dit stemt overeen met mijn enquêteonderzoek waaruit blijkt dat, met name de 'jongere' generatie, een onderscheid naar relatie steeds minder van belang acht.<sup>6</sup> Tevens is een gelijke vrijstelling in overeenstemming met de grondslag van de Successiewet, het draagkrachtbeginsel; een gelijke draagkrachtvermeerdering wordt gelijk belast. Dit is op zijn beurt in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel. Bovendien zal de vrijstelling naar verwachting leiden tot een hogere acceptatiegraad van de erfbelasting.<sup>7</sup> Aangesloten kan bijvoorbeeld worden bij een vrijstelling van € 30.000 zoals voorgesteld in het rapport 'Bouwstenen voor een beter

6 Zie in het rapport de cirkeldiagrammen bij vraag 4 in de bijlage.

7 Heijligers, *FTV 2021/10*, p. 11.

belastingstelsel'.<sup>8</sup> Echter zal de daadwerkelijke hoogte afhangen van politieke en budgettaire redenen, dit gaat mijn onderzoek te buiten.

#### 6.2.2.2 Kindvrijstelling

Gelet op mijn enquêteonderzoek adviseer ik de wetgever de hoogte van de kindvrijstelling (nog) niet leeftijdsafhankelijk te maken. Wel dient voor kinderen een hogere vrijstelling te gelden dan de generieke vrijstelling, zij dienen immers anders te worden behandeld dan derden. Het vaststellen van de hoogte gaat mijn onderzoek echter te buiten.

Persoonlijk lijkt mij, gelet op de verzorgingsgedachte, een leeftijdsafhankelijke kindvrijstelling wel wenselijk. Wellicht dat de maatschappelijke ontwikkelingen in de toekomst veranderen, waardoor de kindvrijstelling leeftijdsafhankelijk dient te worden. Uit mijn enquêteonderzoek blijkt immers dat met name de leeftijdscategorie '25 jaar of jonger' een dergelijke vrijstelling wenselijk acht. Mijn voorstel zou in dat geval zijn verhoging van de kindvrijstelling met een vast bedrag voor ieder vol jaar dat een kind de leeftijd van (bijvoorbeeld) 25 jaar nog niet heeft bereikt.<sup>9</sup> Naast de generieke vrijstelling kan middels deze verhoging mijns inziens slechts een maximum bedrag extra vrijgesteld worden voor de verkrijging van het kind van alle ouders tezamen.<sup>10</sup> Dit voorkomt dat kinderen bij meerouderschap een veel hogere vrijstelling kunnen toepassen dan kinderen met twee ouders. Daarnaast stel ik voor de generieke vrijstelling voor gehandicapte kinderen die niet kunnen voorzien in hun eigen levensonderhoud te verhogen met bijvoorbeeld € 38.740. Per saldo hebben zij dan een gelijke vrijstelling zoals geldt in 2023, namelijk van € 68.740.<sup>11</sup>

#### 6.2.2.3 Vrijstelling kleinkind

Aangezien de 'bijzondere' behandeling van het kind belangrijker wordt gevonden dan dat van het kleinkind, lijkt het mij wenselijk aan kleinkinderen een lagere vrijstelling te verlenen dan kinderen. Het vaststellen van de hoogte gaat mijn onderzoek wederom te buiten. Mochten de maatschappelijke opvattingen in de toekomst veranderen dan kan ik mij voorstellen dat voor kleinkinderen onder voorwaarden alsnog een bijzondere vrijstelling geldt, namelijk als het kind van de grootouder respectievelijk de ouder van het kleinkind reeds is overleden. Eventueel kan hieraan de voorwaarde worden gekoppeld dat het kleinkind jonger is dan 25 jaar of een gehandicapt kleinkind is dat niet in zijn eigen levensonderhoud kan voorzien, met dien verstande dat de maximale vrijstelling nog niet is benut bij het overlijden van de ouder(s).

8 Synthese rapport 'bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (1 mei 2020), p. 58.

9 Bijvoorbeeld € 4.000, dit bedrag is (na afronding) ontleend aan het Spaanse recht en kan door de wetgever worden bijgesteld aan de hand van de gemiddelde jaarlijkse kosten (rekening houdend met studiekosten) van een kind. Eerder heb ik de leeftijd van 25 jaar onderbouwd.

10 Bijvoorbeeld maximaal € 100.000 per kind, dit bedrag is gebaseerd op de maximale verhoging van een kind van 0 jaar, namelijk 25 jaar maal € 4.000.

11 Artikel 32 lid 1 onder 4 sub b SW.

#### 6.2.2.4 Partnervrijstelling

Tevens stel ik voor de regeling van de huidige partnervrijstelling om te draaien. De partnervrijstelling bedraagt dan bijvoorbeeld € 500.000.<sup>12</sup> Dit bedrag wordt verhoogd met maximaal € 256.000 voor zover de langstlevende geen recht op nabestaandenpensioen heeft.<sup>13</sup> Indien wel nabestaandenpensioen ontvangen wordt kan dit verhoogde vrijstellingsbedrag afhankelijk van de leeftijd en de waarde van het te ontvangen pensioen middels een factor, vergelijkbaar met artikel 5 en 6 uitvoeringsbesluit SW, worden verminderd. Een dergelijk voorstel komt mijns inziens meer ten goede aan de rechtszekerheid. De huidige regeling zet mensen immers op 'het verkeerde been'. Zij zullen namelijk regelmatig verrast worden door de pensioenimputatie, omdat zij een vrijstelling van ruim € 700.000 verwachtten. Uit mijn enquêteonderzoek blijkt bovendien nog dat de gezamenlijke eigendom van de eigen woning gezien wordt als rechtvaardiging voor een bijzondere behandeling van de partner. Een vrijstelling van € 186.915 zal in de meeste gevallen echter niet de volledige waarde van de woning kunnen dekken. In 2022 bedroeg de gemiddelde verkoopprijs van een koopwoning immers € 432.000.<sup>14</sup> Met een vrijstelling van € 500.000 kan de waarde van de woning gemiddeld genomen wel volledig worden gedekt. Daarnaast is nog ruimte over voor de vrijstelling van andere gezamenlijke eigendommen, als de inboedel, bankrekeningen en auto. Dit is vanwege de financiële verwevenheid gerechtvaardigd.

Een aanvullende vrijstelling voor de waarde van de eigen woning zoals in België en Duitsland geldt lijkt mij onwenselijk. Verkrijgers van een duurdere woning hebben dan immers meer voordeel dan verkrijgers van een goedkopere woning. Dat leidt tot vermogensongelijkheid. Daarnaast blijven ouderen mogelijk in een gezinswoning wonen, terwijl zij anders wellicht zouden doorstromen naar een kleinere (huur)woning. Dit lijkt mij vanwege het huidige woningtekort onwenselijk.

#### 6.2.2.5 Overige vrijstellingen

De vrijstelling in de erfbelasting voor het nalaten aan een goed doel kan mijns inziens behouden blijven als stimulans voor het nalaten aan een goed doel.<sup>15</sup> Diverse onderzoekden geven in mijn enquêteonderzoek immers aan dit wenselijk te vinden.<sup>16</sup>

De vrijstelling voor ouders kan vervallen.

12 Dit bedrag is ontleend aan het voorstel van Van Vijfeijken (2018), H.2, p. 54 en de hoogte van de vrijstelling zoals deze geldt in Duitsland.

13 Dit bedrag is ontleend aan het Duitse recht.

14 'Woningmarkt', cbs.nl (2022).

15 Artikel 32 lid 1 onder 3 juncto onder 8-9 SW.

16 Zie de resultaten bij vraag 5 onder 'anders, namelijk:' in de bijlage.

#### 6.2.2.6 Tarieven

Ten slotte lijkt het mij wenselijk een uniform tarief in te voeren. Dit draagt namelijk bij aan een meer leefvormneutraal stelsel. Bovendien bestaat naast een vrijstelling mijns inziens geen rechtvaardigingsgrond voor een onderscheid in tarieven. Daarnaast verkleint een uniform tarief de vermogensongelijkheid. Uit onderzoek van het CPB volgt dat een uniform tarief minder verstorend is. De erflater kan zijn keuze voor het aanwijzen van een bepaalde erfgenaam immers niet laten afhangen van het tarief. Een tarief van 14% en 24% wordt door het CPB voorgesteld.<sup>17</sup> Ten slotte is een uniform tarief in overeenstemming met het draagkracht- en gelijkheidsbeginsel; eenzelfde draagkrachtvermeerdering wordt gelijk belast. Wellicht dat een uniform tarief, gelet op de maatschappelijke opvattingen, echter nog te vroeg is. Het lijkt mij daarom wenselijk het enquêteonderzoek over bijvoorbeeld vijf jaar nogmaals uit te voeren.

Mijn voorstel is om de tarieven progressiever te maken, dus om de tweede progressie verder uit te breiden. Hiermee wordt meer aangesloten bij de tarieven zoals deze gelden in andere Europese landen, zoals Spanje, België en Duitsland. In ieder geval dient mijns inziens het tarief, zoals voorgesteld in het bouwstenenrapport, te worden verhoogd bij een verkrijging vanaf € 300.000. De hoogte van de tarieven hangt onder andere af van budgettaire en politieke gronden, dit gaat mijn onderzoek te buiten. Aansluiting kan worden gezocht bij de opbouw in andere Europese landen.

Voor de tarieven en vrijstellingen is geen concept wettekst opgenomen. Het vaststellen van de hoogte van de vrijstellingen en tarieven valt immers buiten het bereik van mijn onderzoek.

#### 6.2.2.7 Concept wettekst aanpassing partnerbegrip

##### Artikel 1a Successiewet 1956

1. In afwijking van artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen twee ongehuwde personen slechts als partner aangemerkt indien zij:
  - a) beiden meerderjarig zijn;
  - b) op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland;
  - c) ingevolge een notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting hebben;
  - d) geen bloedverwanten in de rechte lijn zijn; en
  - e) niet met een ander aan de in de onderdelen a tot en met d genoemde voorwaarden voldoen.

<sup>17</sup> 'Kansrijk belastingbeleid', cpb.nl (april 2020), p. 130.

2. De in het eerste lid, onderdeel c, gestelde voorwaarde geldt niet voor personen die tot het tijdstip van het overlijden of de schenking gedurende een onafgebroken periode van ten minste drie jaren staan ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.
3. Artikel 5a, zevende lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing op de personen, bedoeld in het eerste en tweede lid.
4. Artikel 5a, tweede lid, vierde lid en vijfde lid, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen blijft buiten toepassing voor deze wet en de daarop berustende bepalingen.
5. Indien het aangaan van een huwelijk, geregistreerd partnerschap of het aangaan een partnerschap als bedoeld in eerste en tweede lid als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting heeft, wordt, elke uitbreiding van een gerechtigdheid tot vermogen als gevolg van het aangaan van dat huwelijk of van het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk als gevolg van het aangaan of wijzigen van dat notarieel samenlevingscontract, op het moment van die uitbreiding als een schenking aangemerkt. De personen die het huwelijk, geregistreerd partnerschap of het partnerschap als bedoeld in eerste en tweede lid, zijn aangegaan, worden voor de toepassing van deze wet niet als partners aangemerkt.<sup>18</sup>

#### 6.2.2.8 Concept wettekst kindbegrip

##### Artikel 1aa Successiewet 1956

1. Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen worden, in afwijking op artikel 2, derde lid, onderdeel i, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen als kind aangemerkt:
  - a) eerstegraads bloedverwanten in de neergaande lijn;
  - b) eerstegraads aanverwanten in de neergaande lijn, die vóór het tijdstip waarop zij de leeftijd van 21 jaar hebben bereikt dan wel het tijdstip waarop zij vóór die leeftijd in het huwelijk zijn getreden, gedurende ten minste vijf jaren uitsluitend door de echtgenoot of de partner van de ouder – dan wel door hem en zijn echtgenoot of partner tezamen – als een eigen kind zijn onderhouden en opgevoed.<sup>19</sup>
2. Voor de toepassing van deze wet worden gelijk gesteld:
  - a) voor de bepaling van aanverwantschap, twee ongehuwde personen die ingevolge artikel 1a als elkaars partners worden aangemerkt, met gehuwden;
  - b) pleegkinderen met kinderen die in familierechtelijke betrekking tot de pleegouder staan, die vóór het tijdstip waarop zij de leeftijd van 21 jaar

<sup>18</sup> Indien het in 2017 voorgestelde artikel 6 daadwerkelijk wordt ingevoerd dient lid 5 niet opgenomen te worden in artikel 1a SW, maar in het nieuwe voorgestelde artikel 6. Latrelaties, zijn vanwege de maatschappelijke opvattingen (nog) niet opgenomen onder het 'nieuwe' partnerbegrip.

<sup>19</sup> Middels deze bepaling worden schoonkinderen in beginsel uitgesloten, zij zullen immers in zijn algemeenheid niet vijf jaar als eigen kind zijn onderhouden en opgevoed. Mocht dit in een specifieke situatie wel het geval zijn, dan lijkt het mij wenselijk dat het schoonkind wel onder het kindbegrip valt.



- hebben bereikt dan wel het tijdstip waarop zij vóór die leeftijd in het huwelijk zijn getreden, gedurende ten minste vijf jaren uitsluitend door de pleegouder – dan wel door hem en zijn echtgenoot tezamen – als een eigen kind zijn onderhouden en opgevoed;
- c) kinderen over wie overeenkomstig artikel 253t van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek een ander dan de ouder gezamenlijk met de ouder het ouderlijk gezag uitoefent of heeft uitgeoefend met kinderen die in familierechtelijke betrekking tot die ander staan;
  - d) kinderen over wie overeenkomstig artikel 282 of 292 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek de voogdij door twee personen gezamenlijk wordt uitgeoefend of is uitgeoefend met kinderen die tot die personen in familierechtelijke betrekking staan.<sup>20</sup>

20 De concept wettekst is ontleend aan artikel 19 SW.

Het niet-erkende biologisch kind is niet expliciet opgenomen in de wettekst. Mocht de Hoge Raad tot het oordeel komen dat het biologisch niet-erkende kind naar huidig recht niet onder het kindbegrip valt, dan dient het uitsluitend biologisch kind alsnog opgenomen te worden in de door mij voorgestelde wettekst.

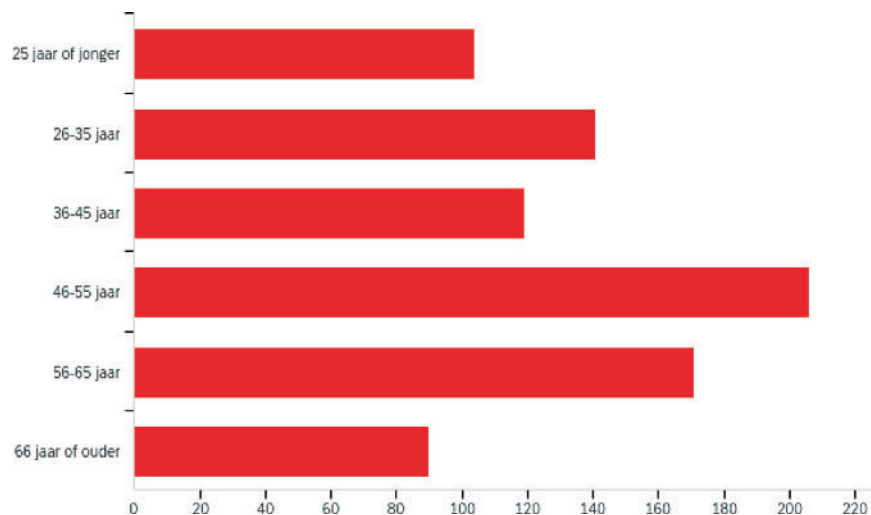
# Bijlage: Rapportage enquêteonderzoek oktober 2023

## *Maatschappelijke opvattingen Successiewet*

Onder begeleiding van prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken en mr. dr. N.C.G. Gubbels heb ik een enquêteonderzoek uitgevoerd. Middels een enquête heb ik onderzoek gedaan naar de mening van burgers over de verschuldigde schenk- en erfbelasting in Nederland. Aan de hand van de resultaten heb ik dit rapport opgesteld, waarin onder andere specificaties naar leeftijdscategorie en beroepssector zijn gemaakt.

