

§ 1. ALGEMEEN

De betekenis van het vermogen in een stelsel van periodiek geheven belastingen

De ondergetekende acht het nuttig een beschouwing te wijden aan de plaats welke in ons belastingstelsel aan de vermogensbelasting toekomt naast de algemene synthetische inkomstenbelasting. Ofschoon immers over de vraag of het bezit van vermogen een factor van betekenis is in het totale beeld van de financiële toestand van de bezitter van dat vermogen, ternauwernood verschil van inzicht kan bestaan, zo kan naar zijn oordeel toch verschillend geoordeeld worden over de juiste betekenis van het vermogensbezit als element in de opbouw van de belastingwetgeving. In dit verband zij vermeld, dat een blik naar het buitenland kan doen zien, dat ook aldaar dikwijls aan het vermogensbezit (c.q. aan de uit vermogen verkregen inkomsten) een bijzondere behandeling in de belastingwetgeving is ten deel gevallen. Ook hieruit blijkt dat bij alle verschil in de technische uitwerking — welke veelal nauw verband houdt met de gehele structuur van het vigerende belastingrecht — toch de hierna weergegeven gedachten in enige vorm bij de getroffen regeling peet hebben gestaan. Zo kennen b.v. West-Duitsland, Oostenrijk, de Zwitserse Bondsstaat, vele Zwitserse kantons en de Scandinavische landen een vermogensbelasting naast de inkomstenbelasting. In België vindt men in de inkomstenbelasting („aanvullende personele belasting”) de vermogensinkomsten aan een wat zwaarder regime onderworpen dan de inkomsten uit arbeid. Weer elders bestaat soms voor inkomsten uit arbeid de mogelijkheid tot verkrijging van een „forfaitaire” aanslag, welke dan in het algemeen lager is dan de normale aanslag die ook voor vermogensinkomsten geldt; in dit verband kan b.v. worden verwezen naar Frankrijk.

Ten slotte moet hier nog vermeld worden de wetgeving van de Verenigde Staten en van Engeland, aangezien ook aldaar rekening is gehouden met de betekenis van het vermogensbezit. Een eigenlijk gezegde vermogensbelasting ter aanvulling van de inkomstenbelasting kennen deze landen weliswaar niet, doch de heffing ter zake van de overgang van het vermogen bij overlijden (estate tax, resp. estate duty) wordt gewoonlijk beschouwd als een eenmalige „na-belasting” van de erflater. Tekenend is in dit verband de uitsluiting van Britse schrijvers, dat de estate duty moet worden gezien als „deferred and accumulated taxes on investment income”. Tot recht begrip van deze uitsluiting moge nog dienen, dat bij de bedoelde Angelsaksische heffingen geen sprake is van een belasting bij de erfgenamen over ieders individuele verkrijging, afhankelijk van de grootte dier individuele verkrijging en van de graad van verwantschap, doch van een heffing over het saldo der nalatenschap naar een progressief tarief (met een zeer hoog marginaal percentage), afhankelijk van de omvang van de boedel en zonder dat enige invloed wordt toegekend aan de vraag of nu b.v. aan een kind, dan wel aan een vreemde de nalatenschap ten deel valt.

De ondergetekende moge thans uiteenzetten op welke gedachten een wettelijke regeling in ons belastingstelsel naar zijn oordeel moet zijn gebaseerd en door welke motieven het hierbij aangeboden ontwerp van wet derhalve wordt gedragen. Daartoe

herinnert hij in de eerste plaats aan het feit, dat reeds in de 19de eeuw de aandacht is gevallen op de omstandigheid dat inkomsten, welke worden verkregen als vruchten van het vermogen, een afzonderlijke plaats innemen onder de samenstellende delen van het inkomen, met name als men deze vermogensinkomsten stelt tegenover de inkomsten, welke de vruchten zijn van arbeidsinspanning. De regelmaat van het arbeidsinkomen is afhankelijk van de omvang en de gesteldheid van de werkkraft van het individu; in dit verband kan met name worden gewezen op het feit, dat het arbeidsinkomen is gebonden aan het leven van hem die de arbeid verricht. Het moet dan in overeenstemming geacht worden met het rechtsbewustzijn, de financiële voorsprong, die de genietter van vermogensinkomsten heeft boven degene die voor zijn inkomsten uitsluitend op eigen arbeid is aangewezen, in een verschillende fiscale behandeling van de beide soorten van inkomsten tot uitdrukking te laten komen.

De ondergetekende ziet niet over het hoofd dat de wezenlijke grootte en betekenis van het hiervoor geconstateerde verschil in stabiliteit en duurzaamheid, dat bestaat tussen zogenaamd ongefundeerd en zogenaamd gefundeerd inkomen, in de loop der jaren in betekenis is afgenomen, zulks als gevolg van de wijzigingen welke zich geleidelijk in de sociale en andere maatschappelijke verhoudingen hebben voltrokken. In dit verband kan onder andere worden gedacht aan de invloed van wettelijke en andere sociale voorzieningen op het gebied van de arbeidsverhoudingen. Aan het bestaan van het bedoelde verschil echter doet deze ontwikkeling niet af; alleen zal de vermindering van de betekenis van dat verschil tot uiting moeten komen in de concrete inhoud van de fiscaalrechtelijke regeling, welke het onderscheid tussen gefundeerd en ongefundeerd inkomen tot uitgangspunt heeft. Bij de beoordeling van de wettelijke regeling in concreto zal daarbij uiteraard niet slechts gelet moeten worden op het tarief en op de omvang van de vrijstellingen als elementen bij de beoordeling van de druk van de belasting, op zich zelf beschouwd, doch vooral ook op de druk van een belasting ter zake van het vermogen in verhouding tot de totale opbrengst der belastingen. Uit het hierna verstrekte cijfermateriaal nu blijkt naar het oordeel van de ondergetekende wel, hoezeer de bovenbedoelde geleidelijke relativering van het onderscheid tussen gefundeerd en ongefundeerd inkomen reeds op het fiscale terrein tot uitdrukking is gekomen.

Het is echter niet alleen de omstandigheid, dat de uit vermogen verkregen inkomsten voor de genietter een andere betekenis hebben dan uit arbeid verkregen inkomsten, welke ertoe kan leiden, aan het vermogen bijzondere aandacht te schenken bij de bepaling van de structuur van de belastingwetgeving. Immers, ook het vermogen zelf — afgezien dus van de vraag of het inkomen afwerpt — dient in het geheel der overwegingen te worden betrokken, wanneer het gaat om de meest wenselijke constellatie van de belastingen naar inkomen en vermogen in onderling verband en georiënteerd op de draagkracht van het individu.

De ondergetekende wil hier de term „draagkracht” — die immers juist in het belastingrecht tot zoveler discussies en con-

troversen heeft aanleiding gegeven — voorshands slechts hanteren in zijn taalkundig primaire betekenis, waarbij de term uitdrukking geeft aan de gedachte dat aanwezig is het vermogen tot het dragen van geldelijke — en daarmee dus ook fiscale — lasten. Reeds bij deze globale benadering van het begrip komt, zoals hierna zal blijken, de zelfstandige betekenis van het vermogen als zodanig — los van de vraag naar de opbrengst — duidelijk naar voren.

