

Zitting 1981

17 041

Technische herziening van de Successiewet 1956

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Algemeen

Bij Koninklijke Boodschap van 6 november 1964 werd aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal ter overweging aangeboden een ontwerp-Successiewet 1964 (zitting 1964–1965 – 7882). Dit wetsontwerp houdt in een technische herziening van de thans in de Successiewet 1956 opgenomen regeling inzake de heffing van de rechten van successie, van schenking en van overgang. Daartoe behoort een aanpassing aan de met de Algemene wet inzake rijksbelastingen ingezette algemene herziening van de rijksbelastingwetgeving. Voorts werd de wetgeving afgestemd op de – toen nog als ontwerp van Rijkswet bij het parlement aanhangige maar inmiddels tot stand gekomen – Belastingregeling voor het Koninkrijk (Stb. 1964, 425), alsmede op het bij de wet van 14 juni 1956, Stb. 343, gewijzigde huwelijksvermogensrecht, waaronder de opheffing van de handelingsonbekwaamheid van de gehuwde vrouw. Ten slotte bevat het wetsontwerp 7882 een aantal wijzigingen op het gebied van met name de gezinsvrijstellingen voor het successierecht. Laatstbedoelde wijzigingen zijn inmiddels achterhaald, aanvankelijk door de wet van 23 juni 1966 (Stb. 275) en onlangs door de wet van 17 december 1980 (Stb. 686), waarbij de tarieven en de vrijstellingen van de Successiewet 1956 opnieuw zijn vastgesteld en waardevast gemaakt.

In het kader van de aanpassing aan de algemene belastingherziening werd de heffingstechniek geënt op de genoemde Algemene wet en werden de begripsbepalingen, terminologie en technische structuur van de onderhavige wetgeving in overeenstemming gebracht met die van andere heffingswetten zoals de Wet inzake de vermogensbelasting.

Het wetsontwerp 7882 heeft zowel in het voorlopig verslag vanuit de Tweede Kamer – dat op 31 mei 1965 werd uitgebracht – als daarbuiten veel kritiek ontmoet. Hoewel in de vaste Commissie voor Financiën de wenselijkheid van de aanpassing aan de Algemene wet op zich zelf algemeen werd onderschreven, zag men dit toch niet als een zeer urgente zaak. Voorts was men vooralsnog niet overtuigd van de wenselijkheid om de begrippen en de terminologie van de in 1964 tot stand gekomen nieuwe heffingswetten over te brengen naar de successiebelasting. Men vreesde van de invoering daarvan onduidelijkheid en onzekerheid, met name omdat toen literatuur en rechtspraak nog niet of nauwelijks inhoud hadden gegeven aan die begrippen. Om die reden achtte men het nut en de wenselijkheid van een nieuwe successiewet zeer twijfelachtig, mede in verband met het te verwachten nieuwe erfrecht. Ten slotte uitte men bezwaren tegen de structuur van het wetsontwerp, in het bijzonder wat betreft de gewijzigde opzet van de vrijstellingen.

Inmiddels zijn meer dan 15 jaar verstreken. De vraag of er nog voldoende reden bestaat voor een technische herziening van de successiewetgeving zou ik bevestigend willen beantwoorden. In het voorlopig verslag werd – zoals gezegd – in het algemeen de wenselijkheid uitgesproken van een aanpassing ook van dit deel van de belastingwetgeving aan de Algemene wet. Ook ik kan geen bijzondere redenen zien die ervoor pleiten de Successiewet in dit opzicht als enige belastingwet in een uitzonderingspositie te plaatsen. Dit geldt in beginsel ook voor de inpassing van deze wet in de structuur en de begripsbepalingen van de andere heffingswetten. Strikt genomen is de in het wetsontwerp gevolgde opzet daarvan een logische consequentie. Ik kan echter ook begrip opbrengen voor de daartegen geuite bedenkingen; gezien het afwijkende karakter van het successierecht leidt de gevolgde wijze van inpassing tot een zekere spanning, die slechts door tekstuele aanvullingen zou kunnen worden opgelost.

Bovendien is het wetsontwerp op tal van punten verouderd. Verschillende wijzigingen in de bestaande wetgeving, bij voorbeeld als gevolg van de invoering van de Boeken 1 en 2 van het nieuwe Burgerlijk Wetboek en als uitvloeisel van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, zouden moeten worden overgebracht. In dit verband zij ook verwezen naar de eerder vermelde wet van 17 december 1980, waarbij de tarieven en de vrijstellingen van de successiebelasting ingrijpend zijn gewijzigd.

Ten gevolge van een en ander zou het wetsontwerp 7882 drastisch moeten worden herzien. Daarbij komt, dat het op stapel staande nieuwe erfrecht wellicht verdere aanpassing van de successiewetgeving noodzakelijk zal maken. Voorts is thans nog niet te zeggen of en, zo ja, in hoever de discussie over de nota Op Weg (zitting 1979–1980, nr. 15 835) aanleiding zal geven tot het aanbrengen van wijzigingen in deze wetgeving. Onder deze omstandigheden geef ik er – zoals ik bij de behandeling van wetsontwerp 16 016, dat heeft geleid tot de genoemde wet van 17 december 1980, ook reeds als voorlopige conclusie heb medegedeeld – de voorkeur aan het wetsontwerp 7882 in te trekken en te vervangen door een wetsvoorstel tot wijziging van de huidige wet, zijnde het ontwerp waarop deze memorie van toelichting betrekking heeft. Dit betekent, dat ik er op dit ogenblik van afzie een nieuwe successiewet tot stand te brengen en wil volstaan met een technische herziening van de bestaande Successiewet 1956.

Deze herziening is in zover beperkt gehouden dat zij niet verder gaat dan nodig is voor een aanpassing aan de Algemene wet. Redactionele wijzigingen welke niet noodzakelijk zijn voor die aanpassing, maar slechts leiden tot een strakkere tekst (bij voorbeeld het schrappen van de termen «voor de toepassing van deze wet» en «door het overlijden») zijn niet overgenomen.

Gezien deze keuze acht ik mij er van ontslagen hier verder in te gaan op de beschouwingen in het voorlopig verslag op wetsontwerp 7882 met betrekking tot onder meer de structuur van dat ontwerp.

Bij de behandeling van genoemd wetsontwerp 16 016 heb ik voorts te kennen gegeven, bij de technische herziening van de successiewetgeving de tariefstructuur, met inbegrip van de vrijstellingen, niet meer aan de orde te zullen stellen. Wel heb ik toen meegedeeld, in het kader van deze herziening te zullen ingaan op een aantal bijzondere onderwerpen, waaronder het recht van overgang en de eigen woning.

Uiteraard zal ik in deze memorie van toelichting tevens aandacht schenken aan opmerkingen in het voorlopig verslag betreffende wetsontwerp 7882 ten aanzien van andere onderwerpen dan de zoëven genoemde.

Ten slotte bevat dit wetsontwerp een aantal op zich zelf staande wijzigingen. De desbetreffende onderdelen van het wetsontwerp worden afzonderlijk toegelicht.

De budgettaire gevolgen van de voorgestelde wijzigingen kunnen naar verwachting per saldo worden verwaarloosd.

2. Aanpassing aan de Algemene wet en andere heffingswetten

Zoals ik hiervoor reeds heb opgemerkt, heb ik mij op het gebied van de aanpassing aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen beperkt tot het-

geen noodzakelijk moet worden geacht om een sluitende regeling te verkrijgen.

Bij Koninklijk besluit van 18 augustus 1962 (Stb. 319) zijn reeds grote delen van de Algemene wet ook voor de rechten van successie, van schenking en van overgang in werking gesteld; uitgezonderd zijn de artikelen 3, 4, 6 tot en met 30, 61, 62, 70, 71, 91, 92 en 93. Ingevolge artikel 95, tweede lid, van de Algemene wet zijn daardoor de artikelen 53, tweede lid (gedeeltelijk) en vijfde lid, 55, tweede lid (gedeeltelijk), 58, 68, 69, 72, vierde lid, en 79 van de Successiewet 1956 in feite buiten toepassing getreden.

Het ligt in het voornemen om de nog niet in werking getreden bepalingen van de Algemene wet bij Koninklijk besluit voor de Successiewet 1956 van toepassing te verklaren.

Bij de verdere aanpassing heb ik mij gesteld achter het standpunt van de memorie van toelichting bij het wetsontwerp uit 1964, namelijk dat de nadruk moet liggen op de eenvormigheid van de belastingwetgeving en dat alleen dan moet worden afgeweken van de algemene regeling, indien de bijzondere aard van de successiebelasting dit rechtvaardigt. Ik denk hierbij met name aan de bepalingen van de Algemene wet betreffende de aangifte, de aanslag, de navordering, het bezwaar en het beroep. Niet bestendig is daarom bij voorbeeld de in artikel 44 van de Successiewet 1956 vervatte bevoegdheid van de inspecteur tot weigering van een onjuiste of onvolledige aangifte. Evenals in het ontwerp van 1964 is echter wel gehandhaafd de eenheid van aangifte in die zin dat de erfgenamen zijn gehouden om in de aangifte mede de gegevens te vermelden betreffende legaten en andere verkrijgingen onder bijzondere titel, dat de erfgenamen gezamenlijk bij één formulier aangifte kunnen doen en dat al het ter zake van een nalatenschap verschuldigde successierecht in één aanslagbiljet kan worden opgenomen.

Evenzo zullen in geval van schenking de begiftigde(n) en de schenker(s) met één gezamenlijke aangifte kunnen volstaan. Een ander punt waarop van de Algemene wet is afgeweken, is de termijn van aangifte, zowel wat de lengte als wat het tijdstip van ingang betreft. Hetzelfde is het geval met betrekking tot de termijnen waarbinnen een aanslag moet zijn opgelegd.

3. Recht van overgang

In de memorie van toelichting op wetsontwerp 16 016 tot wijziging van de tarieven en vrijstellingen van het successierecht is aangekondigd, dat bij de afhandeling van de technische herziening van de successiewetgeving nader op het recht van overgang zal worden ingegaan.

Krachtens de Successiewet 1956 wordt naast recht van successie en recht van schenking geheven een «recht van overgang». Dit recht wordt geheven ter zake van de verkrijging van bepaalde binnenlandse vermogensbestanddelen krachtens erfrecht of krachtens schenking van iemand die ten tijde van zijn overlijden of van de schenking niet binnen het Rijk woonde of gevestigd was. Het gaat hier om de binnenlandse bezittingen, genoemd in artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1964. Door deze aansluiting bij de vermogensbelasting wordt recht van overgang, globaal gesproken, geheven over door een niet-ingezetene nagelaten of geschonken:

- a. vermogensbestanddelen welke behoren tot een binnenlandse onderneming en
- b. niet tot een binnenlandse onderneming behorende binnen het Rijk gelegen of gevestigde onroerende zaken, vorderingen verzekerd door hypotheek op dergelijke onroerende zaken en rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding binnen het Rijk is gevestigd, voor zover die rechten niet voortspruiten uit effectenbezit of dienstbetrekking.

Voor de heffing van het recht van overgang mogen van de verkrijging slechts worden afgetrokken schulden die tot een binnenlandse onderneming behoren of voortspruiten uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder tot een zodanige onderneming, alsmede de niet tot een binnenlandse onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op binnen het Rijk gelegen of gevestigde onroerende zaken.

Het recht van overgang wordt geheven naar een vast tarief van 6%. Dit bijzondere tarief voor het recht van overgang is slechts op historische gronden te verklaren. Bij de behandeling van wetsontwerp nr. 915, dat heeft geleid tot de Successiewet 1956, kwam de vraag aan de orde of er geen reden bestond om het recht van overgang in het gewone tarief van de rechten van successie en van schenking te incorporeren. Deze gedachte werd toen door de Regering afgewezen. Ik moge korthedshalve verwijzen naar het voorlopig verslag, zitting 1949–1950, stuk 4, blz. 6, de memorie van antwoord, zitting 1953–1954, stuk 5, blz. 4 linkerkolom, het verslag, zitting 1954–1955, stuk 10, blz. 2, alsmede de Handelingen Tweede Kamer, zitting 1955–1956, blz. 678, 679 en 821.

Ik heb deze problematiek aan een heroverweging onderworpen en ben daarbij tot de conclusie gekomen dat er geen voldoende grond bestaat dit bijzondere tarief te handhaven.

In de eerste plaats leidt de huidige situatie tot onevenwichtigheden. Indien bij voorbeeld een nalatenschap bestaat uit een in Nederland gelegen onroerend goed, waard f 100 000, en enig erfgenaam een 25-jarig kind van de erflater is, hangt het van de laatste woonplaats van de erflater af of in Nederland f 6000 (recht van overgang indien woonplaats in het buitenland) dan wel f 9104 (recht van successie indien woonplaats in Nederland) verschuldigd is. Is een broer de erfgenaam, dan bedraagt het recht van successie f 31 315.