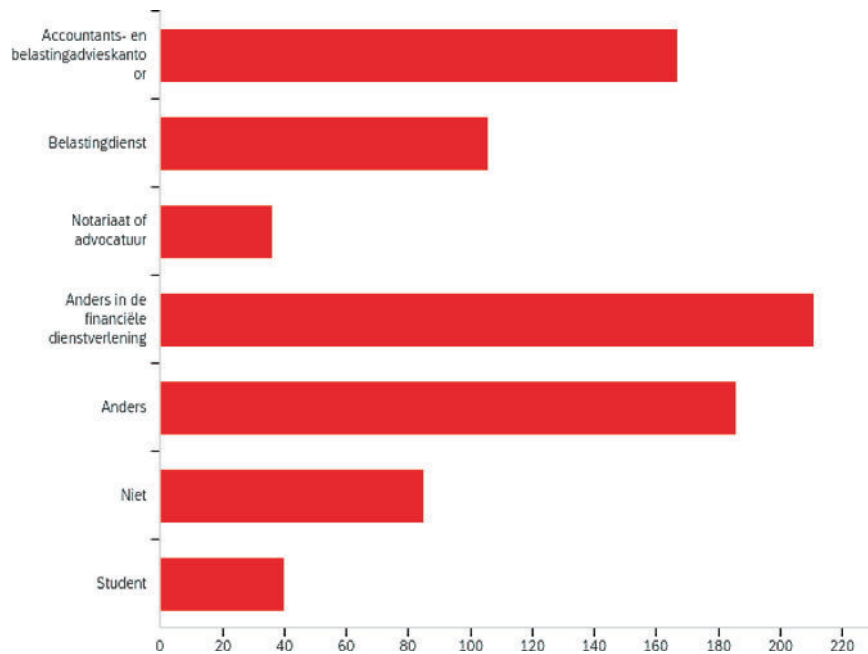
De enquête is uitgezet van 6 oktober tot en met 19 oktober 2023. Het aantal respondenten is 831. Bij het opstellen van de vragen in de enquête heb ik mij laten inspireren door het eerdere onderzoek uit 2001 uitgevoerd door Motivaction International B.V. Voor het opzetten van deze enquête is gebruikgemaakt van het programma 'Qualtrics'.

### **Vraag 1 - Wat is uw leeftijd?**



Antwoord	Percentage	Aantal
25 jaar of jonger	12.52%	104
26-35 jaar	16.97%	141
36-45 jaar	14.32%	119
46-55 jaar	24.79%	206
56-65 jaar	20.58%	171
66 jaar of ouder	10.83%	90
<b>Totaal</b>	<b>100%</b>	<b>831</b>

### Vraag 2 - Waar werkt u?



Antwoord	Percentage	Aantal
Accountants- en belastingadvieskantoor	20.10%	167
Belastingdienst	12.76%	106
Notariaat of advocatuur	4.33%	36
Anders in de financiële dienstverlening	25.39%	211
Anders	22.38%	186
Niet	10.23%	85
Student	4.81%	40
<b>Totaal</b>	<b>100%</b>	<b>831</b>

**Vraag 3 - A ontvangt loon van € 50.000 en B een erfenis van € 50.000. Wie zou volgens u minder belasting moeten betalen?**



■ A   
 ■ B   
 ■ A en B zouden evenveel belasting moeten betalen

■ Alleen in geval van een familiale relatie tussen B en de overledene zou B minder belasting moeten betalen

Groepering per leeftijd



■ A   
 ■ B   
 ■ A en B zouden evenveel belasting moeten betalen

■ Alleen in geval van een familiale relatie tussen B en de overledene zou B minder belasting moeten betalen

Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



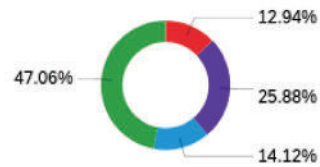
Anders In de financiële dienstverlening



Anders



Niet



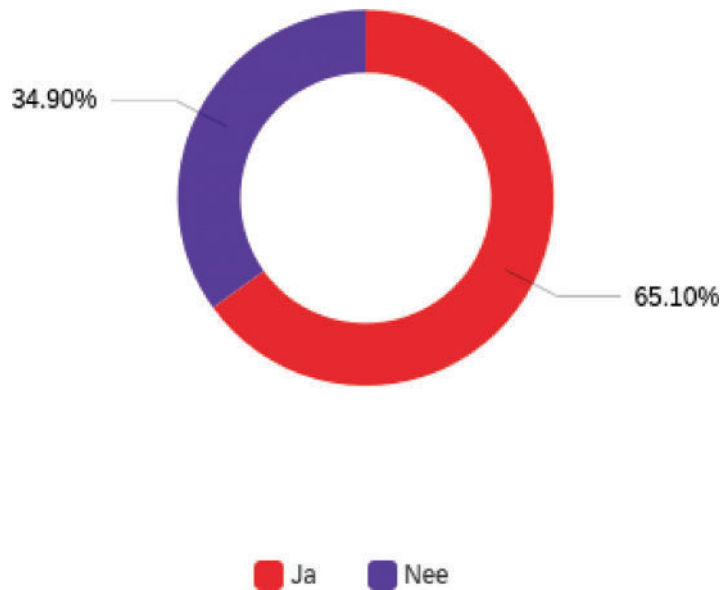
Student



■ A ■ B ■ A en B zouden evenveel belasting moeten betalen

■ Alleen in geval van een familiale relatie tussen B en de overledene zou B minder belasting moeten betalen

**Vraag 4 - Zou de verschuldigde erfbelasting over een erfenis volgens u moeten afhangen van de relatie tussen de ontvanger van de erfenis en de overledene? (u kunt hierbij denken aan kinderen, partners, broers en zussen, een goede vriend(in), derden etc.)**



541 respondenten hebben gekozen voor 'ja'.

290 respondenten hebben gekozen voor 'nee'.

Voor de respondenten die hebben gekozen voor 'nee', eindigde de enquête na vraag 4.

Groepering per leeftijd



### Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



Niet



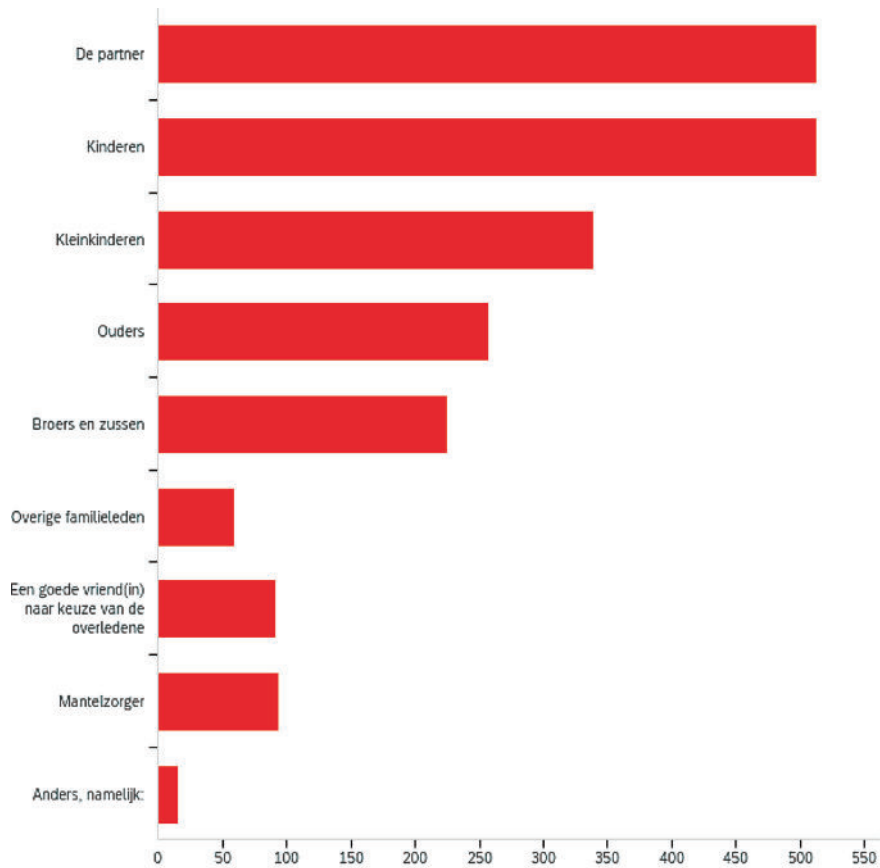
Student



■ Ja ■ Nee



**Vraag 5 - Naar welke groep(en) gaat uw voorkeur uit voor een lagere erfbelasting? Meerdere antwoorden mogelijk.**

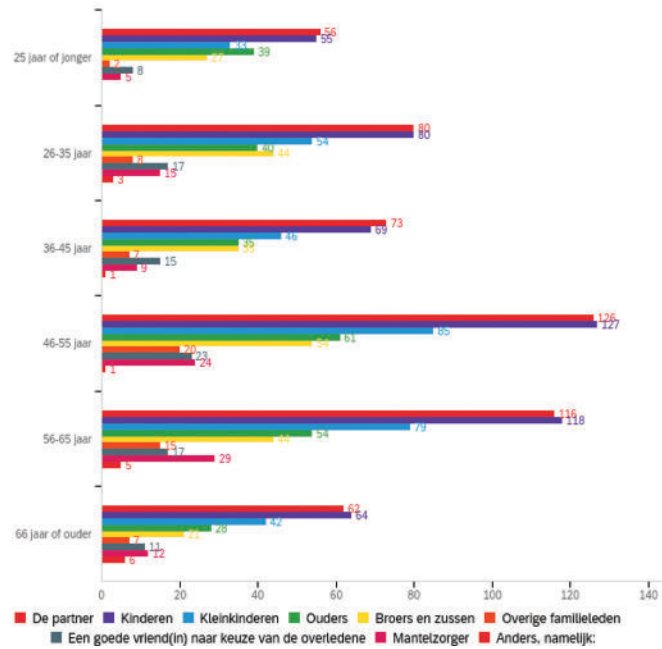


Antwoord	Aantal
De partner	513
Kinderen	513
Kleinkinderen	339
Ouders	257
Broers en zussen	225
Overige familieleden	59
Een goede vriend(in) naar keuze van de overledene	91
Mantelzorger	94
Anders, namelijk:	16
<b>Totaal</b>	<b>2107</b>

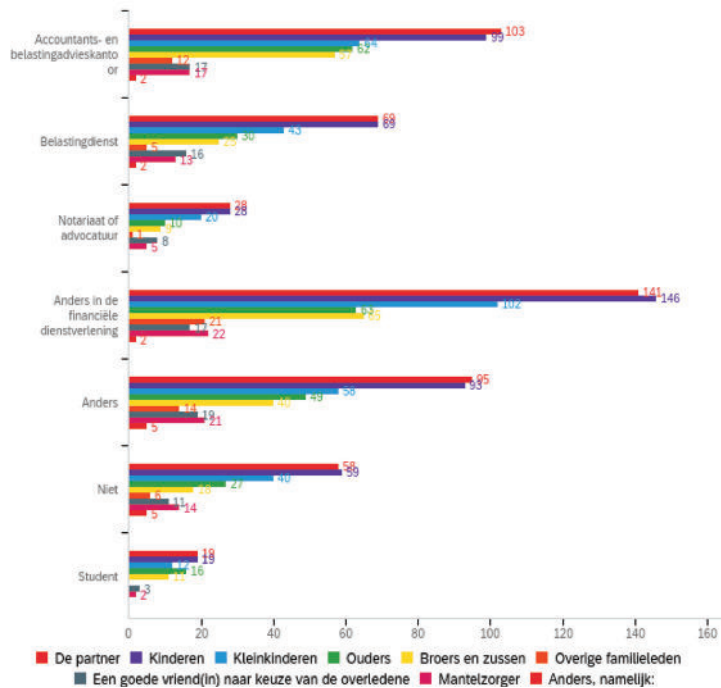
Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

- Pleegfamilie
- Ik opteer voor een volledige vrijstelling omdat de erfbelasting een ouwerwetse graaibelasting is
- Goede doel
- Erfbelastingtarief zou moeten worden aangepast ahv conjuncturele verschillen tussen de generaties. Babyboom generatie heeft naar verhouding veel meer voordeel gekregen van de overheid, en ook van de algemene welvaart. Hier zijn rapporten voor van het CBS of de SER volgens mij, maar er zou een factor moeten worden bedacht door een volledig onafhankelijke organisatie, of volledig onafhankelijke factoren (e.g. inflatie, prijsstijgingen, etc). En op basis daarvan zou bij de erfenis van een babyboomer aan een millennial bijv minder erfbelasting verschuldigd moeten zijn. En van een millennial aan een zoomer bijv nog minder. Dit ter compensatie van een overheid die faalt, en gigantische welvaartsverschillen veroorzaakt over generaties heen. Die verschillen kunnen zo gecompenseerd worden. Denk bijv aan huizenprijzen die met 500% zijn gestegen. Of steeds minder algemene voorzieningen, babyboomers die op hun 55e met de VUT gaan terwijl de volgende generaties een waardeloos pensioen krijgen en tzt pas op hun 70e met pensioen kunnen. Dit zorgt op haar beurt weer voor een fiscale stimulans voor de overheid om het welvaartsniveau gelijk te houden over generaties heen, i.p.v. het doorschuiven van rekeningen naar de volgende generatie.
- Kinderen tot 30 jaar
- ANBI-instelling
- Stichting
- Goede doelen instellingen
- Goede doelen instellingen
- Goede doelen
- Via gedifferentieerde vrijstellingsbedragen
- Sturing via gedifferentieerde vrijstellingsbedragen
- Bij testament zou de erflater max. 2 personen kunnen aanwijzen die ook in aanmerking komen voor lagere erfbelasting
- Goede doelen/algemeen belang

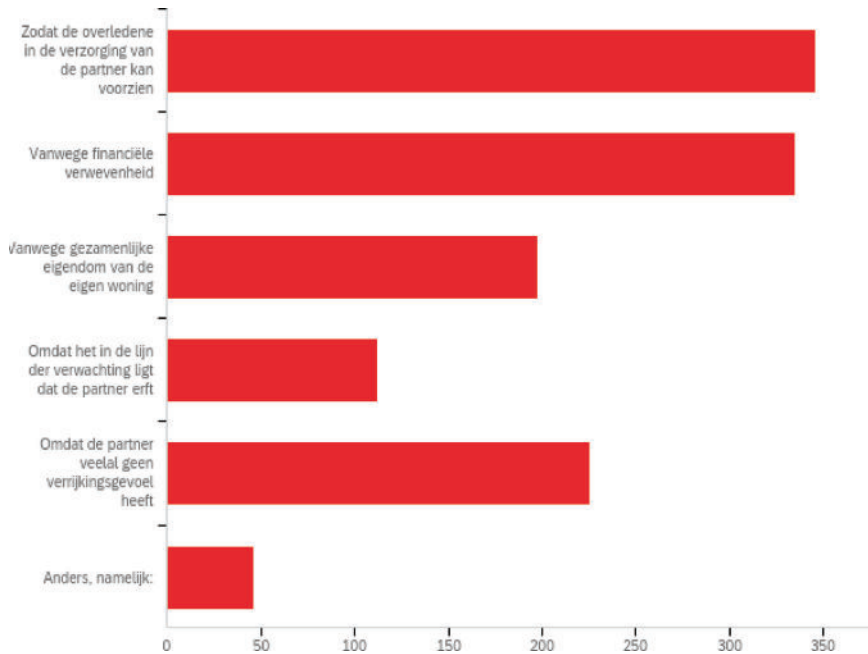
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 6 - Waarom zou de partner naar uw mening minder erfbelasting moeten betalen? Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>1</sup>**



Antwoord	Aantal
Zodat de overledene in de verzorging van de partner kan voorzien	346
Vanwege financiële verwevenheid	335
Vanwege gezamenlijke eigendom van de eigen woning	198
Omdat het in de lijn der verwachting ligt dat de partner erft	112
Omdat de partner veelal geen verrijgingsgevoel heeft	226
Anders, namelijk:	46
<b>Totaal</b>	<b>1263</b>

Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

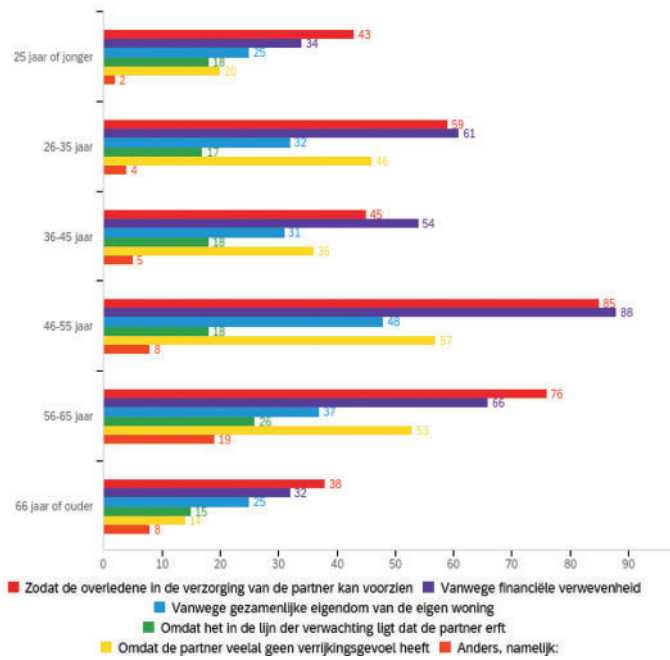
- Samen/familiair opgebouwd
- Omdat hetzelfde geld vaak daarna doorvertelt naar de kinderen en nu dubbel gegeven wordt.
- Zoals in landen als bijvoorbeeld Spanje waar deze heffing al enige jaren geleden is afgeschaft.
- Er is al een keer belasting over dat geld betaald dat evenzeer op de partner drukt.