Indien de omstandigheden van twee personen, beiden in het genot van een zelfde inkomen uit arbeid en zonder andere inkomsten, slechts in zoverre verschillen dat de eerste verstoken is van iedere reserve van vermogensrechtelijke aard, de tweede daarentegen eigenaar is van een aanzienlijk vermogen dat nochtans geen inkomsten afwerpt, dan bestaat, naar wel niemand zal betwisten, tussen het vermogen van deze twee tot het dragen van financiële lasten een belangrijk verschil. Terwijl de eerste generlei reserve bezit waarop hij, bij voorbeeld in geval van ernstige tegenslag in gezin of zaken, kan terugvallen, staat aan de tweede wel een zodanige „rampenreserve” ten dienste. Beschouwt men de betekenis van het vermogen voor de bezitter in een wat algemener licht, dan kan daarenboven geconstateerd worden dat het bezit van vermogen de maatschappelijke mogelijkheden van de bezitter vergroot. De aanwezigheid van vermogen opent de mogelijkheid het aan te wenden in een onderneming of voor verdere ontwikkeling, terwijl het voor de recht-hebbende in feite tevens een vergroting van zijn beschikbaar inkomen ten gevolge heeft. Immers, hij die geen vermogen bezit, ziet zich dikwijls in de noodzaak, te streven naar besparing van een gedeelte van die inkomsten, ten einde op die wijze een reserve te kweken met de evenbedoelde strekking, dan wel ten dienste van de uitbreiding van zijn zaken of voor de verkrijging van krediet, en dergelijke. De noodzaak tot het aldus ter zijde leggen van inkomsten doet zich niet voor bij hem, die reeds in het bezit van vermogen is.

Ceteris paribus heeft dus de bezitter van het vermogen, maatschappelijk bezien, een voorsprong boven hem die slechts arbeid als bron van inkomen heeft. Ook bij beoordeling van het probleem onder deze gezichtshoek moet derhalve naar het oordeel van de ondergetekende geconcludeerd worden, dat de financiële voorsprong die het bezit van vermogen oplevert, bij de verdeling van de fiscale lasten niet buiten aanmerking mag blijven.

Gelijk bij de beschouwing van de betekenis van het „gefundeerde” inkomen moet echter ook hier worden vastgesteld, dat de grootte van de evenbedoelde voorsprong afhankelijk is van een aantal factoren, zomede dat als gevolg van de ontwikkeling van het maatschappelijke en het economische leven de bedoelde voorsprong verhoudingsgewijze in betekenis is afgenomen. Doch ook thans zij opgemerkt dat die verminderde betekenis zich zal moeten weerspiegelen in de wettelijke regeling in concreto en dat de ontwikkeling, welke zich op het fiscale terrein in de loop der jaren heeft voorgedaan, wel duidelijk doet zien hoezeer juist de betekenis van de belasting ter zake van het vermogen verhoudingsgewijze reeds geleidelijk is verminderd, zulks geheel in overeenstemming met de maatschappelijke ontwikkeling waarop in het voorafgaande werd gedoeld.

Ter toelichting laat de ondergetekende hieronder volgen een overzicht van de opbrengsten van de vermogensbelasting (eventueel met inbegrip van opcenten en Verdedigingsbelasting lb) over de jaren 1928, 1938 en 1955, waarbij deze opbrengsten zijn gesteld tegenover de totale opbrengst der belastingen (inclusief die van de lagere publiekrechtelijke lichamen) over dezelfde jaren.

Jaar	Opbrengst in mln.		Verhouding der opbrengsten	
	Verm. bel.	Alle bel.	Verm. bel.	Alle bel.
1928	44	821	5,08 %	100 %
1938	47	926	5,07 %	100 %
1955	100	6695	1,49 %	100 %

Bij beoordeling van deze cijfers springen zowel in het oog de betrekkelijk geringe stijging van de opbrengst van de vermogensbelasting in absolute cijfers, als het feit, dat die stijging zeer sterk ten achter is gebleven in verhouding tot de stijging van het totaal van de belastingopbrengsten. Een en ander is naar het oordeel van de ondergetekende illustratief in het kader van zijn eerder weergegeven beschouwingen.

Uit het vorenstaande blijkt genoegzaam, dat naar het oordeel van de ondergetekende ook thans nog de voormelde twee aspecten van het vermogensbezit leiden tot de slotsom dat, in het kader van een lastenverdeling naar draagkracht in de sector der z.g. subjectieve belastingen, een belasting ter zake van het vermogen niet kan worden gemist.

Bij de beantwoording van de vraag, welke structuur een zodanige belasting moet hebben, heeft de ondergetekende in het bijzonder doen gelden de overweging, dat — naar hij in de aanhef van de Memorie van Toelichting tot het wetsontwerp betreffende de inkomstenbelasting heeft uiteengezet — de onderwerpelijke herziening veeleer betrekking heeft op de vorm van het belastingrecht dan op de materiële inhoud van de desbetreffende bepalingen en de structuur van ons belastingstelsel. Met voorbijgaan van de argumenten, die ook voor ons land kunnen worden aangevoerd zowel ten gunste van een „nalatenschapsbelasting” in de geest van de eerder genoemde estate tax en estate duty, als ten gunste van een progressief tarief voor de vermogensbelasting, handhaaft derhalve het wetsontwerp de huidige opzet van de vermogensbelasting, welke enerzijds in beginsel betrekking heeft op het gehele vermogen, doch waarbij anderzijds met heffing naar een matig proportioneel tarief wordt volstaan. Neemt men daarbij de in artikel 14 opgenomen, naar de persoonlijke omstandigheden afgemeten, vrijgestelde bedragen aan de voet van het vermogen in aanmerking, dan wordt de vermogensbelasting, berekend over het totale vermogensbezit van de belastingplichtige, in feite naar een zwak oplopend tarief geheven. Met het oog op de huidige betekenis van vermogensbezit heeft de ondergetekende voorts gemeend bij het systeem van de bijzondere, objectieve vrijstellingen van artikel 8 van het ontwerp van wet in bijzondere mate rekening te moeten houden met de aard der vermogensbestanddelen. In het bijzonder vraagt hij daarbij de aandacht voor hetgeen in het eerste lid van die bepaling is opgenomen, zomede voor hetgeen is vermeld in het tweede lid onder de letters *d* en *e*. Naar uit de aangehaalde onderdelen van de bepaling blijkt, beoogt de voorgestelde regeling, in aanzienlijk grotere mate dan thans het geval is, rekening te houden met de speciale betekenis van aanspraken op periodieke uitkeringen die het karakter dragen van voorziening ter zake van ziekte, oude dag of overlijden en van aanspraken uit hoofde van levensverzekering, bij de financiering waarvan het spaarelement op de voorgrond heeft gestaan.

Algemeen overzicht van de wijzigingen

Thans nader ingaande op het hierbij aangeboden ontwerp van de Wet op de vermogensbelasting 1958, meent de ondergetekende er goed aan te doen, voorop te stellen, dat hier in wezen is beoogd een hoofdzakelijk technische herziening van de bestaande wettelijke regeling. Het wetsvoorstel vertoont dan ook, materieel bezien, in het algemeen geen aspecten die niet ook reeds eigen zijn aan de Wet op de Vermogensbelasting 1892, zoals deze nader is gewijzigd. Het verschilt daarvan in hoofdzaak alleen doordat de stof meer systematisch is ingedeeld en de terminologie is aangepast aan die van de ontwerpen voor de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet op de inkomstenbelasting 1958. Uit een oogpunt van vereenvoudiging is tevens van betekenis het feit dat, tegen de achtergrond van de ontworpen Algemene wet inzake rijksbelastingen, in de ontworpen wettelijke regeling van de vermogensbelasting de behandeling van een aantal onderwerpen kon worden gemist, in hoofdzaak datgene wat betrekking heeft op de aanslagregeling en de rechtsmiddelen. Zulks leidt ertoe, dat de toelichting zich kan beperken tot de vermelding van de verschillen tussen

de bestaande en de voorgestelde wetsbepalingen en van de motieven die tot die verschillen hebben geleid.

