

*Mr. J. K. Moltmaker*

DE FICTIES IN DE WETGEVING BETREFFENDE DE BELASTINGEN WEGENS NALATENSCHAPPEN EN SCHENKINGEN VAN DE E.E.G.-STATEN EN ENGELAND

Uitg. FED, Amsterdam, 1968, f 25,50.

*door Mr. M. A. Wisselink · H. W.zn.*

Deze dissertatie houdt een rechtsvergelijkende studie in betreffende de zogenaamde fictiebepalingen die voorkomen in de successie- en andere categorieën van nalatenschapsbelastingen en in de belastingen terzake van schenkingen in de E.E.G.-landen en Engeland, waarbij de auteur zich tevens bezint omtrent het bestaansrecht en het werkingsgebied van de ficties in de Nederlandse wetgeving.

Voor de lezer die niet dagelijks met de problematiek van successie- en schenkingsbelasting geconfronteerd wordt, een korte omschrijving van het begrip fictie: „Een fictie is een rechtsconstructie die iets onder een begrip brengt waar het in wezen niet toe behoort”, of in een uitvoeriger definitie: „Het rangschikken van feiten, zaken, personen onder een juridische categorie, waartoe zij bepaaldelijk niet behoren, om te bereiken dat de specifiek voor die categorie geldende rechtsregels ook op die feiten, zaken of personen van toepassing worden”.

Oorspronkelijk belastten de successiewetgevingen alleen de zuiver erfrechtelijke vermogensverschuivingen. Tegen het einde van de 19e eeuw blijkt deze heffingsgrondslag te eng, aangezien door de aspirant-erflaters wegen gevonden werden op andere wijze dan krachtens erfrecht vermogens over te hevelen. Hiertegen werden door de fiscus dammen opgeworpen in de vorm van fictiebepalingen, waardoor in gevallen waarin burgerrechtelijk geen sprake is van een erfrechtelijke verkrijging, toch heffing van successierecht plaatsvindt.

Niet alleen de activiteiten van de aspirant-erflater noodzaakten de fiscus tot het instellen van fictiebepalingen; ook de voortschrijdende maatschappelijke ontwikkeling had de uitbreiding van de fictiebepalingen tot gevolg. Zo werden bij de jongste algehele herziening van de huidige successiewetgeving in 1956 tevens onder de verkrijging krachtens erfrecht begrepen de overheidsvergunningen, die krachtens publiekrecht in bepaalde gevallen „overgeschreven” kunnen worden op een weduwe of een van

de kinderen van de erflater.

Moltmakers dissertatie is sterk methodisch opgezet. Na een drietal inleidende hoofdstukken worden in de volgende de verschillende soorten van fictiebepalingen rubrieksgewijze besproken. Hierdoor wordt voor de lezer de vergelijking tussen de in de besproken landen corresponderende bepalingen vergemakkelijkt. Door de in ieder hoofdstuk voorkomende inleiding en samenvatting raakt de niet-gespecialiseerde lezer de draad in deze vaak niet eenvoudige materie niet kwijt.

Gezien de veelheid van onderwerpen en gedachten die per hoofdstuk aan de orde komen zou een volledige samenvatting te uitvoerig worden, weshalve de hiernavolgende kanttekeningen slechts een klein gedeelte van de inhoud belichten.

In het eerste hoofdstuk „Inleiding” worden, nadat o.a. het begrip fictie en de tegenstelling tussen ficties en wettelijke vermoedens aan de orde is gekomen, beschouwingen gegeven over interpretatie van belastingwetten in het algemeen en fictiebepalingen in het bijzonder en de daarmee verband houdende opvattingen over rechtszekerheid en wetsontduiking. Moltmaker wijst o.a. op het verschil in belastingmoraal tussen België en Frankrijk enerzijds en Nederland en Engeland anderzijds en de hieruit voortvloeiende verhouding tussen de fiscus en de contribuable. Met betrekking tot de Nederlandse situatie stelt Moltmaker met een beroep op H. Laufenberger: „Enerzijds mag de belastingdruk niet tot een zodanige hoogte worden opgevoerd, dat de weerstanden te groot worden en de premie op ontduiking te aantrekkelijk wordt. De solidariteitsgevoelens zouden eronder bezwijken, hetgeen b.v. belastingvlucht tot gevolg heeft. Anderzijds dient bij het maken van uitzonderingen een grote mate van terughoudendheid te worden betracht en meer in het algemeen te grote verschillen tussen de belastingplichtigen te worden vermeden. Voorts moeten geconstateerde lacunes in de wet behoorlijk en tijdig worden gedicht.”

In het tweede hoofdstuk „De fictiebepalingen tegen de achtergrond van het systeem der successiewetgevingen” wordt een korte beschouwing gegeven over de rechtsgrond van nalatenschapsbelastingen, waarbij Moltmaker zich conformeert aan die schrijvers die van mening zijn dat voor de successiebelasting geen concreet ge-

formuleerde aparte rechtsgrond kan worden gegeven.

Na alle nalatenschapsbelastingen te hebben gerangschikt onder de noemer „verkeersbelastingen”, een rubricering die m.i. niet voor alle nalatenschapsbelastingen geldt, komt Moltmaker tot een andere indeling van de stelsels krachtens welke de nalatenschapsbelastingen gegeven worden dan de opvatting van Adriani-Van Hoorn. Moltmaker stelt de overgang van het nagelaten vermogen of van de afzonderlijke goederen centraal.

Daarna wordt het situs-, domicilie- en nationaliteitsbeginsel ter sprake gebracht en spreekt Moltmaker zich uit voor het eerstgenoemde beginsel en beveelt een verandering van de thans bestaande heffingsgrondslag van de Nederlandse successiewet aan met een ander tarief voor het recht van overgang.

In hoofdstuk III „De wettelijke uitgangspunten voor de heffing van successie- en schenkingsrecht” constateert Moltmaker dat in alle besproken landen, behalve Engeland het uitgangspunt voor het successierecht is de erfrechtelijke verkrijging ingevolge het burgerlijk recht, terwijl in Engeland het uitgangspunt is „property passing on death”, welk begrip nader wordt toegeelicht.

Ook constateert hij dat in alle landen, behalve in ons land, de goodwill in de heffing wordt betrokken. De uitzonderingspositie van ons land wordt door schrijver m.i. terecht betreurd.

Op het gebied van het schenkingsrecht neemt Engeland eveneens een uitzonderingspositie in. Apart schenkingsrecht wordt niet gegeven. Wel zijn sommige schenkingen aan de nalatenschapsbelasting „Estate duty” onderworpen door samentelling met de boedel.

In de hoofdstukken IV tot en met X komen de afzonderlijke fictiebepalingen aan de orde, verdeeld in de volgende rubrieken:

Regeling van het bewijs, dat zaken tot de boedel behoren.

Bevoordeling bij overlijden krachtens overeenkomst.

Omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten.

Samenvoeging van schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen met eerder gedane schenkingen.

Bedingen ten behoeve van een derde, levensverzekering.

Afstand van rechten.

Aftrek van schulden.

Bij het lezen van deze hoofdstukken ontstaat bewondering voor de omvangrijke kennis die de auteur zich heeft moeten eigenmaken, teneinde tot een dergelijke gedetailleerde behandeling van de stof te geraken.

Interessant is te constateren dat de meeste fictiebepalingen in een of andere vorm in meerdere van de besproken wetgevingen voorkomen. Voorts valt het verschil tussen de Belgische en Nederlandse fictiebepalingen op, in aanmerking nemende dat beide successiewetgevingen op hetzelfde fundament, de Successiewet van 1817, berusten.

Bij het aan de orde komen van de Nederlandse fictiebepalingen 9, 10 en 11 Successiewet 1956 wijst Moltmaker op het dualisme in deze bepalingen. Beoogt de wetgever het voorkomen van successierecht tegen te gaan, of is het oogmerk het belasten met successierecht van hetgeen economisch met een erfrechtelijke verkrijging op een lijn staat? Schrijver geeft verbeteringen in de bestaande tekst in beide richtingen aan.

In zijn slotbeschouwingen komt Moltmaker tot de conclusie dat het systeem van de huidige wetgever, apart geformuleerde fictiebepalingen, de voorkeur verdient boven een algemene bepaling, gezien de verscheidenheid van situaties die in de fictiebepalingen zijn ondergebracht.

Wel wil schrijver de bestaande bepalingen ombuigen in de richting van het belasten van het economisch voordeel, doch wil dat beginsel niet in alle gevallen o.a. bij een negatieve verkrijging, consequent doorvoeren. Of deze ombuiging, gezien de ontwikkeling die artikel 10 S.W. 1956 te zien geeft (zie bld. 149-151), inderdaad zal plaatsvinden, valt te bezien.

Moltmakers werk verdient het voor studie- en praktijkdoeleinden een ruime lezerskring te vinden.