

Fiscale aspecten van schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling

Universiteit van Tilburg
Master Fiscaal Recht

Examencommissie:
Prof.mr. I.J.F.A. van Vijfeijken
Mr. N.C.G. Gubbels

I.W.G. Joosten
De Lingst 28
6081 GK HAELEN
06-27210546
ANR: 597027

Januari 2011

Voorwoord

Met ingang van 1 januari 2010 is de Successiewet 1956 herzien. In de gewijzigde Successiewet heeft de wetgever gekozen voor een geheel nieuwe benaderingswijze voor zowel schenkingen onder opschortende voorwaarde als schenkingen onder ontbindende voorwaarde. Deze wijzigingen hebben veel stof doen opwaaien in de fiscale praktijk. In deze thesis worden de fiscale gevolgen besproken die zijn verbonden aan de per 1 januari 2010 in werking getreden wijzigingen. Hierbij zal tevens worden onderzocht in hoeverre deze wijzigingen een verbetering vormen in het licht van een rechtvaardige heffing. Ook zal er aandacht worden besteed aan schenkingen onder tijdsbepaling.

Veel dank gaat uit naar mevrouw prof.mr. I.J.F.A. van Vijfeijken voor het van kritisch commentaar voorzien van het concept.

Het manuscript is afgesloten in januari 2011.

I.W.G. Joosten

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	2
Lijst van gebruikte afkortingen.....	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Algemene inleiding: herziening van de Successiewet 1956.....	6
1.2 Schenkingen onder tijdsbepaling of voorwaarde.....	6
1.3 Doelstelling en probleemstelling.....	8
1.4 Afbakening en verantwoording van de opzet	9
Hoofdstuk 2: De civielrechtelijke aspecten van schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling. 10	10
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Het schenkingsbegrip onder het oude BW.....	10
2.3 De gift	11
2.3.1 Handeling.....	12
2.3.2 Verrijking en verarming.....	12
2.3.3 Vrijgevigheid.....	13
2.4 De schenking	15
2.4.1 Overeenkomst.....	16
2.4.2 'Om niet'	17
2.4.3 Aanvaarding.....	19
2.4.4 Vormvereisten.....	19
2.5 Schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling.....	20
2.5.1 Inleiding.....	20
2.5.2 De schenking onder opschortende voorwaarde	21
2.5.3 De schenking onder opschortende tijdsbepaling.....	22
2.5.4 De schenking onder ontbindende voorwaarde.....	24
2.5.5 De schenking onder ontbindende tijdsbepaling	26
2.6 De herroepelijke schenking.....	27
2.6.1 Potestatieve voorwaarde	28
2.6.2 Goederenrechtelijke werking of obligatoire werking	30
2.6.3 Tot wanneer is herroeping mogelijk?.....	32
2.6.4 Is het recht op herroeping vererfbaar en/of vervreemdbaar?	33
2.7 Afsluitende conclusie	35
Hoofdstuk 3: De fiscale aspecten van schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling	36

3.1	Inleiding.....	36
3.2	De schenking (algemeen)	36
3.2.1	Schenkbelasting.....	36
3.2.2	De schenking	37
3.2.3	Woonplaatsfictie	37
3.2.4	Vormvereisten	38
3.2.5	Schenken kort vóór en na overlijden.....	38
3.2.6	Waardering.....	38
3.2.7	Aangiftetermijn	38
3.3	Schenken onder voorwaarde en tijdsbepaling	39
3.4	De schenking onder opschortende voorwaarde	39
3.4.1	De regeling tot 1-1-2010	39
3.4.2	De huidige regeling.....	41
3.4.3	Materiële terugwerkende kracht	44
3.4.4	Postuum effect	47
3.4.5	Voorkoming van dubbele belasting.....	50
3.4.6	Tweetrapsschenking.....	56
3.5	De schenking onder ontbindende voorwaarde.....	64
3.5.1	De regeling tot 1-1-2010	64
3.5.2	De huidige regeling.....	66
3.6	De schenking onder tijdsbepaling	72
3.6.1	De schenking onder opschortende tijdsbepaling.....	72
3.6.2	De schuldigerkenning uit vrijgevigheid	74
3.6.3	Is de schuldigerkenning uit vrijgevigheid een ‘art. 7:177 BW-schenking’?	75
3.6.4	De schenking onder ontbindende tijdsbepaling	78
	Hoofdstuk 4: Conclusie	81
4.1	Inleiding	81
4.2	Conclusie	81
4.2.1	Schenken onder opschortende voorwaarde	81
4.2.2	Schenken onder ontbindende voorwaarde.....	83
4.2.3	Schenken onder opschortende tijdsbepaling.....	84
4.2.4	Schenken onder ontbindende tijdsbepaling	84
	Literatuurlijst	86
	Jurisprudentieregister	90

Lijst van gebruikte afkortingen

art.	artikel
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
BW	Burgerlijk Wetboek
e.a.	en andere
FED	Fiscaal tijdschrift FED
FTV	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
hfdst.	hoofdstuk
HvJ EG	Hof van Justitie EG
HR	Hoge Raad
Inv. 1990	Invorderingswet 1990
JBN	Juridische Berichten voor het Notariaat
jo.	juncto
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJF	Nederlandse Jurisprudentie Feitenrechtspraak
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
o.a.	onder andere
o.g.v.	op grond van
par.	paragraaf
p.	pagina
SW 1956	Successiewet 1956
T&C	Tekst & Commentaar
UB SW 1956	Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956
V-N	Vakstudie-Nieuws
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Algemene inleiding: herziening van de Successiewet 1956

Met ingang van 1 januari 2010 is de Successiewet ingrijpend gewijzigd. Tijdens een openbaar gastcollege op 14 april 2008 aan de Universiteit van Tilburg, kondigde staatssecretaris De Jager zijn plannen aan tot herziening van onze oudste fiscale heffingswet, de Successiewet 1956.

De belangrijkste reden tot herziening vormt de verouderde opzet, welke de wet gevoelig maakt voor constructies. Daarnaast speelt ook de complexiteit van de wetgeving een belangrijke rol bij de herziening. Volgens de staatssecretaris zal door constructies te bestrijden de belastingopbrengst toenemen. Het bedrag dat daarmee wordt opgehaald kan worden geïnvesteerd in tariefsverlaging en verhoging van de vrijstellingen. Herziening leidt tot een meer evenwichtige verdeling en zou moeten leiden tot een vergroting van het maatschappelijk draagvlak voor de successie- en schenkingsbelasting.¹

Het op 20 april 2009 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (31 930), is op 3 november 2009 (na meer dan tachtig amendementen) aangenomen door de Tweede Kamer. Op 15 december 2009 is het voorstel aangenomen door de Eerste Kamer. In de herziene Successiewet 1956 heeft de wetgever gekozen voor een geheel nieuwe benadering voor schenkingen onder voorwaarde.

1.2 Schenkingen onder tijdsbepaling of voorwaarde

In beginsel kan men iedere rechtshandeling, zo ook de schenking, doen afhangen van een tijdsbepaling of een toekomstige onzekere gebeurtenis (voorwaarde).² Wordt de werking van de rechtshandeling afhankelijk gesteld van een toekomstige gebeurtenis die zeker in zal treden, dan betreft het een rechtshandeling onder tijdsbepaling. Er kan gesproken worden van een schenking onder ontbindende, dan wel onder opschortende tijdsbepaling. Men spreekt van een opschortende tijdsbepaling indien het recht op uitvoering van de schenking afhankelijk is van het vervullen van de opschortende tijdsbepaling. Van een schenking onder ontbindende tijdsbepaling is sprake indien de schenking meteen kan worden uitgevoerd, maar komt te vervallen zodra de ontbindende tijdsbepaling in vervulling gaat.

¹Brief staatssecretaris aan de Tweede Kamer, 24 oktober 2008, Kenmerk DB/2008/607 U.

² Art. 3:38 BW.

Ook de schenking onder voorwaarde kan zowel ontbindend, als opschortend van karakter zijn. Een schenking onder opschortende voorwaarde kenmerkt zich doordat het recht op uitvoering van de schenking afhankelijk is van het plaatsvinden van een gebeurtenis (de voorwaarde). Een schenking onder ontbindende voorwaarde kan daarentegen meteen worden uitgevoerd, maar komt te vervallen zodra de ontbindende voorwaarde in vervulling gaat.

Met ingang van 1 januari 2003 zijn de wettelijke bepalingen die van toepassing zijn op de schenking gewijzigd. Onder het oude recht was een formele schenking onherroepelijk en gold het adagium: 'eens gegeven blijft gegeven' (donner et retenir ne vaut). Het 'nieuwe' schenkingsrecht biedt de schenker echter de mogelijkheid om te bedingen dat een schenking kan worden herroepen.

De herroepelijke schenking is een schenking die wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde van herroeping. De herroepelijkheid kan volledig afhankelijk zijn van de wil van de schenker (zuiver potestatief). Herroeping kan goederenrechtelijke werking hebben of obligatoire werking. Bij goederenrechtelijke werking is sprake van een voorwaardelijke verkrijging: door de herroeping wordt een ontbindende voorwaarde vervuld die het geschonkene van rechtswege doet terugkeren in het vermogen van de schenker.³ Indien de herroeping obligatoire werking heeft, is sprake van een voorwaardelijke verbintenis: het herroepen houdt een terugleveringsverplichting in voor de begiftigde van het geschonkene of wat daarvan over is, of wat daarvoor in de plaats is gekomen.⁴ De herroeping van de schenking, ofwel het intreden van de ontbindende voorwaarde heeft geen terugwerkende kracht.⁵ Als gevolg van het ontbreken van terugwerkende kracht blijven de door begiftigde voorafgaand aan de herroeping genoten vruchten bij de begiftigde, zonder enige verplichting tot schadevergoeding of enige ander verplichting tussen partijen om de schenker te herstellen in zijn toestand voorafgaand aan de schenking. De schenker kan bepalen dat bij een herroeping ook de vruchten dienen terug te keren.

Tot 1 januari 2010 vormde het civielrechtelijke schenkingsbegrip de basis van het fiscale schenkingsbegrip. Een schenking onder opschortende voorwaarde kwam zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk tot stand op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten.⁶ Slechts voor toepassing van de aangiftetermijn werd de schenking onder opschortende voorwaarde geacht pas tot stand te zijn gekomen op het moment waarop de voorwaarde is vervuld.⁷ Dit betekent dat de

³ O.g.v. art. 6:22 jo. Art. 3:84, lid 4 BW.

⁴ O.g.v. art. 6:24, lid 1 BW.

⁵ Art. 3:38, lid 2 BW.

⁶ HR 30 maart 2007, nr. 41 007, *BNB* 2007/181.

⁷ Art. 46, lid 2 SW 1956 (oud).

aangifte voor het recht van schenking eerst behoefde worden ingediend binnen twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de voorwaarde is vervuld. Bij de schenking onder opschortende voorwaarde waren dus twee momenten relevant. Voor het bepalen van de grondslagen voor de objectieve en subjectieve belastingplicht, werd aangesloten bij het moment van de totstandkoming van de schenking; voor de waardering van hetgeen werd verkregen en de toepasselijke tarieven en vrijstellingen was het moment van vervulling van de opschortende voorwaarde doorslaggevend. Gezien het feit dat aansluiting moest worden gezocht bij twee uit elkaar liggende momenten, werd het 'oude' systeem door de staatssecretaris als onbevredigend ervaren.⁸

Een schenking onder ontbindende voorwaarde/herroepelijke schenking dient volgens de Hoge Raad voor de heffing van het recht van schenking te worden beschouwd als een onvoorwaardelijke schenking, zolang de voorwaarde niet is vervuld.⁹ Wanneer de ontbindende voorwaarde werd vervuld werd het eerder geheven schenkingsrecht onder de 'oude' wet volledig gerestitueerd.¹⁰ Gezien het feit dat het civiele recht geen terugwerkende kracht toekent aan de herroeping hoeven de eventueel genoten vruchten niet te worden teruggeleverd of te worden vergoed. In de 'oude' Successiewet werd geen rekening gehouden met het genot dat de begiftigde over het geschonkene heeft gehad, het in eerste instantie verschuldigde schenkingsrecht wordt immers volledig gerestitueerd bij herroeping.

1.3 Doelstelling en probleemstelling

Met ingang van 1 januari 2010 zijn de gevolgen voor zowel schenkingen onder opschortende voorwaarde als schenkingen onder ontbindende voorwaarde ingrijpend gewijzigd.

Onder de nieuwe regeling wordt voor schenkingen onder opschortende voorwaarde, fiscaalrechtelijk niet langer aangesloten bij het civielrechtelijke schenkingsbegrip. Uit het huidige art. 1, lid 9 SW 1956 volgt, dat de schenking onder opschortende voorwaarde voor de toepassing van de Successiewet geacht wordt tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat.

De regeling voor schenkingen onder ontbindende voorwaarde is eveneens gewijzigd. Vanaf 1 januari 2010 wordt niet meer de volledig eerder geheven belasting gerestitueerd. Volgens art. 53, lid 2 SW

⁸ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3 p. 27.

⁹ HR 23 maart 1966, nr. 15 555, *BNB* 1966/149.

¹⁰ Art. 53, lid 1 SW 1956 (oud).

1956 wordt rekening gehouden met de voordelen die tijdens de bezitsperiode bij de begiftigde zijn opgekomen. Dit gebeurt door de schenkbelasting, welke verschuldigd zou zijn geweest wanneer de voordelen zouden zijn geschonken, in mindering te brengen op de terug te betalen schenkbelasting.

In deze thesis zal uitgebreid worden ingegaan op de wijzigingen ten aanzien van schenkingen onder voorwaarde onder de nieuwe Successiewet, en de gevolgen van deze wijzigingen. Er zal tevens stil worden gestaan bij de internationale aspecten welke hierbij een rol spelen. Ook de fiscale behandeling van schenkingen onder tijdsbepaling zal aan de orde komen.

De vraag die gedurende dit onderzoek centraal zal staan luidt als volgt:

Welke fiscale gevolgen zijn verbonden aan de per 1 januari 2010 in werking getreden wijzigingen in de Successiewet 1956 voor schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling, en in hoeverre vormen deze wijzigingen een verbetering in het licht van een rechtvaardige heffing?

1.4 Afbakening en verantwoording van de opzet

Om de fiscale gevolgen van voorwaardelijke schenkingen en schenkingen onder tijdsbepaling goed in beeld te kunnen brengen, zal eerst in hoofdstuk 2 de kwalificatie van de voorwaardelijke schenking en de schenking onder tijdsbepaling in het civiele recht worden besproken. In hoofdstuk 3 zullen de fiscale aspecten uitgebreid aan bod komen. Hier zal worden ingegaan op de 'oude' regeling en zullen de per 1 januari 2010 in werking getreden wetswijzigingen worden besproken. Eventuele overeenkomsten/ verschillen tussen de Successiewet 1956 en het Burgerlijk Wetboek worden hier onderzocht. Ook de fiscale behandeling van schenkingen onder tijdsbepaling zal hier aan de orde komen. In dit hoofdstuk zal tevens aandacht worden besteed aan de internationale aspecten. Tot slot volgt in hoofdstuk 4 een algehele conclusie.

Hoofdstuk 2: De civielrechtelijke aspecten van schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling

2.1 Inleiding

Op 1 januari 2003, is niet alleen het erfrecht, maar ook de regeling van de schenking ingrijpend gewijzigd. In dit hoofdstuk zal eerst worden ingegaan op het schenkingsbegrip zoals dit gold onder het oude BW. Vervolgens zal een uitgebreide bespreking volgen van de belangrijkste begrippen 'schenking' en 'gift', welke de grondslag vormen van ons huidige schenkingsrecht. In hoofdstuk 2.5 zal aandacht worden besteed aan de voorwaardelijke schenking en de schenking onder tijdsbepaling. Ten slotte zal in hoofdstuk 2.6 worden ingegaan op de herroepelijke schenking.

2.2 Het schenkingsbegrip onder het oude BW

Het oude BW kende zowel een formeel als een materieel schenkingsbegrip. Binnen de categorie formele schenking maakte men onderscheid tussen de schenking van hand tot hand¹¹ en de schenking bij notariële akte.¹² De definitie van het formele schenkingsbegrip was neergelegd in art. 7A:1703 (oud) BW en luidde als volgt:

'eene overeenkomst, waarbij de schenker, bij zijn leven, om en niet en onherroepelijk eenig goed afstaat ten behoeve van den begiftigde die hetzelfde aanneemt.'

Om van een formele schenking te kunnen spreken moest sprake zijn van een eenzijdige onherroepelijke overeenkomst, verder moest een 'goed' worden afgestaan en het afstaan moest geschieden 'om niet'. Ook was volgens de Hoge Raad voor een formele schenking, de aanwezigheid van een bevoordelingsbedoeling (vrijgevigheid) vereist.¹³ In tegenstelling tot de formele schenking bij notariële akte, kwamen de schenking van hand tot hand en de materiële schenking vormloos tot stand.

Het materiële schenkingsbegrip had geen wettelijke basis. Het begrip werd geïntroduceerd door Hamaker in een artikelenreeks in het WPNR in 1904.¹⁴ Het materiële schenkingbegrip betrof:

¹¹ Art. 7A: 1724 (oud) BW.

¹² Art. 7A: 1719 (oud) BW.

¹³ HR 8 april 1927, NJ 1927, 1202.

¹⁴ H.J. Hamaker, Schenking, WPNR (1904) 1795-1799.

‘Alle handelingen die tengevolge hebben dat de ene partij zich bewust verarmt ter wille van de verrijking van de andere partij.’¹⁵

In tegenstelling tot bij de formele schenking hoefde bij een materiële schenking geen sprake te zijn van een obligatoire (verbintenisscheppende) overeenkomst tussen de schenker en de begiftigde en hoefden geen vormvereisten in acht te worden genomen. Over de onderlinge verhouding tussen het formele en materiële schenkingsbegrip bestond geen overeenstemming in de literatuur.¹⁶ Zo deelden bepaalde auteurs de mening dat het begrip formele schenking onderdeel uitmaakte van het meer omvattende materiële schenkingsbegrip.¹⁷ Anderen waren van mening dat een materiële schenking iedere andere bevoordeling was, niet bestaande uit een formele schenking.¹⁸

Bij de invoering van het ‘nieuwe’ erfrecht per 1 januari 2003 zijn de begrippen formele en materiële schenking komen te vervallen. Het ‘nieuwe’ schenkingsrecht is opgenomen in Titel 3 Boek 7 BW. Het onderscheid tussen de formele en de materiële schenking, vindt men in het huidige recht terug in de belangrijkste begrippen van Titel 7.3: ‘Schenking’ en ‘gift’. De definitie van het begrip ‘gift’ is neergelegd in art. 7:186, lid 2 BW en het begrip ‘schenking’ in art. 7:175, lid 1 BW. Lezing van beide artikelen maakt duidelijk dat het begrip gift het ruime begrip is, dat het begrip schenking omvat.¹⁹ Allereerst volgt nu de behandeling van het begrip ‘gift’.

2.3 De gift

Het onder het oude recht geldende materiële schenkingsbegrip, is vergelijkbaar met het huidige begrip gift. In tegenstelling tot het materiële schenkingsbegrip onder het oude recht, heeft de gift onder huidig recht wel een wettelijke basis. Art. 7:186, lid 2 BW definieert de gift als volgt:

‘Als gift wordt aangemerkt iedere handeling die er toe strekt dat degene die de handeling verricht, een ander ten koste van eigen vermogen verrijkt. Zolang degene tot wiens verrijking de handeling

¹⁵ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR 1995/6186*, p. 412.

¹⁵ Art. 7:186, lid 2 BW.

¹⁶ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR 1995/6186*, p.412, W. Burgerhart en F.W.J.M. Schols, *De schenking en de gift in het nieuwe jaar, WPNR 2003/6519*, p. 1.

¹⁷ Zie o.a. G.R. van der Burght, *De Gulle Geefster, WFR 1985/5706*, p. 1571, K.L.H. van Mens, *Civielrechtelijke aspecten van het schenkingsbegrip*, Deventer: Kluwer 1985, p. 52.

¹⁸ Zie o.a. H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse Successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1985, p.188.

¹⁹ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR 1995/6186*, p. 412.

strekt, de prestatie niet heeft ontvangen, noch daarop aanspraak kan maken, worden handelingen als bedoeld in de eerste volzin niet beschouwd als gift.'

Blijkens art. 7:186, lid 2 BW zijn de centrale elementen om een gift aan te nemen:

1. Een handeling;
2. Verrijking van de begiftigde ten koste van het vermogen van de schenker (economische vermogensverschuiving);
3. De onder twee bedoelde economische vermogensverschuiving dient plaats te vinden uit vrijgevigheid (bevoordelingswil).

2.3.1 Handeling

Zowel rechtshandelingen (zoals bijvoorbeeld overeenkomsten) als feitelijke handelingen kunnen een gift inhouden. Een feitelijke handeling wordt slechts gekwalificeerd als gift, als sprake is van een wil tot bevoordelen. "Deze bevoordelingswil rechtvaardigt de door het feitelijk handelen gerealiseerde vermogensverschuiving. Zonder de wil daartoe komt de vermogensverschuiving wellicht niet of niet geheel tot stand, omdat de vermogensverschuiving gepaard gaat met het ontstaan van een vordering uit hoofde van ongerechtvaardigde verrijking".²⁰ Indien het rechtsgevolg intreedt bij het verrichten van een feitelijke handeling (sprake van wil tot bevoordelen), zou het feitelijk handelen in zoverre kunnen gelden als rechtshandeling.²¹ Het belang bij het kwalificeren van een dergelijke gift als rechtshandeling is gelegen in de toepasselijkheid van voor rechtshandelingen geschreven bepalingen (met name Titel 3.2).

Over de vraag of ook een niet-handelen/nalaten als gift kan worden gekwalificeerd bestaat discussie in de literatuur.²² Een uitgebreide bespreking van deze vraag valt buiten het kader van dit onderzoek. In het onderstaande ga ik ervan uit dat naar de huidige stand van het recht een niet-handelen/nalaten ook als gift kan worden gekwalificeerd.

2.3.2 Verrijking en verarming

²⁰ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR 1995/6187.*

²¹ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR 1995/6187.*

²² Zie o.a. G.R. van der Burght, *Schenking tussen echtgenoten, vooral bezien vanuit het standpunt van de wetgever in art. 1715 BW, WPNR 1975, 5323*; H.A. Drielsma, *Schenken in het privaatrecht door niet te handelen, WPNR 1971, 5112*; Asser/Perrick 4* 2009, nr. 195; *Handboek Erfrecht (2006)*, L.C.A. Verstappen, p. 631.

Aan zowel een schenking als aan een gift wordt het vereiste gesteld dat de begiftigde ten koste van het vermogen van de schenker moet zijn verrijkt. Het gaat hier om de objectieve bevoordelingseis. Om te kunnen spreken van 'verrijking', moet het vermogen van de begiftigde door de handeling per saldo in waarde groter worden, als gevolg van de handeling.²³ De beoogde verrijking van de begiftigde moet ten koste van het eigen vermogen gaan van degene die de handeling verricht. Uit de wettekst blijkt duidelijk dat een vermogensvermindering is vereist.

Zo oordeelde de Hoge Raad dat het nog niet innen van een renteloze vordering geen schenking is. De debiteur wordt weliswaar wel verrijkt (rentevoordeel), maar de rente heeft nimmer tot het vermogen van de schuldeiser behoord.²⁴ Het verstrekken van een niet onmiddellijk opeisbare renteloze lening daarentegen vormt wel een gift. De contante waarde zal dan lager zijn dan het bedrag van de lening, waardoor de begiftigde is verrijkt ten koste van het vermogen van de schenker.

Als tijdstip voor kwalificatie van de handeling geldt het moment waarop de handeling wordt verricht.²⁵ Op dat moment moet de handeling leiden tot verarming en verrijking, wil er sprake zijn van een gift.

Voor de kwalificatie van een handeling als zijnde gift is voorts niet voldoende dat op het moment van de handeling sprake is van een vermogensverschuiving. Er is pas sprake van een gift/schenking als de vermogensverschuiving tevens voltooid is. Van een voltooide vermogensverschuiving is bijvoorbeeld geen sprake indien tijdens het huwelijk huwelijksvoorwaarden worden gewijzigd van koude uitsluiting in algehele gemeenschap van goederen. Zolang de gemeenschap niet is ontbonden, is er nog geen realiseerbaar voordeel voor ongeacht welke echtgenoot.²⁶ De gemeenschap staat bloot aan verhaal voor schulden van beide echtgenoten, pas bij het ontbinden van de gemeenschap kan 'de rekening worden opgemaakt'.²⁷

2.3.3 Vrijgevigheid

Onder het oude schenkingsrecht bestond onduidelijkheid over de vraag of het vereiste van vrijgevigheid (met betrekking tot de formele schenking) nu was af te leiden uit de in de wettekst opgenomen woorden 'om niet' dan wel als een afzonderlijk (buitenwettelijk) vereiste moest worden

²³ G. Megchelsen en J.B. Vegter, *Schenking volgens titel 7.3, WPNR* 1995/6187.

²⁴ HR 26 februari 1986, *NJ* 1986, 776 en 777.

²⁵ HR 8 december 1921, *NJ* 1922, 164.

²⁶ HR 17 maart 1971, *NJ* 1972, 136.

²⁷ B.M.E.M. Schols e.a., *Handboek Estate Planning*, Deventer: Kluwer 2010, onder nr. 2.5.02.

beschouwd.²⁸ De vrijgevigheid werd later algemeen aanvaard als een vereiste bij schenking. Ook de jurisprudentie van vóór de invoering van het nieuwe BW stelt de vrijgevigheidseis blijkens verschillende arresten.²⁹

Onder huidig recht blijkt dat de eis van bevoordelingsbedoeling (overeenkomend met de vrijgevigheidsgedachte onder het oude recht), aan de schenking en de gift ten grondslag moet liggen uit de woorden 'die ertoe strekt'.³⁰ In de toelichting wordt de bevoordelingsbedoeling omschreven als het feit dat de vermogensverschuiving enerzijds wordt aangeboden, anderzijds wordt aanvaard als een verrijking van de één ten koste van de ander.³¹ De bevoordelingsbedoeling van de schenker wordt ook wel aangeduid als de 'animus donandi'.

Volgens de Hoge Raad is het voldoende voor het aannemen van vrijgevigheid dat degene die verarmd is, de verrijking van de andere partij heeft gewild. Daartoe hoeft niet te worden onderzocht of bij eerstgenoemde ook het oogmerk (bedoeling, motief) tot bevoordeling bestaat.³²

In een later arrest oordeelde de Hoge Raad dat naast de bewustheid van de bevoordeling, ook de wil tot bevoordelen een afzonderlijk vereiste voor de aanwezigheid van een schenking is. Aanwezigheid van de bevoordelingswil moet zelfstandig worden beoordeeld op grond van de omstandigheden, en kan niet worden afgeleid louter uit de bevoordelingsbewustheid van degene die bevoordeelt.³³ In de familiesfeer wordt de vereiste vrijgevigheid voor schenkingen en giften al snel aangenomen. Volgens de Hoge Raad mag de aanwezigheid van liberaliteit uit de omstandigheden (de verhouding ouders-kinderen) worden afgeleid.³⁴ Ook het voldoen aan een louter morele verplichting is een schenking volgens de Hoge Raad.³⁵

Ook de 'animus recipiendi' van de begiftigde is naast de 'animus donandi' van de schenker vereist om van een schenking te kunnen spreken. De begiftigde moet zich bewust zijn geweest dat de schenker met een bevoordelingsbedoeling handelde. Voor zover de schenking in een tweezijdige

²⁸ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 197.