<sup>1</sup> Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'de partner', hebben deze vraag gehad.

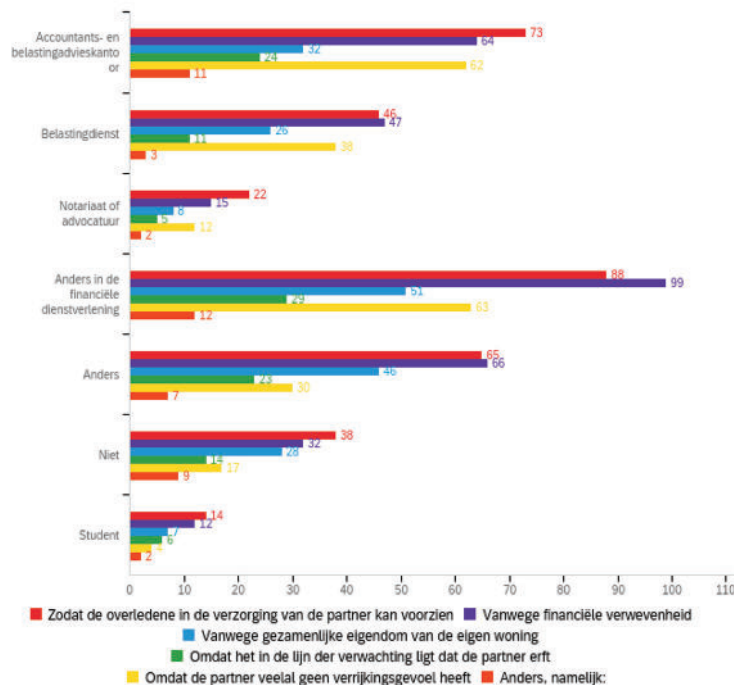
- Omdat al vele malen belasting is betaald over het opgebouwde vermogen. Maar daar hoeft niet iedereen voordeel bij te hebben. Ik vind het logisch om de lijn naar beneden minder te laten betalen.
- Omdat de partner samen met de overledene een bepaalde levensstandaard heeft, waarbij het nogal onrechtvaardig is als diezelfde levensstandaard ineens moet worden aangepast omdat de partner wegvalt. Het inkomen na overlijden zal immers al lager zijn (lagere pensioenrechten, als er al partnerpensioen is), waarbij de kosten voor de instandhouding van de levensstandaard niet per se direct evenredig lager zullen zijn.
- Omdat dit geld min of meer gezamenlijk verworven is. In één leven, dat dus nog voortgaat.
- Naast alle bovenstaande redenen is het overlijden van je partner een heftige gebeurtenis. Daarom vind ik dat de partnervrijstelling correct is.
- Zowel voor partners als voor ongehuwden die lang samenwonen treedt er geen verandering op in de vermogenspositie.
- Affectieve relatie
- Er is al n jaar belasting over betaald ivm werk oid
- Omdat er over dit geld al belasting is betaald. Na belastingheffing is het geld van de burger en die mag dan ook bepalen wat er met dit geld wordt gedaan. Merkwaardig dat deze reden hier niet bij staat. Past wellicht niet in de gewenste uitkomst van deze enquête? Getuigt in ieder geval niet van een objectieve vraagstelling.
- Ik vind erfbelasting sowieso idioot. Over al het verkregene is al eens belasting betaald, dus hoezo gaan we dat nog een keer belasten?
- Omdat de directe familie een indirect aandeel heeft kunnen hebben in het vergaren van vermogen (supportive rol, thuisfront van een ondernemer)
- Partners vaak als een geheel worden gezien (bijvoorbeeld voor de IB) waarom dan wel heffen als zij van elkaar erven of krachtens schenking van elkaar krijgen?
- Ik ben van mening dat erfbelasting niet of beperkt zou moeten spelen als het vermogen (nog) niet naar een volgende generatie gaat.
- Omdat beiden doorgaans het vermogen hebben opgebouwd
- De woning zou onbelast naar de partner moeten gaan.
- Omdat er tijdens leven over en weer voor elkaar is gezorgd zonder dat daar een vergoeding tegenover stond.
- Over het opgebouwde vermogen is in het verleden al inkomsten- of vennootschapsbelasting betaald.
- Over dit geld is al "tig" keer belasting geheven- eerst loonbelasting, of Vpb - AB - daarna Box 3 belasting en als het uitgeven wordt aan BTW en accijnzen - de overheid moet veel kleinder worden-
- Over het vermogen is reeds in het verleden belasting betaald, ofwel inkomstenbelasting of wel vermogensbelasting
- Maar ook vanwege de gelijkwaardigheid in generatie

- Als het vermogen in gezamenlijkheid is opgebouwd, is het belasten ervan als erfbelasting onredelijk
- Het vermogen was van beide partners samen, door het wegvallen van een van hen zou de ander niet (of slechts gedeeltelijk) belast moeten worden, zodat deze de levensstijl zoals die er was kan voortzetten zonder heffing van erfbelasting.
- Vanwege de emotionele verbondenheid en het feit dat ze hun leven samen delen. Ze zijn emotioneel en financieel afhankelijk van elkaar en hebben de zorg voor elkaar.
- Je hebt samen dat vermogen opgebouwd
- Omdat het de Partner is, dan deel je
- Zodat de partner in zijn woning kan blijven, in het geval van een koopwoning
- Erfbelasting schend de privacy van de partners. De overheid heeft zich daarin niet te mengen.
- Vrijstelling kapitaaloverdracht door erfenis binnen een gezin
- Het originele gezin hoorde bij elkaar
- Omdat doorgaans of in belangrijke mate het erfdeel al aan belastingheffing onderworpen geweest zal zijn
- Omdat het verworven kapitaal samen is verdiend.
- Op het vermogen is al belasting geheven. Moet niet nogmaals maximaal, met korting is prima.
- De partner heeft vaak bijgedragen aan het verdienen van het vermogen en aan de omstandigheden die hiervoor dienen te worden geschapen (denk aan parttime werken om voor de kinderen te zorgen)
- Ik blijf het een vreemde discussie vinden, je hebt ten slotte al een keer belasting betaald.. en dan moet het nog een keer over hetzelfde bedrag?
- Een hoge erfbelasting over mijn vermogen voelt absoluut niet eerlijk
- Vermogen is opgebouwd uit gezamenlijk netto inkomsten. Vreemd om dit dan nog eens te belasten bij de partner.
- Omdat zij samen kunnen besluiten het inkomen te sparen ipv uit te geven
- Ze hebben het vermogen 'samen' opgebouwd
- Omdat de erfbelasting (door mijn klanten) als uiterst oneerlijk wordt ervaren en met name als deze binnen de familie sfeer wordt ontvangen. Vermogen verkregen uit erfenis binnen de familie, wordt gezien als 'Vermogen van de Familie'. De erfbelasting holt dit vermogen uit en zorgt ervoor dat er weer allerlei omwegen worden bedacht om dit te omzeilen.
- Na het overlijden van de partner wordt er weer erfbelasting geheven
- Vermogen wordt vaak in familieverband opgebouwd. Bij leven veel geld uitgeven zou niet voordeliger moeten zijn dan nalaten.
- Omdat het vaak fiscaal als een eenheid wordt gezien
- Er is immers al belasting betaald

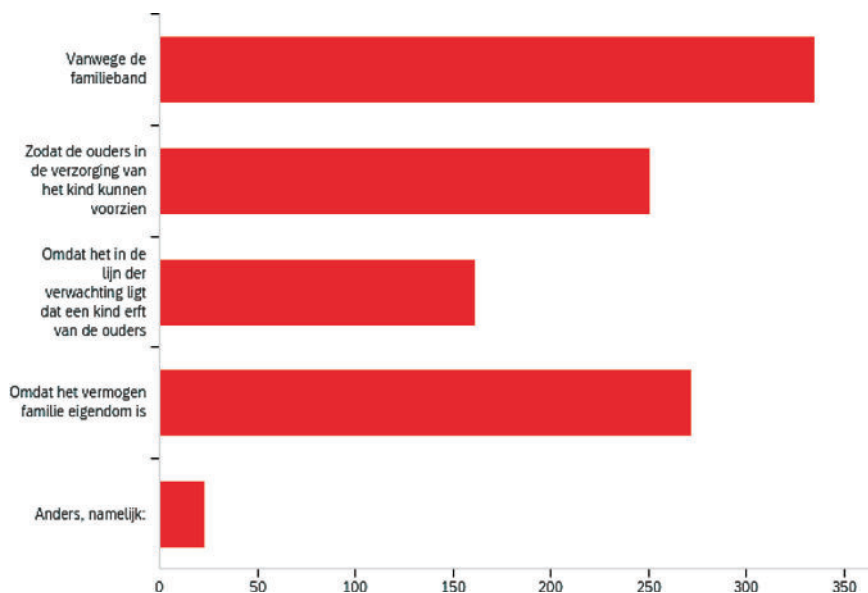
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 7 - Waarom zou een kind minder erfbelasting moeten betalen? Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>2</sup>**



Antwoord	Aantal
Vanwege de familieband	335
Zodat de ouders in de verzorging van het kind kunnen voorzien	251
Omdat het in de lijn der verwachting ligt dat een kind erft van de ouders	161
Omdat het vermogen familie eigendom is	272
Anders, namelijk:	23
<b>Totaal</b>	<b>1042</b>

Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

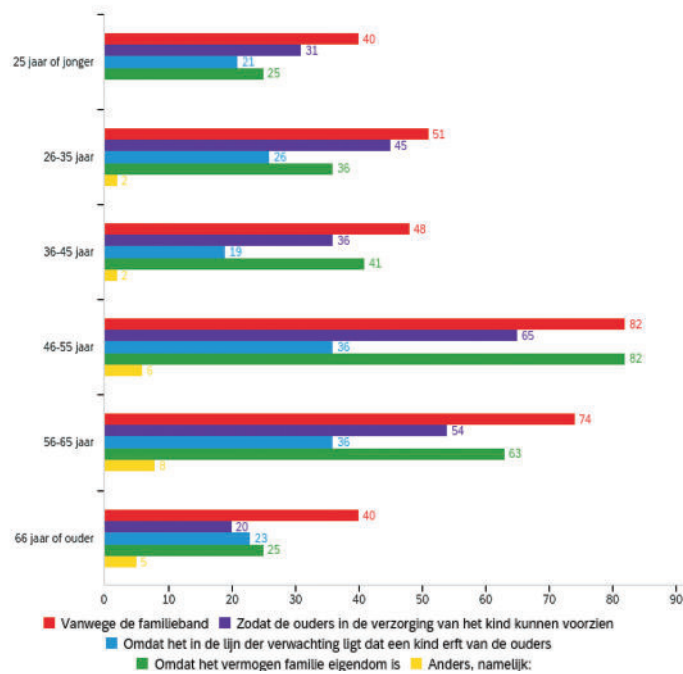
- Zoals in landen als bijvoorbeeld Spanje waar deze heffing al enige jaren geleden is afgeschaft.
- Minder erfbelasting in de zin van een lager tarief of een hogere vrijstelling
- Zelfde argument als vorige vraag
- Zie boven
- De vrijstelling voor een kind is naar mijn mening te laag. Door het invoeren van een hogere vrijstelling betaalt een kind/erfgenaam zowel relatief als absoluut minder belasting. Dit zonder aanpassing van het belastingtarief.

<sup>2</sup> Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'kinderen', hebben deze vraag gehad.

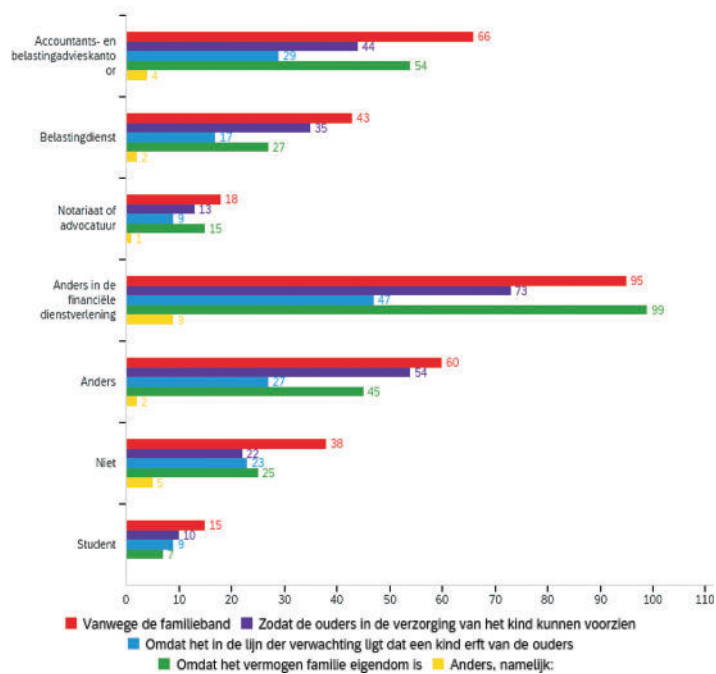


- Omdat er over dit geld al belasting is betaald. Na belastingheffing is het geld van de burger en die mag dan ook bepalen wat er met dit geld wordt gedaan. Merkwaardig dat deze reden hier niet bij staat. Past wellicht niet in de gewenste uitkomst van deze enquête? Getuigt in ieder geval niet van een objectieve vraagstelling.
- Omdat de directe familie een indirect aandeel heeft kunnen hebben in het vergaren van vermogen (supportive rol, thuisfront van een ondernemer)
- Ik ben van mening dat een gematigde erfbelasting op zijn plaats is bij overgang in de rechte lijn omlaag (generatie-overgang).
- Er is al zoveel belasting betaald over het inkomen/vermogen en bij vererving dan nóg een keer.
- Een kind kan ook niet worden onterfd
- Zo ie zo voorstander van afschaffen van erfbelasting bij kinderen en partner
- Over het opgebouwde vermogen is in het verleden al inkomsten- of vermogensbelasting betaald.
- Ik vind het een schandelijke aantasting van eigendomsrecht de erfbelasting - er staat namelijk voor de overheid geen enkele tegenprestatie tegenover
- Over het vermogen is reeds in het verleden belasting betaald, ofwel inkomstenbelasting of wel vermogensbelasting
- Omdat het feitelijk in de voetsporen treedt van de overledene. Ze erft alle activa en passiva. Waarom moet er dan betaald worden voor het meerdere?
- Over dit opgebouwde vermogen is reeds door de ouders inkomstenbelasting betaald, het is niet reeel om daar nogmaals over te heffen.
- Je wil je kind zo goed mogelijk helpen een plaats in de maatschappij te vinden
- Erfbelasting schend de privacy van het gezin. De overheid heeft zich daarin niet te mengen.
- Omdat doorgaans of in belangrijke mate het erfdeel al aan belastingheffing onderworpen geweest zal zijn
- Op het vermogen is al belasting geheven. Moet niet nogmaals maximaal, met korting is prima.
- Idem
- Omdat ouders zelf mogen bepalen of zij de kinderen materieel laten verrijken (=met goederen), immaterieel (= met uitjes dmv intellectuele verrijking) of door geld. In alle drie de gevallen verrijkt het kind maar alleen het laatst wordt belast.
- Er is al door de overledene continue belasting betaald over het vermogen in de inkomstenbelasting. Vererving in de rechte lijn moet daarom ook vrijgesteld worden vanwege het eigendomsprincipe van de familie.