Een belangrijke wijziging houdt het ontwerp in met betrekking tot de formulering van de maatstaf naar welke de waardering van de in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen dient te geschieden. Kende de Wet op de Vermogensbelasting 1892 voor de onderscheidene groepen van vermogensbestanddelen een onderling verschillende maatstaf, in het ontwerp worden de bezittingen en de schulden wat de waardering betreft onder één noemer gebracht. Behoudens de in het voorgestelde artikel 10 genoemde bezittingen en schulden, worden alle vermogensbestanddelen gewaardeerd naar eenzelfde maatstaf, welke is neergelegd in artikel 9, eerste en tweede lid, van het ontwerp. Behalve op de eenvormigheid van formulering, waardoor de onderhavige regeling tevens een vereenvoudiging betekent, kan nog worden gewezen op de omstandigheid, dat met de nieuwe waarderingsformule de zeer omstreden term „geldswaarde” is verlaten, een term die op zich zelf beschouwd niet meer zegt dan dat de waarde in geld moet worden uitgedrukt.

Zoals uit het betoog in het bovenstaande onderdeel van deze paragraaf volgt, beoogt de vermogensbelasting de draagkracht te treffen, welke is gelegen in de voorsprong die de vermogensbezitter, maatschappelijk bezien, heeft boven hem die uitsluitend over een potentieel uit arbeid beschikt. Dit brengt, gelet ook op de reeds gememoreerde eenvormigheid, mede dat deze voorsprong zoveel mogelijk behoort te worden gemeten naar een objectieve maatstaf. Daarmede is niet in overeenstemming het in de bestaande wet als criterium gebezigde begrip „geldswaarde”, een begrip toch welks betekenis — zoals die in een reeks van jaren in de praktijk nader is gevormd — mogelijk in het algemeen het dichtst kan worden benaderd met: de waarde welke het vermogensbestanddeel heeft voor de belastingplichte, of, met andere woorden, met: de subjectieve gebruikswaarde.

Het komt de ondergetekende dan ook niet juist voor het beginsel de vermogensbestanddelen te schatten naar hun geldswaarde, voor het onderhavige ontwerp te bestendigen. Niet het subject dient de factor te zijn, welke primair bepalend is voor de waardering; veeleer dienen factoren welke in het maatschappelijk verkeer wortelen, bij de waardebepaling op de voorgrond te worden gesteld. Dit meer objectieve uitgangspunt is tot uitdrukking gebracht in de voor het onderhavige ontwerp voorgestelde formulering, ingevolge welke de vermogensbestanddelen moeten worden geschat op de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend. Aldus wordt de persoon van de vermogensbezitter als factor bij de waardering van de te zijnen aanzien voor de vermogensbepaling in aanmerking te nemen objecten in betekenis teruggedrongen. Het voorgestelde criterium schept hierdoor, naar het oordeel van de ondergetekende, de mogelijkheid tot een meer objectieve benadering van de voorsprong welke het bezit van vermogen met zich brengt. Voor de bespreking van de nadere inhoud van de voorgestelde waarderingsnorm moge de ondergetekende verwijzen naar de bij artikel 9 gegeven toelichting.

Ook met betrekking tot de latente aanspraken van de fiscus op het gebied van de inkomstenbelasting vertoont het ontwerp een van de bestaande wet afwijkend beeld. Voor wat betreft de Wet op de Vermogensbelasting 1892 kan aan de hand van de ter zake door de Hoge Raad gewezen arresten als vaststaande worden aangenomen, dat een latente inkomstenbelastingsschuld niet als een negatief vermogensbestanddeel — niet als een schuld — bij de bepaling van het vermogen in aanmerking kan komen. Wel kan worden gewezen op enige arresten waarbij het Hoge College het in beginsel niet ontoelaatbaar acht zekere latente aanspraken van de fiscus met betrekking tot inkomstenbelasting van invloed te doen zijn op de waardering van incurante fondsen, te weten indien die belasting een meer als zakelijk gevoelde druk op het aandeel als zodanig betekent. In die gevallen wordt met de fiscale claim rechtstreeks bij de waardering van het object rekening gehouden. Met name geldt dit voor de inkomstenbelasting tot de heffing waarvan bepaalde op

handen zijnde gebeurtenissen, zoals de liquidatie van het lichaam of het op andere wijze beschikken over de in het lichaam aanwezige stille en fiscale reserves, aanleiding kunnen geven. Het ontwerp nu beoogt geen wijziging te brengen in de aldus door de Hoge Raad uitgewerkte gedragslijn voor het in de waardering van incurante fondsen tot uitdrukking brengen van latente aanspraken van de fiscus. De vaststelling van de waarde van deze bestanddelen toch dient, naar reeds eerder in deze memorie is betoogd, te geschieden naar economische maatstaven; alle factoren welke een vermogensbestanddeel als zodanig betreffen komen uit dien hoofde bij de bepaling van het vermogen in aanmerking. Er zijn echter ook andere gevallen aanwijsbaar, waarin de in de toekomst verschuldigd wordende inkomstenbelasting wordt gevoeld als een factor welke bepaaldelijk een drukkende invloed uitoefent op de vermogenspositie van de belastingplichtige. Dit doet zich met name voor indien stille reserves en fiscale reserves aanwezig zijn in een tot het vermogen behorende onderneming, alsmede in het geval dat stamrechten van het privévermogen deel uit maken. Enerzijds is de inkomstenbelasting welke over deze reserves en de uit deze stamrechten voortvloeiende termijnen verschuldigd zal worden, noch formeel, noch materieel een belastingschuld en zou zij derhalve niet als een aftrekbare schuld kunnen gelden, anderzijds betreft de belasting de specifieke vermogensbestanddelen niet als zodanig, zodat de latente inkomstenbelastingaanspraken van de fiscus te dezen ook niet in de waardering van de vermogensbestanddelen zelf tot uitdrukking kunnen komen. Aangezien de inkomstenbelasting in deze gevallen in ieder geval verschuldigd zal worden, hetzij door de belastingplichtige, hetzij door zijn rechtsopvolger, is het niet verantwoord, deze factor bij de bepaling van de in het vermogen gelegen draagkracht terzijde te laten. Voor de hier bedoelde gevallen is in het ontwerp een voorziening getroffen in deze zin dat inkomstenbelasting welke geheven kan worden over de in het vermogen van de belastingplichtige tot uitdrukking gekomen voordelen uit onderneming, welke niet aan het belastbaar inkomen van enig voorafgaand kalenderjaar zijn toegerekend, alsmede over nog niet verschenen termijnen van in het vermogen opgenomen privé-stamrechten, als een negatief vermogensbestanddeel wordt erkend en uit dien hoofde tot een bepaald bedrag als schuld in aanmerking kan worden genomen. De ondergetekende moge voor de technische uiteenzetting van deze regeling verwijzen naar hetgeen bij artikel 4 ter zake is opgemerkt.

Van de punten ten aanzien waarvan het ontwerp voorts een verandering in materiële zin heeft gebracht, valt te wijzen op de behandeling van het vermogen bezeten onder de last van vruchtgebruik of van recht van gebruik. Het in de bestaande wet neergelegde regime in dezen beantwoordt, naar bij de praktische toepassing daarvan is gebleken, in te geringe mate aan de norm van doelmatigheid. Een belangrijke vereenvoudiging kan, naar het oordeel van de ondergetekende, worden bewerkstelligd door, zoals in het ontwerp is geschied, niet meer de blote eigenaar als zodanig in de aanslagregeling te betrekken. Voor een nadere uiteenzetting zij verwezen naar de toelichting op artikel 6.