²⁹ Zie onder meer HR 8 december 1921, *NJ* 1922, 164 en HR 17 december 1955, *NJ* 1955, 73.

³⁰ Art. 7: 175, lid 1 BW en 7:186, lid 2 BW.

³¹ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 198.

³² HR 15 juni 1994, *NJ* 1995, 577.

³³ HR 12 juli 2002, *BNB* 2002/317.

³⁴ HR 23 mei 1980, *NJ* 1980, 432.

³⁵ HR 30 december 1953, *NJ* 1954, 241.

rechtshandeling besloten ligt, moet de vermogensverschuiving enerzijds worden aangeboden, en anderzijds worden aanvaard als de verrijking van de één ten koste van het vermogen van de ander.³⁶ Dit hoeft niet uitdrukkelijk te geschieden, voldoende is dat de begiftigde zich op het moment van de aanvaarding bewust was, dat de schenker met een bevoordelingsbedoeling handelde.³⁷

Consequent vasthouden aan de ‘animus donandi c.q. recipiendi’ leidt tot de conclusie dat een eenzijdige handeling nimmer een gift kan inhouden.³⁸ Zulks is echter onaanvaardbaar omdat men zo op eenvoudige wijze de schenkingsbepalingen zou kunnen ontduiken. Bij fictieve aanneming van het schenkingsaanbod als bedoeld in art. 7:175, lid 2 BW zal de wil van de begiftigde ook steeds fictief op de verrijking gericht kunnen zijn. In een dergelijk geval is dan toch weer de ‘animus donandi’ van de schenker doorslaggevend en die van de begiftigde slechts bij wijze van vermoeden.

Het vereiste dat de schenker met een bevoordelingsbedoeling moet hebben gehandeld terwijl de begiftigde zich daarvan bewust was, moet subjectief worden opgevat (het gaat om de kenbare wil van partijen bij de overeenkomst). Indien echter de wederpartij naar de (objectieve) omstandigheden van het geval mocht aannemen dat een dergelijke wil aanwezig was, wordt de wederpartij tegen de afwezigheid van deze wil beschermd (gerechtvaardigd vertrouwen o.g.v. art. 3:35 BW). De schenking komt in dat geval, indien deze niet onverwijld is afgewezen, tot stand.³⁹

2.4 De schenking

Het nieuwe begrip ‘schenking’ kan niet zonder meer gelijk worden gesteld met het oude begrip ‘formele schenking’. Er zijn subtiele verschillen tussen deze twee begrippen.⁴⁰

Het begrip ‘schenking’ heeft de wetgever neergelegd in art. 7:175, lid 1 BW en luidt als volgt:

‘Schenking is de overeenkomst om niet, die er toe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde verrijkt.’

De belangrijkste verschillen tussen het oude en het nieuwe begrip (formele) schenking zijn:

- Het vervallen van de onherroepelijkheidseis;

³⁶ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 198.

³⁷ H.A. Drielsma, Liberaliteit, causaliteit en finaliteit bij schenking, *WPNR* 1966, 4896.

³⁸ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 198.

³⁹ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 198.

⁴⁰ Handboek Erfrecht (2006), L.C.A. Verstappen, p. 621.

- De tekst 'overdracht van een goed' is verruimd tot 'ten koste van eigen vermogen van de andere partij verrijken' (dit houdt ook in een doen of een niet-doen);
- De schenking van hand tot hand is als zodanig verdwenen en opgegaan in het nieuwe begrip 'schenking';
- Het hoeft niet altijd te gaan om een eenzijdige verbintenisscheppende overeenkomst, schenkingen kunnen ook voortvloeien uit bevrijdende (liberatoire) overeenkomsten of vaststellingsovereenkomsten;
- Het vormvereiste van de notariële akte is vervallen voor alle schenkingen met uitzondering van de schenking ter zake des doods.

In zijn algemeenheid kan men stellen dat het begrip 'schenking' onder het nieuwe recht meer omvat dan het begrip 'formele schenking' onder het oude recht, maar minder dan het begrip 'materiële schenking' onder het oude recht. Zoals reeds eerder in hoofdstuk 2.3 opgemerkt, is het onder het oude recht geldende materiële schenkingsbegrip vergelijkbaar met het huidige begrip 'gift'. Het begrip 'gift' is ruimer dan het begrip 'schenking' en omvat dit ook. Hieruit volgt dat elke schenking ook een gift is, maar niet iedere gift tevens een schenking is. Het belangrijkste verschil tussen de schenking en de gift is dat de schenking een overeenkomst om niet is, terwijl de gift ook een andere rechtshandeling dan een overeenkomst kan omvatten en een tegenprestatie kan vereisen.⁴¹

Uit de definitie van art. 7:175, lid 1 BW blijkt dat om een schenking aan te nemen de volgende elementen vereist zijn:

1. Het bestaan van een overeenkomst;
2. De schenking moet 'om niet' geschieden;
3. Er dient sprake te zijn van verarming van de schenker en verrijking begiftigde;
4. De onder drie bedoelde vermogensverschuiving dient plaats te vinden uit vrijgevigheid (bevoordelingsbedoeling).

Hieronder zullen enkel de vereiste elementen 'overeenkomst' en 'om niet' worden besproken. Voor de elementen 'verrijking en verarming' en 'vrijgevigheid' wordt verwezen naar hoofdstuk 2.3.2 respectievelijk 2.3.3 van dit onderzoek.

2.4.1 Overeenkomst

⁴¹ H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *Schenking*, Deventer: Kluwer 2002, p. 1.

Krachtens art. 7:175 BW is voor schenking een overeenkomst vereist. Hieronder wordt iedere overeenkomst verstaan die tot strekking heeft dat de schenker om niet en ten koste van eigen vermogen de begiftigde verrijkt. Allereerst wordt hieronder de verbintenisscheppende (obligatoire) overeenkomst ex. art. 6:213 BW begrepen.

Onder het oude formele schenkingsbegrip werden volgens art. 7A:1703 (oud) BW alleen bepaalde obligatoire overeenkomsten begrepen, namelijk die waarbij de schenker zich om niet verbindt tot afstand van enig goed aan de begiftigde.

In tegenstelling tot de formele schenking ex. art. 7A:1703 (oud) BW, kan een schenking naar huidig recht niet alleen tot een geven, maar ook tot een doen of een niet doen verplichten, mits de overeenkomst aan de overige vereisten van de schenking voldoet. Een overeenkomst waarbij de schenker zich jegens de wederpartij verbindt tot overname of betaling van de schuld die de wederpartij aan een derde heeft, is een voorbeeld van een schenking waaruit voor de schenker een verbintenis om te doen voortvloeit. De overeenkomst tot het niet gebruiken van een bevoegdheid uit het burendrecht van een erfdiensbaaheid is een voorbeeld van een schenking waarbij de schenker een verbintenis om niet te doen op zich neemt.

Verder laat art. 7:175, lid 1 BW de mogelijkheid open dat de schenking zich in een andere vorm dan die van een verbintenisscheppende overeenkomst voordoet. Naast obligatoire overeenkomsten kan het dus ook om liberatoire (bevrijdende) overeenkomsten gaan.⁴²

2.4.2 'Om niet'

Blijkens art. 7:175, lid 1 BW moet een schenking 'om niet' geschieden. De betekenis hiervan is dat de door de schenker toegezegde prestatie niet in juridisch verband mag staan met een door hem van de zijde van de begiftigde reeds genoten of nog te verwachten tegenprestatie. Schenking is essentieel een eenzijdige overeenkomst; staat tegenover de prestatie van de ene partij een tegenprestatie, dan is er van een schenking geen sprake. Men kan echter een aantal situaties onderscheiden, waarin het niet geheel duidelijk is wat onder het 'om niet' vereiste moet worden verstaan.

Indien er sprake is van een uiterst geringe tegenprestatie (schijnprestatie), zal de rechter deze 'tegenprestatie' non-existent kunnen beschouwen. Ook de overeenkomst onder bezwarende titel, waarbij het bezwarende element na de overdracht wordt kwijtgescholden is een veel voorkomende

⁴² Asser/Perrick 4* 2009, nr. 201.

figuur. Een dergelijke rechtshandeling houdt in beginsel een schenking in. De transactie wordt gekleed in de vorm van een overeenkomst onder bezwarende titel tegen normale prijs, maar deze prijs wordt of in het geheel niet betaald of meteen teruggegeven. In een dergelijk geval zal men aan moeten sluiten bij de werkelijke situatie en een schenking aannemen. Ook de rechtspraak gaat in die richting.⁴³

Het kan ook voorkomen dat een rechtshandeling, welke er op het eerste gezicht als een schenking uitziet, toch een handeling onder bezwarende titel is, namelijk indien er wel een juridisch relevante contraprestatie is, welke echter in de rechtshandeling zelf niet tot uiting komt. Er is dan sprake van een overeenkomst onder bezwarende titel, welke in tweeën is geknipt: 'do et das' (ik geef en jij geeft). Het totaal van rechtshandelingen is dan niet anders dan een overeenkomst onder bezwarende titel.

Voorgaande situatie dient onderscheiden te worden van de situatie 'do ut das' (ik geef in de hoop dat jij daarom zult geven), welke rechtshandeling wel 'om niet' geschiedt, waarbij wel sprake is van een schenking. Hiervan is sprake als ik geef in de hoop daarvoor op den duur wat (beters) terug te krijgen.⁴⁴

Staat tegenover een bepaalde prestatie (bijvoorbeeld bij koop of ruil) een contraprestatie die niet als schijnprestatie kan worden aangemerkt, maar toch van aanzienlijk mindere waarde, dan kan de rechter de schenkingsbepalingen op grond van art. 7:186 BW analoog toepassen, voor zover de strekking van de betrokken bepalingen in verband met de aard van de overeenkomst zich daartegen niet verzet. Men spreekt dan ook wel van de 'negotium mixtum cum donatione' (gemengde overeenkomst), die deels ook schenkingsaspecten bevat.

Ook bij de schenking onder last is het niet geheel duidelijk wat onder het 'om niet' vereiste moet worden verstaan. Er is geen sprake van een schenking maar van een gift wanneer een handeling tegen een niet gelijkwaardige tegenprestatie wordt verricht of toegezegd. Dit wil echter niet zeggen dat een overeenkomst het karakter van de schenking verliest door het enkele feit dat aan de begiftigde lasten worden opgelegd. De overeenkomst behoudt in ieder geval het karakter van schenking, wanneer de schenker door de nakoming van een dergelijke verplichting niet in zijn vermogen wordt gebaat. Schenkingen onder een last onderscheiden zich vooral van de 'negotium mixtum cum donatione', doordat de schenker door de nakoming van de last niet in zijn vermogen

⁴³ HR 19 maart 1982, *NJ* 1983, 250 en Hof 's-Hertogenbosch 15 juni 2004, *NJF* 2005, 313.

⁴⁴ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 202.

wordt gebaat.⁴⁵ Hier is bijvoorbeeld sprake van indien door de schenker bedongen werd dat de begiftigde een derde een uitkering dient te doen of wanneer de begiftigde aanvaardt dat hij het geschonken goed voor een bepaald doel moet bestemmen. Over het algemeen wordt de grens waartoe door de begiftigde op zich genomen verplichtingen kunnen gaan, zonder dat daardoor het karakter van de schenking wordt opgeheven, voornamelijk bepaald door de vraag in hoeverre er nog van een verrijking sprake is.⁴⁶

2.4.3 Aanvaarding

Zoals iedere andere overeenkomst, komt de schenking krachtens art. 6:217, lid 1 BW tot stand door aanbod en aanvaarding. Hieruit volgt dat partijen het samen eens moeten zijn over de schenking. Een schenking kan derhalve niet tegen iemand zijn wil worden opgedrongen.

Echter, in art 7:175, lid 2 BW heeft de wetgever bepaald dat wanneer aan een bepaalde persoon een schenkingsaanbod wordt gedaan, deze persoon geacht wordt het aanbod te hebben aangenomen wanneer hij het aanbod niet onverwijld na de kennisneming heeft afgewezen.

Kortom, degene die stil blijft zitten nadat aan hem een schenkingsaanbod is gedaan, aanvaardt de schenking. Indien hij de schenking niet wil, moet hij dus uitdrukkelijk en onverwijld afwijzen bij de schenker.

2.4.4 Vormvereisten

Een (formele) schenking kon onder het oude recht alleen geldig plaatsvinden door uitbetaling/overboeking van het geschonken bedrag⁴⁷ of door vastlegging van de schenking in een notariële akte.⁴⁸ Voor zover geen sprake was van een schenking van hand tot hand (waaronder ook de girale betaling werd verstaan), diende de (formele) schenking op straffe van nietigheid te geschieden bij notariële akte.

Onder het huidige recht is de schenking niet aan bepaalde vormvoorschriften verbonden. De onder art. 7:177 BW opgenomen schenking ter zake des doods vervalt echter bij het overlijden van de schenker, indien geen notariële akte is opgemaakt.

⁴⁵ J.L.J.D. Maasland, *De voorwaardelijke schenking*, Amersfoort: SDU 2007, p. 16.

⁴⁶ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 204.

⁴⁷ De schenking van hand tot hand, Art. 7a:1724 (oud) BW.

⁴⁸ Art. 7a:1719 (oud) BW.

Nu het vereiste van een notariële akte onder het huidige recht is komen te vervallen, kan een schenking zelfs mondeling of bij onderhandse akte plaatsvinden. Dit wil overigens niet zeggen dat het geen verschil meer maakt of een schenking in een onderhandse of in een notariële akte wordt vastgelegd. Allereerst kan men stellen dat een notariële akte een sterkere bewijskracht heeft dan een onderhandse akte. Behoudens tegenbewijs levert de notariële akte dwingend bewijs op van de verklaringen van partijen. Verder levert de notariële akte een bewijsvoordeel op indien de schenker op grond van art. 7:176 BW stelt dat de schenking door misbruik van omstandigheden tot stand is gekomen.

Uit het voorgaande blijkt dat in veel gevallen behoefte zal bestaan aan een bewijsmiddel waarmee de schenking kan worden aangetoond. Het is daarom raadzaam om ook onder het huidige recht toch gebruik te maken van de notariële akte.

2.5 Schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling

Blijkens hoofdstuk 2.4 is de schenking een overeenkomst tussen schenker en begiftigde en derhalve steeds een (tweezijdige) rechtshandeling. In beginsel kan men iedere rechtshandeling doen afhangen van een toekomstige onzekere gebeurtenis (voorwaarde) of tijdsbepaling. Allereerst zal het onderscheid tussen een tijdsbepaling en een voorwaarde worden besproken. Ten slotte zal worden stilgestaan bij het onderscheid tussen de schenking onder opschortende voorwaarde, de schenking onder ontbindende voorwaarde en de schenking onder tijdsbepaling.

2.5.1 Inleiding

Een rechtshandeling kan in het algemeen onder een tijdsbepaling of onder een voorwaarde worden verricht. Kenmerkend voor de voorwaarde is, dat zij de rechtsgevolgen van de rechtshandeling afhankelijk stelt van een voorval dat onzeker is. Op het tijdstip van het stellen van de voorwaarde moet het naar objectieve maatstaven onzeker zijn dat de voorwaarde al dan niet zal plaatsvinden.⁴⁹ Bij een tijdsbepaling is sprake van een voorval waarvan zeker is dat het zal plaatsvinden (al is wellicht het tijdstip waarop nog onzeker).⁵⁰

⁴⁹ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 168.

⁵⁰ W.L. Valk, *Rechtshandeling en overeenkomst*, Deventer: Kluwer 2007, p. 45.

Bij de verrichting van een rechtshandeling onder een tijdsbepaling of een voorwaarde zijn de aan de rechtshandeling verbonden rechtsgevolgen aan dezelfde tijdsbepaling respectievelijk voorwaarde onderworpen.

De tijdsbepaling en de voorwaarde zijn echter niet geheel zonder uitzondering toegelaten. Op grond van art. 3:38, lid 1 BW kunnen rechtshandelingen onder tijdsbepaling of voorwaarde worden verricht tenzij uit de wet of uit de aard van de rechtshandeling anders voortvloeit. Afdeling 6.1.5 van het BW bevat in aansluiting op de algemene bepalingen een aantal regels over voorwaardelijke verbintenissen die uit rechtshandelingen voortspuiten. Krachtens art. 6:21 BW is een verbintenis voorwaardelijk, wanneer bij rechtshandeling haar werking van een toekomstige onzekere gebeurtenis afhankelijk is gesteld.

Zowel de tijdsbepaling als de voorwaarde kan opschortend of ontbindend van karakter zijn. In art. 6:22 BW is het onderscheid tussen de opschortende en de ontbindende voorwaarde neergelegd. Opschortend is de voorwaarde, bij welke vervulling de werking der verbintenis aanvang neemt; ontbindend is de voorwaarde, bij welke vervulling de werking der verbintenis eindigt.⁵¹

Een voorwaarde is positief als de werking van de verbintenis afhankelijk is gesteld van het plaatsvinden van een gebeurtenis en negatief als de werking van de verbintenis afhankelijk is gesteld van het niet plaatsvinden van een gebeurtenis.⁵²

2.5.2 De schenking onder opschortende voorwaarde

Indien sprake is van een rechtshandeling onder opschortende voorwaarde, verkrijgt de rechtshandeling voor het eerst werking op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Ter verduidelijking een voorbeeld.

Volgens de polisbepalingen van een verzekeringsovereenkomst vindt uitkering plaats bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd van de verzekeringsnemer.

- De rechtshandeling (uitkering van de verzekerde som) vindt pas plaats op het tijdstip waarop de verzekeringsnemer de 65-jarige leeftijd bereikt;
- Het is onzeker of de verzekeringsnemer deze leeftijd zal bereiken.

⁵¹ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 164.

⁵² Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 165.

Bij een schenking onder opschortende voorwaarde is het recht op uitvoering van de schenking afhankelijk van het plaatsvinden van die gebeurtenis. Ook hier volgt een voorbeeld.

Moeder doet op 1 januari 2005 een schenking ad. € 100.000 aan haar dochter. De schenking is gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de schenker vóór de begiftigde overlijdt.

- De rechtshandeling (schenking van het bedrag ad. € 100.000) vindt pas plaats op het moment dat de dochter moeder overleeft;
- Het is onzeker of de dochter nog in leven zal zijn op het tijdstip dat moeder overlijdt (voorwaarde).

Uit art. 6:21 BW en art. 6:22 BW vloeit voort dat uit een voorwaardelijke rechtshandeling een voorwaardelijke verbintenis voortvloeit. Een verbintenis is voorwaardelijk wanneer bij rechtshandeling haar werking van een toekomstige onzekere gebeurtenis afhankelijk is gesteld (art. 6:21 BW). Een voorwaardelijke verbintenis is een verbintenis, hetgeen in het bijzonder van belang is voor de verbintenis onder opschortende voorwaarde. Immers niet de verbintenis, maar haar werking is tot het in vervulling gaan van de voorwaarde opgeschort.⁵³ Krachtens de schakelbepaling van art. 6:26 BW zijn op voorwaardelijke verbintenissen de bepalingen betreffende onvoorwaardelijke verbintenissen van toepassing, voorzover het voorwaardelijke karakter van de betrokken verbintenis zich daartegen niet verzet.

Uit art. 3:38, lid 2 BW blijkt dat aan de vervulling van een voorwaarde geen terugwerkende kracht wordt toegekend. Hieruit vloeit voort dat de werking van de verbintenis pas aanvangt met de vervulling van de voorwaarde. Art. 6:25 BW bepaalt dat bij het verrichten van een prestatie krachtens een verbintenis onder opschortende voorwaarde, vóór de vervulling van de voorwaarde, de prestatie als onverschuldigd betaald kan worden teruggevorderd, zolang de voorwaarde niet in vervulling is gegaan.

2.5.3 De schenking onder opschortende tijdsbepaling

Indien sprake is van een opschortende tijdsbepaling, verkrijgt de rechtshandeling voor het eerst werking op het moment waarop de opschortende tijdsbepaling wordt vervuld. Hieronder volgt een voorbeeld ter illustratie.

⁵³ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 166.

Het beding in een verzekeringsovereenkomst dat uitkering van de verzekerde som afhankelijk stelt van het overlijden van de verzekeringsnemer.

- De rechtshandeling (uitkering van de verzekerde som) vindt pas plaats op het tijdstip van overlijden van de verzekeringsnemer;
- Dat de verzekeringsnemer na enige tijd zal overlijden staat vast (tijdsbepaling).

Bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling wordt de volledige werking van de verbintenis opgeschort tot het bepaalde tijdstip is aangebroken.⁵⁴ Een voorbeeld van een tijdsbepaling is 'bij overlijden'.

Vader schenkt zijn zoon een geldsom ad. € 100.000 onder de opschortende tijdsbepaling van overlijden.

- De rechtshandeling (schenking van het bedrag ad. € 100.000) vindt pas plaats op het moment dat vader overlijdt;
- Het is zeker dat vader ooit zal overlijden, echter het tijdstip waarop dit zal gebeuren is onzeker (tijdsbepaling).

Van een verbintenis onder opschortende tijdsbepaling (lees: een verbintenis die zelf is onderworpen aan een opschortende tijdsbepaling), moet worden onderscheiden een verbintenis strekkende tot overdracht van eigendom onder opschortende tijdsbepaling.⁵⁵ Art. 3:85 BW sluit een overdracht van eigendom onder tijdsbepaling uit. Hiervan is sprake wanneer de overdracht afhankelijk is gesteld van een zekere toekomstige gebeurtenis. Een tot zodanige overdracht strekkende verbintenis wordt geconverteerd in een vruchtgebruik – blote eigendomsverhouding (art. 3:85 BW). Het is derhalve niet mogelijk een overdracht tot stand te brengen die hetzij het goed voor een beperkte tijd op de verkrijger doet overgaan (art. 3:85, lid 1 BW), hetzij het goed nog gedurende na de overdracht aan de vervreemder doet verblijven (art. 3:85, lid 2 BW).

De bepaling van art. 3:85, lid 2 BW ziet niet op een verbintenis onder opschortende tijdsbepaling, ter uitvoering waarvan de levering eerst wordt verricht nadat het bepaalde tijdstip is aangebroken.⁵⁶

Zo dient men een tweetal situaties te onderscheiden:

1. Bij het sluiten van de overeenkomst vindt levering plaats op grond van een verbintenis onder opschortende tijdsbepaling (art. 3:85, lid 2 BW van toepassing);

⁵⁴ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 241.

⁵⁵ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 2.1.1.C.

⁵⁶ Rank – Berenschot 2009 (T&C Vermogensrecht), art. 3:85 BW, aant. 3.

2. De verbintenis tot levering wordt onvoorwaardelijk na het in vervulling gaan van de opschortende tijdsbepaling (art. 3:85, lid 2 BW niet van toepassing).

Het begrip verbintenis duidt een rechtsverhouding tussen twee partijen aan, krachtens welke een der partijen, de schuldenaar of debiteur, een op het terrein van het vermogen liggende prestatie verschuldigd is aan de andere partij, de schuldeiser of crediteur, die deze van haar te vorderen heeft.⁵⁷ De term schenking (als overeenkomst) geeft de rechtsverhouding tussen schenker en verkrijger weer. De schuldeiser (begiftigde) heeft een vorderingsrecht waartegenover de schuld van de schuldenaar (schenker) staat.

Zoals gezegd is een schenking een overeenkomst om niet, die er toe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt (art. 7:175, lid 1 BW). Bij het sluiten van de overeenkomst verkrijgt de begiftigde derhalve een vorderingsrecht (recht op prestatie). Indien de schenking onder opschortende tijdsbepaling plaatsvindt, wordt het vorderingsrecht (recht op prestatie) opgeschort tot het moment dat de opschortende tijdsbepaling zich voordoet. De goederenrechtelijke levering wordt derhalve eerst verricht nadat het bepaalde tijdstip is aangebroken, hetgeen overigens ook strookt met de bedoeling van partijen.

Kortom, art. 3:85, lid 2 BW ziet niet op een verbintenis waarvan de uitvoering aan een termijn is gebonden, maar op een verbintenis die verplicht tot levering van eigendom onder tijdsbepaling.⁵⁸ Bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling vindt de levering voor het eerst plaats na vervulling van de opschortende tijdsbepaling. Gezien het voorgaande mist art. 3:85, lid 2 BW dan ook toepassing bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling (begiftigde verkrijgt niet de bloot eigendom).

De begiftigde verkrijgt een vorderingsrecht (recht op prestatie) op het moment dat de schenkingsovereenkomst wordt gesloten. Het verkregen vorderingsrecht wordt opgeschort tot het moment dat de opschortende tijdsbepaling zich voordoet.

2.5.4 De schenking onder ontbindende voorwaarde

Bij de ontbindende voorwaarde verkrijgt de rechtshandeling direct haar werking. De uit de voorwaardelijke rechtshandeling voortvloeiende verbintenis is tevens een voorwaardelijke. Indien de

⁵⁷ C.J.H. Brunner en G.T. De Jong, *Verbintenissenrecht algemeen*, Deventer: Kluwer 2004, p. 4.

⁵⁸ Zie in dit verband ook HR: 6 juni 2008, nr. 43 209, *V-N* 2008/28.16, *BNB* 2008/203, *FED* 2008/111.

ontbindende voorwaarde in vervulling gaat, verliest de rechtshandeling haar werking en vervalt de verbintenis. Ook hier ter verduidelijking een voorbeeld.

Een levering onder eigendomsvoorbehoud.

- De verkoper behoudt zich de eigendom van de zaak voor, totdat de koopprijs wordt voldaan.
- Het is onzeker of de afnemer de koopprijs ooit zal voldoen.

Bij een schenking onder ontbindende voorwaarde wordt de schenking meteen uitgevoerd, maar komt deze te vervallen zodra de gebeurtenis plaatsvindt.

Vader schenkt aan zijn zoon een geldsom ad. € 100.000 onder de ontbindende voorwaarde dat de zoon niet uiterlijk op 1 juli 2013 de master Fiscaal Recht heeft afgerond.

- De rechtshandeling (schenking van het bedrag ad. € 100.000) vindt meteen plaats bij de totstandkoming van de schenkingsovereenkomst, maar vervalt zodra de zoon zijn studie niet op 1 juli 2013 heeft afgerond.
- Het is onzeker of de zoon zijn studie binnen de gestelde termijn zal afronden (ontbindende voorwaarde).

Art. 3:38, lid 2 BW kent aan de vervulling van een ontbindende voorwaarde geen terugwerkende kracht toe. Ook nu terugwerkende kracht ontbreekt, geldt dat hetgeen op grond van de rechtshandeling (schenking) is gepresteerd, ongedaan moet worden gemaakt. Op grond van de ongedaanmakingsregeling van art. 6:24, lid 1 BW is de schuldeiser verplicht de reeds verrichte prestaties ongedaan te maken, tenzij uit de inhoud of strekking van de rechtshandeling anders voortvloeit. Deze ongedaanmakingsverplichting geldt indien de schenking onder ontbindende voorwaarde wordt vormgegeven als een voorwaardelijke verbintenis (obligatoire werking).

