

Vergaderjaar 1994–1995

**23 219**

**Wijziging van de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting (belastingheffing in geval van uiterlijk op een vast tijdstip eindigende genotsrechten op onroerende en roerende zaken), alsmede van de loonbelasting (aanpassing regime werknemersspaarregelingen)**

**Nr. 12**

**VIERDE NOTA VAN WIJZIGING**

Ontvangen 7 juni 1995

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd.

A

In het **opschrift** wordt «belastingheffing in geval van uiterlijk op een vast tijdstip eindigende genotsrechten op onroerende en roerende zaken» vervangen door: belastingheffing in geval van tijdelijke genotsrechten op zaken en op rechten die niet op zaken betrekking hebben.

B

In de **considerans** wordt «uiterlijk op een vast tijdstip eindigende genotsrechten op onroerende en roerende zaken» vervangen door: tijdelijke genotsrechten op zaken en op rechten die niet op zaken betrekking hebben.

C

In **ARTIKEL I** worden de volgende wijzigingen aangebracht.

1. Onder wijziging van de onderdeelaanduidingen A, B, D.1, D.2, E.1, E.2, F en G in onderscheidenlijk C, F, G.1, G.2, H.1, H.2, J en K wordt voor het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A ingevoegd:

A.1. Aan **artikel 25**, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het einde van onderdeel h door een puntkomma, toegevoegd:

i. hetgeen als opbrengst van een tot het vermogen van de belastingplichtige behorende onroerende of roerende zaak wordt genoten ter zake van de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid van een ander tot het gebruik van die zaak.

A.2. Na het veertiende lid wordt toegevoegd:

15. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel i, het zestiende en zeventiende lid en de artikelen 25a, 25b, 25c, 25d, 31, vijfde lid, 36, negende en tiende lid, 38, derde en vierde lid, en 81 wordt:

a. onder onroerende en roerende zaken mede verstaan: de rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen;

b. onder een tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen uit een zaak of uit een recht dat niet op zaken betrekking heeft of tot gebruik van een zaak verstaan: elke gerechtigdheid tot voordelen of gebruik die niet uitsluitend eindigt bij overlijden of waarbij de persoon van wiens leven de gerechtigdheid afhankelijk is ten tijde van het ontstaan ervan reeds de leeftijd van 50 jaar heeft bereikt, met dien verstande dat een eeuwigdurende gerechtigdheid niet als een tijdelijke gerechtigdheid wordt beschouwd.

Ingeval de waarde van een zaak of van een recht dat niet op zaken betrekking heeft, bezwaard met een gerechtigdheid van een ander tot voordelen of gebruik, uitsluitend bij overlijden van de persoon van wiens leven de gerechtigdheid afhankelijk is ter beschikking van de hoofdgerechtigde komt, wordt die gerechtigdheid beschouwd als een gerechtigdheid tot voordelen of gebruik die uitsluitend eindigt bij overlijden.

16. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel i, en de artikelen 31, vijfde lid, 35, 36, negende lid, en 38, derde lid, wordt:

a. een vestiging krachtens erfrecht of in het kader van de verdeling van een huwelijksgemeenschap als gevolg van de ontbinding van een huwelijk van een tijdelijke gerechtigdheid van een ander tot voordelen uit of gebruik van een tot het vermogen van een belastingplichtige behorende onroerende of roerende zaak steeds als een vestiging om niet aangemerkt ingeval de gerechtigde binnenlands belastingplichtige is en de verkregen gerechtigdheid geen deel uitmaakt van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming;

b. een toescheiding krachtens erfrecht of in het kader van de verdeling van een huwelijksgemeenschap als gevolg van de ontbinding van een huwelijk van een bestaande tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen uit een onroerende of roerende zaak of uit een recht dat niet op zaken betrekking heeft niet als een vervreemding aangemerkt ingeval degene die na de toescheiding gerechtigd is tot de voordelen binnenlands belastingplichtig is en de verkregen gerechtigdheid geen deel uitmaakt van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming.

17. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel i, en de artikelen 31, vijfde lid, 35, 36, negende lid, en 38, derde lid, wordt als op het tijdstip van vestiging of vervreemding van een tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen of gebruik genoten bedrag aangemerkt de waarde in het economische verkeer van die gerechtigdheid. De vorige volzin is niet van toepassing indien de verkrijger binnenlands belastingplichtige is en de verkregen gerechtigdheid geen deel uitmaakt van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming. Met vervreemding wordt gelijkgesteld het brengen in het vermogen van een onderneming.

B.1. In **artikel 25a**, eerste lid, wordt «uiterlijk tot een vast tijdstip anders dan krachtens wettelijk vruchtgenot» vervangen door: anders dan krachtens wettelijk vruchtgenot tijdelijk.

B.2. Het vierde lid vervalt onder vernummering van het vijfde lid in vierde lid.

2. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A wordt in **artikel 25b**, eerste lid, «uiterlijk tot een vast tijdstip anders dan krachtens wettelijk vruchtgenot» vervangen door: anders dan krachtens wettelijk vruchtgenot tijdelijk.

3. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A wordt in **artikel 25b**, tweede lid, onderdeel c, «in de rechte opgaande lijn» vervangen door: in de rechte opgaande lijn, dan wel een pleegouder.

4. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A vervallen in **artikel 25b** het vijfde en het zesde lid onder vernummering van het zevende lid in vijfde lid.

5. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A wordt in **artikel 25c**, eerste lid, «uiterlijk tot een vast tijdstip» vervangen door: tijdelijk.

6. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A wordt in **artikel 25d**, eerste lid, «niet uiterlijk op een vast tijdstip eindigende» vervangen door: niet-tijdelijke. Voorts wordt «uiterlijk op een vast tijdstip eindigende» telkens vervangen door: tijdelijke.

7. In het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A vervalt in **artikel 25d** het derde lid.

8. Na het in onderdeel C gewijzigde onderdeel A wordt ingevoegd:  
D. In **artikel 26b**, eerste lid, wordt «artikel 31, eerste en vijfde lid» vervangen door: artikel 31, eerste en zesde lid. Voorts wordt «artikel 31, vijfde lid» vervangen door: artikel 31, zesde lid.