Voorts acht de ondergetekende het nuttig thans reeds mede de aandacht te vestigen op het feit dat in het aangeboden ontwerp een regeling van de z.g. belastingheffing naar tijds-gelang (artikel 11, tweede lid, van de geldende wet) niet meer wordt aangetroffen en dat ook de regeling inzake ontheffing in de verschillende, thans in de artikelen 24 e.v. geregelde groepen van gevallen, in het ontwerp niet is overgenomen. Voor deze verandering van systeem is bij de ondergetekende doorslaggevend geweest, dat door het doen vervallen van de bestaande regeling zowel legislatief als wat de uitvoering betreft een aanzienlijke vereenvoudiging wordt verkregen. Daarbij is in aanmerking genomen, dat het hier niet een belasting tot een zodanig hoog tarief betreft, dat daarbij de noodzaak voor ver gaande verfijningen aanwezig is.

Gezien de ontwikkeling van de vermogensbelasting is het verklaarbaar, dat de bestaande wetten op de inkomstenbe-

lasting en de vermogensbelasting op een aantal punten van veelal secundair belang onderlinge verschillen te zien geven die — ofschoon historisch verklaarbaar — toch geen voldoende bestaansredenen hebben. Nu de vermogensbelasting in een nieuw kleed wordt gestoken, is er zorg voor gedragen ook in dit opzicht het vereenvoudigingsaspect te behartigen door zoveel mogelijk een nauwe aansluiting tussen beide wetten te bewerkstelligen, o.m. op punten waar door de invoering van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 nodeloos verschillen tussen beide wettelijke regelingen waren ontstaan; men denke in dit verband aan de fiscale positie van de gehuwde vrouw. Waar zodanige nauwe aansluiting wordt voorgesteld — zoals bij de uitwerking van de regeling van de subjectieve belastingplicht, de tariefgroepen en de kinderaftrek — is hierna bij de artikelsgewijze toelichting in het algemeen telkens volstaan met verwijzing naar de toelichting, welke bij het overeenkomstige artikel van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958 is gegeven.

§ 2. TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN

Artikel 1. De in deze bepaling opgenomen omschrijving van de z.g. subjectieve belastingplicht stemt mutatis mutandis overeen met die van artikel 1 van het ontwerp van wet inzake de inkomstenbelasting. Voor het overige derhalve naar de bij die bepaling gegeven toelichting verwijzende, merkt de ondergetekende hier nog op dat de in letter *b* gebezigde term „binnenlands vermogen” moet worden gezien in verband met hetgeen in de artikelen 12 en 13 van het onderhavige ontwerp is opgenomen.

Artikel 2. De hier voorgestelde regeling is in overeenstemming met die van artikel 2 van het ontwerp van wet inzake de inkomstenbelasting; naar de te dien aanzien gegeven toelichting moge hier dan ook worden verwezen.

Artikel 3. Blijkens het eerste lid van deze bepaling is, evenals volgens artikel 5, eerste lid, van de bestaande wet, de vermogenstoestand bij het begin van het kalenderjaar beslissend voor de omvang van de objectieve belastingplicht. Het in het tweede lid van artikel 5 van de huidige wet vervatte voorschrift dat verband houdt met de belastingplicht naar tijdsgelang is in dit ontwerp niet overgenomen; evenmin is gehandhaafd de regeling inzake ontheffing in de verschillende, thans in de artikelen 24 e.v. geregelde groepen van gevallen. De motieven welke tot deze wijzigingen hebben geleid, zijn reeds in het slot van § 1 van deze memorie vermeld.

Volledigheidshalve zij hier reeds gewezen op artikel 11 van het ontwerp van wet, dat voor aangifte van een bedrijfsvermogen onder bepaalde omstandigheden aan belanghebbenden de mogelijkheid opent de toestand in aanmerking te nemen naar een tijdstip, afwijkende van het in artikel 3 bepaalde.

Het tweede lid geeft een algemene omschrijving van het begrip „vermogen”, welke in artikel 4 nader wordt uitgewerkt. Verwezen zij naar de bij die bepaling gegeven toelichting.

Artikel 4. Het wettelijke begrip „vermogen” wordt in deze bepaling — welke een uitwerking vormt van de in artikel 3 opgenomen algemene omschrijving — duidelijker geformuleerd dan in de artikelen 3, juncto 8, eerste lid, van de huidige wet, doch materieel stemt de gegeven uitwerking daarmee overeen.

De vraag welke de betekenis is van de in het eerste lid voorkomende omschrijving „zaken waaraan in het economische verkeer waarde kan worden toegekend” wordt daardoor op zich zelf nog niet beslist. Kon de omstandigheid dat de huidige wet stamt uit 1892 — derhalve uit een periode waarin van een fiscaalrechtelijke begripsvorming, los van hetgeen in het privaatrecht geldt, nog geen sprake was — aan rechtspraak en schrijvers een belangrijk houvast verlenen voor de opvatting, dat de term „zaken” in civielrechtelijke zin moest worden verstaan, — thans bestaat voor een dergelijke aansluiting a priori aan de burgerrechtelijke norm geen aanleiding meer. Juist daarom acht de ondergetekende het dienstig in het licht te stellen dat hij zich — wat er dan ook zij van de

methode van interpretatie in het verleden — althans op dit gebied met de resultaten van de gevolgde uitlegging wel kan verenigen. Het voornaamste van die resultaten toch, komt tot uiting in de opvatting dat „goodwill” voor de vermogensbelasting thans niet als afzonderlijke zaak belastbaar is. Deze opvatting brengt mede dat de uitvoering van de wet de fiscus en de belastingplichtigen niet stelt voor waarderingsmoeilijkheden welke — in het bijzonder voor zoveel niet in de boekhouding geactiveerde goodwill betreft — niet te onderschatten zouden zijn, met name doordat de noodzaak van taxatie zich telkenjare opnieuw zou voordoen. Bij een jaarlijkse heffing acht de ondergetekende dit een voordeel dat genoegzaam opweegt tegen het nadeel dat bij de geldende uitlegging een economische waarde welke ongetwijfeld van betekenis is voor iemands draagkracht, uit de heffingsgrondslag wordt geëlimineerd. Hij is dan ook van oordeel, dat de in het verleden gevolgde interpretatie bestendig kan blijven, zelfs indien te eniger tijd veld mocht winnen de in 1953 door Prof. Mr. J. C. van Oven verdedigde zienswijze dat de goodwill rehtens wél onder de „zaken” in de zin van het burgerlijk recht dient te worden gerangschikt.

Met de boven reeds aangeduide woorden „waaraan in het economische verkeer waarde kan worden toegekend” wordt beoogd het criterium, aan de hand waarvan wordt bepaald welke zaken als bezittingen in de zin van de wet dienen te worden beschouwd, zodanig te formuleren, dat het objectieve karakter duidelijker aan het licht treedt dan uit de thans in de wet gebezigde bewoordingen. De term „geldswaarde” toch, waarin het thans geldende criterium ligt besloten, biedt te weinig houvast in dezen. De in het onderhavige artikel gekozen formulering stelt buiten elke twijfel dat bezittingen welke voor de belastingplichtige slechts affectiewaarde hebben, buiten aanmerking blijven.

Met betrekking tot de voorgestelde omschrijving van de schulden, welke het spiegelbeeld is van de omschrijving van de positieve vermogensbestanddelen, geldt, mutatis mutandis, hetgeen in het bovenstaande ten aanzien van de bezittingen is opgemerkt. Hoewel ook hier de huidige congruentie met de verplichtingen in de zin van het burgerlijk recht zeer wel kan worden aanvaard, zo snijdt de voorgestelde wettekst niet de mogelijkheid af voor een ontwikkeling, welke op bepaalde punten de inhoud van het fiscale begrip verplichtingen van het civiele recht verwijderd.

Het derde lid van de bepaling maakt het mogelijk rekening te houden met de inkomstenbelasting welke mogelijk verschuldigd zal worden ter zake van „in het vermogen van een onderneming van de belastingplichtige begrepen reserves” en ter zake van termijnen van in het vermogen begrepen stamrechten, die niet tot het vermogen van een onderneming behoren. Onder het woord „reserves” moeten te dezen worden verstaan de stille reserves alsmede de reserves bedoeld in de artikelen 13, 14 en 57 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958. Het begrip stille reserve moet hierbij worden opgevat als het verschil tussen de waarde waarop de bezitting wordt geschat ingevolge de bepalingen van deze wet en de waarde waarop deze bezitting wordt gesteld in verband met het bepalen van de winst (fiscale boekwaarde). Dit houdt voor de beoefenaren van een zelfstandig beroep en de kleine ondernemers, die voor de winstbepaling het z.g. kasstelsel volgen, in, dat tot de stille reserves gerekend worden de bij de aanvang van het kalenderjaar uitstaande vorderingen, die eerst later — ten tijde dat zij worden geïnd — bestanddeel van de jaarlijkse winst worden. Voor de uiteenzetting van de betekenis van het begrip „stamrecht”, moge de ondergetekende verwijzen naar hetgeen ter zake is opgemerkt in de toelichting op artikel 28 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958.

De voorgestelde maatregel nu stelt de contante waarde van de inkomstenbelasting welke in de toekomst verschuldigd kan worden ter zake van de bovenbedoelde reserves en de termijnen van de bovenomschreven stamrechten, op twintig percent van de som van deze reserves en van de waarde van de stamrechten.

Het vijfde lid behelst een interpretatief voorschrift, van belang bij de toepassing van het derde lid van het onderhavige artikel, en van de artikelen 7, 8, 11 en 13.

Artikel 5. In aansluiting aan hetgeen in artikel 5 van het ontwerp betreffende de inkomstenbelasting is bepaald, is ook in artikel 5 van het onderhavige ontwerp de fiscale eenheid van man en vrouw tot uitdrukking gebracht. Aangetekend zij dat de vraag, in hoeverre het gehuwd zijn van de belastingplichtige van invloed is op de door hem over het gezamenlijk vermogen verschuldigde belasting, beantwoord wordt in de artikelen 14 en 15 van het onderhavige ontwerp van wet.

Artikel 6. Wat er zij van het karakter van de vermogensbelasting als een belasting van het vermogen zelf als zelfstandige factor van draagkracht — hetgeen met zich brengt, dat ook bezittingen waaruit geen inkomsten worden getrokken, tot het belastbare vermogen worden gerekend — dan wel als een belasting wegens gefundeerd inkomen, zo komt het de ondergetekende toch voor dat het volledig trekken van de uit de eerstgenoemde zienswijze voortvloeiende consequentie met betrekking tot de belasting van het onder de last van vruchtgebruik of recht van gebruik bezeten vermogen te ver gaat, zo niet in theoretisch opzicht, dan toch in verband met de belangen van de praktijk van de wettoepassing voor contribubabelen en fiscus. Het moge juist zijn, dat de blote eigendom op zich zelf waarde heeft en dat een belastingheffing over een vermogen zich dus in beginsel ook tot die eigendom moet uitstrekken, dit neemt niet weg, dat bij een jaarlijkse heffing dit stelsel veelal tot bezwaren leidt, bezwaren welke dan ook in het kader van de wens tot vereenvoudiging van wetgeving niet kunnen worden bestendigd. Degene toch, die jaarlijks aangifte moet doen van zijn vermogen in blote eigendom, is zelf veelal — met name wanneer het vermogen uit effecten bestaat — in feite onkundig van de samenstelling van het vermogen op de peildatum. Men denke in dit verband alleen al aan het veel voorkomende geval waarin de vruchtgebruiker zonder overleg met de blote eigenaar tot wederbelegging, dan wel tot vervreemding zonder wederbelegging is overgegaan. Te dezen aanzien omvat het recht van de laatstgenoemde dan een vordering ten laste van de vruchtgebruiker, opeisbaar bij diens overlijden en tot een bedrag waarvan het beloop pas op dat tijdstip kan worden vastgesteld. Ook overigens echter is het voor een blote eigenaar niet steeds eenvoudig zich de gegevens te verschaffen, welke hem tot een juiste aangifte in staat moeten stellen. Daarnaast heeft de wetgever in artikel 32 van de huidige wet een voorziening getroffen, welke de interne verhouding tussen blote eigenaar en vruchtgebruiker regelt, doch de praktijk heeft uitgewezen dat de bestaande moeilijkheden daardoor niet voldoende worden opgeheven. En ten slotte zij nog gewezen op de grotere mate van ingewikkeldheid welke het aangiftebiljet vertoont als rechtstreeks gevolg van het feit, dat zowel de blote eigenaar als de vruchtgebruiker in de belasting worden betrokken.

Op grond van de vorenstaande omstandigheden en in het bijzonder indachtig de wenselijkheid het streven naar vereenvoudiging ook hier zo ver mogelijk te verwerklijken, is de ondergetekende dan ook te rade geworden een heffing voor te stellen ten laste van de vruchtgebruiker, berekend naar de waarde van de volle eigendom, zonder rekening te houden met de vermogensrechtelijke aanspraken van de blote eigenaar. Aan de vruchtgebruiker komt dan uiteraard het recht toe een deel van de te dezer zake door hem verschuldigde belasting op de blote eigenaar te verhalen. Daaromtrent is in artikel 22 van het ontwerp een regeling gegeven, welke ter wille van de eenvoud voor de omvang van het recht van verhaal een forfaitaire maatstaf geeft.

Artikel 7. Deze bepaling bestendigt in wezen de ook in de huidige wet — op minder overzichtelijke wijze, vgl. de artikelen 4, 6, letters e, f en g, en 8, derde en vierde lid — voorkomende regeling; de ondergetekende meent zich in verband hiermede van een uitvoerige toelichting te mogen onthouden.

Het onder a vermelde voorschrift — voor zover sprekende over het wettelijke vruchtgenot en over uitkeringen e.d. van familierechtelijke aard — valt te verklaren uit de omstandigheid, dat aanspraken als deze, die niet in het vermogensrecht wortelen, in het systeem van de wet buiten de sfeer der belasting dienen te blijven. Hetgeen die bepaling overigens regelt, komt thans voor in artikel 6, letter g, en in artikel 8, vierde lid, van de huidige wet; het betreft hier een reeds sinds 1927 bestaande regeling welke zich keert tegen besparing van belasting door toekenning van lijfrenten e.d. aan minderjarige kinderen.

De in artikel 4 van de bestaande wet op praktische gronden opgenomen bepaling dat fideï-commissair vermogen met vermogen in onbezwaarde eigendom wordt gelijkgesteld, is thans belichaamd in het voorschrift van letter b.

Door het voorschrift van letter c tenslotte wordt de eenvoud in de wettoepassing voor belastingplichtigen en fiscus bevorderd, in zoverre als lopende termijnen van renten e.d. niet aan de actief- of de passiefzijde van de vermogensopstelling behoeven voor te komen. De daarbij in het slot van dit onderdeel van het artikel opgenomen beperking welke in de huidige wet niet wordt aangetroffen, vindt haar grond in de omstandigheid dat voor een belastingplichtige niet buiten beschouwing behoeven te blijven die lopende termijnen welke door hem als deel van het ondernemingsvermogen in aanmerking worden genomen.

Artikel 8. De in dit artikel opgenomen vrijstellingen stemmen materieel in het algemeen overeen met de regeling, voorkomende in artikel 6 van de bestaande wet. Wel is in ruimere mate dan bij de bestaande wet uitdrukking gegeven aan de gedachte dat rechten op uitkeringen en verstrekkings, toegekend of verworven ter zake van het wegvallen van het arbeidsvermogen van het hoofd van het gezin, niet als element van draagkracht dienen te worden beschouwd (eerste lid, letters a en b). Evenmin mag, naar het oordeel van de ondergetekende, voor de bepaling van de in het vermogen gelegen draagkracht betekenis worden toegekend aan wettelijke aanspraken op uitkeringen ter zake van het bezit van kinderen, ook voor zover deze aanspraken geen verband houden met arbeidsprestaties. Voor wat betreft de vrijstellingen voor rechten op pensioenen (eerste lid, letter a) zij verwezen naar het huidige artikel 6, letter d. De in die bepaling voorkomende toevoeging dat de pensioenen „ter zake van verrichte arbeid” verschuldigd moeten zijn, kan naar ondergetekendes oordeel gemist worden, aangezien deze omschrijving reeds in het begrip „pensioenen” besloten ligt: voor zoveel nodig zij in dit verband verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 28 februari 1951, Beslissingen in Belastingzaken no. 8951.

Ingevolge artikel 6, letter f, van de huidige wet blijven nog niet ingeëogte vruchten voor de bepaling van het vermogen buiten aanmerking. Deze vrijstelling heeft uitsluitend betekenis, indien het vermogen specifiek wordt aangegeven. Wordt immers gebruik gemaakt van de in artikel 9 van de bestaande wet neergelegde bevoegdheid het in een onderneming belegde vermogen aan te geven volgens de laatst opgemaakte balans, dan is het niet geoorloofd, zoals de Hoge Raad bij zijn uitspraak van 29 mei 1957, nr. 13194 (B.N.B. 1957/219) bevestigde, dat het kapitaalsaldo van die balans wordt verminderd met de boekwaarde van daarop voorkomende vrijgestelde vermogensbestanddelen. Aangezien nu de in agrarische ondernemingen belegde vermogens in één bedrag naar de laatst opgemaakte balans plegen te worden aangegeven, worden de op de balans geactiveerde kosten van de komende oogst, meer bekend onder de naam „veldinventaris” — een begrip dat vrijwel overeenkomt met het begrip niet-ingeëogte vruchten in de vermogensbelasting —, als een vermogensbestanddeel in aanmerking genomen. Het ontwerp sluit bij deze toestand aan en kent, evenmin als de Successiewet 1956, een vrijstelling van niet ingeëogte vruchten.

Voor het overige zij opgemerkt, dat de in artikel 8 opgenomen vrijstellingen er voor een gedeelte toe strekken, hetzij om bij de wettoepassing afdaling in kleinigheden, dan wel

schattingsmoeilijkheden te vermijden (tweede lid, letters *a* en *b*), hetzij onbelast te verklaren datgene wat bezwaarlijk als een belangrijke factor van draagkracht kan worden beschouwd (tweede lid, letter *c*, vgl. ook letter *b*). Anderdeels beoogt de wettelijke regeling vrij te laten wat als gevolg van over een langdurige periode betoonde spaarzin aan oudedagsvoorzieningen is verworven, dan wel is verkregen als gevolg van door het gezinshoofd indertijd ten behoeve van zijn nabestaanden getroffen maatregelen (tweede lid, letters *d* en *e*). Voor wat letter *d* betreft, zij er nog op gewezen dat hier met verbetering van de redactie, bestendig wordt een bij de wetswijziging van 1951 opgenomen regeling.

Het vierde lid van dit artikel is ontleend aan artikel 22, tweede lid, van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958. De bepaling heeft ten doel ook polissen van levensverzekering, welke niet reeds ingevolge het tweede lid, letter *e*, zijn vrijgesteld, doch waarvan het verzekerde kapitaal uitsluitend kan worden aangewend tot het verwerven van een oudedagsvoorziening in de vorm van lijfrenten, bij het bepalen van het vermogen buiten aanmerking te laten.

Artikel 9. Nadat in artikel 4 is vastgesteld wat tot het vermogen moet worden gerekend, is in het onderhavige voorschrift de hoofdregel voor het bepalen van de waarde van de bezittingen en de schulden neergelegd. Artikel 10 behandelt enige bijzondere gevallen welke aan deze regel derogeren.

De in de bestaande wet voorkomende ter zake gebezigde maatstaven verkoopwaarde en geldswaarde zijn in de voorgestelde bepaling vervangen door een criterium, omschreven als de waarde welke in het economische verkeer kan worden toegekend aan de in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen. Met deze nieuwe terminologie is beoogd tot uitdrukking te brengen dat slechts de waarde in aanmerking komt die ook anderen dan de belastingplichtige aan een zelfde vermogensbestanddeel zouden toekennen, waarbij aandacht dient te worden geschonken aan alle van belang zijnde economische factoren. Door aldus voor de waardebepaling een objectieve maatstaf aan te leggen wordt bereikt dat, voor zover aan de in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen een affectiewaarde kan worden toegekend, deze bij de waardering buiten beschouwing blijft. Hoewel met de voorgestelde formulering een poging is ondernomen een criterium te geven dat een objectiever karakter draagt dan het thans gebezigde begrip geldswaarde, is bij de waardering van bezittingen en schulden in de praktijk niet te ontkomen aan enige subjectiviteit. De waarde welke in het economische verkeer aan een vermogensbestanddeel wordt toegekend is immers niet anders dan de resultante van een aantal subjectieve waarderingen. Indien deze waardeoordelen ten aanzien van een bepaalde categorie van bezittingen in groten getale aan het licht treden door middel van vraag en aanbod, kan men spreken van een markt voor die bezittingen en uit de daar gedane prijzen kan een objectieve waarde worden afgeleid. Zo zal voor onroerende goederen de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend in vrijwel alle gevallen gelijk zijn aan de verkoopwaarde. Vanouds toch wordt de geldelijke betekenis van onroerende zaken voor de belastingplichtige het best gekend uit de bij verkoop onder normale omstandigheden aan de meest biedende te behalen prijs. Daarentegen is voor de meeste incurante fondsen en voor schuldvorderingen van een „markt” geen sprake. Bij het schatten van de waarde welke aan dergelijke fondsen en vorderingen in het economische verkeer kan worden toegekend, zal alsdan aan het incidentele, subjectieve waardeoordeel van de aanbieder en de weinige potentiële kopers uiteraard een grotere betekenis worden toegekend. De ondergetekende is er zich van bewust dat dientengevolge in het bijzonder bij de waardering van incurante effecten in gelijke gevallen verschillen kunnen ontstaan bij toekennen van betekenis aan de verschillende mogelijk van belang zijnde economische factoren. Hiertegenover mag hij echter uitdrukking geven aan zijn stellige verwachting dat tengevolge van de ver doorgevoerde concentratie van de rechtspraak deze verschillen binnen enge grenzen kunnen worden gehouden. Om ook te doen wat van zijn kant

mogelijk is om deze verschillen weg te nemen en reeds in een vroeg stadium een op gelijke wijze tot stand te brengen waarderings- of bewerkstellings-, is de ondergetekende voornemens, zo nodig, nadere richtlijnen te verstrekken aan de belastingdienst betreffende de wijze van waardering van incurante effecten.

In dit verband heeft de ondergetekende zich nog beraden op de vroeger uit de Volksvertegenwoordiging gedane suggestie om bij de waardering van niet ter beurze genoteerde fondsen gebruik te maken van de diensten van de Schattingscommissie Incurante Fondsen. Op grond van de volgende overwegingen is hij evenwel tot de slotsom gekomen dat het geen aanbeveling verdient dit denkbeeld van de instelling van een afzonderlijke rechter, naast de gewone belastingrechter, te volgen. In het verleden kon de spreiding van de belastingrechtspraak over een groot aantal Raden van beroep op zich zelf tot op zekere hoogte een argument zijn om ter wille van de eenheid inzake de waardering van incurante fondsen de geschillen inzake die waardering op te dragen aan een afzonderlijke rechter. Dit argument heeft echter onder de huidige omstandigheden zijn waarde verloren. Nu de rechtspraak in belastingzaken inmiddels is geconcentreerd bij de vijf gerechtshoven met deskundige beroepsrechters, ligt daarin een alleszins voldoende waarborg voor de gewenste eenheid inzake de waardering van incurante fondsen. Aangezien een afzonderlijke schattingscommissie bij de waardebepaling van incurante fondsen veelal tevens zal moeten treden in een waardering van feiten welke ten principale aan het oordeel van de gewone belastingrechter zijn onderworpen, zou, uit een oogpunt van eenheid in de belastingrechtspraak, de instelling van een dergelijke waarderingsrechter zelfs een stap terug kunnen betekenen. Tenslotte valt, gelet op de ervaringen opgedaan onder de werking van de vermogensheffingen ineens, niet aan te nemen dat voor de onderhavige waarderingsgeschillen in een groot aantal gevallen een beroep op een zodanige bijzondere rechter zou worden gedaan, zodat het ook daarom niet verantwoord kan heten door instelling van een afzonderlijke rechter uitsluitend voor de waardering van incurante fondsen de huidige structuur van de rechterlijke organisatie, met name wat betreft de belastingrechtspraak, te doorbreken.

Met betrekking tot de waardering van schulden moge de ondergetekende erop wijzen dat de tekst van het geldende artikel 8 bepaalt, dat de schulden voor haar contante waarde in aftrek komen. Het gaat daarbij dus om een schatting van de geldelijke druk, welke de schuld op de peildatum uitoefent, bij de bepaling van welke druk van invloed zijn factoren als het nominale bedrag van de schuld, de bepalingen of verwachtingen omtrent het tijdstip van haar opeisbaarheid, de eventuele rentevoet en verdere omstandigheden. Het komt de ondergetekende voor dat deze — door hem juist geoordeelde — conceptie van de term „contante waarde” even goed tot uitdrukking gebracht kan worden door daarvoor te bezigen de terminologie „waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend”, welke terminologie immers, zoals uit het vorenstaande kan blijken, de met inachtneming van alle van belang zijnde economische factoren bepaalde waarde van de onderscheidene vermogensbestanddelen van de belastingplichtige — hetzij positief of negatief — tot uitdrukking beoogt te brengen.

Zoals bij artikel 4 is toegelicht, kan voor de ontworpen belastingregeling voor het heden zeer wel worden aanvaard, dat — evenals onder de bestaande wet — slechts bezittingen en schulden in aanmerking komen, die in civielrechtelijke zin als zaken en schulden worden beschouwd. Een complex van goederen en rechten kan, naar thans algemeen wordt geleerd, niet als een zelfstandig rechtsobject worden aanvaard. Dit laatste zou kunnen leiden tot de opvatting dat elke bezitting geschat moet worden zonder rekening te houden met de functionele samenhang van zulk een bezitting met andere in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen. De realiteit eist echter dat bij de waardering van bezittingen en schulden rekening wordt gehouden met alle economische factoren die zich ten aanzien van de in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen voordoen. Zo zal de meerdere draagkracht welke

het bestaan van een economische eenheid met zich brengt, in de waardering van de afzonderlijke tot die eenheid behorende vermogensbestanddelen tot uitdrukking dienen te komen. Deze gedachte welke een integrerend bestanddeel uitmaakt van het bovenomschreven criterium is belichaamd in het tweede lid van de voorgestelde bepaling.

De redenen, om welke de volgens het eerste en het tweede lid bepaalde waarde van onroerende zaken, welke tot een landgoed in de zin der Natuurschoonwet 1928 behoren, niet ten volle in aanmerking kan worden genomen, behoeven naar ondergetekendes oordeel geen nadere toelichting.

Artikel 10. In dit artikel zijn samengebracht de gevallen, waarin een meer concrete benadering van de waarde gerechtvaardigd voorkomt.

Naar het oordeel van de ondergetekende wordt de economische waarde voor de meest courante fondsen het nauwkeurigst nabijgekomen door de noteringen zoals die zijn opgenomen in de prijscourant als bedoeld in artikel 21 van de Successiewet 1956; bij de bepaling van de waarde voor deze effecten spelen, buiten de beursnoteringen waaruit de noteringen van de Successieprijscourant zijn afgeleid, andere factoren van economische aard vrijwel nimmer een rol van enige betekenis.

Voor wat de waarde van rechten op — en verplichtingen tot het doen van — periodieke uitkeringen en verstrekkingen betreft, wordt bij het ontwerp van wet voorgesteld de schatting te doen geschieden volgens bij algemene maatregel van bestuur te stellen regelen. Op deze wijze kan aansluiting worden verkregen bij de waardering van rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen voor het recht van successie, welke waardering ingevolge artikel 21, onderdeel I, letter e, van de Successiewet 1956 eveneens krachtens algemene maatregel van bestuur dient te geschieden. Evenals voor het successierecht, is het verankeren van de waardering van deze vermogensbestanddelen in de wet in het verleden niet bevredigend gebleken voor de vermogensbelasting, aangezien een dergelijke in de wet vastgelegde waardering zich door veranderingen in de gemiddelde levensduur van de mens van de werkelijkheid gaat verwijderen. Tenslotte spreekt artikel 7, 1°, letter D, van de huidige wet slechts over lijfrenten en levert mitsdien geen maatstaf op voor zoveel het andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen betreft. Door de voorgestelde redactie wordt ook dit bezwaar ondervangen.

Artikel 11. Deze bepaling beoogt te voorkomen dat hij die aangifte moet doen van een hem toebehorend bedrijfsvermogen — deze term wordt in dit ontwerp van wet in ruime zin verstaan, vgl. artikel 4, vijfde lid — genoodzaakt zou zijn tot een opstelling en een waardering van het bedoelde vermogen naar een ander tijdstip dan dat van de reeds opge maakte balans. In dit opzicht stemt de voorgestelde regeling overeen met die van artikel 9 van de bestaande wet. In het kader van het streven naar vereenvoudiging is de bepaling van genoemd artikel 9 voor het overige bevrijd van een zeker formalisme tengevolge waarvan de geldende tekst niet alleen gecompliceerd is, doch bovendien, naar de letter genomen, niet de mogelijkheid bevat tot het aanbrengen van correcties op de balans, hetgeen in het algemeen niet bevredigend moet worden geacht. Wel heeft de Hoge Raad bij zijn uitspraak van 30 januari 1957, rolno. 13058 (B.N.B. 1957/96) een brug geslagen tussen de letter van de wet en de behoeften van de praktijk, in zover daarbij wordt toegelaten correcties aan te brengen op een balans, waarvan de uitkomsten leiden tot vaststelling van een lager saldo dan op de voet van een specifieke aangifte zou zijn verkregen. De bestaande regeling blijft echter onbevredigend in zover een balans, waarvan de cijfers tot een hoger saldo leiden dan bij specifieke aangifte zou zijn verkregen, weliswaar tot grondslag van de aangifte mag strekken, doch correcties die tot verlaging van het te hoge saldo zouden leiden, niet zijn toegelaten.

De voorgestelde tekst nu bevat de mogelijkheid het in een onderneming belegde vermogen in aanmerking te nemen en te

waarden naar een ander tijdstip dan hetwelk in artikel 3 is voorgeschreven. Met betrekking tot het in aanmerking nemen zelf, zomede met betrekking tot het waarden van de tot het bedrijfsvermogen behorende bezittingen en schulden blijven de in de artikelen 4 tot en met 10 neergelegde voorschriften volledig hun gelding behouden. Aldus worden de hierboven gereleveerde bezwaren tegen de in artikel 9 van de bestaande wet vervatte regeling ondervangen en wordt een geheel open systeem geschapen, waarin slechts — in aansluiting aan de sfeer die bij de winstberekening voor de inkomstenbelasting geldt — de eis is opgenomen van een regelmatige boekhouding met jaarlijkse afsluitingen.

Artikelen 12 en 13. In de onderhavige bepalingen is voor de omvang van de ten aanzien van hen, die niet hier te lande wonen, geschapen belastingplicht aansluiting gezocht aan het standpunt dat te dezer zake in het ontwerp van wet tot heffing van een inkomstenbelasting is ingenomen. In verband met het feit dat het beslissende tijdstip van het al of niet bestaan van de belastingplicht steeds samenvalt met het begin van het kalenderjaar — hetgeen met zich brengt dat de verkrijging van binnenlandse vermogensbestanddelen in de loop van het jaar niet aanstonds tot heffing van belasting leidt — moge de ondergetekende zich veroorloven te refereren aan hetgeen in de Memorie van Toelichting op evenvermeld wetsontwerp inzake de inkomstenbelasting (ad artikel 1) is te kennen gegeven.

Artikelen 14 tot en met 16. In deze bepalingen is opgenomen alles wat betrekking heeft op de berekening van de belasting in verband met het percentage van heffing, de tariefgroepen en de kinderaftrek. In het ontwerp van wet is de stof over drie artikelen verdeeld, zulks — ook terminologisch — zoveel mogelijk in aansluiting aan de opzet van de overeenkomstige bepalingen van het ontwerp van wet inzake de inkomstenbelasting. Gezien deze aansluiting meent de ondergetekende zich van uitgebreide toelichting te mogen onthouden en zich te kunnen beperken tot enkele opmerkingen.

De ondergetekende heeft, naar in § 1 van deze memorie reeds tot uitdrukking is gebracht, gemeend het proportionele tarief, zoals dat geldt voor de bestaande wet, te moeten handhaven. Dit geldt ook voor wat betreft de grootte van de in elke tariefgroep vrijgestelde bedragen en het beloop van de kinderaftrek, alsmede voor wat betreft de grootte van de bejaarden- en invalidenaftrek. Eveneens is de bij de wet van 15 augustus 1955, *Stb.* 369, ingevoerde regeling krachtens welke de in artikel 10, tweede en derde lid, van de Wet op de Vermogensbelasting 1892 neergelegde vrijstellingen ook voor buitenlandse belastingplichtigen van toepassing zijn, in artikel 14 bestendigd.

Door de in artikel 16 opgenomen omschrijving van de kinderen voor wie kinderaftrek zal worden genoten, wordt bereikt, dat bij de jaarlijkse gecombineerde aangifte voor de inkomsten- en de vermogensbelasting de gegevens voor de kinderaftrek welke ingevolge artikel 47 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958 voor de heffing van die belasting gelden, ook zullen kunnen dienen voor de heffing van de vermogensbelasting. In dit verband zij overigens verwezen naar de toelichting op artikel 47 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958. Ook voor wat betreft de regeling van de kinderaftrek met betrekking tot buitenlandse belastingplichtigen moge de ondergetekende refereren aan de toelichting op artikel 47 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958.

Artikel 18. Deze bepaling, waarvan de inhoud naar het oordeel van de ondergetekende wel voor zich zelf spreekt, stemt materieel overeen met die van artikel 50 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958.

Artikel 19. In deze bepaling is voorgeschreven een aansprakelijkheid van de vrouw, afgestemd op de situatie welke zou gelden indien de aanslag slechts zou zijn gebaseerd op het vermogen van de vrouw, een regeling derhalve op de voet van die van artikel 54 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958.

Artikel 20. Deze bepaling, ontleend aan artikel 33 van de bestaande wet, bevat een voorschrift inzake het dragen van en de aansprakelijkheid voor de belasting.

De regeling van het bestaande artikel 33, tweede lid, dat op de wettelijke vertegenwoordiger een aansprakelijkheid legt voor de aanslag van de minderjarige, is niet bevredigend, omdat de wettelijke vertegenwoordiger als zodanig toch generlei recht heeft op vruchtgenot, noch uit anderen hoofde aanspraak bezit op inkomsten uit het vermogen van de minderjarige. De ondergetekende is van oordeel dat te dezen slechts grond voor een aansprakelijkstelling bestaat ten aanzien van de ouder die vruchtgenot heeft.

Artikel 21. Deze regeling — ontleend aan artikel 35 van de bestaande wet — sluit aan bij artikel 6 van dit ontwerp van wet. Zij opent de mogelijkheid tot verhaal van de belasting door executie van de volle eigendom.

In afwijking van het huidige artikel 35, is op grond van het onderhavige artikel verhaal op de zaken belast met vruchtgebruik, fidei-commis of recht van gebruik, slechts mogelijk voor zover de verschuldigde belasting op die zaken betrekking heeft. Het gaat naar de mening van de ondergetekende te ver, dat de mogelijkheid van verhaal op deze zaken zich ook zou uitstrekken tot dat gedeelte van de verschuldigde belasting dat betrekking heeft op het overige vermogen van de belastingplichtige.

Artikel 22. In aansluiting aan hetgeen in dezen reeds bij de toelichting op artikel 6 is opgemerkt, zij nog aangetekend, dat er bij het ontwerpen van deze bepaling — die uiteraard regelend recht inhoudt — naar gestreefd is, een zo eenvoudig mogelijk hanteerbaar voorschrift te geven. Daartoe is de omvang van het verhaalsrecht van de vruchtgebruiker jegens de blote eigenaar forfaitair vastgesteld op een gedeelte van de belasting welke over het in vruchtgebruik bezeten vermogen verschuldigd is. Teneinde te voorkomen dat de vruchtgebruiker genoopt zou worden zijn vermogenspositie aan de blote eigenaar bekend te maken, is bij het tweede lid van artikel 22 deze belasting gefixeerd op hetgeen de vruchtgebruiker verschuldigd zou zijn bij een vermogen gelijk aan dat waarvan hij het vruchtgebruik heeft. Zo de blote eigenaar niet over de vereiste constante gelden beschikt, dan wel om andere redenen uistel van

de van hem verlangde verrekening verkiest, bestaat tot zodanig uistel de mogelijkheid ingevolge de in het derde lid voorgestelde regeling. Het opnemen van een verplichting tot het alsdan betalen van rente voorkomt het zonder redelijk motief uistellen van de verlangde onderlinge verrekening.

Artikel 23. De inhoud van deze bepaling is ontleend aan artikel 55 van het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1958; naar de aldaar gegeven toelichting moge hier worden verwezen.

Artikel 24. De bepaling beoogt de mogelijkheid te scheppen tot het treffen van een regeling in de geest van die welke voorkomt in de beschikking van de waarnemend Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 26 oktober 1942 (*Stcrt.* 222). Zij heeft derhalve ten doel mogelijk te maken voor de heffing van de vermogensbelasting de faciliteiten welke de Natuurschoonwet 1928 op het gebied van de schatting van landgoederen geeft, ook ten goede te kunnen doen komen aan hen die een familiebezitting in de vorm van een naamloze vennootschap exploiteren.

Artikel 25. De in dit artikel opgenomen regelingen komen in de bestaande wetgeving voor in artikel II van de wet van 15 augustus 1955 (*Stb.* 369), houdende wijziging van de vermogensbelasting, en in artikel 6, letter c, van de Wet op de Vermogensbelasting 1892.

Het komt de ondergetekende wenselijk voor de in de genoemde bepalingen van de bestaande wetgeving neergelegde regelingen voor het onderhavige ontwerp voorlopig te bestendigen, teneinde de mogelijkheid uit te sluiten dat thans in de vrijstellingen van eerdergenoemde bepalingen delende belastingplichtigen in een ongunstiger positie zouden geraken, zo artikel 8, tweede lid, letter d, te hunnen aanzien in volle omvang van toepassing zou zijn.

De Minister van Financiën,
HOFSTRA.