

Vergaderjaar 1999–2000

27 030

Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Algemene inleiding

In de memorie van toelichting bij het voorstel van wet houdende wijziging van belastingwetten c.a. (belastingplan 2000) (kamerstukken 1999/2000, 26 820, nr. 3, blz. 30) is aangekondigd dat enkele maatregelen zullen worden voorgesteld ter bestrijding van belastingontwijking met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting en ter bestrijding van oneigenlijk gebruik van de Natuurschoonwet 1928. Voorts is aangekondigd dat, in het kader van de fiscale stimulering van natuurbeheer, zal worden voorgesteld het begrip landgoed in de Natuurschoonwet 1928 te verruimen.

De bedoelde maatregelen zijn opgenomen in het onderhavige voorstel van wet. Om te bewerkstelligen dat de verruiming van het begrip landgoed niet doorwerkt in de onroerende-zaakbelastingen bevat het voorstel verder een wijziging van de Gemeentewet. Ook bevat het wetsvoorstel de correctie van enkele schoonheidsfoutjes in de Wet op belastingen van rechtsverkeer en technische aanpassingen in onder meer de Wet waardering onroerende zaken die voortvloeien uit de wijzigingen in de Natuurschoonwet 1928. Daaraan zijn geen materiële gevolgen verbonden.

2. Overdrachtsbelasting (Wet op belastingen van rechtsverkeer)

2.1. Inleiding

De overdrachtsbelasting, die is opgenomen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR), behoort enerzijds tot de groep oudste belastingen, anderzijds is in de verkenning «Belastingen in de 21^e eeuw» aangegeven dat zij in het licht van de ontwikkelingen in de 21^e eeuw als «modern» moet worden beschouwd. Die ontwikkelingen bestaan erin dat overheidsuitgaven in de toekomst, meer dan thans, gefinancierd moeten worden uit belastingen die weinig vatbaar zijn voor uitholling en internationale mobiliteit (kamerstukken II, 1997/98, 25 810, nr. 2, blz. 190). Dat bij de overdrachtsbelasting – die wordt geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen – niet kan worden gesproken van internationale mobiliteit is een vaststaand gegeven. Onroerende zaken zijn per definitie immobiel en de heffingsbevoegdheid ter zake komt volgens internationaal algemeen erkende

beginselen bij uitsluiting toe aan het land waarin de onroerende zaken zijn gelegen. Het is echter noodzakelijk om alert te zijn op uitholling van de belasting teneinde haar «modern» te houden, opdat de belasting de functie van een bijdrage leveren aan de financiering van de overheidsuitgaven duurzaam kan blijven vervullen. Uitgangspunt daarbij is datgene wat economisch gelijk is ook fiscaal gelijk te behandelen.

Onder meer hierom is in 1995 de verkrijging van de economische eigendom onder de werking van de overdrachtsbelasting gebracht (Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Stb. 659).

Een andere manier om de overdrachtsbelasting «up to date» te houden is het bestrijden van constructies gericht op het ontgaan van de belasting. Zo was reeds onder de Registratiewet 1917, de voorloper van de WBR, onderkend dat het mogelijk was zonder belastingheffing onroerende zaken te verkrijgen door middel van de verkrijging van aandelen in onroerende-zaaklichamen. Op grond daarvan werd de verkrijging van aandelen in zogenoemde «verdachte» vennootschappen belast met registratierecht. In de WBR is met dezelfde bedoeling artikel 4 opgenomen, op grond waarvan certificaatrechten, aandelen in onroerende-zaaklichamen en lidmaatschapsrechten van verenigingen of coöperaties onder omstandigheden worden gelijkgesteld met in Nederland gelegen onroerende zaken. In het bijzonder met betrekking tot de verkrijging van aandelen in onroerende-zaaklichamen is echter gebleken dat de heffing van overdrachtsbelasting niet in alle gevallen naar de bedoeling van de wetgever kan worden geëffectueerd.

Een van die voorwaarden waaraan op grond van de tekst van het huidige artikel 4 moet worden voldaan alvorens de aandelen in een onroerende-zaaklichaam worden gelijkgesteld met onroerende zaken is dat de verkrijger een zogenoemd aanmerkelijk belang (oude stijl) in dat lichaam verwerft of uitbreidt. Dit aan de inkomstenbelasting ontleende criterium kan op eenvoudige wijze worden ontgaan. In het wetsvoorstel Wijzigingen van technische aard van enige belastingwetten c.a. (kamerstukken II 1997/98, 25 692) was aanvankelijk een wijziging voorgesteld ter zake van dit aspect, namelijk een aanpassing aan het nieuwe aanmerkelijk-belangregime (criterium van vijf percent in plaats van 33 $\frac{1}{3}$ percent). Er bleek echter, zoals ook is meegedeeld in de nota naar aanleiding van het verslag bij dat wetsvoorstel, meer aan de hand te zijn met artikel 4 WBR. Op grond daarvan is dit onderdeel van bedoeld wetsvoorstel teruggenomen onder de aankondiging van een meer omvattende reparatie ter zake.

Artikel 4 WBR wordt zodanig vormgegeven dat recht wordt gedaan aan de oorspronkelijke bedoeling van de bepaling. In paragraaf 2.2 van deze memorie wordt nader ingegaan op de verschillende aspecten die verband houden met de reparatie van artikel 4.

Voorts is door de Belastingdienst geconstateerd dat na de invoering van de verkrijging van de economische eigendom als belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting, het gebruik door personenvennootschappen (maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen) van de inbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR in situaties waarin in wezen onroerende zaken worden verkocht, een hoge vlucht heeft genomen. De vrijstelling is daarvoor niet bedoeld en deze ontwikkeling is dan ook ongewenst. Deze faciliteit wordt ingeperkt in die zin dat de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen wordt toegesneden op de gedachte dat de overdrachtsbelasting geen belemmering mag zijn bij de overgang van een onderneming van de ene rechtsvorm naar een andere rechtsvorm. Voor een meer uitgebreide toelichting op dit punt wordt verwezen naar paragraaf 2.3 van deze memorie.

2.2. Artikel 4

2.2.1. Algemeen

Artikel 4, eerste lid, WBR bevat een aantal bepalingen op grond waarvan bepaalde goederen worden gelijkgesteld met in Nederland gelegen onroerende zaken. De strekking van de bepaling is enerzijds te voorkomen dat door middel van het tussenschuiven van rechtspersonen de heffing van overdrachtsbelasting wordt ontgaan en anderzijds om het in wezen gelijke ook fiscaal gelijk te behandelen door een meer economische benadering. In het eerste lid, onderdeel a, van het artikel worden thans onder meer aandelen in lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal (in de praktijk voornamelijk NV's en BV's), die aan een aantal voorwaarden voldoen, gelijkgesteld met onroerende zaken. De cumulatief geformuleerde voorwaarden richten zich onder de huidige wetgeving zowel op het lichaam als op de verkrijger van de aandelen. Zo moeten de bezittingen hoofdzakelijk – dat wil zeggen voor ten minste zeventig percent – bestaan uit onroerende zaken of rechten daarop. Voorts moet het lichaam het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van Nederlandse onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, beogen. De verkrijger van de aandelen moet voorts met inbegrip van de reeds aan hem toebehorende aandelen een belang van substantiële omvang verwerven. De criteria daarvoor zijn die welke voor 1997 golden voor de aanmerkelijk-belangregeling in de inkomstenbelasting. Gemakshalve wordt daarom hierna in de toelichting het begrip «aanmerkelijk belang» gehanteerd om het substantiële belang aan te duiden.

Hoewel artikel 4 WBR is opgezet met het doel te voorkomen dat door middel van aandelenoverdrachten onroerende zaken worden verkregen zonder dat de heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komt, is gebleken dat in de praktijk methoden zijn gevonden om de heffing te ontlopen. De mogelijkheden tot ontgaan van de heffing betreffen vooral de beïnvloeding van de samenstelling van de bezittingen, waardoor het lichaam niet de hoedanigheid heeft van een onroerende-zaaklichaam (bijvoorbeeld zogenoemde oppomp- en dubbeldekkerconstructies) en een spreiding van het aandelenbezit waardoor bij de verkrijger geen sprake is van een aanmerkelijk belang (bijvoorbeeld zogenoemde uitsmeer- en aankoopconstructies) (zie onderdeel 2.2.2).

In de jurisprudentie zijn diverse pogingen van de Belastingdienst om constructies gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting te bestrijden met een beroep op doel en strekking van artikel 4 WBR niet gehonoreerd, althans niet de laatste jaren. Als voorbeeld noem ik een arrest van de Hoge Raad in het kader van een aankoopconstructie, waarbij het volgende is overwogen: «Een aandeelhouder van een BV handelt niet in strijd met doel en strekking van artikel 4, eerste lid, aanhef en letter a, WBR indien hij aandelen in een onroerend-goedlichaam niet zelf verkrijgt maar laat verkrijgen door de BV, ook niet indien hijzelf reeds aandelen in het onroerend-goedlichaam hield. Aangenomen moet worden dat als de wetgever deze voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid had willen uitsluiten, hij daarvoor een regeling zou hebben getroffen» (Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 28 211, BNB 1992/308).

Het is thans zaak de regeling waarop de Hoge Raad in voormeld arrest doelt te treffen, alsmede enkele andere maatregelen te nemen, gericht op het tegengaan van – al dan niet voor de hand liggende – ontgaansmogelijkheden van de belasting.

Ook blijkt de wijze waarop de tekst van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR thans is geformuleerd in de praktijk aanleiding te geven tot discussie. Dit is een gevolg van het feit dat in de redactie van de regeling de voorwaarde van de verkrijging van een aanmerkelijk belang bij de verkrijger van de aandelen (in wezen een zelfstandig element van het

belastbare feit) is opgenomen als onderdeel van de omschrijving van «aandeel in een onroerende-zaaklichaam» als fictieve onroerende zaak. Dit is een ingewikkelde opzet, die helderder kan.

Het vereiste dat het aanmerkelijk belang ziet op een minimum deelname in het nominaal gestorte kapitaal blijkt eveneens mogelijkheden op te leveren tot manipulatie; het geplaatste kapitaal is in dit verband een beter criterium.

In de huidige redactie van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR is tevens de zogenoemde certificatenregeling opgenomen. Op grond van deze regeling – die reeds vanaf het begin van de WBR bestaat – worden certificaatrechten en dergelijke ter zake van onroerende zaken gelijkgesteld met onroerende zaken.

Aan de gelijkstelling van certificaatrechten met onroerende zaken is de grond komen te ontvallen door de invoering in 1995 van de verkrijging van economische eigendom als belastbaar feit. Certificaatrechten zijn namelijk op zichzelf een vorm van economische eigendom. Aan een zelfstandige certificatenregeling bestaat derhalve geen behoefte meer, zodat de regeling kan vervallen.

2.2.2. Voorbeelden van constructies met artikel 4

Van een *oppompconstructie* is sprake wanneer een onroerende-zaaklichaam in het zicht van en met het oog op de verkoop van de aandelen zijn activa uitbreidt, bijvoorbeeld met liquide middelen of met een vordering op de aandeelhouder, in die mate dat de activa voor meer dan dertig percent uit andere bezittingen dan onroerende bestaan. De verkrijging van de aandelen in dit lichaam is niet belast, omdat het lichaam minder dan zeventig percent onroerende zaken bezit en niet meer de hoedanigheid heeft van een onroerende-zaaklichaam. Het lichaam wordt met het oog op een niet te belasten aandelentransactie als het ware «opgepompt» met andere bezittingen dan onroerende zaken, om aldus de bezitseis te ontgaan.

De *dubbeldekkerconstructie* is een bijzondere variant van de oppompconstructie, waarbij de wijze van waardering van de aandeelbezittingen mede een rol speelt.

Een moedermaatschappij heeft een dochtermaatschappij, waarin de onroerende zaken zijn ondergebracht. De waarde in het economische verkeer van de deelneming is lager dan de waarde van de bij de dochter ondergebrachte onroerende zaken, wanneer de onroerende zaken bij de dochter met vreemd vermogen zijn gefinancierd. In de meest eenvoudige vorm wordt die financiering verzorgd door de moeder, die dan een vordering op haar dochter heeft. Er kunnen echter ook enkele andere voor het bestaan van de vennootschap niet ter zake doende bezittingen op de actiefzijde van de balans van de moeder staan.

Hoewel de deelneming van de moeder in de dochter op zich zelf kwalificeert als een onroerende bezitting van de moeder, blijven als gevolg van de huidige wijze van waarderen van de aandelen in de dochter, namelijk tegen de waarde in het economische verkeer van die aandelen (en niet de waarde van de onroerende zaken die door de aandelen in de dochter worden vertegenwoordigd), en de omstandigheid dat de moeder een flinke vordering heeft op de dochter, de onroerende bezittingen van de moeder beneden de grens van zeventig percent. Bij verkrijging van aandelen in de moedermaatschappij is alsdan geen sprake van de verkrijging van aandelen in een onroerende-zaaklichaam, terwijl dit wel het geval zou zijn geweest als de moedermaatschappij zelf de onroerende zaken zou hebben gehad in plaats van de dochter. De dubbeldekkerconstructie staat ook bekend als *stapelconstructie* en als constructie met de *parachute-BV*.

Uitsmeerconstructies vinden veelal plaats met de hulp van gelieerde lichamen of gelieerde natuurlijke personen, waarvan het aandeelhouder-

schap thans niet in aanmerking behoeft te worden genomen bij het bepalen of bij de verkrijger sprake is van een aanmerkelijk belang. Zo is een spreiding van aandelen mogelijk tussen drie natuurlijke personen of rechtspersonen, die ieder dertig percent van de aandelen in het onroerende-zaaklichaam verkrijgen. Het restant, tien percent van de aandelen, wordt verkregen door bijvoorbeeld een stichting die wordt bestuurd door de drie genoemde personen. In die situatie wordt tien percent van de aandelen als het ware middellijk verkregen door de personen in evenredigheid van hun belang in de stichting, maar de WBR voorziet thans niet in de mogelijkheid de aandelen van die stichting aan hen toe te rekenen. Uiteraard zijn nog uitgesprokener verhoudingen mogelijk. Deze constructie staat ook wel bekend als de *spreidingsconstructie*.

Van een *bijkoopconstructie* is sprake indien een aandeelhouder (natuurlijk persoon of rechtspersoon), die zelf al aandelen in een onroerende-zaaklichaam bezit (mogelijk zelfs een aanmerkelijk belang), aandelen in dat lichaam laat verkrijgen («bijkopen») door een BV waarvan hij alle aandelen heeft, in zodanige mate dat de BV minder dan een derde van de aandelen verkrijgt. De «bijkopen» van de aandelen is niet belast, hoewel de bijgekochte aandelen in wezen (middellijk) worden verkregen door de oorspronkelijke aandeelhouder.

De zogenoemde *inkoopconstructie* is een variant op de uitsmeer- of bijkoopconstructies. De opzet van de inkoopconstructie is erop gericht om via de inkoop van eigen aandelen door het lichaam het belang in de onroerende zaken zonder heffing van overdrachtsbelasting van de ene naar de andere (groep) aandeelhouder(s) te doen overgaan. Wanneer een aandeelhouder zijn aandelen in een onroerende-zaaklichaam wil verkopen aan de andere aandeelhouders is de verkrijging van die aandelen belast wanneer de verkrijgende aandeelhouder een aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt in het onroerende-zaaklichaam. Om die heffing te voorkomen worden de aandelen niet rechtstreeks aan de andere aandeelhouders verkocht, maar laat men het lichaam die aandelen inkopen. Door die inkoop van eigen aandelen neemt het belang van de blijvende aandeelhouder(s) in de onroerende zaken van het lichaam toe. Die middellijke verkrijging van onroerende zaken door de blijvende aandeelhouder kan op grond van de huidige wetgeving en de jurisprudentie niet worden belast. De inkoop van de eigen aandelen kan bij het inkopende lichaam slechts leiden tot heffing wanneer dat lichaam daarmee zelf een aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt. Het belang van de aandeelhouders van het onroerende-zaaklichaam die de eigen aandelen inkoopt, telt daarbij onder de huidige wetgeving niet mee.

2.2.3. Aanpak van constructies rond artikel 4

Het wetsvoorstel bevat met betrekking tot de bestrijding van constructies met artikel 4 een aantal maatregelen. De maatregelen zijn enerzijds gericht op het duidelijker dan voorheen aangeven wanneer er sprake is van een onroerende-zaaklichaam en van een belastbare verkrijging, en anderzijds op het inperken van de mogelijkheden om doel en strekking van de regeling te ontgaan. Evenals voorheen is alleen de onmiddellijke verkrijging van aandelen in een onroerende-zaaklichaam een belastbaar feit; de middellijke verkrijging van dergelijke aandelen is derhalve niet belastbaar.