E. In **artikel 31** wordt, onder vernummering van het vijfde lid in zesde lid, na het vierde lid ingevoegd:

5. Tot de inkomsten uit vermogen behoort mede hetgeen als vervanging van gederfde of te derven inkomsten wordt genoten ter zake van:

- a. de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid van een ander tot voordelen uit een tot het vermogen van de belastingplichtige behorende onroerende of roerende zaak of uit een tot diens vermogen behorend recht dat niet op zaken betrekking heeft;
- b. de vervreemding van een tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen uit een niet tot het vermogen van de belastingplichtige behorende onroerende of roerende zaak of uit een niet tot diens vermogen behorend recht dat niet op zaken betrekking heeft.

9. In het in onderdeel G.1 gewijzigde onderdeel D.1 wordt «uiterlijk op een vast tijdstip eindigende» telkens vervangen door: tijdelijke.

10. In het in onderdeel G.2 gewijzigde onderdeel D.2 wordt «artikel 25b, 25c of 25d» vervangen door: artikel 25b of 25d.  
Voorts wordt «uiterlijk op een vast tijdstip eindigende» vervangen door: tijdelijke.

11. In het in onderdeel H.1 gewijzigde onderdeel E.1 wordt «uiterlijk op een vast tijdstip eindigende» vervangen door: tijdelijke.

12. Na het in onderdeel H.2 gewijzigde onderdeel E.2 wordt ingevoegd:  
I. In **artikel 45**, eerste lid, onderdeel h, wordt «artikel 31, vijfde lid» vervangen door: artikel 31, zesde lid.

13. In het in onderdeel K gewijzigde onderdeel G wordt «1 januari 1990» vervangen door: 1 januari 1996.

## D

In **ARTIKEL II** worden de volgende wijzigingen aangebracht.

1. Onderdeel A wordt vervangen door:
  - A. **Artikel 6**, tweede lid, wordt vervangen door:
  2. Het eerste lid is niet van toepassing met betrekking tot bezittingen onderworpen aan een tijdelijk recht van vruchtgebruik of recht van gebruik, behoudens voor zover ten aanzien van de hoofdgerechtigde met betrekking tot de bezitting ingevolge artikel 25b, tweede lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is. Onder een tijdelijk recht van vruchtgebruik of recht

van gebruik wordt verstaan een recht van vruchtgebruik of een recht van gebruik dat niet uitsluitend eindigt bij overlijden of waarbij de persoon van wiens leven de gerechtigdheid afhankelijk is ten tijde van het ontstaan ervan reeds de leeftijd van 50 jaar heeft bereikt.

2. Onderdeel B wordt vervangen door:

B. In **artikel 10**, tweede lid, worden de onderdelen b en c vervangen door:

b. bezittingen onderworpen aan een tijdelijk recht van vruchtgebruik of recht van gebruik;

c. tijdelijke rechten van vruchtgebruik of rechten van gebruik.

### **Toelichting**

In deze vierde nota van wijziging heeft de voornaamste wijziging betrekking op het in de wet vastleggen van het onderscheid tussen tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten, inclusief de daaruit voortvloeiende technische aanpassingen. In de nota naar aanleiding van het eindverslag is reeds in grote lijnen aangegeven op welke wijze een en ander is vormgegeven. In het onderstaande wordt voor elk afzonderlijk artikel een technische toelichting gegeven.

### **Onderdelen A en B**

De onderdelen A en B voorzien in een wijziging van onderscheidenlijk het opschrift en de considerans van het onderhavige wetsvoorstel. Deze wijzigingen houden verband met het in de wet vastleggen van het onderscheid tussen tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten. Het begrip uiterlijk op een vast tijdstip komt in verband daarmee te vervallen.

### **Onderdeel C, eerste lid (artikelen 25 en 25a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

In dit onderdeel komt een aantal wijzigingen van de artikelen 25 en 25a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan de orde.

#### *Artikel 25, eerste lid, onderdeel i*

Door middel van het in deze nota opgenomen nieuwe onderdeel A.1 van het wetsvoorstel wordt aan artikel 25, eerste lid, een nieuw onderdeel i toegevoegd. Daarin wordt gecodificeerd dat de opbrengst die wordt genoten ter zake van de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid – het begrip dat thans in de plaats wordt gesteld van uiterlijk op een vast tijdstip eindigende gerechtigdheid – van een ander tot het gebruik van een tot het vermogen van de belastingplichtige behorende onroerende of roerende zaak, tot de inkomsten uit vermogen behoort. Hiermee wordt in de wet vastgelegd wat naar aanleiding van de jurisprudentie wel wordt aangeduid met de term (ver)huuranalogie'. Tevens wordt hiermee, in samenhang met de in artikel 25, vijftiende lid, onderdeel b, gegeven definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid» (zie hierna), de werkingsfeer van het huidige regime ter zake van tijdelijke genotsrechten enigszins uitgebreid. Voorts wordt hierdoor de bij de mantelwetgeving – die heeft geleid tot de invoering van de artikelen 25a, 36, (thans) negende lid, en 38, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – geïntroduceerde grensverlegging met betrekking tot het begrip uiterlijk op een vast tijdstip eindigend» ook voor de opbrengstkant wettelijk vastgelegd. Uit artikel 25, eerste lid, onderdeel i, in samenhang met artikel 25, vijftiende lid, vloeit voort dat een vruchtgebruik dat ten behoeve van een rechtspersoon wordt gevestigd altijd tijdelijk is.

Het in de loop der jaren door de jurisprudentie ontwikkelde regime

inzake tijdelijke genotsrechten, komt er in wezen op neer dat hetgeen door een belastingplichtige wordt genoten ter zake van de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid, tot de inkomsten uit vermogen moet worden gerekend. Daarbij is een onderscheid aangebracht tussen een tweetal uiteenlopende situaties, te weten situaties waarin sprake is van zogenoemde (ver)huuranalogie en situaties waarin sprake is van zogenoemde inkomsten(ver)koopanalogie. Dit onderscheid is er de oorzaak van dat in deze vierde nota van wijziging wordt voorgesteld voor deze situaties op een tweetal plaatsen in de wet min of meer soortgelijke bepalingen op te nemen met betrekking tot de belastbaarheid van hetgeen wordt genoten ter zake van de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid. Voor de (ver)huuranalogie geschiedt dit in artikel 25, eerste lid, onderdeel i, en voor de inkomsten(ver)koopanalogie in artikel 31, vijfde lid, onderdeel a.

