

Zitting 1981

17 041

Technische herziening van de Successiewet 1956

B

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 17 augustus 1981

Bij Kabinetsmissive van 15 mei 1981, no. 105, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een wetsontwerp met memorie van toelichting, houdende technische herziening van de Successiewet 1956.

1. De Raad van State kan zijn instemming betuigen met de voorgenomen intrekking van het uit 1964 daterende ontwerp van een nieuwe successiewet en met de indiening van het voorliggende wetsontwerp dat zich beperkt tot een technische herziening van de Successiewet 1956, in die zin dat een aanpassing daarvan plaatsvindt aan de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Naar het college constateert, bevat het wetsontwerp echter ook enige andere wijzigingen, waaronder een enkele die bijzondere aandacht verdient.

2. De Raad heeft wat dit laatste betreft met name het oog op de onder artikel I, onderdeel M, van het ontwerp opgenomen nieuwe regeling van de waardebepaling.

Naar in de toelichting wordt gesteld, gaat de huidige wet voor de waardebepaling van het verkregene uit van de waardebegrippen verkoopwaarde en geldswaarde. In het onderhavige wetsontwerp wordt voorgesteld deze begrippen te vervangen door het criteri-

um waarde in het economische verkeer. Daarmee wordt aangesloten bij het waardebegrip zoals dat onder meer geldt voor de Wet op de vermogensbelasting 1964 en de Wet op de belastingen van rechtsverkeer. De bewindsman stelt dat bij de invoering van een nieuw begrip als waarde in het economische verkeer geen vrees bestaat voor onduidelijkheid en onzekerheid, omdat dit begrip reeds lang in andere heffingswetten wordt gehanteerd, zonder dat dit tot problemen leidt (memorie van toelichting, bladzijde 31, onderaan). Afgezien van de vraag of dit laatste wel juist is – waarop hierna nog zal worden teruggekomen – kan erop worden gewezen dat het bij de waardebepaling voor het successierecht en schenkingsrecht gaat om het belasten van een vermogen op het tijdstip waarop het van de erflater of schenker op de verkrijger overgaat. Zoals in paragraaf 20, punt 1, van de Leidraad Successiewet 1956 wordt vermeld, dient het vermogen dus voor de waardebepaling in belangrijke mate te worden geabstraheerd zowel van de persoon van de erflater (schenker) als van die van de verkrijger; daarom treden hier objectieve maatstaven bij de schatting in sterke mate naar voren.

Het zonder meer overnemen van het waardebegrip uit de vermogensbelasting zou, naar het de Raad voorkomt, ertoe kunnen leiden, dat de geobjecti-

veerde benadering van het successierecht wordt verlaten (vergelijk het voorlopig verslag bij wetsontwerp no. 7882, ad artikel 27). Voorts kan worden opgemerkt dat, zoals bij voorbeeld de praktijk van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen heeft uitgewezen, het overnemen van waardebegrippen uit andere heffingswetten, zonder dat daarbij een uitvoerige toelichting wordt verschaft tot onduidelijkheid en onzekerheid aanleiding kan geven. Het college meent dan ook, dat de toelichting bij het onderhavige artikel ware te verduidelijken door het begrip waarde in het economische verkeer voor de toepassing van de successiewet nader uit te werken en daar waar de toepassing van dit begrip tot andere benaderingswijzen leidt, dan bij andere heffingswetten met hetzelfde waardebegrip, aan te geven om welke verschillen het te dezen gaat.

3. De Raad is van oordeel dat het betrekken van de geactiveerde – zake-lijke goodwill in de heffingen op grond van de Successiewet in de memorie van toelichting nader behoort te worden gemotiveerd. Het kan hier immers gaan om een belangrijke belastingverzwaring in de sfeer van de onderneming. Voor de liquiditeitsproblemen waarvoor ondernemingen kunnen komen te staan wanneer het ondernemingsvermogen vererft, is door de Raad voor het midden- en kleinbedrijf

in zijn in de memorie van toelichting (ad artikel I, onderdeel M) ter sprake gebrachte rapport aandacht gevraagd. Het college vraagt zich af of, mede gelet op het verschil in tarief tussen de vermogensbelasting en het successierecht, het regime zoals dat onlangs voor de vermogensbelasting is ingevoerd, wel zonder meer voor het successierecht dient te worden gevolgd. In dit verband moet mede in aanmerking worden genomen dat het activeren van goodwill kan afhangen van min of meer toevallige omstandigheden. Hierbij kan bij voorbeeld worden gewezen op de overwegingen, welke een rol kunnen spelen bij de behandeling van de – zakelijke – goodwill in geval van omzetting van een eenmanszaak in een vennootschap onder firma.

De Raad merkt overigens op dat ook de voorgestelde wijze van waardebepaling van de zakelijke goodwill, te weten bepaling van de waarde op het bedrag waarvoor hij op de fiscale balans voor de inkomstenbelasting van de erflater of schenker is opgenomen, vrij willekeurig is. Van een reële aanwezig, waardevolle zakelijke goodwill kan zeer wel sprake zijn, ook al is deze bij de winstberekening geheel afgeschreven en dus niet meer als actief aanwezig. Om dezelfde reden waarom volgens de memorie van toelichting voor de heffing van het successierecht, anders dan voor de vermogensbelasting, niet een forfaitaire wijze van waardebepaling van de eigen woning in aanmerking komt, lijkt wat de waardebepaling van de goodwill betreft een nauwkeuriger behandeling geboden. Daarbij komt dat indien het om een in BV-vorm gedreven onderneming gaat de aanwezige goodwill adequaat in de waardering van de aandelen tot uitdrukking komt.

Wat het vijfde lid van het nieuwe artikel 21 betreft, is nog de vraag gerezen of het aldaar bepaalde ook toepassing dient te vinden, indien een onderneming bij de boedelscheiding uiteen valt of krachtens testamentaire bepaling geplitst vererft.

4. Ad artikel I, onderdeel G.

In het voorlopig verslag bij wetsontwerp no. 7882 (bladzijde 5) werd bij artikel 11 (overeenkomend met het huidige artikel 10 van de Successiewet 1956) door zeer vele leden erop aangedrongen de bij de aanschrijving van 30 november 1964, nr. D4/8981, goedgekeurde regeling in de wet zelf op te nemen, zulks in navolging van de aanbeveling in het rapport van de Commissie Successiewet van de Broederschap der Notarissen in Nederland en

de Broederschap der Candidaat-Notarissen, WPNR nr. 4847. In bedoelde aanschrijving is bepaald dat de waarde van onroerend goed dat behoort tot een fictieve verkrijging in de zin van het huidige artikel 10 van de Successiewet 1956 niet hoger wordt gesteld dan de waarde op het tijdstip waarop de rechtshandeling, die tot toepassing van dat artikel heeft geleid, plaatsvond. In de toelichting op bladzijde 24 (derde alinea, laatste volzin) wordt vermeld dat in de praktijk niet is gebleken, dat er behoefte bestaat aan het omzetten van deze goedkeuringsregeling in een wettelijke regeling. Als bijkomend argument wordt hiervoor aangevoerd dat hierdoor de wet verder zou worden gecompliceerd. Ten aanzien van het eerstgenoemde argument merkt de Raad op dat naar zijn oordeel het vanuit een oogpunt van rechtszekerheid aanbeveling verdient de goedkeuringsregeling in de wet zelf te verankeren, ondanks de gereleveerde omstandigheid dat in de praktijk zou zijn gebleken dat daaraan geen behoefte bestaat. Overigens zou wat de behoefte van de praktijk betreft bovenbedoeld voorlopig verslag alsmede uit het genoemde rapport het tegendeel kunnen worden afgeleid.

5. Ad artikel I, onderdeel J.

Het gebruik van de woorden «ten aanzien van de erflater» lijkt minder fraai. De bepaling vindt immers geen toepassing ten aanzien van de erflater, doch ten aanzien van de verkrijger, eventueel diens verkrijging. De Raad geeft dan ook in overweging de redactie van dit artikel te wijzigen.

6. Ad artikel I, onderdeel P.

De opmerking in de memorie van toelichting dat de achtergronden van de vrijstelling van artikel 33, eerste lid, ten 8e, in het huidige tijdsgewricht weinig of geen betekenis meer hebben is de Raad niet duidelijk. Naar het wil voorkomen, zou er plaats zijn om deze bepaling in een enigszins gewijzigde vorm te handhaven, bij voorbeeld met de toevoeging na de woorden «die niet in staat is zijn schulden te betalen»: en vermoedelijk ook in de toekomst daartoe niet in staat zal zijn.

7. Ad artikel I, onderdeel R.

De vraag rijst of ook artikel 40 wel zonder enig bezwaar kan vervallen. Het gaat bij de op te geven schenkingen om belasting, die verschuldigd is door anderen dan de erfgenamen, te weten om door de begiftigden verschuldigde belasting. De Raad acht het niet boven elke twijfel verheven dat de

in artikel 7, derde lid, van de AWR neergelegde bevoegdheid van Uw minister tot vaststelling van het formulier van de aangiftebiljetten inhoudt dat in het aangiftebiljet ook vragen mogen worden gesteld, welke dienen tot het verkrijgen van gegevens van belang voor de heffing van belasting van anderen dan de belastingplichtige – en andere verkrijgers uit de nalatenschap – aan wie het biljet is uitgereikt. Deze twijfel betreft uiteraard niet de situatie waarin hetgeen geschonken is, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

8. Ad artikel I, onderdeel V.

Omdat het te dezen om een bepaling betreffende navordering gaat ware het derde lid van het nieuwe artikel 40 over te brengen naar Hoofdstuk VI.