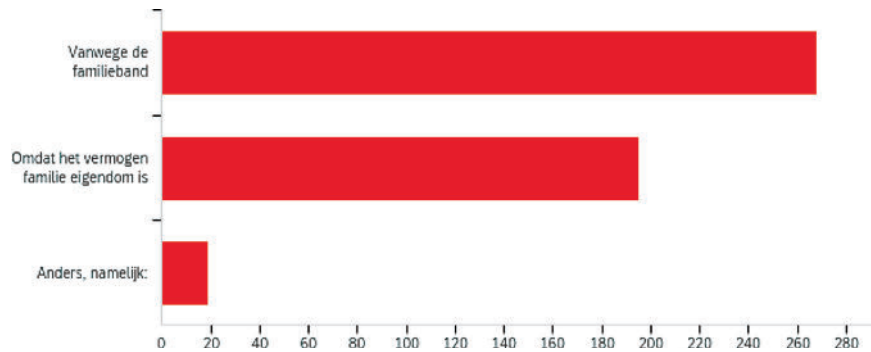
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 8 - Waarom zouden kleinkinderen minder belasting moeten betalen?  
Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>3</sup>**



Antwoord	Aantal
Vanwege de familieband	268
Omdat het vermogen familie eigendom is	195
Anders, namelijk:	19
<b>Totaal</b>	<b>482</b>

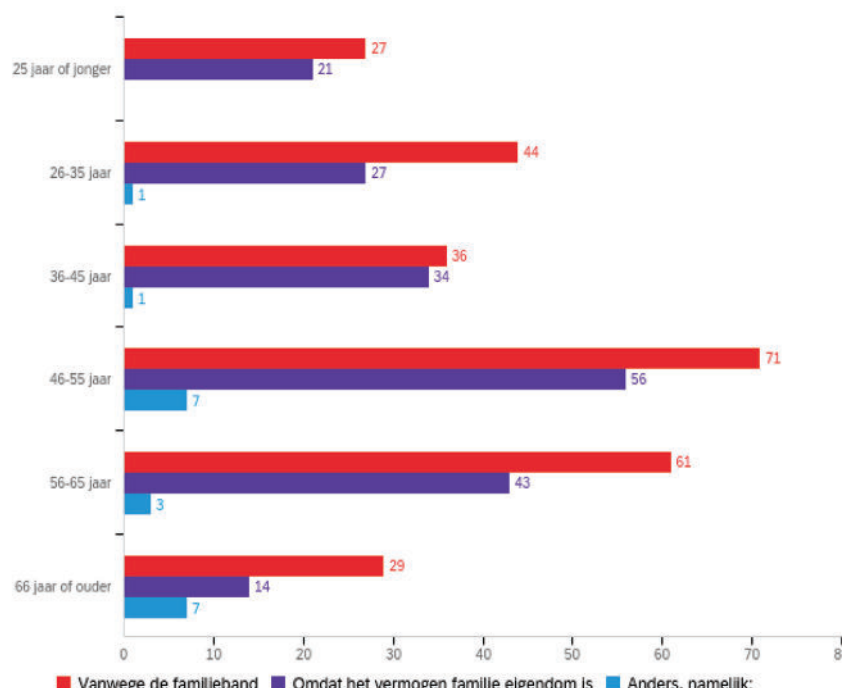
Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

- Zij hebben meestal nog geen of laag inkomen
- Zoals in landen als bijvoorbeeld Spanje waar deze heffing al enige jaren geleden is afgeschaft.
- Opleiding enz financieren
- Zie boven
- De vrijstelling voor een kleinkind is naar mijn mening veel te laag. Door het invoeren van een hogere vrijstelling betaalt een kleinkind/erfgenaam zowel relatief als absoluut minder belasting. Dit zonder aanpassing van het belastingtarief.
- Omdat er over dit geld al belasting is betaald. Na belastingheffing is het geld van de burger en die mag dan ook bepalen wat er met dit geld wordt gedaan. Merkwaardig dat deze reden hier niet bij staat. Past wellicht niet in de gewenste uitkomst van deze enquête? Getuigt in ieder geval niet van een objectieve vraagstelling.
- Ik ben van mening dat een erfbelasting op zijn plaats is, rekening houdend met generation skippingeffect
- Wanneer eerste lijn familie reeds weggevallen is (komt niet vaak voor, maar toch), zou een kleinkind dezelfde belasting moeten betalen als een kind.

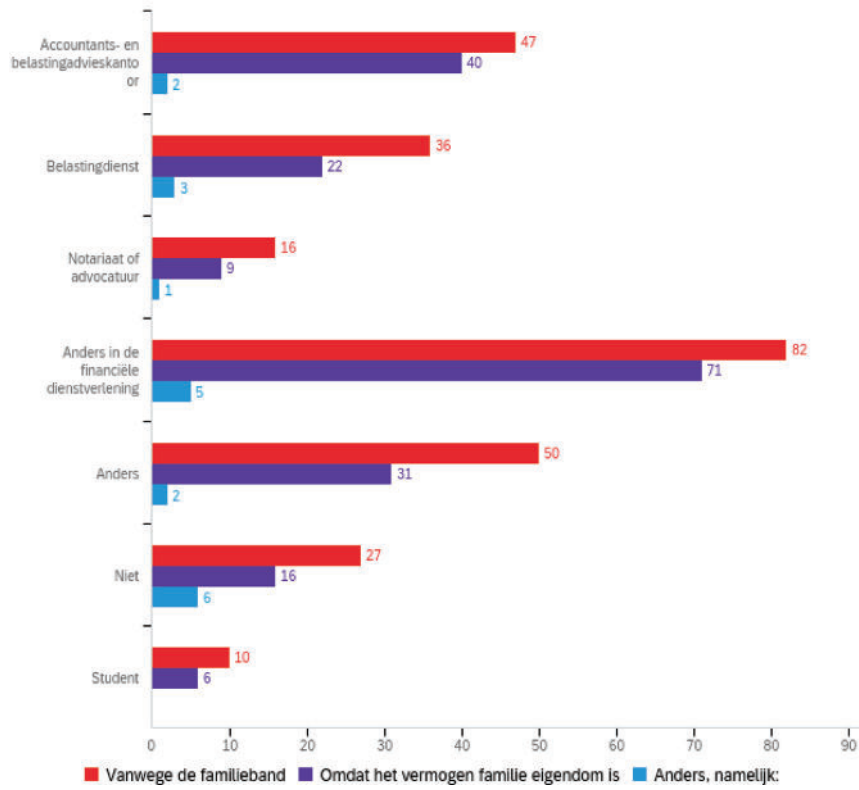
<sup>3</sup> Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'kleinkinderen', hebben deze vraag gehad.

- Omdat het in lijn van verwachting ligt dat kleinkind erft van grootouders
- Zie hierboven
- Over het vermogen is reeds in het verleden belasting betaald, ofwel inkomstenbelasting of wel vermogensbelasting
- Steuntje in de rug
- Je wil je kleinkind zo goed mogelijk helpen een plaats in de maatschappij te vinden
- Omdat doorgaans of in belangrijke mate het erfdeel al aan belastingheffing onderworpen geweest zal zijn
- Op het vermogen is al belasting geheven. Moet niet nogmaals maximaal, met korting is prima.
- Idem
- Omdat grootouders het voor hen apart zetten, anders zouden ze het gedurende het leven uitgegeven kunnen hebben.
- Rationeel lastig te onderbouwen; is een emotionele onderbouwing en afweging

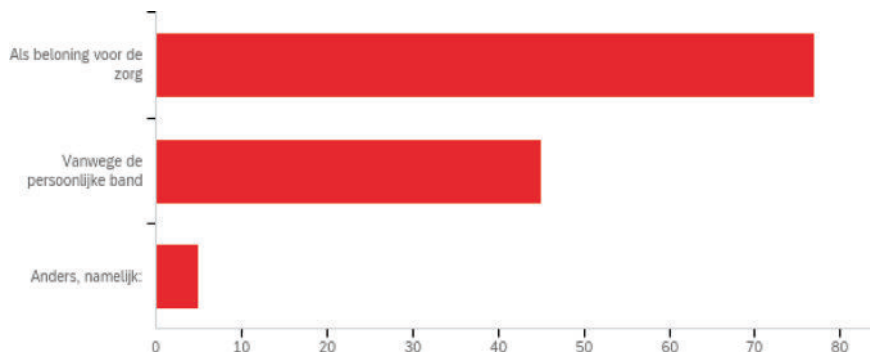
#### Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 9 - Waarom zou een mantelzorger minder belasting moeten betalen? Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>4</sup>**



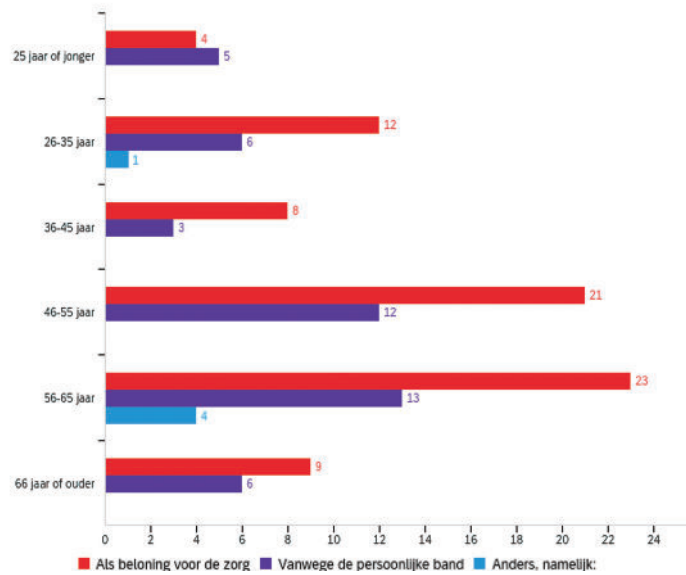
4 Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'mantelzorger', hebben deze vraag gehad.

<b>Antwoord</b>	<b>Aantal</b>
Als beloning voor de zorg	77
Vanwege de persoonlijke band	45
Anders, namelijk:	5
<b>Totaal</b>	<b>127</b>

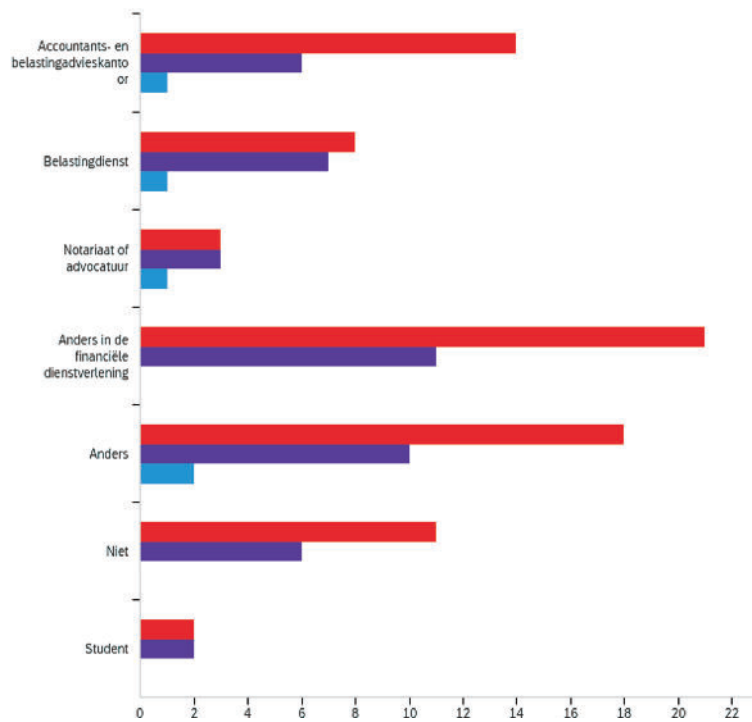
Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

- Iemand die mantelzorg is heeft toch al niets. In de huidige maatschappij weet de overheid precies wat je inkomen is. En ook wat je vermogen is. De verschillende tarieven en vrijstellingen zijn puur vanuit budgettair oogpunt vastgesteld. De vraag is dus m.i. niet zozeer welke willekeurige gedachten je bij een vrijstelling of tarief kunt bedenken, of op basis welk beginsel je dat zou moeten doen, maar eerder de maatschappelijke visie die men heeft. De visie op de erfbelasting hangt dus samen met de maatschappij als geheel. Wat is het doel van de erfbelasting? Opbrengst verkrijgen of vermogensposities nivelleren? Het is zeker het eerste, en het doet alsof het het tweede is. Wat dat betreft zou je beter een vermogensaanwasbelasting of iets dergelijks moeten maken die bij overlijden wordt afgerekend.
- Als een mantelzorg een belangrijke rol heeft gespeeld in de verzorging van een familielid dan wordt hij/zij als het ware een onderdeel van de familie. Is ook kwestie van gunnen en hangt samen met het zelf bepalen wat je met je geld mag doen. Vraag zou moeten zijn: Waarom zou een mantelzorg die jarenlang Opa heeft verschoond en schoongemaakt belasting moeten betalen over een schenking die hij/zij van de kinderen ontvangt. Nogmaals: past wellicht niet in de gewenste uitkomst van de enquête?
- Omdat er een steeds groter beroep op onbetaalde mantelzorg wordt gedaan in de samenleving en de politiek ervan uitgaat dat dat gewoon wordt gedaan door de mantelzorgers.
- Over het vermogen is reeds in het verleden belasting betaald, ofwel inkomstenbelasting of wel vermogensbelasting
- Het is ook in het algemeen belang ter ontlasting van de publieke zorg

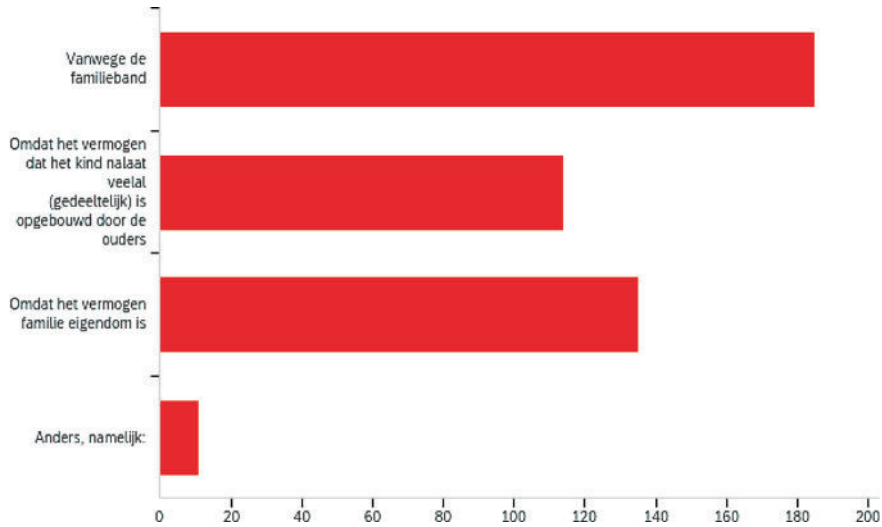
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 10 - Waarom zouden ouders minder belasting moeten betalen? Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>5</sup>**



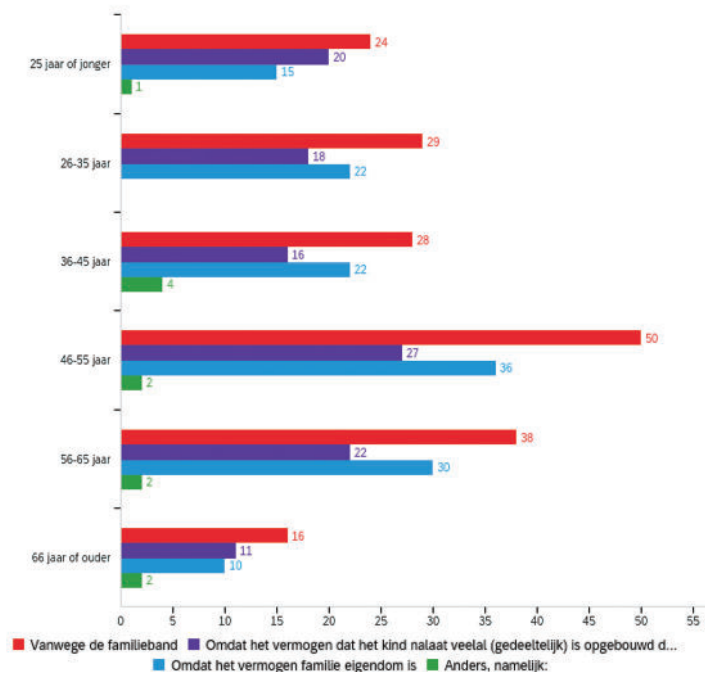
Antwoord	Aantal
Vanwege de familieband	185
Omdat het vermogen dat het kind nalaat veelal (gedeeltelijk) is opgebouwd door de ouders	114
Omdat het vermogen familie eigendom is	135
Anders, namelijk:	11
<b>Totaal</b>	<b>445</b>

Anders, namelijk: Unable to export widget (deze antwoorden zijn niet zichtbaar geworden).