Van (ver)huuranalogie is sprake wanneer door de vestiging van een tijdelijk genotsrecht door partijen een rechtstoestand wordt gecreëerd die feitelijk en maatschappelijk zozeer overeenkomt met (langdurige) verhuur, dat de vestiging van een dergelijk genotsrecht moet worden aangemerkt als een wijze van rendabel maken van vermogen. Het bedrag dat ter zake van de vestiging daarvan wordt genoten, moet daarom als inkomsten uit vermogen worden aangemerkt. Op dit bedrag is het normale tabeltarief van toepassing. Voor de particuliere genotsgerechtigde is deze vergoeding in beginsel niet aftrekbaar, omdat als het ware sprake is van vooruitbetaalde huur.

Onder het rendabel maken van vermogen (ver)huuranalogie – valt blijkens het arrest van de Hoge Raad van 7 januari 1987, nr. 23 785 (gepubliceerd in onder meer BNB 1987/102), bij voorbeeld ook het voor een bepaalde tijd overdragen van een onroerende zaak tegen een som ineens. In dat arrest was de casus aan de orde waarbij een onroerende zaak voor een bedrag van f 50 000 werd verkocht, onder de voorwaarde dat de verkoper de desbetreffende onroerende zaak na 13 jaar voor een bedrag van f 100 zou kunnen terugkopen. De Hoge Raad was van oordeel dat deze transactie in feitelijk en maatschappelijk opzicht zozeer overeenstemt met verhuur van de grond dat zij moet worden aangemerkt als een wijze van rendabel maken van dit vermogensbestanddeel en dat het aldus door belanghebbende genoten voordeel moet worden gekwalificeerd als een door hem uit dat onroerend goed getrokken voordeel, te belasten op grond van artikel 24 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964'. Het vestigen van een tijdelijk recht van opstal of een tijdelijk recht van erfpacht dient naar mijn mening eveneens als het rendabel maken van vermogen te worden aangemerkt. Het bedrag dat door de eigenaar van de grond ter zake van de vestiging van zo'n tijdelijk opstalrecht of erfpachtsrecht wordt genoten is mitsdien belast op grond van artikel 25, eerste lid, onderdeel i.

Zoals hiervoor is aangegeven, is bij (ver)huuranalogie de door de genotsgerechtigde betaalde vergoeding niet aftrekbaar, tenzij sprake is van een bron van inkomen. Als de zaak waarop het genotsrecht betrekking heeft voor de genotsgerechtigde een bron van inkomen vormt, bij voorbeeld omdat hij de zaak onderverhuurt, is de betaalde vergoeding in beginsel wel aftrekbaar.

In dit verband zij nog opgemerkt dat met het onderhavige wetsvoorstel geen wijziging wordt aangebracht in de huidige door de artikelen 35 en 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bepaalde – wettelijke systematiek ter zake van erfpachtcontracten bij de eigen woning. Voor de eigen woning geldt met betrekking tot erfpacht een eigen regime. Ingevolge artikel 42a, vierde lid, wordt bij de waardering van de eigen woning en dus ook voor de huurwaardebepaling geen rekening gehouden met de waardedrukkende invloed van de periodieke erfpachtbetaling. Dit houdt in dat de hele woning met ondergrond als bron van inkomen wordt beschouwd. Daar staat tegenover dat de jaarlijks door de erfpachter

betaalde canon op grond van artikel 42a, eerste lid, aftrekbaar is. Het ter zake van de afkoop van de jaarlijkse canon betaalde bedrag is op grond van de wetsgeschiedenis evenwel niet aftrekbaar (HR 15 juli 1981, nr. 20 406, BNB 1981/249). Het voorgaande sluit echter niet uit dat in bepaalde situaties de betaalde canon dermate hoog kan zijn dat moet worden geconcludeerd dat voor de gebruiker geen sprake is van een bron van inkomen maar van huuranalogie. Alsdan is deze canon uiteraard niet aftrekbaar.

#### *Artikel 25, vijftiende lid*

In het in het nieuwe onderdeel A.2 van het wetsvoorstel voorgestelde artikel 25, vijftiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is een tweetal begripsomschrijvingen opgenomen. Door alle relevante artikelen in de aanhef van dit lid op te sommen wordt aangegeven dat deze omschrijvingen van belang zijn voor het gehele regime voor (tijdelijke) genotsrechten zoals dit mede aan de hand van het onderhavige wetsvoorstel vorm zal krijgen. Dit wil overigens niet zeggen dat elke omschrijving ook voor elk artikel daadwerkelijk van betekenis zal zijn. Zo zal de uitbreiding van het begrip «onroerende en roerende zaken» in artikel 25, vijftiende lid, onderdeel a, niet relevant zijn voor de toepassing van artikel 25a, nu dit artikel uitsluitend ziet op rechten die niet op zaken betrekking hebben.

In het vijftiende lid, onderdeel a, is een uitbreiding van het begrip «onroerende en roerende zaken» opgenomen. Hieronder worden mede verstaan de rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen. Deze uitbreiding geldt in beginsel voor alle in de aanhef opgesomde artikelen. Dit houdt onder meer in dat de overeenkomstige bepaling in het voorgestelde artikel 25b, zesde lid, kan vervallen (onderdeel C, vierde lid, van deze nota). Dit geldt eveneens voor het voorgestelde artikel 25d, derde lid, waarin voornoemd artikel 25b, zesde lid, van overeenkomstige toepassing wordt verklaard (onderdeel C, zevende lid, van deze nota).

Voor een uitgebreidere toelichting op de ratio en betekenis van voornoemde uitbreiding zij verder verwezen naar hetgeen in de memorie van toelichting is opgemerkt over het oorspronkelijk voorgestelde artikel 25b, zesde lid (Kamerstukken II, 1992–1993, 23 219, nr. 3, blz. 28).