In dit verband is ook art. 3:84, lid 4 BW van belang. Indien werd geleverd ter uitvoering van een voorwaardelijke verbintenis, werd slechts een recht verkregen dat aan dezelfde voorwaarde als die verbintenis is onderworpen. De schenking onder ontbindende voorwaarde wordt dan vormgegeven als zijnde een voorwaardelijke verkrijging (goederenrechtelijke werking). Bij vervulling van de ontbindende voorwaarde keert de eigendom dus van rechtswege ex nunc (zonder terugwerkende kracht) terug naar de vervreemder.

2.5.5 De schenking onder ontbindende tijdsbepaling

Evenals bij de ontbindende voorwaarde treden de rechtsgevolgen bij een rechtshandeling onder ontbindende tijdsbepaling onmiddellijk in, maar eindigen zij zodra het voorval plaatsvindt. Ook hier een voorbeeld.

Een huurovereenkomst voor zes maanden.

- De rechtshandeling (huurovereenkomst) verliest haar werking na het verloop van zes maanden.
- Het feit dat zes maanden zullen verstrijken staat vast (tijdsbepaling).

Bij een schenking onder ontbindende tijdsbepaling, wordt de schenking meteen uitgevoerd, maar komt deze te vervallen zodra het bepaalde tijdstip is aangebroken.

Vader schenkt zijn zoon een geldsom ad. € 100.000 onder de ontbindende tijdsbepaling van overlijden.

- De rechtshandeling (schenking van het bedrag ad. € 100.000) vindt meteen plaats op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten;
- Het is zeker dat vader ooit zal overlijden, echter het tijdstip waarop dit zal gebeuren is onzeker (tijdsbepaling).

Zoals gezegd sluit art. 3:85 BW een overdracht van eigendom onder tijdsbepaling uit. Het is derhalve niet mogelijk een overdracht tot stand te brengen die het goed voor een beperkte tijd op de verkrijger doet overgaan (art. 3:85, lid 1 BW). De verbintenis wordt dan van rechtswege geconverteerd. Op grond van art. 3:85, lid 1 BW geldt een verbintenis tot overdracht voor een bepaalde tijd van rechtswege als een verbintenis tot vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik ten behoeve van de verkrijger.⁵⁹

Ook van een verbintenis onder ontbindende tijdsbepaling (lees: een verbintenis die zelf is onderworpen aan een ontbindende tijdsbepaling), moet worden onderscheiden een verbintenis strekkende tot overdracht van eigendom onder ontbindende tijdsbepaling.

De schenking is een overeenkomst om niet, die er toe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt (art. 7:175, lid 1 BW). De term schenking (als overeenkomst) geeft de rechtsverhouding tussen schenker en verkrijger weer. Bij een

⁵⁹ Rank – Berenschot 2009 (T&C Vermogensrecht), art. 3:85 BW, aant. 2.

schenking onder ontbindende tijdsbepaling heeft de schuldeiser (schenker) een vorderingsrecht (onder opschortende tijdsbepaling), waartegenover de schuld van de schuldenaar (begiftigde) staat.

Bij het sluiten van de overeenkomst verkrijgt de schenker derhalve een vorderingsrecht (recht op prestatie). Indien de schenking onder ontbindende tijdsbepaling plaatsvindt, wordt het vorderingsrecht (recht op prestatie) opgeschort, tot het moment dat de ontbindende tijdsbepaling zich voordoet. De goederenrechtelijke levering wordt derhalve eerst verricht nadat het bepaalde tijdstip is aangebroken. De verbintenis tot levering wordt onvoorwaardelijk na het in vervulling gaan van de ontbindende tijdsbepaling.

Art. 3:85, lid 1 BW ziet niet op een verbintenis waarvan de uitvoering aan een termijn is gebonden, maar op een verbintenis die verplicht tot levering van eigendom onder tijdsbepaling.⁶⁰ Bij een schenking onder ontbindende tijdsbepaling vindt de levering voor het eerst plaats na vervulling van de ontbindende tijdsbepaling. Gezien het voorgaande mist art. 3:85, lid 1 BW dan ook toepassing bij een schenking onder ontbindende tijdsbepaling (begiftigde verkrijgt geen tijdelijk vruchtgebruik).

2.6 De herroepelijke schenking

De herroepelijke schenking is een schenking die wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde van herroeping.⁶¹ Het enige verschil tussen een reguliere schenking onder ontbindende voorwaarde en een herroepelijke schenking is, dat de vervulling van de ontbindende voorwaarde in het eerste geval niet van de wil van de schenker afhangt en in het tweede geval wel. Echter, in beide gevallen verliest de schenking haar werking op het moment dat de ontbindende voorwaarde intreedt of op het moment dat de schenking wordt herroepen.⁶²

Zoals gezegd werd in art. 7A:1703 (oud) BW bepaald dat de formele schenking onherroepelijk was. Het was onder het oude recht niet duidelijk of het verbod slechts betrekking had op de zuivere potestatieve voorwaarde, of dat het verbod ook betrekking had op de niet zuivere potestatieve voorwaarde.⁶³

⁶⁰ Zie in dit verband ook HR: 6 juni 2008, nr. 43 209, *V-N* 2008/28.16, *BNB* 2008/203, *FED* 2008/111.

⁶¹ F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader bezien, *WFR* 2009/177.

⁶² M.M. Bavinck en H.F. van Joolingen, Eens gegeven blijft niet altijd gegeven; de fiscale kwalificatie van de herroepelijke schenking, *WFR* 2005/999.

⁶³ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

2.6.1 Potestatieve voorwaarde

Bij een herroepelijke schenking is sprake van een potestatieve voorwaarde. De schenker bepaalt immers of de voorwaarde al dan niet in vervulling gaat. Hij kan de schenking in beginsel ieder moment herroepen.⁶⁴

Men spreekt van een zuivere potestatieve voorwaarde, indien de vervulling van de voorwaarde louter afhangt van de wil van de schenker. Van een niet zuivere potestatieve voorwaarde is sprake indien de voorwaarde niet alleen van de enkele wil van de schenker ('als ik wil'), maar ook van een daad van de schenker afhankelijk is ('als ik naar Amsterdam ga').

In het 'nieuwe' BW heeft de wetgever ervoor gekozen om de schenking onder een voorwaarde waarvan de vervulling afhangt van de wil van de schenker (een potestatieve voorwaarde) toe te laten. De belangrijkste reden hiervoor is gelegen in de omstandigheden dat potestatieve voorwaarden in het vermogensrecht in beginsel steeds mogelijk zijn, tenzij in de vorm van een verbintenis die wordt aangegaan onder de opschortende voorwaarde dat de schuldenaar zulks zal willen.⁶⁵

Een schenking onder een zuiver potestatieve voorwaarde is echter nietig, wanneer deze in strijd komt met het wezen van de schenking.⁶⁶ Indien de vervulling van een opschortende voorwaarde afhangt van de enkele wil van de schuldenaar (zuiver potestatieve opschortende voorwaarde), is de verbintenis nietig.⁶⁷ Er kan dan ook moeilijk worden volgehouden dat hier sprake is van een verrijking van de begiftigde en een verarming van de schenker, zolang de opschortende voorwaarde niet in vervulling is gegaan.⁶⁸

De verbintenis die afhankelijk is van een zuiver potestatieve ontbindende voorwaarde, is echter niet nietig.⁶⁹ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de bevoegdheid van de schenker om de schenking te herroepen gekwalificeerd moet worden als een aan de schenking verbonden ontbindende voorwaarde. Op grond van het voorgaande concludeert de literatuur dat een

⁶⁴ M.M. Bavinck en H.F. van Joolingen, Eens gegeven blijft niet altijd gegeven; de fiscale kwalificatie van de herroepelijke schenking, *WFR* 2005/999.

⁶⁵ *Kamerstukken II* 2000-2001, 17 213, nr. 6 p. 6.

⁶⁶ Asser/Perrick 4* 2009, nr. 223.

⁶⁷ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 175.

⁶⁸ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁶⁹ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 176.

schenkingsovereenkomst afhankelijk kan zijn van een zuivere potestatieve ontbindende voorwaarde van herroeping.⁷⁰

Volgens Vegter doet zich bij een dergelijke schenkingsovereenkomst echter een complicatie voor.⁷¹ Indien er op het moment van het tot stand komen van de schenkingsovereenkomst een verplichting tot verrijking ontstaat, maar tevens door de schenker een bevoegdheid in het leven wordt geroepen om deze verrijking op ieder door de schenker gewenst moment ongedaan te maken, dan is op het moment van het sluiten van de schenkingsovereenkomst, de waarde van het recht op herroeping noodzakelijkerwijze gelijk aan de waarde van het object van de schenkingsovereenkomst. Volgens Vegter kan dan van een verarming van de schenker geen sprake zijn.

Zoals gezegd is het moment waarop getoetst moet worden of van een verarming/verrijking sprake is, het moment waarop de schenkingsovereenkomst tot stand komt.⁷² Als van een verarming van de schenker geen sprake is, dan wordt ook het constateren van een bevoordelingsbedoeling problematisch.⁷³ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat een schenkingsovereenkomst herroepelijk kan zijn. Een antwoord op de vraag of een schenking afhankelijk kan zijn van een zuivere potestatieve ontbindende voorwaarde van herroeping, treft men in de parlementaire geschiedenis niet aan. Nu niet voldaan is aan het vereiste van verarming van de schenker en derhalve van een bevoordelingsbedoeling geen sprake is, vormt een dergelijke rechtshandeling volgens Vegter geen overeenkomst van schenking.

Men zou kunnen stellen dat er wel sprake is van verarming omdat het recht tot herroeping mede wordt bepaald door de eisen van redelijkheid en billijkheid. Op grond van de eisen van redelijkheid en billijkheid zal herroeping niet mogelijk zijn als dit in de gegeven omstandigheden onaanvaardbaar is. Hoewel deze eisen de uitoefening van het recht op herroeping mede bepalen, is Vegter van mening dat deze eisen niet tot gevolg hebben dat bij de sluiting van de thans bedoelde overeenkomst van schenking een verarming van de schenker te constateren valt.⁷⁴

⁷⁰ Zie o.a. T.J. Mellema/Kranenburg, De herroepelijke schenking, het wondermiddel van het nieuwe schenkingsrecht?, *Tijdschrift Nieuw Erfrecht* 2004, nr. 3, J.L.D.J. Maasland, De herroepelijke schenking en de (ontbonden) gemeenschap van goederen, *Tijdschrift Erfrecht* 2007, nr. 1, P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06, I.J.F.A. van Vijfeijken, De fiscale behandeling van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁷¹ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁷² Zie hoofdstuk 2.3.2.

⁷³ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁷⁴ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

Ook volgens Van Vijfeijken zou betoogd kunnen worden dat een ongeclausuleerd herroepingsrecht ertoe leidt dat de schenker niet is verarmd en dat er daarom geen sprake van een schenking is.⁷⁵ Zij vergelijkt hierbij het ongeclausuleerd herroepingsrecht met de instelling van een revocable trust, waarbij het 'ingebrachte' vermogen ter beschikking van de settlor blijft staan en dat daarom geen sprake is van een voltooide waardeverschuiving. In deze redenering zou een schenking met een ongeclausuleerd herroepingsrecht evenmin als een schenking kunnen worden beschouwd.

Van Vijfeijken is echter van mening dat dit uitgangspunt niet moet worden gevolgd.⁷⁶ Want als we aannemen dat geen sprake is van een schenking, wat is dan wel de titel van levering? En wat gebeurt er dan als uiteindelijk geen gebruik wordt gemaakt van het herroepingsrecht? Het vermogen is dan overgegaan naar de 'begiftigde' zonder de heffing van schenkingsrecht. Ook heffing van successierecht is dan niet aan de orde, tenzij we aannemen dat het waardevolle herroepingsrecht vererft. Maar wat als dit herroepingsrecht eindigt bij het overlijden van de 'schenker'?

Ook Houwer en Bruggink gaan ervan uit dat het verbinden van een zuiver potestatieve voorwaarde niet aan de totstandkoming van de schenking als zodanig in de weg staat.⁷⁷

2.6.2 Goederenrechtelijke werking of obligatoire werking

De contractsvrijheid die bij de vormgeving van de tussen schenker en begiftigde bestaande rechtsverhouding bestaat, brengt met zich dat de onderlinge rechtsverhouding in de praktijk verschillend geregeld kan zijn. In beginsel kan de herroepelijke schenking (evenals de 'normale' schenking onder ontbindende voorwaarde) op twee manieren worden vormgegeven. Zo bestaat enerzijds de mogelijkheid om de herroepelijke schenking vorm te geven als een voorwaardelijke verbintenis (obligatoire werking) en anderzijds kan deze worden vormgegeven als een voorwaardelijke verkrijging voor de begiftigde (goederenrechtelijke werking). Regelt men verder niets, dan vormt de voorwaardelijke verkrijging het uitgangspunt.⁷⁸ Hieronder zal eerst in worden gegaan op de herroeping met goederenrechtelijke werking. Daarna zal de situatie dat het recht op herroeping obligatoire werking heeft worden besproken.

⁷⁵ I.J.F.A. van Vijfeijken, De fiscale behandeling van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁷⁶ I.J.F.A. van Vijfeijken, De fiscale behandeling van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁷⁷ F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader bezien, *WFR* 2009/177.

⁷⁸ F.W.J.M. Schols, De nieuwe schenkingsregeling. Een gift voor estate planners?!, *WPNR* 2001, 6433.

Uit art. 6:22 jo. art. 3:84, lid 4 BW volgt dat als een verkrijging is gebaseerd op een titel waaraan een ontbindende voorwaarde is verbonden, de verkrijging zelf ook voorwaardelijk is (goederenrechtelijke werking). De eigendom van het geschonkene gaat op het moment van herroeping van rechtswege ex nunc (zonder terugwerkende kracht) terug naar de schenker. De door de begiftigde voorafgaand aan de herroeping genoten vruchten blijven (als gevolg van het ontbreken van terugwerkende kracht) bij de begiftigde achter, zonder enige verplichting tot schadevergoeding of enige andere verplichting tussen partijen om de schenker te herstellen in zijn toestand voorafgaand aan de schenking. De schenker kan echter bepalen dat bij herroeping ook de vruchten dienen terug te keren.⁷⁹

Kortom, toekenning van goederenrechtelijke werking aan de herroeping heeft de volgende gevolgen. De begiftigde wordt rechthebbende, maar zijn recht is voorwaardelijk van aard. De schenker heeft zijn recht prijsgegeven, maar bij vervulling van de voorwaarde wordt hij in beginsel van rechtswege onvoorwaardelijk rechthebbende van het geschonken goed. De schenker kan derhalve worden aangemerkt als rechthebbende onder opschortende voorwaarde.

Vegter vraagt zich af hoe de rechtspositie van de schenker en begiftigde vorm te geven nadat de schenker de geschonken goederen aan de begiftigde heeft geleverd.⁸⁰ Vormgeving aan de hand van de rechtsverhouding met behulp van “regels van voorwaardelijke eigendom” is niet mogelijk, aangezien dergelijke rechtsregels niet bestaan. Ook een conversie in een vruchtgebruik- blote eigendomsverhouding op grond van art. 3:85 BW is hier niet aan de orde. Er wordt immers niet geleverd onder tijdsbepaling maar onder voorwaarde.

Enig voordeel van deze variant ondervindt de schenker aan het ‘automatisch’ (zonder dat daarvoor nadere teruglevering is vereist) terugvallen van het goed in het vermogen van de schenker bij herroeping. Dit voordeel doet zich voor indien de herroeping plaatsvindt ter gelegenheid van een faillissement van de begiftigde; de schenker kan dan tegen de faillissementscurator een revindicatie instellen. Dit voordeel dient overigens wel genuanceerd te worden in de situatie dat geld of andere zaken zijn geschonken, die zich met het overige vermogen van de begiftigde hebben vermengd. Zie in dit verband het Teixeira de Mattos-arrest.⁸¹

De goederenrechtelijke variant pakt voor de begiftigde echter minder gunstig uit. Bij toepassing van art. 3:84, lid 4 BW wordt de begiftigde opgezadeld met een zogenoemd ‘vervreemdingshandicap’. Op

⁷⁹ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁸⁰ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744, par. 5.1.

⁸¹ HR 12 januari 1968, *NJ* 1968, 274.

grond van de nemo plusregel kan hij immers niet meer overdragen dan hetgeen hij zelf heeft (een voorwaardelijk recht op het geschonken goed). Begiftigde is derhalve niet bevoegd de onvoorwaardelijke eigendom aan een derde te leveren. Overigens kan het juist de bedoeling zijn geweest van de schenker om de begiftigde met een dergelijk 'vervreemdingshandicap' op te zadelen, om op deze wijze het geschonken goed bijvoorbeeld binnen de familie te houden. Hierbij dient waar het roerende zaken betreft rekening te worden gehouden met de regels van derdenbescherming⁸², welke de opzet van de schenker behoorlijk kunnen doorkruisen. Bij een succesvol beroep op de regels van derdenbescherming heeft de schenker recht op schadevergoeding van de begiftigde. Registergoederen en andere goederen op naam kunnen middels de goederenrechtelijke variant wel onvervreemdbaar worden gemaakt.

Indien de schenker en de begiftigde niet wensen dat de herroeping goederenrechtelijke werking heeft, kunnen zij kiezen voor het alternatief van de 'obligatoire herroeping'. Bij vormgeving van de herroepelijke schenking als een voorwaardelijke verbintenis, ontstaat door de herroeping (de vervulling van de ontbindende voorwaarde) op basis van art. 6:24, lid 1 BW voor de begiftigde een terugleveringsverplichting jegens de schenker van het geschonkene of wat daarvan over is, of wat daarvoor in de plaats is gekomen.⁸³

Bij de obligatoire variant wordt de begiftigde onvoorwaardelijk eigenaar van het geschonkene, hetgeen impliceert dat de begiftigde wel de onvoorwaardelijke eigendom aan een derde kan leveren. Voor de schenker is deze oplossing echter riskant. Vindt herroeping plaats ter gelegenheid van een faillissement van de begiftigde, dan zal hij niet aan zijn terugleveringsverplichting tegenover de schenker kunnen voldoen. Schenker kan in een dergelijke situatie bij de andere concurrente schuldeisers in de rij gaan staan.⁸⁴

2.6.3 Tot wanneer is herroeping mogelijk?

De mogelijkheid tot herroeping van de schenking bestaat uitsluitend indien deze tussen schenker en begiftigde is overeengekomen.⁸⁵ Is geen recht op herroeping overeengekomen, dan is de schenkingsovereenkomst onherroepelijk.

⁸² Zie art. 3:86 BW en art. 3:238 BW.

⁸³ I.J.F.A. van Vijfeijken, De fiscale behandeling van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁸⁴ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁸⁵ *Kamerstukken II* 2000-2001, 17 213, nr. 6, p. 6-9.

In art. 7:177, lid 2 BW is uitdrukkelijk bepaald, dat herroeping van een schenkingsovereenkomst als bedoeld in lid 1, behalve bij een tot de begiftigde gerichte verklaring, ook in een uiterste wilsbeschikking van de schenker kan plaatsvinden. Een dergelijke wilsverklaring kan ook inhouden dat aan de erfgenamen de bevoegdheid tot herroeping wordt toegekend.⁸⁶

2.6.4 Is het recht op herroeping vererfbaar en/of vervreemdbaar?

Uit art. 7:177 BW volgt dat herroeping ook in een uiterste wilsbeschikking van de schenker kan plaatsvinden. Zoals gezegd kan een dergelijke wilsbeschikking ook inhouden dat aan de erfgenamen de bevoegdheid tot herroeping wordt toegekend.⁸⁷ Immers, evenals onvoorwaardelijke rechtsverhoudingen gaan voorwaardelijke rechtsverhoudingen onder algemene titel over op erfgenamen.⁸⁸ Uiteraard is het mogelijk dat partijen bij overlijden een andere regeling zijn overeengekomen.

Bij de beantwoording van de vraag of het legateren van het herroepingsrecht mogelijk is dient men stil te staan bij het precieze karakter van dit recht. Indien dit recht wordt gezien als een eigendomsrecht of een vorderingsrecht (onder de opschortende voorwaarde dat herroeping plaatsvindt), dan is het min of meer vanzelfsprekend dat het voorwerp van een legaat kan zijn. Ziet men het recht tot herroeping als een wilsrecht, dan ligt dit in eerste instantie minder voor de hand.⁸⁹

In de literatuur bestaat discussie over de kwalificatie van het herroepingsrecht dat aan de schenking is verbonden. Er zijn meningen die luiden dat het herroepingsrecht als wilsrecht dient te worden gekwalificeerd. Anderzijds zijn er auteurs die verdedigen dat het herroepingsrecht dient te worden gekwalificeerd als een eigendomsrecht of een vorderingsrecht.

Snijders omschrijft de algemene structuur van een wilsrecht als “een bevoegdheid om eenzijdig verandering te brengen in een rechtstoestand”.⁹⁰ Volgens Mellema-Kranenburg vormt het bij de schenking bedongen recht tot herroeping een wilsrecht.⁹¹ “Door het opnemen van de herroepelijkheid heeft de schenker niets anders beoogd dan zich de vrijheid voor te behouden de schenking te herroepen. Hij kan daardoor dus een verandering in een rechtstoestand brengen en wel

⁸⁶ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁸⁷ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁸⁸ J. B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

⁸⁹ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁹⁰ W. Snijders, Wilsrechten in het algemeen en in het nieuwe erfrecht (I), *WPNR* 1991, 6365.

⁹¹ T. J. Mellema-Kranenburg, De herroepelijke schenking, het wondermiddel van het nieuwe schenkingsrecht?, *Tijdschrift Nieuw Erfrecht* 2004, nr. 3.

eenzijdig". Ook Maasland is deze mening toegedaan.⁹² Maasland beschouwt het recht tot herroeping als een wilsrecht en kwalificeert dit wilsrecht vervolgens als een vermogensrecht als bedoeld in art. 3:6 BW, omdat het recht ertoe strekt de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen. Vervolgens beantwoordt Maasland de vraag of dit recht overdraagbaar is ontkennend aan de hand van art. 3:83 BW, omdat het wilsrecht geen eigendom, beperkt of vorderingsrecht is, zodat overdracht gezien art. 3:83, lid 3 BW slechts mogelijk is wanneer de wet dit bepaalt, hetgeen niet het geval is.

Ook Blokland kwalificeert het wilsrecht als een vermogensrecht. Echter, in tegenstelling tot Maasland, komt Blokland tot de conclusie dat dit vermogensrecht op basis van art. 3:83 BW wel voor overdracht vatbaar is. Blokland plaatst een aantal kritische kanttekeningen bij de conclusie van Maasland.⁹³ "Naar ik meen ziet Maasland daarbij over het hoofd dat voor de toepassing van art. 3:83 BW de overdraagbaarheid van zelfstandige bevoegdheden tot het in het leven roepen van vorderingsrechten of goederenrechtelijke rechten wordt bepaald door het recht dat in het leven kan worden geroepen".

Volgens Blokland geldt voor de toepassing van art. 3:83 BW het goederenrechtelijke wilsrecht tot herroeping als het goed zelf en het obligatoire wilsrecht als een vordering tot levering. Op grond hiervan zijn beide wilsrechten niet alleen voor overgang, maar ook voor overdracht vatbaar en zouden ze dus ook gelegateerd kunnen worden. Tevens geeft Blokland aan persoonlijk meer te voelen om het herroepingsrecht te kwalificeren als een eigendomsrecht of een vorderingsrecht (onder opschortende voorwaarde dat herroeping plaatsvindt), welk recht zonder meer voor overdracht vatbaar is.

Vegter is van mening dat het recht op herroeping (het recht om de overeenkomst te ontbinden) onderdeel uitmaakt van de rechtsverhouding die tussen schenker en begiftigde gedurende het bestaan van de voorwaarde van toepassing is.⁹⁴ Dit recht kan volgens Vegter niet los van deze rechtsverhouding worden overgedragen. Het recht tot herroeping kan echter wel als onderdeel van de gehele rechtsverhouding worden overgedragen. Overgang van deze rechtsverhouding is via de weg van contractsoverneming op grond van art. 6:159 BW mogelijk. Gezien het feit dat het bij contractsoverneming om een driezijdige rechtshandeling gaat, kan de schenker niet zonder de medewerking van de begiftigde zijn rechtspositie aan een derde overdragen. Op basis van de

⁹² J.L.D.J. Maasland, De herroepelijke schenking en de (ontbonden) gemeenschap van goederen, *Tijdschrift Erfrecht* 2007, nr. 1.

⁹³ P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

⁹⁴ J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

voorgaande uitgangspunten concludeert Vegter dat de vraag of het recht op herroeping kan worden gelegateerd, ontkennend moet worden beantwoord.

Houwer en Bruggink gaan ervan uit dat het recht op herroeping kwalificeert als een wilsrecht dat voor overdracht, al dan niet als een onderdeel van de rechtsverhouding, vatbaar is. Hierbij wordt verwezen naar de parlementaire geschiedenis waaruit blijkt dat slechts de in art. 7:177 BW geregelde schenkingsovereenkomst het recht op herroeping naar inhoud of strekking ook kan insluiten dat na de dood van de schenker zijn erfgenamen nog tot herroeping kunnen overgaan. Het gegeven dat het recht van herroeping afhankelijk kan zijn van nader ingevulde objectieve voorwaarden, doet aan deze kwalificaties (wilsrecht/overdraagbaar) volgens Houwer en Bruggink niet af.⁹⁵

2.7 Afsluitende conclusie

Blijkens art. 7:186, lid 2 BW zijn de centrale elementen om een gift aan te nemen: een handeling, verrijking van de begiftigde ten koste van het vermogen van de schenker (economische vermogensverschuiving) en deze economische vermogensverschuiving dient plaats te vinden uit vrijgevigheid (bevoordelingswil). Het begrip 'gift' is ruimer dan het begrip 'schenking' en omvat dit ook. Hieruit volgt dat elke schenking ook een gift is, maar niet iedere gift tevens een schenking is.

Uit de definitie van art. 7:175, lid 2 BW blijkt dat om een schenking aan te nemen de volgende elementen vereist zijn: het bestaan van een overeenkomst, de schenking moet 'om niet' geschieden, er dient sprake te zijn van verarming van de schenker en verrijking begiftigde en deze vermogensverschuiving dient plaats te vinden uit vrijgevigheid (bevoordelingsbedoeling).

Het civiele recht biedt de schenker de mogelijkheid de schenking onder tijdsbepaling of voorwaarde te verrichten. Deze tijdsbepaling of voorwaarde kan opschortend dan wel ontbindend zijn. De herroepelijke schenking is een schenking die wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde van herroeping. De herroepelijkheid kan volledig afhankelijk zijn van de wil van de schenker (zuiver potestatief).

⁹⁵ F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader bezien, *WFR* 2009/177.

