

Zitting 1979–1980

16 016

Wijziging van de Successiewet 1956 en van enige andere wetten

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. INLEIDING

In de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet tot wijziging van de vermogensbelasting (Zitting 1979–1980, nr. 15 905) is opgemerkt, dat in het kader van de herziening van de belastingen in de vermogenssfeer ook een voorstel van wet zou worden ingediend tot wijziging van de vrijstellingen en de tarieven in de successiebelasting. Daarbij is te kennen gegeven, dat die wijzigingen een gedeeltelijke compensatie moeten bieden voor de budgettaire offers die de voorgestelde wijzigingen in de vermogensbelasting vergen. Volgens de miljoenennota 1980 dient uit dien hoofde een verhoging van de successiebelasting te worden gevonden tot een bedrag van f 110 mln.

Het onderhavige wetsontwerp strekt ertoe die verhoging tot stand te brengen. Een omstandigheid waarmede wij bij de voorbereiding van dit wetsontwerp werden geconfronteerd, is dat de tarieven en vrijstellingen sedert lange tijd niet zijn aangepast aan de opgetreden inflatie. Een gevolg van de inflatie is met name ook dat de thans gehanteerde tariefschijven aan de voet van het tarief sterk aan reële betekenis hebben ingeboet. Daardoor is in het verleden een drukverzwaring opgetreden en een wijziging in de drukverdeling.

Voorts moet de wetgever bij een tariefherziening na zo lange tijd zich rekenschap geven van relevante maatschappelijke ontwikkelingen die zich sedert de laatste wijziging – van het tarief in 1956 en van de vrijstellingen in 1966 – hebben voorgedaan. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan de ontwikkelingen op het gebied van de sociale zekerheid, die de noodzaak tot het treffen van voorzieningen ter verzorging van nabestaanden sterk verminderen. Ook kan niet worden voorbijgegaan aan het feit dat zich op het vlak van de intermenselijke relatiepatronen een ontwikkeling heeft voorgedaan. Zo is er een spanningsveld ontstaan tussen de maatschappelijk te onderscheiden relatiepatronen en de tariefindeling van het successierecht. Enerzijds worden immers ongehuwde niet-verwante partners in een samenlevingsverband volgens de huidige tariefindeling ingedeeld bij de categorie niet-verwanten, anderzijds kent de huidige tariefstelling een zeer verfijnde onderscheiding naar de aard van de verwantschap, welke differentiatie heden ten dage niet meer zo sterk aanspreekt, dat zij de daaraan verbonden verschillen van belasting kan dragen.

Deze overwegingen hebben bij de voorbereiding van de nu gedane voorstellen om de successiebelasting zodanig te wijzigen dat die tot de beoogde meeropbrengst leidt, een belangrijke rol gespeeld. Daartoe hebben wij de tarieven en de vrijstellingen onderworpen aan een herijkingsproces, waarover wij in het vervolg van deze memorie in bijzonderheden treden. Deze benadering brengt meer in het algemeen gesteld naar onze mening mede dat de nieuwe tariefstructuur, inclusief de vrijstellingen, min of meer zelfstandig moet worden beoordeeld, daarbij abstraherend van het nu bestaande. Voor de beoordeling van de voorstellen komen de verschillen in te betalen belasting volgens de huidige tariefstructuur en de nieuw voorgestelde daarom in een ander licht te staan dan bij een verhoging die uitsluitend gegrond is op budgettaire overwegingen. Incidenteel zullen wij in deze memorie een dergelijke vergelijking wel eens maken, maar voor een zodanige vergelijking als systeem op elk van de onderdelen ontbreekt de grond, nu de nieuw voorgestelde vrijstellingen en tarieven niet slechts het karakter hebben van wijziging van het bestaande, maar veeleer getuigen van de wens deze gedeelten van de wetgeving opnieuw te benaderen.

Ten einde te voorkomen dat in de toekomst door de inflatie opnieuw wijzigingen in de druk optreden, stellen wij voor voor het tarief en de vrijstellingen een jaarlijkse inflatiecorrectie in te voeren. Een samenstel van tariefbepalingen dat zozeer gebruik maakt van nominale grootheden dient voor de toekomst naar onze mening inflatiebestendig te worden.

Er is – voor wat de successiebelasting betreft – nog een tweetal wetsontwerpen bij de Tweede Kamer aanhangig. Het wetsontwerp nr. 7882 betreft een technische herziening, waaronder een aanpassing aan de heffingstechniek van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wij streven ernaar deze herziening voor het einde van deze kabinetsperiode tot stand te brengen. Daarbij zal dan uiteraard de tariefstructuur – met inbegrip van de vrijstellingen – als zodanig niet meer aan de orde worden gesteld. Het wetsontwerp nr. 12 956 bevat een voorstel tot een verhoging van de tarieven voor verkrijgingen in de zijlijn en door niet-verwanten. Het thans voorliggende wetsontwerp heeft echter een ruimere strekking dan het onder nr. 12 956 ingediende, zodat het laatstgenoemde wetsontwerp zal worden ingetrokken.

2. VRIJSTELLINGEN

Algemeen

Hierna bespreken wij de wijzigingen die wij op het gebied van de vrijstellingen voorstellen. Daarbij komen eerst de vrijstellingen in het successierecht aan de orde en daarna die in het schenkingsrecht. Bij de beoordeling daarvan dient te worden bedacht dat artikel 35 van de Successiewet 1956 ervoor zorgt draagt dat bij verkrijgingen welke meer bedragen dan een als «drempel» bedoeld vrijgesteld bedrag, een geleidelijke overgang naar de belaste verkrijging plaatsvindt, kortweg overgangstraject genoemd.

Vrijstellingen successierecht

Echtgenoten

De vrijstelling, die voor echtgenoten geldt, heeft in zijn algemeenheid tot doel om diegenen die geen aanspraak kunnen maken op een pensioenvoorziening ten gevolge van het overlijden van hun huwelijkspartner, in staat te stellen om met behulp van dit vrijgestelde vermogen mede in hun onderhoud te voorzien. De vrijstelling bedraagt thans f 250 000. Zij wordt, om te voorkomen dat zij in gelijke mate zou gelden voor diegenen die wel een pensioen ontvangen, gekort met de waarde van vrijgestelde of naar hun aard niet belaste pensioenrechten tot een maximum van f 240 000. Weduwen en weduwnaars die aanspraak kunnen maken op een goede pensioenregeling, houden in deze optiek dus een vrijstelling van f 10 000 over.

Wij zijn van oordeel dat de drukverzwaring die als gevolg van de inflatie is opgetreden, correctie behoeft met name voor de middelgrote boedels. De belangrijkste overweging hiervoor is dat erfrechtelijke verkrijgingen van de overleden echtgenoot dikwijls niet als een verrijking zullen worden ervaren, omdat men zich ook reeds tijdens het huwelijk te zamen met de echtgenoot eigenaar voelde – en bij algehele gemeenschap van goederen ook juridisch was – van het gehele vermogen. In het bijzonder geldt dit voor de eigen woning. Daarnaast speelt een rol de verzorgingsgedachte voor de overblijvende echtgenoot, wanneer die na het overlijden van de partner in inkomen achteruit gaat of moet voorzien in betaalde huishoudelijke hulp. Op dit punt kan echter niet worden voorbijgegaan aan het feit dat het AWW-pensioen inmiddels is opgetrokken tot het peil van het minimumloon voor volwassenen en dat de pensioenen in het algemeen zijn verbeterd. Ook dient men in het oog te houden, dat als gevolg van de vergrote deelname van de vrouw aan het arbeidsproces men steeds vaker overgaat tot het opbouwen van een eigen pensioenvoorziening voor de oude dag. Voorts zijn in de fiscale wetgeving verlichtingen tot stand gebracht voor de éénoudergezinnen.

Vorenstaande overwegingen hebben ons geleid tot het voorstel de vrijstelling te verhogen tot een bedrag van f 350 000. Het maximale kortingsbedrag voor pensioenen willen wij stellen op f 250 000, zodat na deze imputatie een erfrechtelijke verkrijging van f 100 000 onbelast blijft. Op deze wijze wordt ook soelaas geboden aan degenen die (de helft van) hun eigen woning erven. Ter wille van de rechtsgelijkheid hebben wij gemeend in gevallen waarin geen eigen woning tot de boedel behoort, de imputatie op dezelfde wijze te moeten beperken.

Voor overblijvende echtgenoten die aanspraak kunnen maken op een goede pensioenvoorziening betekent dit het volgende.

Huidige regime		Voorgesteld regime
Vrijstelling	f 250 000	f 350 000
Maximale pensioenkorting	f 240 000	f 250 000
Onbelast	f 10 000	f 100 000

Voor echtgenoten die geen aanspraak kunnen maken op een pensioenvoorziening ten gevolge van het overlijden van hun huwelijkspartner, blijft dus een erfrechtelijke verkrijging tot f 350 000 onbelast. Hebben zij als huwelijksgoederenregime gekozen voor gemeenschap van goederen, dan betekent dit, dat de langstlevende partner, indien deze enig erfgenaam is, geen successierecht verschuldigd zal worden, zolang het gemeenschappelijk vermogen f 700 000 niet te boven gaat.

Over de verhoging van de vrijstelling die de overblijvende echtgenoot thans geniet, indien een of meer minderjarige kinderen aanwezig zijn, wordt hierna bij de vrijstelling voor de kinderen gesproken.

Kinderen

In de huidige wet heeft een minderjarig kind recht op een vrijstelling van f 9000, vermeerderd met f 2250 voor ieder jaar dat het kind jonger is dan 21 jaar.

Voorts is het recht op uitkeringen op grond van een pensioenregeling vrijgesteld. Tevens zijn vrijgesteld de rechten op (andere) periodieke uitkeringen welke ten gevolge van het overlijden krachtens levensverzekering of derdenbeding worden verkregen, en wel voor een halve wees tot f 2000 per jaar en voor een wees tot f 4000 per jaar; op deze vrijstelling wordt een pensioenuitkering gekort, met uitzondering van een pensioen op grond van de Algemene Weduwen- en Wezenwet.

De functie van een vrijstelling voor met name jongere kinderen is, gezien hun financiële afhankelijkheid van de ouders, evident. Het komt ons echter voor dat voor het tijdstip waarop kinderen in het algemeen financieel onafhankelijk worden van hun ouders, de in de huidige regeling gehanteerde leeftijdsgrens van 21 jaar aan de lage kant is. Wij stellen voor, deze te verhogen tot 23 jaar. Dit is de leeftijd waarop in veel gevallen een studie zal zijn afgerond. Het is ook de leeftijd waarop voor de werkenden het minimum-jeugdloon overgaat in het minimumloon voor volwassenen. Verder komt het ons wenselijk voor het bedrag van f 2250 met het oog op de opgetreden inflatie belangrijk te verhogen. Wij stellen voor, de vrijstelling te stellen op f 5000 voor ieder jaar dat het kind jonger dan 23 jaar is. Een kind van 3 jaar geniet dus een vrijstelling van f 100 000. Het vaste bedrag van f 9000 hebben wij voorts vervangen door een minimum van f 10 000.

Naast deze kapitaalsvrijstelling achten wij een bijzondere vrijstelling voor periodieke uitkeringen, met het oog op de rechtsgelijkheid tussen hen aan wie wel en aan wie geen periodieke uitkering wordt nagelaten, niet op zijn plaats. Periodieke uitkeringen zullen voor de gekapitaliseerde waarde – te zamen met andere erfrechtelijke verkrijgingen – worden getoetst aan de algemene, hierboven beschreven vrijstelling. Eveneens ter wille van de rechtsgelijkheid zullen vrijgestelde of naar hun aard niet belaste wezenpensioenen op de vrijstelling worden geïmputeerd.

Het algemene wezenpensioen ingevolge de AWW, dat in beginsel aan iedere wees toekomt, valt om deze reden buiten deze imputatie.

De verhoging van de vrijstelling die de overblijvende echtgenoot thans geniet, indien een of meer minderjarige kinderen aanwezig zijn, kan naar ons oordeel vervallen, nu de kinderen door middel van de in de hiervoor omschreven vrijstelling zelf voldoende worden tegemoetgekomen.

De vrijstelling van f 6000 voor oudere kinderen, welke vóór 1966 f 3000 bedroeg en in 1966 is verdubbeld, is in het verleden naar onze mening niet voldoende onderbouwd. Naar ons oordeel bestaat voor een dergelijke vrijstelling, met name wanneer het om grotere verkrijgingen gaat, niet voldoende grond. De functionele betekenis ervan is naar onze mening niet aantoonbaar. We zien daarom ook nu geen reden om een dergelijke vrijstelling voor de meerderjarige kinderen te handhaven. Wel zal mede om uitvoeringstechnische redenen een «drempel» noodzakelijk zijn waarbeneden geen belasting zal worden geheven. Wij menen, dat in dit verband de bestaande vrijstelling van f 6000 dient te worden vervangen door een drempel van f 10 000. Dit houdt in, dat erfrechtelijke verkrijgingen door kinderen ouder dan 23 jaar tot f 10 000 onbelast zullen blijven en dat de grotere verkrijgingen – met een overgangstraject voor verkrijgingen die juist boven de f 10 000 belopen – volledig worden belast.

De bijzondere vrijstellingen welke thans gelden voor minder valide kinderen – f 10 000 voor meerderjarigen en f 15 000 voor minderjarigen – hebben in verhouding tot de voor kinderen algemeen geldende vrijstellingen als afzonderlijke verzorgingsvrijstelling slechts geringe betekenis. Bovendien heeft de voortschrijdende ontwikkeling op het gebied van de sociale zekerheid de noodzaak tot het treffen van bijzondere voorzieningen voor deze kinderen verminderd. Toch hebben wij gemeend deze vrijstellingen te moeten handhaven; met name gezien de laatstbedoelde omstandigheid achten wij echter geen termen aanwezig ze aan te passen aan de sinds 1966 opgetreden inflatie.

Ouders

Thans bedraagt de vrijstelling voor verkrijgingen door ouders f 50 000.

Verkrijgt een ouder op grond van een pensioenregeling een uitkering ten gevolge van het overlijden van een kind, dan is deze vrijgesteld, maar de waarde daarvan wordt geïmputeerd op de vrijstelling van f 50 000 tot een maximum van f 20 000. Er bestaat ook een bijzondere vrijstelling voor minder valide ouders voor een periodieke uitkering van maximaal f 3200 per jaar

indien één ouder in dergelijke omstandigheden verkeert, en f 4800 per jaar indien beide ouders minder valide zijn. Een pensioen wordt op deze periodieke uitkering in mindering gebracht, terwijl de vrijgestelde periodieke uitkering wordt geïmputeerd op de vrijstelling van f 50 000 op dezelfde wijze als een pensioen.

De situatie dat ouders van hun kinderen erven zal zich verhoudingsgewijs niet vaak voordoen. Betreft het jonge kinderen, dan zullen deze immers nog geen zelfstandige positie in de maatschappij hebben kunnen opbouwen. Indien zij vermogen nalaten, zal dat veelal afkomstig zijn van de ouders zelf of van de grootouders.

In deze situatie past het de fiscus, terughoudendheid te betrachten bij de heffing van het successierecht, aangezien dit vermogen bij overlijden van de ouders weer door het successierecht zal worden getroffen. Daarom is er naar ons oordeel geen aanleiding de vrijstelling te doen verdwijnen. Tot een verhoging ervan bestaat, gezien de ontwikkelingen op het gebied van de sociale zekerheid, echter geen reden. Op grond daarvan zijn wij de mening toegedaan dat er aanleiding bestaat de vrijstelling op het huidige bedrag te handhaven. Gezien het vorenstaande zijn we voorts van mening dat voor de bijzondere vrijstelling ter zake van verkrijgingen door ouders van periodieke uitkeringen geen voldoende bestaansgrond meer aanwezig is. We stellen dan ook voor deze vrijstelling af te schaffen. Mochten ouders tengevolge van het overlijden van het kind een pensioen ontvangen, dan vinden wij het redelijk, dit pensioen op de vrijstelling te imputeren, met dien verstande dat de vrijstelling nooit minder dan f 10 000 bedraagt.

Andere bloedverwanten in de rechte lijn

Reeds eerder in deze memorie hebben wij voorgesteld de vrijstelling van f 6000 voor kinderen ouder dan 23 jaar te vervangen door een drempel van f 10 000. Dit houdt in, dat erfrechtelijke verkrijgingen door deze groep tot f 10 000 onbelast zullen blijven en dat de grotere verkrijgingen – met inachtneming van een overgangstraject – volledig zullen worden belast.

Op grond van overeenkomstige motieven stellen wij voor de vrijstelling van f 6000 voor kleinkinderen, grootouders en overige bloedverwanten in de rechte lijn, met uitzondering van de ouders (zie aldaar), te vervangen door een drempel van f 10 000.

Algemene drempel

Efficiency-overwegingen maken naar ons oordeel voor verkrijgingen waarbij geen vrijstelling of bijzondere drempel geldt, een algemene – uitvoeringstechnische – drempel waarbeneden niet geheven wordt, noodzakelijk. Wij stellen in dit verband voor, verkrijgingen van niet meer dan f 1000 onbelast te laten. Dit bedrag treedt in de plaats van de bestaande drempel van f 500. Ook hier is de regeling met betrekking tot het overgangstraject van toepassing.

Vrijstellingen schenkingsrecht

Kinderen

Nu is een schenking door een ouder aan een kind vrijgesteld tot f 2000; als de schenking plaatsvindt in het huwelijksjaar van het kind, dan belooft deze vrijstelling f 10 000. Ook bestaat een speciale regeling voor, schenkingen door ouders aan *gehuwde* kinderen. Door de ouders kan 1/10 van hun inkomen maar ten hoogste f 5000 vrij van schenkingsrecht aan deze kinderen worden geschonken.