Concreet bevat het wetsvoorstel het volgende:

- introductie van het begrip fictieve onroerende zaken voor alle goederen die met onroerende zaken gelijkgesteld worden;
- een zelfstandige definitie van het begrip onroerende-zaaklichaam, met onderbrenging in een afzonderlijke bepaling van het vereiste voor het belastbare feit van een aanmerkelijk belang bij de verkrijger van de aandelen;

- bij toetsing aan het bezitscriterium voor het bestaan van een onroerende-zaaklichaam met betrekking tot grotere deelnemingen (ten minste een eenderde belang) toerekening van de bezittingen en schulden van de dochtermaatschappij (naar rato van de deelneming) aan de moedermaatschappij (consolidatie);
- omlijning van het begrip «het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van de onroerende zaken» (doeleis);
- inbouw van een referentieperiode in de definitie van een onroerende-zaaklichaam: een lichaam dat op enig moment in het jaar voorafgaand aan het tijdstip van de verkrijging als onroerende-zaaklichaam kwalificeerde, kwalificeert ook op het moment van de verkrijging;
- beoordeling van de aanmerkelijk-belangpositie van de verkrijger naar de deelname in het geplaatste kapitaal in plaats van naar die in het nominaal gestorte kapitaal;
- meetellen van economische eigendom en vruchtgebruik van aandelen bij de beoordeling van een aanmerkelijk-belangpositie;
- beoordeling van een aanmerkelijk belang in een onroerende-zaaklichaam met inachtneming van het onmiddellijke dan wel middellijke aandelenbezit van met de verkrijger verbonden lichamen en natuurlijke personen, een en ander naar analogie van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; rechtspersonen krijgen als het ware een familie en de familiekring van natuurlijke personen wordt uitgebreid met verbonden lichamen;
- invoering van een samentellingsregeling bij verschillende verkrijgingen van aandelen door dezelfde verkrijger in een tijdsbestek van twee jaren.

2.3. De inbrengfaciliteit

2.3.1. Algemeen

Artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR bevat een vrijstelling voor de inbreng van onroerende zaken in vennootschappen. De bepaling valt thans in twee delen uiteen, te weten een deel waarin de vrijstelling voor de inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft (maatschap, CV of een vennootschap onder firma (VOF), de zogenoemde personenvennootschappen) is opgenomen, en een deel waarin de vrijstelling voor de inbreng in het kader van een omzetting van een niet in de vorm van een BV of NV gedreven onderneming in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming is geregeld. De laatste vrijstelling is bij de Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de vermogensbelasting 1964, de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 (terugsluis opbrengst reparatiewetsvoorstel-btw) (Stb. 660) geheel herzien, waarbij de faciliteit zoveel mogelijk op één lijn is gebracht met de geruisloze omzetting van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het onderdeel van de bepaling dat betrekking heeft op de inbreng in een maatschap, CV of VOF is bij die gelegenheid niet gewijzigd.

Gebleken is dat na de introductie van de economische-eigendomsoverdracht als belastbaar feit, veelvuldig gebruik wordt gemaakt van de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen om onroerende zaken zonder overdrachtsbelasting over te dragen. Voor dit doel wordt in het bijzonder de rechtsvorm van de CV gebruikt (CV-constructie). Omdat bij ontbinding van de vennootschap verdeling van het vennootschapsvermogen vrij van overdrachtsbelasting kan plaatshebben, althans voor zover de onroerende zaken worden toegedeeld aan de oorspronkelijke inbrenger (artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR), kunnen onroerende zaken, zelfs grote onroerend-goedportefeuilles, met behulp van de

CV-constructie worden overgedragen zonder overdrachtsbelasting. Dit gebruik van de vrijstelling is in strijd met de bedoeling van de vrijstelling.

2.3.2. Voorbeelden van oneigenlijk gebruik van de inbrengfaciliteit

In de eerste plaats heb ik hierbij het oog op het oneigenlijk gebruik van de vrijstelling dat gepaard gaat met een zogenoemde oneigenlijke inbreng of overinbreng. De oneigenlijke inbreng is een vorm van inbreng waarbij (veel) meer wordt ingebracht dan ter voldoening van het bedrag van de overeengekomen deelneming van de inbrenger is vereist. De deelneming wordt tot een minimum beperkt. In de praktijk wordt voor de toepassing van de vrijstelling een verhouding van oneigenlijke inbreng/inbreng van 90/10 getolereerd. In ruil voor de overinbreng verkrijgt de inbrenger meestal geld of andere zaken van de andere vennoten, of een terstond opeisbare vordering op de vennootschap via de zogenoemde rekening-courantrekening, zodat in wezen sprake is van een verkapte verkoop. Dit staat in contrast met de ratio van de vrijstelling, die is bedoeld om de overdrachtsbelasting geen belemmering te laten zijn voor het voortzetten van een onderneming, ook al is dat in een andere rechtsvorm.

In de tweede plaats is er de vorm van oneigenlijk gebruik waarbij de inbrenger een lichaam is dat kwalificeert als een onroerende-zaaklichaam. De eigenaren van het onroerende-zaaklichaam willen van hun vastgoed-portefeuille af en hebben een of meer kopers gevonden. De gang van zaken bij deze vorm van oneigenlijk gebruik is dan als volgt. Het onroerende-zaaklichaam brengt zijn vastgoed(-onderneming) in in een CV (dan wel VOF of maatschap), waarin hij samen met de koper(s) deelneemt. Hiermee «parkeert» het onroerende-zaaklichaam zijn onroerende zaken als het ware in die vennootschap. Wanneer een onroerende-zaaklichaam zijn activa en passiva inbrengt in de CV en de mede-vennoten (tevens de aanstaande kopers) geld, «verwateren» zijn onroerende bezittingen. Het aandeel van de inbrenger in de CV heeft nu betrekking op al hetgeen is ingebracht, niet alleen op de onroerende bezittingen, maar ook op de ingebrachte contanten. Vervolgens worden de aandelen in het – voor-malige – onroerende-zaaklichaam aan de gegadigde(n) voor de onroerende zaken overgedragen. Het resultaat is dat de onroerende zaken verhangen zijn zonder overdrachtsbelasting. Daarna kan de CV ontbonden worden, waarbij de onroerende zaken aan het destijds inbrengende onroerende-zaaklichaam – maar nu met (een) andere aandeelhouder(s) – worden toegedeeld, met gebruikmaking van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR.

2.3.3. Aanpak van inbrengconstructies

Gelet op de ratio van de onderhavige vrijstelling en de maatschappelijke en economische gelijkenis tussen de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid en de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, stel ik voor om de vrijstelling van de verkrijging krachtens de inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, zoveel mogelijk te binden aan de voorwaarden die gesteld worden aan de vrijstelling krachtens de omzetting van een niet in de vorm van een NV of BV gedreven onderneming in een wel in die vorm gedreven onderneming. De voorwaarden voor de vrijstelling bij de inbreng in een NV of BV, die grotendeels zijn uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (hierna: Uitvoeringsbesluit), houden in dat een onderneming moet worden ingebracht – onder onderneming mede verstaan de onderneming bestaande in een deelgerechtigdheid in een maatschap, VOF of CV – en dat die onderneming door de NV of de BV gedurende ten minste drie jaren moet worden voortgezet door de vennootschap. Voorts moet de waarde van de onderneming geheel worden omgezet in aandelenkapitaal, onder maximale toebetaling van 10 percent van de inge-

brachte waarde en moet de inbrenger de aan hem toegekende aandelen ten minste drie jaren houden. Daarnaast is nog de voorwaarde opgenomen dat de oprichters van de NV of BV in het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming.

Met betrekking tot de vrijstelling voor de inbreng in personenvennootschappen bevat het wetsvoorstel de volgende maatregelen:

- de vrijstelling is alleen van toepassing bij inbreng van een onderneming, waaronder mede wordt verstaan de onderneming bestaande in een deelgerechtigdheid in een maatschap, VOF of CV;
- de vrijstelling is alleen toepasselijk als de inbrenger ter zake van de inbreng deelgerechtigd wordt in het gemeenschappelijke vermogen voor een bedrag dat ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het ingebrachte ondernemingsvermogen (bijschrijving op kapitaalrekening);
- de vrijstelling blijft buiten toepassing als de ingebrachte onderneming heeft behoord tot het vermogen van een onroerende-zaaklichaam;
- de vrijstelling bij verdeling van goederen die zijn ingebracht in een personenvennootschap wordt beperkt tot gevallen waarbij de inbreng heeft plaatsgevonden met toepassing van de vrijstelling;
- in de gevallen waarin de vrijstelling bij verdeling toepassing mist, mag, ter voorkoming van dubbele heffing bij de verkrijging krachtens verdeling, de waarde van het aandeel dat de verkrijger reeds heeft op de waarde van het verkregene in mindering worden gebracht.

Elk van de hiervoor genoemde maatregelen heeft een functie bij de bestrijding van het oneigenlijk gebruik van de inbrengvrijstelling. Geen van de maatregelen is echter op zichzelf voldoende om alle gesignaleerde vormen van oneigenlijk gebruik van de vrijstelling te bestrijden. De maatregelen moeten in onderlinge samenhang worden gezien.

In het Uitvoeringsbesluit zullen voor de toepassing van de inbrengvrijstelling bij personenvennootschappen nadere voorwaarden worden opgenomen. Deze voorwaarden zullen betrekking hebben op de omvang van de inbreng, de duurzaamheid van het samenwerkingsverband en de onverkorte deelname van de inbrenger.

2.4. Gevolgen van de reparatie overdrachtsbelasting

Met de nieuwe opzet van artikel 4 WBR wordt beoogd de mogelijkheden in te perken om doel en strekking van de regeling te ontgaan en interpretatieverschillen in de toekomst te voorkomen. Voor lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal die het verkrijgen, exploiteren en vervreemden van onroerende zaken (mede) als doel hebben, worden nieuwe criteria voorgesteld wanneer zij een onroerende-zaaklichaam zijn en wanneer niet. De zogenoemde oppompconstructies en de constructies met «dubbeldekkers» worden bestreden door inbouw van een referentieperiode in de definitie van de onroerende-zaaklichaam en door het toerekenen van bezittingen en schulden van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij (consolidatie). Voorts worden de begrippen verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon geïntroduceerd om het ontgaan van de belasting door het tussenschuiven van een lichaam, zoals bij uitsmeer- en bijkoopconstructies, tegen te gaan. Met de invoering van deze maatregelen wordt weliswaar bereikt dat in meer gevallen dan thans het geval is bij de overdracht van onroerende zaken door middel van aandelen in een onroerende-zaaklichaam heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komt, maar dat is naar mijn oordeel gerechtvaardigd. De voorgestelde maatregelen zijn noodzakelijk en onvermijdelijk om de heffing van overdrachtsbelasting bij onroerende-zaaklichamen weer in

overeenstemming te brengen met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever.

Opgemerkt zij nog dat een aantal maatregelen vooral bedoeld is om te voorkomen dat in de toekomst, nu de huidige methoden om de belasting te ontgaan worden bemoeilijkt, nieuwe structuren worden opgezet om de heffing te ontlopen.

Tot slot wijs ik erop dat de aanscherping van de regeling voor de vrijstelling bij inbreng in een personenvennootschap ertoe leidt dat de thans in zwang zijnde constructies om onroerende zaken buiten het bereik van de overdrachtsbelasting over te dragen via bijvoorbeeld de commanditaire vennootschap, niet meer kunnen plaatshebben.

2.5. Inwerkingtreding constructiebestrijding overdrachtsbelasting

Bij reparatiewetgeving komt onvermijdelijk het vraagstuk van het tijdstip van inwerkingtreding aan de orde, in het bijzonder de vraag of aan de maatregelen terugwerkende kracht moet worden gegeven. Over dit vraagstuk in het algemeen is van gedachten gewisseld met de Tweede Kamer van de Staten-Generaal. De uitkomst daarvan is neergelegd in mijn brief van 25 juni 1997 aan de Tweede Kamer (kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 2). Afhankelijk van de mate waarin aankondigingseffecten te verwachten zijn en van de omvang van het oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening, ligt terugwerkende kracht in meer of mindere mate in de rede.

Het wetsvoorstel voorziet erin dat de bepalingen uit het onderdeel reparatie overdrachtsbelasting waarmee de CV-constructies worden bestreden, terugwerken tot en met 29 september 1999. Op die datum is het voorstel van wet, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (belastingplan 2000), bij de Tweede Kamer ingediend, bij welke gelegenheid de onderhavige bepalingen, en het feit dat zij terugwerkende kracht zouden krijgen, zijn aangekondigd. Bij de besluitvorming ter zake heeft een rol gespeeld dat het gebruik van zulke CV-constructies toeneemt, dat zij relatief eenvoudig zijn op te zetten en te realiseren vanwege het voornamelijk vormvrije karakter van de handelingen die ervoor nodig zijn. Ook acht ik in dit kader het een factor van belang dat er bij de vorm waarin gebruik wordt gemaakt van de CV-constructie om door middel van transacties met aandelen in onroerende-zaaklichamen onroerende zaken in andere handen te laten overgaan geen sprake is van uitstel van de heffing, maar van definitief afstel. Het gaat voorts bij deze constructies om relatief grote bedragen. Bovendien is reeds diverse malen in antwoord op vragen dien-aangaande uit de Kamer aangegeven dat deze constructies zouden worden bestreden. Onder deze omstandigheden is het verlenen van terugwerkende kracht aan de maatregelen die zijn gericht op het bestrijden van bedoelde constructies gerechtvaardigd. Hoewel ik van mening ben dat het nieuwe regime voor de vrijstelling bij inbreng zou moeten gelden voor iedere inbreng die plaatsheeft na 28 september 1999, heb ik aanleiding gezien een voorziening te treffen in de vorm van een overgangsmaatregel voor inbrengen die plaatsvinden op grond van voor 29 september 1999 bestaande en schriftelijk vastgelegde obligatoire contracten. Voor deze eerbiedigende bepaling gelden dezelfde voorwaarden als die welke golden ter zake van de overgangsmaatregel die destijds is getroffen bij de invoering van de verkrijging van de economische eigendom als belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Zo rust de bewijslast op belanghebbende dat op dat tijdstip een schriftelijke overeenkomst tot inbreng tot stand was gekomen. Daarnaast geldt de eis dat de inbreng daadwerkelijk geëffectueerd is voor de datum van inwerkingtreding van deze wet. Er is niet voorzien in terugwerkende kracht voor de reparatiemaatregelen met betrekking tot artikel 4 WBR.

3. Natuurschoonwet 1928

Met betrekking tot de Natuurschoonwet 1928 wordt een drietal maatregelen voorgesteld waarop hierna nader wordt ingegaan.

3.1. *Uitbreiding van het begrip landgoed*

Voorgesteld wordt het begrip landgoed in de Natuurschoonwet 1928 uit te breiden. Deze uitbreiding strekt ertoe dat landgoederen niet meer noodzakelijkerwijs voor een gedeelte uit bos moeten bestaan maar dat een landgoed ook kan bestaan uit «natuurterreinen». De voorgestelde uitbreiding van het begrip landgoed werkt niet door naar de onroerende-zaakbelastingen; het voorstel bevat daartoe een wijziging van de Gemeentewet.

3.2. *Gezamenlijke rangschikking*

In 1989 is in de Natuurschoonwet 1928 de mogelijkheid opgenomen om tot een gezamenlijke rangschikking van onroerende zaken te komen. Het doel van de wijziging was om de rangschikking van een onroerende zaak welke niet zelfstandig aan de eisen voldoet, mogelijk te maken door in samenhang met een aangrenzende onroerende zaak te toetsen of aan de criteria voor rangschikking wordt voldaan. Indien de aan elkaar grenzende onroerende zaken gezamenlijk aan de rangschikkingscriteria voldoen, worden de onroerende zaken voor de toepassing van de Natuurschoonwet 1928 als één landgoed beschouwd. Op dit landgoed zijn vervolgens de fiscale faciliteiten die in de Natuurschoonwet 1928 zijn opgenomen, onverkort van toepassing. De gezamenlijke rangschikking is beperkt tot twee aan elkaar grenzende onroerende zaken. Wel is toegestaan dat één onroerende zaak in verschillende verzoeken om gezamenlijke rangschikking kan worden betrokken.