Hoofdstuk 3: De fiscale aspecten van schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling

3.1 Inleiding

Op 1 januari 2010 is de herziene Successiewet 1956 in werking getreden. Onder de herziene Successiewet zijn de gevolgen voor schenkingen onder voorwaarden ingrijpend gewijzigd. Dit geldt zowel voor schenkingen onder opschortende voorwaarde als voor schenkingen onder ontbindende voorwaarde.⁹⁶ In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op deze wijzigingen. Allereerst zal kort aandacht worden besteed aan de algemene fiscale aspecten van de schenking. Vervolgens zal de 'oude' regeling voor voorwaardelijke schenkingen worden besproken, welke tot 1 januari 2010 onverkort van toepassing was. Hierna zullen de per 1 januari 2010 in werking getreden wetswijzigingen artikelsgewijs worden toegelicht. Hierbij zal tevens stil worden gestaan bij het geldende civiele recht en zullen de overeenkomsten/ verschillen tussen het civiele- en het fiscale recht worden onderzocht. Ook zal aandacht worden besteed aan de internationale aspecten van de wetswijzigingen. Tenslotte zal in hoofdstuk 3.6 de fiscale behandeling van schenkingen onder tijdsbepaling worden besproken.

3.2 De schenking (algemeen)

In dit hoofdstuk staat het schenkingsbegrip in de Successiewet 1956 centraal. Immers pas indien de schenking c.q. gift in civiele zin eveneens kwalificeert als een schenking in fiscale zin, leidt dat tot een eventuele heffing van schenkbelasting.

3.2.1 Schenkbelasting

Krachtens art. 1, lid 1, sub 2 SW 1956 wordt schenkbelasting geheven over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde. Of er sprake is van een (belastbare) schenking voor de Successiewet dient volgens de Hoge

⁹⁶ T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839.

Raad⁹⁷ aan de hand van art. 1, lid 7 en 8 SW 1956 in samenhang met de eerder in hoofdstuk 2 besproken bepalingen uit het BW te worden beoordeeld.⁹⁸

3.2.2 De schenking

Op grond van art. 1, lid 7 SW 1956 wordt onder het begrip schenking voor toepassing van de Successiewet 1956 verstaan, de gift als bedoeld in art. 7:186, lid 2 BW. Deze verwijzing hangt samen met de introductie van het begrip gift in het BW per 1 januari 2003, waarbij het civielrechtelijke begrip schenking een species is geworden van het algemene begrip gift.⁹⁹ Door in de Successiewet te verwijzen naar het ruime begrip gift (art. 7:186, lid 2 BW) is heffing mogelijk gebleven bij bevoordeling door andere transacties dan schenkingen in formele zin (materiële schenkingen).¹⁰⁰ Bij deze 'andere transacties' kan men bijvoorbeeld denken aan een verkoopovereenkomst binnen de familiekring, waarbij de verkoper een lagere koopsom heeft bedongen dan de werkelijke waarde van het verkochte goed.

3.2.3 Woonplaatsfictie

Volgens art. 1, lid 1, sub 2 SW 1956 dient voor de heffing van schenkbelasting de schenker ten tijde van de schenking in Nederland te wonen. Gezien het voorgaande zou over een schenking gedaan na emigratie van de schenker niet zijn belast met schenkbelasting. Vanaf het moment van iemands emigratie woont hij immers niet meer in Nederland. Echter, de woonplaatsficties van art. 3 SW 1956 voorkomen dat schenk- en/of erfbelasting kan worden ontgaan door emigratie. Art. 3, lid 1 SW 1956 bepaalt dat een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond. In art. 3, lid 2 SW 1956 is een fictiebepaling opgenomen voor iedereen die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar nadat hij in Nederland metterwoon heeft verlaten een schenking heeft gedaan. Krachtens fictie wordt deze persoon geacht ten tijde van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

⁹⁷ HR 20 maart 2009, nr. 43.393, *NTR* 2009/716.

⁹⁸ C.J.M. Martens en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, vijftiende druk, Amersfoort: SDU 2010, hfdst. 4.

⁹⁹ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.2.0.B.

¹⁰⁰ Voor een definitie van de begrippen formele en materiële schenking zie hoofdstuk 2.2.

3.2.4 Vormvereisten

Gezien het feit dat in de Successiewet 1956 wordt aangesloten bij de civielrechtelijke gift, is de fiscale schenking verder niet aan enige vormvereisten gebonden. Kortom, indien aan de genoemde criteria is voldaan, is er sprake van een schenking in fiscale zin en kan schenkingsrecht worden geheven.

Enige uitzondering hierop vormt de eerder besproken schenking terzake des doods (art. 7:177 BW), welke op straffe van verval bij notariële akte dient te geschieden.

3.2.5 Schenkingen kort vóór en na overlijden

Krachtens art. 12, lid 1 SW 1956 worden alle schenkingen die zijn gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Bij het ontbreken van een dergelijke fictiebepaling zou erfbelasting kunnen worden bespaard door het doen van schenkingen kort voor overlijden. Hierdoor zou de progressiewerking van het tarief worden beperkt en/of van een vrijstelling voor schenkbelasting gebruik gemaakt zou kunnen worden.¹⁰¹ Met ingang van 1 januari 2010 is aan art. 12, lid 1 SW 1956 een tweede volzin toegevoegd, die bepaalt dat ook alle schenkingen die tot stand zijn gekomen na het overlijden van de schenker geacht worden krachtens erfrecht te zijn verkregen.¹⁰²

3.2.6 Waardering

Art. 21 SW 1956 betreft het verkregene in de heffing naar de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging. Bij een schenking dient te worden aangesloten bij totstandkoming van de overeenkomst waarbij de schenking plaatsvindt, en dus niet op het moment waarop het voornemen tot schenking ontstond.¹⁰³

3.2.7 Aangiftetermijn

Volgens art. 46 SW 1956 stelt de inspecteur de termijn voor het doen van aangifte voor de schenkbelasting zodanig vast, dat deze niet eerder verstrijkt dan twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden.

¹⁰¹ ¹⁰¹ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.16.0.A.

¹⁰² Art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956. Deze bepaling hangt samen met het per 1 januari 2010 in werking getreden art. 1, lid 9 SW 1956. Hierover meer in par. 3.4.4.

¹⁰³ HR 29 juni 1994, nr. 29 751, *BNB* 1994/295.

3.3 Schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling

Krachtens art. 1, lid 1, sub 2 SW 1956 wordt schenkbelasting geheven over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen. Zoals blijkt uit hoofdstuk 2.5 kan men in beginsel iedere rechtshandeling, zo ook de schenking, doen afhangen van een toekomstige onzekere gebeurtenis (voorwaarde) of van een tijdsbepaling. Er kan gesproken worden van een schenking onder ontbindende, dan wel onder opschortende tijdsbepaling of voorwaarde. Men spreekt van een opschortende tijdsbepaling of voorwaarde indien het recht op uitvoering van de schenking afhankelijk is van het vervullen van de opschortende tijdsbepaling respectievelijk van het plaatsvinden van die gebeurtenis. Indien de schenking meteen kan worden uitgevoerd, maar komt te vervallen zodra de ontbindende tijdsbepaling of de ontbindende voorwaarde in vervulling gaat, is sprake van een schenking onder ontbindende tijdsbepaling respectievelijk van een schenking onder ontbindende voorwaarde. De herroepelijke schenking is een schenking die wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde van herroeping.

Zoals gezegd wordt de schenkbelasting geheven naar de toestand ten tijde van de verkrijging. Het is derhalve van groot belang vast te stellen wat de gevolgen zijn van verkrijgingen onder voorwaarden en verkrijgingen onder tijdsbepaling. Zowel de voorwaarde als de tijdsbepaling roept bij de heffing van schenkbelasting vragen op. Allereerst rijst de vraag welk moment bij een voorwaardelijke verkrijging beslissend is voor de beantwoording of de schenker in Nederland al dan niet fictief zijn of haar woonplaats had. Indien eenmaal is vastgesteld dat Nederland tot heffen bevoegd is, rijst de vraag hoe de voorwaardelijke verkrijging krachtens schenking wordt belast.

3.4 De schenking onder opschortende voorwaarde

3.4.1 De regeling tot 1-1-2010

Onder de 'oude' Successiewet 1956 werd voor schenkingen onder opschortende voorwaarde aansluiting gezocht bij het civiele recht. Dit betekende dat een dergelijke schenking tot 1 januari 2010 zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk tot stand kwam op het moment dat de schenkingsovereenkomst wordt gesloten.¹⁰⁴ Art. 6:217, lid 1 BW bepaalt dat een overeenkomst, zo ook de schenkingsovereenkomst, tot stand komt door aanbod en aanvaarding. Bij een schenkingsovereenkomst wordt aanvaarding van het schenkingsaanbod vrij snel aangenomen. Op grond van art. 7:175, lid 2 BW geldt immers het tot een bepaalde persoon gerichte

¹⁰⁴ HR 30 maart 2007, nr. 41 007, *BNB* 2007/181.

schenkingsaanbod als aangenomen, wanneer deze na ervan kennis te hebben genomen het niet onverwijld heeft afgewezen.

Zoals in hoofdstuk 3.2.7 wordt opgemerkt, is de termijn van aangifte voor het schenkingsrecht door de wetgever neergelegd in art. 46 SW 1956. Krachtens art. 46, lid 1 SW 1956 (oud) verstreek de termijn voor het doen van aangifte voor het recht van schenking niet eerder dan twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden.¹⁰⁵ Voor de schenking onder opschortende voorwaarde bevatte de 'oude' SW 1956 een fictiebepaling. Art. 46, lid 2 SW 1956 (oud) bepaalde dat een schenking onder opschortende voorwaarde geacht werd tot stand te zijn gekomen op de dag waarop de voorwaarde werd vervuld. Hier was echter aan toegevoegd: 'voor de toepassing van dit artikel'. Zoals gezegd handelde art. 46 SW 1956 enkel over de termijn van aangifte voor het schenkingsrecht. De schenking kwam reeds tot stand op het moment van het aangaan van de schenkingovereenkomst, alleen de heffing werd op grond van art. 46, lid 2 SW 1956 (oud) uitgesteld tot het moment waarop de voorwaarde werd vervuld.¹⁰⁶

Gezien het voorgaande sloot onder het 'oude' recht alleen het heffingsmoment voor het recht van schenking aan bij het intreden van de voorwaarde. Dit had tot gevolg dat de aangifte eerst behoefde te worden ingediend binnen twee maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de voorwaarde in vervulling was gegaan.

Kortom voor het bepalen van de grondslagen voor de objectieve en subjectieve belastingplicht werd onder het 'oude' recht aangesloten bij het moment van totstandkoming van de obligatoire overeenkomst. Het moment van vervulling van de opschortende voorwaarde was echter doorslaggevend voor de waardering van hetgeen werd verkregen en de toepasselijke tarieven en vrijstellingen.¹⁰⁷ Het voorgaande kan verduidelijkt worden aan de hand van een voorbeeld.

Moeder doet op 1 januari 2005 een schenking ad. € 100.000 aan haar dochter. De schenking is gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de schenker vóór de begiftigde overlijdt. Op 10 februari 2009 overlijdt moeder (dochter leeft dan nog). Moeder heeft haar hele leven in Nederland gewoond. De obligatoire overeenkomst is op 1 januari 2005 tot stand gekomen. Op het moment van totstandkoming van de overeenkomst diende beoordeeld te worden of er krachtens de Successiewet

¹⁰⁵ Deze termijn is in de herziene SW 1956 niet gewijzigd, zie art. 46 SW 1956.

¹⁰⁶ Zie o.a. I. Prinssen, *Fiscale aspecten van schenkingen*, Deventer: Kluwer 2005, p. 20 en J.L.D.J. Maasland, *De voorwaardelijke schenking*, Amersfoort: SDU 2007, p. 27.

¹⁰⁷ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, *De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956*, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

1956 schenkingsrecht geheven kan worden. Art. 1, lid 1, sub 3 SW 1956 (oud) bepaalde dat recht van schenking wordt geheven van de waarde van al wat door schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van die schenking binnen het Rijk woonde. Op 1 januari 2005 dient derhalve beoordeeld te worden of er sprake is van een schenking en of de schenker al dan niet (fictief) binnen het Rijk woonde. De rechtsverhouding is op dat moment te karakteriseren als een handeling van de moeder die ertoe strekt dat zij haar dochter ten koste van haar vermogen verrijkt (art. 7:186, lid 2 BW), welke vermogensverschuiving tevens uit vrijgevigheid geschiedt. De opschortende voorwaarde doet hieraan niet af.¹⁰⁸ Op grond van art. 46, lid 2 SW 1956 wordt de schenking enkel voor toepassing van de aangiftetermijn geacht tot stand te zijn gekomen op 1 februari 2009. Als heffingsgrondslag dient dan ook de waarde op 1 februari 2009 in acht te worden genomen (€ 100.000). De schenkingsaangifte dient op grond van art. 46, lid 1 SW 1956 vóór 1 maart 2010 te zijn ingediend bij de Belastingdienst.

Volgens Sonneveldt en de Kroon creëerde deze benadering een op zich werkbare methode.¹⁰⁹ Deze regeling werd door de staatssecretaris echter als onbevredigend ervaren, gezien het feit dat aansluiting moest worden gezocht bij twee uit elkaar liggende momenten.¹¹⁰

‘Onder het huidige recht kan het geval zich voordoen dat de voorwaarde wordt vervuld, en zich dus een belastbaar feit voordoet, terwijl de schenker reeds meer dan tien jaar uit Nederland is vertrokken. Omgekeerd kan het ook zo zijn dat de schenker ten tijde van het aangaan van de schenkingsovereenkomst voor de Successiewet 1956 in het buitenland woonde, maar ten tijde van het in vervulling gaan van de voorwaarde in Nederland woonde. Dan zou er geen sprake zijn van een belastbare schenking.’

3.4.2 De huidige regeling

Met ingang van 1 januari 2010 wordt een schenking onder opschortende voorwaarde voor toepassing van de Successiewet geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Dit volgt uit het nieuwe art. 1, lid 9 SW 1956.

‘Een gift onder opschortende voorwaarde wordt voor de toepassing van deze wet geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld.’

¹⁰⁸ HR 30 maart 2007, nr. 41 007, BNB 2007/181.

¹⁰⁹ F. Sonneveldt en B.B.A de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, WFR 2009/731.

¹¹⁰ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3 p. 27.

Hiermee wordt het tot 1 januari 2010 geldende civiele uitgangspunt dat een schenking tot stand komt bij het sluiten van de obligatoire overeenkomst verlaten.

Blijkens de Memorie van toelichting sluit de gewijzigde Successiewet aan bij het in vervulling gaan van de opschortende voorwaarde. Dit geldt zowel voor het bepalen van de grondslagen voor de objectieve en subjectieve belastingplicht, als voor de waardering van het verkregene en de toepasselijke tarieven/vrijstellingen.¹¹¹

‘Daarom wordt nu voorgesteld om in het derde lid van artikel 1 te bepalen dat voor de toepassing van de Successiewet 1956, een schenking onder opschortende voorwaarde geacht wordt pas tot stand te komen bij het in vervulling gaan van de voorwaarde. Dat moment is zowel bepalend voor een antwoord op de vraag of er sprake is van een in Nederland belastbare schenking als voor het tarief en de waarde van het geschonkene.’

Dit lijkt te impliceren dat toetsing of sprake is van een schenking met ingang van 1 januari 2010 dient te geschieden op het moment waarop de voorwaarde in vervulling gaat. Volgens Verstraaten en Van Vijfeijken is dit onjuist.¹¹² Bij het in vervulling gaan van de voorwaarde wordt de schenkingsovereenkomst perfect. Op dat moment wordt een verplichting nagekomen en is geen sprake van vrijgevigheid, er wordt slechts een overeenkomst uitgevoerd.

Ik onderschrijf het door Verstraaten en Van Vijfeijken ingenomen standpunt. Dit volgt immers uit de beslissing van Hof Amsterdam,¹¹³ welke later door de Hoge Raad werd bevestigd.¹¹⁴ Het voorwaardelijke karakter dat de opschortende voorwaarde aan de schenking verbindt, heeft op grond van art. 6:26 BW niet tot gevolg dat daardoor de schenking zelf eerst met de vervulling van die voorwaarde tot stand komt. Het voorwaardelijke karakter ziet op het feit dat eerst na vervulling van de voorwaarde van een uit de schenking voortvloeiende, aan belanghebbende toekomstige afdwingbare prestatie sprake is. Vanaf het moment van de totstandkoming van de overeenkomst heeft de begiftigde reeds een aanspraak op de schenker. Het niet afdwingbaar zijn van de prestatie zolang de voorwaarde (nog) niet is vervuld doet daaraan niet af. Bij het in vervulling gaan van de voorwaarde wordt de uit de schenkingsovereenkomst voortvloeiende aanspraak afdwingbaar.

¹¹¹ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3.

¹¹² R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.2.0.C.d.

¹¹³ Hof Amsterdam 2 april 2004, *NTFR* 2004/624, *V-N* 2004/32.1.6.

¹¹⁴ HR 30 maart 2007, nr. 41 007, *BNB* 2007/181.

Er volgt dan nakoming van een verplichting die voortvloeit uit de schenkingsovereenkomst. Hierbij kan mijns inziens geen sprake zijn van handelen uit vrijgevigheid.

Het lijkt mij dan ook onwaarschijnlijk dat een dergelijke toetsing dient plaats te vinden op het moment van het in vervulling gaan van de voorwaarde. Nu het voor de schenking vereiste vrijgevigheidselement ontbreekt, zou de schenking onder opschortende voorwaarde nimmer een 'echte' schenking impliceren. Hierdoor zou een dergelijke schenking onbelast blijven. Dit kan nooit de bedoeling zijn geweest van de wetgever. Mijns inziens roept art. 1, lid 9 SW 1956 enkel een fictie in het leven voor het tijdstip waarop de schenking voor de Successiewet 1956 geacht wordt tot stand te komen. Bij de vraag of sprake is van een schenking dient aansluiting te worden gezocht bij het civiele recht (art. 1, lid 7 SW 1956). Het moment waarop de overeenkomst tot stand komt is hierbij doorslaggevend. Dit blijkt ook uit de volgorde van art. 1 SW 1956; alvorens men aan de fictiebepaling van art. 1, lid 9 SW 1956 toekomt dient op grond van art. 1, lid 7 SW 1956 eerst aan de vereisten van art. 7:186, lid 2 BW te worden getoetst.

Met name voor de onder hoofdstuk 3.2.3 besproken woonplaatsfictie (art. 3 SW 1956) en de onder hoofdstuk 3.2.5 besproken 180 dagen termijn (art. 12 SW 1956), is het van groot belang vast te stellen wanneer een schenking tot stand komt.

Deze nieuwe regeling sluit beter aan bij de materiële werkelijkheid.¹¹⁵ Er wordt immers pas op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld bij de begiftigde een draagkrachtvermeerdering geconstateerd. Op dat moment wordt getoetst of Nederland heffingsrechten heeft.¹¹⁶ Ten aanzien van het tijdstip van heffing en de waarde waarover wordt geheven verandert er bij zuiver binnenlandse situaties in principe niets. Ook de 'oude' regeling sloot aan bij de economische realiteit en deed het draagkrachtbeginsel eer aan. Op grond van art. 46, lid 2 SW 1956 (oud) werd immers pas schenkingsrecht verschuldigd op het moment dat de voorwaarde in vervulling ging en bij de begiftigde een draagkrachtvermeerdering werd geconstateerd.

¹¹⁵ T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839.

¹¹⁶ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.2.0.C.d.

In de literatuur worden kritische kanttekeningen geplaatst bij de nieuwe fictiebepaling.¹¹⁷ Hieronder volgt een nadere beschouwing.

3.4.3 Materiële terugwerkende kracht

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs acht het feit dat de nieuwe regeling terugwerkt voor schenkingen die in het verleden hebben plaatsgevonden in strijd met het beginsel van rechtszekerheid.¹¹⁸ De Orde heeft geen moeite met de nieuwe regeling, voor die situaties waarbij na invoeringsdatum van het wetsvoorstel een schenking wordt gedaan. Belastingplichtigen zijn dan op de hoogte van de fictie en kunnen beslissen om al dan niet te schenken onder opschortende voorwaarde. De staatssecretaris reageert hier als volgt op in zijn brief van 13 oktober 2009.¹¹⁹

‘Het kan voorkomen dat schenkingen die onder de huidige wetgeving niet met schenkbelasting belast zouden zijn dat onder de nieuwe wetgeving wel zijn. Het omgekeerde kan ook het geval zijn. Ik heb niet de bedoeling gehad om met deze wijziging een bepaald misbruik te bestrijden. Met de huidige wetgeving wordt meer aangesloten bij het moment waarop de schenking geëffectueerd wordt. Indien ten tijde van de daadwerkelijke verrijking van de begiftigde de schenker (fictief) in Nederland woonde, lijkt heffing van schenkbelasting beter op zijn plaats.’

Hieronder zal een tweetal voorbeelden worden uitgewerkt. Het eerste voorbeeld ziet op een schenking die onder de ‘oude’ Successiewet 1956 niet aan schenk- of erfbelasting onderworpen zou zijn en onder de huidige regeling wel.

Op 1 januari 1995 emigreert grootvader naar Spanje. Op 1 januari 2007 doet hij een tweetrapsschenking aan zijn dochter als bezwaarde onder ontbindende voorwaarde en aan zijn kleinzoon als verwachter onder opschortende voorwaarde. Voorwaarde is dat de verwachter in leven is op het moment dat de dochter komt te overlijden. Op 1 januari 2008 remigreert grootvader naar Nederland. Zowel de schenking onder ontbindende voorwaarde aan de dochter als de schenking onder opschortende voorwaarde aan de kleinzoon zijn civielrechtelijk tot stand gekomen op 1 januari 2007. Tot 1 januari 2010 sloot het fiscale recht zich bij dit tijdstip van totstandkoming aan.¹²⁰ De

¹¹⁷ Zie onder meer T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839, F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹¹⁸ Brief Commissie Wetsvoorstellen Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 7 september 2009.

¹¹⁹ Brief Staatssecretaris van financiën, 13 oktober 2009, DB 2009/00596 M.

¹²⁰ HR 30 maart 2007, nr. 41 007, *BNB* 2007/181.

remigratie van grootvader op 1 januari 2008 had in beginsel geen fiscale gevolgen voor de op 1 januari 2007 gedane schenkingen. Grootvader woonde immers al vanaf 1 januari 1995 in Spanje, zodat de schenking niet binnen de tienjaarstermijn van art. 3 SW 1956 valt. De schenkingen bleven derhalve onbelast in Nederland. Met ingang van 1 januari 2010 wordt de schenking onder opschortende voorwaarde voor toepassing van de Successiewet 1956 echter geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Dit brengt de volgende fiscale gevolgen met zich mee. Indien grootvader in Nederland blijft wonen en hij nog in leven is bij het in vervulling gaan van de voorwaarde, is de kleinzoon in Nederland schenkbelasting verschuldigd op grond van art. 1 lid 9 SW 1956. Indien grootvader reeds is overleden als (fictieve) inwoner van Nederland, is de kleinzoon in Nederland erfbelasting verschuldigd op grond van het bepaalde in art. 12 lid 1, tweede volzin SW 1956.¹²¹

Het tweede voorbeeld ziet op de keerzijde van de nieuwe regeling. Het betreft hier een schenking die onder de 'oude' regeling onder de belaste sfeer viel maar onder de huidige regeling onbelast blijft.

Op 1 januari 2007 doet vader (woonachtig in Nederland) een schenking aan zijn dochter onder de opschortende voorwaarde dat de schenker voor de begiftigde overlijdt.

Op 1 januari 2008 emigreert vader naar Spanje, waar hij op 1 december 2020 overlijdt. Zoals eerder opgemerkt, sloot het fiscale recht tot 1 januari 2010 aan bij de civielrechtelijke totstandkoming van de schenking (het moment waarop de schenkingsovereenkomst wordt gesloten).¹²² I.c. betekent dit dat de schenking is overeengekomen op 1 januari 2007, op dit moment woonde vader in Nederland. Onder de oude regeling is de dochter derhalve schenkingsrecht verschuldigd. Op grond van art. 46, lid 2 SW 1956 (oud) vindt heffing van het schenkingsrecht pas plaats ten tijde van het in vervulling gaan van de voorwaarde. De huidige regeling sluit aan bij het moment van het in vervulling gaan van de voorwaarde (1 december 2020). Nu de voorwaarde langer dan 10 jaar na de emigratie van vader in vervulling gaat, blijft de schenking bij de dochter onbelast.

Peters van Neijenhof merkt op dat het betreuenswaardig is dat de wetgever niet in overgangsrecht voorziet voor schenkingen onder opschortende voorwaarde die vóór 1 januari 2010 tot stand zijn gekomen.¹²³

¹²¹ Zie hoofdstuk 3.3.3 voor een verdere toelichting van deze bepaling.

¹²² HR 30 maart 2007, nr. 41 007, BNB 2007/181.

¹²³ T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, WPNR 2010, 6839.

Ook Sonneveldt en De Kroon betreuren het ontbreken van overgangsrecht: “Ondanks het feit dat in de literatuur ruimschoots aandacht is besteed aan dit fenomeen, constateren wij tot onze spijt dat geen gehoor is gegeven aan de kritiek die is geuit op het bestaan van materiële terugwerkende kracht van belastingwetgeving, in het bijzonder die van de vernieuwde Successiewetgeving”.¹²⁴

Verstraaten en Van Vijfeijken vragen zich af of het ontbreken van overgangsrecht werkelijk zo bezwaarlijk is.¹²⁵ De bestedingsruimte van de begiftigde neemt toe door het in vervulling gaan van de voorwaarde. Het draagkrachtbeginsel en het pay-as-you-go principe verzetten zich dan niet tegen heffing.

Het toekennen van materiële terugwerkende kracht aan deze nieuwe regeling brengt met zich dat de fiscale gevolgen voor schenkingen onder opschortende voorwaarde (welke onder de ‘oude’ Successiewet 1956 tot stand zijn gekomen), geheel anders uitpakken dan waar belastingplichtigen in eerste instantie vanuit zijn gegaan. De regelgeving zoals deze gold onder de ‘oude’ Successiewet 1956 vormde het uitgangspunt voor hun handelen.

In de eerste plaats is bij het toekennen van terugwerkende kracht aan regelgeving het rechtszekerheidsbeginsel van belang.¹²⁶ Bezien vanuit het belang van de rechtszekerheid zou een wetwijziging eerbiedigende werking moeten hebben om materiële terugwerkende kracht te voorkomen. Er bestaat een spanningsveld tussen het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het ‘het doel van de wijziging’.¹²⁷ Hoe ruimer echter de eerbiedigende werking, hoe minder snel de wijziging effectief wordt (spanning met het belang dat met de wetwijziging wordt gediend en het gelijkheidsbeginsel). Er dient een afweging te worden gemaakt welk beginsel zwaarder weegt. Indien de belastingplichtige gerechtvaardigde verwachtingen heeft, komt aan het rechtszekerheidsbeginsel meer gewicht toe.

Indien men de afweging maakt tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het belang dat met de wetwijziging wordt gediend (het is niet de bedoeling van de staatssecretaris om met de wetwijziging een bepaald misbruik of oneigenlijk gebruik te bestrijden), komt men tot de conclusie dat hier aan het rechtszekerheidsbeginsel meer gewicht toekomt (gerechtvaardigde verwachtingen

¹²⁴ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹²⁵ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.2.0.C.d.

¹²⁶ M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving, *NTFR* 2010, 13.

¹²⁷ M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving, *NTFR* 2010, 13.

van belastingplichtigen worden aangetast). De nieuwe regeling leidt immers tot (groot) financieel nadeel voor de belastingplichtige. Voorheen onbelaste schenkingen worden door de wijziging voorsnog (volledig) belast met schenkbelasting. Het is dan ook bezwaarlijk dat de wetgever niet in overgangsrecht voorziet.

