

De werking van art. 12 SW 1956 en de verrekening van schenkbelasting

Beschouwing naar aanleiding van Rb. Noord-Holland 15 maart 2018, ECLI:NL:RBNHO:2018:1997

In WPNR 2015/7082 besteedde ik aandacht aan enkele onbillijke gevolgen van art. 12 SW 1956. Een van die gevolgen betreft de figuur dat de schenkbelasting die is verschuldigd over een gift die op grond van art. 12 SW 1956 tot de nalatenschap wordt gerekend, onder omstandigheden niet volledig verrekenbaar is met de op grond van art. 12 SW 1956 verschuldigde erfbelasting.

De rechtbank¹ rekende de verschuldigde erfbelasting naar evenredigheid toe aan de ‘echte’ erfrechtelijke verkrijging en de fictieve erfrechtelijke verkrijging. Het kind heeft voor de heffing van erfbelasting een hogere vrijstelling dan voor de heffing van schenkbelasting. Dat bracht in dat specifieke geval mee dat de evenredig toegekende erfbelasting aan de fictieve verkrijging minder bedroeg dan de schenkbelasting die was verschuldigd over de gift, waardoor een deel van de geheven schenkbelasting niet verrekenbaar was met de geheven erfbelasting. In mijn bijdrage heb ik betoogd dat deze uitkomst in overeenstemming is met het bepaalde in art. 7, lid 2, slot SW 1956, maar overigens onbillijk is. Ik heb aanbevolen om terug te keren naar het ‘oude’ systeem van art. 12 SW 1956. In het verleden werden schenkingen die waren gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden genegeerd voor de heffing van (destijds) schenkingsrecht. Er werd enkel successierecht over geheven.

De aanleiding voor deze bijdrage is gelegen in een uitspraak van Rechtbank Noord-Holland 15 maart 2018, ECLI:NL:RBNHO:2018:1997. In deze uitspraak gaat het om de volgende situatie: Belanghebbende heeft in 2012 van haar vader een schenking ontvangen van € 120.738. Verminderd met de vrijstelling resteert een belaste verkrijging van € 115.708. Hierover is zij € 11.570 schenkbelasting verschuldigd. De vader overlijdt vervolgens binnen 180 dagen. Uit de nalatenschap ontvangt belanghebbende een waarde van € 3.926.165. Deze wordt vermeerderd met de hiervoor vermelde schenking. Op deze verkrijging van in totaal € 4.041.873 komt de kindvrijstelling (€ 19.535) in mindering en de bedrijfsopvolgingsvrijstelling (€ 3.416.019). Dit leidt ertoe dat er een belastbaar bedrag overblijft van € 606.319 waarover € 109.438 aan erfbelasting is verschuldigd.

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de aan de fictieve verkrijging toe te rekenen erfbelasting ($€ 115.708 : € 4.041.873) \times € 109.438 = € 3.133$, bedraagt waardoor niet het volledige bedrag aan schenkbelasting verrekenbaar is.

Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat toepassing van de evenredigheidsbreuk bij de aanwezigheid van vrijgesteld ondernemingsvermogen leidt tot een niet op de Successiewet gebaseerd nadeel en dat daarom het volledige bedrag aan schenkbelasting kan worden verrekend met de verschuldigde erfbelasting.

De rechtbank wijst de evenredige toerekening van erfbelasting van de hand. Zij is van oordeel dat art. 7, lid 2 SW 1956 een ongeclausuleerde verrekening van schenkbelasting met erfbelasting toestaat. De enige limiet bestaat volgens de rechtbank uit de verschuldigde erfbelasting, omdat een teruggave van schenkbelasting niet mogelijk is. Aangezien in onderhavig geval meer erfbelasting over de gehele (belaste) erfrechtelijke verkrijging is geheven dan schenkbelasting over de fictieve verkrijging, is volledige verrekening toegestaan. De rechtbank overweegt in aanloop op dit oordeel dat voor een evenredige toerekening van de erfbelasting, zoals in beide in noot 1 genoemde uitspraken is gehanteerd, geen steun in de wet is te vinden. Vervolgens verwijst de rechtbank naar art. 47, lid 2, onderdeel b van het BVDB 2001 waar de evenredigheidsmethode staat beschreven in het kader van de verrekening van de internationaal dubbele erfbelasting. De wettekst van art. 7, lid 2 SW 1956 bevat niet een dergelijke frase, aldus de rechtbank, en daarom is onbeperkte verrekening mogelijk.