In de tweede plaats geldt zowel in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als in de Wet op de vermogensbelasting 1964 voor buitenlandse belastingplichtigen en voor binnenlandse belastingplichtigen hetzelfde tarief.

Ten slotte worden – voor zover ik heb kunnen nagaan – in nagenoeg alle Westeuropese landen (Duitse Bondsrepubliek, België, Frankrijk, Italië, Verenigd Koninkrijk, Denemarken, Zweden, Noorwegen) de zogenaamde situsgoederen (de diverse wetgevingen vertonen grote verschillen in de omschrijving van wat hieronder moet worden begrepen) in beginsel belast tegen het gewone successierecht tarief.

Om vorenstaande redenen stel ik voor, ook in ons land in geval van buitenlandse erflaters en schenkers de belasting van situsgoederen (voor de omschrijving waarvan wordt verwezen naar artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1961) te heffen naar het gewone (progressieve) tarief dat geldt voor verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking van een binnenlandse erflater of schenker.

4. Goodwill

De Successiewet 1956 kent geen uitdrukkelijke bepalingen omtrent de goodwill. Op grond van de algemene omschrijving van het voorwerp van de belasting in artikel 1, eerste lid, behoort de goodwill welke vererft of wordt geschonken, tot een verkrijging in de zin van de Successiewet 1956 en is deze in beginsel voor belastingheffing vatbaar. In het oorspronkelijke ontwerp van die wet kwam een bepaling voor omtrent de waardebepaling van goodwill. Naar aanleiding van opmerkingen door de Tweede Kamer is die bepaling teruggenomen. Tevens werd een bepaling opgenomen om te bereiken dat een bedrijfs- of beroepsvermogen zou worden gewaardeerd als «going concern». Bij de parlementaire behandeling van de Successiewet 1956 is van regeringszijde toegezegd, dat de goodwill niet in de heffing zou worden betrokken.

Ik moge verwijzen naar de nota van wijzigingen, zitting 1953–1954, 915, nr. 6 en naar Handelingen Tweede Kamer, zitting 1955–1956, blz. 827. In de praktijk wordt de goodwill derhalve niet als zodanig belast. In het ontwerp Successiewet 1964 is in artikel 24, eerste lid, letter d, de goodwill uitdrukkelijk vrijgesteld.

Ook in de Wet op de vermogensbelasting 1964 was ingevolge een amendement aanvankelijk de goodwill in artikel 8, eerste lid, letter c, uitdrukkelijk vrijgesteld van belastingheffing. Hierin is door de wet van 17 december 1980 (Stb. 685) tot wijziging van de vermogensbelasting verandering gekomen.

Met ingang van 1 januari 1981 wordt de goodwill wel in de vermogensbelasting betrokken, zij het dat dit beperkt blijft tot het belasten van de zakelijke goodwill, voor zoveel deze in de fiscale boekhouding van de belastingplichtige is geactiveerd. De beperking vindt haar grond in het feit dat de waardering van niet-geactiveerde goodwill grote schattingsproblemen meebrengt. Voor een periodieke heffing als de vermogensbelasting zou dit jaarlijks leiden tot een aanzienlijke verzwaring van de aanslagregeling. Terzijde is toen opgemerkt dat wat betreft de heffing van de vermogensbelasting een ontwikkeling door de rechtspraak van het zaaksbegrip in een meer economische richting ertoe zou kunnen leiden dat ook niet-geactiveerde goodwill belast zou gaan worden (zitting 1979–1980, 15 905, nr. 6, blz. 29). Thans is belastingheffing van deze niet-geactiveerde goodwill niet mogelijk omdat goodwill, zonder een uitdrukkelijke bepaling, niet tot de belastbare bezittingen behoort.

Evenals is betoogd in de memorie van toelichting bij de wet van 17 december 1980 tot wijziging van de vermogensbelasting, kan de huidige regeling volgens welke de goodwill niet in de heffing van het recht van successie wordt betrokken, niet langer als juist worden aanvaard. Met het oog op de rechtsgelijkheid acht ik het niet te verdedigen om voor de Successiewet 1956 een gedragslijn te continueren welke neerkomt op een objectieve vrijstelling voor de goodwill. De ongelijkheid in behandeling komt met name tot uiting in de gevallen waarin het bedrijf met goodwill aan een derde is gelegateerd tegen inbreng van de waarde. Een dergelijk legaat heeft tot gevolg dat de erfgenaam voor de volle waarde inclusief de goodwill wordt belast. Zou de erfgenaam het bedrijf met de goodwill zelf gekregen hebben, dan wordt hij niet voor de waarde van de goodwill belast. Ook in andere gevallen kan het voorkomen, dat de waarde van de goodwill indirect in de heffing wordt betrokken, zoals bij de toekenning van winstrechten en bij de waardering van aandelen in een NV of een BV. Op grond van bovenstaande overwegingen ben ik van mening dat de zakelijke goodwill in de heffing op grond van de Successiewet 1956 moet worden betrokken. Hiervoor is reeds vermeld, dat de beperking van het belasten van de goodwill in de vermogensbelasting tot de geactiveerde goodwill gegrond is op de telkens terugkerende schattingsmoeilijkheden van de niet-geactiveerde goodwill. Voorts geldt de overweging dat de scheiding tussen persoonlijke en zakelijke goodwill moeilijk te maken is. Voor een eenmalige heffing als het successierecht komt aan eerstbedoeld bezwaar om ook de niet-geactiveerde goodwill in de heffing te betrekken, minder betekenis toe. Het probleem van de taxatie doet zich immers maar incidenteel voor. Daar staat tegenover, dat het probleem van de scheiding tussen persoonlijke en zakelijke goodwill zich hier onverkort voordoet.

Op grond van het vorenstaande volsta ik met het voorstel om, wat betreft de heffing van successierecht – in navolging van wat thans geldt voor de vermogensbelasting – alleen de geactiveerde zakelijke goodwill te belasten.

Verwezen moge worden naar artikel I, onderdeel M, van het wetsontwerp. De niet-geactiveerde zakelijke goodwill zal in afwachting van de ontwikkeling bij de vermogensbelasting buiten beschouwing worden gelaten.

5. Eigen woning

Tijdens de parlementaire behandeling van de wet van 17 december 1980 (Stb. 686) tot wijziging van de Successiewet 1956 en van enige andere wetten heb ik toegezegd, bij de technische herziening van de successiewetgeving nader te zullen ingaan op de materie van de eigen woning in de successiewet. In dat kader hebben de leden van de V.V.D.-fractie gevraagd om voor de waardering van een woning die in de boedel valt en wordt bewoond door de langstlevende echtgenoot, gelijke regels van toepassing te laten zijn als voor de vermogensbelasting. Zie laatstelijk het eindverslag blz. 4 en de nota naar aanleiding van het eindverslag blz. 7 (zitting 1979–1980, 16 016, nrs. 9 en 10). Dit zou dus inhouden, dat ook voor de heffing van het successierecht de eigen woning zou worden gewaardeerd op 60% van de waarde in lege staat.

Hoewel bij de waardebeoordeling van de eigen woning voor het successierecht zich inderdaad een vergelijking opdringt met de situatie in de vermogensbelasting, zijn er ook duidelijke verschillen tussen de beide belastingen te constateren. In de vermogensbelasting wordt met de waardedrukkende factor van het bewoond zijn rekening gehouden, indien de eigenaar de woning als hoofdverblijf gebruikt. Aan de hand van de feitelijke situatie kan worden bepaald of de waarde bewoond van toepassing is of niet. De belasting wordt geheven van de eigenaar die het onroerend goed zelf bewoont.

Voor de successiebelasting geldt echter een geheel andere situatie. De eigenaar (of mede-eigenaar) van de woning is overleden en aan de waardedrukkende factor van zijn bewoning is een einde gekomen. De belasting wordt geheven van de verkrijgers. Deze kunnen de woning samen met de erflater als woonverblijf hebben gebruikt, zoals bij voorbeeld de echtgenoot en de inwonende kinderen. Ook kan hierbij worden gedacht aan samenwoningvormen buiten huwelijk, zoals bij samenwonende broers en zusters of bij samenwonende niet-verwanten. Voorts is het mogelijk dat de woning wordt verkregen door inwonend huispersoneel. De woning kan echter ook geheel of gedeeltelijk vererven op verkrijgers die haar niet bewonen, zoals uitwonende kinderen of andere familieleden.

Een ander verschil tussen de vermogensbelasting enerzijds en de successiebelasting anderzijds is, dat de vermogensbelasting jaarlijks wordt geheven en het successierecht een éénmalige heffing is. Vindt in de loop van een kalenderjaar een wijziging plaats in het gebruik van een woning, bij voorbeeld de woning dient de eigenaar niet meer tot hoofdverblijf, zodat de waardedrukkende factor van het bewoond zijn niet meer aanwezig is, dan wordt daarmee in het volgende jaar voor de vermogensbelasting rekening gehouden. De woning wordt dan niet meer gewaardeerd als bewoond, maar als vrij opleverbaar. Is de woning verkocht, dan wordt de koopsom in de belasting betrokken. Voor de successiebelasting echter moet op het moment van de verkrijging – dat is meestal de sterfdag – worden vastgesteld of de woning in aanmerking komt voor een waardering in bewoonde of onbewoonde staat. Na dat tijdstip intredende veranderingen, bij voorbeeld ontroofing en verkoop van de woning, hebben in beginsel geen invloed op de heffing van die belasting.

De hier gesignaleerde verschillen behoeven er echter niet toe te leiden, dat de eigen woning van de erflater steeds als vrij opleverbaar moet worden gewaardeerd. Reeds bij een administratieve beslissing uit 1950 (PW 15 496) is het standpunt ingenomen dat bij de waardering voor het successierecht rekening moet worden gehouden met het feit dat een huis niet «vrij» is en dat, indien bij voorbeeld een van de echtgenoten die hun eigendom bewonen, overlijdt, geen vrij huis wordt nagelaten. Bij de mondelinge behandeling van wetsontwerp 16 016 heb ik dit standpunt bevestigd (Handelingen Tweede Kamer van 11 september 1980, blz. 6325).

Is er sprake van een huis in bewoonde staat, dan moet nog worden bepaald hoe groot de waardedrukkende factor van het bewoond zijn is. Deze hangt af van de vermoedelijke duur van de bewoning. In het geval dat van een bejaard echtpaar, die de enige bewoners zijn, een van de partners is overleden, zal de waardedrukkende factor van het bewoond zijn van het huis gering zijn, zeker als valt te voorzien, dat de langstlevende op korte termijn naar een bejaardentehuis zal vertrekken. Doet zich daarentegen het geval voor dat een weduwe met jonge schoolgaande kinderen de echtelijke woning erft, dan zal de waardedrukkende factor van het bewoond zijn veelal aanzienlijk hoger zijn. De waarde kan dus sterk uiteenlopen en varieert in de praktijk van + 60% tot bijna 100% van de waarde leeg. Het is naar mijn oordeel dan ook niet mogelijk voor de successiebelasting ten aanzien van de waardering van de eigen woning over te gaan tot een forfaitering zoals bij de vermogensbelasting. Mitsdien geef ik er de voorkeur aan om de huidige gedragslijn te handhaven.

Er is voor de successiebelasting op uitvoeringsgronden ook minder behoefte aan een forfaitaire regeling dan in de vermogensbelasting. Immers, bij de vermogensbelasting komt de waardebeoordeling ieder jaar terug, terwijl

het bij het successierecht om incidentele gevallen gaat. Bovendien is het belang van de schatting voor het successierecht in het algemeen groter dan voor de vermogensbelasting, gezien het verschil in tarieven.

6. Verschillende onderwerpen

a. *Werknemersvrijstelling*

Artikel 32, eerste lid, 9°, bevat een vrijstelling voor verkrijgingen door een werknemer van de erflater of diens echtgenoot dan wel door een nabestaande van een dergelijke werknemer, voor zover het verkregene kan worden beschouwd als de voldoening aan een ter zake van de verrichte arbeid bestaande verplichting welke enkel berust op de voorschriften van de moraal of het fatsoen. Voor schenkingen kan in deze gevallen artikel 33, eerste lid, 12°, tot vrijstelling leiden. Deze vrijstelling is bij de parlementaire behandeling van de wet van 17 december 1980 tot wijziging van de Successiewet 1956 en van enige andere wetten van verschillende zijden aan de orde gesteld.

Opgemerkt werd dat de regeling met name voor inwonend huispersoneel tot problemen zou leiden. Ik heb toegezegd de zaak na te gaan en bij de technische herziening van de Successiewet 1956 erop terug te komen. Zie zitting 1979-1980, 16 016, nr. 10 blz. 26.