Gebleken is dat in de praktijk, ondanks de beperking tot twee aan elkaar grenzende onroerende zaken, niet bedoeld gebruik van de gezamenlijke rangschikking wordt gemaakt. Veelal gebeurt dit doordat relatief kleine percelen (postzegelpercelen) met daarop gelegen een woonhuis en grote tuin, gezamenlijke rangschikking aanvragen met een naastgelegen landgoed. Het postzegelperceel hoeft zelf nauwelijks aan eisen te voldoen daar rangschikking wordt aangevraagd in samenhang met een onroerende zaak die reeds als een landgoed wordt beschouwd. Een dergelijk gebruik van de mogelijkheid om gezamenlijk te rangschikken is ongewenst, omdat door de rangschikking van dergelijke postzegelpercelen de instandhouding en het creëren van natuurschoon niet of nauwelijks wordt bevorderd. Derhalve wordt voorgesteld om de mogelijkheid om gezamenlijk te rangschikken op andere wijze vorm te geven waarbij de voorgestelde maatregelen nader zullen worden uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

Hoofdregel blijft dat een landgoed ten minste 5 hectare groot moet zijn. Het voorstel is om het rangschikken via een gezamenlijk verzoek voor onroerende zaken kleiner dan 5 hectare slechts mogelijk te maken ingeval een dergelijke onroerende zaak ofwel onbebouwd is ofwel de bebouwing bestaat uit een rijksmonument. Verder moet voortaan elk van de onroerende zaken, onafhankelijk van elkaar, voldoen aan de voorwaarden die aan een landgoed worden gesteld (met uitzondering dan van de oppervlakte-eis van 5 hectare in de bovengenoemde gevallen). Voorwaarde blijft dat de onroerende zaken aan elkaar grenzen. In tegenstelling tot het huidige recht worden beide onroerende zaken vervolgens niet aangemerkt als één landgoed, maar worden de onderscheidene onroerende zaken elk als een landgoed beschouwd. Het behoud van de status van landgoed blijft overigens wel afhankelijk van de kwalificatie van de onroerende zaak waarmee gezamenlijke rangschikking heeft plaatsgevonden. Bij de voor-

gestelde vormgeving van de gezamenlijke rangschikking is rekening gehouden met het advies van de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwetlandgoederen. Deze Stuurgroep heeft onder meer geadviseerd om de mogelijkheid tot gezamenlijk rangschikken geheel af te schaffen teneinde de postzegelproblematiek tegen te gaan, maar daarbij wel de omzomings-eisen en openstellingscriteria aan te passen. Bij het vervallen van de gezamenlijke rangschikking zou het volgens de Stuurgroep dan wel mogelijk moeten zijn om delen van een landgoed in erfpacht of vruchtgebruik uit te geven, zonder dat dit voor de blote eigenaar een verlies van faciliteiten die op grond van de Natuurschoonwet 1928 kunnen worden verkregen, zou betekenen. Anders dan de Stuurgroep, zie ik niet de noodzaak om de mogelijkheid tot gezamenlijk rangschikken geheel af te schaffen. Doordat onroerende zaken kleiner dan 5 hectare slechts voor gezamenlijke rangschikking in aanmerking zullen kunnen komen indien er op deze zaken ofwel geen opstallen aanwezig zijn ofwel de aanwezige opstallen zijn aangemerkt als rijksmonument, is de angel uit de postzegelproblematiek gehaald. Tegelijkertijd blijft door het handhaven van de gezamenlijke rangschikking wel de mogelijkheid behouden om met het oog op het behoud van het natuurschoon kleine onroerende zaken te laten delen in de NSW-faciliteiten.

De suggestie van de Stuurgroep om de omzomingscriteria aan te passen, zodanig dat een omzoming die niet op het landgoed ligt toch in aanmerking wordt genomen, is door mij overgenomen. In het voorstel wordt hiervoor met de voorgestelde uitbreiding van de delegatiebevoegdheid van artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel c, van de Natuurschoonwet 1928 de mogelijkheid geopend. Deze materie zal worden uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

Met betrekking tot de openstellingscriteria kan het volgende worden opgemerkt. Momenteel komt het wel voor dat een kleine onroerende zaak profiteert van de fiscale faciliteiten die gelden voor opengestelde landgoederen omdat de onroerende zaak waarmee in samenhang rangschikking als een landgoed is aangevraagd, is opengesteld. Dit is met name het geval indien het opengestelde landgoed in verhouding tot de andere onroerende zaak zeer groot is. Deze faciliteit bestaat er in dat de waarde van het landgoed voor de toepassing van de Successiewet 1956 op nihil wordt gesteld. Doordat elke onroerende zaak, ongeacht of rangschikking is aangevraagd in samenhang met een andere onroerende zaak, voortaan zelf als een landgoed wordt beschouwd, is dit meeliften met de faciliteiten van een ander landgoed niet langer mogelijk. Ten aanzien van elke onroerende zaak die als een landgoed is aangemerkt, zal onafhankelijk van het regime dat op naastgelegen onroerende zaken van toepassing is, worden beoordeeld of deze in aanmerking komt voor ofwel de faciliteiten die gegund worden aan een opengesteld, ofwel de faciliteiten die gegund worden aan een niet opengesteld landgoed. In het verlengde hiervan zal de Aanschrijving Openstelling Natuurschoonwet-landgoederen worden aangepast. Daarbij zal tevens worden bezien in hoeverre de openstellingscriteria in lijn met de wensen van de Stuurgroep kunnen worden aangepast.

3.3. De schenkings- en successiefaciliteit in de Natuurschoonwet 1928

In de Natuurschoonwet 1928 zijn bepalingen opgenomen op grond waarvan de ingevolge de Successiewet 1956 wegens de verkrijging van een landgoed verschuldigde belasting geheel of voor een gedeelte buiten invordering blijft. Deze faciliteit is in het leven geroepen om te stimuleren dat economisch vaak weinig rendabele landgoederen in stand worden gehouden c.q. worden gecreëerd. De verschuldigde belasting blijft geheel buiten invordering indien het gaat om een voor het publiek opengesteld landgoed. Is het landgoed niet opengesteld dan blijft buiten invordering het verschil tussen de volgens de opgelegde aanslag verschuldigde belas-

ting en het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien de waarde van het verkregen landgoed wordt gesteld op de helft van de bestemmingswaarde. De niet-ingevorderde belasting wordt alsnog ingevorderd indien binnen een tijdvak van 25 jaren na het overlijden of de schenking de onroerende zaak niet langer als een landgoed wordt aangemerkt. Over het ingevorderde bedrag is invorderingsrente verschuldigd. Op grond van de huidige Natuurschoonwet geldt niet het vereiste dat het landgoed gedurende een bepaalde periode eigendom moet blijven van degene die de schenkings- of successiefaciliteit heeft genoten. Vervreemding van het landgoed leidt niet tot invordering van de belasting mits het landgoed door de opvolgende eigenaar of eigenaren gedurende het nog resterende gedeelte van de 25 jaren in stand wordt gehouden en de opvolgende eigenaar binnen zes maanden een verzoek om continuering van de rangschikking als Natuurschoonwet-landgoed indient. Op deze manier ontbreekt een relatie tussen de verrichte inspanning ten behoeve van het natuurschoon en de omvang van de fiscale faciliteit. Het voorstel is erop gericht deze relatie aan te brengen door de omvang van de faciliteit afhankelijk te stellen van de bezitsduur.

Het ontbreken van een bezitseijs maakt de landgoederen namelijk tot een aantrekkelijk middel om fiscaal gefacilieerde schenkingen dan wel verervingen te creëren, zonder dat de bedoeling bestaat om het landgoed gedurende de gehele instandhoudingstermijn van 25 jaar in bezit te houden (veelal zal het zelfs om een zeer korte bezitsperiode gaan). In dergelijke gevallen wordt gebruik gemaakt van de schenkings- of successiefaciliteit van de Natuurschoonwet 1928 zonder dat enige bijdrage wordt geleverd aan, of iets wordt opgeofferd voor, het natuurbehoud.

Het komt erop neer dat een gerangschikt landgoed wordt aangekocht teneinde het geheel of gedeeltelijk vrij van schenkingsrecht te kunnen schenken. De begiftigde verkoopt het landgoed door en maakt hiermee de schenking liquide. Dergelijke vormen van schenking en doorverkoop, tussen dezelfde of andere partijen, kunnen meermalen plaatsvinden, waarbij telkens weer het fiscale voordeel wordt gerealiseerd c.q. vermogen belastingvrij overgaat. Bij schenking van een geldbedrag ten belope van de waarde van een landgoed zou uiteraard wel schenkingsrecht zijn geheven. Ook kan door middel van verkopen van een landgoed binnen een familie worden bewerkstelligd dat een landgoed op een kunstmatige manier meerdere malen vererft om zodoende successierecht te besparen. Zo kan bijvoorbeeld een landgoed nadat dit is vererfd door de erfgenaam worden verkocht aan een familielid uit een van de vorige generaties zodat het enige tijd later opnieuw vererft binnen de familie. Dit kan zich herhalen.

De voorgestelde wijziging van de Natuurschoonwet 1928 houdt in dat aan een vervreemding van een landgoed binnen een periode van 25 jaren na het genieten van de schenkings- of successiefaciliteit fiscale gevolgen worden verbonden. Dit gebeurt door aan de instandhoudingseijs een bezitseijs toe te voegen (de beide eisen werken dus cumulatief). Indien een landgoed wordt vervreemd binnen die periode, wordt een evenredig gedeelte van het schenkingsrecht, successierecht of recht van overgang alsnog ingevorderd. De fiscale faciliteiten komen op deze manier vooral ten goede aan personen die een landgoed gedurende een lange tijd in bezit houden.

4. Budgettaire en personele effecten

De budgettaire opbrengst van de maatregelen ter bestrijding van belastingontwijking met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting bedraagt f 20 miljoen per jaar, en van de bestrijding van het oneigenlijk gebruik van de Natuurschoonwet 1928 f 5 miljoen. Met de verruiming van het begrip landgoed in de Natuurschoonwet 1928 is een

budgettaire derving gemoeid van f 5 miljoen per jaar, zodat het wetsvoorstel per saldo een opbrengst oplevert van f 20 miljoen. De uitvoeringskosten van de maatregel zijn beperkt en worden binnen de begroting van de Belastingdienst opgevangen.

5. Toelichting op de artikelen

Artikel I (Wet op belastingen van rechtsverkeer)

ARTIKEL I , onderdeel A (artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Overzicht artikel 4

Artikel 4 heeft een andere opzet gekregen. Het eerste lid omschrijft de aandelen en rechten die met onroerende zaken worden gelijkgesteld. Het verzamelwoord voor deze aandelen en rechten is «fictieve onroerende zaken». De overige leden van artikel 4 bevatten de uitwerking van een aantal elementen, verbonden aan de heffing van belasting bij fictieve onroerende zaken.

Het eerste lid, onderdeel a, regelt wanneer aandelen in lichamen zijn aan te merken als onroerende zaken. Bij dergelijke aandelen wordt het lichaam waarin de aandelen worden gehouden aangeduid met het begrip «onroerende-zaaklichaam».

Het eerste lid, onderdeel b, bestempelt lidmaatschapsrechten van verenigingen of coöperaties, die een uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebruiksrecht op een gebouw of een gedeelte van een gebouw lichamen, als onroerende zaken.

Het tweede lid geeft een uitbreiding van de betekenis van het begrip «onroerende zaken» als omschreven in het eerste lid.

Het derde lid regelt dat heffing van overdrachtsbelasting alleen aan de orde is bij verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang in een onroerende-zaaklichaam. Of sprake is van een aanmerkelijk belang wordt beoordeeld met inachtneming van het middellijke of onmiddellijke aandeelhouderschap van met de verkrijger verbonden lichamen, verbonden natuurlijke personen en, wanneer de verkrijger een natuurlijk persoon is, de bloed- en aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie. Evenals voorheen is de middellijke verkrijging van aandelen in een onroerende-zaaklichaam niet belast.

Het vierde lid bevat een consolidatieregeling voor de wijze waarop een aandelenpakket van eenderde of meer in aanmerking moet worden genomen bij het bepalen van de bezittingen van een lichaam.

Het vijfde lid breidt het begrip aandeelhouder uit met de vruchtgebruiker en de economische eigenaar van aandelen en houdt een samentellingsregeling in voor samenhangende overeenkomsten. Voorts is in dit lid een regeling getroffen ter voorkoming van «dubbeltelling» van belangen bij het bepalen van een aanmerkelijk belang.

Het zesde tot en met achtste lid geven aan welke natuurlijke personen en lichamen als met de verkrijger verbonden moeten worden aangemerkt. Het betreft achtereenvolgens de met de verkrijger/natuurlijk persoon verbonden lichamen, de met de rechtspersoon/verkrijger verbonden lichamen en de met de rechtspersoon/verkrijger verbonden natuurlijke personen.

De bepaling van het negende lid stemt overeen met die van het voormalige tweede lid van artikel 4. Deze bepaling voorziet in een verplichting voor onroerende-zaaklichamen en voor lichamen die de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde rechten hebben toegekend bij aangifte de gegevens te verstrekken waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Het tiende lid bevat een definitie van het begrip lichaam, zoals die voor de toepassing van artikel 4 dient te worden gebruikt.

Artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Onderdeel a van artikel 4, eerste lid, noemt de voorwaarden waaraan een lichaam moet voldoen, alvorens de aandelen in dat lichaam als onroerende zaken worden aangemerkt. Het moet gaan om rechtspersonen, vennootschappen of doelvermogens, waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld. Het lichaam dient voorts te voldoen aan een bezitsei en, daaraan gekoppeld, een doeleis.

Aan de bezitsei wordt voldaan wanneer de bezittingen van het lichaam hoofdzakelijk, dat wil zeggen voor ten minste zeventig percent, bestaan uit onroerende zaken. Artikel 4, tweede lid, geeft in dit verband aan wat mede onder onroerende zaken wordt verstaan.

De waardering van de bezittingen geschiedt naar de waarde in het economische verkeer. Dit geldt in beginsel ook met betrekking tot bezittingen die bestaan in aandelen in andere lichamen. De vraag is echter in welke mate bij de verkrijging van aandelen in lichaam A, de middellijke verkrijging van de onroerende zaken van lichaam B, waarin lichaam A aandelen houdt, een rol speelt. Met name is van belang of de deelneming in de dochter bij de moeder als een onroerende dan wel als een roerende bezitting telt. Vaste jurisprudentie is dat een deelneming als een onroerende bezitting meetelt als het gaat om een deelneming in een onroerende-zaaklichaam. De oude wettekst was op dit punt echter niet eenduidig. Zo is in de redactie van die bepaling wel gelezen dat een deelneming in een dochter bij de moeder alleen dan als onroerende bezitting kwalificeert, wanneer de verkrijger van de aandelen in de moeder een aanmerkelijk belang in de dochter heeft of verkrijgt. Een dergelijke interpretatie is in strijd met doel en strekking van de regeling; zij is dan ook te beperkt. Door de loskoppeling van het aanmerkelijk-belangvereiste van de definitie van aandeel in een onroerende-zaaklichaam als fictieve onroerende zaak komt voormelde vraag niet meer aan de orde.

Bij deelnemingen kleiner dan eenderde is het oude regime gehandhaafd. Een deelneming in lichaam B telt als roerende bezitting mee indien B geen onroerende-zaaklichaam is, en wel tegen de waarde in het economische verkeer. Een deelneming in lichaam B telt daarentegen als onroerende bezitting mee indien lichaam B wel zo'n lichaam is, eveneens naar de waarde in het economische verkeer. Of een lichaam een onroerende-zaaklichaam is wordt vastgesteld aan de hand van een benadering «van onderen af»: voldoet de (achter)kleindochtermaatschappij aan de criteria van een dergelijk lichaam, dan wordt de deelneming daarin bij de (klein)dochter als onroerende zaak aangemerkt voor de beoordeling van de vraag of deze aan de criteria voor het bestaan van een onroerende-zaaklichaam voldoet. Dit proces gaat zo door totdat men aankomt bij het lichaam waarin de aandelen worden verkregen. Het zij herhaald: deze methodiek wordt toegepast bij deelnemingen kleiner dan eenderde.

Met betrekking tot grotere deelnemingen dan eenderde is een maatregel genomen die in het bijzonder gericht is op de bestrijding van de dubbeldekkerconstructie: consolidatie van bezittingen en schulden van de dochter bij de moeder. Dit geldt voor deelnemingen van een substantiële omvang: het criterium wordt gelegd bij een belang van eenderde of meer. Consolidatie houdt in dat op de geconsolideerde balans de bezittingen en schulden van het lichaam en zijn deelnemingen (uiteraard naar rato van het belang daarin) worden opgenomen en de onderlinge vorderingen en schulden tegen elkaar worden weggestreept. Het resultaat is dat alle onroerende zaken die door de verkregen aandelen onmiddellijk of middellijk worden vertegenwoordigd, in aanmerking worden genomen bij de

beoordeling of voldaan wordt aan het 70%-bezitscriterium. Opgemerkt zij dat de consolidatie ook gevolgen heeft voor de toetsing aan de doeleis. De doeleis wordt primair beoordeeld aan de hand van de feitelijke werkzaamheden. Aan de doeleis wordt voldaan als het lichaam als enige werkzaamheid of activiteit heeft het vervreemden, verkrijgen of exploiteren van onroerende zaken. Oefent het lichaam nog andere activiteiten uit, dan dient vast te staan dat de onroerende zaken, als geheel genomen, geheel of hoofdzakelijk, dus voor ten minste zeventig percent van de totale waarde van die onroerende zaken dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren ervan.

