

De 180-dagenregeling en de verrekening van schenk- en erfbelasting

MR. DR. K.M.L.L. VAN DE VEN¹

Een van de fictiebepalingen in de Successiewet is die van de zogenoemde 180-dagenregeling van [art. 12 lid 1 SW](#). De wetgever heeft met deze regeling beoogd te voorkomen dat erfbelasting wordt ontgaan door kort voor het overlijden schenkingen te doen. Ingevolge [art. 7 lid 2 SW](#) wordt de schenkbelasting² die is verschuldigd over de waarde van een verkrijging die als fictieve erfrechtelijke verkrijging wordt aangemerkt, met de daarover verschuldigde erfbelasting verrekend. Over de wijze van verrekening van schenkbelasting met erfbelasting heeft lange tijd onduidelijkheid bestaan. In zijn arrest van 3 april 2020³ heeft de Hoge Raad geoordeeld welke methode moet worden gebruikt.

In het arrest van Hof Amsterdam van 25 juni 2020⁴ besliste dit hof op welke wijze de verrekening moest worden uitgevoerd in een casus waarin tevens sprake was van voorwaardelijk vrijgesteld ondernemingsvermogen. Het hof verwijst in zijn overwegingen naar het voormelde arrest van de Hoge Raad.

1. De achtergrond van de 180-dagenregeling

[Art. 12 lid 1 SW](#) bepaalt dat al wat binnen 180 dagen vóór het overlijden is geschonken door een erflater die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, wordt aangemerkt als een fictieve erfrechtelijke verkrijging. Fiscaal gezien worden deze schenkingen vervolgens behandeld alsof zij krachtens erfrecht zijn verkregen.

[Art. 12 lid 1 SW](#) strekt ertoe te voorkomen dat met het doen van schenkingen in het zicht van overlijden, fiscale voordelen worden behaald. Die zouden kunnen worden behaald doordat de

verkrijger zowel de schenkingsvrijstelling als kort daarna de erfbelastingvrijstelling kan benutten. Bovendien kan door de schenking vlak voor overlijden een tariefsvoordeel worden behaald.⁵

Of de schenker de schenking daadwerkelijk heeft gedaan met het oog op zijn naderend overlijden, is niet van belang: het motief van de schenking hoeft niet te worden onderzocht. Doet iemand een schenking, en overlijdt hij vervolgens geheel onverwachts, dan is [art. 12 SW](#) toch van toepassing.⁶

Uitzonderingen op de regel dat de schenking binnen 180 dagen voor het overlijden als een fictieve erfrechtelijke verkrijging wordt aangemerkt, zijn:⁷

1. de schenking is ontvangen vanwege de Koning;
2. de ontvanger van de schenking is de Staat, een provincie, een openbaar lichaam, een gemeente, of een algemeen nut beogende instelling;
3. de betaling is gedaan ter voldoening van een natuurlijke verbintenis als bedoeld in art. 6:3 BW;
4. de ontvanger is niet in staat zijn schulden te betalen en hij wendt deze schenking aan voor de betaling van deze schulden;
5. over de schenking wordt inkomstenbelasting of een voorheffing daarvan geheven;
6. de ontvanger van de schenking maakt van een van de volgende eenmalige vrijstellingen voor de schenkbelasting gebruik: de vrijstelling voor de eigen woning, de vrijstelling voor een dure studie of de vrijstelling van € 26.457 (2020); of
7. op grond van [art. 67 SW](#) is kwijtschelding van schenkbelasting verleend.

¹ Werkzaam in een adviespraktijk, verbonden aan de capaciteitsgroep belastingrecht Maastricht University en lid van ITEM.

² En ook de overdrachtsbelasting.

³ [ECLI:NL:HR:2020:476](#). Zie ook BNB 2020/91 met noot van Van Vijfeijken.

⁴ [ECLI:NL:GHAMS:2020:1675](#). Zie ook VN 2020/50.9 met noot van de redactie.

⁵ Kamerstukken II 1916-1917, 210, nr. 3, Memorie van toelichting (Wet van 20 januari 1917, Stb. 189).

⁶ Zie ook Schuurman-van Nifterik, 'De fictie van art. 12 SW 1956: alleen een fictieve erfrechtelijke verkrijging of ook een fictieve schenking?', Estate Planner Digitaal, 2020/5.