De huidige bepaling van artikel 32, eerste lid, 9°, dateert van 1956. Voor deze tijd werd de materie geregeld door artikel 79 van de Successiewet 1859. De regeling was technisch zeer ingewikkeld en bevatte een formule aan de hand waarvan het maximum bedrag van de vrijstelling kon worden berekend. Dit leidde er in de praktijk toe, dat hoezeer een toegekende voorziening ook in de omstandigheden geacht kon worden in overeenstemming te zijn met de normen van de moraal of het fatsoen, deze voorziening toch gedeeltelijk belast diende te worden. Bij de parlementaire behandeling van de Successiewet 1956 is toen bij de derde nota van wijzigingen (zitting 1955-1956, 915, nr. 12) voorgesteld de regeling van artikel 79 van de Successiewet 1859, welke in eerste instantie in het ontwerp van wet nr. 915 was overgenomen, te vervangen door de nu geldende regeling, welke inhoudt dat onbepaald wordt vrijgesteld hetgeen verkregen wordt door personeel van de erflater ter voldoening aan een verplichting van de moraal of het fatsoen ter zake van verrichte arbeid. De omvang van de verplichting en dus van de vrijstelling moet worden vastgesteld aan de hand van objectieve maatstaven betreffende moraal en fatsoen. Bepaald zal moeten worden op welk bedrag een redelijke oudedagsvoorziening in het concrete geval gesteld kan worden en eventueel gedurende welke tijd tegen te laag loon is gewerkt, in vergelijking met het gemiddelde loon in de branche. De omvang van de vrijstelling is dus volledig afhankelijk van de omstandigheden in elk afzonderlijk concreet geval.

De in artikel 32, eerste lid, 9°, van de huidige wet opgenomen bepaling is nader uitgewerkt in § 34 van de Leidraad Successiewet 1956. Hierin wordt bepaald, dat, indien er sprake is van overmakingen aan huispersoneel, de vrijstelling ten minste zal mogen bedragen de waarde van een lijfrente van f 150 per jaar voor ieder jaar dat is doorgebracht in een normaal dienstverband waaraan geen pensioenaanspraak kan worden ontleend, met een maximum van 40 dienstjaren. De vrijstelling kan dus bij een dienstverband van 40 jaar minimaal f 6000 bedragen. Afhankelijk van de omstandigheden kan de vrijstelling echter ook een groter bedrag omvatten. Voor deze minimumvrijstelling wordt er wel van uitgegaan dat de voorziening het karakter draagt van een pensioen. Dit betekent dat deze minimumvrijstelling alleen van toepassing is indien de werknemer eerst in of na zijn 65e levensjaar de beschikking krijgt over de hem toegekende voorziening.

Op uitkeringen welke hem reeds voor zijn 65e jaar zijn toegekend is de minimumvrijstelling slechts van toepassing voor zover de waarde van die uitkeringen niet meer bedraagt dan de constante waarde van een voorziening welke de werknemer eerst op zijn 65e jaar zou verkrijgen.

Het bedrag van f 150 is in 1956 vastgesteld en is door de inflatie achterhaald. Ik ben voornemens de leidraad op dit punt te wijzigen. Het bedrag van f 150 zal vervangen worden door f 300. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat deze voorziening veelal komt boven op het algemene ouderdomspensioen. Tevens ben ik van mening dat de vorengenoemde leeftijd van 65 jaar niet meer voor alle gevallen in overeenstemming is met de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van de pensionering. Daarom zal ik die leeftijd verlagen tot 60 jaar.

b. Echtscheiding

Overeenkomstig de toezegging gedaan tijdens de parlementaire behandeling van de wet van 17 december 1980, Stb. 686 (memorie van antwoord, blz. 31) kom ik terug op hetgeen door de leden van de V.V.D.-fractie naar voren werd gebracht met betrekking tot testamentaire beschikkingen tussen echtgenoten en tussen schoonouders en gewezen schoonkinderen.

Wat de eerste categorie betreft wijs ik op het bestaan van de mogelijkheid tot het verkrijgen van kwijtschelding van successierecht, wanneer sprake is van een uitkering krachtens een overeenkomst van levensverzekering in verband met het overlijden van een gewezen echtgenoot, indien die verzekeringsovereenkomst onderdeel uitmaakt van een door de echtgenoten overeengekomen echtscheidingsregeling. Deze kwijtschelding vindt plaats, voor zover het verschuldigde het recht, berekend met toepassing van de vrijstelling en het tarief, geldende voor verkrijging door echtgenoten, te boven gaat; zij is gebaseerd op een aanschrijving van 29 november 1978, nr. 278-21557, PW 18 692 (onder B,5,c). De regeling geldt in beginsel niet voor verkrijgingen krachtens testament, daar het niet gebruikelijk is, dat ex-echtgenoten elkaar bij testament bevoordelen. Dit neemt niet weg dat er wel aanleiding kan bestaan tot het verlenen van kwijtschelding in gevallen waarin de testamentaire bevoordeling verband houdt met de echtscheiding en niet als incidentele bevoordeling is aan te merken.

Met betrekking tot testamentaire beschikkingen tussen schoonouders en gewezen schoonkinderen wijs ik op artikel 19, eerste lid, letter c, van de Successiewet 1956, waarin wordt bepaald, dat voor de toepassing van deze wet aanverwantschap met bloedverwantschap wordt gelijkgesteld, doch dat deze gelijkstelling niet geldt bij ontbinding van het huwelijk anders dan door overlijden. Zonder deze laatste beperking zou, mede door de burgerrechtelijke bepaling dat door ontbinding van het huwelijk de aanverwantschap niet wordt opgeheven, bij voorbeeld op de verkrijging van door een ex-echtgenoot uit de nalatenschap van een schoonouder de successiebelasting worden berekend als ware de verkrijger een kind van de schoonouder, terwijl een dergelijke verkrijging afkomstig van de gewezen huwelijkspartner in beginsel met het niet-verwantentarif zou worden belast. In 1926 is de onderhavige beperking in de successiewetgeving opgenomen om een dergelijke onevenwichtigheid te voorkomen.

c. Legaat onder een last

Bij de parlementaire behandeling van het ontwerp van Wet op belastingen van rechtsverkeer is de vraag aan de orde gesteld of legaten van onroerend goed onder een last al dan niet aan de overdrachtsbelasting moeten worden onderworpen. De tweede ondergetekende van dat wetsontwerp heeft toen toegezegd aan dit onderwerp aandacht te besteden in de memorie van antwoord op het ontwerp Successiewet 1964 (Handelingen Tweede Kamer, zitting 1970-1971, blz. 162, 223, 229 en 230).

Daar bedoeld ontwerp wordt ingetrokken en wordt vervangen door het voorliggende wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956, wil ik in deze memorie van toelichting de toezegging gestand doen.

Evenals de toenmalige bewindsman ben ik ook van oordeel dat het geen aanbeveling verdient om voor een willekeurige groep gevallen inbreuk te maken op het uitgangspunt dat verkrijgingen krachtens erfrecht niet in de

overdrachtsbelasting worden betrokken. De overdrachtsbelasting richt zich alleen op verkrijgingen onder de levenden en laat het gebied van de verkrijgingen bij doden over aan de successiewetgeving. Zoals destijds al is gesteld, zijn er naast het legaat tegen inbreng wel meer gevallen waarin krachtens erfrecht onroerend goed wordt verkregen waartegenover een last op de verkrijger komt te rusten. Als voorbeeld is genoemd de verkrijging door een erfgenaam van een nalatenschap waartoe alleen een met hypotheek bezwaard onroerend goed behoort. Voorts kan worden gedacht aan een legaat van onroerend goed in de plaats van het erfdeel bij versterf of een gedeelte daarvan. Gebleken is toen voorts dat de voorstanders van het belasten van het legaat tegen inbreng met overdrachtsbelasting daarop wel een uitzondering wilden maken voor verkrijgingen door rechtsverkrijgenden onder algemene titel. Daarbij doet zich dan reeds terstond de vraag voor hoe moet worden gehandeld ten aanzien van dergelijke legaten aan onterfde erfgenamen bij versterf. Heeft dan de onterving tot gevolg dat het legaat onder de overdrachtsbelasting komt te vallen? En hoe als naast het legaat nog een uiterst gering erfdeel zou worden vermaakt? Overigens zou ook moeten worden voorkomen dat de overdrachtsbelasting wordt ontgaan, bij voorbeeld een gering aandeel in het onroerend goed wordt gelegateerd te zamen met het recht voor de legataris om zich het resterende deel bij scheiding tegen de waarde te doen toedelen. Uit een en ander volgt, dat de wet met een vrijgecompliceerde regeling zou moeten worden belast. Mede om deze reden geef ik er de voorkeur aan de Wet op belastingen van rechtsverkeer op dit punt ongewijzigd te laten.

d. *Diversen*

In het ontwerp Successiewet 1964 werd voorgesteld lopende termijnen van inkomsten en verplichtingen van de erflater niet in aanmerking te nemen bij de berekening van de omvang van de nalatenschap (artikel 23, letter c, van dat ontwerp).

Wat betreft de lopende termijnen van inkomsten houdt dit geen wijziging in ten opzichte van de Successiewet 1956. Ik zou echter uit een oogpunt van eenvoud van de wetgeving geen gevolg willen geven aan de in het voorlopig verslag gedane suggestie om op deze regel een uitzondering te maken voor de gevallen dat over de lopende termijnen als zodanig bij testament is beschikt.

Wat de lopende termijnen van verplichtingen betreft, betekent het voorstel van 1964 een afwijking van artikel 20, derde lid, letter a, van de Successiewet 1956, volgens welke bepaling lopende verplichtingen aftrekbaar zijn tot en met de dag van het overlijden. In aanmerking genomen dat het financieel belang voor de contribuabelen hier vrij aanzienlijk kan zijn, zou ik deze situatie willen handhaven.

Ook is in het voorlopig verslag op het ontwerp van 1964 gewezen op problemen die zich zouden voordoen met betrekking tot de toepassing van artikel 35 van dat ontwerp (overeenkomend met het huidige artikel 5, vierde lid).

Dat over de kwestie van de berekening van de omvang van makingen waarbij het successierecht zelf een rol speelt, jurisprudentie is verschenen, is, gezien de ingewikkeldheid ervan, niet onbegrijpelijk. Toch hoeft dit op zich zelf naar mijn mening geen aanleiding te zijn tot wijziging van wetsredactie. De gewezen uitspraken en arresten bewegen zich eerder op het terrein van de interpretatie van sommige testamentaire bepalingen en zijn dus in wezen niet van fiscale aard.

7. Toelichting op de artikelen

Algemeen. Alvorens over te gaan tot het toelichten van de afzonderlijke artikelen acht ik het ter voorkoming van herhalingen nuttig te wijzen op een aantal uit de aanpassing aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen voortvloeiende wijzigingen welke betrekking hebben op verschillende artikelen.

In verband met artikel 2, derde lid, al letter a, van de Algemene wet is de term «Onze Minister van Financiën» vervangen door: Onze Minister (artikel I, onderdelen M, AN, AP, AR en AT van het wetsontwerp; artikelen 21, 65, 67, 70, 73 en 75 van de Successiewet 1956).

De term «aanslag voor recht en boeten» is vervangen door belastingaanslag, zulks in verband met de omstandigheid dat de Algemene wet in artikel 2, derde lid, letter e, laatstbedoeld begrip hanteert en dat in die aanslag mede begrepen is de verhoging van de belasting in geval van navordering. Als gevolg van dit wetsontwerp wordt het begrip boete in de successiewetgeving nog slechts gebruikt in de betekenis van strafrechtelijke boete. Om deze reden wordt de uitdrukking «recht en boete» of dergelijke vervangen door: belasting. Men zie artikel I, onderdelen C, AH, AJ, AK, AL, AM, AO en AU en artikel II van het wetsontwerp; de artikelen 4, 49, tweede lid, 59, 61, 62, 63, 64, 66 en 77 van de Successiewet 1956 en artikel 9 van de Natuurschoonwet 1928.

Door de aanpassing aan de Algemene wet – en de toepasselijkverklaring te zijner tijd van die wet in haar geheel op de onderwerpelijke heffingen – kunnen de volgende bepalingen van de Successiewet 1956 – zoals die thans luiden – vervallen: artikelen 2, tweede en (ten dele) vierde lid, 3, vierde lid (ten dele), 36, 37 tot en met 41, 44, 47, 48, eerste lid, 49, eerste lid, 50, 51, 52, 53, tweede lid, tweede zin en vijfde lid, 54 tot en met 58, 68, 69, 72, vierde lid, 79 en 80. Zoals hiervoor in § 2 is vermeld, is daarvan reeds een aantal buiten werking.