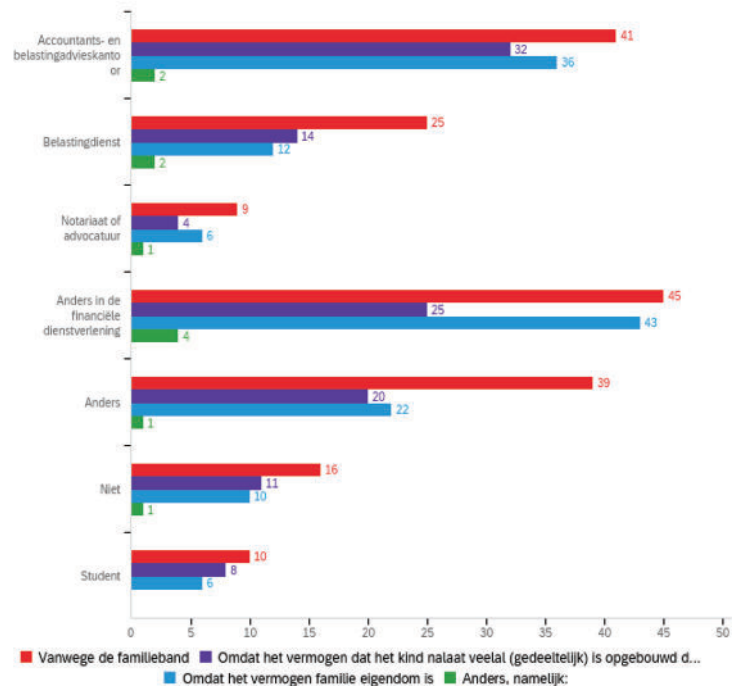
5 Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'ouders', hebben deze vraag gehad.



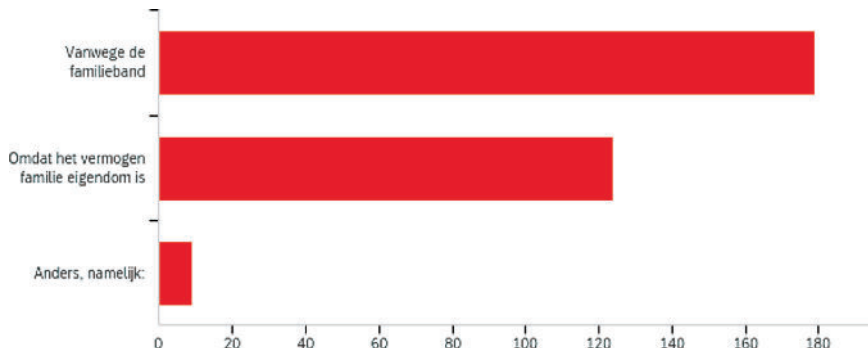
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 11 - Waarom zouden broers en zussen minder belasting moeten betalen?  
Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>6</sup>**



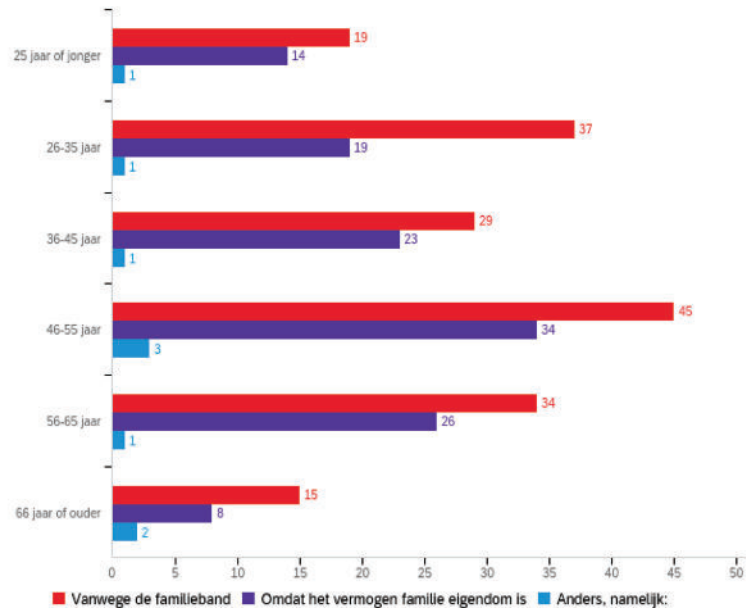
Antwoord	Aantal
Vanwege de familieband	179
Omdat het vermogen familie eigendom is	124
Anders, namelijk:	9
<b>Totaal</b>	<b>312</b>

Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

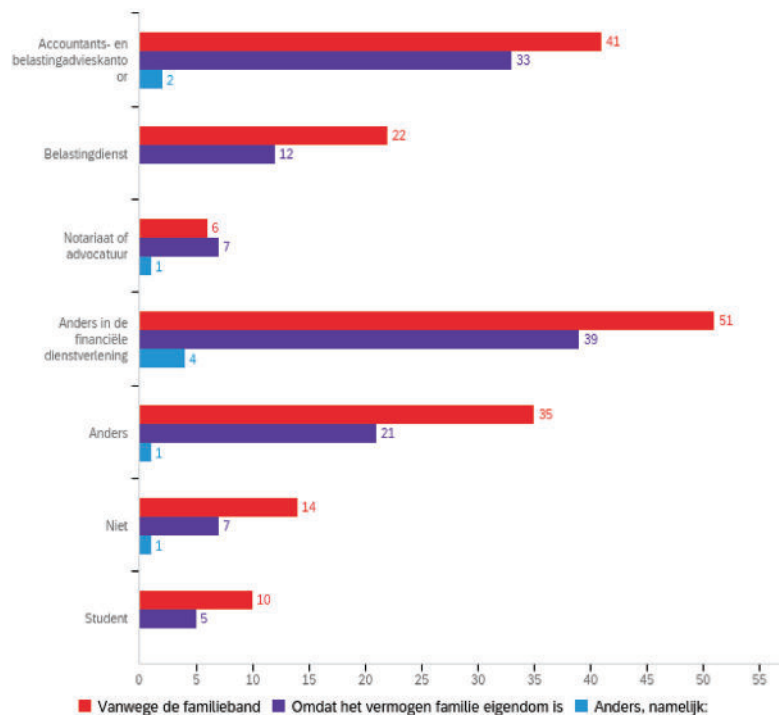
- Een lager tarief of een hogere vrijstelling indien er geen partner en/of kinderen zijn.
- Omdat er over dit geld al belasting is betaald. Na belastingheffing is het geld van de burger en die mag dan ook bepalen wat er met dit geld wordt gedaan. Merkwaardig dat deze reden hier niet bij staat. Past wellicht niet in de gewenste uitkomst van deze enquête? Getuigt in ieder geval niet van een objectieve vraagstelling.
- Omdat je verplicht bent elkaar te onderhouden 1:392 BW. en dit ook zo wordt gevoeld. de meeste kritiek die op de erfbelasting thans is dat de familieband niets waard is. dat het wordt gezien als een derde.
- Geen goed argument tenzij die nog erg jong zijn
- Op het vermogen is al belasting geheven. Moet niet nogmaals maximaal, met korting is prima.
- Idem
- Zodat de erflater in de verzorging van zijn/haar broer/zus kan voorzien.
- Is rationeel lastig te onderbouwen, betreft een emotionele afweging

6 Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'broers en zussen', hebben deze vraag gehad.

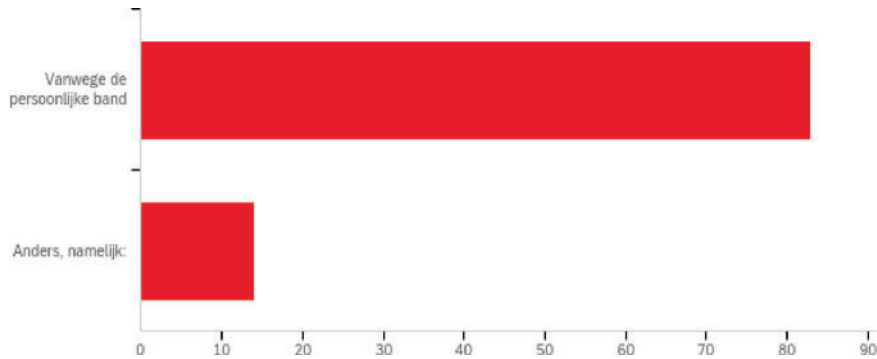
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector



**Vraag 12 - Waarom zou een goede vriend(in) minder belasting moeten betalen?  
Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>7</sup>**



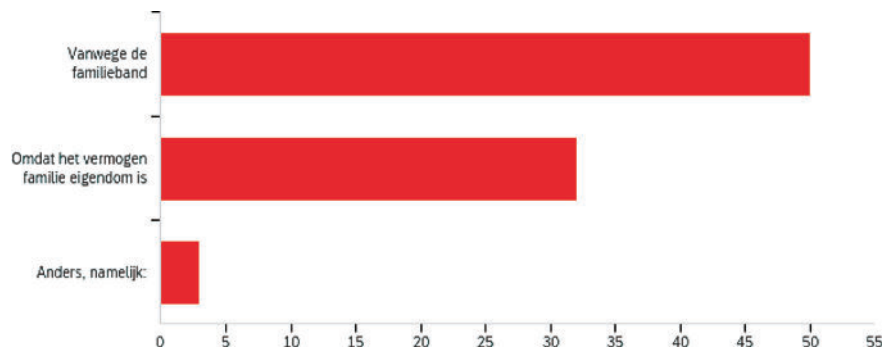
Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

- Mogelijkerwijs geen familie, maar misschien is dit wel iemand die als familie voelde.
- Omdat het partnerbegrip in de successiewet in sommige situaties te beperkt is en omdat erflater zonder partner en kinderen nu geen enkele mogelijkheid hebben om een substantieel deel van hun vermogen belastingvrij na te laten
- Omdat de erflater de mogelijkheid zou moeten hebben, in elk geval bij ontbreken van partner en/of kinderen, om één hem of haar nabij staande persoon te bedenken op fiscaal gunstige wijze.
- Een vrijstelling voor een goede vriend(in) zou i.m.o. alleen van toepassing moeten zijn in het geval dat er geen partner/kinderen/directe familie is die onder de vrijstelling kan erven.
- Om diegenen die geen familie hebben in staat te stellen ook iets na te laten en omdat een goede vriend net zoveel kan betekenen voor iemand als een familielid.
- Wanneer er géén familieleden leden (meer) zijn en je wil iemand die je heel dierbaar is en mogelijk veel voor je gedaan heeft in de laatste levensfase is het mooi als je dan iemand als erfgenaam kan aanwijzen en dat diegene niet meer belasting betaald dan een familielid.
- Leveren goede zorg over en weer. het gevoel dat iemand naar je omkijkt en voor je zorgt. ook gezien alle vormen van relaties die niet worden erkend volgens de erfbelasting maar emotioneel wel zo wordt gevoeld
- Over het vermogen is reeds in het verleden belasting betaald, ofwel inkomstenbelasting of wel vermogensbelasting
- Waarom onderscheid tussen familie en vrienden

<sup>7</sup> Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'een goede vriend(in)', hebben deze vraag gehad.

- Goede vraag; ik kan er eigenlijk geen goede reden voor bedenken, behalve dat ik het een mooie gedachte vind dat je een goede vriend(in) iets kunt nalaten.
- Erfbelasting schend de privacy van de intieme relatie. De overheid heeft zich daarin niet te mengen.
- Kan soms even veel betekenen als een bloedband, hetzelfde geldt voor een verdere lijn, denk aan relatie tante - nicht, soms is dat een soort moeder dochter verhouding maar heb je niet dezelfde rechten
- Keuze om iemand aan te wijzen in geval van geen familie
- Vrije keuze wanneer er geen partner, kind(eren) of ouder(s) meer zijn.

**Vraag 13 - Waarom zouden overige familieleden minder belasting moeten betalen? Meerdere antwoorden mogelijk.<sup>8</sup>**



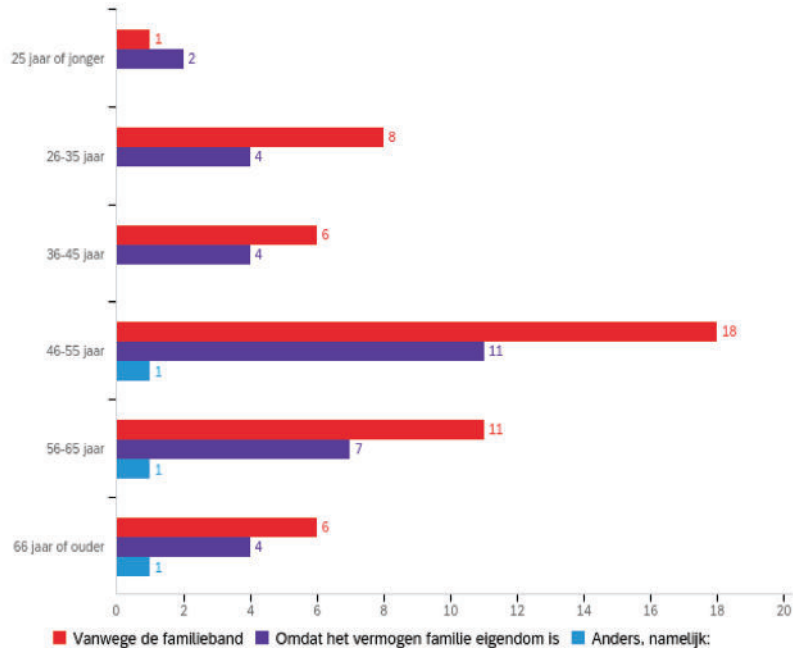
Antwoord	Aantal
Vanwege de familieband	50
Omdat het vermogen familie eigendom is	32
Anders, namelijk:	3
<b>Totaal</b>	<b>85</b>

Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

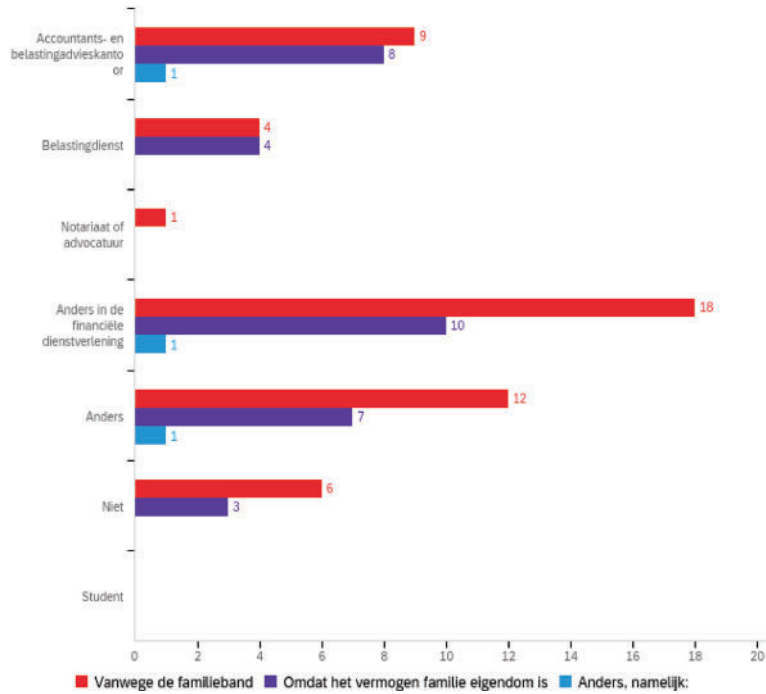
- Te zwaar belast ivm andere familieleden
- Een lager tarief of een hogere vrijstelling indien er geen partner en/of kinderen zijn.
- Idem, een iets hogere heffing bij 'derden' kan ik begrijpen.