3.4.4 Postuum effect

Uit art. 7:179 BW volgt dat een aanbod tot schenking in beginsel met de dood van de schenker komt te vervallen. In beginsel moet de verwachter zijn bevoordeling tijdens het leven van de schenker hebben aanvaard.¹²⁸ Dit is echter anders indien uit een overeenkomst of uit het aanbod zelf het tegendeel voortvloeit (art. 7:179, lid 1 BW). De schenker kan derhalve bepalen dat het aanbod op zijn erfgenamen zal vererven.

Sonneveldt en De Kroon wijzen erop dat door de gekozen methodiek ten aanzien van schenkingen onder opschortende voorwaarde, vaker fiscaal postume schenkingen aan de orde zullen zijn dan onder de 'oude' regeling.¹²⁹ Dit wordt veroorzaakt doordat het moment waarop de schenking onder opschortende voorwaarde tot stand komt is 'verplaatst' naar het moment waarop de voorwaarde wordt vervuld. Dit tijdstip ligt altijd verder in de toekomst dan het moment waarop de overeenkomst wordt gesloten (het tijdstip waarop de schenking fiscaal tot stand kwam tot 1 januari 2010). Doordat de fiscale schenking onder opschortende voorwaarde op een later tijdstip geacht wordt tot stand te komen, zal de schenker op dit latere tijdstip vaker reeds overleden zijn en derhalve geen woonplaats hebben. Hierdoor zou een heffingslek ontstaan. Een en ander kan verduidelijkt worden aan de hand van een voorbeeld.

Moeder doet op 1 januari 2010 een schenking ad. € 100.000 aan haar dochter. De schenking is gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de dochter over 15 jaar woonachtig is in Amsterdam. Op 10 februari 2015 overlijdt moeder. Moeder heeft haar hele leven in Nederland gewoond. Op 1 januari 2025 woont de dochter in Amsterdam. Krachtens art. 1, lid 9 SW 1956 wordt de schenking geacht tot stand te zijn gekomen op 1 januari 2025. Op dat moment was moeder reeds overleden en heeft zij derhalve geen woonplaats.

¹²⁸ F. Sonneveldt en J.B. Vegter, De gift over de hand civielrechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956 bezien (I), Civielrechtelijke vormgeving van de gift over de hand, *WPNR* 2006, 6679.

¹²⁹ F. Sonneveldt en B.B.A de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, *WFR* 2009/731.

Volgens Sonneveldt en De Kroon diende in de gewijzigde Successiewet 1956 een nieuwe bepaling opgenomen te worden die rekening houdt met postume schenkingen. Dit was reeds noodzakelijk na de invoering van de nieuwe schenkingstitel in 2003 maar wordt nog urgenter na de voorgestelde bepaling omtrent schenkingen onder opschortende voorwaarde.¹³⁰ In de Nota naar aanleiding van het verlag werd hier als volgt op gereageerd.¹³¹

‘Bij nota van wijziging stel ik daarom voor om art. 12 van de Successiewet 1956 zo aan te passen dat alles wat wordt verkregen door een schenking die na het overlijden van de erflater tot stand komt, geacht wordt krachtens erfrecht te zijn verkregen. De heffing van schenkbelasting is bij deze schenkingen dan niet meer aan de orde. Voor de vraag of Nederlandse erfbelasting verschuldigd is, is dan bepalend of de schenker ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, of, op grond van de tien jaren termijn geacht werd daar te wonen.’

Onder de huidige Successiewet 1956 heeft de wetgever dan ook een nieuwe regeling opgenomen die rekening moet houden met fiscaal postume schenkingen (art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956):

‘Al wat wordt verkregen krachtens een schenking die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.’

Hiermee is het probleem van mogelijke postume schenkingen volgens Sonneveldt en De Kroon opgelost.¹³²

Nadere bestudering van de bepaling, roept echter de vraag op of de wettekst van art. 12, lid 1 SW 1956 wel op correcte wijze is geformuleerd. Volgens de tweede volzin wordt al hetgeen krachtens een schenking, die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, voor toepassing van de Successiewet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

De wetgever lijkt er hier (zonder afzonderlijke verwijzing) vanuit te gaan, dat de schenker ten tijde van het overlijden ook (fictief) in Nederland moet hebben gewoond. In de Nota naar aanleiding van het nader verslag wordt opgemerkt dat de nieuwe bepaling geheel aansluit bij de fiscale behandeling

¹³⁰ F. Sonneveldt en B.B.A de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, *WFR* 2009/731.

¹³¹ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 15.

¹³² F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

van schenkingen die binnen 180 dagen vóór het overlijden zijn gedaan; ook die worden immers geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen.¹³³ Het is de vraag waarom de wetgever in art. 12, lid 1, eerste volzin SW 1956 expliciet de toevoeging heeft gedaan 'die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde' en deze toevoeging in de tweede volzin ontbreekt.

Verstraaten merkt eerder het volgende op over art. 12, lid 1 SW 1956: "Blijkens de letterlijke tekst van art. 12, lid 1, is de fictie slechts van toepassing, als de erflater 'ten tijde van de schenking binnen het Rijk woonde'. Daardoor rijst de vraag of de fictie ook van toepassing is als de erflater ten tijde van de schenking in Nederland geacht werd te wonen op grond van art. 3, lid 1. Als dat het geval is, waarvan wij uitgaan, is de opnemng in art. 12, lid 1, van de geciteerde zinsnede overbodig. Omdat de wetsgeschiedenis hier zwijgt gaan wij uit van die overbodigheid."¹³⁴

Van Vijfeijken is de volgende mening toegedaan: "Uitgangspunt is dat de woonplaatsfictie voor de toepassing van de gehele Successiewet geldt, tenzij het tegendeel uit de betreffende bepaling blijkt. Art. 12 SW 1956 gaat uit van de woonplaats van erflater ten tijde van zijn overlijden. Deze woonplaats wordt mede bepaald door de woonplaatsfictie van art. 3, eerste lid, SW 1956. Indien derhalve een schenking plaatsvindt en de schenker overlijdt binnen 180 dagen dan is art. 12 SW 1956 ook van toepassing als de erflater niet feitelijk maar fictief in Nederland woont."¹³⁵

Uit de parlementaire behandeling van het nieuwe art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956 volgt dat bepalend is bij de vraag of Nederlandse erfbelasting verschuldigd is, of de schenker ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, of, op grond van de tien jaren termijn geacht werd daar te wonen.¹³⁶ Hieruit kan men afleiden dat de wetgever de woonplaatsfictie van toepassing acht op art. 12, lid 1 tweede volzin SW 1957. Volgens Van Vijfeijken en Verstraaten, is de woonplaatsfictie van art. 3, lid 1 SW 1956 ook van toepassing op art. 12, lid 1 SW 1956.¹³⁷ Gelet op het feit dat de wetgever de woonplaatsfictie op art. 12, lid 1, tweede volzin SW1956 uitdrukkelijk van toepassing acht, en in deze bepaling niet de tekst: 'die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde' heeft opgenomen, is deze tekst mijns inziens overbodig in art. 12, lid 1, eerste volzin SW 1956 en dient deze tekst te worden geschrapt. Nu de wetgever de geciteerde zinsnede niet heeft geschrapt, wekt

¹³³ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 13, p. 17.

¹³⁴ R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2006, p. 96.

¹³⁵ I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2002, p. 185.

¹³⁶ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 15.

¹³⁷ R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2006, p. 96, I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2002, p. 185.

dit de suggestie dat de woonplaatsfictie van art. 3, lid 1 SW 1956 niet van toepassing zou zijn op art. 12, lid 1, eerste volzin SW 1956.

3.4.5 Voorkoming van dubbele belasting

Ook de gevolgen van de regeling in internationaal verband worden veelvuldig in de literatuur besproken.¹³⁸ Volgens Sonneveldt en De Kroon sluiten de meeste landen die een schenkbelasting heffen aan bij het civiele recht.¹³⁹ Zo kan eenvoudig dubbele heffing ontstaan indien een ander land voor de heffing van schenkbelasting aansluit bij het civielrechtelijke moment waarop de schenking tot stand komt (het moment waarop de overeenkomst wordt gesloten), en Nederland aansluit bij het (latere) moment van in vervulling gaan van de voorwaarde.

Een dergelijke situatie kan zich voordoen indien een schenking onder opschortende voorwaarde in het buitenland tot stand is gekomen en reeds daar, ten tijde van het sluiten van de overeenkomst met schenkbelasting is belast. Wanneer de schenker vervolgens naar Nederland (r)emigreert en de voorwaarde in vervulling gaat (ervan uitgaande dat de schenker dan nog steeds (fictief) in Nederland woont), zal Nederland dezelfde schenking ook in de heffing betrekken. Hierdoor ontstaat dubbele belastingheffing. Een regeling ter voorkoming van dubbele belasting acht ik hier dan ook op zijn plaats.

Men kan een drietal regelingen ter voorkoming van dubbele belasting onderscheiden: te weten bilaterale, multilaterale en eenzijdige regelingen. Nederland is partij bij een zevental erfbelastingverdragen. Nederland heeft erfbelastingverdragen gesloten met Zwitserland, Zweden, Finland, de Verenigde Staten van Amerika, Israël, Groot Brittannië (en Ierland) en Oostenrijk. De laatste twee verdragen zijn de enige die ook betrekking hebben op schenkbelasting. Oostenrijk heeft onlangs de schenk- en erfbelasting afgeschaft, derhalve komt aan dit verdrag slechts een beperkte betekenis toe. Ook heeft Nederland een multilaterale regeling, de Belastingregeling voor het Koninkrijk (een rijkswet waarbij naast Nederland, Aruba en de Nederlandse Antillen partij zijn). Daarnaast zijn er de

¹³⁸ Zie onder meer R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.2.0.C.d, T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839, F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1, F. Sonneveldt en B.B.A de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, *WFR* 2009/6815.

¹³⁹ F. Sonneveldt en B.B.A de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, *WFR* 2009/6815, Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S. Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 1), *FTV* 2009/44.

eenzijdige maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting; voor wat betreft Nederland kan gewezen worden op het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Deze regeling is slechts van toepassing voorzover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien.¹⁴⁰

Het besluit voorkoming dubbele belasting 2001 is nog niet aangepast aan de per 1 januari 2010 gewijzigde Successiewet 1956. In het huidige besluit worden derhalve de termen successie- en schenkingsrecht nog gebruikt. In het besluit van 25 mei 2010 geeft de staatssecretaris aan dat het BvdB 2001 in de loop van 2010 zal worden aangepast aan de wijzigingen in de herziene Successiewet 1956 per 2010.¹⁴¹ Waar in het BvdB 2001 nu nog wordt gesproken over schenkingsrecht en successierecht, wordt tevens bedoeld schenkbelasting respectievelijk de erfbelasting.

Indien men dubbele belastingheffing in de hiervoor geschetste situatie wenst te voorkomen, dient volgens de staatssecretaris het BvdB 2001 (alsmede het Nederlandse verdragsbeleid) te worden aangepast. In de Nota naar aanleiding van het verslag merkt de staatssecretaris hieromtrent het volgende op.¹⁴²

‘In een dergelijk geval zal eventueel geheven buitenlandse schenkbelasting voor (feitelijke of fictieve) inwoners van Nederland op grond van het huidige besluit Voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: het Besluit 2001) niet verrekend kunnen worden, zodat dubbele heffing zal kunnen optreden. Daarom zal worden bezien of en in hoeverre het nodig is om het Besluit 2001 en het Nederlandse verdragsbeleid aan te passen’.

Ook volgens Sonneveldt en De Kroon houdt Nederland vooralsnog geen rekening met deze eerdere buitenlandse belastingheffing.¹⁴³ Het is volgens deze auteurs echter wel wenselijk dat hier in de toekomst verandering in komt.

Het is de vraag of het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 niet reeds in een dergelijke regeling voorziet. In hoofdstuk vijf van het Besluit zijn regels opgenomen ter voorkoming van dubbele heffing van schenk- en erfbelasting in internationaal verband. De schakelbepaling in art. 51, lid 1 BvdB 2001

¹⁴⁰ Art. 1, lid 2 BvdB 2001.

¹⁴¹ Besluit van 25 mei 2010, nr. DGB 2010/878M.

¹⁴² *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 16.

¹⁴³ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

verklaart de artikelen 47 tot en met 50 BvdB 2001 van overeenkomstige toepassing met betrekking tot het recht van schenking.

Art. 47 BvdB 2001 ziet op een regeling ter voorkoming van dubbele belasting (vermindering) bij een feitelijk in Nederland wonende schenker. Bij een schenking door iemand die ten tijde van het doen van die schenking in Nederland woonde, wordt ter verrekening van vanwege een andere mogendheid geheven belasting een vermindering verleend. De vermindering wordt berekend op basis van de ordinary credit-methode (beperkte belasting verrekeningsmethode).

De vermindering wordt verleend indien (cumulatief) aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de schenker woonde ten tijde van de totstandkoming van de schenking daadwerkelijk in Nederland (niet fictief);
- de buitenlandse belasting is een gelijksoortige belasting;
- de buitenlandse belasting wordt ook daadwerkelijk geheven en betaald;
- de belasting is geheven in verband met de verkrijging van één of meer in het desbetreffende buitenland gelegen situsgoederen.

In de hiervoor geschetste situatie (schenking onder opschortende voorwaarde in het buitenland, gevolgd door (r)emigratie naar Nederland), woont de schenker ten tijde van de totstandkoming van die schenking (civielrechtelijk gezien) buiten Nederland. Dit zou betekenen dat er geen vermindering kan worden verleend op grond van het bepaalde in art. 47 BvdB 2001.

Echter, in tegenstelling tot het voorgaande, wordt de schenking onder opschortende voorwaarde voor toepassing van de Successiewet 1956 (per 1-1-2010) op grond van de fictie ex. art. 1, lid 9 SW geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Op dit tijdstip woont de schenker feitelijk wel in Nederland. Mijns inziens dient men in deze situatie, mede gelet op het feit dat het BvdB 2001 aansluit op de Successiewet 1956, het fiscale (en niet het civielrechtelijke) uitgangspunt te volgen. Dit impliceert dat art. 47 BvdB 2001 hier reeds in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting voorziet.

Vermindering wordt verleend voor de Nederlandse schenkbelasting die is verschuldigd over in het buitenland gelegen situsgoederen. De staat die erf- of schenkbelasting heft op basis van de ligging

van een situsgoed¹⁴⁴ heeft een sterker heffingsrecht dan de staat die heft op basis van een ander aanknopingspunt, zoals de woonplaats of de nationaliteit van de erflater of de schenker.

Art. 47, lid 1 BvdB 2001 geeft een limitatieve opsomming om welke situsgoederen het gaat:

- bezittingen die behoren tot een en door de schenker gedreven buitenlandse onderneming;
- onroerende zaken die in het buitenland zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- de economische eigendom van in het buitenland gelegen onroerende zaken en in het buitenland gelegen fictieve onroerende zaken.

Uit het voorgaande volgt dat art. 47 BvdB 2001 in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting voorziet bij de verkrijging van de genoemde bezittingen. Manco hierbij is de beperkte definitie van het begrip situsgoederen.¹⁴⁵ Indien het immers om de schenking (onder opschortende voorwaarde) van een geldsom gaat (en deze schenking reeds in het buitenland bij de totstandkoming is belast met schenkbelasting), verleent Nederland op grond van art. 47 BvdB 2001 geen voorkoming van dubbele belasting.

De huidige voorkomingsregeling van art. 47 BvdB 2001 lijkt te beperkt. Het is de vraag of Nederland ook voorkoming dient te verlenen o.g.v. art. 47 BvdB 2001, in die situaties, wanneer het niet om de verkrijging van zogenoemde situsgoederen gaat (bijvoorbeeld bij de verkrijging van een geldsom). De bepaling in art. 47 BvdB 2001 is destijds in het leven geroepen vanwege het feit dat het situsbeginsel (het beginsel waarop het buitenland de heffing baseert), een sterker recht is dan het woonplaatsbeginsel (het beginsel waarop Nederland de heffing baseert). Art. 47 BvdB 2001 voorziet daarom, enkel in een regeling ter voorkoming indien het om zogenoemde situsgoederen gaat. Gelet op het doel en de strekking van art. 47 BvdB 2001, ligt aanpassing van het huidige artikel niet voor de hand.

Teven rijst de vraag of Nederland gehouden is voorkoming te verlenen op grond van het Europese recht. Het Hof van Justitie EG (HvJ EG) heeft zich eerder over een vergelijkbare situatie uitgelaten.¹⁴⁶ Het betrof een Duitse vrouw wier kapitaal gedeeltelijk was belegd in Duitsland en gedeeltelijk in Spanje. Ten tijde van het overlijden woonde erflaatster in Duitsland. Haar erfgenamen woonden ook

¹⁴⁴ Dit zijn goederen die volgens een land een zodanige binding hebben met dat land, dat heffing ook geoorloofd is als de erflater/schenker elders woonde c.q. woont.

¹⁴⁵ Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S. Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 1), *FTV* 2009/44.

¹⁴⁶ HvJ EG 12 feb ruari 2009, nr. C-67/08 (Block), *VN* 2009/21.22.

in Duitsland. Duitsland belaste haar gehele vermogen met successierecht. Spanje hief successierecht over het in Spanje gelegen kapitaal. Een gedeelte van het kapitaal werd derhalve dubbel in de heffing betrokken. De Duitse belastingdienst stond geen verrekening toe van de in Spanje betaalde successierechten. De Spaanse successierechten konden wel als schuld ten laste van de nalatenschap worden gebracht (vergelijkbaar met de hierna te bespreken Nederlandse methode opgenomen onder art. 49 BvdB 2001). De verkrijgers namen hiermee geen genoegen en gingen in beroep. Uiteindelijk is aan het Hof van Justitie EG de vraag gesteld of de dubbele heffing van successierecht het vrije verkeer van kapitaal (art. 56 EG-verdrag) binnen de Europese Gemeenschap belemmert. Het HvJ EG oordeelde dat de lidstaten op dit moment zelf hun belastingstelsel mogen bepalen en zij niet verplicht zijn hun belastingstelsel aan te passen aan die van andere lidstaten om dubbele belastingheffing te voorkomen. Er was geen sprake van een belemmering. De Nederlandse wetgever is derhalve niet gehouden in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting te voorzien. Indien een schenking onder opschortende voorwaarde in het buitenland tot stand is gekomen, de schenker vervolgens naar Nederland (r)emigreert, maar op het tijdstip dat de voorwaarde in vervulling gaat Nederland wederom heeft verlaten, bestaat de mogelijkheid dat de schenking op grond van de woonplaatsficties van art. 3 SW 1956 met Nederlandse schenkbelasting wordt belast. Indien een dergelijke schenking bij de totstandkoming reeds in het buitenland met schenkbelasting is belast, ontstaat ook hier dubbele heffing.

Art. 48 BvdB 2001 biedt hier mogelijk een uitkomst. Op grond van het bepaalde in art. 48 BvdB 2001 verleent Nederland eenzijdig een vermindering wegens in het buitenland geheven schenkbelasting, indien in Nederland schenkbelasting wordt geheven op grond van de woonplaatsfictie van art. 3, lid 1 SW 1956 (tienjaarsregeling). Art. 48 BvdB 2001 geldt niet met betrekking tot Nederlandse situsgoederen. Ook hier wordt de vermindering verleend op basis van de ordinary credit-methode.

De vermindering wordt verleend indien (cumulatief) aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de schenker woonde ten tijde van de totstandkoming van de schenking fictief in Nederland;
- de buitenlandse belasting is een gelijksoortige belasting;
- deze buitenlandse belasting wordt ook daadwerkelijk geheven en betaald;
- de belasting is geheven in het woonland van de schenker, omdat de schenker feitelijk in het desbetreffende buitenland woonachtig was.

Civilrechtelijk gezien is het object van heffing hier in het buitenland gelegen. Op het moment dat de overeenkomst civilrechtelijk tot stand kwam, woonde de schenker immers in het buitenland. In

tegenstelling tot het voorgaande wordt ook hier de schenking voor toepassing van de Successiewet 1956 (krachtens de per 1-1-2010 in werking getreden fictie van art. 1, lid 9 SW 1956), geacht tot stand te zijn komen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Op dit tijdstip woonde de schenker fictief in Nederland. Mijns inziens voorziet Nederland ook hier o.g.v. art. 48 BvdB 2001, in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting.

Indien de verkrijger niet in aanmerking komt voor een vermindering op grond van het bepaalde in art. 47 en 48 van het BvdB 2001, kan de verkrijger (mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan) een beroep doen op het restartikel: art. 49 BvdB 2001. Deze situatie kan zich voordoen indien een andere staat schenkbelasting heft over daar gelegen goederen (die tot een schenking behoren), welke door art. 47 BvdB 2001 niet als situsgoederen worden aangemerkt. Er wordt een vermindering verleend welke wordt berekend volgens de aftrekmethode.¹⁴⁷ Nagelmaeker-Pijpers en Hendriks vragen zich af of een geslaagd beroep op art 49 BvdB 2001 mogelijk is.¹⁴⁸

Voor een beroep op art. 49 BvdB dient cumulatief aan de volgende voorwaarden te worden voldaan:

- de schenker woonde ten tijde van de totstandkoming van de schenking daadwerkelijk of fictief in Nederland;
- de buitenlandse belasting is een gelijksoortige belasting;
- deze buitenlandse belasting wordt ook daadwerkelijk geheven en betaald;
- de belasting is geheven omdat er in het desbetreffende buitenland bezittingen zijn gelegen;
- de belasting is geheven over de in het desbetreffende buitenland gelegen bezittingen.

Het is de vraag of aan deze (cumulatieve) voorwaarden wordt voldaan indien bijvoorbeeld een geldsom (onder opschortende voorwaarde) in het buitenland wordt geschonken, en de schenker vervolgens (r)emigreert naar Nederland, waar de voorwaarde in vervulling gaat. In onderhavige situatie is het onduidelijk of de desbetreffende bezitting (de geldsom) nu in Nederland of in het buitenland is gelegen.

Civielrechtelijk gezien ligt het object van heffing in het buitenland. Op het moment dat de overeenkomst civielrechtelijk tot stand kwam woonde de schenker immers in het buitenland. In tegenstelling tot het voorgaande wordt de schenking voor toepassing van de Successiewet 1956

¹⁴⁷ Deze methode houdt in dat de buitenlandse belasting als schuld op de verkrijging in mindering mag worden gebracht.

¹⁴⁸ Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S. Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 1), *FTV* 2009/44.

(krachtens de per 1-1-2010 in werking getreden fictie van art. 1, lid 9 SW 1956), geacht tot stand te zijn komen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Op dit tijdstip bevindt het object van heffing zich in Nederland. Mijns inziens dient men in deze situatie ook het fiscale uitgangspunt te volgen. Hieruit vloeit voort dat het object van heffing (ten tijde van de schenking) in Nederland is gelegen (art 1, lid 9 SW 1956). Nederland verleent derhalve geen voorkoming van dubbele belasting in onderhavige situatie (ook niet volgens de aftrekmethode). Enige aanpassing van het BvdB 2001 is hier vooralsnog gewenst.

Deze aanpassing kan mijns inziens eenvoudig geschieden door een nieuwe fictiebepaling in het leven te roepen. Deze fictiebepaling kan als vierde lid worden toegevoegd aan art. 51 BvdB 2001.

De tekst van het 'nieuwe' art. 51, lid 4 BvdB 2001 komt dan als volgt te luiden:

“Voor de toepassing van art. 49 worden de bezittingen die worden verkregen krachtens een schenking onder opschortende voorwaarde geacht zich ten tijde van de schenking binnen het gebied van een andere Mogendheid te bevinden.”

Krachtens de in het leven te roepen fictiebepaling wordt het object van heffing voor toepassing van art. 49 BvdB 2001 geacht zich buiten Nederland te bevinden, zodat Nederland op grond van art. 49 BvdB 2001 vooralsnog voorkoming van dubbele belasting verleent volgens de aftrekmethode.

3.4.6 Tweetrapsschenking

Art. 7:175, lid 1 BW definieert de schenking als een overeenkomst om niet die ertoe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt. Bij een tweetrapsschenking heeft men te maken met een tweetal overeenkomsten van schenking. Een schenking door de schenker aan de bezwaarde (onder ontbindende voorwaarde) en een schenking van de schenker aan de verwachter (onder opschortende voorwaarde). Er bestaan een tweetal mogelijkheden om een dergelijke schenking vorm te geven. Allereerst bestaat de mogelijkheid waarbij (op grond van een voorwaardelijke verbintenis) levering zowel aan bezwaarde als aan verwachter plaatsvindt. In dat geval ontstaan twee schenkingsovereenkomsten die in beginsel betrekking hebben op hetzelfde object. De schenker is dan zowel tegenover de bezwaarde als tegenover de verwachter (op grond van twee schenkingsovereenkomsten) tot levering van de geschonken goederen verplicht.

Meestal zal de bedoeling van partijen echter zijn, dat eerst na de vervulling van de opschortende voorwaarde, levering aan de verwachter zal plaatsvinden.¹⁴⁹ Na het einde van het recht van de bezwaarde is de verbintenis tot levering aan de verwachter onvoorwaardelijk geworden.¹⁵⁰

Volgens Sonneveldt en Vegter lijkt het meest met de bedoeling van partijen in overeenstemming om ook aan te nemen dat de levering aan de bezwaarde niet behoort plaats te vinden ter uitvoering van een voorwaardelijke verbintenis (geen goederenrechtelijke werking).¹⁵¹ Het lijkt namelijk niet (vaak) de bedoeling van partijen dat het recht van de bezwaarde van rechtswege eindigt bij het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde.¹⁵² Dit zou immers impliceren dat het (goederenrechtelijke) recht op de geschonken goederen (van rechtswege) bij de schenker zou terugkeren.¹⁵³ Dit zou onwenselijke complicaties kunnen oproepen, aangezien de schenker vaak reeds overleden is als het recht van de bezwaarde eindigt. Tevens is de bezwaarde meestal onvoorwaardelijk eigenaar geworden van goederen die voor de oorspronkelijk geschonken goederen in de plaats zijn gekomen. In een dergelijk geval zou het wenselijk zijn dat de verwachter een aanspraak toekomt op levering (onder opschortende voorwaarde) van de vervangende goederen tegenover de bezwaarde.

Uit het voorgaande blijkt dat het wenselijk is in een regeling te voorzien waarbij na vervulling van de ontbindende voorwaarde de bezwaarde rechthebbende van de (geschonken) goederen blijft en de verwachter levering van deze goederen (of van hetgeen daarvoor in de plaats is gekomen) van de bezwaarde (en niet van de schenker) kan verlangen. Indien men van deze benadering uitgaat, is een tweetrappsschenking niet te beschouwen als een zelfstandige schenking tussen schenker en verwachter, omdat verwachter geen zelfstandig (voorwaardelijk) recht op levering tegenover schenker heeft. Dit recht heeft de verwachter tegenover de bezwaarde. Het (voorwaardelijk) recht op levering van de verwachter tegenover de bezwaarde vloeit dan voort uit de tussen schenker en bezwaarde gesloten schenkingsovereenkomst.