9. Ad artikel I, onderdeel X.

Naar het de Raad voorkomt ware in de nieuwe tweede volzin van het eerste lid van artikel 43 aan het slot toe te voegen: van de verkrijger die de aangifte heeft gedaan.

10. Ad artikel I, onderdeel Z.

De vraag rijst waarom niet conform het bestaande eerste lid naast «overlijden» wordt vermeld «de verklaring van vermoedelijk overlijden».

Nu de termijn voor het doen van aangifte volgens het nieuwe eerste lid niet ingaat met de dag van het overlijden, lijkt ook het tweede lid en mogelijk ook het derde lid te moeten worden gewijzigd.

11. Ad artikel I, onderdeel AC.

Artikel 49, tweede lid (oud) spreekt van uitreiking van een aanslagbiljet. Artikel 2 van de Invorderingswet spreekt van toezending van een aanslagbiljet aan iedere belastingschuldige. Het bepaalde in het nieuwe artikel 62, tweede lid, voorkomt niet dat volgens het voorschrift van artikel 2 van de Invorderingswet moet worden gehandeld. De vraag rijst of het inderdaad de bedoeling is dat, indien de belasting verschuldigd door meer dan één verkrijger op één aanslagbiljet wordt opgenomen, anders dan voorheen aan iedere verkrijger een exemplaar van het aanslagbiljet wordt gezonden.

Het lijkt overigens aanbeveling te verdienen om, hetzij in artikel 62, hetzij in de memorie van toelichting te vermelden dat in geval van een gezamenlijk aanslagbiljet ook het bedrag van ieders verkrijging afzonderlijk wordt vermeld.

12. Ad artikel I, onderdeel AD.

Het komt de Raad van belang voor in de memorie van toelichting te vermelden dat met de omschakeling op het regime van de AWR de eis van het nieuwe feit, welke thans in de resolutie van 4 november 1959 nr. D9/4470, BNB 1961/242, is gesteld, wordt geëgaliseerd. Overigens rijst de vraag waarom, nu in artikel 16, tweede lid, van de AWR een uitgebreide opsomming is opgenomen van bijzondere gevallen, waarin navordering kan plaatsvinden, daaraan niet ook het in het nieuwe artikel 52 vermelde geval wordt toegevoegd.

13. Ad artikel I, onderdeel AE.

In de toelichting bij het onderhavige artikel staat vermeld, dat het bij het wetsontwerp no. 7882 gedane voorstel om de thans in het vierde lid van artikel 53 van de Successiewet 1956 opgenomen bevoegdheid om de teruggave, waartoe een vermindering aanleiding geeft, te verrekenen met het ter zake van dezelfde nalatenschap of schenking verschuldigde, te laten vervallen, niet wordt overgenomen. Naar het oordeel van de bewindsman past deze mogelijkheid zeer wel bij de nalatenschap als eenheid.

In de memorie van toelichting bij wetsontwerp no. 7882 (ad artikel 46) is indertijd gesteld dat evenbedoelde bevoegdheid belangrijk afwijkt van de in de andere wetten gebruikelijke bevoegdheden en dat voor een dergelijke afwijking naar het oordeel van de toenmalige bewindsman geen voldoende grond was. In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsontwerp ware, naar het de Raad voorkomt, aan te geven waarom aan dit argument thans geen betekenis meer wordt toegekend.

14. Ad artikel I, onderdelen AF en AG.

In aansluiting aan het in de memorie van toelichting ter zake opgemerkte, merkt de Raad op, dat in het geval er meer dan één verkrijger is, doch slechts één aanslagbiljet wordt uitgereikt, de mogelijkheid om tijdig in bezwaar te komen voor de verkrijgers, aan wie het biljet niet werd toegezonden, soms in het gedrang kan komen (daarbij ware bij voorbeeld te denken aan legatarissen). Het college vraagt zich af of het geen aanbeveling verdient ook op dit punt een nadere wettelijke voorziening te treffen.