In het vijftiende lid, onderdeel b, is omschreven wat voor de in de aanhef genoemde artikelen moet worden verstaan onder een tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen uit een zaak of uit een recht dat niet op zaken betrekking heeft of tot gebruik van een zaak; hierna ook wel kortweg tijdelijk genotsrecht genoemd. Dit begrip speelt een centrale rol in het voorgestelde regime ter zake van (tijdelijke) genotsrechten en het daarbij gehanteerde onderscheid tussen transacties in de belaste inkomst sfeer en transacties in de onbelaste vermogenssfeer. Wellicht ten overvloede zij vermeld dat deze omschrijving ook geldt voor die artikelen waarin het omschreven begrip niet letterlijk wordt gehanteerd. Zo is de in onderdeel b opgenomen omschrijving ook maatgevend voor de beoordeling of een ander dan de belastingplichtige tijdelijk is gerechtigd tot voordelen uit een tot het vermogen van de belastingplichtige behorende zaak of uit een tot diens vermogen behorend recht dat niet op zaken betrekking heeft in de zin van het huidige artikel 25a en het voorgestelde artikel 25b, zoals deze luiden na de in deze nota voorgestelde wijzigingen.

Uitgangspunt bij de in onderdeel b opgenomen omschrijving is dat genotsrechten die louter door tijdsverloop eindigen, dat wil zeggen waarbij de rechten na verloop van tijd weer terugkeren naar de oorspronkelijke (volle) eigenaar als tijdelijke moeten worden aangemerkt. Transacties met dergelijke genotsrechten spelen zich af in de belaste inkomst sfeer. Slechts indien blijvend afstand wordt gedaan van (een

deel van) de genotsrechten is er naar mijn mening reden dit te beschouwen als een transactie in de onbelaste vermogenssfeer.

In onderdeel b is het voorgaande vorm gegeven door in beginsel elk genotsrecht als een tijdelijk genotsrecht aan te merken. Hierop wordt slechts voor twee categorieën genotsrechten een uitzondering gemaakt. De eerste categorie betreft de eeuwigdurende genotsrechten. Deze worden uiteraard niet als een tijdelijk genotsrecht beschouwd. In dit verband kan bij voorbeeld worden gedacht aan een eeuwigdurend erfpachtsrecht.

Bij de tweede categorie gaat het om bepaalde genotsrechten die uitsluitend eindigen bij overlijden. Hierbij kan worden gedacht aan een levenslang recht van vruchtgebruik. Hoewel ook een dergelijk recht door tijdsverloop teniet gaat, en derhalve in dat opzicht in beginsel als een tijdelijk recht kan worden aangemerkt, heb ik er vanwege de maatschappelijke opvattingen over en de maatschappelijke betekenis en rol van levenslange rechten van vruchtgebruik voor gekozen dergelijke rechten in bepaalde gevallen als niet-tijdelijk te beschouwen. Naar mijn mening is er evenwel slechts reden een dergelijk genotsrecht als niet-tijdelijk aan te merken indien ten tijde van het ontstaan ervan een voldoende lange looptijd valt te verwachten. Hierbij denk ik aan een te verwachten looptijd van meer dan 30 jaar. Teneinde evenwel te vermijden dat in elk individueel geval aan de hand van sterftetabellen en gezondheidstoestand de resterende levensverwachting zou moeten worden bepaald, heb ik in plaats van het opnemen van een dergelijke minimumtermijn gekozen voor een forfaitair leeftijdscriterium van 50 jaar. Heeft degene van wiens leven het genotsrecht afhankelijk is ten tijde van het ontstaan ervan de leeftijd van 50 jaar nog niet bereikt, dan wordt de looptijd van het levenslange genotsrecht geacht voldoende lang te zijn. Van een niet-tijdelijk genotsrecht is derhalve slechts sprake indien naast de voorwaarde dat het recht uitsluitend eindigt bij overlijden, tevens wordt voldaan aan de voorwaarde dat de persoon van wiens leven het recht afhankelijk is, ten tijde van het ontstaan ervan nog niet de leeftijd van 50 jaar heeft bereikt.

Wordt aan een van beide voorwaarden niet voldaan, dan is het recht tijdelijk. Dit is bij voorbeeld het geval indien een recht van vruchtgebruik op een woning – mede – eindigt bij het metterwoon verlaten van die woning. Het recht eindigt dan niet uitsluitend bij overlijden. Verder is niet van belang op welke wijze het genotsrecht is ontstaan; ook bij – niet eeuwigdurende – genotsrechten die krachtens erfrecht zijn gevestigd dient aan de hand van deze voorwaarden te worden beoordeeld of er sprake is van een tijdelijk of niet-tijdelijk recht.

De tweede voorwaarde sluit aan bij het moment van het ontstaan van het recht, dat wil zeggen het tijdstip waarop de rechten overgaan op de gerechtigde tot het genotsrecht. Bij genotsrechten die krachtens testament (legaat) zijn gevestigd, is het moment van opmaak van testament derhalve niet van belang. Van belang is de leeftijd van de persoon van wiens leven het genotsrecht afhankelijk is op het moment dat het genotsrecht tot stand komt.

In het voorgaande is tot uitdrukking gebracht dat redenen van eenvoud en uitvoerbaarheid hebben geleid tot een keuze voor een forfaitair leeftijdscriterium. In dit licht heb ik er verder van afgezien een nadere verfijning aan te brengen voor het geval een recht van vruchtgebruik is gevestigd ten behoeve van meer dan één persoon. Het criterium dient zo veel mogelijk overeenkomstig zijn strekking te worden toegepast. Eindigt het recht van vruchtgebruik eerst bij het overlijden van de langstlevende, dan is het uiteraard voldoende indien een van de vruchtgebruikers op het moment van het ontstaan van het recht jonger was dan 50 jaar.

Voor het overige, dat wil zeggen buiten de hiervoor genoemde genotsrechten die als niet-tijdelijk worden beschouwd, wordt elk genotsrecht als een tijdelijk genotsrecht aangemerkt. Dit geldt ook voor bij voorbeeld een recht van vruchtgebruik gevestigd ten behoeve van een

rechtspersoon, ook al is dit recht voor (de maximale termijn van) 30 jaar gevestigd. Een dergelijk recht is immers niet (uitsluitend) afhankelijk van overlijden, en ook niet eeuwigdurend.