Ook in het ontwerp Successiewet 1964 werden deze aanpassingen voorgesteld. Zie blz. 13 van de memorie van toelichting bij dat ontwerp.

Artikel I, onderdeel A (artikel 2 Successiewet 1956)

De onder 1 van dit onderdeel voorgestelde wijziging is ontleend aan artikel 3, eerste lid, van het ontwerp Successiewet 1964. In dat ontwerp was voorgesteld om de regeling voor de belastingplicht van diplomaten in overeenstemming te brengen met de regeling ter zake in de vermogensbelasting. De thans voorgestelde bepaling is aangepast aan de wijzigingen welke inmiddels in artikel 2, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 zijn aangebracht bij de wetten van 20 juli 1967 (Stb. 396), 26 januari 1972 (Stb. 43), 19 december 1973 (Stb. 633) en 17 december 1980 (Stb. 685).

De onder 2 voorgestelde wijzigingen houden verband met de aanpassing van de Successiewet 1956 aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen respectievelijk de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Zij kwamen ook reeds voor in het ontwerp Successiewet 1964. Verwezen moge worden naar de memorie van toelichting op dat ontwerp ad artikel 3.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3 Successiewet 1956)

De bij dit onderdeel voorgestelde wijzigingen zijn alle overgenomen uit het ontwerp Successiewet 1964.

In het eerste lid van artikel 3 van de huidige wet wordt een uitzondering gemaakt op de zogenaamde tienjarenregeling. Zoals in de memorie van toelichting op het genoemde wetsontwerp ad artikel 3 is uiteengezet, bestaat er geen aanleiding meer om deze uitzondering te handhaven naast de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

Het huidige derde lid van artikel 3 bevat een regeling voor de berekening van de verschuldigde belasting, ingeval er sprake is van dubbele heffing. In de memorie van toelichting bij het ontwerp Successiewet 1964 t.a.p. is uiteengezet, dat deze bepalingen uit een oogpunt van systematiek beter kunnen worden opgenomen in de algemene regeling ter voorkoming van dubbele belasting ter uitvoering van artikel 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ten einde dat te bewerkstelligen wordt hier voorgesteld om artikel 3, derde lid, van de Successiewet 1956 te laten vervallen en bevat artikel III het voorstel tot aanvulling van genoemd artikel 38.

Zoals in de toelichting op artikel 3 van het ontwerp Successiewet 1964 is vermeld, kan de in artikel 3, vierde lid, van de Successiewet 1956 aan de Kroon toegekende bevoegdheid vervallen. Voor zover nodig, kunnen op grond van artikel 62 van de Algemene wet nadere regels worden gesteld; ook artikel 61 van die wet zou hier toepassing kunnen vinden. Het vijfde lid van het bestaande artikel 3 regelt de sanctie op het niet nakomen van de krachtens het vierde lid gegeven voorschriften en dient dus mede te vervallen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 6 Successiewet 1956)

Evenals in het ontwerp Successiewet 1964 geschiedde, wordt voorgesteld de tekst van artikel 6 aan te passen aan de sinds de opheffing van de handelingsonbekwaamheid van de gehuwde vrouw bij de wet van 14 juni 1956, Stb. 343, ontstane mogelijkheid dat ook de erfgenamen van de man afstand kunnen doen van de gemeenschap. Vergelijk de memorie van toelichting bij wetsontwerp 7882 ad artikel 6.

Artikel I, onderdeel E (artikel 8 Successiewet 1956)

In artikel 8, derde lid, 4^o, van de Successiewet 1956 is bepaald, dat de fictie van verkrijging krachtens erfrecht van zaken onder derden niet van toepassing is, indien de zaken toebehoren aan de vrouw van de overledene. In het voetspoor van het ontwerp Successiewet 1964 wordt bij dit onderdeel voorgesteld de uitzondering uit te breiden tot zaken welke toebehoren aan de man van de overledene. In de memorie van toelichting op genoemd wetsontwerp is bij artikel 8 uiteengezet, dat onder het huidige huwelijksvermogensrecht rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de vrouw zaken van de man onder zich kan hebben.

Artikel I, onderdeel F (artikel 9 Successiewet 1956)

Ingevolge artikel 9 wordt een verkrijging op grond van een schuldigerkenning of een kwijtschelding onder voorwaarde van overleving van hem aan wie is schuldig erkend of kwijtgescholden, geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Er bestond onduidelijkheid over het antwoord op de vraag of hierbij slechts gedacht moet worden aan een opschortende voorwaarde van overleving van de crediteur of ook aan een ontbindende voorwaarde van vooroverlijden van laatstgenoemde.

De Hoge Raad besliste in zijn arrest van 24 juni 1959, BNB 1959/308, PW 17013, in eerstbedoelde zin, daarbij onder meer als argument hanterend dat in de Successiewet 1956 geen voorziening is getroffen voor de samenloop van schenkingsrecht en successierecht welke zich met betrekking tot een schuldigerkenning onder ontbindende voorwaarde zou kunnen voordoen, ingeval artikel 9 daarop van toepassing zou zijn. Naar mijn oordeel dient het voor de heffing van het successierecht geen verschil te maken of A aan B schuldig erkent onder opschortende voorwaarde dat B A overleeft, dan wel onder ontbindende voorwaarde dat B overlijdt vóór A. Immers, in beide gevallen komt slechts bij het overlijden van A vast te staan of B een vordering op A heeft, hetgeen overeenkomstig de bedoeling van artikel 9 bij wijze van fictie wordt gelijkgesteld met een verkrijging krachtens erfrecht. Om aan te geven, dat onder voorwaarde zowel opschortende als ontbindende voorwaarde moet worden begrepen, wordt voorgesteld in een nieuw derde lid een aftrekregeling op te nemen voor in het verleden ter zake van de transactie betaalde belasting (overdrachtsbelasting, recht van schenking of recht van overgang). Een dergelijke voorstel werd ook gedaan in het ontwerp Successiewet 1964; zie de toelichting op artikel 10 van dat ontwerp.

Bij de wet van 17 december 1980 (Stb. 686) tot wijziging van de Successiewet 1956 en van enige andere wetten is een tegemoetkomende regeling op het gebied van het successierecht in het leven geroepen ten behoeve van ongehuwd samenwonenden, bestaande uit een van de duur van de samenwoning afhankelijke vrijstelling en een verlaagd tarief. Deze regeling is vervat in de artikelen 24 en 32, eerste lid, 4^o, letter e, van de Successiewet 1956.

De artikelen 10 en 11 van de Successiewet 1956 hebben tot doel verkrijgingen die juridisch niet zijn aan te merken als erfrechtelijke verkrijgingen, voor de heffing van de successiebelasting wel als zodanig aan te merken.

Artikel 10 heeft het oog op rechtshandelingen waarbij de erflater tijdens zijn leven volle eigendom omzet in genotsrechten (vruchtgebruik, lijfrente) welke bij zijn dood eindigen. Door deze figuur kan de erflater vermogen overhevelen bij voorbeeld naar zijn partner, zonder dat hij zich daarvoor tijdens zijn leven voelbare offers hoeft te getroosten. Bij zijn overlijden is dan slechts sprake van beëindiging van dit genot en aangroei van de blote eigendom tot volle eigendom bij die partner casu quo beëindiging voor die partner van de plicht tot het doen van periodieke uitkeringen.

Artikel 11 beoogt verkrijgingen op grond van een verblijvings-, toedelings- of overnemingsbeding, die juridisch geen erfrechtelijke verkrijgingen zijn, in de heffing van successierecht te betrekken.

Van beide artikelen is het werkingsgebied beperkt tot de groep: echtgenoot van de erflater, diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun echtgenoten. Zij gelden dus niet voor ongehuwd samenwonenden als zodanig. Dit heeft ertoe geleid, dat in de praktijk niet-verwante partners van samenwoningsvormen buiten huwelijk met name van de figuur van het verblijvingsbeding gebruik maken om de heffing van successierecht bij het overlijden van de eerststervende van de samenwonenden te ontgaan.

Tijdens de behandeling van wetsontwerp 16 016 – dat heeft geleid tot de vorengenoemde wet van 17 december 1980 – is van verschillende zijden gevraagd of, nu voor de berekening van het verschuldigde successierecht rekening wordt gehouden met het feit van de samenwoning, er geen aanleiding is de werkingssfeer van de onderwerpelijke fictiebepalingen tot de samenwonenden uit te breiden. De voorgestelde wijziging houdt een uitbreiding in tot degenen die op grond van de samenwoning aanspraak kunnen maken op een bijzondere vrijstelling.

In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is met betrekking tot artikel 11 van dat ontwerp (overeenkomend met artikel 10 van de Successiewet 1956) een tweetal aspecten aan de orde gesteld.

In de eerste plaats werd erop aangedrongen de inhoud van de aanschrijving van 30 november 1964, nr. D4/8981, in de wet op te nemen. Bij deze aanschrijving werd goedgekeurd dat de waarde van onroerend goed dat behoort tot een fictieve verkrijging in de zin van het huidige artikel 10, niet hoger wordt gesteld dan de waarde op het tijdstip waarop de rechtshandeling die tot de toepassing van dat artikel heeft geleid, plaatsvond. In de praktijk is niet gebleken, dat er behoefte bestaat aan het omzetten van deze goedkeuringregeling in een wettelijke regeling; bovendien zou hierdoor de wet verder worden gecompliceerd.

In de tweede plaats werd twijfel uitgesproken ten aanzien van het bestaansrecht van artikel 10 als zodanig. Zonder in detail op de in het voorlopig verslag gemaakte opmerkingen in te gaan, wijs ik erop, dat de fictie van artikel 10, mede gezien de toenemende fiscaliteit van (rechts)handelingen, niet gemist kan worden. In deze gevallen is sprake van een verkrijging van de volle eigendom in economische zin op het moment van overlijden. Ik moge korthedshalve verwijzen naar de parlementaire behandeling van het ontwerp van de huidige successiewet, waar deze problematiek uitvoerig aan de orde is geweest (wetsontwerp nr. 915, voorlopig verslag, zitting 1949–1950, stuk 4, blz. 15 tot en met 17 en memorie van antwoord, zitting 1953–1954, stuk 5, blz. 12).

Deze wijziging houdt verband met mijn in onderdeel P, sub 3, vervatte voorstel om de vrijstelling van schenkingsrecht, welke is opgenomen in artikel 33, eerste lid, 8°, te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel J (artikel 13 Successiewet 1956)

Artikel 13 bepaalt, dat al wat ten gevolge van of na het overlijden van een erflater wordt verkregen krachtens een overeenkomst van levensverzekering of krachtens een beding ten behoeve van een derde, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen, tenzij voor de verkrijging niets aan het vermogen van de erflater is onttrokken. Deze fictiebepaling is in het ontwerp Successiewet 1964 ongewijzigd overgenomen.

In het voorlopig verslag op genoemd wetsontwerp is, onder verwijzing naar het rapport van de Commissie Successiewet van de beide notariële broederschappen (WPNR 4847), opgemerkt, dat de regeling blijkens de jurisprudentie op allerlei kardinale punten ernstige onzekerheden zou laten bestaan. Voorts wordt gewezen op het feit dat de redactie van de bepaling in meer dan een nalatenschap heffing ter zake van dezelfde verkrijging mogelijk maakt. Hierbij wordt het volgende geval gesteld. A heeft een gemengde verzekering gesloten op het leven van B en daarbij B (of zijn erven) als begunstigde aangewezen. A overlijdt en de polis wordt toebedeeld aan B, die de premiebetaling voortzet. B overlijdt eveneens vóór de expiratiedatum en zijn erven ontvangen de verzekerde som. Daar die som wordt verkregen zowel na het overlijden van A als ten gevolge van het overlijden van B leidt de tekst van artikel 13 tot heffing in beider nalatenschappen. Dat dit niet de bedoeling van de wetgever kan zijn, ligt voor de hand, maar deze conclusie geeft geen antwoord op de vraag in welke nalatenschap de verkrijging belast dient te worden. De Hoge Raad oordeelde in een soortgelijk geval bij arrest van 20 april 1977, BNB 1977/139, PW 18 557, dat er het meest voor te zeggen viel de verzekerde som uitsluitend te belasten in de nalatenschap van de verzekerde. Deze oplossing gaf in het berechte geval een bevredigend resultaat. Echter ook is de situatie denkbaar dat sprake is van een verkrijging na twee of meer sterfgevallen, terwijl heffing in de nalatenschap van de verzekerde niet in aanmerking kan komen, omdat hetzij hij op de expiratiedatum nog in leven is, hetzij voor de verkrijging niets aan zijn vermogen is onttrokken.