Om te voorkomen dat in het zicht van de overdracht van de aandelen de activa door middel van kunstgrepen worden opgepompt met het oog op het vrij van overdrachtsbelasting overdragen, is een referentieperiode opgenomen. Indien een lichaam op enig moment in het jaar voorafgaand aan het tijdstip van verkrijging van de aandelen kwalificeerde als onroerende-zaaklichaam, kwalificeert het lichaam ook op het moment van de verkrijging. Het opnemen van de referentieperiode laat natuurlijk de mogelijkheid tot bestrijding van constructies met een beroep op *fraus legis* buiten deze periode onverlet.

De zinsnede «op enig tijdstip in het daaraan voorafgaande jaar» betekent dat niet alleen een lichaam dat op het moment van de verkrijging van de aandelen aan deze eisen voldoet als een onroerende-zaaklichaam moet worden beschouwd, maar ook een lichaam dat op enig moment in het jaar voorafgaand aan de verkrijging aan deze eisen heeft voldaan. Een jaar betekent in dit verband een periode van twaalf maanden. Een ander houdt in dat bezien moet worden of op enig moment in de loop van het voorafgaande jaar de bezittingen voor ten minste zeventig percent uit onroerende zaken hebben bestaan, en, ingeval het lichaam nog een ander doel heeft dan de verkrijging, vervreemding en exploitatie van onroerende zaken, of in hoofdzaak die onroerende zaken als zodanig dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren ervan.

Bij de bezittingen die bestaan in aandelen in andere lichamen moet daarbij het volgende in het oog worden gehouden.

In de eerste plaats moet de grootte van het pakket worden beschouwd. Is dit groter dan een eenderde belang, dan vindt consolidatie plaats op de voet van het vierde lid. Bij een kleiner belang moet worden beoordeeld of het lichaam waarin de aandelen worden gehouden als onroerende-zaaklichaam kwalificeert, in welk geval de aandelen als onroerende zaken zijn te beschouwen en de waarde van die aandelen in het economische verkeer als onroerende bezitting telt. Indien het lichaam niet als onroerende-zaaklichaam kwalificeert, geldt het pakket als roerende bezitting, te waarden naar de waarde in het economische verkeer. Ook bij deze pakketten moet toetsing steeds plaatsvinden naar de situatie op enig moment in het jaar voorafgaand aan de verkrijging.

Artikel 4, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Met betrekking tot de met onroerende zaken gelijkgestelde aandelen in een onroerende-zaaklichaam trad in de oude tekst van de regeling een «Droste-effect»¹ op, omdat in de omschrijving van dergelijke aandelen de bezittingen van het lichaam van belang zijn en die bezittingen zelf ook weer uit dit soort aandelen kunnen bestaan. Dit effect is losgekoppeld uit de definitie van een onroerende-zaaklichaam en ondergebracht in het tweede lid van artikel 4, waarin wordt aangegeven dat voor de toepassing van artikel 4, eerste lid, onder onroerende zaken mede worden verstaan fictieve onroerende zaken (aandelen in onroerende-zaaklichamen en lidmaatschapsrechten), rechten waaraan onroerende zaken of fictieve onroerende zaken zijn onderworpen, alsmede de economische eigendom van deze zaken of rechten (de economische eigendom van onroerende

¹ Cacaobus met een afbeelding van een verpleegster die een dienblad draagt met daarop een cacaobus met een afbeelding van een verpleegster enz.

zaken, fictieve onroerende zaken of rechten waaraan onroerende zaken of fictieve onroerende zaken zijn onderworpen).

Een gevolg van deze systematiek is dat fictieve onroerende zaken, beperkte rechten en economische eigendom meetellen bij de toetsing aan het bezits- en doelcriterium voor het bestaan van een onroerende-zaaklichaam.

Artikel 4, derde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het bestaan van een onroerende-zaaklichaam is niet afhankelijk van de grootte van het belang dat de verkrijger verwerft. Wel is de verkrijging van een belang van substantiële omvang een zelfstandige en aanvullende voorwaarde om tot belastingheffing te komen. De aansluiting bij het vroegere aanmerkelijk-belangcriterium uit de inkomstenbelasting is in hoofdlijnen gehandhaafd, zij het dat niet meer de deelname in het nominaal gestorte kapitaal bepalend is, maar de deelname in het geplaatste kapitaal, zoals dat ook voor de toepassing van de aanmerkelijk-belangregeling in de inkomstenbelasting inmiddels het geval is. Door de invoering van deze maatregel wordt voorkomen dat het aanmerkelijk-belangcriterium eenvoudig kan worden ontgaan door het niet volstorten van geplaatste aandelen.

Het aanmerkelijk-belangcriterium met betrekking tot verkrijgende rechtspersonen is aangescherpt. Onder de voormalige wetgeving werd een rechtspersoon als een vrijgezel zonder verwanten beschouwd, waardoor de heffing onevenwichtig was en ontgaansmogelijkheden door het tussenschuiven van lichamen werden geopend. Het voorstel voorziet om die reden in een maatregel waarbij voor rechtspersonen een soort familie wordt gecreëerd. Net als bij de natuurlijke persoon tellen ook de aandelen die verwante rechtspersonen «in de rechte linie» (moeder- en dochtervennootschappen) en «in de tweede graad van de zijlinie» (zustervennootschappen) bezitten, mee bij het antwoord op de vraag of een voldoende belang wordt verkregen om heffing van overdrachtsbelasting te rechtvaardigen.

Het aanmerkelijk-belangcriterium – het criterium aan de hand waarvan wordt vastgesteld of ter zake van de verkrijging van aandelen belasting verschuldigd is – is in het derde lid opgenomen. Of er een aanmerkelijk belang is, wordt niet uitsluitend beoordeeld vanuit het onmiddellijke of middellijke aandeelhouderschap van de verkrijger. Het aandeelhouderschap van bepaalde, met de verkrijger verbonden, personen of lichamen telt eveneens mee. Dit is zowel het geval bij de bepaling van het aanmerkelijk belang van een verkrijger/natuurlijk persoon (onderdeel a) als bij een verkrijger/rechtspersoon (onderdeel b). Bij het vaststellen van de omvang van het aandeelhouderschap van een verbonden natuurlijk persoon of verbonden lichaam in het onroerende-zaaklichaam wordt, evenals dit het geval is bij het vaststellen van de omvang van het aandeelhouderschap van de echtgenoot en bloed- en aanverwanten van een verkrijger, het volledige onmiddellijke en middellijke aandeelhouderschap van deze verbonden personen en lichamen in aanmerking genomen.

Onder echtgenoot wordt ingevolge artikel 2, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen mede verstaan de geregistreerde partner.

De begrippen «verbonden natuurlijke personen» en «verbonden lichamen» zijn ontleend aan artikel 10a, vierde en vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het begrip lichaam is in dit verband niet beperkt tot lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, maar heeft de (brede) betekenis als omschreven in het tiende lid. Bij de vaststelling van de verbondenheid van lichamen en natuurlijke personen gaat het niet uitsluitend om de onderlinge relaties via het houden van aandelen en de daaraan formeel gekoppelde rechten, maar is een materieel direct of indirect belang aan de orde. Ook lichamen die niet een in aandelen

verdeeld kapitaal hebben, zoals een stichting, vereniging of personenvennootschap kunnen in deze zin verbonden lichamen zijn.

De groep van lichamen en personen die bij het bepalen van een substantieel belang in aanmerking wordt genomen, stemt niet geheel overeen met die in de inkomstenbelasting en met die in de vennootschapsbelasting. De keuze voor de groep van lichamen en personen is in de eerste plaats gebaseerd op de verschijningsvormen van spreidings- of aankoopconstructies die zijn gesignaleerd, waarin verbonden lichamen en bloed- en aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie en verbonden lichamen een rol spelen. In de tweede plaats heeft de overdrachtsbelasting een eigen karakter. De overdrachtsbelasting is, in tegenstelling tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, een heffing waarvan het belastbaar feit slechts een momentopname betreft, namelijk het moment van de verkrijging. De belasting knoopt dus niet aan bij een gedurende een bepaalde langere tijdperiode behaald resultaat. Voorts vindt het houden van aandelen in onroerende-zaaklichamen veelal plaats in de beleggings sfeer, terwijl het aanmerkelijk-belangregime in de inkomstenbelasting ziet op een meer duurzame en actieve vorm van het houden van aandelen als een vorm van ondernemen. De situatie waarop de vennootschapsbelasting het oog heeft, de beperking van aftrek van rente van schulden aan verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen en beperkingen in de deelnemingsvrijstelling, vereist naar haar aard een meer langdurige samenwerking waarbij de financiële relatie tussen de personen en lichamen een belangrijke rol speelt en ook de zeggenschap in het belastingplichtige lichaam meer van belang is. De verschillende karakters van inkomsten- en vennootschapsbelasting enerzijds en de overdrachtsbelasting anderzijds veroorzaken derhalve verschillen in de aard en vorm van de samenwerking die voor de vaststelling van de relevante groep in ogenschouw moet worden genomen. Doordat de samenwerking waar het in de overdrachtsbelasting om kan gaan slechts van kortstondig aard behoeft te zijn – denk bijvoorbeeld aan een gezamenlijke aan- en verkoop van aandelen – is het eenvoudig en voor de hand liggend om met familie of gelieerde lichamen tot de bedoelde samenwerking te komen en daarom moeten zij in de overdrachtsbelasting tot de relevante groep worden gerekend. In het derde lid, onderdeel a, is de dubbele toets gehandhaafd voor natuurlijke personen. Dat betekent dat een natuurlijk persoon, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot voor ten minste zeven percent aandeelhouder moet zijn, en tevens, al dan niet tezamen met de overige genoemde personen en lichamen, voor minstens een derde. De verkrijging door een rechtspersoon wordt in de heffing betrokken, indien de rechtspersoon tezamen met de met hem verbonden natuurlijke personen of verbonden lichamen door de verkrijging onmiddellijk of middellijk voor een derde deel aandeelhouder was of wordt.

Artikel 4, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

In het vierde lid is een bijzondere regeling opgenomen voor het bepalen van de waarde van de bezittingen van een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal (lichaam A) waarvan moet worden beoordeeld of het een onroerende-zaaklichaam is, voor zover het betreft de bezittingen in de vorm van aandelen in een ander lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal (lichaam B). Deze regeling (consolidatie) is alleen van toepassing indien het lichaam A voor ten minste een derde gedeelte van het geplaatste kapitaal onmiddellijk of middellijk aandeelhouder in lichaam B is. Ingevolge deze bepaling worden de bezittingen en schulden van de lichamen waarin die aandelen onmiddellijk of middellijk worden gehouden, als bezittingen en schulden van het te beoordelen lichaam A zelf aangemerkt, uiteraard naar evenredigheid van het onmiddellijk en middellijk gehouden belang. Door de toerekening van bezittingen en schulden

van een lichaam aan een ander lichaam vallen onderlinge vorderingen en schulden (naar evenredigheid) tegen elkaar weg. Consolidatie moet ook plaatsvinden in gevallen waarin het eenderde of groter belang is opgebouwd uit meerdere onmiddellijke en middellijke aandeelhouder- schappen, ook al vertegenwoordigen deze elk op zichzelf beschouwd geen eenderde belang.

Na consolidatie gelden de onroerende zaken van het lichaam waarin een eenderde onmiddellijk dan wel middellijk belang wordt gehouden naar rato van het gehouden onmiddellijke en middellijke belang als onroerende zaken van het lichaam waarin de aandelen worden verkregen. Zij worden betrokken bij de beoordeling of dat lichaam voldoet aan de bezitsei en aan de doeleis.

Artikel 4, vijfde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Door de gelijkstelling van aandelen in een onroerende-zaaklichaam met onroerende zaken is de verkrijging van een recht van vruchtgebruik of ander beperkt recht op aandelen in een onroerende-zaaklichaam inge- volge artikel 2, eerste lid, van de WBR belastbaar voor de overdrachts- belasting. Sinds de invoering van de economische-eigendomsverkrijging als belastbaar feit is de verkrijging van de economische eigendom van aandelen eveneens onderworpen aan de belasting. Onduidelijkheid bestond evenwel over het antwoord op de vraag of aandelen die een verkrijger bijvoorbeeld in vruchtgebruik heeft of die hij in economische eigendom bezit, meetellen bij de beoordeling van een aanmerkelijk belang bij de verkrijger. Vruchtgebruiker noch economisch eigenaar zijn immers aandeelhouder in strikt juridische zin. Materieel laten zij zich zeer wel vergelijken met laatstgenoemd persoon, wat ook blijkt uit het feit dat de verkrijging van het beperkte recht of van de economische eigendom een belastbare verkrijging is.

Om die reden stelt het vijfde lid, onderdeel a, de rechthebbende op een recht waaraan de aandelen (in het onroerende-zaaklichaam) zijn onder- worpen gelijk met aandeelhouder. Hetzelfde geldt voor de economische eigenaar. Langs deze weg worden de aandelen die de verkrijger in econo- mische eigendom heeft of waarvan hij (bijvoorbeeld) vruchtgebruiker is, meegeteld bij de beoordeling van een aanmerkelijk belang. Het voorstel bestempelt de economische eigenaar en de vruchtgebruiker in dit opzicht dus als fictieve aandeelhouders. Uit de gelijkstelling vloeit voort dat fictief aandeelhouderschap een overeenkomstige gerechtigdheid in het geplaat- ste kapitaal van het onroerende-zaaklichaam vertegenwoordigt als het aandeelhouderschap waaraan het fictieve aandeelhouderschap is ont- leend. Een vruchtgebruiker wiens recht betrekking heeft op de helft van de aandelen heeft dus een vijftig percent belang in het geplaatste kapitaal. Economische eigendom van een tiende gedeelte van de geplaatste aandelen correspondeert met tien percent van het aandelenkapitaal. Zijn twee of meer personen samen vruchtgebruiker of samen economisch eigenaar, dan heeft toerekening van de deelgerechtigdheid in het aande- lenkapitaal plaats in verhouding tot ieders recht in de gemeenschap van vruchtgebruik of economische eigendom. Vijf personen die samen voor gelijke delen economisch eigenaar zijn van de helft van de uitgegeven aandelen vertegenwoordigen ieder een deelgerechtigdheid van tien percent in het geplaatste aandelenkapitaal.

De bepaling ziet zowel op het aandeelhouderschap dat bij het vaststellen van het aanmerkelijk belang aan de orde komt (derde lid), als op het consolidatievoorschrift (vierde lid). Zo zal ook consolidatie op basis van het vierde lid moeten plaatsvinden, indien een lichaam bijvoorbeeld de economische eigendom van eenderde of meer van de aandelen in een ander lichaam bezit.

Het vijfde lid, onderdeel b, regelt dat verkrijgingen binnen een tijdsverloop van twee jaren door eenzelfde verkrijger worden samengeteld. Zij worden

beschouwd als te hebben plaatsgehad ingevolge dezelfde of een samenhangende overeenkomst. Tegenbewijs is niet mogelijk. Op grond van deze bepaling is de verkrijger ook ter zake van een voorafgaande verkrijgingen van aandelen in een onroerende-zaaklichaam overdrachtsbelasting verschuldigd, indien die voorafgaande verkrijgingen tezamen met de huidige verkrijging leiden tot een aanmerkelijk belang en die voorafgaande verkrijgingen plaatsvonden binnen een periode van twee jaren voor de verkrijging die uiteindelijk leidde tot het bereiken van het aanmerkelijk belang. De werking van de wettelijke samenhang van verkrijgingen binnen de tweejaarstermijn kan als volgt worden geïllustreerd. Een verkrijger verkrijgt op 1 januari 2000 een pakket aandelen in een onroerende-zaaklichaam, welk pakket twintig percent van het geplaatste kapitaal vertegenwoordigt (eerste verkrijging). Op 1 november 2001 verkrijgt hij een pakket van tien percent (tweede verkrijging) en op 1 februari 2002 nog een pakket van tien percent (derde verkrijging). Op 1 februari 2002 heeft betrokkene derhalve een pakket aandelen dat in totaal veertig percent van het geplaatste kapitaal vertegenwoordigt. Pas op 1 februari 2002 heeft hij zoveel aandelen dat het aanmerkelijk belang-criterium van eenderde van het geplaatste kapitaal wordt overschreden. Op grond van het vijfde lid, onderdeel b, wordt de verkrijging op 1 november 2001 beschouwd te hebben plaatsgehad ingevolge dezelfde of een samenhangende overeenkomst met de verkrijging op 1 februari 2002, omdat deze verkrijgingen binnen een tweejaarsperiode vallen. Belasting is alsnog verschuldigd ter zake van die verkrijging, uiteraard naar de waarde in het economische verkeer van de door de verkregen aandelen vertegenwoordigde onroerende zaken op het moment van de verkrijging. Uiteraard is het mogelijk dat ook de eerste verkrijging heeft plaatsgevonden ingevolge een samenhangende overeenkomst met de tweede en derde verkrijging en dat derhalve ook met betrekking tot die eerste verkrijging belasting is verschuldigd, maar zal, bij betwisting van dat feit, het op de weg van de inspecteur liggen om de samenhang aannemelijk te maken.