De laatste volzin van het vijftiende lid ziet op situaties waarin bij voorbeeld door de aard van een zaak of van een recht dat niet op zaken betrekking heeft sprake is van een tijdelijke gerechtigdheid tot voordelen uit of gebruik van die zaak of dat recht, zonder dat het onderliggende (genots)recht zelf tijdelijk van aard is. Als voorbeeld kan worden gedacht aan een levenslang recht van vruchtgebruik op een tienjarige obligatie. In de laatste volzin is nu bepaald dat indien door zaaksvervanging – de waarde van een zaak of van een recht dat niet op zaken betrekking heeft bezwaard met een gerechtigdheid van een ander tot voordelen of gebruik uitsluitend bij overlijden van de persoon van wiens leven de gerechtigdheid afhankelijk is ter beschikking van de hoofdgerechtigde komt, die gerechtigdheid wordt beschouwd als een gerechtigdheid tot voordelen of gebruik die uitsluitend eindigt bij overlijden. Dit wil overigens nog niet zeggen dat het genotsrecht dan steeds kan worden aangemerkt als een niet-tijdelijk genotsrecht. Hiervoor is tevens vereist dat wordt voldaan aan de voorwaarde dat de persoon van wiens leven het genotsrecht afhankelijk is ten tijde van het ontstaan ervan nog niet de leeftijd van 50 jaar heeft bereikt.

In het voorgaande is reeds tot uitdrukking gebracht dat de omschrijving in het vijftiende lid van het begrip tijdelijk genotsrecht, met inbegrip van de laatste volzin, ook maatgevend is voor de toepassing van de artikelen 25a en 25b. In verband hiermee vervallen bij deze nota in artikel 25a het vierde lid (onderdeel C, eerste lid, van deze nota; onderdeel B.2 van het wetsvoorstel) en in het voorgestelde artikel 25b het vijfde lid (onderdeel C, vierde lid, van deze nota). In deze leden is een met de laatste volzin van het vijftiende lid vergelijkbare bepaling opgenomen.

#### *Artikel 25, zestiende lid*

In artikel 25, zestiende lid, zijn twee bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de vestiging en toescheiding van tijdelijke genotsrechten krachtens erfrecht of in het kader van de verdeling van een huwelijksgemeenschap als gevolg van de ontbinding van een huwelijk. Deze bepalingen gelden voor de toepassing van de in de aanhef genoemde artikelen.

Alvorens nader op die bepalingen in te gaan, wil ik er op wijzen dat ingevolge het bij deze nota voorgestelde artikel 25, eerste lid, onderdeel i, en artikel 31, vijfde lid, – globaal gezegd – (mede) tot de inkomsten uit vermogen behoort hetgeen wordt genoten ter zake van de vestiging of vervreemding van een tijdelijk genotsrecht. Ingeval de verkrijger binnenlands belastingplichtige is en de verkregen gerechtigdheid geen deel uitmaakt van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming, brengt het nieuwe zeventiende lid van artikel 25 hierin geen wijziging (zie hierna). Dit betekent dat indien bij voorbeeld krachtens testament (legaat) om niet een tijdelijk recht van vruchtgebruik op het vermogen van de erflater wordt gevestigd ten behoeve van de langstlevende echtgenoot, ter zake geen inkomsten uit vermogen in aanmerking worden genomen (mits deze echtgenoot binnenlands belastingplichtige is en de verkregen rechten niet rekt tot het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming). De voordelen uit de vermogensbestanddelen waarop het vruchtgebruik betrekking heeft, worden vervolgens bij de langstlevende echtgenoot in aanmerking genomen. Deze kan ter zake van de verkrijging van het tijdelijk vruchtgebruik (om niet) uiteraard niets ten laste van het inkomen brengen.

Ingevolge onderdeel a wordt nu een vestiging krachtens erfrecht of in het kader van de verdeling van een huwelijksgemeenschap als gevolg van



de ontbinding van een huwelijk van een tijdelijk genotsrecht op een onroerende of roerende zaak steeds als een vestiging om niet aangemerkt (met andere woorden: er wordt niets genoten). Voorwaarde is wel dat de genotsgerechtigde binnenlands belastingplichtige is en het verkregen recht geen deel uit gaat maken van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming. De fiscale behandeling van een dergelijke vestiging is daardoor, ongeacht of een tegenprestatie valt te onderkennen, steeds zoals hiervoor beschreven voor een vestiging om niet.

De zinsnede «krachtens erfrecht» heeft in de onderhavige bepaling een zelfde betekenis als in het voorgestelde artikel 25b, tweede lid, onderdeel b, onder 1°. In de memorie van toelichting is reeds opgemerkt dat hieronder zowel valt de situatie waarin de splitsing tussen het vermogensbestanddeel en de voordelen voortvloeit uit het testament van de erflater, als de situatie waarin de splitsing door de erfgenamen zelf in het kader van de scheiding van de nalatenschap is aangebracht (Kamerstukken II, 1992–1993, 23 219, nr. 3, blz. 26).

De in dit onderdeel opgenomen regeling geldt overigens alleen voor de vestiging van tijdelijke genotsrechten op onroerende en roerende zaken, en niet voor de vestiging van tijdelijke genotsrechten op rechten die niet op zaken betrekking hebben. Redengevend voor dit onderscheid is dat de vestiging van een tijdelijk genotsrecht op zaken een maatschappelijke functie kan vervullen in het kader van de verdeling van een nalatenschap of een huwelijksgemeenschap. Gedacht kan worden aan de verdeling van een nalatenschap waarbij aan de kinderen de (blote) eigendom van de woning wordt toebedeeld en aan de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik. Dit geldt naar mijn mening niet, of in veel mindere mate, voor de vestiging van tijdelijke genotsrechten op rechten die niet op zaken betrekking hebben.