⁷ Deze opsomming is opgenomen in [art.12 lid 3 sub 1° SW](#).

Ten tijde van de invoering van [art. 12 lid 3 SW](#) is in de wetsgeschiedenis opgemerkt dat heffing van erfbelasting (voorheen successierecht) over deze uitgezonderde schenkingen niet gewenst is, hetzij in verband hun aard, hetzij op grond van de omstandigheden waaronder zij hebben plaats gevonden.⁸ Aangenomen werd dat bij deze schenkingen geen belastingbesparingsmotief de boventoon voert.

Van Vijfeijken⁹ merkt mijns inziens terecht op waarom niet ook de eenmalig verhoogde vrijstellingen voor schenkingen door ouders aan kinderen onder de bepaling van [art. 12 lid 1 SW](#) worden betrokken.¹⁰ De eenmalig verhoogde vrijstelling, die in de loop der jaren is uitgebreid met eenmalig verhoogde vrijstellingen voor een eigen woning of voor een studie zijn immers gekoppeld aan leeftijdsgrenzen.¹¹ Deze schenkingen kunnen juist met het oog op iemands aanstaand overlijden worden gedaan, met het oogmerk belasting te besparen.

De vraag rees of [art. 12 lid 1 SW](#) ook van toepassing was in een situatie waarin de verkrijger geen erfgenaam was. De argumenten van de wetgever voor invoering van [art. 12 SW](#) gaan dan immers niet op; van een belastingbesparing is in die situatie geen sprake. De Hoge Raad besliste echter zijn arrest van 10 april 2009¹² dat [art. 12 lid 1 SW](#) ook dan van toepassing is. De casus betrof een nichtje dat in 2004 van haar oom, die toen in België woonde, een schenking ontving. Een maand later was hij overleden. Hij woonde op dat moment in Nederland.¹³ De moeder van belanghebbende was enig erfgenaam. De Hoge Raad overweegt dat de tekst van [art. 12 lid 1 SW](#) zich niet beperkt tot de gevallen waarin dubbel gebruik wordt gemaakt van de vrijstellingen en van de progressiematiging. Noch de geschiedenis van het artikel noch de strekking daarvan bieden

volgens de Hoge Raad voldoende aanknopingspunten om [art. 12 SW](#) buiten toepassing te laten. Belanghebbende wordt in het ongelijk gesteld.

Als gevolg van de 180-dagenregeling wordt over de schenking zowel schenkbelasting als erfbelasting geheven. De schenkbelasting is door de wetgever in 1917¹⁴ als nieuwe heffing ingevoerd met het argument dat zonder deze heffing erfbelasting (voorheen successierecht) kon worden ontgaan.¹⁵ De schenkbelasting is echter niet als een verrekenbare voorheffing van de erfbelasting in de wet opgenomen.

De werking van [art. 12 SW](#) is met ingang van 2010 uitgebreid als gevolg van het feit dat [art. 1 lid 9 SW](#) sindsdien bepaalt dat (in afwijking van het civiele recht) de schenking onder opschortende voorwaarde fiscaal gezien zich heeft voltrokken op het moment van de vervulling van de voorwaarde. Komt een schenking onder opschortende voorwaarde tot stand ná het overlijden van de schenker, dan zou het vreemd zijn als die schenking niet als een fictieve erfrechtelijke verkrijging zou worden behandeld. Dat is de reden waarom het artikel in 2010 is aangepast.

2. De verrekening van schenk- en erfbelasting

2.1. Art. 12 SW en art. 7 SW verrekening algemeen

Reeds in 1993¹⁶ heeft de Hoge Raad beslist dat er geen recht op teruggaaf bestaat van het betaalde schenkingsrecht dat het op grond van [art. 12 SW](#) verschuldigde erfbelasting (voorheen successierecht) overtreft. Dat past mijns inziens bij het uitgangspunt dat de schenkbelasting geen voorheffing is van de erfbelasting. Het kan dus zo

⁸ Kamerstukken II 1948, 915, Memorie van Toelichting, p. 30.

⁹ Van Vijfeijken, 'Fictieve erfrechtelijke verkrijgingen in de Successiewet 1956', Kluwer 2013, p. 193 en 194.