De samentellingsregeling is beperkt tot verkrijgingen door dezelfde verkrijger. In gevallen waarin er een samenhang is tussen verkrijgingen door verschillende personen waardoor een van hen achteraf gezien een aanmerkelijk belang heeft verkregen, is uiteraard ook belasting verschuldigd, die op aangifte moet worden voldaan.

Het vijfde lid, onderdeel c, ziet op gevallen van samenloop van belangen bij de vaststelling of er sprake is van de verkrijging of uitbreiding van een aanmerkelijk belang.

In de eerste plaats kan het onmiddellijke of middellijke aandeelhouderschap in een onroerende-zaaklichaam van een met de verkrijger verbonden lichaam samenvallen met het middellijke aandeelhouderschap in het onroerende-zaaklichaam van een van de overige leden uit de referentiegroep (dit wil zeggen de groep van – al dan niet verbonden – personen en verbonden lichamen die bij de bepaling van het aanmerkelijk belang mede in aanmerking moeten worden genomen). Maar ook het middellijke aandeelhouderschap in het onroerende-zaaklichaam van de verkrijger zelf kan samenvallen met het aandeelhouderschap van een met deze verkrijger verbonden lichaam.

Deze belangen zouden zonder nadere regelgeving dubbel meetellen voor de bepaling van het aanmerkelijk belang, te weten eenmaal als middellijk bezit bij de verkrijger of een van de overige personen in de referentiegroep en eenmaal bij het verbonden lichaam. Om die reden regelt het vijfde lid, onderdeel c, dat bij samenloop het middellijke aandeelhouderschap via een verbonden lichaam buiten aanmerking blijft en uitsluitend het bezit van het verbonden lichaam in aanmerking wordt genomen. Ingeval het verbonden lichaam een maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of doelvermogen is, blijft ook het belang van de maat/vennoot/belanghebbende buiten aanmerking, indien

het belang van die maat/vennoot/belanghebbende samenvalt met het belang dat de maatschap, vennootschap of het doelvermogen als verbonden lichaam in het onroerende-zaaklichaam heeft.

De voorrang die in onderdeel c met betrekking tot de dubbelstelling van belangen aan het aandeelhouderschap van het verbonden lichaam wordt gegeven, heeft tot gevolg dat het meest omvangrijke, alsook het meest rechtstreekse aandeelhouderschap in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het aanmerkelijke belang. Slechts in het geval waarin de verkrijger of de personen uit de referentiegroep het volledige belang in het desbetreffende verbonden lichaam hebben, is het middellijke aandeelhouderschap van die personen in het onroerende-zaaklichaam van even grote omvang als het aandeelhouderschap van dat verbonden lichaam in het onroerende-zaaklichaam.

Een andere vorm van samenloop kan zich voordoen bij toepassing van de regeling inzake het fictieve aandeelhouderschap. Deze regeling brengt met zich dat in voorkomend geval een aandelenpakket meer dan één keer wordt meegeteld bij de beoordeling van een aanmerkelijk belang. Zo kan degene wiens positie in een onroerende-zaaklichaam wordt beoordeeld met betrekking tot een pakket aandelen aandeelhouder in civielrechtelijke zin zijn, terwijl een met hem verbonden lichaam vruchtgebruiker van het pakket is. Het omgekeerde is uiteraard ook mogelijk. Het pakket wordt zelfs voor een derde maal in de beschouwing betrokken bij aanwezigheid van een derde partij, die de desbetreffende aandelen in economische eigendom bezit. Deze derde partij moet in dat geval natuurlijk wel met betrokkene verbonden zijn.

Ook voor deze vorm van samenloop van belangen bevat onderdeel c een regeling ter voorkoming van meervoudige telling van dezelfde aandelen, in die zin dat in voorkomend geval het aandeelhouderschap slechts eenmaal in aanmerking wordt genomen.

Artikel 4, zesde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het zesde lid definieert welke lichamen als een met een natuurlijke persoon verbonden lichaam gelden. Met deze bepaling – samen met die van het zevende en achtste lid – wordt bereikt dat het de feitelijke verkrijgers niet te gemakkelijk wordt gemaakt om door het tussenschuiven van lichamen het aanmerkelijk-belangcriterium te ontgaan.

Voor de vaststelling of een lichaam is «verbonden» gaat het om de omvang van de belangen – ten minste een derde gedeelte – in het lichaam van de in dit lid genoemde personen afzonderlijk, dan wel van twee of meer van deze personen gezamenlijk. Indien bijvoorbeeld de echtgenoot van een verkrijger, tezamen met hun kinderen, een eenderde belang in een lichaam heeft, geldt dit lichaam als verbonden en moet het volledige onmiddellijke of middellijke aandeelhouderschap van dit verbonden lichaam in het onroerende-zaaklichaam worden meegeteld voor de vaststelling of de verkrijger een aanmerkelijk belang heeft verkregen of uitgebreid.

Artikel 4, zevende lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het zevende lid definieert welke lichamen als verbonden aangemerkt worden ingeval een rechtspersoon aandelen verkrijgt in een onroerende-zaaklichaam. Dat is een lichaam, waarin de verkrijgende rechtspersoon ten minste een eenderde belang heeft (een «dochter», onderdeel a), of een lichaam dat ten minste een eenderde belang heeft in de verkrijgende rechtspersoon (een «moeder», onderdeel b), dan wel een lichaam dat als «zuster» van de verkrijgende rechtspersoon kan worden aangemerkt, doordat een derde, een natuurlijk persoon of een lichaam, ten minste een eenderde belang heeft in de verkrijgende rechtspersoon en tevens ten minste een eenderde belang heeft in het «verbonden» zusterlichaam

(onderdeel c). Bovendien geldt op grond van onderdeel c mede als een met de verkrijgende rechtspersoon verbonden lichaam, een lichaam waarin de verkrijger zelf geen belang heeft, noch de hiervoor bedoelde derde, maar wel de echtgenoot of bloed- of aanverwanten van die derde, uiteraard alleen in die gevallen dat de derde een natuurlijk persoon is. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer een vader een eenderde belang heeft in de verkrijgende rechtspersoon (BV V) en zijn zoon heeft een eenderde belang in BV Z, waarin de vader (de derde, bedoeld in onderdeel c) zelf geen of minder dan een eenderde belang heeft. BV Z is dan een met de verkrijgende rechtspersoon BV V verbonden lichaam, waarvan het middel-lijke dan wel onmiddellijke aandelenbezit in het lichaam waarvan de aandelen worden verkregen, meetelt voor de beoordeling van het aanmerkelijke belang van de verkrijger. Door deze toevoeging is de definitie van verbonden zusterlichaam ruimer dan de overeenkomstige bepaling in de Vpb waaraan zij is ontleend. Echter ook in deze situatie is heffing op haar plaats. Hiermee wordt eenzelfde resultaat bereikt als wanneer vader en zoon de onroerende zaak rechtstreeks hebben verkregen, zonder het tussenschuiven van een rechtspersoon.

Artikel 4, achtste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het achtste lid definieert de met een verkrijgende rechtspersoon verbonden natuurlijke personen waarvan het onmiddellijke of middellijke aandeelhouderschap in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het belang van de verkrijger. Op grond van deze bepaling tellen mee het volledige onmiddellijke en middellijke aandeelhouderschap in het onroerende-zaaklichaam van de natuurlijke persoon die, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot en bloed- en aanverwanten in de rechte linie en tweede graad van de zijlinie, ten minste voor een derde gedeelte belang in de verkrijgende rechtspersoon hebben. Ook wordt rekening gehouden met het aandeelhouderschap van de kring van genoemde natuurlijke personen die ten minste een eenderde belang hebben in een met de verkrijgende rechtspersoon verbonden lichaam, derhalve ten minste een eenderde belang in het «moeder»-, «dochter»- of «zuster»-lichaam van de verkrijgende rechtspersoon. Op grond van dit onderdeel van het achtste lid telt een eventueel aandelenbezit in het onroerende-zaaklichaam van natuurlijke personen dat niet tevens als een middellijk belang via de moeder, dochter of zuster van de verkrijgende rechtspersoon kan worden aangemerkt, eveneens mee voor de bepaling van het aanmerkelijke belang van de verkrijgende rechtspersoon, ondanks het feit dat deze natuurlijke verbonden personen noch hun echtgenoot of bloed- en aanverwanten een belang hebben in de verkrijgende rechtspersoon zelf. Ook in die gevallen is er sprake van zodanige gelieerdheid van deze natuurlijke personen met de verkrijgende rechtspersoon, dat het rechtstreekse belang van deze personen mee moet tellen ter voorkoming van oneigenlijke spreiding van aandelen.

Het kan zijn dat met de verkrijgende rechtspersoon een natuurlijk persoon verbonden is, die niet zelf aandelen heeft in het onroerende-zaaklichaam, maar wiens echtgenote of andere bloed- of aanverwanten onmiddellijk of middellijk aandelen hebben in het onroerende-zaaklichaam. Ook het aandeelhouderschap van die echtgenote of bloed- en aanverwanten telt mee bij de bepaling of sprake is van een aanmerkelijk belang van de verkrijgende rechtspersoon. Dit komt tot uitdrukking in het slot van het achtste lid, waarin deze echtgenoot en de bloed- en aanverwanten afzonderlijk worden genoemd.

Artikel 4, negende lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het negende lid voorziet in een verplichting voor de in artikel 4, eerste lid, bedoelde lichamen, verenigingen en coöperaties bij aangifte de gegevens

te verstrekken die van belang zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. De bepaling stemt overeen met het voormalige tweede lid van artikel 4 WBR.

Artikel 4, tiende lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Het tiende lid bevat voor de toepassing van de regeling van artikel 4 een definitie van het begrip «lichamen». Dit begrip omvat verenigingen, andere rechtspersonen, vennootschappen en doelvermogens, en stemt overeen met het overeenkomstige begrip in artikel 32, tweede lid, WBR.

ARTIKEL I, onderdeel B (artikel 12 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De toevoeging aan het derde lid van artikel 12 WBR van de woorden «met toepassing van de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e,» bewerkstelligt dat de in artikel 12, eerste en tweede lid, bedoelde vermindering van heffingsgrondslag toepassing vindt bij verdeling van goederen van de vennootschap in gevallen waarin de oorspronkelijke inbreng niet was vrijgesteld. Aldus wordt aansluiting verkregen met de regeling voor de zogenoemde vrije goederengemeenschappen. Bij toepassing van artikel 12, eerste lid, wordt de waarde van hetgeen bij verdeling wordt toegedeeld verminderd met de waarde van het aandeel van de verkrijger (of van zijn rechtsvoorganger onder algemene titel) in de verdeelde goederen.

Voor verkrijgingen krachtens verdeling van de goederen van een personenvennootschap waarbij is ingebracht met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, blijft het oude regime gehandhaafd, dat wil zeggen vrij van overdrachtsbelasting bij toedeling aan de inbrenger en volledig belast bij toedeling aan een niet-inbrengende vennoot.

ARTIKEL I, onderdeel C.1 (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Om de vrijstelling bij inbreng deelachtig te worden, moet voldaan zijn aan een aantal voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat het bij de inbreng in een personenvennootschap moet gaan om de inbreng van een onderneming (waaronder mede wordt verstaan de onderneming bestaande in een deelgerechtigdheid in een maatschap, VOF of CV). Deze voorwaarde is gesteld omdat het oneigenlijke gebruik van de vrijstelling – anders gezegd: een verkoop vermommen als inbreng – zich in het bijzonder buiten de ondernemings sfeer voordoet, bijvoorbeeld de inbreng van een of meer losse onroerende zaken.

De tweede voorwaarde heeft betrekking op de deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap. De oneigenlijke inbreng wordt bestreden door de voorwaarde te stellen dat de inbrengende vennoot voor de volle waarde van zijn inbreng deelneemt in het vermogen van de vennootschap. De wettekst spreekt in dit verband over bijschrijving op de kapitaalrekening van de vennootschap voor een bedrag dat ten minste gelijk is aan de waarde van het vermogen van de ingebrachte onderneming. Onder kapitaalrekening wordt in dit verband verstaan de rekening op de balans van de vennootschap waarop de deelgerechtigdheid van de vennoot in het vermogen van de vennootschap wordt opgenomen. Aan de vrijstelling bij inbreng in een NV of BV zijn soortgelijke voorwaarden verbonden, die inhouden dat de oprichters van de vennootschap alle activa en passiva van hun ondernemingsvermogen inbrengen tegen toekenning van aandelen en dat zij in het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming.

In het Uitvoeringsbesluit zal voorts een voorwaarde tot voortzetting van de onderneming worden opgenomen en een voorwaarde tot continuering van de betrokkenheid van de inbrenger. Ook zal worden bepaald dat de onderneming als zodanig niet binnen een termijn van drie jaren mag ophouden te bestaan en dat de deelgerechtigdheid van de inbrenger in de vennootschap gedurende die periode niet mag worden gewijzigd. Voorts zal de voorwaarde worden gesteld dat de inbreng bestaat uit (de deelgerechtigdheid in) alle activa en passiva van de onderneming.

Door de vrijstellingsfaciliteit te beperken tot een lopende materiële onderneming sluit de faciliteit qua uitgangspunt beter aan bij de bestaande vrijstellingen van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, en het tweede deel van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR, welke vrijstellingen, evenals hun tegenhangers in de inkomstenbelasting, zijn bedoeld om de lopende onderneming bij de verandering van rechtsvorm van de onderneming of de overdracht binnen familieverband niet onnodig te belasten. Bovendien is hiermee het huidige onderscheid verkleind tussen de verkrijgende vennoot en de natuurlijke persoon of rechtspersoon die zonder vennoot een onderneming start. Deze laatsten zullen bij de start van hun onderneming immers alleen onroerende zaken kunnen verkrijgen met heffing van overdrachtsbelasting.

Indien een onderneming van een onroerende-zaaklichaam wordt ingebracht is de vrijstelling niet van toepassing, omdat de genomen maatregelen in dat geval onvoldoende effect sorteren. Deze vorm van oneigenlijk gebruik van de vrijstelling bij inbreng gaat veelal samen met de overdracht van de aandelen, gevolgd door het gebruik van de vrijstelling bij verdeling van de goederen van de vennootschap en toedeling daarvan aan de inbrenger. Door de nieuwe bepaling van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR, waarin een referentieperiode van een jaar is opgenomen, zal bij overdracht van de aandelen van het onroerende-zaaklichaam binnen het bewuste referentiejaar overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, omdat het lichaam op het moment van de verkrijging nog als onroerende-zaaklichaam kwalificeert. De overdracht is echter vrij van belasting indien men een jaar wacht. De referentiebepaling vormt echter een deeloplossing – ook in het geval men binnen het eerste jaar overgaat tot de overdracht van de aandelen – omdat de aandelen in het onroerende-zaaklichaam niet meer alle voormalige onroerende zaken van het onroerende-zaaklichaam vertegenwoordigen, maar nog alleen het «verwaterde» deel, terwijl de mede-vennoot (of vennoten) reeds bij de inbreng een deel van de onroerende zaken vrijgesteld heeft (of hebben) verkregen. Indien de gegadigde de aandelen van het onroerende-zaaklichaam in handen heeft en de vastgoedonderneming in CV-verband in feite door of ten behoeve van de gegadigde wordt voortgezet, heeft ook de voorwaarde dat de onderneming een aantal jaren moet worden voortgezet, onvoldoende effect. Uiteindelijk zal de CV worden ontbonden met toepassing van de verdelingsvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f. De vrijstelling is wel van toepassing in gevallen waarin binnen een onroerende-zaaklichaam verschillende ondernemingen worden gedreven en de inbreng betrekking heeft op een onderneming die niet het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken of van rechten op onroerende zaken beoogt. Of er sprake is van een onroerende-zaaklichaam wordt, zoals artikel 4, eerste lid, onderdeel a, bepaalt, beoordeeld met inachtneming van de referentieperiode van een jaar voorafgaand aan de inbreng.

Onderdeel e, onder 2°, ziet op de omzetting van een persoonlijke onderneming in een NV of een BV. Dit onderdeel is inhoudelijk niet gewijzigd.

ARTIKEL I, onderdelen C.2 en C.3 (artikel 15, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Het misbruik van de inbrengfaciliteit is aanleiding geweest ook de met deze faciliteit samenhangende vrijstelling voor de verkrijging bij verdeling en vereffening (artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR), ook wel uitbrengvrijstelling genoemd, te bezien. De achtergrond van het samenhangende systeem van de vrijstelling bij inbreng en die bij verdeling (en vereffening), was de gedachte dat de inbrenger slechts tijdelijk afstand heeft gedaan van de door hem ingebrachte onroerende zaak en dat via de maatschap (of via het aandeelhouderschap in de NV/BV) een blijvende band zou bestaan tussen de inbrenger en de ingebrachte zaak. Deze gedachte is in haar algemeenheid thans achterhaald. In het bijzonder bij de inbreng in een NV/BV is sprake van de overdracht aan een zelfstandige juridische entiteit. Gelet op de in de overdrachtsbelasting gehanteerde uitgangspunten, waarbij met name veel belang wordt gehecht aan het civielrechtelijke karakter, is dit een doorslaggevend argument om deze vrijstelling niet te handhaven voor de verkrijging door de inbrenger krachtens de vereffening van het vermogen van rechtspersonen als de NV en de BV.

Anders ligt het bij de inbreng in vennootschappen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Hoewel deze personenvennootschappen in het maatschappelijk verkeer en in jurisprudentie, bij optreden onder een gemeenschappelijke naam, tot op zekere hoogte gezien worden als een op zichzelf staande eenheid met een bepaalde mate van eigen identiteit, hebben zij juridisch gezien geen rechtspersoonlijkheid en zijn zij niet een zelfstandige drager van rechten en verplichtingen. Mede vanwege de systematische samenhang die tussen de beide vrijstellingsbepalingen bestaat, is de uitbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, gehandhaafd ingeval de inbreng is vrijgesteld op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, voor personenvennootschappen. Concreet betekent dit dat voor gevallen waarin aan de inbrenger wordt toegedeeld wanneer de inbreng heeft plaatsgevonden voor de inwerkingtreding van deze wet altijd de faciliteit van toepassing is, terwijl voor gevallen waarin de inbreng heeft plaatsgevonden na de inwerkingtreding ervan de faciliteit alleen geldt wanneer de inbreng is vrijgesteld op grond van het nieuwe regime.

Een bijkomend motief voor handhaving van de vrijstelling bij verdeling in bepaalde gevallen is het volgende. Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel terugsluit-opbrengst-reparatiewetsvoorstel-btw is aangegeven dat het mogelijk is om bij het toetreden en uittreden van vennoten heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen door de onroerende zaken van de maatschap of vennootschap te verdelen en toe te delen aan de oorspronkelijke inbrenger (vrijgesteld op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR) en de onroerende zaak opnieuw door deze te laten inbrengen (vrijgesteld op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR). Deze mogelijkheid blijft in stand voor die vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid waarin daadwerkelijk een onderneming (anders dan een vastgoedonderneming) wordt gedreven.

Voldoende is dan dat de onroerende zaak of zaken worden verdeeld en met vrijstelling worden toegedeeld aan de oorspronkelijke inbrenger, die vervolgens de onroerende zaak of zaken weer inbrengt in de in vennootschapsverband gedreven onderneming. In het Uitvoeringsbesluit zal hierin worden voorzien.

In dit verband merk ik op dat de suggestie van drs. R. N. G. van der Paardt in zijn artikel «Overdrachtsbelasting: de inbrengvrijstelling ingeperkt» (Vastgoedrecht, nr. 6, 1998, blz. 175) in overweging is genomen. De heer Van der Paardt doet in zijn artikel de suggestie om een maatschap of commanditaire vennootschap waarin een groot aantal deelnemers participeert op één lijn te stellen met «artikel 4-lichamen», ongeacht of deze maatschappen gericht zijn op de handel- en exploitatie van onroerende

zaken. Bij een dergelijke gelijkstelling zou de heffing bij wijziging van de deelnemers in zo'n maatschap of commanditaire vennootschap niet snel aan de orde komen, omdat alsdan eerst sprake kan zijn van heffing bij de verkrijging van een eenderde aandeel in de maatschap. Bovendien lijkt het hem mogelijk om voor de heffing van overdrachtsbelasting uit te gaan van een dergelijke artikel 4-vennootschap, terwijl toch sprake is van een transparant lichaam voor de heffing van inkomstenbelasting.

Ik merk daarover in de eerste plaats op dat de heffing van overdrachtsbelasting in beginsel op zijn plaats is in geval van toetreden, uittreden of vervanging van vennoten, omdat immers een deel van een of meer onroerende zaken wordt overgedragen. Desalniettemin wordt mede vanuit de tijdelijkheidsgedachte toegestaan gebruik te maken van de mogelijkheid geen belasting te betalen gedurende het bestaan van de maatschap door gebruikmaking van de vrijstellingen bij inbreng en verdeling. De oplossing die de heer Van der Paardt in zijn artikel aandraagt, bereikt hetzelfde resultaat bij toetreden, uittreden en vervanging van vennoten in maatschappen met vennoten die minder dan een eenderde belang in het gemeenschappelijke vermogen verkrijgen.

De suggestie van de heer Van der Paardt lijkt mij niet het juiste middel om dit doel te bereiken. In de door mij voorgestane systematiek wordt de vennootschap of maatschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft niet op een lijn gesteld met een artikel 4-lichaam, omdat bij deze samenwerkingsvormen in beginsel de persoon van de maat of vennoot voorop staat en aan het samenwerkingsverband (nog) geen volledige (civielrechtelijke) zelfstandigheid kan worden toegekend. Daarbij komt dat lichamen met in een aandelen verdeeld kapitaal, zoals de NV en BV, vrijwel altijd vpb-plichtig zullen zijn, hetgeen de behandeling van dergelijke lichamen als artikel 4-lichaam voor de overdrachtsbelasting – pas heffing bij verkrijging van een eenderde belang – mede rechtvaardigt. De maatschap of vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, wordt daarentegen voor de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting volledig als transparant lichaam aangemerkt. Het is met name deze omstandigheid, naast de verschuldigdheid van kapitaalsbelasting, die de keuze voor beleggers in vastgoed tussen beleggen in een artikel 4-lichaam dan wel een CV of andere vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, bepaalt. De overdrachtsbelasting sluit zich, mede vanuit een civielrechtelijke invalshoek, bij de transparantiegedachte aan. De maat of vennoot is zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk verkrijger van de onroerende zaken, ongeacht de omvang van het belang dat hij in de onroerende zaak verkrijgt. Die maat of vennoot neemt in dezen geen andere positie in dan de verkrijger van rechten in vrije gemeenschap, die bij belangen van minder dan eenderde in de onroerende zaak ook met de heffing van overdrachtsbelasting te maken krijgt.

Een definitieve oplossing voor het toe- of uittreden in de maatschap, commanditaire vennootschap en de VOF kan naar mijn mening pas vorm krijgen als de maatschap (alsook de CV en VOF) rechtspersoonlijkheid bezit, en daardoor eigen rechten en plichten kent zoals een BV of NV. Op mogelijke wijzigingen in die zin in het civiele recht, wil ik nu niet vooruitlopen. Wanneer daarvan sprake is, zal ik mij opnieuw beraden over het toepassingsbereik van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, waarbij het op voorhand niet moet worden uitgesloten dat deze vrijstelling bij die gelegenheid alsnog geheel zal komen te vervallen. Op dit moment acht ik dit echter niet opportuun.

Samenvattend: de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, vervalt met betrekking tot de vereffening van het vermogen van een rechtspersoon en wordt met betrekking tot de verdeling van de goederen bij personenvennootschappen beperkt tot gevallen waarin de vrijstelling bij de voorafgaande inbreng van toepassing is.

ARTIKEL I, onderdelen C.4 en C.5 (artikel 15, eerste lid, onderdelen s en v, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Deze wijzigingen betreffen redactionele aanpassingen in artikel 15, eerste lid, onderdelen s en v. De wijzigingen hebben geen inhoudelijke betekenis.

ARTIKEL II (Natuurschoonwet 1928)

ARTIKEL II, onderdeel A.1 (artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet 1928)

In het eerste lid, onderdeel a, is een definitie opgenomen van het begrip landgoed. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie is het wenselijk deze definitie uit te breiden met het begrip natuurterreinen. Deze wijziging strekt daartoe.

ARTIKEL II, onderdeel A.2 (artikel 1, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, van de Natuurschoonwet 1928)

Het vervallen van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, van de Natuurschoonwet 1928 heeft tot gevolg dat twee eigenaren van aangrenzende onroerende zaken die gezamenlijk om rangschikking als landgoed verzoeken, voor de toepassing van de Natuurschoonwet 1928 niet langer als één eigenaar worden beschouwd. Deze wijziging houdt verband met het feit dat de onroerende zaken van eigenaren die gezamenlijk om rangschikking als landgoed verzoeken, niet langer als één onroerende zaak worden aangemerkt.

ARTIKEL II, onderdeel A.3 (artikel 1, tweede lid (oud), van de Natuurschoonwet 1928)

In artikel 1, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928 was een fictiebepaling opgenomen die bewerkstelligde dat aan elkaar grenzende onroerende zaken waarvoor in samenhang aan een verzoek tot rangschikking als landgoed is voldaan, voor de toepassing van de Natuurschoonwet 1928 als één landgoed werden beschouwd. Met het vervallen van deze fictiebepaling wordt het mogelijk om aan elk van de onroerende zaken waarvoor in samenhang een verzoek om rangschikking wordt gedaan, afzonderlijk de status van landgoed te verlenen. Een gevolg daarvan is tevens dat de onroerende zaken afzonderlijk aan de eisen moeten voldoen die aan een landgoed gesteld worden, met uitzondering van de oppervlakte-eis. Verwezen zij voorts naar de toelichting op het nieuwe tweede lid van artikel 1.

ARTIKEL II, onderdeel A.4 (artikel 1, tweede lid (nieuw), van de Natuurschoonwet 1928)

In het tot tweede lid vernummerde derde lid van artikel 1 is aangegeven dat een onroerende zaak moet voldoen aan een aantal voorwaarden om aangemerkt te kunnen worden als een landgoed. Doordat het eerste lid, onderdeel b, en het tweede lid (oud), zullen vervallen, gelden deze voorwaarden voortaan onverkort voor elk van de onroerende zaken waarvoor in samenhang om rangschikking als landgoed wordt verzocht. Tot nog toe werden de voorwaarden toegepast op het geheel van de gezamenlijk te rangschikken onroerende zaken. Eén van de voorwaarden waaraan een onroerende zaak moet voldoen om aangemerkt te kunnen worden als een landgoed is de oppervlakte van die zaak. In artikel 2 van het Rangschikingsbesluit Natuurschoonwet 1928 is aangegeven dat een onroerende zaak hiertoe in beginsel ten minste 5 hectare groot moet zijn. Omdat voortaan elke onroerende zaak, ingeval van een gezamenlijk verzoek tot

rangschikking, zelf aan de voorwaarden moet voldoen, zou dit voor onroerende zaken kleiner dan 5 hectare betekenen dat deze niet meer zouden kunnen kwalificeren als een landgoed via gezamenlijke rangschikking. Om dit effect te voorkomen is aan artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel a, toegevoegd, dat voor wat betreft het voldoen aan de eisen die gesteld worden aan de oppervlakte, de onroerende zaak gezien mag worden in samenhang met de oppervlakte van één aangrenzende onroerende zaak. Wel zal voortaan voor iedere onroerende zaak kleiner dan 5 hectare, slechts gezamenlijke rangschikking mogelijk zijn, indien er ofwel op dit perceel geen opstallen aanwezig zijn, ofwel de opstallen op het perceel aangemerkt zijn als rijksmonument. Dit zal nader worden uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

De aanpassing van de onderdelen b en c houdt verband met de uitbreiding van het begrip landgoed met natuurterreinen, zoals is toegelicht in het algemene deel van deze memorie. Aldaar is tevens aangekondigd dat het voornemen bestaat om de omzomingscriteria aan te passen, zodanig dat een omzoming die niet op het landgoed ligt toch in aanmerking kan worden genomen. De mogelijkheid hiertoe wordt geopend door de aanpassing van onderdeel c die ertoe strekt dat ook voorwaarden kunnen worden gesteld betreffende de hoedanigheid van terreinen die onmiddellijk grenzen aan de onroerende zaak.

ARTIKEL II, onderdeel B (artikel 2 van de Natuurschoonwet 1928)

Aan artikel 2 van de Natuurschoonwet 1928 is een tweede lid toegevoegd. Dit lid beoogt de mogelijkheid te bieden om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen onder welke omstandigheden een verzoek om rangschikking als een landgoed uitsluitend ingediend kan worden in samenhang met een ander dergelijk verzoek. Daarbij wordt vooral gedacht aan de situatie dat twee kleine onroerende zaken die niet als landgoed gekwalificeerd zijn omdat zij elk onvoldoende oppervlakte hebben (elk minder dan 5 hectare), gezamenlijk wel aan het oppervlaktevereiste van 5 hectare kunnen voldoen. De regeling in het tweede lid ziet niet op een kleine onroerende zaak die weliswaar niet aan het oppervlaktevereiste van 5 hectare voldoet, maar die grenst aan een onroerende zaak die reeds als een landgoed is aangemerkt. Ten aanzien van een dergelijke kleine onroerende zaak kan een verzoek om rangschikking worden ingediend op basis van het eerste lid van artikel 2. Daardoor kan dat verzoek onafhankelijk van de medewerking van de eigenaar van het aangrenzende landgoed worden ingediend. Wel is het behoud van de status van landgoed voor genoemde kleine onroerende zaak afhankelijk van het feit of het aangrenzende landgoed als zodanig gekwalificeerd blijft.

ARTIKEL II, onderdeel C.1 (artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet 1928)

Met het vervallen van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, van de Natuurschoonwet 1928 vervalt in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, tevens de verwijzing naar eerstgenoemd onderdeel. De vervallen verwijzing zorgde ervoor, dat aan een landgoed dat was ontstaan door gezamenlijke rangschikking van twee onroerende zaken, de status van landgoed kwam te ontvallen ingeval de eigenaar van een van beide onroerende zaken zijn onroerende zaak niet langer als (een deel van) een landgoed aangemerkt wilde zien. Dit had tot gevolg dat ook de andere onroerende zaak in beginsel niet meer als een deel van een landgoed kon worden aangemerkt. Dit was slechts anders indien de laatstgenoemde onroerende zaak zelfstandig gerangschikt kon worden als een landgoed. In plaats van de vervallen verwijzing wordt een nieuw onderdeel ingevoegd, te weten het hierna toegelichte artikel 3, eerste lid, onderdeel d.

ARTIKEL II, onderdeel C.2 (artikel 3, eerste lid, onderdeel d, van de Natuurschoonwet 1928)

In artikel 3, eerste lid, onderdeel d, wordt geregeld dat een onroerende zaak de status van landgoed verliest als rangschikking heeft plaatsgevonden rekening houdende met de oppervlakte van een aangrenzende onroerende zaak en deze aangrenzende onroerende zaak niet langer als een landgoed in aanmerking wordt genomen. Ook wanneer slechts een gedeelte van de aangrenzende onroerende zaak als bedoeld in artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel a, niet meer tot het landgoed behoort en hierdoor de onroerende zaak als bedoeld in de aanhef van artikel 3 niet meer grenst aan dat landgoed, wordt deze onroerende zaak niet langer als een landgoed in aanmerking genomen.

ARTIKEL II, onderdeel C.3 (artikel 3 van de Natuurschoonwet 1928)

In artikel 3 zijn onder vernummering van het vijfde en zesde lid tot achtste en negende lid, drie nieuwe leden ingevoegd, te weten het vijfde, zesde en zevende lid.

Het vijfde lid is van toepassing op onroerende zaken die als een landgoed zijn gerangschikt, rekening houdende met de oppervlakte van een aangrenzende onroerende zaak als bedoeld in artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel a. De kwalificatie van een dergelijke onroerende zaak als een landgoed, blijft afhankelijk van de status van de aangrenzende onroerende zaak. Zodra de aangrenzende onroerende zaak niet meer in aanmerking wordt genomen als een landgoed, verliest ook de eerstgenoemde onroerende zaak ingevolge het eerste lid, onderdeel d, de status van landgoed. Dit betekent derhalve dat de eigenaar van deze onroerende zaak er een belang bij heeft om op de hoogte te worden gesteld van het feit dat de aangrenzende onroerende zaak niet langer als een landgoed wordt gekwalificeerd. Voorheen werd hem dit persoonlijk medegedeeld omdat twee onroerende zaken waarvoor in samenhang rangschikking als een landgoed werd gevraagd, op grond van een fictiebepaling als één onroerende zaak werden beschouwd. Statusverlies van een dergelijke onroerende zaak werd dan aan alle betrokken eigenaren medegedeeld. Met het vervallen van deze fictiebepaling dreigt een gebrek aan informatie te ontstaan. Het voorgestelde vijfde lid vult deze leemte op. Op grond van het vijfde lid moet door Onze Ministers aan een eigenaar van een landgoed worden medegedeeld dat een aangrenzende onroerende zaak waarvan de oppervlakte op grond van artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel a, in aanmerking is genomen bij de rangschikking, niet langer als een landgoed wordt aangemerkt. De mededeling geschiedt in de vorm van een kennisgeving door middel van een afschrift van de beschikking die de eigenaar van de aangrenzende onroerende zaak op grond van het derde of vierde lid heeft ontvangen.