In dit verband zij er overigens op gewezen dat bij een vestiging om niet, bij voorbeeld krachtens legaat, van een tijdelijk genotsrecht op rechten die niet op zaken betrekking hebben ten behoeve van de langstlevende echtgenoot in beginsel geen inkomsten uit vermogen in aanmerking worden genomen. Ingevolge het hierna te bespreken artikel 25, zeventiende lid, geldt hierbij wel als voorwaarde dat deze echtgenoot binnenlands belastingplichtige is en de verkregen rechten niet rekent tot het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming.

De in onderdeel b opgenomen regeling ziet op gevallen waarin tot een (onverdeelde) nalatenschap of huwelijksgemeenschap een reeds bestaand tijdelijk genotsrecht behoort. De blote eigendom berust bij een derde. Ingevolge onderdeel b wordt nu de toescheiding van de tijdelijke gerechtigdheid niet als een vervreemding aangemerkt. Dit geldt zowel voor de bepaling van de inkomsten uit vermogen (artikelen 25, eerste lid, onderdeel i, en 31) als voor de bepaling van de aftrekbare kosten (artikelen 35, 36 en 38). Voorwaarde voor deze defiscalisering is wel dat de persoon bij wie na de verdeling het genotsrecht berust binnenlands belastingplichtige is en dat deze de verkregen rechten niet tot het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming rekent. Alsdan kunnen na de verdeling de voordelen krachtens het genotsrecht bij deze persoon in de heffing worden betrokken.

Anders dan de in onderdeel a opgenomen bepaling geldt die van onderdeel b zowel voor tijdelijke genotsrechten die zijn gevestigd op zaken als voor tijdelijke genotsrechten die zijn gevestigd op rechten die niet op zaken betrekking hebben.

In afwijking van onderdeel a ziet onderdeel b evenwel uitsluitend op tijdelijke rechten van een ander tot voordelen uit een zaak of uit een recht, en niet op tijdelijke rechten tot gebruik van een zaak (huuranalogie). Dit hangt samen met het feit dat het vervreemden van een laatstgenoemd recht fiscaal niet relevant is. Een dergelijk recht kan immers op één lijn

worden gesteld met vooruitbetaalde huur. Dit brengt met zich dat de latere vervreemding van zo'n gebruiksrecht zich in de onbelaste sfeer afspeelt.

Onder een toescheiding krachtens erfrecht» wordt ook voor de toepassing van de onderhavige bepaling zowel verstaan de situatie dat de toescheiding voortvloeit uit het testament van de erflater (bij voorbeeld een legaat tegen inbreng) als de situatie dat de toescheiding het gevolg is van de verdeling van de nalatenschap door de erfgenamen zelf.

#### *Artikel 25, zeventiende lid*

Ingevolge het bij deze nota voorgestelde artikel 25, eerste lid, onderdeel i, en artikel 31, vijfde lid, behoort – globaal gezegd- (mede) tot de inkomsten uit vermogen hetgeen wordt genoten ter zake van de vestiging of vervreemding van een tijdelijk genotsrecht. Zonder nadere regeling zou dit betekenen dat bij een vestiging of een vervreemding om niet in de inkomstenbelasting niets zou kunnen worden belast. Een dergelijk resultaat acht ik, mede vanwege de mogelijkheid van claimverlies, niet gewenst bij schenking aan bij voorbeeld een in het buitenland woonachtig familielid, een (eigen) BV of NV of bij enige andere sfeerovergang. In het nieuwe artikel 25, zeventiende lid, eerste volzin, wordt daarom bepaald dat voor de toepassing van genoemde bepalingen als op het tijdstip van vestiging of vervreemding genoten bedrag wordt aangemerkt de waarde in het economische verkeer van de gerechtigdheid. Dit is het bedrag dat de belastingplichtige die het genotsrecht heeft gevestigd of vervreemd ter zake daarvan had kunnen genieten.

Voornoemde bepaling is ingevolge de tweede volzin evenwel niet van toepassing ingeval de verkrijger binnenlands belastingplichtige is en de verkregen gerechtigdheid geen deel uitmaakt van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming. In een dergelijk geval is ingevolge artikel 25, eerste lid, onderdeel i, en artikel 31, vijfde lid, weer uitsluitend maatgevend hetgeen daadwerkelijk ter zake van de vestiging of de vervreemding van het tijdelijke genotsrecht wordt genoten.

De in de eerste volzin van het nieuwe zeventiende lid opgenomen bepaling geldt ook voor de toepassing van de artikelen 35, 36, negende lid, en 38, derde lid. Hiermee wordt bereikt dat in situaties waarin de vestiging of vervreemding van een tijdelijk genotsrecht leidt tot buitenlandse belastingplicht, bij de bepaling van de (binnenlandse) inkomsten mag worden uitgegaan van een verkrijgingsprijs ter grootte van de waarde in het economische verkeer van het genotsrecht. Gedacht kan bij voorbeeld worden aan de vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik op een in Nederland gelegen verhuurde onroerende zaak ten behoeve van een in het buitenland wonende persoon. De (zuivere) inkomsten uit die zaak behoren ingevolge artikel 49, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot het binnenlandse onzuivere inkomen van deze persoon. Bij de bepaling van de zuivere inkomsten dient aan de hand van dezelfde bepalingen als bij binnenlandse belastingplichtigen te worden beoordeeld in hoeverre de verkrijgingsprijs van het tijdelijke genotsrecht voor aftrek in aanmerking komt (artikel 48, vierde lid).

In de derde volzin wordt ten slotte het brengen van een tijdelijk genotsrecht in het vermogen van een onderneming gelijkgesteld met vervreemding. Uit de eerste en tweede volzin volgt dat hierbij als genoten bedrag wordt aangemerkt de waarde in het economische verkeer van de gerechtigdheid.

#### *Artikel 25a, eerste lid*

Met de wijziging van artikel 25a, eerste lid, wordt tot uitdrukking gebracht dat ook voor de toepassing van deze bepaling de in artikel 25,

vijftiende lid, geïntroduceerde definitie van tijdelijke gerechtigdheid bepalend is.