15. Ad artikel I, onderdeel AJ.

Zoals in de toelichting is weergegeven, was in wetsontwerp no. 7882 de hoofdelijke aansprakelijkheid van de verzekeraars niet overgenomen. Zulks

was geschied omdat een hoofdelijke aansprakelijkheid van personen die een opgave moeten doen voor de belasting welke door anderen verschuldigd is, een te vergaande maatregel is, zeker indien men bedenkt dat geen van de andere wetten waarvoor de AWR zal gelden een soortgelijke bepaling kent. Toentertijd werd het juist geacht de nakoming van de verplichting tot het verstrekken van bepaalde gegevens in de strafrechtelijke sfeer te zoeken (kamerstukken 7882, nr. 3, bladzijde 20, toelichting ad artikel 49, tweede alinea). De vraag rijst of deze reden ook thans niet kan worden aangevoerd om de bepaling inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid van verzekeraars te schrappen. De preventieve werking, welke zoals in de toelichting (bladzijde 48, derde alinea) wordt gesteld, van deze aansprakelijkheid zal uitgaan, is naar het de Raad voorkomt, evenzeer van een strafbepaling te verwachten. Zulks klemmt te meer nu ingevolge Artikel I, onderdeel AU, van het onderhavige wetsontwerp de administratieve boete in artikel 77 wordt vervangen door een veel zwaardere strafrechtelijke sanctie. Overigens vraagt het college zich af of, gelet op de voortgeschreden inflatie, het voorgestelde strafmaximum van f 5000 in laatstgenoemd artikel, dat overeenkomt met dat in artikel 59 van het wetsontwerp no. 7882, niet op een hoger bedrag zou behoren te worden gesteld.

16. Ad artikel I, onderdeel AL.

Naar het de Raad voorkomt, behoeven in artikel 63, tweede lid, de woorden «de gebeurtenis, welke de termijn van aangifte doet ingaan» wijziging. In dit verband zij verwezen naar het gestelde onder punt 10.

17. Ad artikel I, onderdeel AO.

Voor de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting behoeft niet eerder dan drie maanden na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, aangifte te worden gedaan, terwijl de aangifte voor het recht van successie niet eerder behoeft te worden gedaan dan acht maanden na dat tijdstip. Dit verschil in aanmerking nemende is bij de Raad de vraag gerezen of voor het recht van successie kan worden volstaan met dezelfde termijn voor het vaststellen van de definitieve aanslag als die welke ook voor de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting geldt.

18. Ad artikel III

In de voorgestelde redactie van artikel 38 van de AWR is ter vereenvoudiging de voor elke belasting afzonder-

lijk omschreven voorwaarde vervallen, dat er enige binding moet zijn tussen het voorwerp van de belasting en het buitenland. In de parlementaire geschiedenis van de AWR is gewezen op de noodzaak van een beperking van de mogelijkheid tot vrijstellingsverlening tot de gevallen waarin de belastingobjecten niet een band, welke fiscaal van belang is, met Nederland hebben. Als reden werd aangevoerd dat de bepaling zonder die beperking, gelet op hetgeen te dezen internationaal gebruikelijk is, te ver zou gaan en daardoor de positie van Nederland bij het voeren van onderhandelingen over overeenkomsten ter vermindering van dubbele belasting zou kunnen verzwakken.

Nu bedoelde beperking komt te vervallen, is bij de Raad de vraag gerezen of, en zo ja in hoeverre, de noodzaak tot het opnemen daarvan thans niet meer aanwezig is. In de memorie van toelichting ware daarover informatie te verschaffen.

In dit verband wijst het college er nog op dat in de memorie van toelichting bij wetsontwerp no. 7882, zoals in de memorie van toelichting bij het onderhavige ontwerp geciteerd, mede betekenis is toegekend aan het belang van een tekst die ook voor de overige belastingen die nog aan «de AWR moeten worden aangepast», zou kunnen gelden. Die betekenis is er, naar de Raad voorkomt, niet meer. De Successiewet 1956 is de enige wet die nog aan de AWR moet worden aangepast.

19. Ad artikel I, onderdelen S en T

In artikel 37 oud is bepaald dat de inspecteur ook van legatarissen een aangifte kan vragen. De Raad meent dat het aanbeveling verdient dat in de memorie van toelichting erop wordt gewezen dat dit onder het nieuwe regime niet anders is. Aan de legataris kan als zijnde belastingschuldige ingevolge artikel 6 van de AWR een aangiftebiljet worden toegezonden. Dit zal, zoals in de memorie van toelichting bij onderdeel T is medegedeeld, echter in het algemeen niet geschieden.

20. Voor enkele redactionele kanttekeningen moge het college verwijzen naar de bij het advies behorende bijlage.

De Raad van State geeft u in overweging het wetsontwerp te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

De Vice-President
van de Raad van State,
W. Scholten

**Lijst van redactionele kanttekeningen,
behorende bij het advies no.
810805/13 van de Raad van State van
17 augustus 1981**

Memorie van toelichting

Bladzijde 12

Ten einde misverstanden te voorkomen ware in plaats van «alternatieve huwelijken» te lezen: samenlevingsvormen buiten het huwelijk.

Bladzijde 13

Kennelijk wordt met «bedoeld rapport» het rapport van de Commissie Successiewet van de beide notariële broederschappen aangeduid (WPNR, nr. 4847). In de memorie van toelichting ware zulks aan te geven.