8 Alleen de respondenten die bij vraag 5 gekozen hebben voor 'overige familieleden', hebben deze vraag gehad.

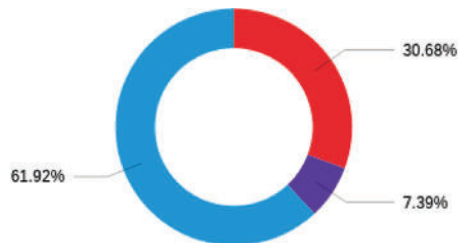
Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector

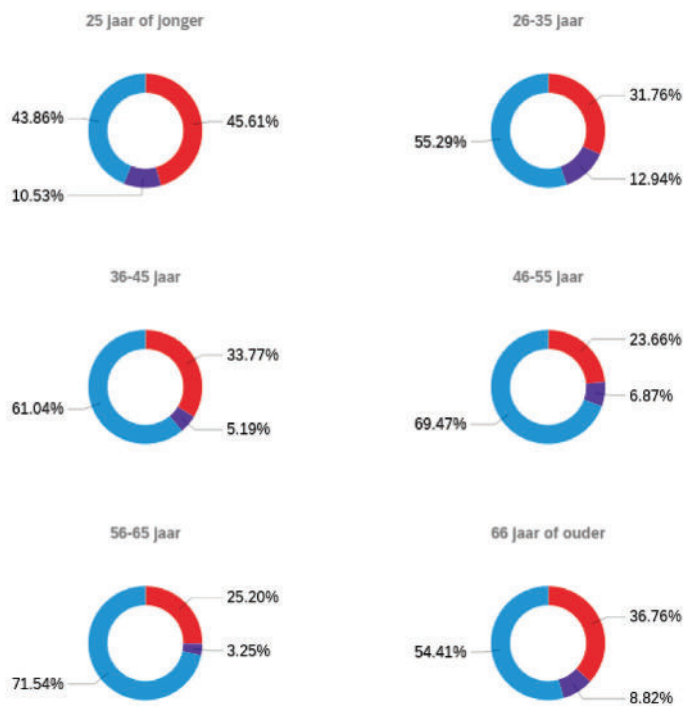


**Vraag 14 - Op welke wijze dienen de door u gekozen groepen volgens u anders behandeld te worden?**



- Door een belastingvrijstelling (dit betekent dat een bepaald bedrag van de erfenis belastingvrij is)
- Door verschillende belastingtarieven
- Zowel door een belastingvrijstelling als een ander belastingtarief

Groepering per leeftijd



- Door een belastingvrijstelling (dit betekent dat een bepaald bedrag van de erfenis belastingvrij is)
- Door verschillende belastingtarieven
- Zowel door een belastingvrijstelling als een ander belastingtarief

### Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



Niet



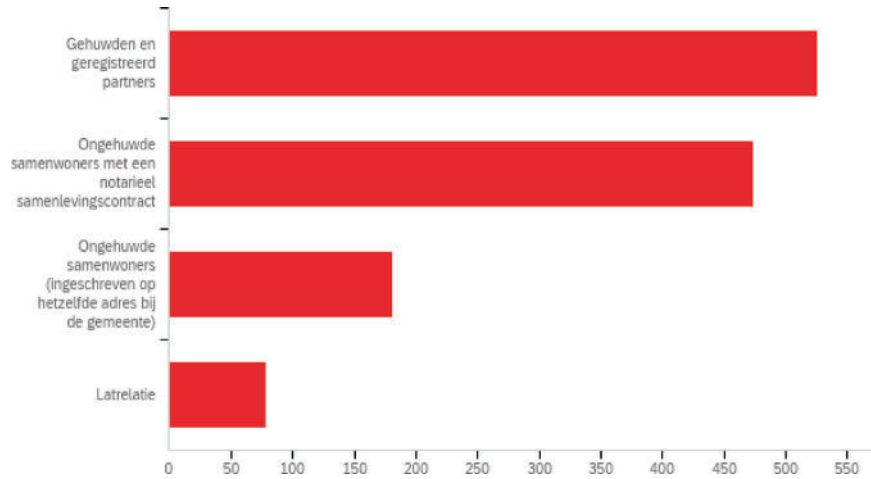
Student



- Door een belastingvrijstelling (dit betekent dat een bepaald bedrag van de erfenis belastingvrij is)
- Door verschillende belastingtarieven
- Zowel door een belastingvrijstelling als een ander belastingtarief

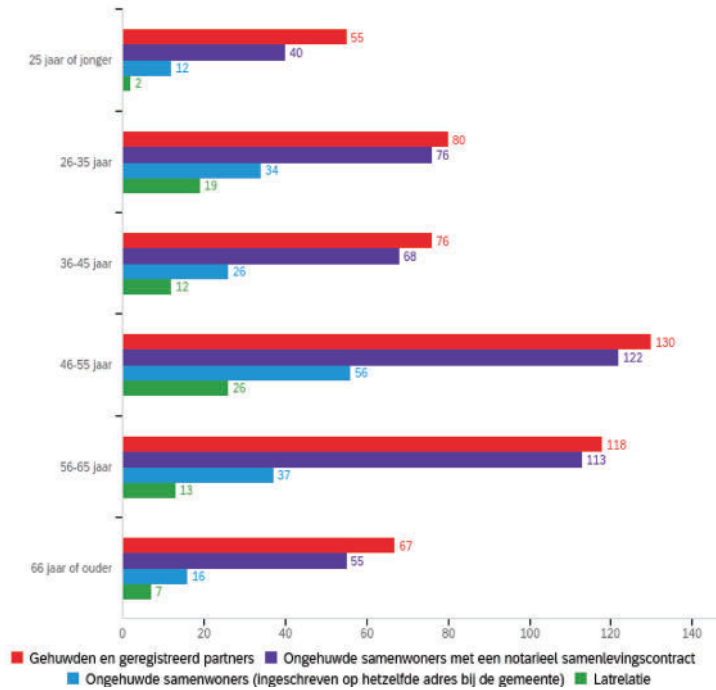


**Vraag 15 - Welke leefvormen zouden volgens u voor de heffing van schenk- en erfbelasting als partners moeten worden aangemerkt? Meerdere antwoorden mogelijk.**

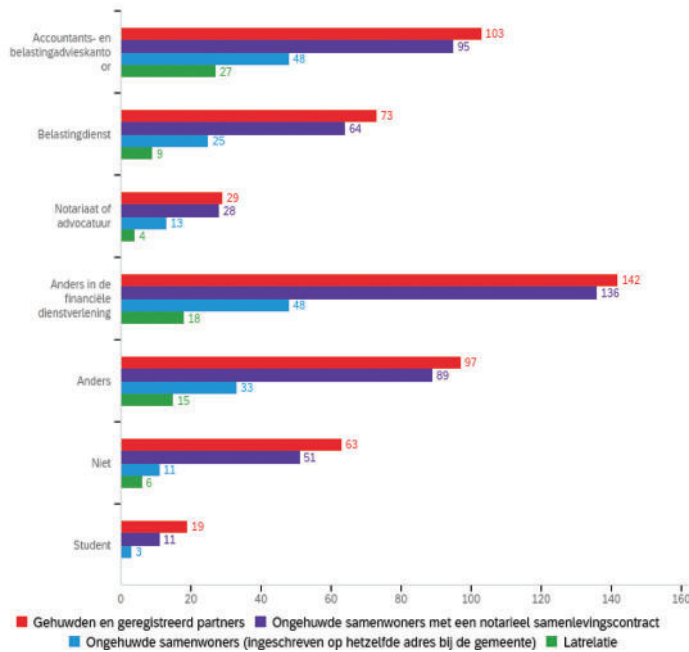


Antwoord	Aantal
Gehuwden en geregistreerd partners	526
Ongehuwde samenwoners met een notarieel samenlevingscontract	474
Ongehuwde samenwoners (ingeschreven op hetzelfde adres bij de gemeente)	181
Latrelatie	79
<b>Totaal</b>	<b>1260</b>

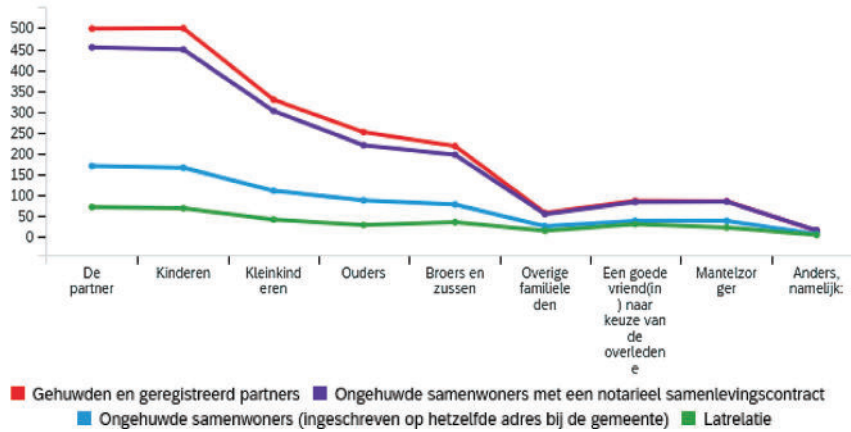
Groepering per leeftijd



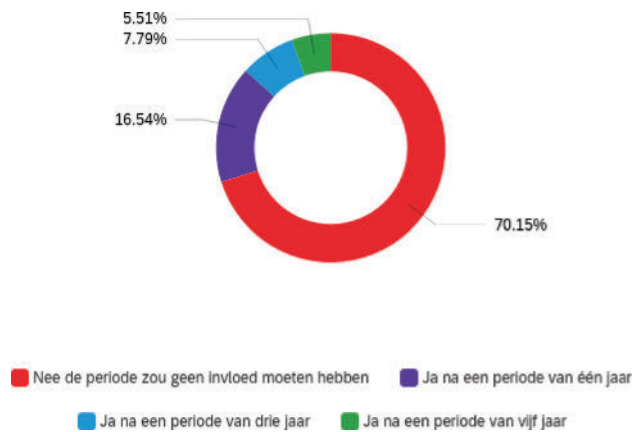
Groepering per beroepssector



Groepering per gekozen groep(en)

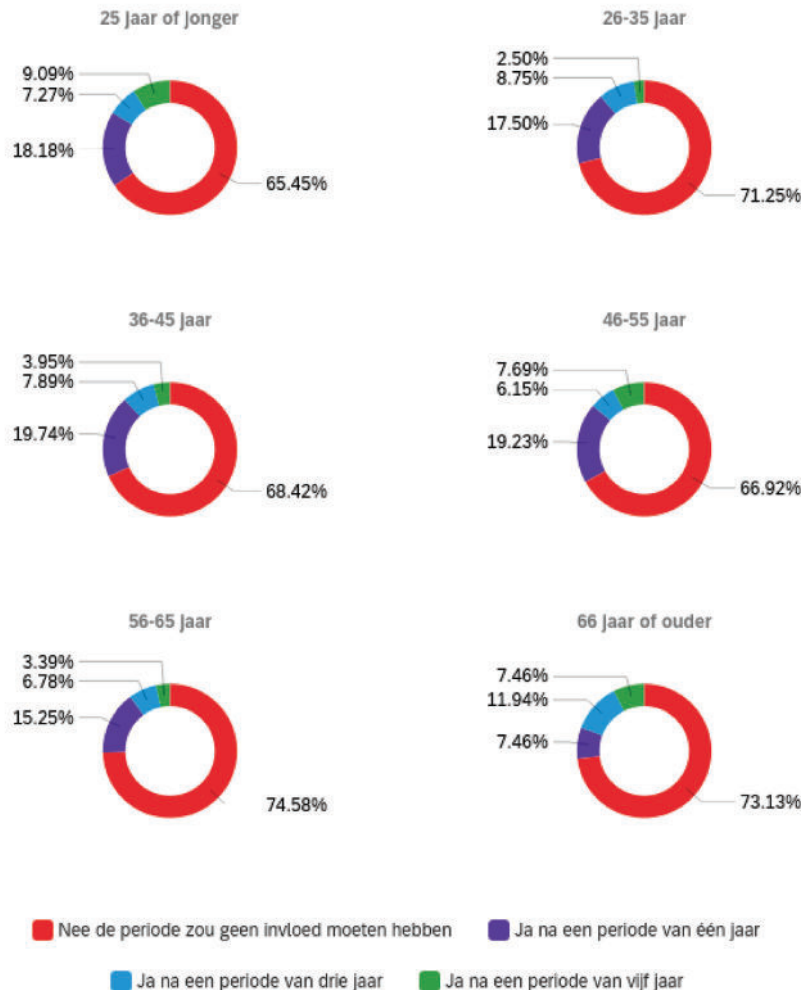


Vraag 16 - Zou voor gehuwden als aanvullende voorwaarde om aangemerkt te worden als partner voor de schenk- en erfbelasting en bepaalde tijdsduur van het huwelijk of geregistreerd partnerschap moeten gelden?<sup>9</sup>



9 Alleen de respondenten die bij vraag 15 gekozen hebben voor 'gehuwden en geregistreerd partnerschap', hebben deze vraag gehad.

### Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector

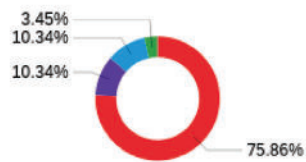
Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



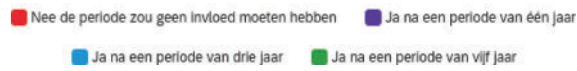
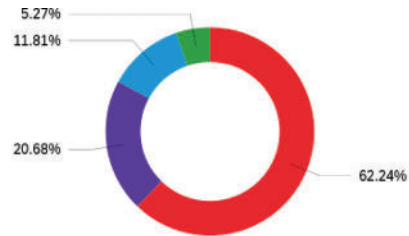
Niet



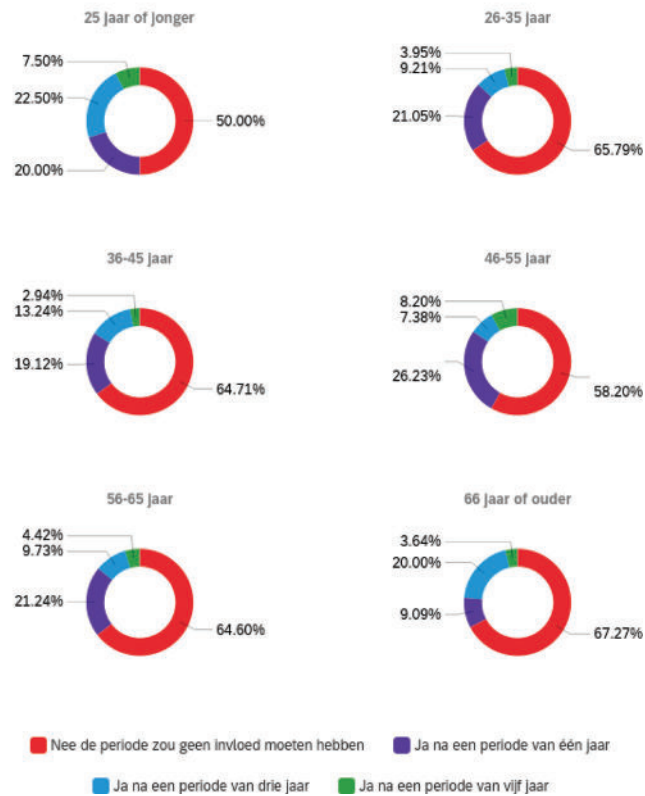
Student



**Vraag 17 - Zou voor ongehuwde samenwoners met een notarieel samenlevingscontract als aanvullende voorwaarde om aangemerkt te worden als partner voor de schenk- en erfbelasting een bepaalde tijdsduur van het samenwonen moeten gelden?<sup>10</sup>**



Groepering per leeftijd



<sup>10</sup> Alleen de respondenten die bij vraag 15 gekozen hebben voor 'ongehuwde samenwoners met notarieel samenlevingscontract', hebben deze vraag gehad.

Groepering per beroepssector

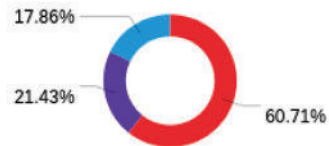
Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



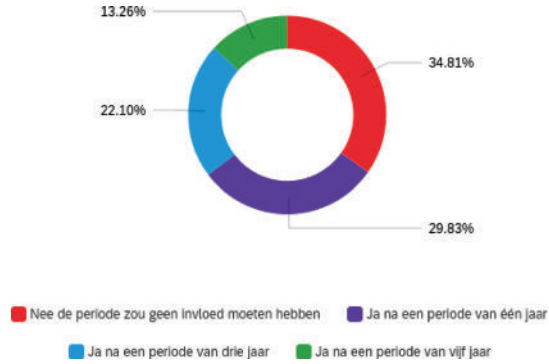
Niet



Student



**Vraag 18 - Zou voor ongehuwde samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract als aanvullende voorwaarde om aangemerkt te worden als partner voor de schenk- en erfbelasting een bepaalde tijdsduur van het samenwonen moeten gelden?<sup>11</sup>**



Groepering per leeftijd



11 Alleen de respondenten die bij vraag 15 gekozen hebben voor 'ongehuwde samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract', hebben deze vraag gehad.



Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



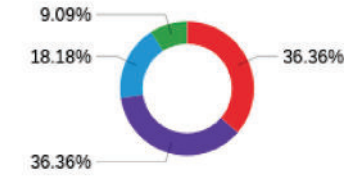
Anders in de financiële dienstverlening



Anders



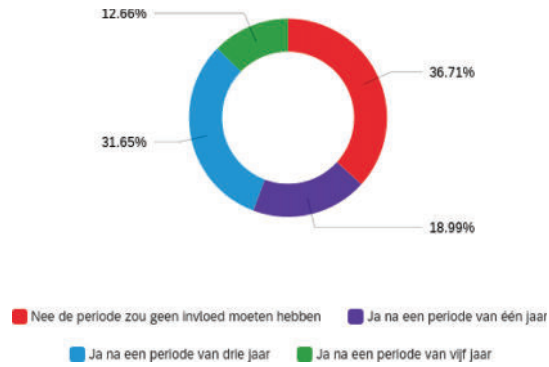
Niet



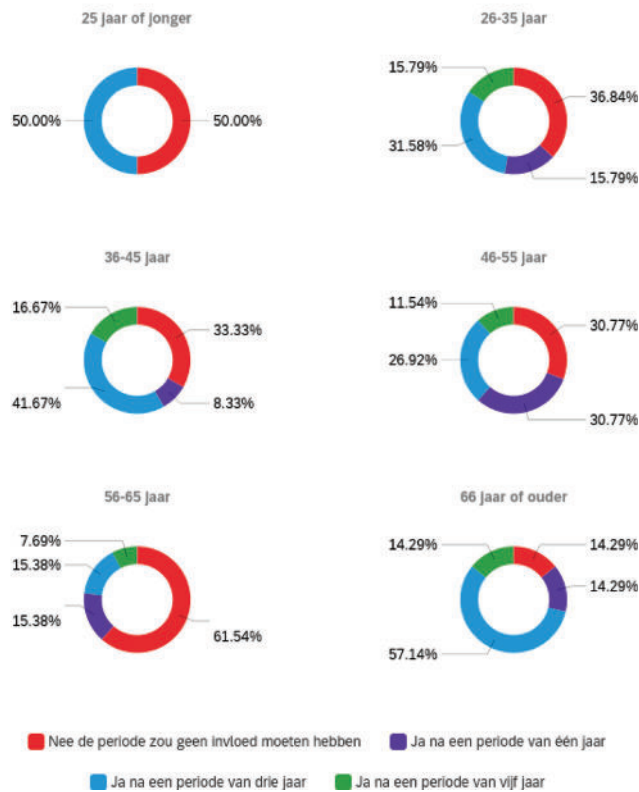
Student



**Vraag 19 - Zou voor latrelaties als aanvullende voorwaarde om aangemerkt te worden als partner voor de schenk- en erfbelasting een bepaalde tijdsduur van de relatie moeten gelden?<sup>12</sup>**



Groepering per leeftijd



12 Alleen de respondenten die bij vraag 15 gekozen hebben voor 'latrelaties', hebben deze vraag gehad.

Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



Niet

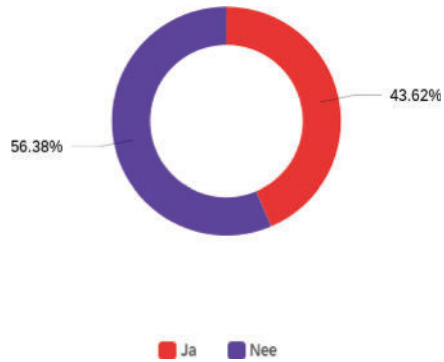


Student

GEEN GEGEVENS

- Nee de periode zou geen invloed moeten hebben
- Ja na een periode van drie jaar
- Ja na een periode van één jaar
- Ja na een periode van vijf jaar

**Vraag 20 - Zou iemand die geen partner heeft iemand moeten kunnen aanwijzen die dezelfde behandeling krijgt voor de erfbelasting als een partner? (bijvoorbeeld een goede vriend(in), zus of neef)**



Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



Niet

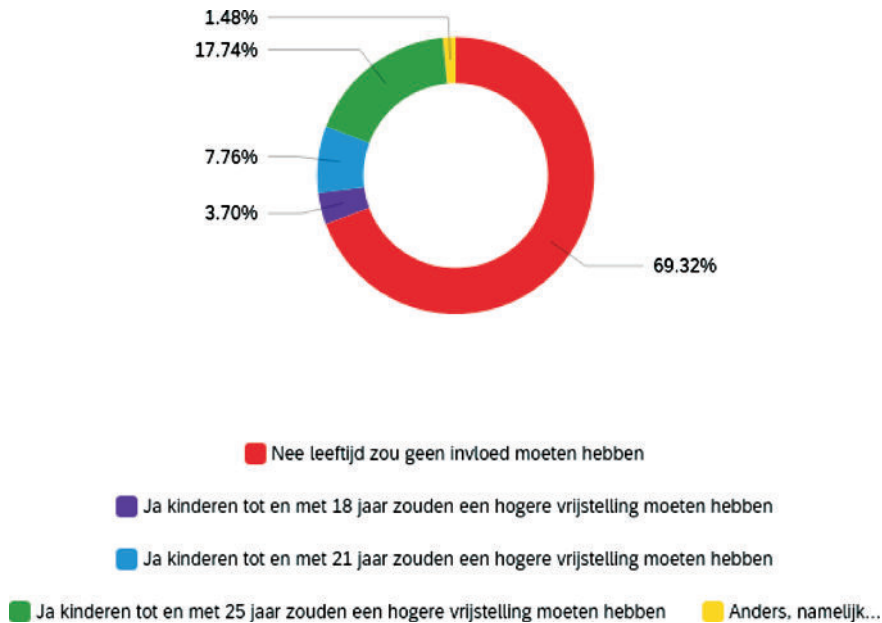


Student



■ Ja ■ Nee

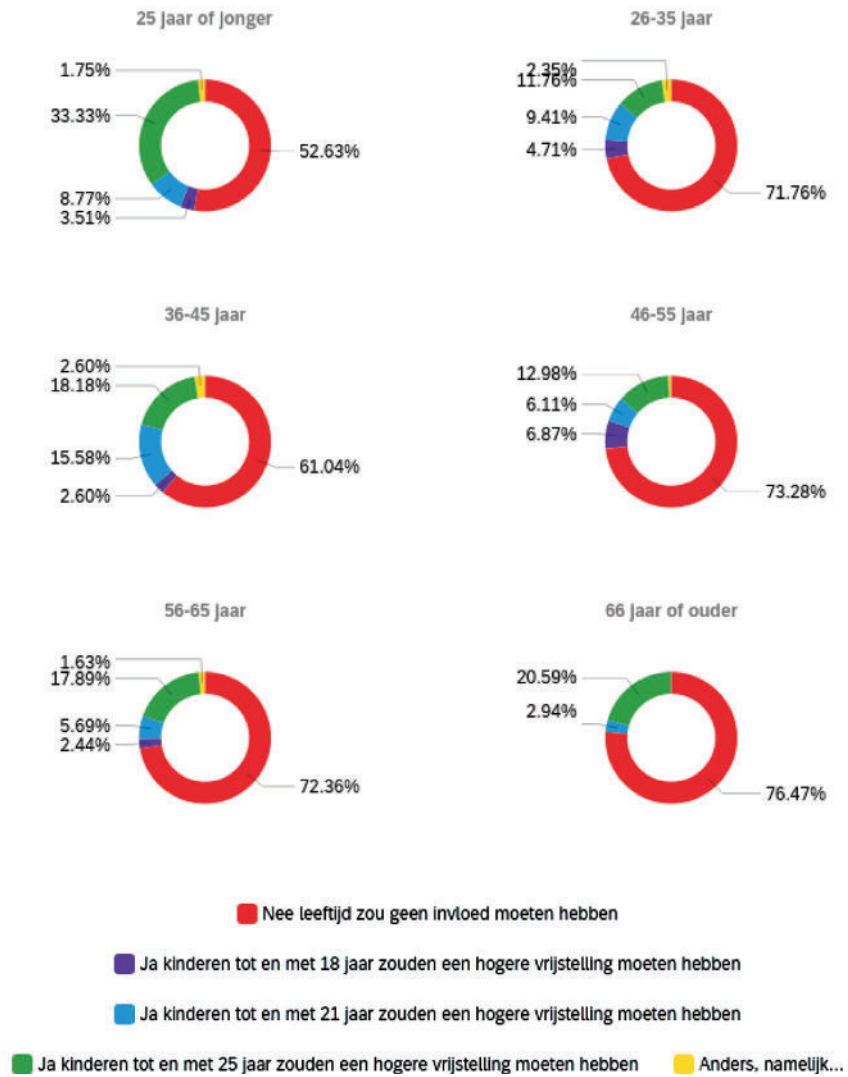
**Vraag 21 - Zou de leeftijd van het kind volgens u invloed moeten hebben op de hoogte van zijn/haar belastingvrijstelling in de schenk- en erfbelasting?**



Anders, namelijk (letterlijk geciteerd):

- Inwonende kinderen een hogere vrijstelling, waarbij het niet eens zo'n gek idee is dat de inwonende kinderen gezamenlijk een vrijstelling krijgen van tenminste de vrijstelling die de partner zou hebben gehad (bij eenoudergezinnen)
- Hoe jonger de schenker, erflater, hoe hoger de vrijstelling of hoe lager het tarief
- Wel in de erfbelasting, niet in de schenkbelasting (ivm planning)
- Voor enkel de erfbelasting zou de vrijstelling voor een kind jonger dan 21 hoger moeten zijn.
- Tot en met 27
- Indien er kleinkinderen zijn, zou het tarief minimaal gelijk moeten zijn aan een dubbele heffing zodat er niet direct een generatie overgeslagen wordt om zo het vermogen door schuiven naar de derde generatie op een fiscaal gunstige manier.
- Ik heb liever onderscheid in tarieven dan in vrijstellingen, dan gaat de vraag dus niet op

Groepering per leeftijd



Groepering per beroepssector

Accountants- en belastingadvieskantoor



Belastingdienst



Notariaat of advocatuur



Anders in de financiële dienstverlening



Anders



Niet

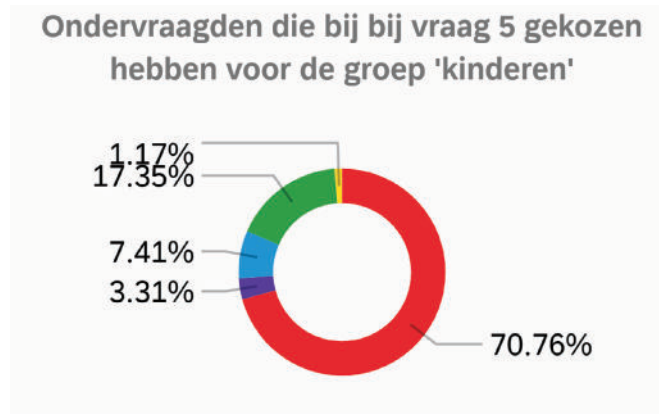


Student

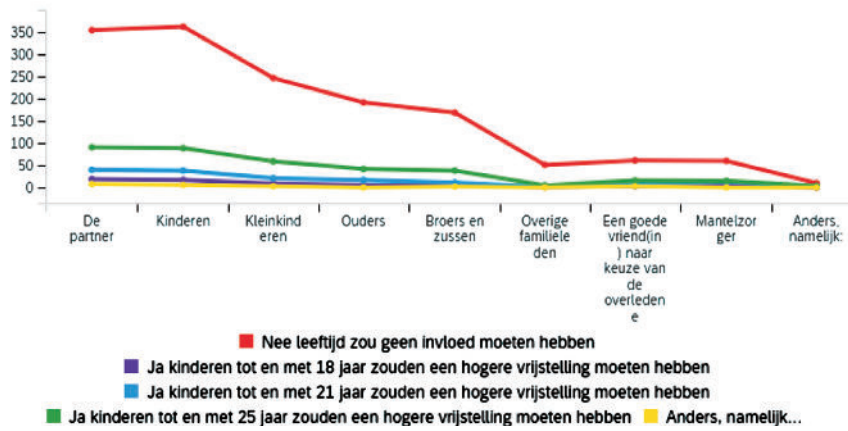


- Nee leeftijd zou geen invloed moeten hebben
- Ja kinderen tot en met 18 jaar zouden een hogere vrijstelling moeten hebben
- Ja kinderen tot en met 21 jaar zouden een hogere vrijstelling moeten hebben
- Ja kinderen tot en met 25 jaar zouden een hogere vrijstelling moeten hebben
- Anders, namelijk...





#### Groepering per gekozen groep(en)



-- Einde rapportage --

# Geraadpleegde literatuur

## **Vakliteratuur**

### **Belhaj (2023)**

Belhaj, F., *Cursus Belastingrecht formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

### **Boer (2008)**

Boer, J.P., *Het ontbreken van een rechtsgrond voor de schenk- en erfbelasting. Enkele overwegingen in successie*, Bundel LOF-Congres, Leiden 2008.

### **Boone (2017)**

Boone, I., 'Meerouderschap en meeroudergezag: raakt Nederland de tel kwijt?', *FJR* 2017/27.

### **Caminada & Stevens (2017)**

Caminada, K., & Stevens, L.G.M., 'Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei', *WFR* 2017/50.

### **Dafnomilis (2021)**

Dafnomilis, V., *Taxation of cross-border inheritances and donations*, FM nr. 165, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

### **Dijk (1965)**

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

### **Van Geldorp & Van Pernis (2023)**

Van Geldorp, D. & Van Pernis, E.S., 'Familiebegrippen in de Successiewet: het gemis van eenduidige definities', *Vp-bulletin* 2023/51.

### **Gribnau & Idsinga (2023)**

Gribnau, J.L.M. & Idsinga, N., 'De 53e Fiscale Conferentie 'Erf- en Schenkbelasting'. Paragraaf 5 Ethiek in erf- en schenkbelasting', *WFR* 2023/77.

### **Gubbels (2011)**

Gubbels, N.C.G., *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, FM nr. 136, Deventer: Kluwer 2011.

**Gubbels (2011)**

Gubbels, N.C.G., 'Drie stellingen', *WPNR* 2011/6894.

**Gubbels (2012)**

Gubbels, N.C.G., 'Fiscale spookbewoners en andere samenwoonperikelen', *WFR* 2012/1441.

**Gubbels (2013)**

Gubbels, N.C.G., 'Gehuwden en ongehuwd samenwonende in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting', *FJR* 2013/3.

**Gubbels (2017)**

Gubbels, N.C.G., 'Huwelijk en schenking', *WPNR* 2017/7165.

**Gubbels (2020)**

Gubbels, N.C.G., 'Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens', *NLFiscaal* 2020/0228.

**Gubbels (2020)**

Gubbels, N.C.G., 'Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen', *NLFiscaal* 2020/0229.

**Gubbels (2020)**

Gubbels, N.C.G., 'Schenk- en erfbelasting; rekening houden met verschillen in leefvormen', *NLFiscaal* 2020/0231.

**Gubbels (2022)**

Gubbels, N.C.G., 'Het partnerbegrip 12 jaar na de modernisering van de SW', *WPNR* 2022/7366.

**Gubbels & Van Vijfeijken (2010)**

Gubbels, N.C.G. & van Vijfeijken, I.J.F.A., 'Over kinderen, partners, tarieven en vrijstellingen', *WPNR* 2010/6831.

**Gubbels & Van Vijfeijken (2012)**

Gubbels, N.C.G. & van Vijfeijken, I.J.F.A., '(Adoptief)kind en de Successiewet', *WPNR* 2012/6919.

**Gubbels & Van Vijfeijken (2023)**

Gubbels, N.C.G. & van Vijfeijken, I.J.F.A., *Cursus Belastingrecht schenk- en erfbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

**Happé (1996)**

Happé, R. H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, FM nr. 77, Deventer: Kluwer 1996.

**Heijligers (2021)**

Heijligers, B.J.E., 'Het stelsel van de Nederlandse erfbelasting: bestaat er een weg naar een meer leefvormneutraal stelsel?', *FTV* 2021/10.

**Hofstra (1992)**

Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht: Vol. nr. 1 (zevende druk) Fiscale hand- en studieboeken*, Deventer: Kluwer 1992.

**De Jong (2018)**

De Jong, R. J., 'Over vrijheid, gelijkheid en familiegevoel- Verslag van het WFR Fiscaal Café 2018', *WFR* 2018/227.

**Juch (2008)**

Juch, D., 'Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting', *WFR* 2008/655.

**Kertzman (1979)**

Kertzman, E.N., *Belastingheffing van gehuwden en ongehuwden*, FM nr. 32, Deventer: Kluwer 1979.

**Kolkman, Oost, Verstappen & Visser (2021)**

Kolkman, W.D., Oost, S., Verstappen, L.C.A. & Visser, I., *Alimentatie van nu: Acceptatie van alimentatie in het licht van de maatschappelijke ontwikkelingen (Familie & Recht)*, Boom Juridische uitgevers 2021.

**Kolkman & Salomons (2016)**

Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 1-II 2016/570.

**Lieber (2022)**

Lieber, J.H., *Groene Serie Personen- en familierecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

**Van Maarseveen (1974)**

Van Maarseveen, H.Th.J.F., *Juridische vormgeving aan sociale aktie, preadvies voor de Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland*, Zwolle 1974.

**Meussen (2020)**

Meussen, G.T.K., 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel: de politiek is aan zet', *MBB* 2020/9.27.

**Michels (2017)**

Michels, M., 'Meerouderschap in het erfrecht', *WPNR* 2021/7346.

**Van Mourik & Schols (2017)**

Van Mourik, M.J.A., & Schols, F.W.J.M., *Monografieën privaatrecht: Huwelijksvermogensrecht*, dertiende druk 2017, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

**Niessen (2010)**

Niessen, R.E.C.M., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, negende druk 2010, Deventer: Kluwer 2010.

**Nuytinck (2012)**

Nuytinck, A.J.M., 'Reactie op "(Adoptief)kind en de Successiewet" van N.C.G. Gubbels en I.J.F.A. van Vijfeijken', *WPNR* 2012/6919 en *WPNR* 2012/6923.

**Nuytinck (2017)**

Nuytinck, A.J.M., 'Meerouderschap en meeroudergezag: van tegenstander naar voorstander', in: *In verbondenheid*, 2017/5.2.

**Oliemans & Stevens (2008)**

Oliemans, M.C.J., & Stevens, S.A., 'Is de boedelheffing een goed alternatief voor de Successiewet?', *WFR* 2008/577.

**Van Osch (2009)**

Van Osch, A.E.M., 'Nieuwe Successiewet: back to the basics', *Pensioen Magazine* 141, 2009.

**Van Ossenbruggen & De Rooij (2003)**

Van Ossenbruggen, R., & De Rooij, K., *Maatschappelijke opvattingen over Successiebelasting: Het onderzoek van Motivaction International B.V.*

**Poelmann (2023)**

Poelmann, E., e.a., *Cursus Belastingrecht formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

**Redactie NTFR (2009)**

'Antwoorden op vragen over een meer uniform partnerbegrip en leefvormneutraliteit in het belastingstelsel', *NTFR* 2009/1354.

**Redactie NTFR (2009)**

'Brief over uniform partnerbegrip naar de Tweede Kamer', *NTFR* 2009/868.

**Redactie Vakstudie Nieuws (2000)**

'SUCCESSIEWET; Rapport Werkgroep modernisering successiewetgeving. Persbericht en samenvatting', *V-N* 2000/14.15.

**Redactie Vakstudie Nieuws (2008)**

'SUCCESSIEWET; Belasting op erven en schenken omlaag', *V-N* 2008/54.27.

**Redactie Vakstudie Nieuws (2009)**

'INKOMSTENBELASTING. SUCCESSIEWET; Partnerbegrip in de fiscaliteit', *V-N* 2009/18.22.

**Redactie Vakstudie Nieuws (2009)**

'Uniform partnerbegrip in belastingstelsel', *V-N* 2009/37.3.

**Redactie Vakstudie Nieuws (2022)**

'Kabinet wil geen aanpassing Successiewet 1956 en afschaffing legitieme portie', *V-N* 2022/34.13.

**Ringeling (1977)**

Ringeling, A.B., 'Beleid en maatschappij', *Boom Meppel* 1977/7-8.

**Schoenmaker (2022)**

Schoenmaker, F.A.M., 'Aandacht voor de positie van het biologische kind in de Successiewet', *FTV* 2022/17.

**Smelt (2006)**

Smelt, A.T., 'Behandelt de wetgever in de Successiewet alle relatievormen hetzelfde?', *Estate planner* juli/augustus 2006.

**Smith (2003)**

Smith, A., *An inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*, London 1776; Bantam Classic Edition 2003.

**Sonneveldt (2021)**

Sonneveldt, F., *Wegwijs in de Successiewet*, 26e druk, Den Haag: Sdu Uitgevers 2021.

**Sprenger van Eyck (1892)**

Sprenger van Eyck, J.P., *De wetgeving op het recht van successie en van overgang bij overlijden*, derde druk 1892, 's-Gravenhage: Nijhoff 1892.

**Sprenger van Eyck, bewerkt door: Door De Leeuw (1930)**

Sprenger van Eyck, J.P., bewerkt door: Door B.J. de Leeuw, *De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking*, zevende druk 1930, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930.

**Stevens (2020)**

Stevens, L.G.M., *Inkomstenbelasting 2001, Fiscale hand- en studieboeken*, derde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

**Vakstudie (2023)**

*Vakstudie Successiewet*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

**Vennix (2017)**

Vennix, W.J.M., 'Inspectie in de slaapkamer', *WFR* 2017/197.

**Van Vijfeijken (2004)**

Van Vijfeijken, I.J.F.A., 'Contouren voor een nieuwe Successiewet', *WPNR* 2004/135.

**Van Vijfeijken (2008)**

Van Vijfeijken, I.J.F.A., 'De positie van de langstlevende in de Wet schenk- en erfbelasting', *WFR* 2008/571.

**Van Vijfeijken (2015)**

Van Vijfeijken, I.J.F.A., 'Het lage tarief en de vrijstelling van erfbelasting: voor wie en waarom?', *WFR* 2015/344.

**Van Vijfeijken (2018)**

Van Vijfeijken, I.J.F.A., *Voor wie is de erfenis; erfbelasting rechtsgronden, tarieven en vrijstellingen*, Amsterdam: Van Gennep 2018.

**Van Vijfeijken (2020)**

Van Vijfeijken, I.J.F.A., 'Bouwstenen voor een betere Successiewet', *WFR* 2020/153.

**De Wijkerslooth-Lhoëst (2020)**

De Wijkerslooth-Lhoëst, S.A.M., 'Bouwstenen voor een betere Successiewet?', *WPNR* 2020/7295.

**De Wijkerslooth-Lhoëst (2020)**

De Wijkerslooth-Lhoëst, S.A.M., 'Bouwstenen voor een betere Successiewet?', *WPNR* 2020/7298.

**Wijle (1976)**

Wijle, F.C., *Individuele belastingheffing van gehuwden*, brochure nr. 10, Fiscaal-economisch instituut Rotterdam 1976.

**Wijtvliet (2021)**

Wijtvliet, L.W.D., 'Het draagkrachtbeginsel en andere verdelingsbeginselen: gedachten over hun invulling, rol en betekenis voor belastingheffing', *WFR* 2021/58.

**De Wilde (1905)**

De Wilde, H.D., *De wetgeving op het recht van successie en van overgang bij overlijden*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1905.

**Brieven**

Brief Minister voor Rechtsbescherming van 22 juni 2022, Schenk- en erfbelasting en de legitieme portie in het erfrecht, nr. 4048257, *V-N* 2022/34.13.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2011, nr. DB2011/138 U.

Brief Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst van 21 februari 2020, nr. 2020-0000029766.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 20 oktober 2022, nr. 2022-0000255815.

### **Jurisprudentie**

Rechtbank Breda 20 november 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BG6333, V-N 2009/13.30, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 januari 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:192, *JERF Actueel* 2019/21.

Rechtbank Gelderland 22 maart 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:1347, V-N 2021/934.

Hof Amsterdam 22 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3843, *JERF Actueel* 2019/365.

Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:4050, V-N 2022/34.1.6.

Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964, V-N 2023/34.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Hoge Raad 12 april 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX3264, *BNB* 1978/135, m.nt. C.P. Tuk.

Hoge Raad 19 mei 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5352, *BNB* 1993/241, m.nt. Zwemmer.

Hoge Raad 12 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:BI5526, *BNB* 1996/297, m.nt. Laeijendeccker.

Hoge Raad 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:BI5520, *BNB* 1997/147, m.nt. Van Dijck.

Hoge Raad 21 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0163, *BNB* 2001/176, m.nt. R.F.C. Spek.

Hoge Raad 19 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ1715, *BNB* 2008/17, m.nt. I.J.F.A. van Vijfeijken.

Hoge Raad 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:BY0548, *BNB* 2013/151, m.nt. J.C. van Straaten.

Hoge Raad 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3080, *FED* 2018/92, m.nt. T.C. Geverdinck.

Hoge Raad 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:707, *BNB* 2019/248, m.nt. L.C.A. Verstapen.

Hoge Raad 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1810, V-N 2023/2.12, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Europees Hof voor de Rechten van de Mens 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935, *BNB* 2002/398, m.n.t. R.H. Happé.

### **Kamerstukken**

*Kamerstukken II* 1915/16, 201, nr. 7.

*Kamerstukken II* 1948/49, 915, nr. 3.

*Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 3.

*Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 5.

*Kamerstukken II* 1965/66, 8407, nr. 12.

*Kamerstukken II* 1979/80, 16016, nr. 3

*Kamerstukken II* 1980/81, 16016, nr. 25b.

*Kamerstukken II* 1983/84, 17041, nr. 19.

*Kamerstukken II* 1999/00, 27084, nr. 3.

*Kamerstukken II* 2000/01, 27789, nr. 1.

*Kamerstukken I* 2008/09, 31930, D.



*Kamerstukken II 2001/02*, 28015, nr. 122.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 27789, nr. 17.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 27789, nr. 18.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 27789, nr. 21.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31390, nr. 3.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 4.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 9.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 13.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 46.  
*Kamerstukken II 2008/09*, 31930, nr. 57.  
*Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 40.  
*Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 57.  
*Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 58.  
*Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 60.  
*Kamerstukken II 2009/10*, 31930, nr. 65.  
*Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 2.  
*Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 3.  
*Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 7.  
*Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 18.  
*Kamerstukken II 2018/19*, 31066, nr. 455.  
*Kamerstukken II 2019/20*, 32140, nr. 71.

### **Rapporten**

Commissie ter bestudering van de fiscale aspecten van samenlevingsvormen (1984), *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 163*, Deventer: Kluwer 1984.

Effect van erfenissen en schenkingen op vermogensongelijkheid en de rol van belastingen (2019).

Groot, S., Lever, M., Möhlmann, J., *Effect van erfenissen en schenkingen op vermogensongelijkheid en de rol van belastingen*, Centraal Planbureau, december 2015. Te raadplegen via: <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Notitie-6dec2019-Effect-van-erfenissen-en-schenkingen-op-vermogensongelijkheid-en-de-rol-van-belastingen.pdf>.

Fichebundel beleidsopties: Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (2020) Ministerie van Financiën, *Fichebundel beleidsopties: 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'*, 1 mei 2020. Te raadplegen via: <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-60eacfab-0a85-4b80-a5d5-c0cbb0ecaec6/pdf>.

Rapport Kansrijk belastingbeleid (2020) Centraal Planbureau, *Kansrijk belastingbeleid*, april 2020. Te raadplegen via: <https://www.cpb.nl/kansrijk-belastingbeleid>.

Rapport latrelatie in Nederland (2015)

Otten, K. & te Riele, S., *CBS bevolkingstrends juli 2015, Latrelatie in Nederland*. Te raadplegen via: [cbs.nl](https://www.cbs.nl).

Rapport legitieme portie (2020)

Centrum voor Notarieel Recht van de Radboud Universiteit en Netwerk Notarissen, *Rapport legitieme portie*, december 2020. Te raadplegen via: <https://www.legitiemeportie.com/>.

Rapportage mogelijke consequenties meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap voor fiscaliteit en toeslagen (2019)

Ministerie van Financiën, *Rapportage mogelijke consequenties meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap voor fiscaliteit en toeslagen*, juni 2019. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2019/07/12/rapportage-mogelijke-consequenties-meerouderschap-meeroudergezag-en-draagmoederschap-voor-fiscaliteit-en-toeslagen>.

Rapport van de Commissie Draagkracht (2021)

Eerste Kamer, 22 maart 2021, *Rapport van de Commissie Draagkracht*. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/03/22/rapport-commissie-draagkracht>.

Rapport van de Staatscommissie Herijking ouderschap (2016)

Staatscommissie Herijking ouderschap, *Kind en ouders in de 21ste eeuw*, 7 december 2016. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/12/07/rapport-van-de-staatscommissie-herijking-ouderschap-kind-en-ouders-in-de-21ste-eeuw>.

Rapport van de Werkgroep Moltmaker (2000)

Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand*, 13 maart 2000. Te raadplegen via: <https://www.recht.nl/393/werkgroep-modernisering-successiewetgeving-rapport-de-warme-de-koude-en-de-dode-hand/>.

Synthese rapport 'bouwstenen voor een beter belastingstelsel' (2020)

Ministerie van Financiën, *Synthese rapport 'bouwstenen voor een beter belastingstelsel'*, 1 mei 2020. Te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/syntheserapport-bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel>.

**Websites (Voor het laatst geraadpleegd op 29 november 2023)**

Centraal Bureau voor de Statistiek (2017, december), 'Worden we individualistischer?'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2017/52/worden-we-individualistischer->

Centraal Bureau voor de Statistiek (2020, oktober), 'Ruim een half miljoen minderjarigen in complexe gezinsverbanden'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/40/ruim-een-half-miljoen-minderjarigen-in-complexe-gezinsverbanden>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2021, december), door Stoeldraijer, L., te Riele, S., van Duin, C., van der Reijden, P, 'Huishoudensprognose 2021-2070: Groei aantal huishoudens houdt aan'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/statistische-trends/2021/huishoudensprognose-2021-2070-groei-aantal-huishoudens-houdt-aan/3-modellen-veronderstellingen>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2022, juli), 'Steeds minder echtscheidingen'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2022/28/steeds-minder-echtscheidingen>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2022), 'Woningmarkt'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-economie/woningmarkt#:~:text=De%20gemiddelde%20verkoopprijs%20van%20een,Pekela%20met%202023%20duizend%20euro>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2023), 'Burgerlijke staat'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-bevolking/woonsituatie/burgerlijke-staat>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2023), 'Huishoudens en nu'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-bevolking/woonsituatie/huishoudens-nu>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2023), 'Huishoudens in de toekomst'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-bevolking/woonsituatie/huishoudens-toekomst>.

Centraal Bureau voor de Statistiek (2023, november), 'Nalatenschappen; nagelaten vermogen, kenmerken'. <https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84242NED>.

Financieel Dagblad (2009, februari), 'Erfbelasting meest gehate heffing', fd.nl.

Gemiddeld gezien, 'Gemiddelde leeftijd afstuderen'. <https://gemiddeldgezien.nl/gemiddelde-leeftijd-afstuderen>.

Van der Groot, E., (2015, januari), 'D66 wil erfbelasting voor alleenstaanden verlagen'. <https://www.nu.nl/geldzaken/3971924/d66-wil-erfbelasting-alleenstaanden-verlagen.html>.

Vlaamse Overheid, geraadpleegd in oktober 2023 van: <https://www.vlaanderen.be> (officiële website van de Vlaamse overheid).

### **Overige**

ABN AMRO Expertisecentrum Vermogensplanning, 'Tweede woning in Spanje in 2023', 2023. [https://financialfocus.abnamro.nl/media/Infokaart\\_tweede\\_woning\\_Spanje\\_2023.pdf](https://financialfocus.abnamro.nl/media/Infokaart_tweede_woning_Spanje_2023.pdf).

Kennisgroepstandpunt Successiewet KG:063:2023:22, 'Tarief en vrijstelling 'ex-schoonkind''.

*Geraadpleegde literatuur*

---

Ministerie van Veiligheid en Justitie, Staatsblad 2013, 480, november 2013.

Ordonnantie 4 oktober 1805, 'Ordonnantie op het regt van successie, met de daarbij behorende bijlagen en instructien in de Vereenigde Nederlanden in te vorderen', 's-Gravenhage: Johannes Allart 1814.

Verkiezingsprogramma D66 2021-2025.

Verkiezingsprogramma GroenLinks 2021-2025.

Verkiezingsprogramma VVD 2021-2025.

Verkiezingsprogramma D66 2023-2027.

Verkiezingsprogramma GroenLinks en PvdA 2023-2027.

Verkiezingsprogramma VVD 2023-2027.

Vlaams Parlement 2005/06, stuk 865, nr. 1.



De huidige Successiewet is sterk gericht op traditionele gezinnen, waarbij de heffing van schenk- en erfbelasting afhangt van de samenlevingsvorm en familierechtelijke betrekking tussen de verkrijger en de schenker of erflater. De maatschappij is echter in verandering. Zo neemt het aantal gehuwden af en het aantal ongehuwde samenwoners toe. Tevens blijkt een toename van het aantal alleenstaanden, latrelaties en kinderen met meerdere opvoeders. Is de Successiewet toe aan verandering?

‘Een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel’ is een onderzoek naar de invulling van het partnerbegrip, het kindbegrip en de vrijstellingen en tarieven in de Successiewet naar wenselijk recht. Allereerst zijn de huidige wet en haar rechtsgrond uiteengezet. Vervolgens is onderzocht ten aanzien van welke groep(en) een bijzondere behandeling binnen de Successiewet naar wenselijk recht gerechtvaardigd is en in welke vorm deze bijzondere behandeling gerechtvaardigd is. Uiteindelijk zijn diverse aanbevelingen aan de wetgever gedaan, waaronder twee concept wetsvoorstellen. De aanbevelingen zijn met name gebaseerd op een door Britt Louer uitgevoerd enquêteonderzoek naar de maatschappelijke opvattingen over de Successiewet. Het enquêteonderzoek bevat 831 respondenten. Het enquêteonderzoek is uitgewerkt in een uitgebreid rapport, dat in dit boek is opgenomen. In het rapport zijn onder andere specificaties naar leeftijdscategorie en beroepssector gemaakt. Het doorvoeren van de aanbevelingen zal meer recht doen aan de maatschappelijke opvattingen en draagt daarnaast bij aan een meer leefvormneutraal schenk- en erfbelastingstelsel.

Britt Louer heeft fiscaal recht gestudeerd aan Tilburg University en is werkzaam als belastingadviseur.