Bij deze vrijstellingen moet in aanmerking worden genomen, dat hetgeen door ouders in een kalenderjaar aan een kind is geschonken, wordt beschouwd als één schenking tot het totale bedrag en dat daaronder mede

wordt begrepen hetgeen aan dat kind is uitgekeerd ter voldoening aan de wettelijke onderhoudsplicht.

Het gevolg van laatstbedoelde bepaling is met name dat betaling van studiekosten voor kinderen als schenking wordt aangemerkt. Wel is door middel van een aanwijzing aan de belastingdienst de werking van de bepaling verzacht en zijn uitkeringen krachtens rechterlijk vonnis uitdrukkelijk van schenkingsrecht vrijgesteld, maar toch blijft de regeling niet bevredigend. Wij achten het dan ook juister, en meer op de werkelijkheid afgestemd, om de vraag of er sprake is van een schenking – óók in gevallen waarin bedragen aan kinderen worden uitgekeerd – van geval tot geval aan de hand van de normale bewijsmiddelen te beantwoorden. De problematiek verschilt in zover niet van die bij de inkomstenbelasting.

Het wordt voorts niet meer in overeenstemming geacht met de maatschappelijke opvattingen om de hoogte van de vrijstelling te laten afhangen van het inkomen van de schenker of van het al dan niet gehuwd zijn van de begiftigde. Daarom stellen wij een vrijstelling voor die voor alle kinderen gelijkelijk zal gelden. Het vrijgestelde bedrag willen wij stellen op f 5000, wat overeenkomt met het vrijgestelde bedrag zoals dat nu in het gunstigste geval zou gelden.

De vrijstelling voor schenkingen door ouders aan een kind in het jaar waarin het kind in het huwelijk is getreden, zal van toepassing zijn, indien ouders aan hun kind in het huwelijksjaar een financiële ondersteuning willen geven. Hierbij valt te denken aan hulp bij de aankoop van een eigen woning, de inrichting van een woning, het opzetten van een eigen praktijk e.d. Naar onze mening zou het vrijgestelde bedrag kunnen worden verhoogd tot f 25 000, zulks in navolging van de verhoging van de vrijstelling voor ongehuwde kinderen van f 2000 naar f 5000; beide vrijstellingen zijn met een factor 2,5 vermenigvuldigd.

Wij wijzen nog op het feit, dat door de gelijkstelling van pleegkinderen met wettige kinderen de vrijstellingen voor schenkingen door ouders aan kinderen ook van toepassing zullen zijn op schenkingen door pleegouders aan pleegkinderen.

Algemene drempel

Efficiency-overwegingen maken naar ons oordeel voor verkrijgingen, waarbij geen vrijstelling of bijzondere drempel geldt, een algemene – uitvoeringstechnische – drempel, waarbeneden geen schenkingsrecht geheven wordt, noodzakelijk. Thans geldt op dit punt een limiet van f 2000 per twee jaren. Wij stellen voor dat bedrag te verhogen tot f 3000.

OVERZICHT

In dit overzicht wordt een inzicht gegeven in de materiële wijzigingen die de vrijstellingen van het successierecht en het schenkingsrecht zullen ondergaan indien dit wetsontwerp – ongewijzigd op dit punt – tot wet zou worden verheven.

	Thans	Volgens wetsvoorstel
<i>Successierecht</i>		
Echtgenoot	vrijstelling f 250 000	vrijstelling f 350 000
Verhoging vrijstelling echtgenoot voor jongste kind	f 2250 per jaar beneden 21 jaar	vervallen
Jonge kinderen	indien minderjarig: vrijstelling f 9000 + f 2250 per jaar beneden 21 jaar	vrijstelling f 5000 per jaar beneden 23 jaar met minimum van f 10 000
Oudere kinderen	indien meerderjarig: vrijstelling f 6000	drempel van f 10 000 voor kinderen ouder dan 23 jaar
Invalide kinderen	indien minderjarig: vrijstelling als minderjarige kinderen, met minimum van f 15 000 indien meerderjarig: vrijstelling f 10 000	vrijstelling als beneden 23 jaar, met minimum van f 15 000 vrijstelling f 10 000 voor kinderen ouder dan 23 jaar
Ouders	vrijstelling f 50 000	vrijstelling f 50 000
Andere bloedverwanten in de rechte lijn	vrijstelling f 6000	drempel van f 10 000
Alle andere gevallen	drempel van f 500	drempel van f 1 000
Periodieke uitkeringen minderjarige halfwezen	f 2 000 per jaar	vervallen
Periodieke uitkeringen minderjarige wezen	f 4 000 per jaar	vervallen
Periodieke uitkeringen voor ouders indien: één ouder invalide is	f 3 200 per jaar	vervallen
Beide ouders invalide zijn	f 4 800 per jaar	vervallen
<i>Schenkingsrecht</i>		
Vrijstelling voor schenkingen door ouders aan kinderen	f 2 000	f 5 000
Vrijstelling voor schenkingen door ouders aan kinderen in het huwelijksjaar van het kind	f 10 000	f 25 000
Vrijstelling voor schenkingen door ouders aan gehuwde kinderen afhankelijk van het inkomen van de ouders echter maximaal	f 5 000	vervallen
Drempel voor alle andere gevallen	f 2 000	f 3 000

Samenwoningsvormen buiten huwelijk

In het kader van dit ontwerp van wet lijkt het ons gewenst in te gaan op de heffing van successiebelasting bij samenwonenden. Wij hebben gemeend niet te moeten wachten op de oordeelsvorming over de nota inzake belastingheffing van de gehuwde vrouw, gelet op de ernstige financiële gevolgen die de heffing van de successiebelasting voor samenwonenden kan hebben. Hier kan worden gesproken van een knelpunt. Uiteraard zal, indien die oordeelsvorming daartoe aanleiding geeft, de successiebelasting aan de wijziging van de inkomstenbelasting worden aangepast.

Bij de belastingheffing in de vermogenssfeer dient, evenals bij de loon- en de inkomstenbelasting, onderscheid te worden gemaakt tussen een tweepersoonshuishouden en een één-persoonshuishouden. Onder een tweepersoonshuishouden wordt in dit verband verstaan het huishouden van

twee volwassenen. De draagkracht van degenen die een twee-persoonshuishouden vormen, wordt beïnvloed ingeval de twee personen van een zelfde inkomen moeten leven en voorts doordat het aanwezige vermogen voor hen samen een functie heeft. Daar staat tegenover dat bepaalde kosten voor een twee-persoonshuishouden niet twee maal zo hoog zijn als die van een alleenstaande die een eigen huishouden voert. Te denken valt hierbij aan de kosten van huisvesting, gas, licht, water, huisvuilophaal, verzekeringen, abonnementen en gemeenschappelijk gebruik van een auto.

Tot nu toe is het onderscheid tussen één- en twee-persoonshuishoudens in de belastingwetgeving benaderd via het bestaan van een huwelijk. Alleen van gehuwden wordt verondersteld dat zij een twee-persoonshuishouden vormen. Voor ongehuwden wordt ervan uitgegaan dat er een zelfstandig één-persoonshuishouden wordt gevoerd, mits zij:

- ten minste 35 jaar zijn,
- gehuwd geweest zijn, of
- kinderaftrek genieten (of geacht worden te genieten).

Een uitzondering geldt voor de situatie waarin men ondanks het bestaan van een huwelijk, duurzaam gescheiden leeft; dan geldt het regime voor ongehuwden.

Voor de draagkrachtbepaling in de belastingheffing is echter niet alleen de juridische huwelijksband doorslaggevend maar is de feitelijke situatie dat men duurzaam een gemeenschappelijk huishouden voert, medebeslissend.

De laatste 10 à 15 jaar tekent zich de ontwikkeling af, dat het voeren van een twee-persoonshuishouden niet altijd meer betekent dat men gehuwd is. In het kader van familieverhoudingen heeft dit verschijnsel zich overigens altijd al voorgedaan.

Degenen die zonder huwelijk een twee-persoonshuishouden vormen, kunnen maatschappelijk in dit opzicht in een aantal groepen worden onderscheiden. Het gaat daarbij bij voorbeeld om mensen die eerst gaan samenwonen en geruime tijd daarna een huwelijk sluiten. Ook zijn er duurzaam samenwonenden die nimmer een huwelijk aangaan. Verder is er een groep voor wie een huwelijk niet mogelijk is, zoals wanneer familieleden samenwonen, bij voorbeeld bij samenwonen van broers en zusters; bij duurzame samenwoning van partners die tot hetzelfde geslacht behoren is het sluiten van een huwelijk evenmin mogelijk.

In de belastingwetgeving wordt er nog geen rekening mee gehouden, dat ook niet-gehuwde partners een gemeenschappelijk huishouden voeren. Dit leidt met name voor de oudere ongehuwden en de met dezen gelijkgestelde jongere ongehuwden tot een gunstige behandeling in de inkomstenbelasting (tweemaal de belastingvrije som voor een oudere ongehuwde is hoger dan het totaal aan belastingvrije sommen voor gehuwden die een gemeenschappelijk huishouden voeren); in de successiebelasting daarentegen verkeren bedoelde groepen op het punt van de vrijstelling en de tariefstelling in een nadelige positie, zozeer, dat hierbij van een knelpunt kan worden gesproken. Er bestaat in de successiebelasting namelijk in het geheel geen vrijstelling welke is afgestemd op het feit dat men ongehuwd een twee-persoonshuishouden voerde, terwijl het tarief bij het ontbreken van enige verwantschap al snel oploopt tot 40 à 50%.

Hoewel een meer emancipatoire benadering in de belastingheffing bepaald niet synoniem is met belastingverlaging, zijn wij van oordeel dat het in de belastingheffing gaat om een benadering van de mensen in hun feitelijke meer duurzame levenssituatie; daarvoor is het noodzakelijk het begrip twee-persoonshuishoudens niet langer alleen vanuit het al dan niet bestaan van een huwelijk te benaderen. Dit betekent evenwel niet dat voortaan voor de heffing van belasting het bestaande fiscale regime voor gehuwden zonder meer op twee-persoonshuishoudens van niet-gehuwden moet worden toegepast. Immers in de vermogensrechtelijke sfeer zijn er wel degelijk ver-

schillen. Zo brengt het huwelijk de in de wet neergelegde vermogensrechtelijke gevolgen mee, terwijl voorts de wederzijdse onderhoudsplicht wettelijk is vastgelegd. De indruk bestaat dat bij het sluiten van een huwelijk een huwelijksgoederenregime van gemeenschap van goederen regel is (de boedelmenging die ontstaat bij huwelijk is vrij van schenkingsrecht), terwijl bij niet-gehuwden die een twee-persoonshuishouden vormen juridisch gescheiden eigendom het meeste voorkomt. Voorts zal bij ongehuwde samenwonenden in veel gevallen iedere partner zijn of haar eigen oudedagsvoorziening opbouwen, terwijl ook binnen de sociale verzekeringswetgeving tot nog toe veelal afzonderlijke aanspraken bestaan. Toegespitst op het successierecht, waarbij de relatie die tussen een erfgenaam en een erflater tijdens het leven heeft bestaan bepalend is voor de hoogte van de vrijstelling en het tarief, achten wij het dan ook niet juist twee-persoonshuishoudens van niet-gehuwden zonder meer gelijk te stellen met twee-persoonshuishoudens van gehuwden. Wel is het zo, dat in twee-persoonshuishoudens veelal het gebruik van de duurzame gebruiksgoederen, zoals de woning, de auto en de inboedel, door beide partners geschiedt, waardoor in dit opzicht in zekere zin een economische eenheid kan bestaan. Voor het dagelijks gebruik van die goederen in het gemeenschappelijke huishouden is niet van belang aan welke partner ze toebehoren.

Wij zijn van oordeel, dat in de geschetste situatie het overlijden van één van de partners niet een belangrijke achteruitgang in de leefsituatie van de overblijvende partner mag veroorzaken doordat een aanzienlijk bedrag aan successierecht verschuldigd wordt over de verkrijging van de goederen die gemeenschappelijk werden gebruikt. Hoewel men thans ten aanzien van goederen die gemeenschappelijk eigendom zijn in de praktijk tracht door middel van een verblijvingsbeding tot een aanvaardbare oplossing te komen, menen wij dat de wetgeving op het gebied van de successiebelasting daar zelf enige tegemoetkoming moet geven. Dit kan worden bereikt door een vrijstelling en overigens door een matiging in het tarief. Wat de hoogte van de vrijstelling betreft denken wij aan het bedrag dat is voorgesteld als vrijstelling voor de echtgenoot na imputatie van pensioenrechten, namelijk f 100 000. Wat het tarief betreft moge worden verwezen naar het voorstel dat hierna is opgenomen in het onderdeel «Tarief».

Naar onze mening is dit een eerste stap op weg naar een meer bevredigende regeling voor twee-persoonshuishoudens. Zolang echter binnen het geheel van overheidsregelingen nog geen eensluitende oplossing is gevonden zou het naar ons oordeel bepaaldelijk te ver gaan om degenen die een twee-persoonshuishouden voeren met gehuwden gelijk te stellen; daarbij bedenke men dat naast nadelen ook voordelen verbonden zijn aan de «staat» van het niet-gehuwd samenwonen.

Wij achten een fiscaal regime als boven beschreven alleen gerechtvaardigd voor personen die *duurzaam* een twee-persoonshuishouden vormden. De duurzaamheid wordt voor gehuwden verondersteld. Voor ongehuwden kan de duurzaamheid alleen worden afgeleid uit de feitelijke situatie. Voor een a-periodieke heffing als de successiebelasting menen wij dat het nieuwe regime in het algemeen alleen van toepassing dient te zijn indien het gemeenschappelijke huishouden ten minste vijf jaren heeft bestaan.

Er is daarbij, wat de ingang van de 5-jaarstermijn betreft onderscheid gemaakt tussen personen, behorende tot de groep van bloedverwanten in de rechte lijn of in de zijlijn tot en met de tweede graad, en anderen. Voor de eerstbedoelde personen gaat de 5-jaarstermijn in wanneer ze de 35-jarige leeftijd hebben bereikt, terwijl voor de tweede groep de termijn ingaat op 18-jarige leeftijd. Dit verschil in leeftijd achten wij gerechtvaardigd, omdat anders de vrijstelling voor samenwonenden van toepassing zou zijn bij voorbeeld op verkrijgingen door kinderen in gevallen waarin sprake is van een voorlopige continuering van het ouderlijk gezinsverband en niet zozeer van een bewuste keuze tot het bestendigen van een gemeenschappelijke huishouding. Bij de keuze van de leeftijd van 35 jaar is aansluiting gezocht bij het criterium dat in de inkomstenbelasting geldt voor de vraag of een belastingplichtige geacht wordt een zelfstandig huishouden te voeren.

3. TARIEF

Om de benodigde meeropbrengst uit de successiebelasting te verkrijgen, zullen de tarieven moeten worden verhoogd. Echter ook los van dit budgettaire aspect achten wij het wenselijk om tot een wijziging in de tariefstructuur voor de successiebelasting te komen. Bij de eerder bedoelde afhandeling van de technische herziening van de successiewetgeving zal nader op het recht van overgang worden ingegaan. Het huidige tarief van de successiebelasting is in de eerste plaats afhankelijk van de huwelijksrelatie of graad van verwantschap die tussen de verkrijger en de erflater heeft bestaan. Wij zijn van oordeel dat een onderscheid naar de graad van verwantschap aanspreekt en dat een dergelijke differentiatie daarom in beginsel dient te worden gehandhaafd. Door het aanbrengen van deze differentiatie wordt ook recht gedaan aan het buitenkansbeginsel dat aan de belasting op erfrechtelijke verkrijgingen mede ten grondslag ligt. Het buitenkans karakter van een verkrijging neemt immers in het algemeen toe naarmate de persoonlijke betrekking die tot de erflater heeft bestaan, minder sterk is geweest. Waar het uiteraard niet mogelijk is betrekkingen van persoonlijke aard in hun individuele verscheidenheid aan de belastingheffing ten grondslag te leggen dient de successiebelasting zich te beperken tot die, welke naar objectieve maatstaven uiterlijk waarneembaar en controleerbaar zijn. Als zodanig komen dan in aanmerking het huwelijk, de (graad van) bloed- en aanverwantschap en het feit van langdurige samenwoning.

Gezien de ontwikkelingen in de familieverhoudingen zoals deze zich de afgelopen decennia hebben voorgedaan, lijkt ons de huidige differentiatie in 6 tariefgroepen te verfijnd als weergave van in onze maatschappij bestaande relatiepatronen. Wij zijn van mening dat een indeling in drie tariefgroepen een voldoende basis vormt voor de tariefstelling. Daarmee wordt naar onze mening genoegzaam tot uitdrukking gebracht dat een verdere verwantschap of het niet verwant zijn ten aanzien van de erflater een hoger tarief met zich meebrengt.

De voorgestelde indeling ziet er als volgt uit:

Tariefgroep I	:	de echtgenoot, de kinderen, de kleinkinderen en verdere afstammelingen
Tariefgroep II	:	de broers en zusters, de ouders en andere bloedverwanten in de rechte opgaande lijn
Tariefgroep III	:	de overige verkrijgers.

Afzonderlijke beschouwing verdient de groep kleinkinderen en verdere afstammelingen en zij die langdurig met de erflater hebben samengewoond.

Wat de kleinkinderen en verdere afstammelingen betreft, zien wij vanuit de familieband onvoldoende reden om onderscheid te maken tussen kinderen en verdere afstammelingen, zodat wij hen in één tariefgroep hebben ondergebracht. Om dezelfde reden hebben wij voor kleinkinderen en verdere afstammelingen dezelfde drempelvrijstelling van f 10 000 als voor kinderen voorgesteld (zie onder de vrijstellingen). Het is echter heel goed denkbaar dat bij de erflater een gelijke tariefstelling de neiging oproept om het vermogen rechtstreeks naar de tweede generatie te laten vererven. Langs deze weg wordt dan éénmaal op het recht van successie «bespaard». Daarbij moet evenwel worden verondersteld, dat in een aantal gevallen de erflater het feitelijke genot en het beheer van dit vermogen zal willen doen toekomen aan de eerst opvolgende generatie (kinderen). Door middel van constructies, die op voorhand zelfs door een ingewikkelde wetgeving niet te ondervangen zullen zijn, kan de bedoeling van de wetgever om degene wiens vermogen werkelijk toeneemt te belasten, worden gefrustreerd. Tegen deze achtergrond hebben wij dan ook gemeend voor kleinkinderen enz. een opslag op het tarief te moeten zetten.

Uit een vergelijking van de huidige tarieven voor kinderen met die voor kleinkinderen en verdere afstammelingen blijkt dat tot en met een belaste verkrijging van f 50 000 de verschuldigde belasting voor kleinkinderen en verdere afstammelingen circa 60% hoger is dan voor kinderen.

Bij hogere verkrijgingen daalt dit «opslag»-percentage. Omdat constructies met name moeten worden gevreesd bij de hogere verkrijgingen, stellen we voor om voor de kleinkinderen en verdere afstammelingen de op basis van het tarief van Tariefgroep I berekende successiebelasting over de gehele lijn met 60% te verhogen.

De reden voor de opslag geldt niet voor pleegkinderen die erven en worden gelijkgesteld met afstammelingen in de tweede graad. Voorgesteld wordt daarom deze pleegkinderen met wettige kinderen gelijk te stellen; reeds thans is op hen de vrijstelling voor kinderen van toepassing.

Wat langdurig samenwonenden betreft, is reeds in het onderdeel «Samenwoningsvormen buiten huwelijk» gesteld, dat wij hebben getracht de vaak ernstige financiële gevolgen welke de heffing van successiebelasting voor samenwonenden kan hebben, te verlichten. Dit zou worden bereikt door het verlenen van een vrijstelling (zie het genoemde onderdeel) en overigens door een matiging in het tarief. Deze matiging is, zoals wij hiervoor hebben betoogd, ook in overeenstemming met het buitenkansbeginsel dat aan de indeling in tariefgroepen mede ten grondslag ligt.

Wij stellen voor op verkrijgingen zowel krachtens erfrecht als krachtens schenking voor samenwonenden buiten huwelijksverband, onder de reeds besproken voorwaarden, de naast lagere tariefgroep van toepassing te doen zijn. Dit voorstel betekent bij voorbeeld, dat broers en zusters die een gemeenschappelijk huishouden vormen, worden gerangschikt in de tariefgroep voor de echtgenoot en dat niet-verwanten die een gemeenschappelijk huishouden vormen, worden ingedeeld in het tarief dat geldt voor niet samenwonende broers en zusters.

Het huidige tarief is, behalve van de graad van verwantschap, afhankelijk van de omvang van de verkrijging. Ook dit element van het tarief, de progressie naar de omvang van de verkrijging, heeft maatschappelijk een zekere vanzelfsprekendheid verworven. In de herziene tariefstelling, zoals deze hierna is vermeld, komt deze progressie weer naar voren. Als gevolg van de voorgestelde tariefsverhoging, de samensmelting van de thans bestaande tariefgroepen en de wijzigingen van de lengte van de tariefschijven heeft zij echter een ander verloop gekregen.

Door de geldontwaarding die sedert de vaststelling van de tabel is opgetreden, hebben de laagste schijven van het huidige tarief hun belang verloren, terwijl de hoogste schijf wordt bereikt bij f 500 000. In de nieuwe tariefstructuur zijn de laagste schijven vervallen, terwijl de progressie verder is doorgezet.

Voor het tarief stellen wij de volgende begin- en eindpercentages voor in de verschillende groepen:

- de eerste tariefgroep van 5-27%
- de tweede tariefgroep van 26-53%
- de derde tariefgroep van 41-68%,

waarbij de eerste schijf - boven een eventueel vrijgesteld bedrag - f 25 000 is en het hoogste marginale tarief wordt bereikt bij belaste verkrijgingen boven f 1 mln.

De opbouw van het nieuw voorgestelde tarief berust op dezelfde techniek als die van het tarief, neergelegd in de huidige Successiewet. Voor de eerste tariefgroep is het verschil tussen het hoogste en het laagste marginale percentage 22 punten, terwijl dat voor de andere twee tariefgroepen 27 punten bedraagt. Dit verschil in lengte van het progressietraject treffen wij ook aan in het huidige tarief. Daarin belooft het progressietraject voor de kinderen en de echtgenoot 14 punten en voor de andere verkrijgers steeds 18 punten (voor kleinkinderen 17).

De uiteindelijke progressielijn wordt overigens, evenmin als bij het huidige tarief, niet alleen bepaald door de hoogte van de marginale percentages, maar tevens door de lengte van de schijven. Bij de tussen het laagste en het hoogste tarief opgenomen marginale percentages is ernaar gestreefd de progressie gelijkmatig over de schijven te verdelen. Gegeven bij voorbeeld een progressie voor de tariefgroepen 2 en 3 van 27 punten betekent dit, dat het marginale percentage voor de 6 volgende schijven afwisselend met 4 en 5 punten omhoog gaat. Ook voor de eerste tariefgroep is een dergelijke gedragslijn gevolgd. De gemiddelde belastingdruk, die uit deze drie tarieven voortvloeit, wordt weergegeven in de grafiek die in de bijlage bij deze memorie is opgenomen.

Het is niet mogelijk om op grond van een eenvoudige vergelijking tussen de bestaande en de voorgestelde nieuwe tariefstelling te analyseren waartoe opzichte van de huidige Successiewet een verzwaring optreedt. De vergelijking wordt namelijk niet alleen bemoeilijkt door de samenvoeging van de tariefgroepen, maar tevens door de wijzigingen in de vrijstellingen.

Een indruk van de betekenis van de voorstellen voor de verschillende groepen verkrijgers kan worden verkregen uit het hoofdstuk Kwantitatieve gevolgen, waarin voor de diverse groepen wordt geschetst welke mutaties in de opbrengst de voorstellen veroorzaken.

Het tarief voor erfrechtelijke verkrijgingen door rechtspersonen welke een algemeen maatschappelijk belang beogen, zouden we willen verhogen met 1 punt tot 11%. Dit is minder dan de gemiddelde verhoging van de successiebelasting voor de verkrijgingen door natuurlijke personen, maar daar staat tegenover, dat wij de vrijstellingen (drempels) voor deze rechtspersonen op het huidige niveau handhaven.

Wij menen, dat de regeling van de kinderaftrek – die alleen geldt voor verkrijgers uit tariefgroep I en slechts van geringe betekenis is – moet worden afgeschaft. Een dergelijk vrij willekeurig werkend instituut hoort naar ons oordeel niet thuis in een belasting als het successierecht dat slechts eenmalig naar een bepaalde momentopname wordt geheven.

Wij zijn ons ervan bewust dat deze tariefstelling ook een verzwaring betekent in de gevallen waarin een ondernemer overlijdt. In dit verband willen wij erop wijzen, dat in de praktijk soepele betalingsregelingen kunnen worden gehanteerd wanneer de middelen voor de betaling van het successierecht niet op korte termijn kunnen worden vrijgemaakt.

In gevallen waarin tot een erfrechtelijke verkrijging incurante aandelen behoren in een besloten vennootschap dan wel in een naamloze vennootschap kan, met name wanneer de verkrijging in hoofdzaak bestaat uit zulke aandelen, de betaling van het successierecht over een dergelijke verkrijging aanleiding geven tot problemen. Veelal zijn de mogelijkheden om de verkregen aandelen te vervreemden gering; behoudens het geval waarin een derde aandeelhouder door de aankoop van die aandelen zijn belang in de vennootschap wenst te vergroten, zal men vaak zijn aangewezen op de vennootschap zelf.