Bij voorbeeld: A heeft een gemengde verzekering gesloten op het leven van B. Begunstigde is C. A overlijdt en laat de polis na aan D. Deze overlijdt vervolgens na enige premies te hebben betaald. Op de expiratiedatum vindt de uitkering aan C plaats. Dit is een uitkering zowel na het overlijden van A als na het overlijden van D. Ook in dit voorbeeld zou de huidige tekst van artikel 13 derhalve tot dubbele heffing kunnen leiden.

Om problemen als hier geschetst, in de toekomst te voorkomen, wordt voorgesteld om, wanneer een uitkering op grond van artikel 13 geacht wordt te zijn verkregen uit meer dan een nalatenschap, slechts de nalatenschap van de erflater die het laatst is overleden, in aanmerking te nemen.

Wat betreft de jurisprudentie waarop bedoeld rapport het oog kan hebben – dit wordt in het rapport niet nader uitgewerkt – meen ik, dat deze naar mijn oordeel tot aanvaardbare resultaten leidt en geen aanleiding geeft tot wetswijziging.

In bedoeld voorlopig verslag wordt nog gevraagd of het wel juist is om ook uitkeringen bij overlijden krachtens een ongefallenverzekering bij wijze van fictie aan te merken als verkrijgingen krachtens erfrecht. Naar mijn mening verschillen deze uitkeringen naar hun aard niet zodanig van gewone uitkeringen krachtens overeenkomst van levensverzekering, dat er reden zou zijn de verkrijgers van uitkeringen krachtens ongefallenverzekering – met afwijking van hetgeen reeds van oudsher geldt – in het algemeen niet in de heffing van successierecht te betrekken.

Het huidige artikel 16 bepaalt, dat goederen welke door de erflater bij uiterste wil zijn bestemd tot vermogen van een door hem bij uiterste wil in het leven geroepen stichting, worden beschouwd als door de stichting krachtens erfrecht te zijn verkregen.

Onder het oude civiele recht was niet duidelijk of de making bij testament van het geheel of een deel van de nalatenschap van de erflater aan een bij hetzelfde testament in het leven geroepen stichting als verkrijging krachtens erfrecht moest worden beschouwd. Ook de Wet op stichtingen van 1956 bleef op deze vraag het antwoord schuldig.

Ten einde de heffing van successierecht in dergelijke gevallen veilig te stellen is de genoemde fictie in de successiewet opgenomen. Bij de invoering van Boek 2 (Rechtspersonen) van het Burgerlijk Wetboek per 26 juli 1976 is het vraagpunt opgelost. Artikel 288, eerste lid, van Boek 2 bepaalt dat, indien een erflater iets heeft vermaakt aan een stichting die hij in een bij notariële akte gemaakte uiterste wilsbeschikking in het leven heeft geroepen, de stichting erfgenaam of legataris is naar gelang het vermaakte beantwoordt aan een erfstelling of, aan een legaat. De fictie van het huidige artikel 16 is derhalve voor deze vorm van uiterste wilsbeschikking overbodig geworden. In het tweede en derde lid van het eerder genoemde artikel 288 is een regeling opgenomen voor het geval de erflater een stichting heeft opgericht bij een uiterste wilsbeschikking welke niet in een notariële akte is vastgelegd. Het tweede lid bepaalt, dat dan de beschikking wordt aangemerkt als een aan de gezamenlijke erfgenamen opgelegde last om de stichting op te richten. Het derde lid geeft aan de rechtbank van het sterfhuis de bevoegdheid om op vordering van het openbaar ministerie maatregelen te nemen ter nakoming van deze last. Het komt redelijk voor om – daargelaten of in deze gevallen de stichting civielrechtelijk het voor haar oprichting bestemde vermogen krachtens erfrecht verkrijgt – daarvan voor de heffing van het successierecht uit te gaan. Dit betekent, dat de stichting voor het afgezonderde vermogen met successierecht wordt belast, terwijl de erfgenamen de last in mindering mogen brengen op de nalatenschap.

In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is bij artikel 16, derde lid, van dat ontwerp een vraag gesteld over de materie welke thans in artikel 17, tweede lid, van de huidige wet is geregeld. De vraag luidde welke de motieven zijn om oprichting van een stichting door meer personen bij leven als één schenking te belasten. Deze bepaling, welke reeds voorkwam in de Successiewet 1959, beoogt van oudsher het tegengaan van ontduiking van schenkingsrecht door een aan een stichting bij de oprichting te schenken bedrag over meerdere oprichters te verdelen.

Artikel I, onderdeel L (artikel 19 Successiewet 1956)

Bij de inwerkingtreding per 1 januari 1981 van de wet van 17 december 1980 (Stb. 686) tot wijziging van de Successiewet 1956 en van enige andere wetten is de verhoging van de vrijstelling van de echtgenoot met een bepaald bedrag voor ieder jaar dat het jongste uit het huwelijk geboren kind jonger is dan 21 jaar, vervallen. In artikel 19, eerste lid, letter a, worden gewettigde en geadopteerde kinderen gelijkgesteld met uit het huwelijk geboren kinderen. De ratio van deze bepaling is genoemde kinderen voor de verhoging van de vrijstelling voor de echtgenoot op dezelfde wijze te behandelen als uit het huwelijk geboren kinderen. Nu genoemde verhoging van de vrijstelling is vervallen, heeft deze gelijkstelling geen betekenis meer en kan eveneens vervallen. De onder 1 voorgestelde wijziging sterkt daartoe.

De onder 2 en 3 voorgestelde wijzigingen hebben betrekking op pleegkinderen. De Successiewet 1956 stelde tot 1 januari 1981 voor de toepassing van het tarief pleegkinderen gelijk met afstammelingen in de tweede graad. Vanaf 1 januari 1981 worden ingevolge bovengenoemde wet van 17 december 1980 pleegkinderen ook op dit punt gelijkgesteld met wettige kinderen. Deze gelijkstelling is echter alleen van toepassing, als het pleegkind van de pleegouder verkrijgt.

Komt het pleegkind zelf te overlijden en laat het iets na aan zijn pleegouders en/of pleegbroers of -zusters, dan is de gelijkstelling niet van toepassing en wordt de verkrijging naar de werkelijk bestaande verwantschap belast. Reeds in het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is de vraag gesteld waarom deze gelijkstelling beperkt moet blijven tot de relatie met de pleegouders. Ook bij de behandeling van de wet van 17 december 1980 (Stb. 686) is er vanuit de Tweede Kamer op aangedrongen om de gelijkstelling door te trekken tot het gehele pleeggezin en de wederzijdse verwanten. Ik heb begrip voor dit standpunt en stel mitsdien voor om de beperking van de gelijkstelling tot het geval dat het pleegkind verkrijgt, te laten vervallen.

In genoemd voorlopig verslag wordt tevens een beschouwing gewijd aan het woord «uitsluitend» in de defenitie van pleegkind. Mede gelet op de vorenbedoelde verruiming van het begrip «pleegkind» voor de toepassing van de successiewet ben ik van oordeel dat het woord «uitsluitend» in de defenitie van pleegkind niet kan worden gemist. Anders dan bij de directe belastingen gaat het hier veelal om de beoordeling van een situatie zoals deze in een verder verleden heeft bestaan. Het ligt dan voor de hand dat – gezien het grote verschil in tarieven en vrijstellingen – duidelijk dient vast te staan dat aan de criteria voor het pleegkindschap gedurende de vereiste periode – en niet slechts op een bepaald tijdstip – is voldaan en dat met name derden niet tot de opvoeding en het onderhoud hebben bijgedragen. Het is niet de bedoeling dat onder deze «derden» worden begrepen zij die deel uitmaken van het huishouden waartoe het pleegkind behoort. Dit moge blijven uit het kwijtscheldingsbeleid, zoals dit laatstelijk is gepubliceerd in de aanschrijving van 29 november 1978, nr. 278–21557, PW 18692 (onderdeel B,6) voor die gevallen waarin een kind niet uitsluitend door de erflater of schenker, maar bij voorbeeld mede door een met hem samenwonende zuster, is onderhouden en opgevoed. Door deze aanschrijving zijn achterhaald de eertijds wel voorkomende kwesties waarbij het de vraag was of een van de samenwonenden met uitsluiting van de anderen besliste over de inkomsten van het gezin en over de opvoeding en aldus als hoofd van het gezin en tevens als pleegouder kon worden aangemerkt.

Artikel I, onderdeel M (artikel 21 Successiewet 1956)

Bij dit onderdeel wordt een nieuwe regeling voorgesteld voor de waarde-bepaling. Deze is hoofdzakelijk ontleend aan de artikelen 23, letter a, en 27 van het ontwerp Successiewet 1964.

Het tweede, derde en zesde tot en met negende lid zijn in vergelijking met het huidige artikel 21 van de Successiewet 1956 slechts gewijzigd in opzet, echter met behoud van de materiële betekenis van de thans vigerende bepalingen ter zake. In het eerste lid wordt in navolging van het ontwerp van 1964 het begrip waarde in het economische verkeer geïntroduceerd op het gebied van de successiebelasting, het vierde lid bevat een regeling voor de waarde-bepaling van goodwill en in het vijfde lid wordt een regeling voorgesteld voor de waarde-bepaling van zaken die behoren tot een economische eenheid.

De huidige wet gaat voor de waarde-bepaling van het verkregene uit van de waardebegrippen verkoopwaarde en geldswaarde. In het wetsontwerp wordt voorgesteld deze begrippen te vervangen door het criterium waarde in het economische verkeer. Hiermee wordt in de successiewet hetzelfde waardebegrip ingevoerd als in andere heffingswetten zoals de Wet op de vermogensbelasting 1964 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is er van vele zijden op gewezen dat de bestaande terminologie van de Successiewet 1956 op het gebied van de waarde-bepaling kan bogen op een zekere traditie en een aantal jaren van toepassing is. De in de huidige wet gehanteerde begrippen hebben – aldus deze leden – in de praktijk in het algemeen geen moeilijkheden opgeleverd. Zij vrezen, dat de invoering van een nieuw begrip als waarde in het economische verkeer tot onduidelijkheid en onzekerheid aanleiding geeft.

Voor een dergelijk gevolg hoeft naar mijn mening geen vrees te bestaan. Het begrip waarde in het economische verkeer wordt reeds lang in andere heffingswetten gehanteerd, zonder dat dit tot problemen leidt. Met name bij de vermogensbelasting is in de zestien jaar dat deze wet van kracht is, ten aanzien van het nieuwe waardebegrip niet van moeilijkheden gebleken.

Zoals in de memorie van toelichting op het ontwerp Successiewet 1964 (blz. 17 bij artikel 27) is opgemerkt, wordt met het nieuwe waardebegrip beoogd een meer objectief karakter aan het waardeoordeel ten grondslag te leggen, zonder dat daarmee een breuk met de tot nu toe gevolgde gedragslijn ontstaat. Zo zal, evenals thans, het nagelaten of geschonken vermogen voor de waardebepaling in belangrijke mate dienen te worden geabstraheerd zowel van de persoon van de erflater of schenker als van de persoon van de verkrijger.

In het vierde lid is voor wat betreft de waardebepaling van de goodwill, aansluiting gezocht bij het criterium zoals dat sinds 1 januari 1981 in de vermogensbelasting geldt. Dit houdt in, dat de waarde van de geactiveerde goodwill wordt gesteld op het bedrag waarvoor hij op de fiscale balans voorkomt. Verwezen moge verder worden naar § 4 van deze memorie van toelichting.

In het vijfde lid is een bepaling opgenomen welke van belang is voor de schatting van de waarde van ondernemingsvermogen. Het betreft hier de waardering van goederen die in het economische verkeer als een eenheid plegen te worden beschouwd. De bepaling is overgenomen uit het ontwerp Successiewet 1964, dat haar weer had ontleend aan de toen nog als ontwerp in behandeling zijnde Wet op de vermogensbelasting 1964. Bij de behandeling van wetsontwerp 16 016 is de waardebepaling van ondernemingsvermogen bij vererving reeds ter sprake gekomen. In het voorlopig verslag op dat wetsontwerp is commentaar gevraagd op het rapport van de Raad voor het midden- en kleinbedrijf betreffende de wijziging van de Successiewet. In dat rapport bepleit de raad een voorziening voor het liquiditeitsprobleem bij vererving van ondernemingsvermogen door bij de waardering van dat vermogen rekening te houden met de niet-realiseerbaarheid ervan. Dit zou dan moeten kunnen leiden tot een lagere waarde dan de liquidatiewaarde, indien de rentabiliteit daartoe aanleiding geeft. Hiertoe zouden normatieve rentabiliteitspercentages moeten worden vastgesteld. In de memorie van antwoord op bedoeld wetsontwerp is meegedeeld, dat de materie van de waardebepaling van ondernemingsvermogen aan de orde zou komen bij de onderhavige technische herziening.