1. Rb. Den Haag 31 juli 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:9396. In de onderhavige uitspraak wordt ook verwezen naar Rb. Gelderland 13 juni 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3164. De tekst van deze uitspraak is niet gepubliceerd op rechtspraak.nl.

Dit oordeel begrijp ik niet. In art. 7, lid 2, slot SW 1956 staat '(...) en de schenkbelasting, betaald ter zake van de in aanmerking genomen waarde, bedoeld in het eerste lid, strekken in mindering van de *belasting die verschuldigd is ten gevolge van de in het eerste lid bedoelde artikelen*' (cur-sivering van mij; IvV).

De 'in het eerste lid bedoelde artikelen' zijn de zgn. fictiebepalingen waaronder ook art. 12. De tekst van art. 7, lid 2 kan men dan ook niet anders lezen dan dat de schenkbelasting betaald ter zake van de fictieve verkrijging (€ 11.570) in mindering strekt *van de belasting die verschuldigd is ten gevolge van de toepassing van art. 12*.

De vraag is dan welke belasting verschuldigd is 'ten gevolge van' de toepassing van art. 12 SW 1956. De inspecteur berekent die naar evenredigheid van de totale verkrijging. Maar de totale verkrijging bestaat in het onderhavige geval voor een deel uit ondernemingsvermogen dat is vrijgesteld. Die vrijstelling bedraagt € 3.416.019 en is objectgebonden. Dat betekent dat van de totale verkrijging ad € 4.041.873 slechts € 625.854² is belast en dat de fictieve verkrijging deel uitmaakt van deze belaste verkrijging.³ De erfbelasting die dan 'ten gevolge van' de toepassing van art. 12 is verschuldigd bedraagt (€ 120.738⁴ : € 625.854⁵) x € 109.438 = € 21.112. Omdat de betaalde schenkbelasting minder bedraagt is deze geheel verrekenbaar.

Dat de toerekening naar evenredigheid dient plaats te vinden volgt uit het bepaalde in art. 7, lid 2 SW 1956. Het gaat dan om de erfbelasting die is verschuldigd na toepassing van de vrijstelling. Omdat deze vrijstelling subjectgebonden is, is deze niet toe te rekenen aan een specifiek vermogensbestanddeel. De verschuldigde erfbelasting na toepassing van de subjectvrijstelling heeft dus naar evenredigheid betrekking op de fictieve en de echte verkrijging. Het evenredig deel dat betrekking heeft op de fictieve verkrijging komt in aanmerking voor vermindering met de reeds betaalde schenkbelasting.

Is een objectvrijstelling van toepassing, dan is deze vrijstelling toerekenbaar aan een specifieke object van de nalatenschap en dient dat object voor de berekening van de aan de fictieve verkrijging toe te rekenen erfbelasting buiten beschouwing te worden gelaten. De vrijstelling is immers onlosmakelijk verbonden met dat object, i.c. het bedrijfsvermogen en kan op geen enkele manier worden toegerekend aan de fictieve verkrijging.

De uitkomst van de rechtbankuitspraak is in het onderhavige geval dus naar mijn mening juist, de weg ernaartoe echter niet.

Mw. prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken*

2. De inspecteur komt uit op € 606.319. Hij verdisconteert hierin ten onrechte de kindvrijstelling. De kindvrijstelling is immers niet – zoals de bedrijfsopvolgingsvrijstelling – aan een object toe te rekenen, maar loopt uit over de gehele belaste verkrijging en dus ook – naar evenredigheid – over de fictieve verkrijging.
3. De fictieve verkrijging had i.c. geen betrekking op ondernemingsvermogen.
4. De omvang van de fictieve verkrijging op grond van art. 12 SW 1956.
5. De omvang van de belaste verkrijging.

* Hoogleraar Belastingrecht Tilburg University en redacteur van het WPNR.
(I.J.F.A.vVijfeijken@uvt.nl)