Uit de praktijk blijkt 'de gift over de hand van het overschot' de meest voorkomende verschijningsvorm van de tweetrappsschenking te zijn. Het gaat dan om een gift, waarbij het de

¹⁴⁹ *Kamerstukken II* 2000-2001, 17 213, nr. 7, p. 4.

¹⁵⁰ Levering aan de verwachter vindt dan niet plaats ter uitvoering van een voorwaardelijke verbintenis.

¹⁵¹ F. Sonneveldt en J.B. Vegter, *De gift over de hand, civielrechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956* bezien (I). *Civielrechtelijke vormgeving van de gift over de hand*, *WPNR* 2006, 6679.

¹⁵² Hier kan worden gedacht aan 'de gift over de hand van het overschot': de gift waarbij het de bezwaarde vrijstaat om als eigenaar over de geschonken goederen te beschikken en hij deze goederen ook kan verteren zonder verplicht te zijn met de belangen van de verwachter rekening te houden.

¹⁵³ Het kan ook voorkomen dat partijen bij een schenking over de hand met bewaarplicht er juist wel voor kiezen om goederenrechtelijke werking toe te kennen aan de ontbindende voorwaarde. Hiervan is sprake als de schenker de bezwaarde met een zogenoemd 'vervreemdingshandicap' wil opzadelen.

bezwaarde vrijstaat om als eigenaar over de geschonken goederen te beschikken en hij deze goederen ook kan verteren zonder rekening te hoeven houden met de belangen van de verwachter. Deze verschijningsvorm van de tweetrappsschenking wordt hierna besproken.

Zoals gezegd is de schenkingsovereenkomst tussen schenker en bezwaarde onderworpen aan een ontbindende voorwaarde. Het is dan ook het meest wenselijke voor partijen om in de schenkingsovereenkomst te bepalen dat aan de vervulling van de ontbindende voorwaarde slechts verbintenisrechtelijke (obligatoire) werking toekomt. Dit betekent dat de schenkingsovereenkomst tussen schenker en bezwaarde wordt ontbonden bij het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde. De door de bezwaarde van de schenker ontvangen prestatie dient vervolgens (door de erfgenamen van de bezwaarde) ongedaan te worden gemaakt. In overeenstemming met partijbedoelingen is dat bij het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde, levering van de geschonken goederen (door de bezwaarde) aan de verwachter plaatsvindt. Aan de verwachter komt gedurende het bestaan van het recht van de bezwaarde een recht (onder opschortende voorwaarde) op levering toe van de aan de bezwaarde door de schenker geschonken goederen. Dit recht op levering wordt onvoorwaardelijk door het in vervulling gaan van de opschortende voorwaarde. De bezwaarde moet zich dus verbonden hebben (onder opschortende voorwaarde) om (het overschot van) de aan hem door de schenker geschonken goederen aan de verwachter te leveren. Aan te nemen is volgens Vegter en Sonneveldt dat de bezwaarde deze verplichting op zich genomen heeft in het kader van totstandkoming van de schenkingsovereenkomst met de schenker.¹⁵⁴ Schenker heeft in het kader van deze schenkingsovereenkomst van de bezwaarde bedongen dat deze zich jegens de verwachter verplicht tot levering van (het overschot van) de aan hem geschonken goederen.

Sonneveldt en Vegter concluderen dat de gift over de hand van het overschot zich zonder bezwaar laat inpassen in de wettelijke regeling van het derdenbeding (art. 6:253 BW).¹⁵⁵

Art. 6:253, lid 1 BW bepaalt dat een overeenkomst voor een derde het recht scheidt een prestatie van een der partijen te vorderen of op andere wijze jegens een van hen een beroep op de overeenkomst te doen, indien de overeenkomst een beding van die strekking inhoudt en de derde dit beding aanvaardt. Het recht van de verwachter ontstaat derhalve eerst nadat deze het ten behoeve van hem gemaakte beding aanvaardt. Op grond van art. 6:253, lid 2 BW kan het beding door degene die het heeft gemaakt (de schenker) worden herroepen tot de aanvaarding. Herroeping van

¹⁵⁴ F. Sonneveldt en J.B. Vegter, *De gift over de hand, civielrechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956* (I). Civielrechtelijke vormgeving van de gift over de hand, *WPNR* 2006, 6679.

¹⁵⁵ F. Sonneveldt en J.B. Vegter, *De gift over de hand, civielrechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956* (I). Civielrechtelijke vormgeving van de gift over de hand, *WPNR* 2006, 6679.

het beding geschiedt volgens art. 6:253, lid 3 BW door een verklaring van de verwachter gericht tot een van beide andere betrokkenen (bezwaarde of verwachter). Aanvaarding van het beding geschiedt volgens art. 6:253, lid 3 BW door een verklaring (van de verwachter) gericht tot de schenker of de bezwaarde. Krachtens art. 6:253, lid 4 BW geldt indien het beding onherroepelijk en jegens de derde om niet is gemaakt als aanvaard, indien het ter kennis van de derde (de verwachter) is gekomen en door deze niet onverwijld is afgewezen. Verder bepaalt art. 6:254, lid 1 BW dat de derde (de verwachter) als partij bij de overeenkomst geldt, nadat hij het beding heeft aanvaard. Partijen bij de overeenkomst (de schenker en de bezwaarde) beogen aan de verwachter het recht te geven een mogelijk overschot van de bezwaarde te vorderen op het moment dat het recht van de bezwaarde eindigt en de verwachter dan in leven is. Naar de bedoeling van partijen dient gedurende de periode dat het recht van de verwachter voorwaardelijk is, de bezwaarde als de uitsluitend rechthebbende van de geschonken goederen te worden aangemerkt. Aan de verwachter komt gedurende het bestaan van het recht van de bezwaarde een recht (onder opschortende voorwaarde) op levering toe van de aan de bezwaarde door de schenker geschonken goederen. Dit recht op levering wordt onvoorwaardelijk door het in vervulling gaan van de opschortende voorwaarde.

In de literatuur vraagt men zich af of het voor belastingplichtigen nog mogelijk is te voorkomen dat de reeds onder de 'oude' Successiewet 1956 tot stand gekomen onbelaste schenkingen, op basis van de huidige Successiewet 1956 (volledig) belast zullen worden met schenk- of erfbelasting.¹⁵⁶ Met name bij tweetraps-schenkingen doet zich dit in de praktijk voor. De tweetraps-schenking in onderstaand voorbeeld zou onder de 'oude' Successiewet 1956 volledig onbelast blijven.

Op 1 januari 1995 emigreert grootvader naar Spanje. Op 1 januari 2007 doet hij een tweetraps-schenking aan zijn dochter als bezwaarde onder ontbindende voorwaarde en aan zijn kleinzoon als verwachter onder opschortende voorwaarde. Voorwaarde is dat de verwachter in leven is op het moment dat de dochter komt te overlijden. Op 1 januari 2008 remigreert grootvader naar Nederland. Zowel de schenking onder ontbindende voorwaarde aan de dochter als de schenking onder opschortende voorwaarde aan de kleinzoon zijn civielrechtelijk tot stand gekomen op 1 januari 2007. Echter, met ingang van 1 januari 2010 wordt de schenking onder opschortende voorwaarde voor toepassing van de Successiewet geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Deze schenking die onder de 'oude' Successiewet onbelast bleef is per 1 januari 2010 geconverteerd in een potentieel belaste schenking. Indien grootvader in Nederland blijft wonen en hij nog in leven is bij het in vervulling gaan van de voorwaarde, is de kleinzoon in

¹⁵⁶ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

Nederland schenkbelasting verschuldigd op grond van art. 1, lid 9 SW 1956. Indien grootvader reeds is overleden als (fictieve) inwoner van Nederland, is de kleinzoon in Nederland erfbelasting verschuldigd op grond van het bepaalde in art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956.

Volgens Sonneveldt en De Kroon kan er in onderhavig voorbeeld naar gestreefd worden het grootouder-kleinkindtarief te verruilen voor het ouder-kindtarief.¹⁵⁷ Dit kan volgens de auteurs op eenvoudige wijze indien de schenking een zogenoemde 'boerenplaatsje-clausule' bevat. Een zekere clausule houdt in dat de insteller (grootvader) aan de bezwaarde (dochter), de bevoegdheid toekent om te bepalen dat zijn making onvoorwaardelijk wordt. De bevoegdheid van de bezwaarde om bij testament over het onder fideï-commis de residuo nagelatene te beschikken was onderwerp in het *boerenplaatsje*-arrest.¹⁵⁸

In het genoemde arrest was erflaatster gehuwd in algemene gemeenschap van goederen. Door de man werd een registergoed ('het boerenplaatsje') ingebracht. In haar testament benoemde erflaatster haar man als enig erfgenaam. Uit het huwelijk kwamen geen kinderen voort, zodat erflaatster aan de erfstelling een fideï-commis de residuo verbond, met de kinderen (en verdere afstammelingen) van haar broer als verwachters. Aan haar echtgenoot kende zij echter de bevoegdheid toe om bij testament over (haar onverdeeld aandeel in) het boerenplaatsje te beschikken, van welk recht hij gebruik maakte. In geding was de rechtsvraag of de beschikking omtrent het boerenplaatsje rechtsgeldig was getroffen. Deze rechtsvraag werd door de Hoge Raad zowel voor het oude als voor het nieuwe erf- en schenkingsrecht bevestigend beantwoord.

Kortom, de Hoge Raad heeft in het *boerenplaatsje*-arrest¹⁵⁹ uitdrukkelijk bevestigd dat de insteller een dergelijke bevoegdheid aan de bezwaarde mag verlenen. Dit kan bijvoorbeeld door de bezwaarde de bevoegdheid te verlenen bij uiterste wil over (een deel van) de bezwaarde goederen te beschikken. Blokland en Stollenwerck merken het volgende op: "Het boerenplaatsje-arrest maakt duidelijk dat de insteller, met het behoud van het fiscale voordeel van het fideï-commis, aan de bezwaarde de vrijheid kan geven om naar bevind te handelen en de verwachter die aan de drugs raakt of zich met de zoveelste totaal foute playboy encanailleert buiten spel te zetten door testamentair over het fideïcommissair vermogen te beschikken."¹⁶⁰ Voorts biedt het genoemde

¹⁵⁷ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹⁵⁸ HR: 16 januari 2004, NJ 2004, 487.

¹⁵⁹ HR: 16 januari 2004, NJ 2004, 487.

¹⁶⁰ P. Blokland en A.H.N. Stollenwerck, De uiterste wil van de bezwaarde en het overschot (II, slot), *WPNR* 2004/6575.

arrest¹⁶¹ volgens Blokland en Stollenwerck de ruimte, dat de bezwaarde niet alleen testamentair over het fidei-commissair vermogen kan beschikken, maar het bezwaar ook kan beëindigen door een tot de verwachter gerichte verklaring.¹⁶² Dit blijkt volgens de auteurs uit het feit dat de Hoge Raad aan het slot van overweging 3.6 van het arrest de bezwaarde ruime mogelijkheden toekent om (ook potestatieve) voorwaarden aan het fidei-commis te verbinden.

Stollenwerck betoogt dat aan de bezwaarde de bevoegdheid kan worden verleend van de tweetrapsmaking een eentrapsmaking te maken.¹⁶³ De 'tweede trap' (verwachters) kan men derhalve onder bepaalde omstandigheden geheel laten vervallen.

Het is in het hiervoor geschetste voorbeeld dan ook mogelijk dat de bezwaarde (dochter), testamentair over het fidei-commissair vermogen kan beschikken (mits de schenkingsakte een 'boerenplaatsje-clausule' bevat). Vervolgens zal het vermogen krachtens erfrecht overgaan op de 'verwachter' (kleinzoon). Op deze verkrijging is het ouder-kindtarief van toepassing. Mijns inziens valt niet zonder meer uit het arrest af te leiden dat de bezwaarde het bezwaar ook kan beëindigen middels een tot de verwachter (kleinzoon) gerichte verklaring.

Veelal is in de overeenkomst van een tweetraps-schenking een bepaling opgenomen, welke de bezwaarde de mogelijkheid biedt om schenkingen te verrichten uit het voorwaardelijke vermogen aan de verwachters. Op dergelijke schenkingen is dan het ouder-kindtarief van toepassing in plaats van het grootouder-kleinkindtarief, hetgeen een voordeel oplevert. Indien de bezwaarde de macht over het vermogen tijdens zijn leven niet wenst prijs te geven, kan de schenking terzake des doods (art. 7:177 BW) uitkomst bieden (met inachtneming van de geldende vormvoorschriften).¹⁶⁴

Sonneveldt en De kroon beweren dat de schenking aan de verwachters herroepelijk kan worden gedaan, indien het denkbaar is dat de bezwaarde zelf zich ooit buiten het bereik van de SW 1956 zal bevinden. Indien de bezwaarde na het verrichten van een herroepelijke schenking aan de verwachters, zelf naar het buitenland verhuist, dan zou na het verstrijken van de tienjaarstermijn de schenking aan de verwachters kunnen worden herroepen en in een latere fase een (onbelaste)

¹⁶¹ HR: 16 januari 2004, NJ 2004, 487.

¹⁶² P. Blokland en A.H.N. Stollenwerck, De uiterste wil van de bezwaarde en het overschot (II, slot), *WPNR* 2004/6575.

¹⁶³ A.H.N. Stollenwerck, Over het graf heen: fidei-commissaire making of tweetrapsmaking, *FTV* 2007/08.

¹⁶⁴ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

schenking kunnen doen.¹⁶⁵ Mijns inziens worden doel en strekking van art. 53 SW 1956 op deze wijze gefrustreerd. De schenking wordt dan immers louter op grond van fiscale redenen door de schenker herroepen. Volgens de staatssecretaris zal de inspecteur in een dergelijk geval de vermindering beperken, dan wel, als dit eerst later aan het licht komt, een navorderingsaanslag opleggen.¹⁶⁶

Gezien het feit dat de boerenplaatsje-clausule of de schenkingsmogelijkheid voor de bezwaarde een tariefsvoordeel voor belastingplichtige oplevert, rijst de vraag in de literatuur of een dergelijke clausule/mogelijkheid ook achteraf kan worden toegevoegd.¹⁶⁷ Het toevoegen van de boerenplaatsje-clausule of de schenkingsmogelijkheid is een wijziging van de tweetrapsschenking, waarbij insteller, bezwaarde en verwachter een rol spelen.

Volgens Sonneveldt en De Kroon lijkt dit civielrechtelijk mogelijk.¹⁶⁸ De auteurs stellen zich op het standpunt dat bij de wijziging van de tweetrapsschenking, de verwachter tijdens het leven van de bezwaarde onder opschortende voorwaarde afstand doet van zijn recht. De opschortende voorwaarde houdt in dat de bezwaarde gebruikmaakt van de toegevoegde boerenplaatsje-clausule of schenkingsmogelijkheid. Het betreft vanuit de verwachter bezien een afstand om baat, daar deze door de formulering van beide clausules zijn uiteindelijke kans op het voorwaardelijk vermogen niet verliest. Hij zal dat vermogen slechts op andere wijze verkrijgen, te weten ofwel via het testament van de bezwaarde ofwel via een schenking van de bezwaarde. Art. 30, lid 3 SW 1956 zou in die benadering strikt genomen van toepassing kunnen zijn op het toevoegen van de boerenplaatsje-clausule. Genoemd artikellid is volgens de auteurs niet van toepassing op het toevoegen van de schenkingsmogelijkheid, daar in dat geval de verwachter de goederen verkrijgt krachtens schenking door de bezwaarde en niet uit de nalatenschap van de bezwaarde, hetgeen het artikellid voor toepassing eist.¹⁶⁹

Een nadere civielrechtelijke beschouwing laten Sonneveldt en De Kroon in hun artikel achterwege. De enkele opmerking van de auteurs dat het civielrechtelijk 'mogelijk lijkt', vormt aanleiding voor nader onderzoek.

¹⁶⁵ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹⁶⁶ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 107.

¹⁶⁷ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹⁶⁸ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

¹⁶⁹ F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

Het is de vraag of een boerenplaatsje-clausule (of de mogelijkheid tot het doen van schenkingen door de bezwaarde) kan worden toegevoegd als bezwaarde en verwachter reeds hebben aanvaard. Mijns inziens dient deze vraag ontkennend te worden beantwoord. Op grond van art. 7:175, lid 2 BW, geldt het tot de bezwaarde gerichte schenkingsaanbod als aangenomen wanneer bezwaarde, na ervan kennis te hebben genomen het niet onverwijld heeft afgewezen. Een dergelijke regel ten aanzien van de verwachter is neergelegd art. 6:253, lid 4 BW. Heeft de bezwaarde/verwachter het aanbod aanvaard, dan is de overeenkomst op dat moment tot stand gekomen. Uit art. 6:219, lid 2 BW volgt dat herroeping van een overeenkomst slechts kan geschieden, zolang het aanbod niet is aanvaard en evenmin een mededeling, houdende de aanvaarding is verzonden. Gezien de gelaagde structuur van het BW, geldt dit artikel in beginsel ook voor de schenkingstitel. Op grond van art. 6:253, lid 2 BW kan het derdenbeding door degene die het heeft gemaakt (de schenker) worden herroepen tot de aanvaarding.

Indien partijen reeds hebben aanvaard, en de overeenkomst tot stand is gekomen kan enkel nog bij de rechter een beroep worden gedaan op art. 6:258 BW (onvoorziene omstandigheden) om de overeenkomst te wijzigen/ (gedeeltelijk) te ontbinden. Art. 6:258 BW maakt het mogelijk dat de rechter in verband met het intreden van onvoorziene omstandigheden in de rechtsgevolgen van een overeenkomst ingrijpt (bijvoorbeeld door de overeenkomst te ontbinden). Art. 6:258, lid 1 BW bepaalt dat er sprake moet zijn van 'onvoorziene omstandigheden' welke van dien aard zijn dat de wederpartij naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten. Het gaat om omstandigheden die na het sluiten van de overeenkomst wijzigen en waarin partijen bij het sluiten van de overeenkomst niet hebben voorzien. Het is de vraag of de herziening van de Successiewet 1956 aanleiding kan geven voor toepassing van het voornoemde artikel. Volgens de Minister van Justitie zal een wijziging van het fiscale regime slechts in uitzonderlijke gevallen kunnen leiden tot een geslaagd beroep op de onvoorziene omstandigheden in de zin van art. 6:258 BW.¹⁷⁰ Een beroep op art. 6:258 BW is mijns inziens geen vangnet voor het ontbreken van overgangsrecht. Het is uiteindelijk aan de rechter om per geval op grond van de bijzondere omstandigheden van het geval te beoordelen of een partij een beroep op dit artikel toekomt.

¹⁷⁰ *Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 89, p. 1, V-N 2010/37.26.*

3.5 De schenking onder ontbindende voorwaarde

3.5.1 De regeling tot 1-1-2010

De verkrijging door een schenking onder ontbindende voorwaarde is volgens de hoofdregel van art. 1, lid 1, sub 3 SW 1956 (oud) belast met schenkingsrecht. De verkrijging vindt evenals bij de schenking onder opschortende voorwaarde (tot 1-1-2010) direct plaats, op het moment van aangaan van de schenkingsovereenkomst.

In tegenstelling tot bij de schenking onder opschortende voorwaarde, wordt met de ontbindende voorwaarde (herroeping) voor de heffing van schenkingsrecht in eerste instantie geen rekening gehouden.¹⁷¹ Volgens de Hoge Raad dient de schenking voor de heffing van het recht van schenking te worden beschouwd als een onvoorwaardelijke schenking, zolang de voorwaarde niet is vervuld. De aan een schenking verbonden ontbindende voorwaarde heeft volgens de Hoge Raad voor de heffing van het schenkingsrecht geen waardedrukkend effect en dient bij het bepalen van het verschuldigde schenkingsrecht buiten beschouwing te worden gelaten.

Ook de herroepelijke schenking dient civielrechtelijk te worden aangemerkt als een schenking onder een ontbindende voorwaarde.¹⁷² De 'oude' Successiewet voorzag niet in een specifieke regeling voor herroepelijke schenkingen. Voor de fiscale behandeling moest derhalve worden aangeknoopt bij de algemene regeling voor schenkingen onder ontbindende voorwaarde van art. 53 SW 1956.

Op grond van art. 53, lid 1 SW 1956 (oud) werd het eerder geheven schenkingsrecht wanneer de ontbindende voorwaarde werd vervuld volledig gerestitueerd. Bij een dergelijke vermindering van de aanslag werd op grond van art. 28, lid 4 Inv. 1990 invorderingsrente vergoed.¹⁷³ De waarde van het geschonkene bij vervulling van de ontbindende voorwaarde was niet van belang.¹⁷⁴ Hoewel art. 53, lid 1 SW 1956 bepaalt dat een vermindering van de aanslag wordt verleend indien en voorzover ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde zich een wijziging voordoet in de persoon van de verkrijger,¹⁷⁵ is op deze hoofdregel expliciet een uitzondering gemaakt voor de tweetrapsschenking (verkrijging onder de ontbindende voorwaarde van overlijden waarbij zich een opschortende

¹⁷¹ HR: 23 maart 1966, nr. 15 555, *BNB* 1966/149.

¹⁷² Zie hoofdstuk 2.6.

¹⁷³ Dit geldt onder de gewijzigde Successiewet 1956 nog steeds.

¹⁷⁴ HR 12 januari 1977, nr. 18 135, *BNB* 1977/51.

¹⁷⁵ Dit geldt derhalve ook voor de opschortende voorwaarde.

voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit), waardoor het al geheven recht niet zal worden herzien.

Zoals blijkt uit hoofdstuk 2.6.1 is bij een herroepelijke schenking sprake van een potestatieve voorwaarde. Men spreekt van een zuivere potestatieve voorwaarde, indien de vervulling van de voorwaarde louter afhangt van de wil van de schenker (het herroepingsrecht is ongeclausuleerd geformuleerd). Volgens Houwer en Bruggink is het verdedigbaar om te stellen dat een zuiver potestatief herroepingsrecht een waardedrukkend effect heeft, en als zodanig aan dit recht (als zelfstandig heffingsobject) een waarde kan, en moet worden toegekend.¹⁷⁶ Het arrest¹⁷⁷ waarin de Hoge Raad oordeelde dat de schenking onder ontbindende voorwaarde dient te worden beschouwd als een onvoorwaardelijke schenking, zolang de voorwaarde niet is vervuld, zag immers niet op de situatie waar sprake was van een potestatieve voorwaarde (het zich voordoen van de voorwaarde lag geheel buiten de invloedssfeer van partijen).

Volgens Houwer en Bruggink dient men zich gezien het voorgaande de vraag te stellen of het wel gewenst is dat art. 53 SW 1956 (oud) van toepassing is op de zuiver potestatieve herroepelijke schenking, of dat dit artikel ten aanzien van de herroepelijke schenking dient te worden herzien respectievelijk uigesloten.

Indien we Houwer en Bruggink volgen in hun standpunt¹⁷⁸ dat een zuiver potestatief herroepingsrecht een waardedrukkend effect heeft op de schenking (en hieraan als zelfstandig heffingsobject een waarde moet worden toegekend), rijst de vraag op welke wijze men dit herroepingsrecht gaat waarderen. Welke waarde kan men immers toekennen aan een verkregen goed, dat op ieder moment (geheel afhankelijk van de wil van de schenker) terug kan vallen in het vermogen van de schenker. Mijns inziens is de waardering van dit recht een onmogelijke opgave.

Zoals gezegd kent art. 3:38, lid 2 BW geen terugwerkende kracht toe aan de vervulling van de ontbindende voorwaarde (herroeping), waardoor de eventueel genoten vruchten niet hoeven te worden teruggeleverd/vergoed. Met het genot dat de begiftigde over het geschonkene heeft gehad werd geen rekening gehouden. Het in eerste instantie verschuldigde schenkingsrecht werd immers

¹⁷⁶ F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader bezien, *WFR* 2009/177.

¹⁷⁷ HR: 23 maart 1966, nr. 15 555, *BNB* 1966/149.

¹⁷⁸ F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader bezien, *WFR* 2009/177.

volledig gerestitueerd.¹⁷⁹ Dit biedt volgens de staatssecretaris onbedoelde mogelijkheden tot besparing van schenkingsrecht.¹⁸⁰

‘Op grond van de huidige wet wordt het betaalde schenkingsrecht volledig teruggegeven als de schenking wordt ontbonden. Dat biedt onbedoelde mogelijkheden tot besparing van schenkingsrecht. In de literatuur wordt hier ook op gewezen.’

Als voorbeeld noemt de staatssecretaris het schenken van aandelen vlak voor de dividenduitkering; nadat het dividend is uitgekeerd, vraagt de schenker de aandelen weer terug. Het ter zake van de herroepelijke schenking betaalde schenkingsrecht wordt door de Belastingdienst gerestitueerd. Het dividend is dan de facto vrij van schenkingsrecht geschonken. In onderhavige situatie dient men zich echter af te vragen of de schenker wel de intentie heeft gehad om de aandelen te schenken, of dat eigenlijk sprake is geweest van een schenking van dividend, waardoor (alsnog) een aanslag schenkingsrecht zou kunnen worden opgelegd.

Peters van Neijenhof noemt als voorbeeld het herroepen van een schenking wanneer het herroepelijk geschonkene (sterk) in waarde was gedaald.¹⁸¹ Het in eerste instantie geheven schenkingsrecht werd volledig gerestitueerd en vervolgens kon de schenking opnieuw worden gedaan. Alleen nu tegen een lagere waarde, waardoor uiteindelijk minder schenkingsrecht verschuldigd was. Men dient zich af te vragen of in deze situatie de schenker wel daadwerkelijk de wens had de schenking te herroepen, wanneer vervolgens (nagenoeg) hetzelfde weer wordt geschonken. De herroeping zou (fiscaal) kunnen worden genegeerd, waardoor het in eerste instantie verschuldigde schenkingsrecht niet wordt gerestitueerd en er ter zake van de nieuwe schenking ook niet opnieuw schenkingsrecht zou zijn verschuldigd.

3.5.2 De huidige regeling

Ook onder de huidige regeling komt de schenking onder ontbindende voorwaarde/ herroepelijke schenking zowel fiscaal als civielrechtelijk direct tot stand bij het sluiten van de overeenkomst.¹⁸² Er wordt in eerste instantie geen rekening gehouden met de ontbindende voorwaarde/ herroeping. Op grond van art. 53, lid 1 SW 1956 wordt ook onder de nieuwe regeling vermindering van de aanslag

¹⁷⁹ T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839.

¹⁸⁰ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3 p. 18.

¹⁸¹ T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839.

¹⁸² HR: 23 maart 1966, nr. 15 555, *BNB* 1966/149.

verleend, indien en voorzover ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde,¹⁸³ wijziging wordt gebracht in de persoon van de verkrijger of in het verkregene.¹⁸⁴

Met ingang van 1 januari 2010 is onder art. 53, lid 2 SW 1956 een gehele nieuwe bepaling opgenomen. Op grond van deze bepaling wordt de eerder verschuldigde schenkbelasting niet volledig gerestitueerd, maar wordt rekening gehouden met de voordelen die tijdens de bezitsperiode bij de begiftigde zijn opgekomen. Het nieuwe art. 53, lid 2 SW 1956 luidt als volgt:

‘Het bedrag van de vermindering, bedoeld in het eerste lid, wordt verlaagd, maar niet verder dan tot nihil, met het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn geweest indien dat was berekend over het voordeel dat tijdens de bezitsperiode is genoten.’

Deze algemene formulering van art. 53, lid 2 SW 1956 brengt met zich dat elke vermindering die voortvloeit uit art. 53, lid 1 SW 1956, wordt verlaagd volgens het bepaalde in art. 53, lid 2 SW 1956. De schenkbelasting die verschuldigd zou zijn geweest wanneer de voordelen zouden zijn geschonken, komt krachtens deze bepaling in mindering op de terug te ontvangen schenkbelasting. De teruggaaf op grond van art. 53, lid 1 SW 1956, na toepassing van art. 53, lid 2 SW 1956, waarom bij aangifte moet worden verzocht binnen acht maanden na het voorval (art. 53, lid 6 SW 1956), betreft dan het deel van de belasting dat per saldo achteraf gezien te veel van iemand is geheven.¹⁸⁵ Deze teruggaaf wordt net als onder ‘oude’ Successiewet op grond van art. 28, lid 4 Inv. 1990 vermeerderd met invorderingsrente. Art. 53, lid 3 SW 1956 bepaalt dat het onder art. 53, lid 2 SW 1956 genoten voordeel het bedrag van de waarde van het daadwerkelijk genoten voordeel is, over het verkregene gedurende de bezitsperiode, dan wel, indien het verkregene een vruchtgebruik is, de waarde van dat vruchtgebruik over de bezitsperiode.

In tegenstelling tot de regeling in het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel,¹⁸⁶ wordt alleen met de daadwerkelijk genoten voordelen bij de restitutie van de eerder geheven schenkbelasting rekening gehouden.¹⁸⁷ Indien men zoals in het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel zou uitgaan van een fictief genoten voordeel (dat minimaal zou worden gesteld op het vruchtgebruik gedurende de

¹⁸³ Dit geldt zowel voor de opschortende- als de ontbindende voorwaarde.

¹⁸⁴ Ook onder de huidige regeling is op deze hoofdregel expliciet een uitzondering gemaakt voor de tweetrappsschenking, waardoor het al geheven recht niet zal worden herzien.

¹⁸⁵ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 4.4.2.A.

¹⁸⁶ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 2, p. 14.

¹⁸⁷ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 106.

bezitsperiode), zou dit immers tot onredelijke situaties kunnen leiden en zou de regeling haar doel voorbijschieten.¹⁸⁸ Hierbij kan men bijvoorbeeld denken aan de situatie dat partijen zijn overeengekomen dat de genoten vruchten ook moeten worden teruggeleverd c.q. moeten worden vergoed. De begiftigde heeft dan geen enkel voordeel genoten. Toch wordt het voordeel dan (fictief) gesteld op het vruchtgebruik gedurende de bezitsperiode.

Over hoe de schenkbelasting over de jaarlijks genoten voordelen moet worden berekend, merkt de staatssecretaris het volgende op.¹⁸⁹

‘Omwille van de uitvoerbaarheid wordt bij de toepassing van het tweede lid van art. 53 het genoten voordeel in één keer geacht te zijn geschonken. Indien een schenking bijvoorbeeld na 4 jaar wordt herroepen, dan wordt de teruggave schenkbelasting berekend over de oorspronkelijke gift minus het totaal van de in die vier jaar daadwerkelijk genoten voordelen. Hierbij worden de tarieven en de vrijstelling die golden voor het jaar van de schenking toegepast.’

Het voorgaande wordt door de staatssecretaris verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld.¹⁹⁰

‘In jaar 1 worden aanmerkelijkbelang aandelen met een waarde van 1.000 door de vader aan zijn zoon geschonken. Hierover is (stel) 95 aan schenkbelasting verschuldigd. In de jaren 2 en 3 wordt 200 en 100 aan dividend uitgekeerd. Bij het herroepen van deze schenking in jaar 4 moet de begiftigde de aandelen, die dan bijvoorbeeld een waarde van 1.200 hebben aan de vader (terug) overdragen. Het bedrag waarover op verzoek vermindering wordt verleend is het bedrag van de schenking verlaagd met de daadwerkelijk genoten voordelen. Het daadwerkelijk genoten voordeel over de geschonken aandelen bedraagt 300. Voor de berekening van de verlaging van de vermindering wordt ervan uitgegaan dat in jaar 1 een schenking ter waarde van 300 heeft plaatsgevonden. In jaar 1 zou hierover (stel) 29,5 aan schenkbelasting verschuldigd zijn. De vermindering die dan wordt verleend bedraagt 95 minus 29,5 is 65,5.’

Met de nieuwe regeling wil de staatssecretaris zo weinig mogelijk verschil laten ontstaan tussen de situatie waarin voordelen direct worden geschonken en de situatie waarin voordelen door een herroepen schenking worden genoten.¹⁹¹ Mijns inzien wordt met deze nieuwe regeling in bepaalde

¹⁸⁸ Zie T.N. Peters van Neijenhof, De voorgestelde wijziging van artikel 53 SW 1956 en de gevolgen voor de herroepelijke schenking en overlevingsclausules, *WFR* 2009/738.

¹⁸⁹ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 107.

¹⁹⁰ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 107.

¹⁹¹ *Kamerstukken II 2008-2009*, 31 930, nr. 9, p. 107.

situaties juist het tegenovergestelde bereikt. Nu op grond van art. 53, lid 2 SW 1956 het genoten voordeel geacht wordt in één keer te zijn geschonken (in het jaar van de schenking), kan dit onredelijke gevolgen hebben voor de begiftigde. Dit kan worden toegelicht aan de hand van een rekenvoorbeeld.

In jaar 1 wordt een onroerende zaak met een waarde van € 1.000.000 door de vader aan zijn zoon geschonken. Bij de schenking heeft vader zich het recht tot herroeping voorbehouden, enkel voor het geval wanneer hij zelf in een financiële noodsituatie terecht komt. Over de schenking is de zoon € 187.200 aan schenkbelasting verschuldigd. Over de jaren 2 t/m 6 ontvangt de zoon jaarlijks € 100.000 aan huur. Jaar 7 was een problematisch jaar voor vader die zijn gehele kapitaal in aandelen heeft belegd. Uit pure financiële noodzaak wordt de schenking herroepen. Bij het herroepen van deze schenking in jaar 7 moet de zoon de onroerende zaak, die dan bijvoorbeeld een waarde heeft van € 1.2000.000 aan de vader (terug) overdragen. Het bedrag waarover op verzoek vermindering wordt verleend is het bedrag van de schenking verlaagd met de daadwerkelijk genoten voordelen. Het daadwerkelijk genoten voordeel bedraagt € 500.000 (de ontvangen huur). Voor de berekening van de verlaging van de vermindering wordt ervan uitgegaan dat in jaar 1 een schenking ter waarde van € 500.000 heeft plaatsgevonden. In jaar 1 zou hierover € 87.200 aan schenkbelasting verschuldigd zijn. De vermindering die dan wordt verleend bedraagt € 187.200 minus € 87.200 is € 100.000. Indien vader zijn zoon jaarlijks het bedrag aan huur zou hebben geschonken bedroeg de in totaal verschuldigde schenkbelasting € 47.500 in plaats van € 87.200!

Indien het voordeel als bedoeld in art. 53, lid 2 SW 1956 niet in één keer geacht wordt te zijn genoten (in het jaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden), maar in het daadwerkelijke jaar waarin het opkomt, zou dit mijns inziens tot een meer rechtvaardige einduitkomst leiden. Dit houdt in dat gedurende de bezitsperiode voor elk jaar het genoten voordeel afzonderlijk dient te worden vastgesteld. Dit voordeel wordt in het desbetreffende jaar als schenking aangemerkt. Hierbij worden dan de tarieven en vrijstellingen die in dat jaar golden toegepast. Het te restitueren bedrag aan eerder geheven schenkbelasting o.g.v. art. 53, lid 1 SW 1956 wordt dan verminderd met de totale verschuldigde schenkbelasting over alle jaren waarin de voordelen zijn genoten. Een dergelijke benadering is naar mijn mening zowel uitvoerbaar als rechtvaardig. Het nadeel aan deze benaderingswijze is, dat hier ook rekening dient te worden gehouden met (alle) andere schenkingen aan de begiftigde, die gedurende de bezitsperiode hebben plaatsgevonden. Naar mijn mening zijn

deze gegevens op eenvoudige wijze te raadplegen bij de Belastingdienst en weegt dit nadeel (van administratieve aard) niet op tegen een rechtvaardigere einduitkomst.

In het hiervoor uitgewerkte voorbeeld is duidelijk welke vruchten (de huuropbrengsten) aan het teruggekeerde vermogensbestanddeel (de onroerende zaak) moeten worden toegerekend. Zoals Verstraaten en Van Vijfeijken terecht opmerken, is het in de praktijk lang niet altijd even duidelijk welke vruchten zijn toe te rekenen aan het teruggekeerde vermogensbestanddeel.¹⁹² Verstraaten en Van Vijfeijken nemen het rendement op een geldbedrag gedurende de bezitsperiode als voorbeeld, hetgeen mijns inziens nog enigszins eenvoudig te bepalen is. Dat er in de praktijk situaties zijn waarin het daadwerkelijk genoten voordeel (veel) lastiger is te bepalen, blijkt onder meer uit het volgende voorbeeld.

Vader schenkt aan zijn zoon in jaar 1 een Aston Martin ter waarde van € 100.000 onder de ontbindende voorwaarde dat de zoon niet vóór zijn achtentwintigste verjaardag de masteropleiding Fiscaal Recht succesvol heeft afgerond. Over de schenking is de zoon € 9.500 aan schenkbelasting verschuldigd. De zoon gebruikt de dure auto enkel 's zomers om er op zondagen mee rond te toeren door het Zuid-Limburgse heuvellandschap. In jaar 4 heeft zoonlief op zijn achtentwintigste verjaardag de masteropleiding helaas nog niet afgerond. De zoon dient de Aston die dan nog steeds een waarde heeft van € 100.000 (terug) over te dragen aan vader. Op grond van art. 53 SW 1956 komt de zoon in beginsel in aanmerking voor een teruggaaf over de € 100.000. Art. 53, lid 2 SW 1956 bepaalt echter dat de vermindering wordt verlaagd met het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn geweest indien dat was berekend over het voordeel dat tijdens de bezitsperiode is genoten, i.c. het gebruik/genot van de Aston Martin.

Het is de vraag op welk bedrag het genoten voordeel gedurende de bezitsperiode kan worden vastgesteld. Art. 53, lid 3 SW 1956 bepaalt dat het genoten voordeel het bedrag van de waarde van het daadwerkelijk genoten voordeel is (aangezien het hier niet om een vruchtgebruik gaat). Is er in onderhavige situatie überhaupt wel sprake van een voordeel? De zoon heeft de dure auto gezien het Nederlandse weer, slechts vier zondagen (in 3 jaar tijd) gebruikt. De overige dagen van de bezitsperiode nam de luxe bolide enkel zijn garage in beslag. Mijns inziens is het standpunt in onderhavige situatie verdedigbaar dat het genoten voordeel op nihil kan worden gesteld.

¹⁹² R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 4.4.2.A.a.

Hoe men in de praktijk om zal gaan met dergelijke situaties moet nog blijken. Mede gelet op het doel van de wetswijziging (voorkoming besparing van schenkingsrecht door herroeping van de schenking zonder teruglevering/vergoeding van de genoten vruchten), lijkt het mij niet dat hier in de praktijk problemen zullen ontstaan. Art. 53, lid 2 SW 1956 biedt de inspecteur enkel de mogelijkheid in te grijpen indien het overduidelijk is dat doel en strekking van art. 53 SW 1956 worden gefrustreerd.

Daarnaast kan worden opgemerkt dat de nieuwe regeling niet elke 'onbedoelde' vorm van belastingbesparing bestrijdt. Zo blijft het in theorie mogelijk om misbruik van het regime van de herroepelijke schenking te maken wanneer het geschonkene in waarde is gedaald. Ook hier volgt een voorbeeld.

In jaar 1 worden aanmerkelijkbelang aandelen met een waarde van € 10.000 door de vader aan zijn zoon geschonken. Hierover is € 500 aan schenkbelasting verschuldigd. Er wordt geen dividend uitgekeerd in de daaropvolgende jaren. Bij het herroepen van deze schenking in jaar 4 moet de begiftigde de aandelen, die dan bijvoorbeeld een waarde van € 1.000 hebben aan de vader (terug) overdragen. De volledige eerder betaalde schenkbelasting (€ 500) wordt gerestitueerd (er zijn immers geen voordelen genoten). Indien vader vervolgens in jaar 5 de aandelen opnieuw schenkt (tegen een lagere waarde in het economische verkeer), is uiteindelijk minder schenkbelasting verschuldigd.

Het voorgaande is bezwaarlijk aangezien de schenkbelasting een tijdstipbelasting is. Heffing vindt plaats op het tijdstip dat de schenking plaatsvindt. Dit moment is doorslaggevend voor de bepaling van de omvang van de belastingschuld. Met een waardedaling van het geschonkene nadien dient geen rekening te worden gehouden. Ook de staatssecretaris onderkent deze mogelijkheid tot belastingbesparing. Hij merkt in dit kader op dat doel en strekking van art. 53 SW 1956 worden gefrustreerd indien een schenking louter op grond van fiscale redenen door de schenker wordt herroepen. Volgens de staatssecretaris zal de inspecteur in een dergelijk geval de vermindering beperken, dan wel, als dit eerst later aan het licht komt, een navorderingsaanslag opleggen. Mocht dit soort van misbruik zich veelvuldig voordoen, dan zal hij bezien of het wenselijk is om art. 53 SW 1956 aan te scherpen.¹⁹³

Ook onder het gewijzigde art. 53 SW 1956 blijft het mijns inziens nog steeds mogelijk voor een belastingplichtige om belasting te besparen door de schenking bij een waardedaling te herroepen (en

¹⁹³ Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 107.

vervolgens opnieuw te schenken). Indien de schenker enige tijd laat verstrijken tussen de herroeping en de nieuwe schenking, zal het voor de inspecteur niet eenvoudig zijn aan te tonen dat doel en strekking van art. 53 SW 1956 worden gefrustreerd.

In tegenstelling tot schenkingen onder opschortende voorwaarde, voorziet de staatssecretaris ten aanzien van schenkingen onder ontbindende voorwaarde wel in overgangsrecht. De nieuwe regels van art. 53 SW 1956 zijn niet van toepassing op reeds verrichte schenkingen. Dit betekent dat wanneer een schenking onder ontbindende voorwaarde vóór 1 januari 2010 is verricht, maar de ontbindende voorwaarde na 1 januari 2010 in vervulling gaat, het gehele eerder gegeven schenkingsrecht wordt gerestitueerd.

3.6 De schenking onder tijdsbepaling

Zoals gezegd dient men een schenking onder tijdsbepaling te onderscheiden van een schenking onder voorwaarde. In tegenstelling tot de voorwaarde is een tijdsbepaling een toekomstige zekere gebeurtenis. Het moment van intreden van de gebeurtenis hoeft hierbij overigens niet vast te staan. Een voorbeeld van een tijdsbepaling is 'bij overlijden'.

Net als de voorwaarde kan ook de tijdsbepaling opschortend dan wel ontbindend zijn, afhankelijk van de gevolgen die aan het tijdsverloop zijn verbonden.

3.6.1 De schenking onder opschortende tijdsbepaling

Bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling wordt de volledige werking van de verbintenis opgeschort tot het bepaalde tijdstip is aangebroken.¹⁹⁴

Bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling komt de overeenkomst nu tot stand, maar wordt de uitvoering opgeschort.¹⁹⁵ Schenkbelasting moet worden betaald ten tijde van de schenking over de waarde die wordt vastgesteld, met inachtneming van het feit dat deze pas ten tijde van het plaatsvinden van het voorval van de schenker wordt ontvangen.¹⁹⁶ De waardering van dit recht geschiedt derhalve met inachtneming van de opschortende tijdsbepaling.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-I* 2008, nr. 241.

¹⁹⁵ Van Vijfeijken 2010 (T&C Erfrecht), art. 1 SW 1956, aant. 8.

¹⁹⁶ A.P.M. van Rijn, Fiscale aspecten van schenkingen en giften, FTV 2002/12.

¹⁹⁷ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 2.1.1.C.

Zoals gezegd volgt uit art 21, lid 1 SW 1956 dat het verkregene in aanmerking dient te worden genomen voor de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging. Bij de waardebepaling kan rekening worden gehouden met het feit dat het vermogensbestanddeel pas na verloop van tijd aan de verkrijger ter beschikking wordt gesteld.¹⁹⁸ Het vermogensbestanddeel kan dan in de heffing worden betrokken tegen de contante waarde. Volgens de Hoge Raad dient immers rekening te worden gehouden met alle gebleken feiten en omstandigheden welke voor de vaststelling van de waarde op dat tijdstip van belang zijn.¹⁹⁹

Indien de tijdsbepaling een vast tijdstip is (bijvoorbeeld over vijf jaar), levert de waardering niet al te veel problemen op.²⁰⁰ Dit kan verduidelijkt worden aan de hand van het volgende voorbeeld.

Vader schenkt aan zijn zoon een geldsom ad. € 10.000 onder de opschortende tijdsbepaling van vijf jaar. Het uit de verbintenis voortvloeiende recht wordt onmiddellijk (bij totstandkoming van de overeenkomst) in aanmerking genomen tegen de contante waarde. Het bedrag ad. € 10.000 wordt over vijf jaar contant gemaakt: € 10.000 / (1 + 0,04)⁵ de contante waarde bedraagt dan € 8.219.²⁰¹

Staat het moment van intreden van de gebeurtenis niet vast (indien bijvoorbeeld wordt geschonken bij het einde van de dienstbetrekking), dan wordt de waardering een stuk onzekerder. Dat de dienstbetrekking ooit zal eindigen staat vast, echter het tijdstip waarop dit zal gebeuren is onzeker. Bij een dergelijke tijdsbepaling is het dan ook een onmogelijke opgave om de contante waarde van het vermogensbestanddeel te berekenen.

Dit waarderingsprobleem zou zijn opgelost indien de schenking onder opschortende tijdsbepaling krachtens de Successiewet 1956 geacht zou worden tot stand te zijn gekomen op het moment dat de gebeurtenis plaatsvindt. Bij de waardering van het vermogensbestanddeel hoeft dan niet langer rekening te worden gehouden met het feit dat de schenking pas ten tijde van het plaatsvinden van het voorval van de schenker wordt ontvangen. Het heffingsmoment (de waardering) en het verkrijgingsmoment vallen samen, hetgeen overigens ook beter aansluit bij de economische werkelijkheid.

¹⁹⁸ Van Vijfeijken 2010 (T&C Erfrecht), art. 21 SW 1956, aant. 1.

¹⁹⁹ HR: 16 februari 1974, nr. 17 234, BNB 1975/26.

²⁰⁰ R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010, par. 2.1.1.C.

²⁰¹ Uitgaande van een rentevoet van 4%.

Een vergelijkbare fictie is reeds onder art. 1, lid 9 SW 1956 opgenomen voor schenkingen onder opschortende voorwaarde. Uit hoofdstuk 3.4.5 blijkt dat door een dergelijke fictiebepaling dubbele heffing kan ontstaan indien een ander land voor de heffing van schenkbelasting aansluit bij het civielrechtelijke moment waarop de schenking tot stand komt (het moment waarop de overeenkomst wordt gesloten), en Nederland aansluit bij het (latere) moment van in vervulling gaan van de voorwaarde. Indien men een soortgelijke fictiebepaling in het leven roept voor schenkingen onder opschortende tijdsbepaling kan ook hier dubbele heffing ontstaan. Zoals gezegd voorziet Nederland niet in alle situaties in een regeling ter voorkoming van dubbele schenkbelasting. Een aanvullende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, zoals omschreven in hoofdstuk 3.4.5, kan hier uitkomst bieden.

3.6.2 De schuldigerkenning uit vrijgevigheid

Een voorbeeld van een schenking onder opschortende tijdsbepaling is de schuldigerkenning uit vrijgevigheid (ook wel 'papieren schenking' genoemd). De schuldigerkenning uit vrijgevigheid is een manier om 'pijnloos' te schenken. De schenker hoeft immers geen geld of bezittingen af te staan. Het doel van deze constructie is het besparen van erfbelasting. Tijdens het leven wordt door de schenkingen de omvang van de te zijner tijd openvallende nalatenschap verkleind. In de nalatenschap bevindt zich immers bij het overlijden de schuld ter grootte van de aan de begiftigde schuldig erkende bedragen. Ter zake van de schenkingen moet weliswaar schenkbelasting worden voldaan (voorzover deze de vrijstelling van art. 33 SW 1956 te boven gaan), maar gezien de progressie van het tarief, tegen een lager percentage.²⁰²

De 'papieren schenking' houdt in het algemeen in dat de schenker een bepaald bedrag schuldig erkent aan de begiftigde. De schenker bepaalt hierbij dat het schuldig erkende bedrag pas opeisbaar is bij zijn overlijden.

Voor de besparing van erfbelasting dient de schenker wel jaarlijks een zakelijke rente van zes procent te betalen. Art. 10 SW 1956 merkt immers als fictieve verkrijging aan, al hetgeen iemand van de erflater ten koste van zijn vermogen heeft verkregen, waarvan de erflater tot het overlijden het genot heeft gehad. Hiervan zal sprake zijn, indien de schenker zich schuldig heeft erkend, zonder dat jaarlijks een zakelijke rente is betaald. De aan de orde zijnde fictieve verkrijging wordt vermeden

²⁰² Zie art. 24, lid 1 SW 1956.

door jaarlijks daadwerkelijk²⁰³ een zakelijke rente van zes procent te betalen. Met ingang van 1 januari 2010 is dit geregeld in art. 10, lid 3 SW 1956. Indien de schuldigerkenning tot stand is gekomen vóór 1 januari 2010, en er een naar toenmalige maatstaven zakelijke rente is overeengekomen en vergoed, treedt deze rente in de plaats van de normrente van zes procent die per 1 januari 2010 geldt.²⁰⁴

Uit de tekst van art. 10, lid 3 SW 1956 zou men kunnen afleiden dat ‘inhaal’ van in het verleden niet-betaalde rente, een fictieve verkrijging niet voorkomt. Volgens de wettekst dient de rente immers jaarlijks en daadwerkelijk te worden betaald. De staatssecretaris merkt hieromtrent het volgende op.²⁰⁵

‘Tevens is benadrukt dat de vergoeding in beginsel jaarlijks moet worden betaald. Wanneer dat niet is gebeurd, moeten om de toepassing van artikel 10 te voorkomen, de gemiste rentetermijnen (inclusief rente) alsnog worden betaald.’

Niet betaalde, maar al wel verstreken rentetermijnen kunnen derhalve alleen bij leven worden ‘ingehaald’ (binnen 180 dagen voor het overlijden).

3.6.3 Is de schuldigerkenning uit vrijgevigheid een ‘art. 7:177 BW-schenking’?

Als hoofdregel onder het nieuwe schenkingsrecht van BW 7 geldt dat schenkingen vormvrij zijn. Art. 7:177 BW (de schenking terzake des doods) vormt hierop een uitzondering. Deze schenking moet persoonlijk worden aangegaan en behoeft een notariële akte, tenzij het object van de schenking zogenoemde ‘codicil-goederen’ betreft. De tekst van artikel 7:177, lid 1 BW luidt als volgt.

‘Voor zover een schenking de strekking heeft dat zij pas na het overlijden van de schenker zal worden uitgevoerd, en zij niet reeds tijdens het leven van de schenker is uitgevoerd, vervalt zij met het overlijden van de schenker, tenzij de schenking door de schenker persoonlijk is aangegaan en daarvan een notariële akte is opgemaakt. Voor zover de schenking betrekking heeft op kleren, lijfstoebehoren, bepaalde lijfsieraden, bepaalde tot de inboedel behorende zaken en bepaalde boeken, kan worden volstaan met een onderhandse akte.’

²⁰³ HR 17 juni 1959, *BNB* 1959/306 en HR 16 maart 1988, *BNB* 1988/219.

²⁰⁴ *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 16, p. 4, art. XII, lid 5.

²⁰⁵ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 40.

Het belangrijkste element van de ‘art 7:177 BW-schenking’ is : ‘de strekking pas na overlijden uit te voeren’. Het is volgens Schols de vraag hoe dit gezien moet worden: juridisch of feitelijk?²⁰⁶

Er bestaat in de literatuur discussie over de vraag of de schuldigerkenning uit vrijgevigheid een schenking terzake des doods in de zin van art. 7:177, lid 1 BW is. Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, dient de ‘papieren schenking’ op straffe van verval bij notariële akte te geschieden. Het probleem wordt gevormd door de vraag wanneer de schenking is uitgevoerd.

Van der Geld en Van der Pluijm²⁰⁷ zijn van mening dat er bij een schenking onder schuldigerkenning geen sprake is van een donatio mortis causa. De ‘papieren schenking’ dient naar hun mening als twee afzonderlijke rechtshandelingen te worden gezien (welke niettemin één geheel vormen), te weten: eerst de schenking en daarna het teruglenen. De schenking wordt meteen uitgevoerd en dus niet pas bij het overlijden van de schenker. Het teruglenen kan überhaupt niet als schenking worden gezien. De opeisbaarheid na overlijden ziet op de lening en niet op de schenking. Gezien het voorgaande is de schenking dan ook niet aangegaan onder de opschortende voorwaarde van overlijden van de schenker. Mijns inziens dient het ‘schenken en teruglenen’ juist te worden onderscheiden van de schuldigerkenning uit vrijgevigheid. Bij het ‘schenken en teruglenen’ is er immers geen tijdsbepaling verbonden aan de schenking. De uitvoering van de schenking vindt onmiddellijk plaats. Het schenken en het teruglenen vormen twee van elkaar afzonderlijke rechtshandelingen. De schenking wordt hier onafhankelijk van het teruglenen gesteld.

Ook Kleijn onderschrijft een dergelijke opvatting: “Men zou kunnen stellen dat de schenking direct voltooid is door en bij de schuldigerkenning uit vrijgevigheid en dat de opeisbaarheid na overlijden van de schenker slechts een onderdeel is alleen van de schuldigerkenning maar niet van het vrijgevigheidselement”.²⁰⁸

Volgens Speetjes vormt de ‘papieren schenking’ echter wel een schenking terzake des doods.²⁰⁹ De uitvoering (de voldoening van het schuldig erkende bedrag), is immers uitgesteld tot na schenkers overlijden. Het feit dat er ook nog andere opeisbaarheidsgronden zijn, doet daaraan niet af, zolang zich niet ook een van deze andere gronden daadwerkelijk heeft voorgedaan. Evenmin doet daaraan af het feit dat er door de schenker aan de begiftigde rente wordt betaald. De rentebetaling vormt geen nakoming van de hoofdverbintenis die uit de overeenkomst voortvloeit, maar een vergoeding

²⁰⁶ F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 117.

²⁰⁷ L. van der Geld en E. van der Pluijm, *JBN* 2003, nr. 37.

²⁰⁸ W.M. Kleijn, De schuldigerkenning uit vrijgevigheid en het nieuwe schenkingsrecht, *FTV* 2005/01.

²⁰⁹ W.J.J.G. Speetjens, De papieren schenking: op welk papier?, *FTV* 2004/08.

voor het feit dat nakoming niet direct plaatsvindt. Volgens Speetjes is er dan ook sprake van één rechtshandeling, te weten een schuldigerkenning met uitgestelde betaling. Het door Van der Geld en Van der Pluijm gemaakte onderscheid tussen schenking en teruglening is volgens hem een papieren exercitie die in zijn ogen ook nog overbodig is.