De onderwerpelijke bepaling nu betekent dat bedrijfsmiddelen, behorende tot het vermogen van een onderneming, gewaardeerd moeten worden in hun onderlinge functionele verband en in hun samenhang met de andere bestanddelen van dat vermogen. Onroerend goed, machines en dergelijke worden dus niet als losse activa gewaardeerd en opgeteld, maar gezien naar hun plaats in het going concern. Volgens de jurisprudentie kan hiervan ook een waardedrukkende werking uitgaan. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 15 januari 1975 (BND 1975/44, PW 18 401) beslist, dat de waardedrukkende factor van de onderrentabiliteit van zodanige invloed kan zijn, dat de waarde beneden de liquiditeitswaarde kan uitkomen. In feite komt men dan in de buurt van de rentabiliteitswaarde.

Gezien het vorenstaande ben ik van mening dat de voorgestelde bepaling een lastenverlichting zal betekenen voor de bedrijven die slecht renderen. Tevens wordt op deze wijze tegemoet gekomen aan het hiervoor bedoelde verzoek van de Raad voor het midden- en kleinbedrijf. Het zou echter te voeren om in dit verband bindende rentabiliteitstabellen vast te stellen.

In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is bij artikel 23, letter a, de vraag gesteld waarom bij het in aanmerking nemen van bezittingen en schulden geen rekening wordt gehouden met de last van een making of schenking over de hand. In artikel 21 van de huidige wet wordt eveneens bepaald, dat met fidei-commis bezwaarde eigendom in aanmerking wordt genomen naar de waarde van de volle eigendom. Met de last van een making of schenking over de hand behoort geen rekening te worden gehouden,

omdat deze last er niet aan afdoet dat bij de making of schenking eigendomsrechten worden verkregen, waardoor de verkrijger in economische zin volledig gelijk staat met degene die eenzelfde waarde heeft ontvangen zonder een zodanige last.

Artikel I, onderdeel N (artikel 24 Successiewet 1956)

In verband met het in § 3 van deze memorie toegelichte voorstel om voor het recht van overgang het gewone tarief van toepassing te doen zijn dienen in artikel 24 enige wijzigingen te worden aangebracht ten einde dit te verwezenlijken. Het betreft de wijzigingen sub 1, 2, 3 en 5 van dit onderdeel.

De onder 4 voorgestelde wijziging van artikel 24 betreft de omschrijving van de in het algemeen belang werkzame rechtspersonen. Bij de behandeling van het ontwerp Successiewet 1964 is in het voorlopig verslag bij artikel 29, achtste lid, de vraag gesteld waarom de terminologie niet is aangepast aan die van de zogenaamde giftenregeling van de inkomstenbelasting. Daar de beide omschrijvingen inhoudelijk niet van elkaar verschillen, heb ik met het oog op het streven naar gelijkvormigheid in terminologie van de diverse heffingswetten aanleiding gevonden alsnog zodanige aanpassing voor te stellen.

Artikel I, onderdeel O (artikel 32 Successiewet 1956)

Artikel 32, eerste lid, 2°, bevat de vrijstelling van het recht van successie voor een verkrijging door een provincie of een gemeente binnen het Rijk.

Voorwaarde voor de toepassing van deze vrijstelling is dat aan de making geen bijzondere opdracht is verbonden, dan wel een opdracht indien en voor zover deze opdracht naar het oordeel van Onze Minister van Financiën aan de making niet het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang. De clausulering naar het oordeel van Onze Minister van Financiën maakt beroep op een rechterlijke instantie onmogelijk. Ik zie geen goede reden om deze materie aan het oordeel van de gewone belastingrechter te onttrekken. Onder 1 van dit onderdeel wordt daarom voorgesteld de voorengenoemde clausulering te doen vervallen.

De onder 2 van dit onderdeel voorgestelde wijziging houdt verband met de bij onderdeel N voorgestelde wijzigingen van artikel 24.

De materie van de vrijstelling van artikel 32, eerste lid, 8°, is geregeld in de Belastingregeling voor het Koninkrijk. De vrijstelling kan derhalve vervallen. Ook het ontwerp van 1964 bevatte een dergelijk voorstel.

Artikel I, onderdeel P (artikel 33 Successiewet 1956)

Voor de eerste, tweede en vierde wijziging van dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op de eerste wijziging van onderdeel O en de toelichting op onderdeel N. De zesde wijziging is noodzakelijk in verband met de nieuwe indeling van artikel 24.

De derde wijziging behelst het vervallen verklaren van de vrijstelling van schenkingsrecht, opgenomen in artikel 33, eerste lid, 8°. Deze vrijstelling bewerkstelligt, dat een schenking aan iemand die niet in staat is zijn schulden te betalen, van het recht van schenking is vrijgesteld, mits het geschonkene ertoe strekt hem daartoe in staat te stellen.

Deze vrijstelling vindt haar oorsprong in de wet van 20 januari 1917 (Stb. 189) waarbij het recht van schenking werd ingevoerd. Blijkens de parlementaire geschiedenis van laatstgenoemde wet was men de mening toegedaan dat schenkingen, die tot doel hebben in benarde financiële omstandigheden verkerende personen te helpen, van schenkingsrecht vrijgesteld dienen te zijn. Door de indiener van het amendement, waarbij de vrijstelling in haar huidige vorm in de wet werd opgenomen, werd opgemerkt, dat de vrijstelling ziet op gevallen «wanneer men zijn zoon, een familielid of een vriend, die diep in de schuld zit, wil helpen, wanneer men iemand, die op het punt staat te faillieeren, op de been wil houden, of iemand die gefraudeerd heeft, op

de been wil houden, of iemand die gefraudeerd heeft, buiten aanraking met de justitie wil laten blijven» (Handelingen Tweede Kamer, zitting 1915–1916, blz. 2447).

Schenken die geschieden met het hierboven geciteerde oogmerk komen echter in de tegenwoordige tijd niet of nog slechts sporadisch voor. Daar komt bij, dat de bepaling kan leiden tot een mijns inziens minder gewenst resultaat, zoals moge blijken uit de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 30 juni 1977, BNB 1978/321, PW 18 604. In het daar aan de orde zijnde geval schonk een vader aan zijn zoon, die een tandartsenpraktijk was begonnen, een geldbedrag om hem in staat te stellen zijn schulden te voldoen, die hij in verband met inrichtings- en vestigingskosten had gemaakt. Het Hof oordeelde, dat vanwege het objectieve karakter van de vrijstelling de toekomstverwachting en in verband daarmee de toekomstige draagkracht van de begiftigde, als zijnde een subjectief element, buiten aanmerking diende te blijven, en achtte de vrijstelling van toepassing. Het is duidelijk, dat de bepaling niet voor deze gevallen is bedoeld. Het zou anders gemakkelijk zijn om de heffing van schenkingsrecht te ontgaan door het te schenken bedrag eerst door de toekomstige begiftigde te doen lenen. Het is echter moeilijk om de weinig echte krepeergevallen – waarop de bepaling het oog heeft – af te bakenen. Daarom stel ik voor de onderhavige bepaling te doen vervallen. Voor de gevallen welke zich nog mochten voordoen, zal toepassing van de hardheidsclausule een oplossing kunnen bieden.

De vijfde wijziging bevat een aanvulling van artikel 33 eerste lid, 12°. Deze bepaling stelt de voldoening aan een natuurlijke verbintenis vrij van schenkingsrecht. Hoewel burgerrechtelijk de voldoening aan een natuurlijke verbintenis niet als een schenking wordt beschouwd maar als de betaling van een schuld, is de vrijstelling van artikel 33, eerste lid, 12°, van de Successiewet 1956 noodzakelijk. In artikel 1, tweede lid, wordt immers de voldoening aan een natuurlijke verbintenis aangemerkt als een schenking. In het ontwerp Successiewet 1964 was eveneens een dergelijke regeling opgenomen. Artikel 2, eerste lid, van dat ontwerp bepaalt, dat de voldoening aan een natuurlijke verbintenis wordt beschouwd als een schenking, terwijl in artikel 25, letter de, van het ontwerp deze voldoening weer wordt vrijgesteld van schenkingsrecht. In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 is erop aangedrongen deze regeling te laten vervallen en de voldoening aan een natuurlijke verbintenis in overeenstemming met het burgerlijk recht als een betaling te beschouwen.

Aangezien het moeilijk is vast te stellen, waar het terrein van de schenkingen verlaten wordt en men het gebied van de natuurlijke verbintenissen betreedt, is de onderwerpelijke regeling gekozen. Hierdoor wordt de bewijslast of sprake is van een natuurlijke verbintenis, op degene gelegd die beweert dat de vermogensoverheveling het gevolg was van het nakomen van een natuurlijke verbintenis. Juist bij de vraag of er al dan niet sprake is van de voldoening aan een natuurlijke verbintenis, blijkt het in de praktijk veelal nodig dat men nauwkeurig kennis draagt van de feiten en omstandigheden. Door die voldoening in eerste instantie als een schenking aan te merken en haar vervolgens vrij te stellen van het recht van schenking wordt het mogelijk om partijen een aangifteplicht op te leggen. Zonder zodanige plicht moet gevreesd worden, dat de handeling buiten het gezichtsveld van de fiscus blijft. Op grond hiervan ben ik van mening dat de huidige regeling inzake de voldoening aan een natuurlijke verbintenis moet worden gehandhaafd.

In het successierecht deden zich tot nu toe geen problemen voor met betrekking tot de natuurlijke verbintenis. Door het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 1980 (BNB 1980/113, PW 18 803) is hierin echter verandering gekomen. In dit arrest wordt het volgende geval behandeld. Erflater X, overleden in 1975, woonde sedert 1936 samen met Y. Op 18 september 1972 verklaarden de partners bij notariële akte dat X naar maatschappelijke opvatting jegens Y verplicht is tot verschaffing van levensonderhoud ook na zijn dood en dat zij die natuurlijke verbintenis omzetten in een volledige, afdwingbare verbintenis. Op dezelfde dag maakte X een testament en benoemde Y tot erfgename voor de helft van zijn nalatenschap, zulks ter afde-

ning van de schuld. De Hoge Raad besliste, dat de natuurlijke verbintenis welke is omgezet in een civiele, als een in rechte vorderbare schuld in mindering komt op de verkrijging van Y uit de nalatenschap van X, zodat voor haar geen aan successierecht onderworpen erfrechtelijke verkrijging resteert. De kans is niet uitgesloten, dat deze ontwikkeling in de rechtspraak het stelsel van vrijstellingen gaat doorkruisen. Sommige vrijstellingen zijn gebaseerd op de verzorgingsgedachte. Het zou hiermee in strijd zijn, als naast deze vrijstellingen nog eens een deel van de nalatenschap vrij van successierecht zou kunnen worden verkregen. Ook is het niet ondenkbaar, dat belanghebbenden stellen, dat een verplichting op grond van de moraal of het fatsoen bestaat tot een hoger bedrag dan een vrijstelling belooft, of dat zodanige verplichting bestaat in gevallen waarin aan de voor een vrijstelling gestelde vereisten niet is voldaan.

Deze situatie komt mij uiterst ongewenst voor. Met name nu per 1 januari jl. een speciale faciliteit in werking is getreden voor samenwoningsvormen buiten huwelijk, gaat het niet aan, dat daarnaast onder de titel van voldoening aan een natuurlijke verbintenis verkrijgingen uit de nalatenschap buiten de heffing van het successierecht blijven. Het is ook mogelijk, dat bij voorbeeld de man reeds bij zijn leven aan zijn verplichting van moraal en fatsoen jegens zijn partner voldoet door haar een bedrag uit te keren. Deze uitkering kan dan, afhankelijk van de omstandigheden, vrijgesteld zijn van schenkingsrecht als voldoening aan een natuurlijke verbintenis (artikel 33, eerste lid, 12°). Dit zou ook op het sterfbed kunnen gebeuren. Zou de man aan de partner, die de verzorgingsuitkering heeft gekregen, bij zijn overlijden iets nalaten, dan geniet de partner nog eens de vrijstelling van successierecht.

Ten einde deze ongewenste gevolgen te voorkomen, wordt voorgesteld om aan artikel 33, eerste lid, 12°, van de Successiewet 1956 een alinea toe te voegen, waarbij wordt bepaald dat, indien een verkrijging haar grond vindt in de omzetting van een natuurlijke verbintenis tot verzorging in een civiele verbintenis, deze als erfrechtelijke verkrijging wordt aangemerkt, voor zover zij betrekking heeft op de periode na het overlijden van de schuldenaar. Op deze wijze worden zowel uitkeringen van de erflater aan zijn partner tijdens het leven, voor zover deze betrekking hebben op verzorging in de periode na het overlijden van de natuurlijke schuldenaar, als verkrijgingen uit de nalatenschap ter voldoening aan een morele verzorgingsplicht in de heffing van het successierecht betrokken uiteraard met inachtneming van de ter zake geldende vrijstellingen en tarieven.

Gezien het vorengaande zal het duidelijk zijn dat bij het onderhavige ontwerp van wet niet is overgenomen de in het ontwerp Successiewet 1964 voorgestelde regeling van artikel 22, vijfde lid, waarbij de mogelijkheid werd geopend om natuurlijke verbintenissen als een schuld op de nalatenschap in mindering te brengen. Deze bepaling gaf overigens tot veel vragen in het voorlopig verslag aanleiding.

Artikel I, onderdeel R (artikel 36 Successiewet 1956)

Deze wijziging houdt verband met mijn in onderdeel Q vervatte voorstel om de vrijstelling van successierecht, welke is opgenomen in artikel 32, eerste lid, 8°, te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel R (artikel 36 Successiewet 1956k)

Het huidige artikel 36 – dat de aangifteplicht regelt – kan vervallen. De vaststelling van de aangifteplicht en de wijze waarop aangifte moet worden gedaan, regelen de artikelen 6 tot en met 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Het voorgestelde nieuwe artikel 36 bevat de aanwijzing van de verkrijger als de belastingplichtige. In het ontwerp Successiewet 1964 is die aanwijzing opgenomen in het vierde lid van artikel 1. Door deze aanwijzing wordt de aansluiting bewerkstelligd met de bepalingen van de Algemene wet.

Aan deze verkrijgers kan als zijnde belastingplichtigen ingevolge artikel 6 door voor hem de verplichting tot het doen van aangifte ontstaat. Voorts kan krachtens artikel 6, derde lid, van de Algemene wet de verplichting worden opgelegd een verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet in te dienen. Hetgeen moet worden aangegeven of verklaard, wordt aangeduid in het aangiftebiljet, waarvan het formulier door de Minister van Financiën wordt vastgesteld. Daardoor kunnen de artikelen 39, 40 en 41 van de Successiewet 1956, die enig bijzondere verklaringen voorschrijven, vervallen.

Vergelijk hierbij ook de memorie van toelichting op wetsontwerp 7882, hoofdstuk IV.

Artikel I, onderdeel S (artikel 37 Successiewet 1956)

Artikel 37 van de Successiewet 1956 bepaalt op wie de verplichting rust om aangifte te doen. Daar voortaan de Algemene wet dit ook voor de successiebelasting regelt (artikel 6 juncto artikel 8) kan artikel 37 vervallen, met uitzondering van de in het tweede lid aan de schenker opgelegde aangifteplicht. De regeling daarvan wordt voorgesteld in artikel I, onderdeel V, van dit ontwerp.

De in artikel 37 aan de inspecteur verleende bevoegdheid om van de legatarissen en andere verkrijgers een afzonderlijke aangifte te vorderen van hetgeen door hen wordt verkregen, zal ook onder het nieuwe regime bestaan. Aan deze verkrijgers kan als zijnde belastingplichtigen ingevolge artikel 6 van de Algemene wet een aangiftebiljet worden toegezonden.

In de systematiek van de Algemene wet inzake rijksbelastingen past het om in de heffingswet een aanwijzing te geven omtrent de wijze waarop de belasting wordt geheven, waardoor de desbetreffende bepalingen van de Algemene wet van toepassing worden. In het voetspoor van het ontwerp van 1964 bepaalt het voorgestelde nieuwe artikel 37 dat de in de Successiewet 1956 geregelde belastingen bij wege van aanslag worden geheven.

Artikel I, onderdeel T (artikel 38 Successiewet 1956)

Het huidige artikel 38 van de Successiewet 1956 bevat de bevoegdheid voor de inspecteur om, nadat de executeur-testamenteir aangifte heeft gedaan voor het recht van successie, een aangifte te vorderen van een of meer erfgenamen. Onder regime van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan de inspecteur datzelfde bereiken door aan de erfgenamen een aangiftebiljet uit te reiken. Een bepaling als is vevat in artikel 38, is dus niet langer nodig. Ook het ontwerp Successiewet 1964 kende een dergelijke bepaling niet.

Het voorgestelde nieuwe artikel 38 komt overeen met artikel 41 van het ontwerp Successiewet 1964. Een dergelijke bepaling is nodig om de bestaande praktijk, waarbij in het algemeen de legatarissen geen afzonderlijke aangifte doen, te continueren. Daarvoor is nodig dat de inspecteur door de erfgenamen op de hoogte wordt gesteld van de gegevens welke van belang kunnen zijn voor de heffing van het recht van successie ten laste van andere verkrijgers dan erfgenamen.

Artikel I, onderdeel U (artikel 39 successiewet 1956)

Zoals bij onderdeel R is opgemerkt, kan het huidige artikel 39 van de Successiewet 1956 vervallen. Het voorgestelde nieuwe artikel 39 heeft tot doel de bestaande mogelijkheid voor de erfgenamen om gezamenlijk aangifte te doen – en daardoor de eenheid van aangifte – in stand te houden.

Artikel I, onderdeel V (artikel 40 Successiewet 1956)

Zoals bij onderdeel R is opgemerkt, kan het huidige artikel 40 van de Successiewet 1956 vervallen.

Het voorgestelde nieuwe artikel 40 komt wat het eerste lid betreft, overeen met artikel 42, eerste lid, van het ontwerp Successiewet 1964. De Algemene wet inzake rijksbelastingen kent niet de mogelijkheid voor de inspecteur om een aangiftebiljet uit te reiken aan de schenker, daar deze geen belastingplichtige is. Verwezen wordt naar blz. 19 van de memorie van toelichting op het ontwerp van 1964.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 40 handhaaft de in artikel 37, tweede lid, van de Successiewet 1956 geboden mogelijkheid van gezamenlijke aangifte voor schenker en begiftigde.

Artikel I, onderdeel W (artikel 41 Successiewet 1956)

Verwezen wordt naar de toelichting op artikel I, onderdeel R.

Artikel I, onderdeel X (artikel 43 Successiewet 1956)

Daar de wettelijke regeling met betrekking tot het domicilie niet alleen dient te gelden voor de stukken, voortvloeiende uit bepalingen van de Successiewet 1956, maar in het algemeen voor alle stukken betreffende de heffing en invordering van de onderwerpelijke belastingen, wordt voorgesteld om in het eerste lid ter vervanging van de tweede en derde volzin een zin op te nemen die deze ruimere strekking weergeeft. Daarbij is gekozen voor de redactie van het vijfde lid van artikel 38 van het ontwerp Successiewet 1964.

Aangezien ook voor bezwaar- verzoek-, beroep- en verzoekschriften de in de aangifte gedane domiciliekeuze dan wel de fictieve gekozen woonplaats geldt, dienen artikel 57 van de Algemene wet en artikel 2, zesde lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken buiten toepassing te worden verklaard.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 44 Successiewet 1956)

Zoals in § 2 van deze memorie van toelichting is gesteld, dient naar mijn mening de bevoegdheid van de inspecteur om een onjuiste of onvolledige aangifte te weigeren, te vervallen, nu de Algemene wet inzake rijksbelastingen een dergelijke bevoegdheid niet kent.

Artikel I, onderdelen Z en AA (artikelen 45 en 46 Successiewet 1956)

Zoals in § 2 van deze toelichting is vermeld, dienen de termijnen van aangifte niet als gevolg van de aanpassing aan de Algemene wet te worden verkort. De onderdelen Z en AA van artikel I van het wetsontwerp, die in strekking overeenstemmen met de artikelen 39 en 40 van het ontwerp Successiewet 1964, bewerkstelligen dat.

Artikel I, onderdeel AB (artikelen 47 en 48 Successiewet 1956)

Op grond van artikel 47, eerste lid, van de Successiewet 1956 geldt geen aangifteplicht, wanneer sprake is van een geheel vrijgestelde schenking, tenzij het de vrijstelling van artikel 33, eerste lid, 8° of 12° betreft. Het tweede lid bepaalt dat, wanneer door samentelling van schenkingen (op grond van artikel 27) het bedrag van de vrijstelling van artikel 33, eerste lid, 7°, wordt overschreden, de termijn van aangifte ingaat op de dag dat de vrijstelling vervalst.

In het systeem van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ontstaat de verplichting tot het doen van aangifte pas, zodra een aangiftebiljet wordt uitgereikt. Zolang sprake is van een geheel vrijgestelde schenking, zal de inspecteur in het algemeen geen aangiftebiljet uitreiken.

Artikel 47 past niet in dat systeem en dient daarom te vervallen.

Onder de werking van de Algemene wet ontleent de inspecteur de bevoegdheid tot het verlengen van de termijn van aangifte aan artikel 9, tweede lid, van die wet. De machtigingsbepaling, vervat in het eerste lid van artikel 48 van de Successiewet 1956, kan derhalve vervallen.

De regeling met betrekking tot de verlenging van de duur van het voorrecht, bedoeld in artikel 63, met de tijd van het uitstel (artikel 48, tweede lid) is bij onderdeel AL van het wetsontwerp ondergebracht in het desbetreffende artikel.

De verlenging van de verjaringstermijnen met de duur van het uitstel behoeft niet langer geregeld te worden in de Successiewet 1956, daar de Algemene wet in de van belang zijnde bepalingen (artikelen 11, derde lid, en artikel 16, derde lid) in een dergelijke regeling voorziet.

Artikel I, onderdeel AC (hoofdstuk V Successiewet 1956)

Het in hoofdstuk V (aanslag) van de Successiewet 1956 geregelde onderwerp vindt zijn regeling in de hoofdstukken II en III van de Algemene wet.

Artikel 49, tweede lid, van de Successiewet 1956 heeft betrekking op de inhoud van het aanslagbiljet en behoort tot het gebied van de invordering. Deze bepaling is daarom bij onderdeel AK van het wetsontwerp verwerkt in artikel 62.

Artikel I, onderdeel AD (artikel 52 Successiewet 1956)

Het huidige artikel 52 van de Successiewet 1956 regelt de navordering. Aangezien deze materie voortaan in de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt geregeld kan het artikel vervallen.

Door de omschakeling op het regime van de Algemene wet krijgt het veriste van het nieuwe feit voor navordering, zoals dat thans is neergelegd in de resolutie van 4 november 1959, nr. D9/4470 (BNB 1961/242), ook voor de Successiewet 1956 een wettelijke basis.

In het voorlopig verslag op wetsontwerp 7882 is op blz. 10 bij artikel 41 opgemerkt, dat het wenselijk is een bepaling op te nemen die de mogelijkheid opent dat navordering plaatsvindt, wanneer ten gevolge van verlaging van een verkrijging een andere verkrijging (uit dezelfde nalatenschap) moet worden verhoogd. Ik ben het met deze opmerking eens. De nieuwe tekst van artikel 52, eerste lid, beoogt daaraan tegemoet te komen.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 52 komt overeen met artikel 42, tweede lid, van het ontwerp Successiewet 1964. Verwezen zij naar blz. 19 van de memorie van toelichting bij dat ontwerp.

Artikel I, onderdeel AE (artikel 53 Successiewet 1956)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 53 van de Successiewet 1956 beogen aansluiting te verkrijgen aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Voorts heb ik overgenomen het in 1964 gedane voorstel om voor de indiening van het verzoek om vermindering een termijn van acht maanden aan te houden. Echter zie ik geen reden om de in het vierde lid geopende verrekeningsmogelijkheid te laten vervallen, zoals toen is voorgesteld. Die mogelijkheid past naar mijn oordeel zeer wel bij de nalatenschap als eenheid.

De onderdelen van artikel 53, die de inspecteur de bevoegdheid geven de aanslag ambtshalve te verminderen (tweede lid, slot en vijfde lid), zijn reeds in feite buiten werking in verband met de toepasselijkheid van artikel 65 van de Algemene wet.

Artikel I, onderdelen AF en AG (artikelen 54 tot en met 58 Successiewet 1956)

De huidige bepalingen van de Successiewet 1956 betreffende bezwaar en beroep (artikelen 54 t/m 58) kunnen vervallen daar deze materie voortaan zal worden geregeerd door hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

In het voorlopig verslag op het ontwerp Successiewet 1964 (bij artikel 41 op bladzijde 10) werd de wenselijkheid geuit om een bepaling op te nemen die de rechtsmiddelen ook openstelt voor hem die geen bezwaar heeft tegen

de aan hemzelf opgelegde aanslag, maar tegen een andere aanslag (ter zake van een verkrijging uit dezelfde nalatenschap) bij welks beloop hij belang heeft.

Ik kan mij met die wens verenigen. Het voorgestelde nieuwe artikel 54 strekt ertoe daaraan tegemoet te komen.