Bij vervreemding van de aandelen kan de opbrengst daarvan niet in alle gevallen ten volle worden aangewend voor het voldoen van het verschuldigde successierecht. Zo is er bij vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen – hetgeen zich in het bijzonder bij incurante aandelen voordoet – over de winst een inkomstenbelastingheffing van twintig percent verschuldigd indien de vervreemding aan een derde plaatsvindt (artikel 57, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Geschiedt de verkoop van de aandelen aan de vennootschap zelf, waarbij het niet van betekenis is of de aandelen wel of niet tot een aanmerkelijk belang behoren, dan is inkomstenbelasting verschuldigd over het verschil tussen de overdrachtsprijs en het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal, en wel naar het progressieve tarief; alleen in de gevallen waarin inkoop door de vennootschap plaatsvindt van aandelen welke meer dan één twintigste gedeelte van

het nominaal gestorte kapitaal vertegenwoordigen en er bovendien noch in het kalenderjaar zelf, noch in de daaraan voorafgaande tien kalenderjaren aandelen van de belastingplichtige door de vennootschap zijn ingekocht, kan de belastingplichtige verzoeken het progressieve tarief terug te brengen tot het bijzondere tarief van twintig tot vijftig percent (artikel 57, eerste lid, letter f).

In het kader van de voorgestelde herziening van het successierecht rijst de vraag, of de bestaande regelingen in de inkomstenbelasting voor inkoop door een vennootschap van eigen aandelen wijziging behoeven voor die gevallen waarin ter voldoening van het successierecht wordt overgegaan tot verkoop aan de vennootschap van (een gedeelte van) de krachtens erfrecht opgekomen aandelen in die vennootschap. Naar ons oordeel geven de voorgestelde verhogingen van het successierecht aanleiding tot invoering van een gematigd tarief aan inkomstenbelasting voor alle gevallen waarin tot een dergelijke inkoop, zij het tot een bepaalde omvang, wordt overgegaan. Voorgesteld wordt een vast tarief van twintig percent van toepassing te doen zijn bij inkoop van één of meer krachtens erfrecht opgekomen incourante aandelen tot ten hoogste een inkoop van een derde gedeelte van die aandelen. Daarbij wordt als voorwaarde gesteld dat de inkoop plaatsvindt in het jaar van erfrechtelijke verkrijging of in één van de daaropvolgende twee jaren. Voorts geldt de voorgestelde bepaling onder de beperking dat de verkregen aandelen niet ter beurse zijn genoteerd. Betreft het een verkrijging van wel ter beurse genoteerde aandelen, dan zijn de mogelijkheden om (een deel van) de verkregen aandelen te vervreemden groter en is de belastingplichtige in het algemeen niet aangewezen op inkoop door de vennootschap om het verschuldigde successierecht te kunnen voldoen. Het voorstel is neergelegd in artikel 57, eerste lid, letter f (nieuw).

Met het voorgestelde inkomstenbelastingpercentage van twintig is aansluiting gezocht bij het percentage dat geldt voor onder meer winst uit aanmerkelijk belang en inkomsten uit herkapitalisatie.

Het maximum van – tegen een tarief van twintig percent – in te kopen, krachtens erfrecht opgekomen aandelen, te weten een derde gedeelte van hetgeen de opgekomen aandelen in het nominaal gestorte kapitaal vertegenwoordigen, is een globale benadering van hetgeen bij aanvaarding van de voorgestelde wijzigingen in het successierecht en in de inkomstenbelasting, met name door een verkrijger in tariefgroep I van de Successiewet, in totaal kan zijn verschuldigd aan successierecht over alle verkregen aandelen en aan inkomstenbelasting over de ingekochte aandelen. In een cijfervoorbeeld kan deze globale benadering als volgt worden weergegeven.

Stel de verkrijging op 100 aandelen met elk een nominale waarde van f 1000. Het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal bedraagt eveneens f 1000. Elk aandeel heeft een waarde van stel f 10 000. De werkelijke waarde van de opgekomen aandelen bedraagt derhalve in totaal f 1 mln. Een derde gedeelte van het nominaal gestorte kapitaal van de opgekomen aandelen vertegenwoordigt alsdan een waarde van f 330 000. Tot dit bedrag kunnen aandelen tegen het vaste tarief van twintig percent worden ingekocht. Daar de opgekomen aandelen alle dezelfde werkelijke waarde hebben, betekent dit dat de inkoop door de vennootschap $330\,000 : 10\,000 = 33$ aandelen kan omvatten. In dit voorbeeld kan het maximum van de in te kopen aandelen ook op eenvoudige wijze worden berekend door een derde gedeelte te nemen van de opgekomen 100 aandelen.

Verkoopopbrengst van de 33 aandelen		f 330 000
Verschuldigd successierecht:		
stel 27% over f 1 mln.:	f 270 000	
Verschuldigde inkomstenbelasting over de ingekochte aandelen:		
20% over (330 000–33 000):	f 59 400	
		f 329 400

Voor de gevallen waarin vorenbedoeld maximum van een derde niet toereikend is om uit de verkoopopbrengst van de tegen een vast tarief van twintig percent door de vennootschap in te kopen aandelen zowel successierecht als inkomstenbelasting te voldoen, blijven, zo boven dat maximum door de vennootschap aandelen worden ingekocht, voor dat meerdere de bestaande regelingen gehandhaafd. Dit betekent dat bij inkoop van aandelen boven het gestelde maximum op het gedeelte van de ingekochte aandelen dat het gestelde maximum van een derde niet te boven gaat, het thans voorgestelde tarief van twintig percent van toepassing is en op het resterende gedeelte van de ingekochte aandelen òf het progressieve tarief òf het bijzondere tarief van twintig tot vijftig percent (in het wetsontwerp opgenomen als artikel 57, eerste lid, letter g, ter vervanging van de huidige letter f).

Ten einde te voorkomen dat als gevolg van de voorgestelde regeling de mogelijkheid zou worden beperkt om eigen aandelen in te kopen tegen het bijzondere tarief van twintig tot vijftig percent – voorwaarde is onder meer dat ten minste één twintigste gedeelte van het nominaal gestorte kapitaal wordt ingekocht – bevat de onder letter g opgenomen bepaling een voorziening welke inhoudt dat de op grond van de nieuwe letter f in een jaar ingekochte aandelen meetellen voor de vraag of in dat jaar aan die kwantitatieve eis wordt voldaan. Voorts is de nieuwe letter g zodanig geformuleerd dat een inkoop van aandelen op de voet van deze bepaling onverminderd van kracht blijft indien in het kalenderjaar zelf of in de daaraan voorafgaande tien kalenderjaren een inkoop van aandelen van de belastingplichtige met toepassing van artikel 57, eerste lid, letter f, heeft plaatsgevonden. Anderzijds vloeit uit de volgorde van de onder de letters f en g opgenomen bepalingen voort dat een inkoop in een jaar of in de daaraan voorafgaande tien jaren van aandelen op de voet van letter g de toepassing van letter f niet in de weg staat aan een inkoop, binnen de daarvoor in letter f gestelde termijn, van krachtens erfrecht opgekomen aandelen. Dit brengt mede dat – anders dan onder de huidige regeling – een beroep op de hardheidsclausule niet meer nodig is in gevallen waarin ter betaling van successierechten aandelen ter inkoop aan een vennootschap moeten worden aangeboden doch inkoop met toepassing van het huidige eerste lid, letter f, niet mogelijk is omdat in het jaar zelf of in de daaraan voorafgaande tien jaren al een inkoop heeft plaatsgevonden.

Opgemerkt zij nog dat voor de toepassing van de onder letter f (nieuw) voorgestelde maatregel niet behoeft te worden gelet op de samenstelling van de verkrijging; ook indien de verkrijging behalve uit aandelen in een vennootschap mede uit andere vermogensbestanddelen bestaat en de belastingplichtige een gedeelte van de krachtens erfrecht opgekomen incurante aandelen aan de vennootschap vervreemdt, is, tot het gestelde maximum, op de inkoop het nieuwe artikel 57, eerste lid, letter f, van toepassing. Ingeval tot de verkrijging incurante aandelen van meer dan één vennootschap behoren, staat het de belastingplichtige vrij – tot het gestelde maximum dat is gerelateerd aan het totaal van de verkregen incurante aandelen – welke vennootschap of vennootschappen hij eigen aandelen wil doen inkopen.

Om enig inzicht te krijgen in de praktische gevolgen van de door ons voorgestelde wijzigingen, geven we hieronder enige voorbeelden met daarbij een berekening van de verschuldigde belasting bij toepassing van de huidige tarieven en vrijstellingen en de verschuldigde belasting bij toepassing van de door ons voorgestelde nieuwe tarieven en vrijstellingen.

Een gezin bestaat uit man, vrouw (45 jaar) (gehuwd in algehele gemeenschap van goederen) en vier kinderen in de leeftijd van respectievelijk 14, 18, 22 en 24 jaar. De man overlijdt zonder een testament te hebben gemaakt. Het saldo van de huwelijksgemeenschap bedraagt f 150 000. Het saldo van de nalatenschap bedraagt f 75 000. De weduwe heeft recht op een weduwpensioen van f 25 000 per jaar. Het wezenpensioen bedraagt f 5000 per jaar tot de 21-jarige leeftijd. Bij de berekening van de grootte van de huidige vrijstelling voor de echtgenote is ervan uitgegaan dat ook met inachtneming van de regeling van de fictieve premieaftrek een maximale imputatie plaatsvindt.

De berekening van de door ieder van de verkrijgers verschuldigde succesiebelasting verloopt als volgt:

Verkrijger	Grootte van de verkrijging	Vrijstelling (evt. met imputatie)	Verschuldigd
<i>Thans</i>			
Echtgenote	15 000	25 750 [(250 000 + 7 x 2250) ∙ 240 000]	nihil
Kind 14 jaar	15 000	24 750	nihil
Kind 18 jaar	15 000	15 750	nihil
Kind 22 jaar	15 000	6 000	460
Kind 24 jaar	15 000	6 000	460
<i>Voorstel</i>			
Echtgenote	15 000	100 000 (350 000 ∙ 250 000)	nihil
Kind 14 jaar	15 000	16 800 (45 000 ∙ 28 000)	nihil
Kind 18 jaar	15 000	12 100 (25 000 ∙ 12 900)	145
Kind 22 jaar	15 000	10 000	250
Kind 24 jaar	15 000	nihil	750

Indien het saldo van de huwelijksgemeenschap f 400 000 en dus dat van de nalatenschap f 200 000 bedraagt, terwijl de overige gegevens ongewijzigd blijven, is door de echtgenote en de vier kinderen verschuldigd:

Thans : 817, 887, 1517, 2380, 2380.
Voorstel : nihil, 1160, 1482, 1650, 2450.

Een saldo van de nalatenschap van f 400 000 levert de volgende bedragen op:

Thans : 4287, 4397, 5387, 6460, 6460.
Voorstel : nihil, 4834, 5398, 5650, 6850.

Vervolgens geven we hieronder de cijfers zoals ze luiden indien een recht op weduwen- en wezenpensioen ontbreekt.

Bij een saldo van de nalatenschap van f 75 000 verloopt de berekening als volgt:

Verkrijger	Grootte van de verkrijging	Vrijstelling	Verschuldigd
<i>Thans</i>			
Echtgenote	15 000	265 750	nihil
kind 14 jaar	15 000	24 750	nihil
kind 18 jaar	15 000	15 750	nihil
kind 22 jaar	15 000	6 000	460
kind 24 jaar	15 000	6 000	460
<i>Voorstel</i>			
Echtgenote	15 000	350 000	nihil
kind 14 jaar	15 000	45 000	nihil
kind 18 jaar	15 000	25 000	nihil
kind 22 jaar	15 000	10 000	250
kind 24 jaar	15 000	nihil	750

Bij een saldo van de nalatenschap van f 200 000 zijn door de respectieve verkrijgers de volgende bedragen verschuldigd:

Thans : nihil, 887, 1517, 2380, 2380.
Voorstel : nihil, nihil, 750, 1650, 2450.

Bedraagt het saldo van de nalatenschap f 400 000, dan krijgen we het volgende beeld:

Thans : nihil, 4397, 5387, 6460, 6460.
Voorstel : nihil, 2050, 3850, 5650, 6850.

Voor de meest voorkomende andere verkrijgingen kan het verschil tussen de huidige en de voorgestelde nieuwe tariefstelling eenvoudig worden bepaald door vergelijking van de bestaande en de nieuwe tarieftabel. Zo is een broer (die niet samengewoond heeft met de erflater) over een verkrijging van f 100 000 thans verschuldigd f 28 140 en volgens het nieuwe tarief f 31 500.

4. KWANTITATIEVE GEVOLGEN

In een tijd waarin van een ieder offers worden gevraagd, lijkt het ons niet gerechtvaardigd per saldo tot een verlichting van de belastingen in de vermogenssfeer te komen.

Zoals in de Miljoenennota 1980 is aangekondigd, wordt voor de herziening van de vermogensbelasting een budgettair verlies van 155 mln. geraamd. Van dit bedrag zal 45 mln. worden gefinancierd uit de reparatiewetgeving, zodat voor het negatieve saldo van 110 mln. compensatie moet worden gevonden in de successiebelasting.

De in de vorige paragrafen voorgestelde wijzigingen in het successie- en schenkingsrecht leiden tot een meeropbrengst van ca. 110 mln. Dit bedrag is het saldo van de verzwaringen en de verlichtingen, die als gevolg van de voorgestelde maatregelen zullen optreden.

Zo zal de groep weduwen en weduwnaren een verlichting ondervinden van ca. 20% en de groep meerderjarige kinderen een verzwaring van ruim 13%. Overigens moet wel worden bedacht dat de verzwaring voor meerderjarige kinderen met name de grote verkrijgingen zal treffen, omdat in de nu voorgestelde successiebelasting verkrijgingen tot een drempel van f 10 000 niet belast zijn (was een vrijstelling van f 6000), terwijl in de schenkingsbelasting de vrijstelling voor deze groep is verruimd tot f 5000 voor alle meerderjarige kinderen. De minderjarige kinderen zullen per saldo geen gevolgen van de voorstellen ondervinden.

De broers en zusters zullen gemiddeld ruim 13% meer aan successiebelasting gaan betalen. De broers- en zusterskinderen zullen evenals de groep kleinkinderen en verdere afstammelingen en de groep ouders en verdere bloedverwanten in de opgaande lijn een verzwaring ondervinden van ca. 30%. De overige verkrijgers ondervinden als gevolg van de voorstellen een geringe verzwaring. De voorgestelde wijzigingen in de vermogenssfeer zijn op transactiebasis gezien budgettair neutraal. Op kasbasis in 1980 is dit niet het geval. Dit wordt voornamelijk veroorzaakt doordat de termijn van aangifte voor het successierecht ca. 8 maanden bedraagt. Hierdoor zal de budgettaire bate als gevolg van de wijzigingen in de successiebelasting voornamelijk in het jaar 1981 in de kas vloeien. Aangezien de successiebelasting een belasting is die voortdurend andere personen kan treffen, is het niet mogelijk een verhoging van de successiebelasting voor te stellen, die de totale voorstellen in 1980 op kasbasis budgettair neutraal doet zijn.

De budgettaire gevolgen van de voorgestelde wijziging in artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn te stellen op -/- P.M.

5. DERDE PROGRESSIE

In het verleden is bij verschillende gelegenheden de vraag aan de orde geweest of bij de vaststelling van het tarief van de successiebelasting, naast de verwantschapsgraad tussen de erflater en de verkrijger en de omvang van de verkrijging, de vermogenspositie van de verkrijger een rol zou moeten spelen. Laatstelijk bij de behandeling van het wetsontwerp dat heeft geleid tot de Successiewet 1956 (Zitting 1948-1949, nr. 915) heeft deze zogenaamde derde progressie uitvoerig aandacht gehad.

Alvorens in te gaan op de verschillende aspecten welke met de derde progressie samenhangen, achten wij het nuttig een korte uiteenzetting te geven van de wijzen waarop zij zou kunnen worden toegepast. In theorie zou men aan de volgende methoden kunnen denken.

- Er wordt een extra belasting geheven naar een percentage van de verkrijging dat afhankelijk is van het vermogen van de verkrijger.
- De successiebelasting wordt verhoogd met een percentage (van die belasting), afhankelijk van de grootte van het vermogen van de verkrijger. Bij deze wijze van toepassing van de derde progressie wordt dus een percentage van de *belasting* bijgeteld, zodat in de extra belasting de verwantschapsgraad een rol speelt.
- De verkrijging wordt opgeteld bij het vermogen dat de verkrijger reeds heeft. Op het totale bedrag wordt dan het daarbij behorende tarief toegepast, waarna de successiebelasting die betrekking heeft op het eigen vermogen, wordt afgetrokken. Het saldo is dan verschuldigd wegens de verkrijging.

Bij de beoordeling van de derde progressie rijzen in de eerste plaats vragen die verband houden met de rechtsgronden waarop de successiebelasting is gebaseerd. Zoals in § 18 van de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet tot wijziging van de vermogensbelasting is gesteld, geldt naar ons oordeel als rechtsgrond voor de successiebelasting dat bij de erfrechtelijke verkrijger een toeneming van vermogen plaatsvindt die bij hem de sluis van een belasting zou moeten passeren. Is het vermogen aangegroeid door middel van bespaard inkomen (bij voorbeeld vergoeding voor verrichte arbeid of interest), dan is over die besparing inkomstenbelasting betaald. Het komt ons redelijk voor om, wanneer vermogen aangroeit door een erfrechtelijke verkrijging, ook deze aangroei de sluis van een belasting te laten passeren. Bovendien is deze vermogenstoename min of meer als een buitenkans aan te merken, afhankelijk van het verwachtingspatroon van de verkrijger. De gedachte dat de vermogensaangroei die niet de sluis van enige belasting is gepasseerd, zwaarder moet worden belast naarmate de aangroei groter is, is reeds zeer lang ingeburgerd. Het buitenkansbeginsel komt tot uitdrukking in de indeling van de verkrijgers in tariefgroepen, afhankelijk van de graad van verwantschap tussen erflater en erfgenaam in die voege dat het tarief lager is naarmate de verwantschap nauwer is. Maar dat het tarief mede afhankelijk wordt van het vermogen dat de verkrijger al heeft, is tegen de achtergrond van de beide besproken rechtsgronden moeilijk te verdedigen.

De sluisgedachte legt een verband tussen toeneming van vermogen door erfrecht en toeneming van vermogen uit inkomen dat de sluis van de inkomstenbelasting is gepasseerd. Bij laatstbedoelde belasting speelt echter het vermogen dat de inkomstenstrekker reeds heeft geen rol. Er is dus uit dezen hoofde geen reden om dat bij het successierecht wel het geval te doen zijn. Ook de theorie van het afnemend grensnut, waarop de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting is gebaseerd, kan niet leiden tot een derde progressie bij het successierecht.

Immers hoe groter iemands vermogen reeds is, des te minder waarschijnlijk is het, dat een verkrijging krachtens erfrecht voor consumptie wordt aangewend. De vraag naar het grensnut kan dan niet aan de orde komen omdat het grensnut een begrip is dat uitsluitend betrekking heeft op grootheden in de sfeer van de behoeftebevrediging.

Om op grond van het buitenkansbeginsel een derde progressie te verklaren, zou men er vanuit moeten kunnen gaan dat, naarmate iemand reeds meer vermogen bezit, de verkrijging van een erfenis of een schenking een groter buitenkans karakter heeft. Het tegendeel lijkt ons echter eerder te verdienen.

Overigens zou nog een groot aantal vragen moeten worden opgelost, waarvan er hier enige volgen. Moet de financiële positie van de verkrijger alleen het tarief van het successierecht beïnvloeden of ook een eventuele vrijstelling? Moet ook rekening worden gehouden met een negatief vermogen van de verkrijger? Welke betekenis hebben in dit verband de vrijstellingen van de vermogensbelasting? Moeten fictieve verkrijgingen eerst uit het vermogen van de verkrijger worden geëlimineerd? Moet de derde progressie ook gelden voor het schenkingsrecht? Ook moeten, mede tegen de achtergrond van de zo juist geformuleerde vragen, de uitvoeringstechnische problemen welke aan een derde progressie zijn verbonden, geenszins onderschat worden.

Ten slotte vrezen wij dat juist door het invoeren van de derde progressie de spaarzin zal worden aangetast en de belastingvlucht zal toenemen. Bedacht moet worden, dat men op dit moment voor zover wij hebben kunnen nagaan, alleen nog in het Zwitserse kanton Aargau een derde progressie kent. Daar is echter het gewone tarief van de successiebelasting matig (vanaf 2% in de groep naaste verwanten voor verkrijgingen tot 100 000 Zw.fr. oplopend tot 30% in de groep verre of niet-verwanten voor verkrijgingen van meer dan 2000 000 Zw.fr.).

Het kanton Basel-stad heeft met ingang van 1 januari 1977 de derde progressie afgeschaft. In Noorwegen gebeurde dit tien jaar daarvoor met als belangrijkste argument het feit dat zich in de uitvoeringssfeer veel problemen voordeden.

Zowel de fiscaal-theoretische als praktische problemen met betrekking tot een derde progressie, alsook het feit dat de andere staten een derde progressie niet toepassen, brengen ons tot het oordeel dat invoering van de derde progressie geen aanbeveling verdient.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 19 Successiewet 1956). Met deze wijziging beogen wij pleegkinderen voor de toepassing van het tarief op hun verkrijgingen gelijk te stellen met wettige kinderen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 24 Successiewet 1956). Dit onderdeel bevat het nieuwe tarief. Verwezen moge worden naar hetgeen hiervoor onder «Tarief» is vermeld. Dit onderdeel bevat ook de nieuwe tariefbepalingen voor hen die buiten huwelijksverband samenwonen.

Behoort de verkrijger tot de bloedverwanten in de rechte lijn of in de zijlijn tot en met de tweede graad en voldoet hij aan de overige daartoe gestelde eisen, dan is volgens letter a tariefgroep I van toepassing. Behoort de verkrijger niet tot deze bloedverwanten, dat is volgens letter b tariefgroep II van toepassing, mits hij aan de overige aldaar genoemde eisen voldoet.

De nu bestaande tweede alinea van artikel 24 van de Successiewet 1956 regelt de kinderaftrek. Voorgesteld wordt deze regeling te doen vervallen. Ook wordt in dit onderdeel voorgesteld het tarief voor de rechtspersonen welke in het algemeen belang werkzaam zijn, te verhogen tot 11 procent.

Artikel I, onderdeel C (artikel 28 Successiewet 1956). Beoogd wordt hetgeen door de ouders ter voldoening aan de wettelijke onderhoudsplicht aan hun kinderen wordt uitgekeerd, niet meer als schenking aan te merken.

Artikel I, onderdeel D (artikel 32 Successiewet 1956). Dit onderdeel beoogt de wijzigingen welke ons op het gebied van de vrijstellingen voor ogen staan, te bewerkstelligen. Nu in onderdeel A de pleegkinderen met betrekking tot hun verkrijgingen zonder beperking gelijk worden gesteld met wettige kinderen van erflater of schenker, is artikel 32, vierde lid, overbodig geworden.

Artikel I, onderdeel E (artikel 33 Successiewet 1956). Dit onderdeel bevat de hiervoren reeds toegelichte wijzigingen van de vrijstellingen van het schenkingsrecht.

Artikel I, onderdeel F (artikel 35a Successiewet 1956). In artikel 35a, eerste lid, wordt de Minister van Financiën opgedragen de bedragen, vermeld in artikel 24 betreffende het tarief, in artikel 32 betreffende de vrijstellingen van successierecht en in artikel 33 betreffende de vrijstellingen van schenkingsrecht, jaarlijks aan de opgetreden prijsontwikkeling aan te passen. Hiertoe is artikel 54 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing verklaard, met uitzondering van de laatste volzin van het eerste lid alsmede het derde lid. De uitzondering van het derde lid houdt in, dat is afgezien van de mogelijkheid om de inflatiecorrectie met maximaal 20% te beperken. Hiertoe is besloten omdat, evenals in de vermogensbelasting, een dergelijke beperking geen belangrijke effecten zou sorteren.

Zoals gebruikelijk is bij wijzigingen van materiële aard in de successiebelasting, is in het tweede lid bepaald, dat de vervangende bedragen van toepassing zijn, indien het belastbare feit plaatsvindt op of na 1 januari van het jaar waarvoor de vervangende bedragen gelden.

Artikel II tot en met IV. Het nieuw voorgestelde artikel 57, eerste lid, letter f, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, te zamen met de wijziging van het vierde lid van dat artikel, bewerkstelligt dat een inkoop van eigen aandelen welke krachtens erfrecht aan een belastingplichtige zijn opgekomen, tot een maximum van een derde van hetgeen de verkregen incurante aandelen in het nominaal gestorte kapitaal vertegenwoordigen, wordt belast naar het bijzondere tarief van twintig percent.

Het nieuw voorgestelde artikel 57, eerste lid, letter g, van genoemde wet stemt, behoudens een in het algemene deel van deze memorie reeds toegelichte aanpassing in verband met het eerste lid, letter f (nieuw), overeen met het huidige eerste lid, letter f.

De wijziging van het derde lid van dat artikel en van artikel 26, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 strekt ertoe de verwijzing naar het eerste lid van artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan te passen aan de gewijzigde letteraanduiding van dat lid.

De tussenvoeging in artikel 58, derde lid, letter c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bewerkstelligt dat de in dat artikel opgenomen faciliteit ter zake van de herkapitalisatie onverminderd van kracht blijft indien in de aan de kapitaalsvergroting voorafgaande tien jaren artikel 57, eerste lid, letter f, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 toepassing heeft gevonden.

Een zelfde strekking heeft de wijziging van artikel 23, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De wijziging van het derde lid, letter b, stelt buiten twijfel dat de in die bepaling opgenomen voorwaarde omtrent de hoogte van het dividend in vorenbedoelde tien jaren ziet op het dividend dat is uitgekeerd op de aandelen welke na eventuele inkoop van aandelen op de voet van artikel 57, eerste lid, letter f (nieuw), geplaatst zijn gebleven.

Artikel V. Dit artikel regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen van het onderhavige ontwerp. Als datum van inwerkingtreding is gekozen 1 januari 1981. Dit wil zeggen, dat de wijzigingen in de Successiewet toepassing zullen vinden, ingeval het belastbare feit op of na die dag plaatsvindt, en dat de wijzigingen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en in de Wet op de

vennootschapsbelasting 1969 toepassing zullen vinden op een inkoop door een vennootschap van na 31 december 1980 krachtens erfrecht aan de belastingplichtige opgekomen aandelen in die vennootschap. Ook de prijsindexatie, neergelegd in artikel 35a van de Successiewet 1956, zal voor de eerste maal plaatsvinden bij het begin van 1981.

De Minister van Financiën,
F. H. J. J. Andriessen

De Staatssecretaris van Financiën,
A. Nootboom