Volgens Schols zou men kunnen betogen dat alle schenkingen en giften, waaruit voorwaardelijke verbintenissen voortvloeien (met het element 'overleven') of verbintenissen onder opschortende tijdsbepaling (met het element 'overlijden') onder de regeling van art. 7:177 BW vallen, omdat hier van uitvoering tijdens leven geen sprake kan of zal zijn.²¹⁰ Men zou het bereik van art 7:177 BW nog verder kunnen vergroten door de stelling te verdedigen dat de woorden 'de strekking' beogen aan te geven dat niet het juridische complex maar feitelijke complex doorslaggevend is. In een dergelijke ruime visie zou de schuldigerkenning uit vrijgevigheid volgens deze auteur ook onder het regime van art. 7:177 BW kunnen vallen, indien de geldlening opeisbaar is bij overlijden.²¹¹

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de vaststelling of er in een concreet geval sprake is van een schenking met bedoelde 'strekking', dient te geschieden door uitlegging van de schenkingsovereenkomst.²¹² Er wordt verwezen naar de zogenoemde Haviltex-formule²¹³, waaruit volgt dat uit de omstandigheden moet worden afgeleid welke bedoeling de schenkingsovereenkomst had. Verder geeft de minister aan dat een schenking waarbij bepaald is dat uitvoering door onmiddellijke levering van het geschonken goed, onder voorbehoud van een recht van vruchtgebruik op het geschonkene tot aan het overlijden van de schenker, niet valt te beschouwen als een schenking met bedoelde 'strekking'.²¹⁴ Uit het voorgaande leidt Schols af dat indien de overeenkomst is nagekomen, van een schenking in de zin van art. 7:177 BW geen sprake meer kan zijn, waarmee ik mij overigens kan verenigen.

Volgens Schols kan alleen sprake zijn van niet-uitvoering tijdens leven van de schenker (en derhalve sprake zijn van een schenking terzake des doods), indien zowel niet is nagekomen én de prestatie niet vorderbaar is.²¹⁵ Deze criteria gebruikt Schols om te beoordelen of een 'papieren schenking' onder art. 7:177 BW valt.

²¹⁰ F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 116 e.v.

²¹¹ F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 119.

²¹² *Kamerstukken II 2000-2001*, 17 213, nr. 6, p. 4.

²¹³ HR 13 maart 1981, *NJ* 1981,635.

²¹⁴ *Kamerstukken II 2000-2001*, 17 213, nr. 6, p. 4.

²¹⁵ F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 124 e.v.

Schols merkt het volgende op omtrent de 'papieren schenking': "Deze schenking wordt in de regel onmiddellijk uitgevoerd. Na de aanvaarding van de schuldigerkenning ontstaat de obligatoire schenkingsovereenkomst, die onmiddellijk verplicht tot het creëren van een nieuwe rechtsverhouding waarin de begiftigde een bepaalde geldvordering onder de bedongen condities (bijvoorbeeld rente) heeft. Het vastleggen van die rechtsverhouding kan gezien worden als de uitvoering van de obligatoire verbintenisscheppende overeenkomst."²¹⁶ De ontstane rechtsverhouding heeft ook tijdens leven al zoveel gevolgen dat van een schenking in de zin van art. 7:177 BW niet meer gesproken kan worden. Het enkele feit dat de bedongen rente betaald kan worden, is voor Schols voldoende om uitvoering aan te nemen, er is immers sprake van nakoming.

De Belastingdienst heeft het standpunt²¹⁷ ingenomen dat een clause in een schenkingsakte, waardoor de begiftigde het schuldigerkende bedrag pas kan opeisen bij het overlijden van de schenker, ertoe leidt dat de schenking de strekking heeft pas na het overlijden van de schenker te worden uitgevoerd zoals bedoeld in art. 7:177, lid 1 BW. Volgens de Belastingdienst moet men indien men wil vermijden dat de schenking vervalt bij het overlijden van de schenker, deze zekerheidshalve in een notariële akte worden vastgelegd.

Mijns inziens dient de schuldigerkenning uit vrijgevigheid niet te worden aangemerkt als een schenking terzake des doods (art. 7:177 lid 1 BW). Het uit de verbintenis voortvloeiende recht wordt immers onmiddellijk verkregen, bij het sluiten van de overeenkomst. De vermogensverschuiving vindt mijns inziens plaats op het moment van de schuldigerkenning. De schenker verarmt met het schuldigerkende bedrag, en de verkrijger verrijkt met dit zelfde bedrag.

3.6.4 De schenking onder ontbindende tijdsbepaling

In tegenstelling tot de schenking onder opschortende tijdsbepaling, kan een schenking ook plaatsvinden onder ontbindende tijdsbepaling. Zo kan de schenker bepalen dat hij het vermogensbestanddeel slechts voor een bepaalde tijd schenkt. Net als de schenking onder ontbindende voorwaarde, verkrijgt ook de schenking onder ontbindende tijdsbepaling direct haar werking. De rechtshandeling verliest haar werking en de verbintenis vervalt indien de ontbindende tijdsbepaling in vervulling gaat.

²¹⁶ F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 127.

²¹⁷ Specialistenteam Successie en Schenking Zwolle, 25 november 2003, nr. C03/447 (Notafax 2003, nr. 267 (1 december 2003)).

Zoals in hoofdstuk 2.5.5 werd opgemerkt, wordt bij een schenking onder ontbindende tijdsbepaling, geen tijdelijk vruchtgebruik verkregen door de begiftigde.

De waarde van het verkregene moet krachtens art. 21, lid 1 SW 1956 in aanmerking worden genomen voor de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging.

Zoals blijkt uit hoofdstuk 6.1.1, kan bij de waardebepaling van een schenking onder opschortende tijdsbepaling rekening worden gehouden met het feit dat het vermogensbestanddeel pas na verloop van tijd aan de verkrijger ter beschikking wordt gesteld.²¹⁸ Het vermogensbestanddeel kan dan in de heffing worden betrokken tegen de contante waarde.

Bij de waardebepaling van een schenking onder ontbindende tijdsbepaling dient rekening te worden gehouden met het feit dat het vermogensbestanddeel na verloop van tijd wederom terugkeert bij de schenker. De schenker heeft immers een vorderingsrecht op de begiftigde onder opschortende tijdsbepaling.

Uit het voorgaande volgt dat bij een schenking onder ontbindende tijdsbepaling, het vermogensbestanddeel in de heffing kan worden betrokken tegen het verschil tussen de nominale waarde en de contante waarde. Volgens de Hoge Raad dient immers rekening te worden gehouden met alle gebleken feiten en omstandigheden welke voor de vaststelling van de waarde op dat tijdstip van belang zijn.²¹⁹ Het voorgaande kan worden verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld.

Vader schenkt aan zijn zoon een geldsom ad. € 10.000 onder de ontbindende tijdsbepaling van vijf jaar. De zoon is rechthebbende onder ontbindende tijdsbepaling, terwijl vader rechthebbende onder opschortende tijdsbepaling is. Zoals blijkt uit hoofdstuk 6.1.1, wordt het recht van vader (onder opschortende tijdsbepaling) in aanmerking genomen tegen de contante waarde. Het bedrag ad. € 10.000 wordt dan over vijf jaar contant gemaakt: $€ 10.000 / (1 + 0,04)^5$ de contante waarde bedraagt dan € 8.219.²²⁰ Het recht van de zoon (onder ontbindende tijdsbepaling) dient dan in aanmerking te worden genomen voor € 10.000 (nominale waarde) verminderd met € 8.219 (contante waarde) is € 1.781.

Net als bij de schenking onder opschortende tijdsbepaling, loopt men ook hier tegen een waarderingprobleem aan. Hoe kan men immers de waarde vaststellen als het moment van intreden

²¹⁸ Van Vijfeijken 2010 (T&C Erfrecht), art. 21 SW 1956, aant. 1.

²¹⁹ HR: 16 februari 1974, nr. 17 234, BNB 1975/26.

²²⁰ Uitgaande van een rentevoet van 4%.

van de gebeurtenis onzeker is (bijvoorbeeld indien de schenking wordt ontbonden bij het einde van de dienstbetrekking).

De wetgever zou er goed aan doen de schenking onder ontbindende tijdsbepaling in de Successiewet 1956 op gelijke wijze te behandelen als de schenking onder ontbindende voorwaarde. Dit zou impliceren dat met de ontbindende tijdsbepaling voor de heffing van schenkbelasting in eerste instantie geen rekening wordt gehouden. De schenking wordt dan beschouwd als een onvoorwaardelijke schenking, zolang de tijdsbepaling niet is vervuld. Het vermogensbestanddeel wordt dan bij totstandkoming van de overeenkomst tegen de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken. Op grond van art. 53 SW 1956 wordt op het moment van intreden van de gebeurtenis de eerder geheven schenkbelasting gerestitueerd, waarbij rekening wordt gehouden met de daadwerkelijke voordelen die tijdens de bezitsperiode bij de begiftigde zijn opgekomen.

Hoofdstuk 4: Conclusie

4.1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2010 heeft de wetgever gekozen voor een geheel nieuwe benaderingswijze voor zowel schenkingen onder opschortende voorwaarde als schenkingen onder ontbindende voorwaarde. In deze thesis is literatuuronderzoek verricht naar de fiscale gevolgen die zijn verbonden aan de per 1 januari 2010 in werking getreden wetswijzigingen. Tevens is onderzocht in hoeverre deze wijzigingen een verbetering vormen in het licht van een rechtvaardige heffing. Ook zijn de fiscale gevolgen van schenkingen onder tijdsbepaling onderzocht.

Gedurende het onderzoek heeft de volgende vraag centraal gestaan:

Welke fiscale gevolgen zijn verbonden aan de per 1 januari 2010 in werking getreden wijzigingen in de Successiewet 1956 voor schenkingen onder voorwaarde en tijdsbepaling, en in hoeverre vormen deze wijzigingen een verbetering in het licht van een rechtvaardige heffing?

Aan de hand van mijn bevindingen uit de voorgaande hoofdstukken worden hierna conclusies getrokken. Het antwoord op de centrale onderzoeksvraag ligt daarin besloten.

4.2 Conclusie

4.2.1 Schenkingen onder opschortende voorwaarde

Met ingang van 1 januari 2010 wordt een schenking onder opschortende voorwaarde voor toepassing van de Successiewet geacht tot stand te zijn gekomen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Dit volgt uit het nieuwe art. 1, lid 9 SW 1956. Tot 1 januari 2010 dient of sprake was van een schenking te worden beoordeeld naar het moment van het tot stand komen van de overeenkomst. De nieuwe benaderingswijze wekt de suggestie dat toetsing of sprake is van een schenking dient te geschieden op het moment waarop de voorwaarde in vervulling gaat. Dit lijkt mij onwaarschijnlijk, nu het voor de schenking vereiste vrijgevigheidselement ontbreekt op dit toetsingstijdstip. De schenking onder opschortende voorwaarde zou dan nimmer een 'echte'

schenking impliceren. Mijns inziens dient bij de vraag of sprake is van een schenking (nog steeds) aansluiting te worden gezocht bij het civiele recht (art. 1, lid 7 SW 1956). Het moment waarop de overeenkomst tot stand komt is hierbij doorslaggevend. Dit blijkt ook uit de volgorde van art. 1 SW 1956.

De nieuwe regeling sluit beter aan bij de materiële werkelijkheid. Er wordt immers pas op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld bij de begiftigde een draagkrachtvermeerdering geconstateerd. Ten aanzien van het tijdstip van heffing en de waarde waarover wordt geheven verandert er bij zuiver binnenlandse situaties in principe niets. Ook de 'oude' regeling sloot aan bij de economische realiteit.

Schenken onder opschortende voorwaarde die voor 1 januari 2010 hebben plaatsgevonden, worden in tegenstelling tot schenkingen onder ontbindende voorwaarde niet geëerbiedigd. Gezien de belangen bij de wetswijziging is het de vraag of het rechtszekerheidsbeginsel hier niet in het gedrang komt. Indien men de afweging maakt tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het belang dat met de wetswijziging wordt gediend, komt men tot de conclusie dat hier aan het rechtszekerheidsbeginsel meer gewicht toekomt. De nieuwe regeling leidt immers tot (groot) financieel nadeel voor de belastingplichtige. Voorheen onbelaste schenkingen worden door de wijziging vooralsnog (volledig) belast met schenkbelasting. Het is dan ook bezwaarlijk dat de wetgever niet in overgangsrecht voorziet.

Onder de huidige Successiewet 1956 heeft de wetgever een nieuwe regeling opgenomen die rekening moet houden met fiscaal postume schenkingen (art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956). Nadere bestudering van de bepaling, roept echter de vraag op of de wettekst van art. 12, lid 1 SW 1956 wel op correcte wijze is geformuleerd. Gelet op het feit dat de wetgever de woonplaatsfictie op art. 12, lid 1, tweede volzin SW1956 uitdrukkelijk van toepassing acht, en in deze bepaling niet de tekst: 'die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde' heeft opgenomen, is deze tekst mijns inziens overbodig in art. 12, lid 1, eerste volzin SW 1956 en dient deze tekst te worden geschrapt.

Er kan dubbele belastingheffing ontstaan indien een ander land voor de heffing van schenkbelasting aansluit bij het civielrechtelijke moment waarop de schenking tot stand komt, en Nederland aansluit bij het moment van in vervulling gaan van de voorwaarde. Zoals gezegd voorzien de artikelen 47 t/m 49 BvdB 2001 (in een aantal situaties) reeds in een regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Het huidige BvdB 2001 voorziet echter niet in alle situaties in een regeling ter voorkoming van dubbele heffing. Enige aanpassing van het BvdB 2001 is hier vooralsnog gewenst.

In de literatuur vraagt men zich af of het voor belastingplichtigen nog mogelijk is te voorkomen dat de reeds onder de 'oude' Successiewet 1956 tot stand gekomen onbelaste schenkingen, op basis van de huidige Successiewet 1956 (volledig) belast zullen worden met schenk- of erfbelasting. Met name bij tweetrapsschenkingen doet zich dit in de praktijk voor. Indien de schenkingsovereenkomst een zogenoemde 'boerenplaatsje-clausule' bevat kan het grootouder-kleinkindtarief worden verruild voor het ouder-kindtarief. Veelal is in de overeenkomst van een tweetrapsschenking een bepaling opgenomen, welke de bezwaarde de mogelijkheid biedt om schenkingen te verrichten uit het voorwaardelijke vermogen aan de verwachters. Op dergelijke schenkingen is dan eveneens het ouder-kindtarief van toepassing in plaats van het grootouder-kleinkindtarief, hetgeen een voordeel oplevert. De vraag of een boerenplaatsje-clausule (of de mogelijkheid tot het doen van schenkingen door de bezwaarde) achteraf kan worden toegevoegd aan de overeenkomst (als bezwaarde en verwachter reeds hebben aanvaard), dient mijns inziens ontkennend te worden beantwoord.

4.2.2 Schenkingen onder ontbindende voorwaarde

Met ingang van 1 januari 2010 is onder art. 53, lid 2 SW 1956 een nieuwe bepaling opgenomen. De eerder verschuldigde schenkbelasting wordt niet meer volledig gerestitueerd, maar er wordt rekening gehouden met de voordelen die tijdens de bezitsperiode bij de begiftigde zijn opgekomen. Het komt erop neer dat de begiftigde per saldo schenkbelasting verschuldigd is over de genoten voordelen.

Op grond van art. 53, lid 2 SW 1956 wordt het genoten voordeel geacht in één keer te zijn geschonken (in het jaar van de schenking). Dit kan onredelijke gevolgen hebben voor de begiftigde. Indien het voordeel als bedoeld in art. 53, lid 2 SW 1956 niet in één keer geacht wordt te zijn genoten (in het jaar waarin de schenking heeft plaatsgevonden), maar in het daadwerkelijke jaar waarin het opkomt, zou dit mijns inziens tot een meer rechtvaardige einduitkomst leiden. Het nadeel aan deze benaderingswijze is, dat hier ook rekening dient te worden gehouden met (alle) andere schenkingen aan de begiftigde, die gedurende de bezitsperiode hebben plaatsgevonden. Naar mijn mening zijn deze gegevens op eenvoudige wijze te raadplegen bij de Belastingdienst en weegt dit nadeel (van administratieve aard) niet op tegen een rechtvaardigere einduitkomst.

Ook kan worden opgemerkt dat het in de praktijk lang niet altijd even duidelijk is welke vruchten zijn toe te rekenen aan het teruggekeerde vermogensbestanddeel. Hierbij kan bijvoorbeeld worden

gedacht aan het rendement op een geldbedrag of het genot van een personenauto gedurende de bezitsperiode.

Daarnaast bestrijdt de nieuwe regeling niet elke 'onbedoelde' vorm van belastingbesparing. Zo blijft het in theorie mogelijk om misbruik van het regime van de herroepelijke schenking te maken wanneer het geschonkene in waarde is gedaald.

In tegenstelling tot schenkingen onder opschortende voorwaarde, voorziet de staatssecretaris ten aanzien van schenkingen onder ontbindende voorwaarde wel in overgangsrecht.

4.2.3 Schenkingen onder opschortende tijdsbepaling

Bij schenkingen onder opschortende tijdsbepaling doet zich een waarderingsprobleem voor indien het moment van intreden van de gebeurtenis niet vaststaat. Dit waarderingsprobleem zou mijns inziens zijn opgelost indien de Successiewet 1956 de schenking onder opschortende tijdsbepaling acht tot stand te komen op het moment dat de gebeurtenis plaatsvindt.

Bij de waardering van het vermogensbestanddeel hoeft dan niet langer rekening te worden gehouden met het feit dat de schenking pas ten tijde van het plaatsvinden van het voorval van de schenker wordt ontvangen. Het heffingsmoment (de waardering) en het verkrijgingsmoment vallen samen, hetgeen overigens ook beter aansluit bij de economische werkelijkheid.

Een vergelijkbare fictie is reeds onder art. 1, lid 9 SW 1956 opgenomen voor schenkingen onder opschortende voorwaarde. Door een dergelijke fictiebepaling kan wel dubbele heffing ontstaan. Een (aanvullende) regeling ter voorkoming van dubbele belasting kan hier uitkomst bieden.

4.2.4 Schenkingen onder ontbindende tijdsbepaling

Net als bij de schenking onder opschortende tijdsbepaling, loopt men ook bij de schenking onder ontbindende tijdsbepaling tegen een waarderingsprobleem aan.

De wetgever zou er mijns inziens goed aan doen om de schenking onder ontbindende tijdsbepaling in de Successiewet 1956 op gelijke wijze te behandelen als de schenking onder ontbindende voorwaarde. Dit zou impliceren dat met de ontbindende tijdsbepaling voor de heffing van schenkbelasting in eerste instantie geen rekening wordt gehouden. De schenking wordt dan

beschouwd als een onvoorwaardelijke schenking, zolang de tijdsbepaling niet is vervuld. Het vermogensbestanddeel wordt dan bij totstandkoming van de overeenkomst tegen de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken.

Op grond van art. 53 SW 1956 wordt op het moment van intreden van de gebeurtenis de eerder geheven schenkbelasting gerestitueerd, waarbij rekening wordt gehouden met de daadwerkelijke voordelen die tijdens de bezitsperiode bij de begiftigde zijn opgekomen.

Literatuurlijst

Boeken

C.J.H. Brunner en G.T. De Jong, *Verbintenissenrecht algemeen*, Deventer: Kluwer 2004.

A.S. Hartkamp en C.H. Sieburgh, . *C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Verbintenissenrecht. Zesde deel. De verbintenis in het algemeen*, Deventer: Kluwer 2008.

W.D. Kolkman e.a., *Tekst en Commentaar Erfrecht*, Deventer: Kluwer 2010.

J.L.D.J. Maasland, *De voorwaardelijke schenking*, Amersfoort: Sdu 2007.

C.J.M. Martens en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Amersfoort: SDU 2010.

K.L.H. van Mens, *Civielrechtelijke aspecten van het schenkingsbegrip*, Deventer: Kluwer 1985.

M.J.A. van Mourik e.a. (red.), *Handboek Erfrecht*, Deventer: Kluwer 2006.

J.L. Nieuwenhuis e.a., *Tekst en Commentaar Vermogensrecht*, Deventer: Kluwer 2009.

S. Perrick, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Deel 4 Erfrecht en schenking*, Deventer: Kluwer 2009.

I. Prinssen, *Fiscale aspecten van schenkingen*, Deventer: Kluwer 2005.

B.M.E.M. Schols e.a., *Handboek Estate Planning*, Deventer: Kluwer 2010.

F.W.J.M. Schols, *Quasi-erfrecht met bindende elementen*, Deventer: Kluwer 2006.

H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse Successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1985.

H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *Schenking*, Deventer: Kluwer 2002.

F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht*, Deventer: Kluwer 2005.

W.L. Valk e.a., *Rechtshandeling en overeenkomst*, Deventer: Kluwer 2007.

R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999.

R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2006.

R.T.G. Verstraaten en I.J.F.A van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht (Successiebelastingen)*, Deventer: Kluwer 2010.

I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2002.

J.W. Zwemmer, *Fiscaal- en civielrechtelijke aspecten van voorwaarde en tijdsbepaling*, Deventer: Kluwer 1997.

Tijdschriften

M.M. Bavinck en H.F. van Joolingen, Eens gegeven blijft niet altijd gegeven; de fiscale kwalificatie van de herroepelijke schenking, *WFR* 2005/999.

P. Blokland, De herroepelijke schenking als sturingsmechanisme, *FTV* 2007/06.

P. Blokland en A.H.N. Stollenwerck, De uiterste wil van de bezwaarde en het overschot (II, slot), *WPNR* 2004/6575.

G.R. van der Burght, De Gulle Geefster, *WFR* 1985/5706.

G R. van der Burght, Schenking tussen echtgenoten, vooral gezien vanuit het standpunt van de wetgever in art. 1715 BW, *WPNR* 1975, 5323.

H.A. Drielsma, Liberaliteit, causaliteit en finaliteit bij schenking, *WPNR* 1966, 4896.

H.A. Drielsma, Schenken in het privaatrecht door niet te handelen, *WPNR* 1971, 5112.

H.J. Hamaker, Schenking, *WPNR* (1904) 1795-1799.

F. Houwer en H.R. Bruggink, De herroepelijke schenking, civiel- en fiscaalrechtelijk nader gezien, *WFR* 2009/177.

W.M. Kleijn, De schuldigerkenning uit vrijgevigheid en het nieuwe schenkingsrecht, *FTV* 2005/01.

J.L.D.J. Maasland, De herroepelijke schenking en de (ontbonden) gemeenschap van goederen, *Tijdschrift Erfrecht* 2007, nr. 1.

G. Megchelsen en J.B. Vegter, Schenking volgens titel 7.3, *WPNR* 1995/6186.

T.J. Mellema/Kranenburg, De herroepelijke schenking, het wondermiddel van het nieuwe schenkingsrecht?, *Tijdschrift Nieuw Erfrecht* 2004, nr. 3.

Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S. Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 1), *FTV* 2009/44.

M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving, *NTFR* 2010, 13.

T.N. Peters van Neijenhof, De gevolgen van schenkingen onder voorwaarden onder de nieuwe Successiewet, *WPNR* 2010, 6839.

T.N. Peters van Neijenhof, De voorgestelde wijziging van art. 53 SW 1956 en de gevolgen voor de herroepelijke schenking en overlevingsclausules, *WFR* 2009/738.

A.P.M. van Rijn, Fiscale aspecten van schenkingen en giften, *FTV* 2002/12.

F.W.J.M. Schols, De fiscus wil voor de 'papieren schenking' notarieel papier zien, *FTV* 2004/01.

F.W.J.M. Schols, De nieuwe schenkingsregeling. Een gift voor estate planners?!, *WPNR* 2001, 6433.

F.W.J.M. Schols, De schenking en de gift in het nieuwe jaar, *WPNR* 2003/6519.

F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, De schenking onder opschortende voorwaarde in het licht van de vernieuwde Successiewet 1956, *Tijdschrift Erfrecht* 2010, nr. 1.

F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, *WFR* 2009/6815.

F. Sonneveldt en J.B. Vegter, De gift over de hand civielrechtelijk en in het licht van de Successiewet 1956 bezien (I), Civielrechtelijke vormgeving van de gift over de hand, *WPNR* 2006, 6679.

W. Snijders, Wilsrechten in het algemeen en in het nieuwe erfrecht (I), *WPNR* 1991, 6365.

W.J.J.G. Speetjens, De papieren schenking: op welk papier?, *FTV* 2004/08.

A.H.N. Stollenwerck, Over het graf heen: fidei-commissaire making of tweetrapsmaking, *FTV* 2007/08.

J.B. Vegter, Het civielrechtelijk kader van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

I.J.F.A. van Vijfeijken, De fiscale behandeling van de herroepelijke schenking, *WPNR* 2008, 6744.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 89

Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 16.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 13.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 2.

Kamerstukken II 2000-2001, 17 213, nr. 7.

Kamerstukken II 2000-2001, 17 213, nr. 6.

Regelgeving

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Burgerlijk Wetboek Boek 3.

Burgerlijk Wetboek Boek 4.

Burgerlijk Wetboek Boek 6.

Burgerlijk Wetboek Boek 7.

Invorderingswet 1990.

Successiewet 1956.

Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

Overige bronnen

Brief Commissie Wetsvoorstellen Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 7 september 2009.

Brief Staatssecretaris van financiën, 13 oktober 2009, DB 2009/00596 M.

Jurisprudentieregister

Jurisprudentie van het Hof van Justitie EG

HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-67/08 (Block), VN 2009/21.22

Jurisprudentie van de Hoge Raad

HR 20 maart 2009, nr. 43.393, *NTR* 2009/716.

HR 30 maart 2007, nr. 41 007, *BNB* 2007/181.

HR: 16 januari 2004, *NJ* 2004, 487.

HR 12 juli 2002, *BNB* 2002/317.

HR 29 juni 1994, nr. 29 751, *BNB* 1994/295.

HR 15 juni 1994, *NJ* 1995, 577.

HR 16 maart 1988, *BNB* 1988/219.

HR 26 februari 1986, *NJ* 1986, 776 en 777.

HR 19 maart 1982, *NJ* 1983, 250.

HR 13 maart 1981, *NJ* 1981, 635.

HR 23 mei 1980, *NJ* 1980, 432.

HR 12 januari 1977, nr. 18 135, *BNB* 1977/51.

HR: 16 februari 1974, nr. 17 234, *BNB* 1975/26.

HR 17 maart 1971, *NJ* 1972, 136.

HR 12 januari 1968, *NJ* 1968, 274.

HR 23 maart 1966, nr. 15 555, *BNB* 1966/149.

HR 17 juni 1959, *BNB* 1959/306

HR 17 december 1955, *NJ* 1955, 73.

HR 30 december 1953, *NJ* 1954, 241.

HR 8 april 1927, *NJ* 1927, 1202.

HR 8 december 1921, *NJ* 1922, 164.

Jurisprudentie van het gerechtshof

Hof 's-Hertogenbosch 15 juni 2004, *NJF* 2005, 313.

Hof Amsterdam 2 april 2004, *NTR* 2004/624, *V-N* 2004/32.1.6.