¹⁰ Schols en Hoens delen deze opvatting niet, aangezien het huns inziens een eenmalige faciliteit betreft die niet teniet gedaan moet kunnen worden door een toevallig overlijden binnen korte termijn (artikelsgewijs commentaar bij art. 12 SW, NDFR).

¹¹ Tussen 18 en 40 jaar.

¹² [ECLI:NL:HR:2009:BF3840](#). Zie ook BNB 2009/147, met noot Van Vijfeijken.

¹³ Nederland had ten tijde van de schenking geen heffingsrecht. De vraag die tevens in dit arrest speelde, namelijk of art. 12 SW buiten toepassing zou moeten blijven omdat de erflater ten tijde van de schenking nog in België woonde, is door de Hoge Raad, gelet op de geschiedenis van de totstandkoming van de bepaling en de daaruit blijvende strekking, in negatieve zin beantwoord.

¹⁴ Wet van 20 januari 1917, Stb. 189.

¹⁵ Sprenger van Eyk bewerkt door De Leeuw, 'De wetgeving op het Recht van Successie van overgang en van schenking', Martinus Nijhoff 1930, p. 52 en 53.

¹⁶ HR 13 oktober 1993, BNB 1993/357 en 358.

zijn dat begiftigde door een schenking binnen de 180-dagentermijn, zwaarder wordt belast, dan wanneer de begiftigde de schenking buiten die termijn zou ontvangen.

Volgens [art. 12 lid 2 SW](#) dient de vermindering te worden berekend met overeenkomstige toepassing van [art. 7 lid 2 SW](#). [Art. 7 lid 1 SW](#) bepaalt hoe de voor de erfbelasting in aanmerking te nemen waarde van de in de [art. 8, 10, 11](#) en [13 lid 2 SW](#) genoemde fictieve erfrechtelijke verkrijgingen moet worden berekend. Lid 2 bepaalt dat de met betrekking tot de fictieve erfrechtelijke verkrijgingen betaalde schenkbelasting in mindering mag worden gebracht op de erfbelasting die over deze waarde is verschuldigd. Er kan tussen beide verkrijgingen een waardeverschil bestaan vanwege het feit dat de waardebepaling van de fictieve erfrechtelijke verkrijging geschiedt naar het tijdstip van overlijden van de erflater en de waarde op het moment van de schenking bepalend is voor de hoogte van de schenkbelasting.¹⁷ Stel, er is sprake van een schenking van aandelen of van een huis, dan is een tussentijdse waardeverandering goed voorstelbaar.

Tot het arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020¹⁸ werden door de lagere rechters twee methoden gehanteerd om de verrekening van de schenkbelasting te bepalen. Zo oordeelde onder meer Rechtbank Noord-Holland in haar uitspraak van 15 maart 2018,¹⁹ en Hof Arnhem-Leeuwarden in zijn uitspraak van 8 januari 2019,²⁰ dat het gehele bedrag aan schenkbelasting dat is betaald, in mindering mag worden gebracht. Rechtbank Den Haag daarentegen berekende op 31 juli 2015²¹ de vermindering door een evenredig deel van de totale erfbelasting toe te rekenen aan de schenking.

2.2. Arrest van de Hoge Raad 3 april 2020, BNB 2020/91

Het oordeel van de Hoge Raad in zijn arrest van 3 april 2020 is gegeven in de zaak waarin Hof Arnhem-Leeuwarden op 8 januari 2019²² besliste. Belanghebbende in deze casus heeft in 2015 van zijn moeder twee schenkingen ontvangen, te weten op 31 maart € 5.000 en op 23 december € 80.000. Over deze twee schenkingen tezamen heeft belanghebbende € 7.972 aan schenkbelasting betaald.²³

De moeder van belanghebbende is op 20 april 2016 overleden, binnen 180 dagen na haar tweede schenking. Belanghebbende verkrijgt als erfgenaam uit haar nalatenschap € 25.358. Op grond van [art. 12 lid 1 SW](#) wordt de schenking van € 80.000 als fictieve erfrechtelijke verkrijging aangemerkt en toegevoegd aan het erfdeel van € 25.358. Over de totale verkrijging van € 105.358 is belanghebbende € 8.521 aan erfbelasting verschuldigd.²⁴

Belanghebbende wilde dat het door hem verschuldigde bedrag aan schenkbelasting van € 7.972 volledig verrekend zou worden met de erfbelasting.

De inspecteur stelt dat slechts een evenredig deel van de schenkbelasting over € 80.000 in verhouding tot de totale erfrechtelijke verkrijging mag worden verrekend. Hij verlaagt de aanslag met $(€ 80.000 / € 105.358) \times € 8.521 = € 6.470$. Voor belanghebbende resteert een te betalen bedrag van € 2.051. Belanghebbende is van mening dat hij de volledige betaalde schenkbelasting mag verrekenen.

De tekst van [art. 7 lid 2 SW](#) biedt volgens Hof Arnhem-Leeuwarden geen ruimte voor een evenredige verrekening. Bovendien komt de vermindering van de erfbelasting met het gehele

¹⁷ Zie HR 3 januari 1979, BNB 1979/72.

¹⁸ [ECLI:NL:HR:2020:476](#).

¹⁹ [ECLI:NL:RBNHO:2018:1997](#), V-N 2018/29.2.6.

²⁰ [ECLI:NL:GHARL:2019:21](#), NTFR 2019/ 290.

²¹ [ECLI:NL:RBDHA:2015:9396](#).

²² [ECLI:NL:GHARL:2019:21](#).

²³ De samenvoeging van meerdere schenkingen in een kalenderjaar geschiedt ingevolge [art. 27 SW](#). De jaarlijkse schenkingsvrijstelling ouder-kind bedroeg in 2015 € 5.277.

²⁴ De erfbelastingvrijstelling ouder-kind bedroeg in 2016 € 20.148.

bedrag van de schenkbelasting niet in strijd met doel en strekking van [art. 12 SW](#), namelijk het voorkomen van het ontgaan van erfbelasting door een schenking kort voor overlijden. Het hof verlaagt de aanslag erfbelasting met de aan de schenking van € 80.000 toe te rekenen schenkbelasting: $\text{€ } 80.000 / \text{€ } 85.000^{25} \times \text{€ } 7.972 = \text{€ } 7.503$. Daardoor wordt de aanslag erfbelasting verlaagd naar € 1.018 (€ 8.521 -/- € 7.503).

De Hoge Raad stelt de inspecteur in het gelijk. De over de schenking van € 80.000 verschuldigde schenkbelasting van € 7.972 kan slechts in mindering komen op de erfbelasting tot maximaal de over die schenking verschuldigde erfbelasting. Volgens r.o. 3.5.2:

“dient ingevolge artikel 12, lid 2, SW de vermindering van erfbelasting te worden berekend met overeenkomstige toepassing van artikel 7, lid 2, SW. Artikel 7, lid 1, SW bepaalt hoe de voor de erfbelasting in aanmerking te nemen waarde van de in de artikelen 8, 10, 11 en 13, lid 2, SW genoemde fictieve verkrijgingen moet worden berekend.

Met betrekking tot de berekening van die fictieve verkrijgingen brengt het tweede lid van artikel 7 SW mee – voor zover hier van belang – dat de met betrekking tot die fictieve verkrijgingen betaalde schenkbelasting in mindering strekt naar de voor de erfbelasting in aanmerking te nemen waarde. Uit de bewoordingen van het tweede lid van artikel 7 SW vloeit voort dat de vermindering wegens de ter zake van de in de artikelen 8, 10, 11 of 13, lid 2, SW genoemde verkrijgingen geheven schenkbelasting niet hoger kan zijn dan het bedrag van de erfbelasting die over die fictieve verkrijging wordt geheven.”

De waarde van de fictieve erfrechtelijke verkrijging is ingevolge [art. 12 lid 1 SW](#) € 80.000. Weliswaar verwijst [art. 7 lid 1 SW](#) niet naar [art. 12 lid 1 SW](#), maar doordat [art. 12 lid 3 SW](#) verwijst naar [art. 7 lid 2 SW](#) moet kennelijk impliciet worden aangenomen dat de waarde waarover het bij de verrekening gaat, die van de

fictieve erfrechtelijke verkrijging is. Het gaat dus om de verrekening van schenk- en erfbelasting over dezelfde belastbare waarde. Daarbij is van belang dat de vrijstelling voor de schenkbelasting in 2015 (€ 5.277) lager is dan die voor de erfbelasting in 2016 (€ 20.148); de erfbelastingdruk over € 80.000 is lager dan de schenkbelastingdruk daarover.

A-G IJzerman concludeert op 18 december 2019²⁶ dat het middel van de Staatssecretaris, dat is gericht op een evenredige berekening van de te verrekenen schenkbelasting, slaagt. Daartoe overweegt hij in zijn beschouwing dat met de invoering van de 180-dagenregeling, de wetgever ervoor heeft gezorgd dat een schenking die is gedaan binnen de 180-dagentermijn, in de grondslag erfbelasting wordt betrokken. Waar de wetgever in dat kader heeft voorzien in verrekening, is niet gekozen voor het achteraf vernietigen van de aanslag schenkbelasting, maar inderdaad voor verrekening. Het komt de A-G voor dat daarin al de evenredigheid besloten ligt. Het deel van de verkrijging waarvoor verrekening geldt, is namelijk gerelateerd aan hetgeen fictief wordt meegenomen als erfrechtelijke verkrijging. Alhoewel een dergelijke verrekening een (economisch) dubbele heffing niet geheel voorkomt, waar vrijstellingen in de erfbelasting hoger zijn dan die van de schenkbelasting, is dat iets wat de wetgever onder ogen heeft gezien en heeft aanvaard.

Met dit arrest heeft de Hoge Raad twijfels over de (juiste) toepassing van [art. 7 lid 2 SW](#) in beginsel weggenomen. De wettekst is, in combinatie met [art. 7 lid 1 SW](#), volgens de hoogste rechter duidelijk. En als de wettekst duidelijk is hoeft voor de werking daarvan niet meer naar doel en strekking te worden gekeken. De wetgever heeft aanvaard dat een schenking binnen de 180-dagentermijn zwaarder wordt belast dan daarbuiten. Dat volgt uit de keuze die hij heeft gemaakt door de schenkbelastingaanslag te verrekenen, en deze niet te laten vervallen. Met

²⁵ De bepaling van [art. 27 SW](#) brengt mee dat de schenkbelasting die verschuldigd is geworden ter zake van de twee als één schenking te beschouwen bedragen, over beide samenstellende delen naar evenredigheid moet worden omgeslagen. De schenking van € 5.000 was echter buiten de 180-dagentermijn verkregen. Het daaraan toe te rekenen bedrag van de schenkbelasting dient volgens het hof daarom buiten de vermindering van de erfbelasting te blijven. Dat betekent een vermindering van erfbelasting van € 7.503.

²⁶ [ECLI:NL:PHR:2019:1357](#).

het arrest van 3 april 2020 wordt aangesloten bij hetgeen de Hoge Raad reeds eerder heeft beslist in zijn hiervoor vermelde uitspraken van 13 oktober 1993.²⁷

Hof Amsterdam heeft in zijn arrest van 25 juni 2020²⁸ (zie hierna in paragraaf 3) aan de rekenregels van [art. 7 lid 2 SW](#) nog een nuancering toegevoegd. Deze houdt verband met het feit dat in deze zaak sprake was van voorwaardelijk vrijgesteld ondernemingsvermogen.

3. Samenloop schenk- en erfbelasting bij voorwaardelijk vrijgesteld ondernemingsvermogen

De casus waarin Hof Amsterdam moest beslissen over de verrekening van schenk- en erfbelasting speelde in 2012 en 2013. Belanghebbende had op 28 december 2012 van zijn vader een schenking ontvangen van € 120.738. Het bedrag van de schenkbelasting is € 11.570.²⁹

Op 7 februari 2013 overlijdt zijn vader. Belanghebbende is één van de drie erfgenamen. Er is sprake van de verkrijging van ondernemingsvermogen en er wordt gebruik gemaakt van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet.³⁰ Belanghebbende krijgt als erfgenaam € 3.926.165 en ingevolge [art. 12 lid 1 SW](#) voegt de inspecteur³¹ de schenking als fictieve verkrijging ter hoogte van € 120.738 daaraan toe: een totale verkrijging in 2013 van € 4.046.903. Na aftrek van de ouder-kind vrijstelling in de erfbelasting ter hoogte van € 19.536, en een voorwaardelijke vrijstelling voor het door hem verkregen (aandeel in) het ondernemingsvermogen ingevolge [art. 35b SW](#)³² ter hoogte van € 3.416.019, resteert een belaste verkrijging van € 611.349. De daarover verschuldigde erfbelasting bedroeg € 110.444.³³

In deze zaak oordeelt Rechtbank Noord-Holland³⁴ op 15 maart 2018 dat de wettekst van [art. 7 lid 2 SW](#) duidelijk is: [art. 7 lid 2 SW](#) houdt ongeclausuleerd in dat de schenkbelasting in mindering strekt van de erfbelasting. Als het de bedoeling van de wetgever was geweest dat de door de inspecteur voorgestane omslagmethode (evenredigheidsmethode) bij de vermindering zou worden gehanteerd, dan had het volgens de rechtbank voor de hand gelegen dit ook in de Successiewet op te nemen. De rechtbank verwijst daarbij naar de methode van verrekening ter voorkoming van dubbele erfbelasting in het Besluit voorkoming dubbele belastingheffing 2001. In [art. 47 lid 2 Bvdb](#) is een duidelijk omschreven evenredigheidsmethode voor de verrekening van de erfbelasting in internationale situaties vastgelegd. Een vergelijkbaar heldere omschrijving ontbreekt in [art. 7 lid 2 SW](#). Nu de wetsgeschiedenis geen aanwijzing geeft van de bedoeling van de wetgever inzake de vermindering, gaat de rechtbank uit van de wettekst zelf. De rechtbank voegt daar nog aan toe dat aangezien de schenkbelasting geen voorheffing is van de erfbelasting, de schenkbelasting tot ten hoogste het bedrag van de erfbelasting in mindering kan worden gebracht; een teruggave van schenkbelasting is niet mogelijk.³⁵ Verder zijn er volgens de rechtbank geen beperkingen gesteld aan de hoogte van de vermindering.

Hof Amsterdam³⁶ verwijst naar het op het moment van zijn uitspraak inmiddels verschenen arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020, en past de evenredigheidsmethode toe. Daarbij constateert het hof dat de vermindering niet hoger kan zijn dan het bedrag van de erfbelasting dat naar evenredigheid aan de fictieve verkrijging wordt toegerekend.

²⁷ BNB 1993/357 en 358.

²⁸ [ECLI:NL:GHAMS:2020:1675](#).

²⁹ De jaarlijkse schenkingsvrijstelling ouder-kind bedroeg in 2012 € 5.030.

³⁰ [Art. 35b e.v. SW](#).

³¹ Na een beroep op interne compensatie in de procedure voor de rechtbank, omdat bij het opleggen van de aanslag erfbelasting de fictieve verkrijging ten onrechte voor € 115.708 in plaats van € 120.738 in aanmerking is genomen.

³² In 2013 was ingevolge [art. 35b lid 1 onder b sub 2° en sub 3° SW](#) 100% van het ondernemingsvermogen tot een waarde van € 1.006.000 vrijgesteld en van het meerdere 83%.

³³ Het omslagpunt waarboven het tarief in plaats van 10% 20% wordt, lag in 2013 bij € 118.254.

³⁴ [ECLI:NL:RBNHO:2018:1997](#).

³⁵ HR 13 oktober 1993, BNB 1993/357 en 358.

³⁶ [ECLI:NL:GHAMS:2020:1675](#).

De vraag die nog open ligt en die door de inspecteur en belanghebbende anders is beantwoord, is of bij de berekening van de vermindering het op grond van de voorwaardelijke vrijstelling ingevolge de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet, vrijgestelde gedeelte van de verkrijging, er buiten moet worden gelaten. Concreet is de vraag of deze vrijstelling – € 3.416.019 – voor de berekening uit de noemer moet worden gehaald. De inspecteur heeft dit bedrag mee in de totale verkrijging genomen waardoor slechts € 3.295 van de in totaal aan betaalde schenkbelasting mag worden verrekend. De berekening is als volgt: € 120.738 (fictieve verkrijging) / € 4.046.903 (totale verkrijging) x € 110.444 (totaal verschuldigde erfbelasting) = € 3.295. Belanghebbende en zijn broers menen dat het vrijgestelde ondernemingsvermogen niet meetelt in de noemer, waardoor een vermindering zou worden verkregen van € 21.812.³⁷ De belaste verkrijging is € 611.349,³⁸ daardoor is de berekening als volgt: € 120.738 (fictieve verkrijging) / 611.349 x € 110.444.

Hof Amsterdam stelt belanghebbende in het gelijk door te oordelen dat het ondernemingsvermogen niet moet worden meegenomen bij het berekenen van de evenredige toerekening, omdat sprake is van een zogenoemde objectvrijstelling. In geval sprake is van een subjectieve algemene vrijstelling die voor iedere verkrijger geldt, ongeacht de vraag welk vermogen wordt verkregen,³⁹ maakt het voor de uitkomst van de berekening niet uit of wordt uitgegaan van een fictieve verkrijging (teller) en een totale verkrijging (noemer), aldus het hof. Die vrijstelling wordt omgeslagen naar de andere vermogensbestanddelen. Dat is anders in geval van een objectgebonden vrijstelling zoals de BOR. Het daardoor voorwaardelijk vrijgestelde vermogen is niet van toepassing op andere (fictieve) verkrijgingen. Dat is de reden waarom bij de vermindering van de erfbelasting ingevolge art. 12 lid 2 SW jo. art. 7 lid 2 SW het voorwaardelijk vrijgesteld ondernemingsvermogen buiten beschouwing moet blijven.

Dat leidt in beginsel tot een verrekenbaar bedrag van € 21.137, maar blijft uiteindelijk beperkt tot de aanslag schenkbelasting van € 11.570.

Met de nuancering van het hof op de evenredigheidsmethode ter zake het vrijgestelde ondernemingsvermogen, stelt het hof een probleem aan de orde dat zich ook kan voordoen bij andere objectvrijstellingen.⁴⁰ De eenmalig verhoogde vrijstelling van de eigen woning, art. 33 sub 5° onder c SW is een dergelijke vrijstelling. Schenking van de eigen woning met toepassing van deze vrijstelling is ingevolge art. 12 lid 3 SW zelf als een fictieve verkrijging uitgezonderd (zie hiervoor paragraaf 2). Zou deze schenking echter in hetzelfde kalenderjaar gevolgd worden door een tweede schenking, die binnen de 180-dagentermijn valt, dan zou de methode van het hof gebruikt moeten worden: de eigenwoning vrijstelling zou in die situatie buiten beschouwing gelaten moeten worden.

4. Afsluiting

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie volgt dat zowel de rechters die oordeelden dat de schenkbelasting ongeclausuleerd kon worden verrekend met de erfbelasting, als degenen die een evenredigheidsmethode voorstonden, constateerden dat de wettekst van art. 7 lid 2 SW duidelijk is. Kennelijk is dat toch niet het geval. Niet te verklaren valt anders dat twee tegenovergestelde opvattingen op basis van dezelfde heldere wettekst te verdedigen zijn, en dat tot aan het eindoordeel van de Hoge Raad op 3 april 2020, zich diverse lagere rechters over het vraagstuk van de verrekening hebben moeten buigen.

Als de wettekst niet helder is, dan moet voor de uitleg daarvan naar doel en strekking van de wet worden gekeken. Die bedoeling bleek evenmin helder te zijn; zo is onder meer opgemerkt door Rechtbank Noord-Holland dat de wetsgeschiedenis geen aanwijzing geeft voor de wijze van vermindering.

³⁷ Na correctie door de interne compensatie is dit bedrag bepaald op € 21.317.

³⁸ Na correctie door de interne compensatie is dit bedrag bepaald op € 630.664.

³⁹ Zoals in dit geval de erfbelastingvrijstelling ouder-kind in 2013 van € 19.535.

⁴⁰ Zie noot van de redactie bij Hof Amsterdam 25 juni 2020, V-N 2020/50.9.

De Hoge Raad heeft op 3 april 2020 beslist dat de evenredigheidsmethode moet worden gevolgd, en daarmee ligt vast wat er in de tekst van art. 7 lid 2 SW moet worden gelezen.

Hof Amsterdam heeft in zijn arrest van 25 juni 2020 een nuancering op de verrekenmethode van art. 7 lid 2 SW aangebracht met betrekking tot het voorwaardelijk vrijgesteld ondernemingsvermogen. Deze nuancering kan onder omstandigheden ook van belang zijn voor de eenmalig verhoogde vrijstelling ten behoeve van de eigen woning.