

21/00513

2022

2.1

mei

17

21

ECLI:NL:GHARL:2022:4050

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	17-05-2022
Datum publicatie	25-05-2022
Zaaknummer	21/00513
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2021:1347 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Erfbelasting. Kindvrijstelling en tarief 1 voor biologisch, maar niet-juridisch kind.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 25-5-2022 V-N Vandaag 2022/1300 NLF 2022/1069 FutD 2022-1570 met annotatie van Fiscaal up to Date ERF-Updates.nl 2022-0147 VFP 2022/89 V-N 2022/34.1.6 NTFR 2022/2983 met annotatie van Mr. E.I. Brouwer Belastingadvies 2022/18.7 Vp-bulletin 2022/40 met annotatie van S.G.M.J. Rebbens, J.M.P. Tobben

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 21/00513

uitspraakdatum: 17 mei 2022

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

21/00513

[belanghebbende] te [woonplaats] (hierna: belanghebbende)

2022

2.1

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 22 maart 2021, nummer AWB 20/967, in het geding tussen belanghebbende en

17

de inspecteur van de Belastingdienst/Kantoor Rotterdam (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1 De Inspecteur heeft met dagtekening 18 september 2018 aan belanghebbende een aanslag in de erfbelasting opgelegd naar een belaste verkrijging in het jaar 2017 van € 501.803 (hierna: de aanslag).
- 1.2 De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het tegen de aanslag gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5 Het onderzoek ter zitting heeft in Den Haag plaatsgevonden op 30 maart 2022. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 De vaststaande feiten

- 2.1 Belanghebbende is geboren [in] 1996.
- 2.2 [de erflater] , overleden [in] 2017, (hierna: erflater) is de biologische vader van belanghebbende.
- 2.3 De moeder van belanghebbende (hierna: de moeder) is gehuwd met [naam1] (hierna: [naam1]). [naam1] heeft belanghebbende op 1 oktober 2001 erkend als bedoeld in artikel 1:203 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). Door de erkenning is een familierechtelijke betrekking ontstaan tussen [naam1] en belanghebbende.
- 2.4 Erflater heeft belanghebbende bij testament van 17 juni 2004 tot één van zijn erfgenamen benoemd. De inhoud van het testament luidt, voor zover van belang, als volgt:
"Onder de verplichting tot afgifte van de hiervoor gemelde legaten benoem ik tot mijn erfgenamen:
a. voor dertig procent (30%) van mijn nalatenschap mijn zoon [Hof: belanghebbende] voornoemd, die ik echter graag had willen erkennen en voorzover mogelijk alsnog erken;"
- 2.5 De rechtbank Amsterdam heeft in de beschikking van 15 april 2009, nr. 415966 / FA RK 08-10025, gewezen in een procedure tussen erflater (in de beschikking aangeduid als: biologische vader) en de moeder, het volgende overwogen:
"Vaststaat dat [belanghebbende] vanaf de geboorte regelmatig contact heeft gehad met zijn biologische vader. Er was sprake van ruime omgang en [belanghebbende] ging met zijn biologische vader op vakantie. Er is dan ook sprake van 'family life' zodat de biologische vader op grond van voormeld artikel [Hof: artikel 1:377a BW (nieuw)] recht heeft op omgang met [belanghebbende]. Dit wordt pas anders indien zwaarwegende belangen van het kind zich hiertegen verzetten of een van de andere voormelde ontzeggingsgronden zich voordoet.

De rechtbank is van oordeel dat het voor een goede ontwikkeling van [belanghebbende] van belang is dat hij regelmatig contact heeft met zijn biologische vader. (...).

21/00513

Gelet op de belangen van [belanghebbende] – waaronder zijn school en buitenschoolse activiteiten en zijn sociale leven – is de rechtbank van oordeel dat de omgang ~~regeling~~ tussen de biologische vader en [belanghebbende] als volgt dient te worden vastgesteld:“

- 2.6 De gemachtigde van belanghebbende heeft in een e-mailbericht van 27 augustus 2019 aan de Inspecteur geschreven:

21
mei

“U vraagt waarom [belanghebbende] destijds niet is erkend door [erflater].