In het zesde lid wordt geregeld dat het eerste lid, aanhef en onderdeel d, niet wordt toegepast indien Onze Ministers hiertoe beslissen op een verzoek van de eigenaar van de onroerende zaak. Dit verzoek moet worden gedaan aan Onze Ministers binnen zes maanden nadat door de eigenaar van de onroerende zaak de kennisgeving als bedoeld in het vijfde lid, is ontvangen. Vervolgens toetsen Onze Ministers of de onroerende zaak de status van landgoed kan behouden aan de hand van de voorwaarden die daarvoor in artikel 1, tweede lid (nieuw), zijn gesteld. Met het zevende lid van artikel 3 wordt bewerkstelligd dat op een bepaald tijdstip een beschikking wordt afgegeven waarin is aangegeven dat de onroerende zaak waarop het eerste lid, aanhef en onderdeel d, toepassing vindt, niet langer in aanmerking wordt genomen als een landgoed. De beschikking wordt afgegeven door Onze Ministers zes maanden na dagtekening van de kennisgeving, bedoeld in het vijfde lid. Het verlies van de

status van landgoed vindt plaats met ingang van de datum van de beschikking. De termijn van zes maanden die in acht wordt genomen tussen de dagtekening van de kennisgeving en het nemen van de beschikking, biedt aan de eigenaar van de onroerende zaak de gelegenheid om een verzoek als bedoeld in het zesde lid te doen.

ARTIKEL II, onderdeel C.4 (artikel 3, zesde lid, van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 3, zesde lid (oud), houdt verband met de invoeging van een drietal nieuwe leden en vernummering van de bestaande leden. Door de wijziging wordt het ook voor een onroerende zaak die op grond van het eerste lid, onderdeel d, niet langer als een landgoed wordt aangemerkt, mogelijk om slechts voor een gedeelte van de onroerende zaak een verzoek te doen als bedoeld in het zesde lid.

ARTIKEL II, onderdeel D (artikel 3a van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 3a is van technische aard en houdt verband met de vernummering van de leden van artikel 1.

ARTIKEL II, onderdeel E.1 (artikel 4, derde lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet 1928)

In artikel 4, derde lid, onderdeel a, wordt de verwijzing naar artikel 1, eerste lid, onderdeel b, geschrapt, omdat dit onderdeel is komen te vervallen.

ARTIKEL II, onderdeel E.2 (artikel 4, derde lid, van de Natuurschoonwet 1928)

Aan het derde lid van artikel 4 zijn twee onderdelen toegevoegd, te weten onderdeel d en onderdeel e.

Beide onderdelen hebben betrekking op de situatie dat rangschikking van een onroerende zaak als een landgoed heeft plaatsgevonden met inachtneming van de oppervlakte van een aangrenzende onroerende zaak. Wanneer rangschikking op een dergelijke wijze heeft plaatsgevonden, blijft de kwalificatie van de onroerende zaak als een landgoed afhankelijk van de kwalificatie van de aangrenzende onroerende zaak. Dit is ook zo wanneer de onroerende zaak de status van landgoed verliest, maar op de onroerende zaak het tweede lid van artikel 4 toepassing vindt (zogenoemd voorwaardelijk statusverlies met beperkte gevolgen).

Het nieuwe onderdeel d bewerkstelligt dat de kortere termijnregeling uit het tweede lid aan de onroerende zaak komt te ontvallen, indien de aangrenzende onroerende zaak niet langer als een landgoed kan worden aangemerkt. Dit is slechts anders als op de aangrenzende onroerende zaak na het verlies van de status van landgoed de kortere termijnregeling uit het tweede lid toepassing vindt. In dat geval blijft onderdeel d buiten toepassing. Volledig en definitief statusverlies kan dan nog plaatsvinden op grond van onderdeel e.

Het nieuwe onderdeel e ziet op de situatie dat zowel op de onroerende zaak als op de aangrenzende onroerende zaak het tweede lid van toepassing is. Indien in zo'n geval de aangrenzende onroerende zaak door toepassing van de onderdelen a, b of c niet langer de status van landgoed kan verkrijgen, wordt ook voor de andere onroerende zaak het statusverlies volledig. Het tweede lid is dan niet langer op deze laatstgenoemde onroerende zaak van toepassing.

ARTIKEL II, onderdeel E.3 (artikel 4, vierde lid, van de Natuurschoonwet 1928)

Het vierde lid van artikel 4 wordt gewijzigd in verband met de toevoeging aan het derde lid van de onderdelen d en e. Overeenkomstige toepassing van artikel 3, vijfde lid, van de Natuurschoonwet 1928 zorgt ervoor dat de eigenaar van een onroerende zaak waarop het tweede lid van toepassing is, ervan op de hoogte wordt gesteld dat op de aangrenzende onroerende zaak niet langer de bijzondere regeling uit het tweede lid van toepassing is. Dit gebeurt doordat de eigenaar van de eerstgenoemde onroerende zaak ter kennisgeving een afschrift van de beschikking ontvangt waarin wordt verklaard dat op de aangrenzende onroerende zaak niet langer de kortere termijnregeling uit het tweede lid kan worden toegepast. Overeenkomstige toepassing van artikel 3, zevende lid, heeft tot gevolg dat de eigenaar van de onroerende zaak waarop onderdeel d dan wel onderdeel e toepassing vindt, een beschikking ontvangt waarin wordt medegedeeld dat op de onroerende zaak niet langer de bijzondere regeling uit het tweede lid van toepassing is. Deze beschikking ontvangt de eigenaar zes maanden nadat het feit genoemd in onderdeel d respectievelijk onderdeel e zich heeft voorgedaan en waarvan de eigenaar al eerder bij kennisgeving op de hoogte was gesteld. De termijn van zes maanden strekt ertoe de eigenaar gelegenheid te geven zich voor te bereiden op de omstandigheid dat op zijn onroerende zaak niet langer het tweede lid van toepassing is.

ARTIKEL II, onderdeel E.4 (artikel 4, vijfde lid (nieuw), van de Natuurschoonwet 1928)

In het vijfde lid van artikel 4 wordt een regeling gegeven voor de situatie dat een onroerende zaak de status van landgoed verliest als gevolg van het feit dat de aangrenzende onroerende zaak, waarvan de oppervlakte bij rangschikking in aanmerking is genomen, niet langer als een landgoed in aanmerking wordt genomen en op deze aangrenzende onroerende zaak de bijzondere regeling uit het tweede lid van toepassing is. In een dergelijke situatie wordt ook op de eerstgenoemde onroerende zaak het tweede lid (betreffende voorwaardelijk statusverlies) toegepast.

ARTIKEL II, onderdeel F (artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging in artikel 7, tweede lid, houdt verband met de vernummering in artikel 2 van het derde tot vierde lid.

ARTIKEL II, onderdeel G (artikel 7a van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging strekt ertoe dat ook voor de toepassing van artikel 8a de bezittingen en de schulden van de in artikel 7a bedoelde vennootschappen gelden als de bezittingen en de schulden van de gezamenlijke aandeelhouders. Hiermee wordt enerzijds bereikt dat, overeenkomstig doel en strekking van artikel 7a, de inbreng van een landgoed in een dergelijke vennootschap tegen uitreiking van aandelen in die vennootschap niet leidt tot de toepassing van artikel 8a, indien door die inbreng en rekening houdend met de transparantie van de vennootschap, de gerechtigdheid van de inbrenger tot het landgoed geen wijziging ondergaat. Anderzijds zal vervreemding van een aandeel in een dergelijke vennootschap gelden als vervreemding van een (deel van) een landgoed, zodat op een dergelijke vervreemding artikel 8a van toepassing is.

ARTIKEL II, onderdeel H (artikel 8, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 8 houdt verband met een nieuw ingevoerde grond voor het verlies van de status van landgoed in artikel 3, eerste lid, onderdeel d. Dit statusverlies wordt op grond van artikel 3, zevende lid, geformaliseerd in een beschikking die wordt afgegeven door Onze Ministers. Toevoeging van artikel 3, zevende lid, aan artikel 8, eerste lid, bewerkstelligt dat als een landgoed door toepassing van artikel 3, eerste lid, onderdeel d, niet langer in aanmerking wordt genomen als een landgoed, alsnog het successie- en schenkingsrecht wordt ingevorderd waarvan eerder invordering op grond van artikel 7 achterwege was gebleven.

Het kan zich voordoen dat bij onttrekking van een landgoed al eerder invordering heeft plaatsgevonden op grond van artikel 8a. Uiteraard komt dit laatste bedrag in mindering op het ingevolge het eerste lid in te vorderen bedrag.

ARTIKEL II, onderdeel I (artikel 8a van de Natuurschoonwet 1928)

Artikel 8a, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928

Het eerste en tweede lid regelen gevolgen van het in het algemeen gedeelte van deze memorie geschetste onbedoelde gebruik van de successie- en schenkingsfaciliteit in de vorm van vervreemding van het landgoed binnen 25 jaar na schenking of vererving. Het gaat om situaties waarin sprake is van een materiële vorm van vervreemding van een landgoed. Onder een landgoed wordt in dit verband mede verstaan een aandeel in een landgoederen-NV of -BV. Dit vloeit voort uit artikel 7a, op grond waarvan de bezittingen en schulden van deze vennootschappen voor de toepassing van het recht van successie, schenking en overgang worden aangemerkt als bezittingen en schulden van de gezamenlijke aandeelhouders. Voor de termijn van 25 jaren is overigens aansluiting gezocht bij de termijn die geldt voor de instandhouding van een landgoed. Daarbij is afgezien van de termijnverlenging, bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928.

De ratio van de bepaling is dat de genoten fiscale faciliteit in redelijke verhouding moet staan tot de inspanning die degene die de faciliteit heeft genoten, heeft geleverd voor de instandhouding van het landgoed. Het is overigens niet de bedoeling dat zijn rechtsvoorgangers of zijn rechtsopvolgers door de sanctie worden getroffen. Daarom is in het eerste lid, in samenhang met het zesde lid, bepaald dat het bij het recht dat wordt ingevorderd gaat om het recht dat bij degene die het landgoed materieel vervreemdt zelf en bijvoorbeeld bij zijn mede erfgenamen buiten invordering is gebleven. De bepaling ziet in tegenstelling tot artikel 8 van de Natuurschoonwet 1928 niet op de belasting die eventueel bij zijn rechtsvoorgangers op grond van artikel 7 buiten invordering is gebleven. Het voorgestelde artikel 8a ziet op gevallen waarin het landgoed (materieel) wordt vervreemd. Daarbij gaat het in de eerste plaats om de overdracht van de eigendom van het landgoed. In aansluiting op artikel 1, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, van de Natuurschoonwet 1928, waarin de vruchtgebruiker en de erfpachter als eigenaar van het landgoed worden aangemerkt, vallen ook de vestiging, de overdracht en het afstand doen van een recht van vruchtgebruik of van erfpacht onder de werkingsfeer van het voorgestelde artikel 8a.

Artikel 8a, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928

Het tweede lid is bedoeld om situaties waarin de economische eigendom van een landgoed wordt overgedragen onder de sanctie te laten vallen.

De reden hiervoor is dat het in dergelijke gevallen om materiële vormen van vervreemding gaat. Zonder deze bepaling zou de sanctie toepassing missen indien de juridische eigendomsoverdracht wordt uitgesteld, terwijl de economische eigendom wordt vervreemd. Dit wordt voorkomen door de gelijkstelling van de economische eigendomsoverdracht met de overdracht van de eigendom dan wel het recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht.

Artikel 8a, derde lid, van de Natuurschoonwet 1928

Het derde lid vormt de uitwerking van de sanctiebepaling. Uitgangspunt is dat in alle gevallen de omvang van de schenkings- en successiefaciliteit afhankelijk wordt gesteld van de tijd gedurende welke de begiftigde/verkoper het landgoed daadwerkelijk in bezit heeft gehad. Indien een landgoed wordt vervreemd binnen een periode van 25 jaren na het genieten van de schenkings- of successiefaciliteit, wordt een evenredig gedeelte van het schenkingsrecht, successierecht of recht van overgang alsnog ingevorderd. Dit gedeelte is het product van het aantal volle jaren van het 25-jaarstijdvak dat ten tijde van de vervreemding nog niet is verstreken en 1/25e gedeelte van het recht waarvan ingevolge artikel 7, eerste lid, invordering achterwege is gebleven. Er is dus sprake van een aflopende claim. Het belastingvoordeel wordt op deze manier geleidelijk groter naar mate de belanghebbende het landgoed langer in bezit houdt. Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat wanneer een onttrekking plaats vindt na de vervreemding, maar binnen de periode van 25 jaren na het genieten van de schenkings- of successiefaciliteit, het bij de vervreemding niet ingevorderde gedeelte alsnog wordt ingevorderd ingevolge artikel 8 van de Natuurschoonwet 1928.

Artikel 8a, vierde lid, van de Natuurschoonwet 1928

Wanneer een gedeelte van een landgoed wordt vervreemd, ligt het in de rede om niet de volledige schenkings- of successiefaciliteit terug te nemen, maar om een evenredig gedeelte in te vorderen. Immers, voor het niet-vervreemde gedeelte wordt nog steeds aan de ratio van de Natuurschoonwet voldaan, ervan uitgaande dat dit deel nog als Natuurschoonwet-landgoed kwalificeert.

Het gedeelte van de alsnog in te vorderen belasting wordt berekend naar evenredigheid van de waarde in het economische verkeer van het vervreemde gedeelte van het landgoed en die van het totale landgoed op het tijdstip dat zich één van de in het eerste lid genoemde gebeurtenissen voordoet.

Deze berekeningswijze wijkt af van artikel 8, tweede lid, waar een herrekeningsmethodiek wordt gehanteerd. Het verschuldigde recht wordt daarbij opnieuw berekend, maar dan op basis van de waarde in het economische verkeer van het onttrokken gedeelte van het landgoed.

Het verschil tussen de twee berekeningsmethoden hangt samen met het verschil in karakter tussen de sanctiebepaling van artikel 8 en het voorgestelde artikel 8a. In het eerste geval is sprake van onttrekking van het landgoed. De invordering van de belasting vindt dan plaats omdat deze in het verleden ten onrechte achterwege is gebleven. Artikel 8a daarentegen heeft het karakter van een aflopende claim. Deze sanctie grijpt derhalve niet terug op de jaren waarin het landgoed in het bezit van de belanghebbende is geweest. Daarom is er voor gekozen om geen herrekening van de verschuldigde belasting te laten plaatsvinden, maar een toedeling op basis van de waarde in het economische verkeer op het tijdstip dat zich één van de in het eerste lid genoemde gebeurtenissen voordoet.

Het ligt niet in de rede om tot invordering over te gaan indien sprake is van schenken. Voor dergelijke vormen van vervreemding is de fiscale faciliteit van artikel 7 juist in het leven geroepen. Het alsnog invorderen van de belasting zou de ratio van de faciliteit in deze gevallen doorkruisen. Bepalend is of de vervreemding plaats vindt om niet. Als een tegenprestatie ontbreekt, is de sanctie dus niet van toepassing.

Wanneer sprake is van een tegenprestatie die niet overeenkomt met hetgeen in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen, vindt invordering plaats naar evenredigheid van de tegenprestatie. Te denken valt aan verkoop tegen een te lage prijs. De tegenprestatie wordt daarbij afgezet tegen de waarde in het economische verkeer van het landgoed respectievelijk het vervreemde gedeelte daarvan op het tijdstip, dat zich één van de in het eerste lid genoemde gebeurtenissen voordoet.

Voorbeeld:

Een gerangschikt landgoed met een waarde in het economische verkeer van f 1 000 000 wordt door een ouder aan zijn kind geschonken. Afgezien van eventuele vrijstellingen, bedraagt het over het landgoed verschuldigde schenkingsrecht stel f 180 000. Uitgaande van een opgesteld landgoed blijft dit recht door de werking van artikel 7 geheel buiten invordering.

Als het kind na 10 jaar het landgoed verkoopt en op verzoek van de koper blijft het landgoed gerangschikt, dan wordt een bedrag ad f 108 000, zijnde 15/25^e deel van f 180 000, alsnog ingevorderd.

Stel dat het kind een gedeelte van het landgoed verkoopt en zowel het vervreemde als het resterende gedeelte afzonderlijk als Natuurschoonwetlandgoed gerangschikt blijft (er doet zich dus geen onttrekking voor). Stel dat de waarde in het economische verkeer van het vervreemde gedeelte op het tijdstip van verkoop f 750 000 bedraagt en de waarde van het totale landgoed op dat moment f 1 500 000. Van het eerdergenoemde bedrag ad f 108 000 wordt vervolgens 750/1500^e, ofwel f 54 000 ingevorderd.

Stel dat het gaat om een materiële schenking omdat het vervreemde gedeelte voor de helft van de waarde in het economische verkeer is verkocht, ofwel voor f 375 000 in plaats van f 750 000. Van het bedrag ad f 54 000 wordt dan 375/750^e gedeelte, ofwel f 27 000 ingevorderd.

Bij de gegeven voorbeelden moet nog worden opgemerkt dat naast artikel 8a de bestaande regeling van artikel 8 onverminderd van toepassing blijft. Dit houdt in dat een onttrekking van een landgoed leidt tot invordering van *alle* op het landgoed rustende claims.

Artikel 8a, zesde lid, van de Natuurschoonwet 1928

Zonder nadere maatregel zou op grond van het voorgestelde artikel 8a ingeval iemand een landgoed dat hij heeft verkregen bij een verdeling van een nalatenschap, vervreemdt slechts de belasting die bij die persoon zelf buiten invordering is gebleven, alsnog kunnen worden ingevorderd. Invordering bij de overige erfgenamen zou niet mogelijk zijn. Een dergelijke situatie kan zich ook bij de verdeling van andere gemeenschappen voordoen, bijvoorbeeld in de volgende gevallen:

a. A schenkt aan zijn vier kinderen B, C, D en E elk 25% onverdeelde mede-eigendom van een landgoed. De kinderen gaan na korte tijd over tot verdeling waarbij het gehele landgoed wordt toegescheiden aan B waarbij C, D en E vorderingen krijgen op B ter grootte van de waarde van hun aandeel. B verkoopt het landgoed. Het schenkingsrecht dat bij B buiten invordering is gebleven wordt ingevorderd. Voor C, D en E heeft de verkoop geen consequenties. B lost vervolgens zijn overbedelingschulden af onder verrekening van het door hem betaalde schenkingsrecht. Door deze opzet wordt 75% schenkingsrecht bespaard.

b. Stel dat bijvoorbeeld een landgoed krachtens erfrecht of schenking is verkregen door A en dat dit vervolgens in een huwelijksgemeenschap van A en B valt. Indien bij echtscheiding het landgoed wordt toegescheiden aan B is deze vrij om te verkopen zonder dat dit tot invordering leidt bij A. In het zesde lid wordt daarom bepaald dat bij vervreemding van een landgoed door degene die dit landgoed bij de verdeling van een gemeenschap heeft verkregen, artikel 8a toepassing vindt alsof die verdeling, inclusief eventuele voorgaande verdelingen, niet heeft plaatsgevonden. Hiermee wordt bereikt dat de overdracht van het landgoed dan wel de vestiging, overdracht of het afstand doen van de beperkte rechten wordt toegerekend aan alle (voormalige) deelgenoten zodat ook bij hen op grond van artikel 8a invordering kan plaatsvinden.

Artikel 8a, zevende lid, van de Natuurschoonwet 1928

Het zevende lid is een bepaling van formeelrechtelijke aard. Door de verwijzing naar het vijfde en zesde lid van artikel 8 worden de (ambts-halve) op te leggen aanslagen en navorderingsaanslagen geregeld overeenkomstig de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Net als bij de toepassing van de onttrekkingssanctie van artikel 8 wordt over het ingevorderde recht invorderingsrente in rekening gebracht. De ratio hiervan is het feit dat het alsnog in te vorderen recht achteraf gezien direct had moeten worden ingevorderd.

ARTIKEL II, onderdeel J (artikel 9 van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 9 houdt verband met het nieuwe artikel 8a. Teneinde de formeelrechtelijke bepalingen inzake de aan te geven waarden en op te leggen aanslagen van overeenkomstige toepassing op artikel 8a te laten zijn, is de verwijzing in artikel 9 aangepast.

ARTIKEL II, onderdeel K (artikel 9c van de Natuurschoonwet 1928)

De wijziging van artikel 9c houdt verband met de nieuw ingevoerde grond voor het verlies van de status van landgoed in artikel 3, eerste lid, onderdeel d. Dit statusverlies wordt op grond van artikel 3, zevende lid, geformaliseerd in een beschikking die wordt afgegeven door Onze Ministers gezamenlijk. Toevoeging van artikel 3, zevende lid, aan artikel 9c bewerkstelligt dat als een landgoed door toepassing van artikel 3, eerste lid, onderdeel d, niet langer in aanmerking wordt genomen als landgoed, alsnog overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting is verschuldigd, waar dit aanvankelijk niet het geval was door toepassing van respectievelijk de artikelen 9a en 9b.

ARTIKEL II, onderdeel L (artikel 10, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928)

Indien sprake is van een voorwaardelijke onttrekking als bedoeld in artikel 4, tweede lid, zou strikt genomen de sanctie van artikel 8a geen toepassing kunnen vinden. Ook in geval van een voorwaardelijke onttrekking is immers geen sprake meer van een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928. Dit zou de mogelijkheid bieden om de sanctie bij vervreemding e.d. te ontlopen door een voorwaardelijke onttrekking te creëren die binnen de in artikel 4, tweede lid, genoemde periode weer wordt opgeheven. Dit strookt niet met de ratio van de regeling van artikel 8a, namelijk het relateren van de omvang van de schenkings- en successie-faciliteit aan de bezitsduur. Daarom is aan artikel 10, eerste lid, een verwijzing naar artikel 8a toegevoegd.

Artikel III (Wet waardering onroerende zaken)

De wijziging onder A houdt verband met de vernummering van artikel 1, derde lid, van de Natuurschoonwet 1928 tot artikel 1, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928 per 1 januari 2000.

De wijziging onder B strekt ertoe een verwijzing in artikel 18, derde lid, van de Wet waardering onroerende zaken aan te passen. Bij de aanpassing van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) aan de derde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassingswet derde tranche Awb II) is het tweede lid van artikel 1 van de Wet WOZ vernummerd tot derde lid. Abusievelijk is de verwijzing in artikel 18, derde lid, van de Wet WOZ niet overeenkomstig aangepast.

Artikel IV (Gemeentewet)

In het kader van de fiscale stimulering van natuurbeheer wordt in artikel II, onderdeel A, van het onderhavige wetsvoorstel een verruiming voorgesteld van het begrip landgoed in de Natuurschoonwet 1928. Zonder nadere maatregelen zou deze verruiming ertoe leiden dat meer landgoederen onder de vrijstelling voor onroerende-zaakbelastingen op grond van artikel 220d, eerste lid, onderdeel d, van de Gemeentewet vallen. Dat zou meebrengen dat de heffingsgrondslag voor gemeenten, en dus de capaciteit voor gemeenten om eigen inkomsten te verwerven, wordt versmald. Daarom wordt hier voorgesteld het begrip landgoed in de Gemeentewet niet meer volledig te koppelen aan de Natuurschoonwet 1928, maar dat begrip bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nader in te vullen. Deze voorwaarden zullen zodanig worden geformuleerd dat dezelfde (soort) landgoederen die nu op grond van artikel 220d, eerste lid, onderdeel d, van de Gemeentewet buiten de heffingsgrondslag blijven, ook onder de vigeur van de nieuwe regeling vrijgesteld blijven, overigens met inachtneming van de wijzigingen die in artikel II worden voorgesteld met betrekking tot de gezamenlijke rangschikking.

Artikel V (Wet van 16 november 1995, houdende wijziging van de Natuurschoonwet 1928 en de Gemeentewet (verruiming fiscale faciliteiten ten behoeve van de aanleg van bossen))

De wijziging houdt verband met de vernummering van artikel 1, vierde lid, van de Natuurschoonwet 1928 tot artikel 1, derde lid, van de Natuurschoonwet 1928 per 1 januari 2000.

Artikel VI (Natuurschoonwet, overgangsrecht gezamenlijke rangschikking)

Op grond van de Natuurschoonwet 1928 zoals die op dit moment luidt, kunnen aan elkaar grenzende onroerende zaken gezamenlijk worden aangemerkt als een landgoed waarbij deze onroerende zaken voor de toepassing van die wet worden aangemerkt als één onroerende zaak. Op grond van de in artikel II voorgestelde wijzigingen van de Natuurschoonwet 1928 wordt aan de gezamenlijke rangschikking een andere vorm gegeven. Omdat de mogelijkheid tot gezamenlijke rangschikking in zijn huidige vorm komt te vervallen, zijn in het onderhavige artikel bepalingen opgenomen die zien op de overgang van het oude naar het nieuwe regime voor onroerende zaken die op het moment van de inwerkingtreding van deze wet gezamenlijk als landgoed zijn gerangschikt.

De strekking van het eerste lid is dat een landgoed dat is ontstaan door de gezamenlijke rangschikking van aan elkaar grenzende onroerende zaken met ingang van 1 januari 2001 van rechtswege zijn status als landgoed verliest. Tot dat tijdstip zijn, op grond van het tweede lid, in beginsel de artikelen 1, 3 en 4 van de Natuurschoonwet 1928 op deze landgoederen

van toepassing zoals deze bepalingen luiden op de dag voorafgaande aan de datum van inwerkingtreding van deze wet. Het landgoed valt onder het nieuwe regime zodra zich een gebeurtenis voordoet die in beginsel leidt tot statusverlies.

Op grond van het derde lid kan de eigenaar van een van de onroerende zaken waaruit het landgoed is samengesteld, verzoeken zijn onroerende zaak als een afzonderlijk landgoed aan te merken volgens de bepalingen van het nieuwe regime. Dit verzoek moet worden gedaan vóór 1 januari 2001. Indien dit verzoek wordt gehonoreerd, wordt gelijktijdig het oorspronkelijke landgoed niet meer als zodanig aangemerkt. Dit betekent uiteraard dat ook de overige onroerende zaken die deel uitmaakten van dat landgoed in beginsel hun status verliezen tenzij ook zij een verzoek doen tot rangschikking onder het nieuwe regime.

Indien een op grond van het derde lid ingediend verzoek niet wordt gehonoreerd blijft de gezamenlijke rangschikking ingevolge het tweede lid gehandhaafd tot uiterlijk 1 januari 2001.

Het vierde lid strekt ertoe dat de onroerende zaken die onder het huidige regime deel uitmaken van één landgoed, alle op hetzelfde moment onder het nieuwe regime als landgoed worden aangemerkt, uiteraard voorzover zij daarvoor in aanmerking komen. Door te bepalen dat alle verzoeken met betrekking tot onroerende zaken die deel uitmaken van één landgoed, geacht worden te zijn ingekomen op de datum waarop het eerste verzoek is ingekomen, worden, voor zover aan de verzoeken wordt voldaan, deze onroerende zaken krachtens artikel 2, vierde lid, van de Natuurschoonwet 1928, alle met ingang van die datum als landgoed aangemerkt.

Het vijfde lid houdt in dat, indien de eigendom van een landgoed als bedoeld in het eerste lid, of een deel daarvan, wordt overgedragen dan wel indien zich een van de andere gebeurtenissen voordoet die worden genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Natuurschoonwet 1928, de rangschikking als landgoed onder de nieuwe eigenaar niet kan worden gecontinueerd. Vanaf het moment dat één van die gebeurtenissen zich voordoet, is het nieuwe regime van toepassing. De onroerende zaken die deel uitmaakten van het landgoed kunnen dan worden gerangschikt volgens het nieuwe regime indien zij aan de daarvoor geldende eisen voldoen. Het gevolg van deze bepaling is ook dat, in combinatie met het zesde lid, aan een landgoed waarop nog het huidige regime van toepassing is geen nieuwe fiscale faciliteiten worden verleend voor de overdrachtsbelasting en de kapitaalsbelasting en het successie- en schenkingsrecht. Deze faciliteiten worden uiteraard wel verleend met betrekking tot de samenstellende delen van het landgoed voorzover die onder het nieuwe regime als een landgoed worden aangemerkt.

De bepaling in het zevende lid bewerkstelligt dat bij rangschikking van een onroerende zaak op grond van het bepaalde in het derde lid eventuele fiscale claims die op deze zaak rusten voor het successie- en schenkingsrecht, de overdrachtsbelasting en de kapitaalsbelasting niet tot leven komen. De onroerende zaak wordt immers geacht ononderbroken te zijn aangemerkt als landgoed.

In het achtste en negende lid zijn de fiscale gevolgen geregeld met betrekking tot onroerende zaken die onder het huidige regime deel uitmaken van een landgoed en niet vóór 1 januari 2001 als afzonderlijk landgoed zijn gerangschikt. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen onroerende zaken waarvoor tijdig een verzoek tot rangschikking is gedaan als bedoeld in het derde lid en de onroerende zaken waarvoor dat niet is gebeurd. Indien geen (tijdig) verzoek is ingediend komen alle fiscale claims die op de onroerende zaak rusten met betrekking tot het successie- en schenkingsrecht, de overdrachtsbelasting en de kapitaalsbelasting met ingang van 1 januari 2001 tot leven. Indien wel tijdig een verzoek is ingediend maar daarbij is gebleken dat de onroerende zaak, al dan niet met inaanmerkingneming van de oppervlakte van een aangrenzende onroerende zaak, niet aan de voorwaarden die gelden voor een landgoed kan voldoen,

dan wordt afgezien van de invordering van successie- of schenkingsrecht en de heffing van overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting. Voorkomen moet worden dat van dit afzien van fiscale claims oneigenlijk gebruik wordt gemaakt. Het risico van oneigenlijk gebruik bestaat met name bij het recht van schenking. Het is immers mogelijk een onroerende zaak waarvan na de indiening van dit voorstel van wet vrijwel zeker is dat deze onder het nieuwe regime niet in aanmerking komt voor rangschikking vóór de inwerkingtreding van deze wet vele malen te schenken en door te verkopen, in de wetenschap dat alle fiscale claims met betrekking tot het schenkingsrecht met ingang van 1 januari 2001 zullen vervallen. Een en ander is ook eenvoudig te realiseren door de herhaalde schenking en doorverkoop van een aandeel in een (transparante) landgoed-bv. Bij het successierecht dreigt dit gevaar niet omdat men de situaties waarom het daarbij gaat (overlijden) niet in de hand heeft. Met betrekking tot de overdrachtsbelasting is geen specifiek voordeel te behalen door herhaalde overdrachten en ook voor de kapitaalsbelasting hoeft niet gevreesd te worden voor oneigenlijk gebruik, gezien de aard van de rechtspersonen waarom het gaat.

Voorgesteld wordt daarom bij het afzien van de fiscale claims een uitzondering te maken voor het recht dat is geheven ter zake van schenkingen (waaronder het recht van overgang) van landgoederen die hebben plaatsgevonden op of na de datum waarop de voorgestelde maatregelen bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal zijn ingediend.

Artikel VII (Inwerkingtreding)

Het eerste lid van dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze wet. De wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst. Aan sommige delen van de wet is terugwerkende kracht verleend tot en met 29 september 1999.

In paragraaf 2.5 van het algemeen deel van deze memorie is met betrekking tot de wijzigingen in de overdrachtsbelasting aangegeven dat de reparatiemaatregelen ter zake van de CV-constructies met terugwerkende kracht in werking treden. Het tweede lid regelt dit.

Het derde lid bevat een overgangsmaatregel, inhoudende dat de referentieperiode van een jaar, bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR, niet van toepassing is voor zover deze periode is gelegen voor de datum van inwerkingtreding van deze wet. Dit betekent dat de referentieperiode begint te lopen vanaf het moment van inwerkingtreding van deze wet. Het betekent tevens dat de referentieregeling haar volledige effect pas bereikt een jaar na dat moment van inwerkingtreding. De beperking van de werking van de referentieperiode heeft tot gevolg dat de nieuwe voorwaarden inzake de bezittingen van het lichaam bij de vaststelling of de te verkrijgen aandelen in dat lichaam als fictieve onroerende zaken moeten worden aangemerkt, pas van toepassing worden op feiten en omstandigheden die zich voordoen na de inwerkingtreding van deze wet. De beperking van de werking van de referentieperiode moet niet worden gezien als een vrijbrief om voorafgaande aan de inwerkingtreding van de wet onroerende-zaaklichamen in het zicht van of met het oog op de verkoop van de aandelen met behulp van een constructie om te bouwen tot niet-onroerende-zaaklichamen. De regels betreffende *fraus legis* zijn alsdan op normale wijze van toepassing.

In het vierde lid is een overgangsmaatregel opgenomen die van belang is voor inbrengen in een CV die niet voldoen aan de voorwaarden voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting die in deze wet dan wel het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zijn opgenomen. Indien er een schriftelijke overeenkomst is van vóór 29 september 1999 geldt nog het regime van de overdrachtsbelasting zoals dat gold voor de inwerkingtreding van deze wet. De inbreng moet wel geëffectueerd zijn voor de datum van inwerkingtreding van deze wet.

In het vijfde lid is de inwerkingtreding van de onderdelen G, H, tweede volzin, I, J en L van artikel II (Natuurschoonwet 1928) zodanig geregeld dat de sanctie alleen van toepassing is op fiscaal gefacilieerde schenkingen of verervingen die plaats vinden na inwerkingtreding van deze bepalingen.

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