Artikel I, onderdeel AH (artikel 59 Successiewet 1956)

De bij dit onderdeel voorgestelde wijziging is van redactionele aard en beoogt de terminologie in overeenstemming te brengen zowel met de Algemene wet inzake rijksbelastingen als met jongere heffingswetten, zoals de Wet op de omzetbelasting 1968 (artikel 41) en de Wet op belastingen van rechtsverkeer (artikel 55).

Artikel I, onderdeel AI (artikel 60 Successiewet 1956)

Nu bij onderdeel R wordt voorgesteld om in artikel 36 van de Successiewet 1956 te bepalen, dat de belasting geheven wordt van de verkrijgers, is de bepaling van artikel 60, derde lid, niet langer van belang, zodat wordt voorgesteld deze bepaling te schrappen.

Artikel I, onderdeel AJ (artikel 61 Successiewet 1956)

Bij dit onderdeel wordt onder 1 voorgesteld de in artikel 61, tweede lid, 1^o, opgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid van de aangevers die met betrekking tot de gegevens, bij de artikelen 39, 40 en 41 bedoeld, een onjuiste of onvolledige verklaring hebben afgelegd, te laten vervallen. Deze wijziging houdt verband met het feit dat in het kader van de aanpassing aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen de artikelen 39, 40 en 41 zelf ook komen te vervallen.

De overige in dit onderdeel voorgestelde wijzigingen houden verband met de aanpassing van de Successiewet 1956 aan de terminologie van de Algemene wet en met het in onderdeel AU vervatte voorstel om de in artikel 77 van de Successiewet 1956 vermelde administratieve boeten te vervangen door een strafrechtelijke boete.

In het ontwerp Successiewet 1964 is de hoofdelijke aansprakelijkheid van de verzekeraars niet overgenomen. Ik acht geen voldoende reden aanwezig om dat voorstel – waardoor de positie van de fiscus wordt verzwakt – te volgen. Van deze aansprakelijkheid zal stellig een preventieve werking uitgaan. De regeling is te vergelijken met die van artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet.

Artikel I, onderdeel AK (artikel 62 Successiewet 1956)

In het ontwerp Successiewet 1964 is in artikel 50 voorgesteld om voor wat betreft de invordering van belastingaanslagen, de Wet op de invordering van 's Rijks directe belastingen van toepassing te verklaren. Dit voorstel is bij het onderhavige onderdeel overgenomen.

In dit kader zijn in het ontwerp van 1964 de artikelen 65 en 70 van de huidige successiewet niet overgenomen. De strekking daarvan was dat de in deze artikelen geregelde materie – namelijk uitstel van betaling en vordering van interest – in het algemeen geregeld is in artikel 17, tweede lid, van de Wet op de invordering.

In het onderhavige ontwerp van wet zijn de genoemde artikelen 65 en 70 gehandhaafd. Deze afwijking van het ontwerp Successiewet 1964 vindt enerzijds haar grond in het feit dat in artikel 65, eerste lid, letter a, van de Successiewet 1956 bij de wet van 17 december 1980 (Stb. 686) een regeling is opgenomen, welke alleen van belang is voor de Successiewet 1956 en daarom niet in de Wet op de invordering voorkomt. Anderzijds zou als gevolg van de vervanging van artikel 70 van de Successiewet 1956 door artikel 17, tweede lid, van de Wet op de invordering ook interest verschuldigd kunnen worden over een periode vóór het verstrijken van de aangiftetermijn, hetgeen ik niet billijk acht.

In artikel 12 van de Wet op de invordering worden de voorrechten van de fiscus geregeld. Artikel 63 van de Successiewet 1956 bevat eveneens een regeling voor de voorrechten van de fiscus, welke geheel is toegespitst op de heffing krachtens deze wet. Evenals in het ontwerp Successiewet 1964 (artikel 52) wordt thans voorgesteld om de regeling van de huidige wet te handhaven en artikel 12 van de Wet op de invordering buiten toepassing te laten. Bij de uitgezonderde bepalingen is niet opgenomen artikel 11 van de Wet op de invordering. Dit houdt verband met mijn in onderdeel AO vervatte voorstel om de regeling van de verjaring van de invordering in artikel 66, eerste lid, 6°, van de Successiewet 1956 te vervangen door de regeling ter zake in de Invorderingswet.

Door de toepasselijkverklaring van de wet van 1845 wordt de Kostenwet automatisch van toepassing, zodat deze niet afzonderlijk behoeft te worden genoemd.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 62 strekt ter vervanging van artikel 49, tweede lid, tweede volzin. Het ligt voor de hand dat het hier bedoelde enige aanslagbiljet – dat per verkrijger de gegevens zal moeten bevatten van artikel 2, eerste lid, van de Wet op de invordering – wordt verzonden naar de (fictieve) gekozen woonplaats.

Artikel I, onderdeel AL (artikel 63 Successiewet 1956)

De wijziging welke onder 2 van dit onderdeel wordt voorgesteld, houdt verband met de in de onderdelen AB en AN vervatte voorstellen om artikel 48 en artikel 65, tweede lid, van de Successiewet 1956 in het kader van de aanpassing aan de Algemene wet te schrappen.

Artikel I, onderdeel AN (artikel 65 Successiewet 1956)

De wijziging welke onder 2 van dit onderdeel wordt voorgesteld, hangt samen met het in onderdeel AO vervatte voorstel om de bepaling in artikel 66, eerste lid, 6°, van de huidige wet, betreffende de verjaring van de invordering van de verschuldigde belasting, te schrappen, zodat deze materie geregeld zal worden door artikel 11, derde lid, van de Wet op de invordering. Laastgenoemd artikel bepaalt echter, dat de termijn van de verjaring wordt verlengd met de periode van het, op grond van artikel 17, tweede lid, van de Wet op de invordering, verleende uitstel van betaling. Nu bij onderdeel AK van dit ontwerp (ad artikel 62 Successiewet 1956) is voorgesteld artikel 65 van de huidige successiewet te handhaven, dient het tweede lid te worden aangepast.

Artikel I, onderdeel AO (artikel 66 Successiewet 1956)

In artikel 66 van de Successiewet 1956 wordt enerzijds de verjaring geregeld voor het opleggen van een aanslag en van een navorderingsaanslag en anderzijds de verjaring van de invordering van de verschuldigde belasting. In het ontwerp Successiewet 1964 is voorgesteld het vervallen van de bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag en van een navorderingsaanslag te baseren op de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dat wil o.a. zeggen, dat voor die gevallen ingevolge de artikelen 11, derde lid, en 16, derde lid, van de laatstgenoemde wet een termijn geldt van drie onderscheidenlijk vijf jaar. Wel moest voor een aantal gevallen de ingang van de termijnen nader worden geregeld. Zie de toelichting bij artikel 44 van dat ontwerp.

Ik heb deze conceptie bij het voorgestelde nieuwe artikel 66, eerste lid, van de Successiewet 1956 in wat gewijzigde vorm gevolgd.

Voor wat betreft de verjaringstermijn voor de invordering (artikel 66, eerste lid, 6°) is bij onderdeel AK, in navolging van het ontwerp Successiewet 1964, voorgesteld de regeling van artikel 11 van de wet van 22 mei 1845 (Stb. 22) op de invordering van 's Rijks directe belastingen van toepassing te verklaren.

Het doen vervallen van de overige onderdelen van artikel 66, eerste lid, houdt verband met het feit dat de daaronder liggende regelingen mede als gevolg van de aanpassing aan de Algemene wet zijn gewijzigd of vervallen.

Artikel I, onderdeel AP (artikel 67 van de Successiewet 1956)

Deze wijzigingen vinden reeds in het voorgaande hun toelichting, behalve die onder 4 en 7.

De wijziging onder 4 kwam reeds voor in artikel 47, letter e, van het ontwerp Successiewet 1964. Ik zie geen aanleiding om daarvan thans terug te komen.

Bij 7 van dit onderdeel wordt een regeling voorgesteld waarbij aan de Minister van Financiën de bevoegdheid wordt toegekend ter zake van makingen en schenkingen aan bepaalde buitenlandse verkrijgers kwijtschelding van het recht te verlenen tot het recht dat verschuldigd zou zijn wanneer het makingen en schenkingen aan vergelijkbare Nederlandse verkrijgers zou betreffen. Van deze bevoegdheid mag echter alleen gebruik worden gemaakt in gevallen waarin de Staat waarin de buitenlandse verkrijgers gevestigd zijn, verklaart dat een tegemoetkoming, die volgens de wetgeving van die Staat aan bepaalde binnenlandse verkrijgers wordt verleend, ook aan overeenkomstige Nederlandse verkrijgers zal worden verleend. Daarmee wordt voorkomen dat in dergelijke gevallen de omslachtige weg van een volkenrechtelijke overeenkomst zou moeten worden gevolgd.

In dit verband wordt verwezen naar een adres dat door de Commissie van de Verzoekschriften is behandeld (Tweede Kamer, zitting 1978–1979, 15 324, nr. 54).

Artikel I, onderdeel AQ (artikelen 68 en 69 Successiewet 1956)

De artikelen 68 en 69 van de Successiewet 1956 regelen onderwerpen die worden beheerst door de artikelen 41, 63 en 66 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Eerstgenoemde artikelen, die reeds feitelijk buiten toepassing zijn, dienen mitsdien te vervallen.

Artikel I, onderdeel AS (artikel 72 Successiewet 1956)

Daar artikel 43 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dezelfde materie regelt als artikel 72, vierde lid, van de Successiewet 1956 – welke bepaling reeds feitelijk buiten toepassing is – wordt voorgesteld laatstgenoemde bepaling te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel AU (artikel 77 Successiewet 1956)

De bij dit onderdeel voorgestelde strafrechtelijke sanctie strekt ter vervanging van de administratieve boeten welke voorkomen in het huidige artikel 77 van de Successiewet 1956. Ook in het ontwerp Successiewet 1964 is een dergelijke wijziging voorgesteld. Zie de memorie van toelichting bij dat ontwerp ad artikel 59.

Artikel I, onderdeel AV (artikelen 79 en 80 Successiewet 1956)

Daar de artikelen 79 en 80 van de Successiewet 1956 gebieden bestrijken die vallen onder de artikelen 3, 62 en 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, moeten eerstgenoemde artikelen vervallen. Artikel 79 van de Successiewet 1956 is reeds feitelijk buiten toepassing.

Artikel II (artikelen 7, 8 en 9 Natuurschoonwet 1928)

De voorgestelde wijzigingen houden verband met de aanpassing aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen en aan andere heffingswetten.

Artikel III (artikel 38 Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Het verdient uit een oogpunt van systematiek de voorkeur de voor het successierecht geldende regelingen ter voorkoming van dubbele belasting op

te nemen in de algemene regeling ter voorkoming van dubbele belasting ter uitvoering van artikel 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Verwezen zij voorts naar hetgeen reeds bij de toelichting op Artikel I, onderdeel B (artikel 3 Successiewet 1956) is opgemerkt.

In navolging van het ontwerp Successiewet 1964 wordt bij dit artikel dan ook voorgesteld artikel 38 van de Algemene wet zodanig te wijzigen dat dit ook voor het successierecht toepassing kan vinden. Een uitbreiding van de in het artikel vervatte opsommingen zou echter de redactie verder verzwaken. Daarom is er de voorkeur aan gegeven de tekst van het artikel een algemene vorm te geven, waarbij ter vereenvoudiging de voor elke belasting afzonderlijk omschreven voorwaarde dat er enige binding moet zijn tussen het voorwerp van de belasting en het buitenland, is vervallen.

Ik ben mij ervan bewust, dat bij de totstandkoming van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het opnemen in het artikel van enige binding tussen het voorwerp van de belasting en het buitenland is verdedigd. Blijkens de parlementaire geschiedenis werd hiervoor als reden aangevoerd, dat de bepaling zonder een dergelijke beperking te ver zou gaan en daardoor de positie van Nederland bij het voeren van onderhandelingen over overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting zou kunnen verzwakken.

Ik deel deze opvatting niet, aangezien de positie bij onderhandelingen niet bepaald wordt door het delegatievoorschrift maar door de wijze waarop daaraan uitvoering wordt gegeven. Wat deze uitvoering betreft, ligt het niet in mijn voornemen daarbij geen acht meer te slaan op een band die kan worden gelegd tussen het voorwerp van de belasting en het buitenland. Een materiële wijziging in dit opzicht is met de voorgestelde formulering dan ook niet beoogd.

Artikel IV

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van het onderhavige ontwerp. Aangezien niet is te voorzien, wanneer het ontwerp het Staatsblad zal bereiken en de inwerkingtreding niet gebonden is aan een bepaald tijdstip, wordt voorgesteld dat tijdstip bij Koninklijk besluit vast te stellen.

De wijzigingen zullen toepassing vinden, indien het belastbare feit op of na de dag van de inwerkingtreding plaatsvindt.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort