

## **Uitwerking van de Natuurschoonwet 1928 onder het Nederlands erfrecht**

mr.dr. H.R. Bruggink, advocaat belastingadviseur te Utrecht, bruggink@bvdv.nl

mr. G.G. Poortinga, belastingadviseur te Utrecht, gerrit.poortinga@mazars.nl

In dit artikel bezien de auteurs in hoeverre de landgoedvrijstelling kan worden benut onder het Nederlands erfrecht. In dit kader volgt een beschrijving van de uitwerking van de landgoedvrijstelling bij de wettelijke verdeling, de ouderlijke boedelverdeling, het vruchtgebruiktestament, het legaat-tegen-inbreng en de quasi-wettelijke verdeling.

### **1. Inleiding**

Om het behoud van natuurschoon in Nederland te bevorderen, is de Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW 1928) in het leven geroepen. In de NSW 1928 en aanverwante wetgeving heeft de wetgever enige fiscale faciliteiten opgenomen voor eigenaren van landgoederen. Eén van de grootste bedreigingen van de instandhouding van landgoederen ligt in de verplichting tot het betalen van successierecht bij vererving. Indien onvoldoende middelen aanwezig zijn om de verschuldigde rechten te voldoen, kan men zich genoodzaakt zien om het landgoed op te splitsen en een gedeelte te verkopen. Om deze ongewenste situatie te voorkomen is in de NSW 1928 een (voorwaardelijke) vrijstelling voor het recht van successie opgenomen (hierna: de landgoedvrijstelling).<sup>1</sup>

In dit artikel bezien wij in hoeverre de landgoedvrijstelling kan worden benut onder het Nederlands erfrecht. In dit kader volgt een beschrijving van de uitwerking van de landgoedvrijstelling bij de wettelijke verdeling, de ouderlijke boedelverdeling, het vruchtgebruiktestament, het legaat-tegen-inbreng en de quasi-wettelijke verdeling. Hierbij geldt als uitgangspunt dat de niet van tafel en bed gescheiden echtgenoot en twee kinderen achterblijven.

### **2. De landgoedvrijstelling**

De landgoedvrijstelling houdt in dat het verschuldigde recht inzake de verkrijging van een landgoed geheel of gedeeltelijk buiten invordering blijft. De omvang van het gedeelte dat buiten invordering blijft is gelijk aan het verschil tussen het recht dat normaliter over de verkrijging verschuldigd is en het recht dat verschuldigd is indien de onroerende zaak wordt gesteld op de helft van de bestemmingswaarde. Onder bestemmingswaarde wordt de waarde in het economisch verkeer verstaan, die op het tijdstip van de verkrijging aan de zaak zou moeten worden toegekend, indien daarop de last rust om het gedurende 25 jaar in stand te houden.<sup>2</sup> Volgens de staatssecretaris bedraagt de gemiddelde bestemmingswaarde van landgoederen 80% van de waarde in het economisch verkeer.<sup>3</sup> Dit percentage varieert naar gelang de individuele omstandigheden per landgoed verschillen. Wanneer zich op een landgoed bijvoorbeeld een historische buitenplaats bevindt, drukt de last van instandhouding zwaarder dan wanneer het in overwegende mate bestaat uit cultuurgrond. Indien het de verkrijging van een voor het publiek opengesteld landgoed betreft, wordt de waarde van dat landgoed gesteld op nihil. In dat geval blijft het verschuldigde recht in zijn geheel buiten invordering.

---

<sup>1</sup> Art. 7 NSW 1928. Daar waar in dit artikel het recht van successie wordt aangehaald, wordt eveneens daaronder het recht van overgang verstaan.

<sup>2</sup> Art. 7, eerste lid, NSW 1928.

<sup>3</sup> Zie Kamerstukken II 1981/82, 16 903, blz. 1-3.

De landgoedvrijstelling wordt verleend aan de verkrijger van de eigendom van een onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt.<sup>4</sup>

Voor een juist inzicht in het toepassingsbereik van de vrijstelling, is een nadere beschouwing van het begrip 'eigendom' wenselijk. Een definitie van het begrip eigendom is niet in de wet opgenomen. Het systeem van de wet lijkt met zich te brengen dat dit begrip dient te worden afgeleid van het begrip 'eigenaar'.<sup>5</sup> Binnen de definitie van dit begrip geldt als hoofdregel dat onder eigenaar wordt verstaan: degene die de volle eigendom van het landgoed bezit, dan wel degene die het landgoed in vruchtgebruik of in erfpacht heeft verkregen. Uitsluitend ten aanzien van landgoederen kleiner dan 5 hectare heeft de wetgever hierop een uitzondering gemaakt. In dergelijke gevallen wordt bij de vestiging van een recht van erfpacht, de erfpachter eigenaar (in de zin van de wet) indien de economische eigendom (van het landgoed) op hem is overgegaan (eigendomserfpacht). De definitie van economische eigendom komt nagenoeg geheel overeen met de in de Wet op belastingen van rechtsverkeer reeds gehanteerde definitie.<sup>6</sup> Van belang is in te zien dat de overdracht van ten minste enig risico van waardeverandering, hoe gering en in welke vorm dan ook, kwalificeert als overdracht van de economische eigendom en aldus sprake is van een eigendomserfpacht. Een juiste inrichting van het erfpachtscontract is dus van aanzienlijk belang. Indien de juridische eigenaar (bloot eigenaar) aantoont dat geen economische eigendom op de erfpachter is overgegaan, blijft hij (bloot eigenaar) eigenaar (huurerfpacht). Onder eigendom dient aldus te worden verstaan: de volle eigendom, het recht van vruchtgebruik en het recht van erfpacht, tenzij sprake is van een huurerfpacht op een onroerende zaak kleiner dan 5 hectare. In dat geval kwalificeert de blote eigendom als eigendom in de zin van de wet.

### 3. Voorwaardelijk karakter

De landgoedvrijstelling kwalificeert als een voorwaardelijke invorderingsvrijstelling. Om de vrijstelling definitief deelachtig te worden, moet de verkrijger voldoen aan de instandhoudingseis en de bezitseis. De instandhoudingseis houdt in dat gedurende een periode van 25 jaar na de verkrijging (vererving) geen verlies van de landgoedstatus mag plaatsvinden.<sup>7</sup> Op het moment dat niet langer aan het instandhoudingsvereiste wordt voldaan, vindt alsnog volledige invordering plaats van het buiten invordering gebleven recht, verhoogd met invorderingsrente.<sup>8</sup> In het geval van eigendomsoverdracht kan statusverlies worden voorkomen indien de verkrijger binnen 6 maanden na de overdracht een voortzettingsverzoek indient.<sup>9</sup>

---

<sup>4</sup> Onder landgoed in de zin van de NSW 1928 wordt verstaan: een in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak – daaronder begrepen die waarop een buitenplaats of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen – voor zover het blijven voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is (art. 1, eerste lid, onderdeel a, NSW 1928).

<sup>5</sup> Zie art. 1, eerste lid, onderdeel b, jo. derde lid NSW 1928 jo. art. 3a Rangschikkingsbesluit NSW 1928. De definitie van het begrip eigenaar is per 1 juni 2007 gewijzigd. Zie hierover H.R. Bruggink en M.J. Sengers, *De Natuurschoonwet 1928 na 1 juni 2007 een overzicht*, WPNR, 07/6733..

<sup>6</sup> Art. 1, eerste lid, onderdeel c, NSW 1928.

<sup>7</sup> Art. 8, eerste lid, jo. art. 3a jo. art. 3, derde, vierde en zevende lid, NSW 1928. Statusverlies treedt op indien: het beplantingsplan niet wordt nageleefd, de eigenaar verzoekt om beëindiging van deze status, karakter van het landgoed wordt aangetast, de eigendom wordt overgedragen en statusverlies optreedt bij de aangrenzende onroerende zaak. Zie ook H.R. Bruggink, *Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007, tweede druk of [www.natuurschoonwet.com](http://www.natuurschoonwet.com).

<sup>8</sup> Art. 8 NSW 1928. Op verzoek kan (onder voorwaarden) bij een te laat verzoek om voortzetting van de landgoedstatus de invordering van belasting gedeeltelijk achterwege blijven, indien het verzoek om voortzetting van de landgoedstatus binnen 5 jaar alsnog wordt gedaan (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 oktober 2007, VN 2007/53.26).

<sup>9</sup> Art. 3, tweede lid, NSW 1928.

De bezitseis houdt in dat de verkrijger het landgoed gedurende een periode van 25 jaren in bezit dient te houden.<sup>10</sup> Wanneer niet langer aan de bezitseis wordt voldaan, wordt ingevorderd naar rato van het aantal nog openstaande jaren. De claim die verband houdt met de bezitseis wordt derhalve elk jaar dat de eigenaar het landgoed bezit met 1/25 verminderd. Over het recht dat bij schending van het bezitsvereiste alsnog wordt ingevorderd, is geen invorderingsrente verschuldigd.<sup>11</sup> De invorderingsvrijstelling kan worden gezien als een conserverende aanslag. Door zijn voorwaardelijke karakter is de landgoedvrijstelling vergelijkbaar met de voorwaardelijk onbelaste conserverende aanslag, zoals deze bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit bestaat.<sup>12</sup>

#### **4. De wettelijke verdeling**

##### 4.1 Algemeen

In grote lijnen houdt de wettelijke verdeling in dat de langstlevende echtgenoot door het overlijden van de erflater van rechtswege de goederen van de nalatenschap verkrijgt.<sup>13</sup> De goederen worden door de langstlevende echtgenoot verkregen als erfgenaam. Hij hoeft geen handelingen te verrichten om de verkrijging tot stand te brengen.<sup>14</sup> Ieder van de kinderen verkrijgt als erfgenaam van rechtswege een geldvordering ten laste van de langstlevende echtgenoot, overeenkomend met de waarde van zijn erfdeel. Aan de wettelijke verdeling zijn wilsrechten gekoppeld. Als een kind gebruik maakt van zijn wilsrecht, verkrijgt het een recht op overdracht van goederen met een waarde van ten hoogste de geldvordering.<sup>15</sup>

##### **4.2 De wettelijke verdeling en de landgoedvrijstelling**

Wanneer tot een nalatenschap een landgoed behoort, zal dit landgoed onder de wettelijke verdeling van rechtswege toekomen aan de langstlevende echtgenoot. De kinderen erven een vordering op de langstlevende echtgenoot ten bedrage van de waarde van hun erfdeel. Doordat alle goederen aan de langstlevende echtgenoot vererven, kan door de langstlevende echtgenoot een beroep worden gedaan op de landgoedvrijstelling. Bij een zuivere tekstuele interpretatie van art. 7, eerste lid, NSW 1928 is de landgoedvrijstelling niet van toepassing op de onderbedelingsvordering van de kinderen, aangezien zij geen onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt verkrijgen, maar een vordering.<sup>16</sup> Mede vanwege de hoge successievrijstelling voor echtgenoten (partnervrijstelling) heeft de wettelijke verdeling veelal tot gevolg dat de landgoedvrijstelling door de langstlevende echtgenoot nauwelijks kan worden benut, terwijl terzake van de onderbedelingsvordering van het kind, waarop de landgoedvrijstelling niet kan worden toegepast, slechts een geringe of geen successievrijstelling bestaat.<sup>17</sup>

---

<sup>10</sup> Art. 8a, eerste lid, NSW 1928. Het bezit eindigt indien de verkrijger de eigendom van het landgoed overdraagt; het recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht op het landgoed vestigt, overdraagt of daarvan afstand doet (niet zijnde een huurerfpacht); of hij de economische eigendom van het landgoed overdraagt.

<sup>11</sup> De bezitseis ziet niet op schenkingen binnen de 25-jaarsperiode, een vervreemding 'om niet', kan derhalve ongestraft binnen de 25-jaarsperiode plaatsvinden.

<sup>12</sup> Art. 35b e.v. Sw 1956.

<sup>13</sup> Art 4:13, tweede lid, BW.

<sup>14</sup> De langstlevende echtgenoot kan binnen 3 maanden na het openvallen van de nalatenschap de verdeling ongedaan maken. In dat geval vererft de nalatenschap naar de langstlevende echtgenoot en de kinderen, waarna zij de nalatenschap naar eigen inzicht kunnen verdelen.

<sup>15</sup> Art. 4:19-22 BW jo. art. 4:13, vierde lid, BW.

<sup>16</sup> Art 7, eerste lid, NSW 1928.

<sup>17</sup> Een zelfde probleem doet zich voor bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zoals opgenomen in art. 35b Sw 1956 en verder.

### *Voorbeeld*

De nalatenschap bestaat uitsluitend uit een opengesteld landgoed ter waarde van € 1.200.000. Erflater laat achter als erfgenamen zijn echtgenoot A en zijn twee kinderen B en C. Op grond van de wettelijke verdeling heeft ieder recht op 1/3 van de nalatenschap (ieder € 400.000). A verkrijgt van rechtswege het landgoed. B en C verkrijgen een vordering op A, ter grootte van hun erfdeel (€ 400.000). A verkrijgt € 1.200.000 minus de overbedelingsschulden aan B en C, derhalve per saldo € 400.000. Voor zover de partnervrijstelling niet toereikend is, kan A voor de verkrijging gebruik maken van de landgoedvrijstelling en is derhalve geen successierecht verschuldigd. Een bedrag van maximaal € 800.000 wordt niet in de landgoedvrijstelling betrokken.

Hierbij kan de vraag opkomen in hoeverre een beroep mogelijk is op de arresten van de Hoge Raad van 6 januari 1960, BNB 1960/52 en van 13 december 1995, BNB 1996/70. Het eerste arrest betreft de successieaangifte van de in algehele gemeenschap van goederen gehuwde echtgenote van een firmant in een vennootschap onder firma. Het firmavermogen was aangegeven met toepassing van art. 22 Sw 1956 (oud).<sup>18</sup> De inspecteur had zich hiertegen verzet stellende dat tot de nalatenschap van de echtgenote niet behoorde het vermogen van een onderneming, maar slechts een vordering op de firmant. De Hoge Raad oordeelde dat de strekking en de bewoording van de bepaling zich niet verzetten tegen toepassing op gevallen waarin de waarde van de verkrijging geheel afhankelijk is van de waarde van de bestanddelen van het bedrijfsvermogen. In het arrest van 13 december 1995, BNB 1996/70, dat ziet op een echtelijke woning die op grond van een ouderlijke boedelverdeling aan de langstlevende echtgenoot werd toebedeeld, besliste de Hoge Raad dat de (reeds vervallen) 60%-regeling van art. 21, vierde lid, Sw 1956 niet dient te worden beperkt tot de verkrijging van de eigen woning of een aandeel daarin. Ook hier oordeelde De Hoge Raad: *"Het is evenwel in overeenstemming met de strekking van artikel 21, lid 4, en de bewoordingen van die bepaling verzetten zich niet ertegen de daar genoemde faciliteit niet te beperken tot de verkrijging van de eigen woning of een aandeel daarin door de in die bepaling genoemde personen, maar die faciliteit tevens van toepassing te achten voor zover de waarde van het verkregene – in dit geval de overbedelingsvorderingen – van de waarde van de eigen woning op het tijdstip van overlijden van de erflater geheel afhankelijk is."*

Een analoge toepassing van deze arresten lijkt in de rede te liggen. Zeker nu de bewoordingen van art. 7 NSW 1928 nagenoeg geheel overeenkomen met de bewoordingen van art. 21, vierde lid, Sw 1956 (oud). Vanwege de afhankelijkheid van de onderbedelingsvordering van de waarde van het landgoed, zou ook de onderbedelingsvordering onder de landgoedvrijstelling moeten vallen.

Hierbij moet worden opgemerkt dat het bij de hiervoor genoemde faciliteiten gaat om een aanpassing van de heffingsgrondslag en bij de landgoedvrijstelling om aanpassing van de invorderingsgrondslag. Dit verschil kan ons inziens een geslaagd beroep hierop niet in de weg staan.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Art. 22 Sw 1956 gaf de aangever de bevoegdheid het in een onderneming of in een zelfstandig uitgeoefend beroep belegde vermogen, mits regelmatig werd boekgehouden met geregelde jaarlijkse afsluitingen, niet aan te geven naar toestand en waarde op het tijdstip van de verkrijging, maar naar toestand en waarde bij het begin van het ten sterfdage lopende boekjaar.

<sup>19</sup> Zie voor een gelijke mening ondermeer: J.S.L.A.W.B. Roes en F.A.M. Schoenmaker, *De natuurschoonwet 1928 en estate planning*, Kwartaalbericht estate planning, december 2001, blz. 19 en H.R. Bruggink, *Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007, tweede druk of [www.natuurschoonwet.com](http://www.natuurschoonwet.com).

Een tegen toepassing van de landgoedvrijstelling op de onderbedelingsvorderingen geopperd bezwaar is dat dit zou leiden tot het dubbel verlenen van de faciliteit. Dit bezwaar wordt ondervangen door voor de heffing van successierecht aan te sluiten bij de door de Hoge Raad in BNB 1996/70 voorgestane techniek. Voorzover de waarde van de onderbedelingsvorderingen afhankelijk is van de waarde van het landgoed, moet voor de waardering van de vorderingen worden aangesloten bij de successierechtelijke waardering van het landgoed. De overbedelingsschulden van de langstlevende dienen dan uiteraard op dezelfde waarde te worden gesteld. In bovenstaand voorbeeld bedragen de vorderingen en de schulden voor de heffing van successierecht aldus nihil aangezien het enige actief op nihil wordt gewaardeerd. Als gevolg hiervan zal een dubbele toepassing van de faciliteit zich nooit kunnen voordoen. Voor een juiste en evenwichtige toepassing van de wet dient dan eveneens bij het overlijden van de langstlevende te worden uitgegaan van deze lagere waardering.<sup>20</sup> Anders zou bij een tweede overlijden alsnog een in de ogen van de wetgever ongewenste dubbeltelling kunnen optreden.

#### *Voorbeeld*

Dezelfde situatie als in het vorige voorbeeld, uitgaande van een niet-opengesteld landgoed met een waarde van € 1.200.000. De waarde van een niet-opengesteld landgoed wordt gesteld op de helft van de bestemmingswaarde. In dit geval bedraagt de bestemmingswaarde 80% van de waarde in het economische verkeer, derhalve € 960.000. De helft van de bestemmingswaarde bedraagt € 480.000. Op grond van de wettelijke verdeling verkrijgt A van rechtswege het landgoed. B en C verkrijgen een vordering op A ter grootte van hun erfdeel. De verkrijging van A bedraagt voor het successierecht € 160.000 (€ 480.000 minus € 320.000). Bij het latere overlijden van A dient de waarde van de vorderingen van de kinderen eveneens op € 320.000 (2 x € 160.000) te worden gesteld en dus niet (voor het successierecht) op € 800.000 (2 x € 400.000). Bij een gelijk blijvende waarde van het landgoed (en de afwezigheid van overig vermogen) bedraagt bij het tweede overlijden de nalatenschap € 160.000.

Tot de Hoge Raad zich in gelijke zin heeft uitgelaten over de toepassing van de landgoedvrijstelling op de onderbedelingsvordering, lijkt het gebruik van de wettelijke verdeling niet zonder risico te zijn. Inmiddels is een procedure over de toepasbaarheid van de landgoedvrijstelling op de onderbedelingsvordering aanhangig. Rechtbank Breda heeft bij haar uitspraak van 10 oktober 2006 toepassing van de landgoedvrijstelling op de onderbedelingsvordering afgewezen. Tegen deze uitspraak is inmiddels hoger beroep in gesteld bij het Gerechtshof. Nu absoluut geen sprake is van een dubbeltelling, zou de staatssecretaris kunnen overwegen in een besluit bovenstaande techniek van toepassing te verklaren. Het bovenstaande geldt nagenoeg één op één voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Een dergelijke toepassing zou de inrichting van testamenten aanzienlijk vereenvoudigen.

#### 4.5 Uitoefening van wilsrechten en de landgoedvrijstelling

Wanneer een kind overgaat tot uitoefening van zijn wilsrecht, kan dit gevolgen hebben voor het landgoed en de landgoedvrijstelling. Het behoeft geen betoog dat de uitoefening van wilsrechten tot opsplitsing van het landgoed kan leiden.

Bij de uitoefening van een bloot-eigendomswilsrecht verkrijgt het kind de blote eigendom van (een deel van) het landgoed ter voldoening van zijn onderbedelingsvordering. Tenzij deze daarvan afziet blijft een recht van vruchtgebruik achter bij de langstlevende of de stiefouder. De vraag komt dan op of de overdracht van de blote eigendom een schending van het instandhoudings- en/of bezitsvereiste met zich brengt. Doordat onzes inziens de blote eigendom (bij de vestiging van een recht van vruchtgebruik) geen eigendom is in de zin van de wet, zal de overdracht van deze eigendom niet kunnen leiden tot statusverlies.

---

<sup>20</sup> Zie in dit kader ook Hof Arnhem 9 juli 2007, nr. BB 1493. Overigens lijkt het Hof hier van een andere mening uit te gaan.

De vruchtgebruiker blijft ook voor het overgedragen deel eigenaar in de zin van de wet en hoeft in dit geval geen voortzettingsverzoek in te dienen. Een schending van het instandhoudingsvereiste doet zich binnen deze visie niet voor. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever deze visie niet deelt.<sup>21</sup> De bloot eigenaar en de vruchtgebruiker doen er aldus verstandig aan toch een voortzettingsverzoek in te dienen. Een schending van het bezitsvereiste doet zich in beginsel ook niet voor. Degene die een landgoed heeft verkregen ten gevolge van de verdeling van een nalatenschap kan dit landgoed overdragen aan de (voormalig) deelgenoten zonder dat de sanctie in werking treedt.<sup>22</sup>

De uitoefening van een vol-eigendomswilsrecht kan wel tot schending van het instandhoudingsvereiste leiden. Dit is het geval indien na de overdracht geen voortzettingsverzoek wordt ingediend dan wel het over te dragen deel (en/of het achter te blijven deel) van het landgoed niet meer voor rangschikking in aanmerking komt. Partijen zullen hierop bedacht moeten zijn. De overdrager (langstlevende echtgenoot of stiefouder) doet er aldus verstandig aan, voor zover mogelijk, de verkrijger (het kind) te verplichten een voortzettingsverzoek in te dienen en de onroerende zaak als landgoed in stand te houden (al dan niet op straffe van een boete). Evenals bij een bloot-eigendomswilsrecht levert de overdracht van een landgoed bij uitoefening van een vol-eigendomswilsrecht geen schending van het bezitsvereiste op.

Voor de berekening van het alsnog verschuldigde successierecht bij schending van het instandhoudingsvereiste (statusverlies) wordt in beginsel de waarde van het gedeelte dat geen landgoed meer is, gesteld op de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de onttrekking.<sup>23</sup> Die waarde kan zodanig zijn gestegen ten opzichte van de waarde ten tijde van de vererving dat bij onttrekking van een relatief klein gedeelte van het landgoed volledige invordering van successierecht moet plaatsvinden. Omdat deze consequentie ongewenst wordt geacht, keurt de staatssecretaris goed dat op verzoek invordering van successierecht plaatsvindt van een evenredig gedeelte van het recht dat buiten invordering is gebleven.<sup>24</sup> Tot slot merken wij op dat de erflater bij testament de wilsrechten kan beperken of opheffen.

Zoals uit het bovenstaande blijkt, werkt de keuze van een landgoedeigenaar voor de wettelijke verdeling niet gunstig uit. De landgoedvrijstelling kan niet volledig worden benut. Daarbij komt dat de uitoefening van wilsrechten zeer complex kan uitwerken.

---

<sup>21</sup> Kamerstukken I, 1987/1988, 20 089, nr. 6 en 7. Zie in dit kader ook H.R. Bruggink, *Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007, tweede druk of [www.natuurschoonwet.com](http://www.natuurschoonwet.com) en E. Berkhemer, *Actuele ontwikkelingen op het gebied van natuurschoon en rijksmonumenten*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, juli/augustus 2004, nr. 6/7.

<sup>22</sup> Zie art. 8a, zevende lid NSW 1928. Overigens zou men zich hier kunnen afvragen of de 'wettelijke verdeling' valt onder het begrip 'verdeling' zoals de wetgever heeft opgenomen in art. 8, zevende lid, NSW 1928.

<sup>23</sup> Art. 8, tweede lid, NSW 1928.

<sup>24</sup> Besluit van 11 oktober 2007, VN 2007/53.26.

## 5. Testamentair erfrecht

### 5.1 De ouderlijke boedelverdeling

De wettelijke verdeling is gebaseerd op de ouderlijke boedelverdeling. Voor deze testamentvorm werd onder het oude erfrecht het meest gekozen. Onder het nieuwe recht kan de ouderlijke boedelverdeling niet worden gerangschikt onder de uiterste wilsbeschikkingen.<sup>25</sup> Voor de rechtspraak is zij echter nog altijd van belang, aangezien een ouderlijke boedelverdeling die vóór invoering van het huidige erfrecht is opgemaakt nog effect sorteert.<sup>26</sup> De bepalingen met betrekking tot de wettelijke verdeling zijn niet van overeenkomstige toepassing op de vóór 1 januari 2003 opgemaakte ouderlijke boedelverdeling, het testament wordt als zodanig gerespecteerd. Dit heeft ondermeer tot gevolg dat de wilsrechten niet van toepassing zijn en dat erfgenamen met betrekking tot de ouderlijke boedelverdeling in beginsel niet het recht tot ongedaanmaking toekomt.<sup>27</sup>

De ouderlijke boedelverdeling kon alleen worden gemaakt ten faveure van de langstlevende echtgenoot en de ervende nakomelingen van de testateur. Zij houdt een verdeling van de nalatenschap in door de testateur zelf tijdens zijn leven gemaakt, die na zijn overlijden werkt tussen zijn echtgenoot en zijn ervende afstammelingen. De meest voorkomende inhoud van een dergelijke ouderlijke boedelverdeling is, dat alle goederen en schulden aan de langstlevende echtgenoot worden toebedeeld en dat de kinderen een onderbedelingsvordering ten laste van de langstlevende echtgenoot verkrijgen, welke in beginsel slechts opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot of bij zijn/haar eerder hertrouwen.<sup>28</sup> Aan de ouderlijke boedelverdeling zijn, zoals vermeld, geen wilsrechten verbonden. Het stond de testateur echter vrij om deze in het testament te laten opnemen. Indien erflater de deelgenoten de mogelijkheid heeft geboden om van de ouderlijke boedelverdeling af te wijken (voorwaardelijke ouderlijke boedelverdeling), komt hen het recht toe om de ouderlijke boedelverdeling na overlijden van de erflater niet uit te voeren en over te gaan tot een door henzelf ontworpen verdeling van de nalatenschap.<sup>29</sup> Bij de ouderlijke boedelverdeling brengt de erflater de verdeling tot stand, daarin wijkt de ouderlijke boedelverdeling af van de wettelijke verdeling waarbij van een onverdeelde nalatenschap in beginsel nooit sprake is.<sup>30</sup>

Wat betreft de vererving van landgoederen werkt de ouderlijke boedelverdeling in principe hetzelfde uit als de wettelijke verdeling. De langstlevende echtgenoot krijgt het volledige landgoed toebedeeld en de kinderen verkrijgen een vordering ter grootte van hun erfdeel. Doordat in beginsel aan de ouderlijke boedelverdeling geen wilsrechten zijn verbonden, krijgen de kinderen in beginsel geen recht op goederen uit de nalatenschap. De hiervoor weergegeven problematiek van het niet volledig kunnen benutten van de landgoedvrijstelling, doordat deze niet ziet op de onderbedelingsvordering, speelt eveneens bij de ouderlijke boedelverdeling.

---

<sup>25</sup> Dit wordt verhinderd door art. 4:42 BW. Dit artikel stelt dat een uiterste wilsbeschikking in boek 4 geregeld moet zijn of in de wet als zodanig aangemerkt.

<sup>26</sup> Art. 79 Overgangswet (hierna Ow).

<sup>27</sup> Zie voor een uitgebreide beschrijving van het overgangsrecht: M.J.A. van Mourik, *Nieuw Erfrecht Overgangsrecht*, Deventer 2002.

<sup>28</sup> Zie hierover o.a. Sonneveldt, F. en Kleijn, W.M., *Estate planning*, Amersfoort 2004, blz 104.

<sup>29</sup> Hoge Raad, 17 januari 1996, BNB 1996/112.

<sup>30</sup> M.J.A. van Mourik, *Monografieën privaatrecht 1, Nieuw erfrecht*, Deventer 2004, blz. 39.

## 5.2 Het vruchtgebruiktestament

Bij een vruchtgebruiktestament verkrijgt de langstlevende echtgenoot bij legaat het vruchtgebruik van de nalatenschap. De kinderen worden hierbij als erfgenamen aangewezen onder de verplichting aan de langstlevende echtgenoot als legaat het vruchtgebruik van de nalatenschap uit te keren.

Een voordeel van het vruchtgebruik is dat de eventuele waardegroei van de vermogensbestanddelen de kinderen vanaf het overlijden van de eerststervende ten goede komt. Bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot verkrijgen zij van rechtswege de volle eigendom, doordat het vruchtgebruik aanwast tot volle eigendom. Hierbij blijft heffing van successierecht achterwege.<sup>31</sup>

Indien gebruik wordt gemaakt van een vruchtgebruiktestament voor de vererving van een landgoed zal de blote eigendom van het landgoed bij de kinderen komen te liggen en het vruchtgebruik van het landgoed bij de langstlevende echtgenoot.<sup>32</sup> Dit heeft tot gevolg dat de langstlevende echtgenoot voor toepassing van de NSW 1928 wordt aangemerkt als eigenaar.<sup>33</sup>

De langstlevende echtgenoot verkrijgt aldus een onroerende zaak in de zin van de wet en kan, mits hij een verzoek tot handhaving van de landgoedstatus (voortzettingsverzoek) doet, een beroep op de landgoedvrijstelling doen. Het eindigen van het vruchtgebruik door het overlijden van de langstlevende echtgenoot geldt niet als het doen van afstand van het vruchtgebruik in de zin van art. 8a NSW 1928. Het overlijden van de langstlevende echtgenoot leidt dus niet tot schending van het bezitsvereiste en invordering van de buiten invordering gebleven belasting.

De verkrijger van uitsluitend de blote eigendom, verkrijgt geen onroerende zaak in de zin van de NSW 1928 (zie paragraaf 2). Ten gevolge hiervan kan hij in beginsel geen beroep doen op de landgoedvrijstelling en zal hij voor de waarde van de blote eigendom in de heffing worden betrokken. Dit kan grote consequenties hebben voor de instandhouding van het landgoed. Indien de verkrijgers van de blote eigendom niet over voldoende liquide middelen beschikken, kunnen zij zich genoodzaakt zien de landgoederen op te splitsen, te verkopen of op andere wijze te gelde te maken om de successierechten te kunnen voldoen. Het besef dat het niet in de vrijstelling betrekken van de blote eigendom desastreus voor het behoud van landgoederen zou kunnen uitwerken leefde ook bij de wetgever. Tijdens de parlementaire behandeling van de wijziging van de NSW werd al opgemerkt dat het in de rede ligt om bij vererving van de blote eigendom van een gerangschikt landgoed de erfgenamen/bloot eigenaren de faciliteiten voor het successierecht ter zake van die onroerende zaak toe te laten passen.<sup>34</sup> Uiteindelijk heeft de wetgever er niet voor gekozen om de gelijkstelling tussen de eigenaar van de blote eigendom en de vruchtgebruiker in de wet op te nemen. In een besluit keurde de staatssecretaris formeel goed dat de bloot eigenaar de faciliteiten voor het successierecht kan genieten, zolang het landgoed ten name van de vruchtgebruiker onder de NSW 1928 is gerangschikt.<sup>35</sup> Om onbegrijpelijke redenen is deze goedkeuring bij besluit van 11 oktober 2007 (VN 2007/53.26) ingetrokken. Het kan bijna niet anders dan dat deze intrekking op een omissie berust. Wij zouden de staatssecretaris dan ook in overweging willen geven deze omissie zo spoedig mogelijk te herstellen.

---

<sup>31</sup> art. 10 Successiewet 1956 is niet van toepassing omdat de langstlevende geen rechtshandeling heeft verricht waarbij genotsrechten werden voorbehouden.

<sup>32</sup> Indien slechts een deel van het landgoed in vruchtgebruik wordt uitgegeven (bijv. uitsluitend de eigen woning) dient de erflater er rekening mee te houden dat dat deel mogelijk niet meer voor rangschikking in aanmerking komt. Het in vruchtgebruik uitgegeven deel dient namelijk zelfstandig aan de vereisten te voldoen. In hoeverre een gezamenlijke rangschikking mogelijk is valt nog maar te bezien (zie in dit kader Bruggink/Sengers, *De Natuurschoonwet 1928 na 1 juni 2007 een overzicht*, WPNR, 6733/1013 [NB eerst de twee laatste cijfers van de jaargang, zie hiervoor]).

<sup>33</sup> Art. 1, eerste lid, onderdeel b, ten tweede, NSW 1928.

<sup>34</sup> Kamerstukken II, 1987/1988, 20 089, nr. 6.

<sup>35</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 september 2003, VN 2003/48.25. Tevens werd in dit besluit goedgekeurd dat de bloot eigenaar de uit de NSW 1928 voortvloeiende faciliteiten met betrekking tot het schenkingsrecht, recht van overgang, overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting kon genieten.



Het argument dat de goedkeuring niet meer nodig is omdat de bloot eigenaar in bepaalde uitzonderlijke gevallen als eigenaar wordt aangemerkt (in geval van een huurerfpacht bij een onroerende zaak kleiner dan 5 hectare) volstaat niet.<sup>36</sup> Immers, dit 'soort' blote eigendom betreft maar een zeer gering deel van het totaal. Daarnaast is van het dubbel verlenen van de vrijstelling en/of misbruik geen sprake.

Voor een juist inzicht in de uitwerking van een vruchtgebruiktestament kunnen de gevolgen voor de inkomstenbelasting niet onbesproken blijven. In box 3 is een vrijstelling opgenomen voor landgoederen. Met uitzondering van de daarop voorkomende opstallen (met ondergrond) worden landgoederen uitgezonderd van de heffingsgrondslag.<sup>37</sup> De vraag komt dan op in hoeverre de langstlevende en de kinderen een beroep op de box 3 vrijstelling kunnen doen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever van mening is dat uitsluitend de volle eigendom van een landgoed onder de box 3 vrijstelling valt.<sup>38</sup>

Nu een recht van vruchtgebruik niet gelijkgesteld kan worden aan een onroerende zaak, lijkt duidelijk dat een dergelijk beperkt recht niet onder de box 3 vrijstelling kan vallen. Echter ten aanzien van de blote eigendom hebben wij hier meer moeite mee. Immers, de eigenaar bezit de onroerende zaak. In zoverre lijkt hij geheel aan de tekst van de wet te voldoen zodat hij ons inziens voor de box 3 vrijstelling in aanmerking moet kunnen komen.<sup>39</sup> De parlementaire geschiedenis lijkt hier ook ruimte voor te bieden. Hierin wordt namelijk opgemerkt: *'Gelet op het feit dat met name in de sfeer van beperkte rechten nieuwe arbitrage ruimte zal ontstaan, delen deze niet in de vrijstelling.'* In zoverre zou gesteld kunnen worden dat de uitsluiting van de box 3 vrijstelling alleen ziet op beperkte rechten. Daarbij komt dat per 1 juni 2007 het begrip eigenaar in de NSW 1928 is aangepast om de vestiging van een recht van erfpacht mogelijk te maken. Het lijkt hiermee niet in lijn te liggen dat daardoor de vrijstelling in box 3 geheel vervalt.<sup>40</sup> Bovendien kan van dubbeltelling of misbruik geen sprake zijn. Zoveel jaren na de invoering van de Wet IB 2001 is dit inmiddels wel duidelijk. Dit laatste pleit er overigens voor om de box 3 vrijstelling ook op het vruchtgebruik toe te passen.<sup>41</sup> Voor de notariële praktijk zou dit een aanzienlijke vereenvoudiging met zich brengen. Ook past dit binnen de doelstelling van de wetgever.

Een vruchtgebruiktestament voorkomt versnippering van het landgoed, terwijl de landgoedvrijstelling voor het successierecht lijkt te zien op de volledige verkrijging. Het niet van toepassing zijn van de box 3 vrijstelling voor het vruchtgebruik en de blote eigendom kan als nadeel worden aangemerkt. Voor de praktijk zou het wenselijk zijn als de staatssecretaris de intrekking van het goedkeurende besluit inzake de gelijkstelling tussen de eigenaar van de blote eigendom en de vruchtgebruiker ongedaan maakt. De toepassing van de box 3 vrijstelling op zowel een beperkt recht op het landgoed als de blote eigendom zal met gejuich worden ontvangen en recht doen aan de doelstelling van de NSW 1928 (instandhouding van natuurschoon). Pas na herstel van deze 'omissies' werk het vruchtgebruiktestament gunstig uit.

---

<sup>36</sup> Met de aantekening van de redactie bij het besluit in VN 2007/53.26 zijn wij het dan ook niet eens.

<sup>37</sup> Zie art. 5.7 Wet IB 2001.

<sup>38</sup> Kamerstukken, 1999/2000, 26 727, nr. 7

<sup>39</sup> Zeker indien art. 5.7 Wet IB 2001 in relatie met art. 5.3, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt gezien.

<sup>40</sup> Aangezien het in casu een huurerfpacht betreft, zal een waarde nagenoeg gelijk aan de waarde van de volle eigendom in de heffing worden betrokken.

<sup>41</sup> Zie in dit kader ook I.W.M. Duijvestijn, *Natuurschoonwet landgoederen na de wetswijziging per 28 december 2000*, VP Bulletin, nr. 5, mei 2001, p. 12.

### 5.3 Het legaat tegen inbreng

Een legaat is een uiterste wilsbeschikking, waarin de erflater aan een of meer personen een vorderingsrecht toekent.<sup>42</sup> Tenzij het aan een of meer bepaalde erfgenamen of legatarissen is opgelegd, komt het legaat ten laste van de gezamenlijke erfgenamen. Aan een legaat kan de bepaling worden verbonden dat de legataris de verplichting heeft de waarde van het aan de hem toegekende goed aan de nalatenschap te vergoeden. Een dergelijke bepaling wordt aangeduid als een 'legaat tegen inbreng'. Als voorbeeld kan het legaat van een landgoed tegen inbreng van de waarde worden genoemd. De legataris verkrijgt dan het landgoed, maar moet de waarde daarvan aan de nalatenschap vergoeden. Indien de legataris verplicht is tot inbreng van de waarde in het economisch verkeer, kan niet gesproken worden van een met successierecht belaste bevoordeling. Op deze wijze wordt voorkomen dat een landgoed gesplitst wordt, zonder dat de legataris, aan wie het landgoed wordt toegedeeld, daardoor wordt bevoordeeld. Er kan in het legaat worden opgenomen dat de vergoeding niet direct behoeft te worden uitgekeerd, maar dat hiermee, in het geval van een legaat tegen inbreng aan de langstlevende echtgenoot, kan worden gewacht tot na het overlijden van de langstlevende echtgenoot.

De verkrijging van de legataris bedraagt bij een volledige inbrengverplichting nihil. De erfgenamen verkrijgen vervolgens geen landgoed maar een vordering/geldbedrag. Desondanks heeft de erfgenaam die tevens legataris is onzes inziens recht op volledige toepassing van de landgoedvrijstelling. Dit baseren wij op de gang van zaken bij het legaat van inbreng van ondernemingsvermogen tegen inbreng van de waarde. Over deze situatie wordt in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Belastingplan 2002 (in een voorbeeld) opgemerkt dat de faciliteit voor bedrijfsopvolging van toepassing is met betrekking tot het gehele ondernemingsvermogen.<sup>43</sup> Als deze redenering analoog wordt toegepast op een nalatenschap waarbij het landgoed tegen inbreng wordt gelegateerd aan een van de erfgenamen, leidt dit eveneens tot volledige toepassing van de landgoedvrijstelling. Het is de vraag of deze redenering ook bij de landgoedvrijstelling kan worden toegepast, nu art. 7c UR uitdrukkelijk bepaalt dat voor de omvang van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit er geen rekening wordt gehouden met de tegenprestatie en zo'n bepaling ontbreekt voor de landgoedvrijstelling. De overige erfgenamen, die ieder "slechts" een deel van de inbrengsom verkrijgen, kunnen zich niet beroepen op de landgoedvrijstelling (zie paragraaf 4.4).

Met betrekking tot het legaat tegen inbreng kan worden geconcludeerd dat hiermee de opdeling van landgoederen kan worden tegengegaan. Het grote nadeel hiervan is dat slechts de verkrijger van het legaat van het landgoed een beroep op de landgoedvrijstelling kan doen. Vanwege de inbrengverplichting wordt de nettowaarde van de verkrijging lager dan de waarde van het landgoed, waardoor een deel van de landgoedvrijstelling niet wordt benut. De overige erfgenamen zijn daarnaast over hun volledige verkrijging successierecht verschuldigd.

---

<sup>42</sup> Art. 4:117 BW.

<sup>43</sup> "Uitgangspunt is een nalatenschap met waarde 200 die in zijn geheel bestaat uit het vermogen van een onderneming van de erflater. Er zijn erfgenamen A en B, beiden voor 50% gerechtigd tot de nalatenschap. Het ondernemingsvermogen (is) gelegateerd aan B, tegen inbreng van de waarde in de nalatenschap. De waarde van dit legaat is nihil. Dat betekent echter niet dat de verkrijging van B nihil is. Naast legataris is B immers ook erfgenaam en uit dien hoofde gerechtigd tot 50% van de nalatenschap, in dit geval 100. B heeft derhalve  $100 + 200 = 300$  verkregen waarop zijn inbreng van 200 in mindering komt. De netto waarde van zijn verkrijging bedraagt derhalve 100, waarin 200 aan waarde van ondernemingsvermogen is begrepen. De voorgestelde faciliteit voor bedrijfsopvolging is nu van toepassing met betrekking tot het ondernemingsvermogen ter waarde van 200." Aldus de Memorie van Toelichting Belastingplan 2002, VN 2001/49.5, blz. 5156.

#### 5.4 Quasi-wettelijke verdeling

Bij de quasi-wettelijke verdeling wordt in het testament de wettelijke verdeling buiten toepassing verklaard. Vervolgens wordt de nalatenschap door de langstlevende echtgenoot verdeeld alsof de wettelijke verdeling van toepassing is. Van de quasi-wettelijke verdeling zijn drie varianten in omloop: de bevoegdheidsvariant, de verplichtende variant en een combinatie van deze twee. In de bevoegdheidsvariant wordt de langstlevende echtgenoot op grond van art. 4:171 BW benoemd tot afwikkelingsbewindvoerder.<sup>44</sup> Daarbij wordt aan de langstlevende echtgenoot de bevoegdheid toegekend, om als vertegenwoordiger van de erfgenamen, de nalatenschap te verdelen. In deze variant bestaat geen verplichting om de verdeling op een bepaalde wijze tot stand te brengen. In de verplichtende variant van de quasi-wettelijke verdeling wordt de langstlevende echtgenoot door toevoeging van een testamentaire last de verplichting opgelegd tot verdeling conform de wettelijke verdeling. In de combinatievariant is eveneens een testamentaire last tot verdeling opgenomen. Hieraan is echter een tenzij-clausule verbonden op grond waarvan ook tot een andere verdeling mag worden overgegaan.

Over de (fiscale) uitwerking van de quasi-wettelijke verdeling zijn de meningen in de literatuur verdeeld. In het kader van dit artikel is met name van belang de verdeeldheid over de vraag, of voor de heffing van successierecht wordt aangesloten bij de door de erfgenamen gekozen verdeling,<sup>45</sup> dan wel dat de erfrechtelijke gerechtigdheid per overlijdensdatum bepalend is.<sup>46</sup> Deze laatste visie is gestoeld op een arrest van de Hoge Raad van begin vorige eeuw.<sup>47</sup> In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat handelingen na het overlijden en vooral de wijze van verdeling van de nalatenschap niet van invloed kunnen zijn op heffing van recht van overgang. Aangenomen wordt dat dit arrest ook ziet op de heffing van successierecht.<sup>48</sup> Gezien het ontbreken van enige verplichting tot verdeling in de bevoegdheidsvariant van de quasi-wettelijke verdeling, is hier naar onze mening sprake van een verdeling door de erfgenamen waarmee voor de heffing van successierecht geen rekening wordt gehouden.<sup>49</sup> Op overlijdensdatum is derhalve sprake van een onverdeeldheid.

Toepassing van de bevoegdheidsvariant van de quasi-wettelijke verdeling kan gunstig uitwerken op de vererving van een landgoed. Als gevolg van het bestaan van een onverdeeldheid, zijn de langstlevende echtgenoot en de kinderen ieder voor gelijke delen gerechtigd tot het landgoed. Allen kunnen derhalve voor hun verkrijging een beroep doen op de landgoedvrijstelling. Het latere tot stand brengen van een verdeling wordt niet aangemerkt als een schending van het bezitsvereiste.<sup>50</sup> Voor het landgoed geldt de vrijstelling in box 3. Indien de nalatenschap uiteindelijk wordt verdeeld conform de wettelijke verdeling, zal op de vorderingen en schulden wegens overbedeling van de langstlevende echtgenoot de defiscalisering van box 3 van toepassing zijn.<sup>51</sup> Als wordt gekozen voor een andere verdeling, zullen de onderlinge vorderingen en schulden wel worden betrokken in de rendementsgrondslag van box 3. Het lijkt erop dat het Quasi-wettelijke-verdeling-testament aan alle hierboven genoemde bezwaren tegemoet komt.

---

<sup>44</sup> Zie hierover: B.M.E.M. Schols, 'De quasi-wettelijke verdeling als 'Teilungsanordnung' (I en II), WPNR 2004/6571.

<sup>45</sup> Zie redactie Vakstudie Nieuws in haar aantekening bij het besluit van 12 augustus 2004, V-N 2004/44.18; en B.M.E.M. Schols en F.A.M. Schoenmaker, 'De 'quasi-wettelijke verdeling in fiscalibus', Kwartaalbericht Estate Planning, nr. 2004/4.

<sup>46</sup> Zie hierover: M.L. de Monteiro, 'Nieuwe vragen over gevolgen voorwaardelijke testamentaire OBV beantwoord', NTFR 2004/1298 en F. Sonneveldt en M.L. de Monteiro, 'Besluiten ouderlijke boedelverdeling met tenzij-clausule', FBN 2004, nr. 3.

<sup>47</sup> Hoge Raad, 2 januari 1903, PW 9536.

<sup>48</sup> Zie hierover: C.B. Baard en C.J.M. Martens, 'Het testament van de 21<sup>e</sup> eeuw ligt onder vuur', Estate Planner, juni 2007.

<sup>49</sup> Vergelijk: C.B. Baard en C.J.M. Martens, 'Het testament van de 21<sup>e</sup> eeuw ligt onder vuur', Estate Planner, juni 2007.

<sup>50</sup> Art. 8a, zevende lid, NSW 1928. Zie ook Kamerstukken I, 2000/2001, nr. 27 030, nr. 7. Tijdens de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat een latere verdeling niet als een schending van het bezitsvereiste wordt aangemerkt en valt onder de uitzondering zoals opgenomen in het zevende lid.

<sup>51</sup> Art. 5.4, eerste lid, Wet IB 2001.

## **6. Conclusie**

Wanneer een nalatenschap enkel bestaat uit een landgoed, pakt de wettelijke verdeling ongunstig uit. Hoewel het landgoed aan de langstlevende echtgenoot wordt toebedeeld en zodoende, afgezien van eventuele wilsrechten, versnippering wordt tegengegaan, kan geen optimaal gebruik worden gemaakt van de landgoedvrijstelling uit de NSW 1928. De langstlevende echtgenoot kan door de aanwezigheid van een grote successievrijstelling uit de Sw 1956 slechts voor een deel gebruik maken van de vrijstelling en de vrijstelling ziet niet op de onderbedelingsvordering van de kinderen. Voor de ouderlijke boedelverdeling en het legaat tegen inbreng geldt min of meer hetzelfde als voor de wettelijke verdeling. De testamentvorm die met betrekking tot de vererving van een landgoed voor het successierecht voordelig zou kunnen uitwerken is het vruchtgebruiktestament. De versnippering van het landgoed wordt voorkomen, terwijl de landgoedvrijstelling lijkt te zien op de verkrijging van zowel het vruchtgebruik als de blote eigendom. De intrekking van de goedkeuring van de staatssecretaris dient dan wel teruggedraaid te worden. Voor de heffing van de inkomstenbelasting dient rekening te worden gehouden met het buiten toepassing blijven van de landgoedvrijstelling in box 3. Voor eigenaren die deze onzekerheid een te hoge drempel vinden, lijkt de quasi-wettelijke verdeling een goede uitkomst te bieden.