[Belanghebbende] is destijds niet erkend door [erflater], omdat de moeder van [belanghebbende] hiervoor geen toestemming heeft gegeven. De reden hiervan is dat de affectieve relatie tussen hen inmiddels voorbij was. Erkenning door [erflater] had veel consequenties voor de financiële onafhankelijkheid van de moeder van [belanghebbende], waardoor zij niet in staat zou zijn haar universitaire studie af te ronden. Vanaf de geboorte van [belanghebbende] is er tussen [belanghebbende] en zijn vader [erflater] een vader-zoon relatie geweest en is er sprake geweest van familielevens tot het moment van overlijden.

[Belanghebbende] is op 1 oktober 2001 erkend door [[naam1]]. [[naam1]] en de moeder van [belanghebbende] hadden toen al geruime tijd een affectieve relatie en [[naam1]] was [belanghebbende] zijn opvoeder.

[Belanghebbende] heeft vanaf zijn vroege jeugd een familielevens gehad met twee vaders: met zijn biologische vader [erflater] en met zijn opvoedvader [[naam1]]. [Belanghebbende] wil graag erkenning voor beide relaties.”

- 2.7 De verkrijging van belanghebbende bedraagt € 503.932. Bij de vaststelling van de aanslag is (i) de vrijstelling voor de overige verkrijgers (€ 2.129) als bedoeld in artikel 32, lid 1, aanhef en ten vierde, onderdeel f, van de Successiewet 1956 (hierna: SW) toegepast en (ii) het tarief voor verkrijgingen in overige gevallen (tariefgroep II) van artikel 24, lid 1, van de SW.
- 2.8 Het bezwaar is ongegrond verklaard. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

3 Het geschil en conclusies van partijen

- 3.1 In geschil is of belanghebbende recht heeft op toepassing van de (hogere) vrijstelling voor kinderen als bedoeld in artikel 32, lid 1, aanhef en ten vierde, onderdeel c, van de SW, van € 20.209 (hierna: de kindvrijstelling) en of belanghebbende recht heeft op toepassing van het lagere tarief van 10%-20% (hierna: tariefgroep I) voor verkrijgingen door de partner of afstammelingen in de rechte lijn van artikel 24, lid 1, van de SW. Belanghebbende beantwoordt deze vragen bevestigend en de Inspecteur ontkennend.
- 3.2 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, de uitspraak op bezwaar en tot vermindering van de aanslag.
- 3.3 De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het hoger beroep

- 4.1 Belanghebbende heeft primair het standpunt ingenomen dat de kindvrijstelling en tariefgroep I van toepassing zijn omdat hij de biologische zoon is van erflater. Er wordt voor het begrip kind in de SW niet aangeknoopt bij de familierechtelijke betrekking, maar bij bloedverwantschap. Omdat sprake is van bloedverwantschap in de eerste graad in neergaande lijn is belanghebbende een kind van erflater en daarmee afstammeling in de rechte

lijn in de zin van de SW, aldus belanghebbende. Door de erkenning van [naam1] is de (biologische) bloedverwantschap met erflater niet verbroken. Subsidiair heeft belanghebbende aangevoerd dat de kindvrijstelling en tariefgroep I van toepassing zijn omdat sprake is van 'family life' als bedoeld in artikel 8 EVRM, waardoor de behandeling van belanghebbende als een derde in strijd komt met het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM. Het arrest van het EHRM van 13 januari 2004, nr. 36938/97, ECLI:CE:ECHR:0113JUD003698397, Haas, vindt geen toepassing in de zaak van belanghebbende omdat de feiten anders zijn, er was in de zaak Haas geen sprake van 'family life' en er was een andere rechtsvraag in geschil, namelijk de vraag of artikel 8 EVRM het biologische kind een recht geeft om als erfgenaam te worden aangemerkt. Verder kan volgens belanghebbende uit jurisprudentie van het EHRM worden afgeleid dat er zeer gewichtige redenen aanwezig dienen te zijn om onderscheid te maken tussen wettige en onwettige kinderen. Aangezien in het onderhavige geval sprake is van 'family life' bestaat er geen rechtvaardiging om belanghebbende niet als kind maar als derde te behandelen voor de toepassing van de SW. Belanghebbende concludeert dat hij een bloedverwant van erflater is en daarmee een kind en afstammeling in de rechte lijn, zodat hij recht heeft op de toepassing van de kindvrijstelling en tariefgroep I.