*Artikel 25a, vierde lid*

Het huidige artikel 25a, vierde lid, heeft betrekking op situaties waarbij sprake is van zaaksvervanging. Nu hiervoor reeds een regeling is getroffen in het voorgestelde artikel 25, vijftiende lid, welke regeling ook geldt voor artikel 25a, kan het vierde lid vervallen.

**Onderdeel C, tweede lid (artikel 25b, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Met de wijziging van artikel 25b, eerste lid, wordt evenals met de wijziging van artikel 25a, eerste lid, hiervoor – tot uitdrukking gebracht dat voor de toepassing van deze bepaling de in artikel 25, vijftiende lid, geïntroduceerde definitie van tijdelijke gerechtigdheid bepalend is.

**Onderdeel C, derde lid (artikel 25b, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Deze wijziging strekt ertoe de werkingssfeer van de bij eerste nota van wijziging in artikel 25b, tweede lid, onderdeel c, opgenomen vrijstelling uit te breiden. Deze vrijstelling heeft betrekking op situaties waarin ouders de (blote) eigendom van hun woning (of andere zaken) overdragen aan hun kinderen onder het voorbehoud van een tijdelijk recht van vruchtgebruik of een recht van gebruik of bewoning. Door toevoeging van de zinsnede dan wel een pleegouder» wordt bereikt dat deze vrijstelling ook geldt indien de belastingplichtige een pleegkind is.

**Onderdeel C, vierde lid (artikel 25b, vijfde en zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Dit onderdeel bepaalt dat van het voorgestelde artikel 25b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het vijfde en zesde lid komen te vervallen.

Het aanvankelijk voorgestelde vijfde lid had betrekking op situaties waarbij sprake is van zaaksvervanging. In het aanvankelijk voorgestelde zesde lid was vastgelegd dat onder onroerende en roerende zaken mede moet worden verstaan de rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen. Doordat een en ander thans is geregeld bij de in artikel 25, vijftiende lid, opgenomen begripsomschrijvingen, zijn het vijfde lid en zesde lid van artikel 25b overbodig geworden.

**Onderdeel C, vijfde en zesde lid (artikelen 25c en 25d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Deze wijzigingen strekken ertoe om de artikelen 25c en 25d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan te passen aan de in artikel 25, vijftiende lid, geïntroduceerde definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid.

**Onderdeel C, zevende lid (artikel 25d, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Dit onderdeel bepaalt dat het aanvankelijk voorgestelde artikel 25d, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vervalft. In dit lid werd het zesde lid van artikel 25b – waarin was vastgelegd dat onder onroerende en roerende zaken mede moet worden verstaan de rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen – van overeenkomstige toepassing verklaard. Nu deze uitbreiding thans wordt opgenomen in artikel 25,

vijftiende lid, onderdeel a, en deze bepaling ook geldt voor artikel 25d, kan het derde lid vervallen.

**Onderdeel C, achtste lid (artikelen 26b en 31 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

In het voorgestelde nieuwe onderdeel D wordt artikel 26b, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting gewijzigd. De in dat lid opgenomen verwijzingen naar artikel 31, vijfde lid, worden aangepast aan de vernummering van het vijfde lid in zesde lid (zie hierna).

In het voorgestelde nieuwe onderdeel E wordt een wijziging aangebracht in artikel 31 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voorgesteld wordt om een nieuw vijfde lid in te voegen, waarin wordt vastgelegd dat mede tot de inkomsten uit vermogen behoort hetgeen als vervanging van gedeerde of te derven inkomsten wordt genoten ter zake van de vestiging (onderdeel a) of vervreemding (onderdeel b) van tijdelijke genotsrechten.

Zoals bij de toelichting op artikel 25, eerste lid, onderdeel i, reeds is aangegeven, bevat deze vierde nota van wijziging een tweetal, op hoofdlijnen vergelijkbare bepalingen met betrekking tot de belastbaarheid van hetgeen wordt genoten ter zake van de vestiging van een tijdelijke gerechtigdheid. Aldaar is aangegeven dat de in artikel 25, eerste lid, onderdeel i, opgenomen bepaling betrekking heeft op situaties waarin sprake is van zogenoemde (ver)huuranalogie en dat de in artikel 31, vijfde lid, onderdeel a, opgenomen bepaling betrekking heeft op situaties waarin sprake is van inkomsten(ver)koopanalogie.

Van inkomsten(ver)koopanalogie is sprake wanneer door partijen een rechtstoestand wordt gecreëerd die in economisch opzicht op één lijn kan worden gesteld met het – gedurende de periode waarop het genotsrecht betrekking heeft – overdragen van de inkomsten die (in de toekomst zullen) worden gegenereerd door de zaak of het recht waarop het tijdelijke genotsrecht is gevestigd. Het overdragen van de inkomsten kan zowel betrekking hebben op de vestiging van een tijdelijk genotsrecht (onderdeel a) als op de latere vervreemding daarvan door de genotsgerechtigde. Het ter zake van de vestiging of vervreemding ontvangen bedrag komt zodoende in de plaats van de inkomsten die (anders) gedurende de periode waarop het genotsrecht betrekking heeft, zouden worden genoten. In beginsel is op dit bedrag het bijzondere tarief van toepassing. Degene ten behoeve van wie het genotsrecht wordt gevestigd of degene die het reeds bestaande genotsrecht verwerft, kan het daarvoor opgeofferde bedrag aftrekken, met dien verstande dat deze aftrek ingevolge artikel 36, negende lid, in beginsel is beperkt tot de inkomsten die krachtens het genotsrecht, en bij de vervreemding daarvan worden genoten (maximering kostenaftrek), en dat ingevolge artikel 38, derde lid, per jaar niet meer mag worden afgetrokken dan het bedrag dat in dat jaar daadwerkelijk aan inkomsten ter zake wordt genoten (temporiseringsaftrek).

Artikel 31, vijfde lid, onderdeel b, heeft geen betrekking op situaties waarin sprake is van (ver)huuranalogie, omdat het door de genotsgerechtigde ontvangen bedrag in dergelijke gevallen niet kan worden aangemerkt als vervanging van inkomsten. In zo'n geval wordt immers een deel van het door de genotsgerechtigde via vooruitbetaling van de huur verkregen huurrecht overgedragen, op grond waarvan hij van de opvolger een deel van de vooruitbetaalde huur (terug)ontvangt.