- 4.2 Volgens de Inspecteur is biologische bloedverwantschap onvoldoende om als kind van erflater te worden aangemerkt. De SW sluit aan bij het civiele recht, op grond waarvan alleen sprake is van bloedverwantschap als er sprake is van een familierechtelijke betrekking. De Inspecteur heeft in dit kader verwezen naar een arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 17 januari 1997, nr. 16122, NJ 1997, 483, waarin is geoordeeld dat niet wordt teruggekomen op het arrest van 24 februari 1995, nr. 15462, NJ 1995, 468. In laatstgenoemd arrest is geoordeeld dat in het midden kan blijven of er sprake is van 'family life' omdat het vaststellen van de gevolgen van een eventuele onverenigbaarheid met artikel 8 EVRM, in het bijzonder ten aanzien van de consequenties voor de erfrechtelijke aanspraken van het kind op de nalatenschap van zijn overleden vader, de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat. De Inspecteur is van mening dat bloedverwantschap in biologische zin onvoldoende is om voor de kindvrijstelling en tariefgroep I in aanmerking te komen. Belanghebbende is bloedverwant van [naam1], als bedoeld in artikel 2, lid 3, onderdeel i, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Volgens de Inspecteur is niet relevant of er sprake is van 'family life' als bedoeld in artikel 8 EVRM.

Kindvrijstelling

- 4.3 Artikel 32, lid 1, aanhef en ten vierde, onderdeel c, van de SW, bepaalt dat van erfbelasting is vrijgesteld, hetgeen wordt verkregen door kinderen voor wie de onder b bedoelde vrijstelling niet van toepassing is een bedrag van € 20.209.
- 4.4 Artikel 2, lid 3, onderdeel i, van de AWR, definieert het begrip kind als eerstegraads bloedverwant en aanverwant in de neergaande lijn. Ingevolge artikel 1, lid 1, van de AWR, strekt de werkingssfeer van de AWR zich uit tot de heffing van rijksbelastingen, waaronder de erfbelasting. Blijkens het bepaalde in artikel 2, lid 1, onderdeel a, van de AWR, is de in artikel 2, lid 3, onderdeel i, gegeven definitie van toepassing op de erfbelasting.
- 4.5 In de wetsgeschiedenis van artikel 2, lid 3, onderdeel i, van de AWR, is opgemerkt, voor zover van belang: "Zowel in de AWR als in de Invorderingswet 1990 is voorts een definitie-bepaling opgenomen die bepaalt dat waar in de wet van kind wordt gesproken, bedoeld wordt: een eerstegraads bloedverwant of aanverwant in de neergaande lijn, dat wil zeggen een eigen kind, een stiefkind of een kind van de geregistreerde partner." (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 407, nr. 3, blz. 4.)
- 4.6 Tussen partijen is niet in geschil dat in civielrechtelijke zin er geen familierechtelijke betrekking bestaat tussen erflater en belanghebbende. Ingevolge het bepaalde in artikel 1:197 van het BW staan een kind, zijn ouders en hun bloedverwanten in familierechtelijke betrekking tot elkaar. Artikel 1:198 van het BW bepaalt wie de moeder is van een kind en artikel 1:199 van het BW bepaalt wie de vader is van een kind. Ingevolge het bepaalde in artikel 1:199, onderdeel c, van het BW, is vader van een kind de man die het kind heeft erkend. Dit brengt mee

dat in juridische zin [naam1] de vader van belanghebbende is. Een kind kan niet meer dan twee juridische ouders hebben. Dit neemt niet weg dat het begrip 'kind' voor de toepassing van de belastingwet, waaronder de SW, een eigen definitie kent die is opgenomen in artikel 2, lid 3, onderdeel i, van de AWR. In de wettekst is niet verwezen naar het begrip 'familierechtelijke betrekking', maar is aangesloten bij het begrip 'bloedverwant'. Ingevolge het bepaalde in artikel 3:1, lid 1, van het BW, wordt de graad van bloedverwantschap bepaald door het getal der geboorten, die de bloedverwantschap hebben veroorzaakt. Een biologisch kind is een bloedverwant in de eerste graad van zijn biologische ouder. Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse taal (digitale uitgave) definieert 'bloedverwant' als iemand met wie je een gemeenschappelijke voorouder hebt en een 'bloedverwant in de rechte lijn': die van iemand afstamt (bijvoorbeeld zoon en vader). Op grond van de tekst van artikel 2, lid 3, onderdeel i, van de AWR, en ook op grond van het spraakgebruik lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat belanghebbende, door de biologische bloedverwantschap, als bloedverwant en daarmee als kind als bedoeld in artikel 32, lid 1, aanhef en ten vierde, onderdeel c, van de SW, kan worden gezien. Het Hof heeft noch in de SW noch in de wetsgeschiedenis aanknopingspunten gevonden dat voor de uitleg van het begrip kind moet worden uitgegaan van een familierechtelijke betrekking. De omstandigheid dat artikel 3:1, lid 1, van het BW, voor het bepalen van de graad van bloedverwantschap vermeldt dat een erkenning, een gerechtelijke vaststelling van het ouderschap of een adoptie als een geboorte telt, leidt niet tot een ander oordeel. De wetgever heeft met artikel 3:1, lid 1, van het BW, het begrip 'bloedverwant' uitgebreid waardoor een juridische, familierechtelijke verhouding ook onder het begrip 'bloedverwant' valt. Aldus is voor het bestaan van bloedverwantschap een biologische relatie niet vereist. Hieruit valt naar het oordeel van het Hof niet af te leiden dat een biologisch kind niet als bloedverwant van zijn biologische ouder kan worden aangemerkt. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, is het Hof van oordeel dat belanghebbende als kind van erflater heeft te gelden als bedoeld in artikel 32, lid 1, aanhef en ten vierde, onderdeel c, van de SW, en mitsdien in aanmerking komt voor de kindvrijstelling.

Tariefgroep

- 4.7 In artikel 24, lid 1, van de SW, was tot 1 januari 2010 bepaald dat tariefgroep I van toepassing is op verkrijgingen door onder meer de echtgenoot, kinderen en afstammelingen in tweede of verdere graad.
- 4.8 De Hoge Raad heeft in het arrest van 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO0407, over de toepassing van het tarief voor het recht van successie geoordeeld, voor zover van belang:
 - "3.1.1. Belanghebbende is één van acht testamentaire erfgenamen van B (hierna: erflaatster), overleden [in] 2003.
 - 3.1.2. Erflaatster heeft gedurende meer dan vijf jaren een gemeenschappelijke huishouding gevoerd met A (hierna: A) tot diens overlijden in 1992. Zij zijn niet gehuwd geweest. Bij het overlijden van A verkreeg erflaatster uit zijn nalatenschap het vruchtgebruik van een deel van diens vermogen. Die verkrijging was belast naar het tarief van tariefgroep I, omdat erflaatster was aan te merken als een verkrijger in de zin van destijds artikel 24, lid 2, aanhef en letter a, van de Successiewet 1956 (hierna: de SW).
 - 3.1.3. Belanghebbende is de dochter van een kind uit een (eerder) huwelijk van A. Uit artikel 1:3, lid 2, BW volgt dat zij niet kan worden aangemerkt als een bloed- of aanverwant van erflaatster.
 - 3.1.4. De Inspecteur heeft belanghebbendes verkrijging uit de nalatenschap van erflaatster belast naar het tarief van tariefgroep III in de zin van artikel 24 van de SW. Daarbij is belanghebbende niet aangemerkt als afstammeling, omdat zij geen bloedverwant is van erflaatster en evenmin in artikel 19 van de SW met een bloedverwant is gelijkgesteld.
- 3.2. Voor het Hof was in geschil of het tarief voor tariefgroep III terecht is toegepast. Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord. Hiertegen richten zich de middelen.

3.3. De middelen 1 en 2 bepleiten dat belanghebbende wordt aangemerkt als een verkrijger in de zin van artikel 24, lid 2, van de SW dan wel als een afstammeling als bedoeld in artikel 24, lid 1, van de SW. Belanghebbendes algemene beschouwingen over doel en strekking van de SW, over maatschappelijke ontwikkelingen en over heersende opvattingen bieden echter onvoldoende grondslag voor een uitleg die zozeer afwijkt van de wettekst als die middelen voorstaan. Daarbij verdient opmerking dat onder het begrip 'afstammelingen' overeenkomstig het spraakgebruik slechts bloedverwanten in de rechte neergaande lijn kunnen worden begrepen. De middelen 1 en 2 falen derhalve."

mei

4.9 Met ingang van 1 januari 2010 is tariefgroep I ingevolge artikel 24, lid 1, van de SW, van toepassing op verkrijgingen door de partner of afstammelingen in de rechte lijn. Het begrip afstammeling is noch in de SW noch in de AWR gedefinieerd. In de wetsgeschiedenis is over de wijziging van 'kinderen' naar 'afstammelingen' in de rechte lijn' niets opgemerkt.

21

4.10 Erflater heeft belanghebbende in zijn testament benoemd tot erfgenaam. Voor de toepassing van de SW dient dus te worden uitgegaan van het gegeven dat belanghebbende moet worden aangemerkt als erfgenaam ten tijde van het overlijden van erflater op 8 oktober 2017. Het verkregene wordt volgens artikel 21, lid 1, van de SW, in aanmerking genomen naar de waarde welke daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend en artikel 24 van de SW bepaalt vervolgens naar welk tarief de erfbelasting wordt geheven. Tot 1 januari 2010 kende artikel 24, lid 1, van de SW, ook het begrip kind. Dit is per 1 januari 2010 echter gewijzigd in afstammelingen in de rechte lijn. In het onder 4.8 vermelde arrest van de Hoge Raad van 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO0407, is geoordeeld dat volgens het spraakgebruik onder het begrip 'afstammelingen' slechts bloedverwanten in de rechte neergaande lijn kunnen worden begrepen. Het Hof heeft met betrekking tot de kindvrijstelling onder 4.6 overwogen dat belanghebbende als bloedverwant in de neergaande lijn van erflater kan worden aangemerkt. Mitsdien heeft belanghebbende te gelden als een afstammeling in de zin van artikel 24, lid 1, van de SW. Dit brengt mee dat van het verkregene een erfbelasting moet worden geheven naar het tarief van tariefgroep I.

4.11 Aangezien het primaire standpunt slaagt, behoeft het subsidiaire standpunt van belanghebbende geen behandeling meer. De aanslag zal worden verminderd naar een belaste verkrijging van € 483.723 met toepassing van tariefgroep I.

Slotsom

Het hoger beroep is gegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof vindt aanleiding voor vergoeding van het griffierecht en een veroordeling in de proceskosten.

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep en het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 1.518 voor de kosten in eerste aanleg (2 punten (beroepschrift, bijwonen zitting) wegingsfactor 1 € 759) en € 1.518 voor de kosten in hoger beroep (2 punten (hogerberoepschrift, bijwonen zitting) wegingsfactor 1 € 759), ofwel in totaal op € 3.036.

Hierbij merkt het Hof nog op dat belanghebbende niet in aanmerking komt voor een proceskostenvergoeding voor de bezwaarfase omdat uit het dossier niet blijkt dat hiertoe een verzoek is gedaan (artikel 7:15, lid 3, van de Algemene wet bestuursrecht).

2022

2.1

mei

17

21

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- vernietigt de uitspraak op bezwaar,
- vermindert de aanslag tot een aanslag berekend naar een belaste verkrijging van € 483.723 met toepassing van tariefgroep I,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.036, en
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 48 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 134 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. B.F.A. van Huijgevoort, voorzitter, mr. R.C.H.M. Lips en mr. I. Reijngoud, in tegenwoordigheid van mr. E.D. Postema als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 17 mei 2022.

De griffier, De voorzitter,

(E.D. Postema) (B.F.A. van Huijgevoort)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 17 mei 2022.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad** www.hogeraad.nl.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.