### **Onderdeel C, negende lid (artikel 36, negende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Dit onderdeel strekt ertoe om artikel 36, negende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan te passen aan de in artikel 25, vijftiende lid, opgenomen definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid.

### **Onderdeel C, tiende lid (artikel 36, tiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

De wijziging in artikel 36, tiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 komt er op neer dat de in dat lid voorgestelde aftrekbeperking niet meer geldt voor situaties waarin ten aanzien van de belastingplichtige artikel 25c van toepassing is. Voor de achtergronden van deze wijziging verwijs ik naar hetgeen ik daaromtrent in de nota naar aanleiding van het eindverslag heb opgemerkt.

### **Onderdeel C, elfde lid (artikel 38 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Artikel 38 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt aangepast aan de in artikel 25, vijftiende lid, opgenomen definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid.

### **Onderdeel C, twaalfde lid (artikel 45 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Onderdeel C, twaalfde lid, strekt ertoe om de in artikel 45 opgenomen verwijzing naar artikel 31, vijfde lid, aan te passen in verband met een vernummering in artikel 31 (zie onderdeel C, achtste lid).

### **Onderdeel C, dertiende lid (artikel 81 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

In dit onderdeel wordt voorgesteld de aanvankelijk in het voorgestelde artikel 81 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen datum van 1 januari 1990 te wijzigen in 1 januari 1996. Dit hangt samen met het feit dat de in artikel 25, vijftiende lid, geïntroduceerde definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid met zich brengt dat de zogenoemde grensverlegging wettelijk wordt vastgelegd. Hoewel de ten tijde van de mantelwetgeving geïntroduceerde uitbreiding van het begrip tijdelijk aan de aftrekkant» – de grensverlegging – naar mijn mening automatisch doorwerkt naar de opbrengstkant', acht ik de vierde nota van wijziging, mede gelet op de kritische kanttekeningen die daarover in de literatuur zijn gemaakt, een goede gelegenheid om dit uitgangspunt te codificeren. Voor de periode vanaf 1 januari 1996 wordt de op dit punt bestaande onduidelijkheid derhalve weggenomen.

Het voorgestelde artikel 81 voorkomt dat, ingeval het bedrag dat is genoten ter zake van de vestiging van een vruchtgebruik ten behoeve van een rechtspersoon (destijds) niet is belast – vanwege het feit dat de vestiging voor de introductie van de grensverlegging heeft plaatsgevonden – de vrijstelling van artikel 25b, eerste lid, onderdeel a, ten onrechte toepassing zou vinden. Het wijzigen van de in artikel 81 genoemde datum in 1 januari 1996 moet worden gezien tegen de achtergrond van de mogelijkheid dat de doorwerking van de grensverlegging naar de opbrengstkant door de rechter niet wordt geaccepteerd. Dat zou er namelijk toe kunnen leiden dat noch de voor de vestiging ontvangen vergoeding, noch de waarde-aangroei van blote eigendom naar volle eigendom in de heffing wordt betrokken. Overigens wordt in dit verband opgemerkt dat het wijzigen van de in dit artikel gehanteerde

datum in 1 januari 1996 geen gevolgen heeft voor situaties waarin de vestiging van een genotsrecht ten behoeve van een rechtspersoon wel is belast; voor zover ter zake van die vestiging inkomsten uit vermogen in aanmerking zijn genomen, is de vrijstelling ingevolge genoemd artikel 81 wel van toepassing.

#### **Onderdeel D, eerste lid (artikel 6, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964)**

In het eerste lid van onderdeel D wordt artikel 6, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 vervangen. Ten opzichte van de aanvankelijk voorgestelde tekst, is een aantal wijzigingen aangebracht.

Zo is de zinsnede uiterlijk op een vast tijdstip eindigend', conform de op dit punt in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aangebrachte wijziging, vervangen door het begrip tijdelijk. Teneinde aan te sluiten bij hetgeen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 onder het begrip tijdelijke gerechtigdheid wordt verstaan, wordt in de tweede volzin van het tweede lid een bepaling opgenomen die grotendeels gelijk is aan die in artikel 25, vijftiende lid, onderdeel a van de Wet op de inkomstenbelasting. Omdat artikel 6, tweede lid, uitsluitend betrekking heeft op een recht van vruchtgebruik of een recht van gebruik, en deze categorieën genotsrechten niet eeuwigdurend kunnen zijn, is in deze omschrijving niet opgenomen dat een eeuwigdurende gerechtigdheid als niet-tijdelijk wordt beschouwd.

Voorts is de zinsnede de waarde van de bezitting niet uiterlijk op een vast tijdstip ter beschikking komt van de hoofdgerechtigde» vervallen. Deze bepaling is in de voorgestelde opzet van artikel 6, tweede lid, overbodig.

Tot slot wordt voorgesteld dat de hoofdregel met betrekking tot de waardering van bezittingen die zijn belast met vruchtgebruik of recht van gebruik, te weten dat 80% van de waarde van de onbezwaarde eigendom in aanmerking wordt genomen bij de vruchtgebruiker (en bij de blote eigenaar een bedrag van nihil), van toepassing blijft voor zover sprake is van een bezitting ter zake waarvan ingevolge artikel 25b, tweede lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is. Aldus wordt bereikt dat in gevallen waarin bij de kinderen ingevolge voornoemde vrijstelling de waarde-aangroei van blote eigendom naar volle eigendom in de inkomstenbelasting niet in aanmerking wordt genomen, de (waarde van de) blote eigendom bij kinderen ook niet in de heffing van de vermogensbelasting wordt betrokken. Bij de ouder(s) wordt dan 80% van de waarde van de desbetreffende zaak in onbezwaarde eigendom in de heffing betrokken.

#### **Onderdeel D, tweede lid (artikel 10, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964)**

Bij dit onderdeel wordt in artikel 10, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 de zinsnede uiterlijk op een vast tijdstip eindigend» vervangen door het begrip tijdelijk. Voor de achtergronden daarvan wordt verwezen naar hetgeen daarover in het vorenstaande is opgemerkt.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend