

Vergaderjaar 2000–2001

27 030

Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de Natuurschoonwet 1928, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Coördinatiewet Sociale Verzekering

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 5 oktober 2000

1. Algemeen

Het verheugt mij dat de leden van de fracties van de PvdA, het CDA, de VVD, D66, GroenLinks en van GPV en RPF met belangstelling hebben kennisgenomen van het wetsvoorstel dat ertoe strekt maatregelen te nemen tegen belastingontwijking in de overdrachtsbelasting en tegen oneigenlijk gebruik van de Natuurschoonwet 1928.

De stelling van de leden van de CDA-fractie dat eerdere indiening van het wetsvoorstel terugwerkende kracht had kunnen voorkomen, berust evenwel op een misverstand. Ik ga daar in paragraaf 2.2 nader op in.

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren dat de kwetsbaarheid van het wetsvoorstel wordt vergroot doordat er meer en los van elkaar staande onderwerpen in één wetsvoorstel zijn opgenomen. Deze leden zijn van mening dat in het onderhavige wetsvoorstel geen sprake is van een thematische clustering van maatregelen, en vragen waarom de verschillende onderwerpen toch in één wetsvoorstel zijn ondergebracht. Hierover merk ik allereerst op dat bij dit wetsvoorstel in zoverre wel sprake is van een thematische clustering, dat de belangrijkste wijzigingen in zowel de Wet op belastingen van rechtsverkeer als de Natuurschoonwet 1928 beogen oneigenlijk gebruik te bestrijden. Van de wijziging van de Natuurschoonwet 1928 is daarbij gebruik gemaakt om het begrip landgoed in die wet te verruimen in het kader van de fiscale stimulering van natuurbeheer.

De voorstellen inzake de aandelenopties en het verlofsparen houden uiteraard geen verband met dit thema en zijn dan ook pas later overgenomen uit een ander wetsvoorstel.

Tenslotte maak ik van de gelegenheid gebruik enige opmerkingen te maken over een kort na deze nota naar aanleiding van het verslag in te dienen nota van wijziging. Voorzover de inhoud betrekking heeft op onderwerpen die in deze nota aan de hand van vragen in het verslag worden besproken, zal aldaar gedetailleerd op de inhoud van de wijzigingen worden ingegaan. Daarmee kan het tempo van voortgang van behandeling van dit voorstel worden veiliggesteld. Ook bij de onderwerpen verlofsparen en aandelenopties zijn wijzigingen voorgenomen. Bij

het verloopsparen is dat uitsluitend ter zake van vernummeringen en verwijzingen. Bij de aandelenopties ben ik tot de conclusie gekomen dat de flexibiliteit van het keuzesysteem verder kan worden geoptimaliseerd door voor reguliere gevallen onder voorwaarden ook een uitstel van heffing over intrinsieke waarden mogelijk te maken. Reeds in het verslag bij de schriftelijke voorbereiding hebben diverse fracties aandacht voor die mogelijkheid gevraagd, maar vrees voor oneigenlijk gebruik maakte dat op dat moment niet goed mogelijk. Ik meen thans in een combinatie van elementen daar toch een dam tegen te kunnen opwerpen, terwijl belastingheffing over intrinsieke waarden die ontstaan na het moment van toekenning van aandelenopties uitgesteld zou kunnen worden als onderdeel van de uitstelvariant. Daarnaast wordt een geconstateerd lek in het wetsvoorstel, waarbij men negatieve intrinsieke waarden in aftrek brengt, gedicht.

2. Overdrachtsbelasting (Wet op belastingen van rechtsverkeer)

2.1. Inleiding

De leden van de VVD-fractie geven aan met de Raad van State te constateren dat de voorgestelde wijzigingen van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) verder reiken dan alleen het bestrijden van bepaalde vormen van belastingontwijking. Zij menen dat deze keuze als nevendoelelstelling van het wetsvoorstel gemeld had moeten worden. Zij missen een herbezinning op de grondslagen van de heffing van de overdrachtsbelasting, afgezet tegen het regeringsvoorstel om niet alleen de eigendomsverkrijging bepalend te laten zijn maar dat ook het hebben van belang bij een onroerende zaak aanleiding kan zijn om tot heffing van overdrachtsbelasting over te gaan.

Terecht hebben de leden van de VVD-fractie geconstateerd dat met het wetsvoorstel meer wordt aangepakt dan uitsluitend bepaalde vormen van belastingontwijking. In de memorie van toelichting op blz. 2 is dit ook aangegeven. De aanpak gaat echter niet verder dan het corrigeren van echte constructies, zoals die met de onroerende-zaaklichamen van artikel 4, of de vermomming van een verkoop van onroerende zaken als een inbreng die is vrijgesteld op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel e (eerste deel van de volzin). Voorts heeft het voorstel het oogmerk om het gebruik tegen te gaan van laatstbedoelde vrijstelling voor situaties waarvoor zij niet is bedoeld. Een dergelijk gebruik, hoewel op grond van de wettekst niet verboden, is te kwalificeren als oneigenlijk. In zoverre gaat het voorstel dus verder dan de aanpak van bepaalde vormen van belastingontwijking.

Van een uitbreiding van de grondslagen van de overdrachtsbelasting is echter geen sprake. Die heeft wel plaatsgevonden in 1995, toen de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken onder de reikwijdte van de overdrachtsbelasting gebracht is. De argumentatie daarvoor is geweest dat datgene wat in wezen gelijk is, ook fiscaal gelijk behandeld moet worden. Dezelfde argumentatie ligt ook ten grondslag aan de thans voorgestelde maatregelen die, zoals gezegd, slechts corrigerend zijn. Onveranderd blijft, dat uitsluitend belasting wordt geheven ter zake van een daadwerkelijke verkrijging, economisch dan wel juridisch. Het hebben van een belang kan inderdaad medebepalend zijn voor het antwoord op de vraag of bij de verkrijging van een pakket aandelen in een onroerende-zaaklichaam belasting verschuldigd is. Dit laatste is echter vanouds al het geval, zij het dat in de thans voorgestelde wettekst gekozen is voor een meer heldere opbouw van de omschrijving van het belastbare feit.

Ik verheug mij in het feit dat de leden van de CDA-fractie de achterliggende gedachte van de voorgestelde wijzigingen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer onderschrijven.

2.2. Artikel 4

Het wetsvoorstel introduceert in de wetgeving het begrip fictieve onroerende zaken. Op verzoek van de leden van de VVD-fractie ga ik op dit begrip in.

Met het begrip fictieve onroerende zaken wordt bedoeld op vermogensrechten – andere dan rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (zoals bijvoorbeeld vruchtgebruik en erfpacht) – die voor de heffing van overdrachtsbelasting worden gelijkgesteld met onroerende zaken. Zoals de verkrijging van onroerende zaken een belastbaar feit oplevert voor de overdrachtsbelasting, zo wordt via deze gelijkstelling de verkrijging van fictieve onroerende zaken onder omstandigheden eveneens in de heffing betrokken.

Fictieve onroerende zaken zijn in dit kader de in artikel 4, eerste lid, onderdelen a en b, WBR, bedoelde aandelen in onroerende-zaaklichamen en rechten van lidmaatschap van verenigingen of coöperaties. Deze aandelen en rechten worden sedert het in werking treden van de WBR in 1972 gelijkgesteld met onroerende zaken. De rechthebbende op deze aandelen en rechten heeft via het aandeel of het recht van lidmaatschap een economisch belang bij een onroerende zaak. Zouden aandelen in onroerende-zaaklichamen en rechten van lidmaatschap niet gelijkgesteld worden met onroerende zaken, dan zou bij verkrijging van deze aandelen en rechten geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, omdat de hier bedoelde aandelen en rechten geen onroerende zaken zijn, noch rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen. Artikel 4 van de WBR voorkomt constructies op dit terrein door te bepalen dat de onderhavige aandelen en lidmaatschapsrechten worden aangemerkt als onroerende zaken. Omdat deze aandelen en rechten naar de begripsomschrijving van het burgerlijk recht geen onroerende zaken zijn (en evenmin rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen), maar alleen bij wege van fictie als zodanig worden bestempeld, wordt in dit verband gesproken van fictieve onroerende zaken. Een term overigens die in de praktijk reeds geruime tijd burgerrecht had verkregen.

Het wezenlijke verschil tussen het verkrijgen van onroerende zaken bij het toetreden tot een maatschap of vennootschap onder firma en het verkrijgen van aandelen in een werkmaatschappij, de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar, is, dat in het eerste geval een rechtstreeks (onmiddellijk) belang in een onroerende zaak wordt verkregen, terwijl in het tweede geval sprake is van een indirect (middellijk) belang in een onroerende zaak. Aan een maatschap of vennootschap onder firma wordt immers geen rechtspersoonlijkheid toegekend; een maatschap of vennootschap onder firma is civielrechtelijk geen zelfstandig drager van rechten en verplichtingen.

Onmiddellijke verkrijging van onroerende zaken is in het systeem van de overdrachtsbelasting altijd belastbaar, middellijke verkrijging van onroerende zaken via aandelen in een NV of BV daarentegen alleen in de in artikel 4 WBR geregelde gevallen. Bij een dergelijke middellijke verkrijging van onroerende zaken is in het bijzonder van belang dat het moet gaan om een onroerende-zaaklichaam en om het bezit dan wel de verkrijging van een aanmerkelijk belang in dat lichaam bij of door de verkrijger. In beginsel ziet de WBR alleen op de directe (juridische of economische) verkrijging van onroerende zaken en niet op de indirecte verkrijging van onroerende zaken. Ingeval echter de indirecte verkrijging een gevolg is van het tussenschuiven van rechtspersonen met het oogmerk overdrachtsbelasting over een directe verkrijging te ontgaan, is heffing van overdrachtsbelasting bij indirecte verkrijging van onroerende zaken op

zijn plaats. De wetgever heeft dit nodig geoordeeld bij de handel in onroerend goed, door middel van zogenoemde onroerende-zaaklichamen, onder omstandigheden waarin de verkrijger een zodanig aandelenpakket verwerft (of reeds bezit) dat van een wezenlijke zeggenschap in de rechtspersoon (NV of BV) kan worden gesproken. Aldus bezien is de heffing op de verkrijging van fictieve onroerende zaken te beschouwen als een aanvullend element voor een goede werking van de heffing van overdrachtsbelasting.

Met betrekking tot het vereiste van het aanmerkelijk belang wordt voorgesteld het criterium «nominaal gestorte kapitaal» te vervangen door het criterium «geplaatste kapitaal». De reden hiervoor is – de leden van de VVD-fractie vragen hiernaar – dat de regeling inzake de heffing over de verkrijging van aandelen in onroerende-zaaklichamen is gebaseerd op het zeggenschapselement, welke zeggenschap volgens het vennootschapsrecht beter wordt weergegeven door iemands deelneming in het geplaatste kapitaal dan door diens deelneming in het nominaal gestorte kapitaal. Zo kent het vennootschapsrecht het geplaatste kapitaal als het relevante criterium voor de berekening van de winst, stemrecht, e.d. Het volgende voorbeeld kan een en ander verduidelijken. A en B nemen ieder 100 aandelen van f 1000 in BV C. A heeft op de door hem genomen aandelen 100% gestort, B daarentegen slechts 25%. Het nominaal gestorte kapitaal bedraagt in dit geval f 125 000, waarin A participeert voor f 100 000 en B voor f 25 000. De deelneming van B in het nominaal gestorte kapitaal bedraagt dus 25/125 ofwel 20%. Een belang van 20% is voor de overdrachtsbelasting geen aanmerkelijk belang. Om deze reden zal de overdracht van de aandelen door B aan een derde onder het huidige regime niet kwalificeren voor de heffing, hoewel deze derde wel voor 50% de zeggenschap verwerft over de BV en (voor dat substantiële deel) de zeggenschap over de tot de BV behorende onroerende zaak of zaken.

Naar mijn oordeel heeft vervanging van het criterium «nominaal gestorte kapitaal» door het criterium «geplaatste kapitaal» geen gevolgen op economisch terrein.

De leden van de CDA-fractie, die zich kunnen vinden in de ratio van de wijziging van artikel 4, vragen waarom het nog tweeënhalve jaar heeft moeten duren, nadat een eerder voorstel tot wijziging van artikel 4 is teruggenomen, voor het huidige wetsvoorstel de Kamer heeft bereikt. Nadat op 20 november 1997 het eerdere voorstel tot wijziging van artikel 4 van de WBR is teruggenomen, is een werkgroep geformeerd die de constructies rond dit artikel in kaart heeft gebracht. Allengs is het onderzoeksterrein uitgebreid met de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR, voor inbreng in een personenvennootschap, omdat uit de praktijk signalen kwamen dat na de introductie van de economische eigendomsoverdracht als belastbaar feit het gebruik van deze vrijstelling in toenemende mate aan populariteit won in situaties waarbij in wezen onroerende zaken werden verkocht. Daarvoor is die vrijstelling niet bedoeld. De werkgroep heeft eind juli 1998 rapport uitgebracht. Het daaruit voortvloeiende wetsvoorstel maakte aanvankelijk deel uit van het Belastingplan 2000. Mede gelet op de omvang van de daarbij voorgestelde maatregelen is dat wetsvoorstel gesplitst. De splitsing heeft ertoe geleid dat het onderhavige wetsvoorstel een trager tijdpad heeft gevolgd dan wanneer het deel zou hebben uitgemaakt van het ongesplitste Belastingplan 2000. Reeds in het wetsvoorstel Belastingplan 2000 (kamerstukken II 1999–2000, 26 820, nr. 3, blz. 30) is aangekondigd dat de maatregelen die de constructies met commanditaire vennootschappen (CV-constructies) tegengaan, teneinde aankondigingseffecten te voorkomen, zullen terugwerken tot en met de datum van het indienen van dat wetsvoorstel bij de Tweede Kamer (29 september 1999). De maatregelen

waren toen publiekelijk bekend, omdat bij die kamerstukken een overzicht was gevoegd van het (ongesplitste) wetsvoorstel zoals dan aan de Raad van State was voorgelegd. Dat ongesplitste wetsvoorstel, waarin de huidige voorstellen waren opgenomen en dat sindsdien slechts op onderdelen is aangepast, is onder andere gepubliceerd in Vakstudie-Nieuws van 14 oktober 1999, nr. 45.6.

2.3. De inbrengfaciliteit

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de nadere voorwaarden voor toepassing van de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen (de vrijstelling voor de verkrijging krachtens inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft) niet worden opgenomen in de WBR maar in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (hierna: het uitvoeringsbesluit). De reden hiervoor ligt primair in het karakter van de onderhavige wetgeving, te weten reparatiewetgeving, gericht op het bestrijden van oneigenlijk gebruik met betrekking tot de overdrachtsbelasting. In het bijzonder bij dit soort wetgeving kan zich de noodzaak voordoen tot snelle wijziging van regelgeving. Voor dit doel is het opnemen van (elementen van) een regeling in een algemeen verbindend voorschrift van lager niveau meer geschikt dan het opnemen in de wet zelf. Een en ander neemt niet weg dat naar huidige rechtsopvatting de hoofdelementen van een regeling in de wet moeten worden opgenomen. Met betrekking tot de onderhavige regelgeving is dit het geval. De hoofdelementen van de regeling – inbreng van een onderneming en betrokkenheid van de inbrenger bij de vennootschap door middel van een adequate bijschrijving op de kapitaalrekening – vinden een plaats in de wet.

Het besluit waarbij de nadere regels ter zake van de vrijstelling bij inbreng in personenvennootschappen in het uitvoeringsbesluit worden opgenomen, dient in werking te treden op hetzelfde tijdstip als waarop de delegerende regeling van het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt. Het streven is erop gericht het ontwerp van het wijzigingsbesluit zo spoedig mogelijk bij de ministerraad aanhangig te maken, waarna het ontwerp voor advies aan de Raad van State kan worden voorgelegd. Het voorleggen aan de Raad van State geschiedt evenwel in beginsel niet eerder dan nadat het wetsvoorstel dat aan het wijzigingsbesluit ten grondslag ligt, door de Tweede Kamer is aanvaard. Met betrekking tot de vaststelling merk ik op dat een uitvoeringsregeling niet eerder wordt vastgesteld dan nadat de wet waarop deze is gebaseerd, is vastgesteld.

De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering te reageren op de stelling van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) dat bij de voorgestelde wijziging van de inbrengvrijstelling van artikel 15 eerste lid, onderdeel e, WBR, en de uitbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR, de gedachte wordt losgelaten dat een personenvennootschap een tijdelijk samenwerkingsverband is en dat dit ten onrechte gebeurt met als gevolg dat eerdergenoemde vrijstellingen een te beperkt bereik hebben gekregen.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat het vanuit het oogpunt van bestrijding van constructies wenselijk is de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen te beperken tot de inbreng van een onderneming. Inbreng van een «losse» onroerende zaak zal niet (meer) kunnen leiden tot toepassing van de vrijstelling. Aldus krijgt de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen een reikwijdte die overeenstemt met die van de inbrengvrijstelling voor de aandelenvennootschappen NV en BV. Voor laatstgemelde vrijstelling geldt eveneens een beperking tot de inbreng van een lopende onderneming. Gelijkheid in reikwijdte van de inbrengvrijstelling bij de onderscheiden typen vennootschappen is een goede zaak uit het oogpunt van neutraliteit van de overdrachtsbelasting.

Wat de personenvennootschap betreft vindt, als gezegd, de beperking van de inbrengvrijstelling tot (de inbreng van) een lopende onderneming haar grond in overwegingen van constructiebestrijding en neutraliteit van belastingheffing. Met nadruk merk ik op dat zij niet als zelfstandig element is gebaseerd op het loslaten van de gedachte van «tijdelijke eigendom» bij de personenvennootschap, hetgeen de NOB kennelijk veronderstelt. De gedachte van tijdelijke eigendom ligt ten grondslag aan het huidige systeem van heffing van overdrachtsbelasting, inhoudende dat overdrachtsbelasting pas wordt geheven indien bij verdeling na ontbinding het ingebrachte onroerend goed wordt toegedeeld aan een ander dan de inbrenger. Is dit onder de huidige wetgeving het geval, het blijft onverminderd gelden onder de nieuwe wetgeving, zij het dat het toepassingsbereik van de vrijstelling wordt beperkt om redenen die hiervoor zijn vermeld. Voor aandelenvennootschappen als de NV en de BV laat het huidige wetsvoorstel de gedachte van tijdelijke eigendom wel los. Weliswaar blijft de inbrengvrijstelling voor dit type vennootschap onverkort gelden (deze vrijstelling was al beperkt tot de inbreng van een onderneming), maar komt – volgens het oorspronkelijke wetsvoorstel – de uitbrengvrijstelling bij de vereffening van het vermogen van de NV of de BV te vervallen. De achterliggende gedachte hierbij is dat de NV/BV in zijn algemeenheid een samenwerkingsverband van (soms zeer) langdurige aard is, waarbij een begrip als «tijdelijke eigendom» niet voor de hand ligt.

In het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2000 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten c.a. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001 (Wet ondernemerspakket 2001; kamerstukken 1999/2000, 27 209, nrs. 1–2) wordt voorgesteld om, als tegenhanger van de bestaande mogelijkheid van geruisloze omzetting van een onderneming van een natuurlijk persoon naar een onderneming in de vorm van een NV of een BV, het mogelijk te maken dat een door middel van een NV of BV gedreven onderneming geruisloos wordt omgezet in een onderneming die rechtstreeks voor rekening komt van de vroegere aandeelhouders/natuurlijke personen. Achtergrond hiervoor is het wegnemen van bestaande fiscale hindernissen voor ondernemers.

Het in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen voorstel om de uitbrengvrijstelling bij de vereffening van het vermogen van de NV of de BV in te trekken interfereert met het in wetsvoorstel 27 209 opgenomen voorstel tot geruisloze terugkeer uit de NV of de BV. Teneinde deze interferentie op te heffen en te voorkomen dat de heffing van overdrachtsbelasting een belangrijk beletsel vormt voor de terugkeer naar de eenmanszaak of een personenvennootschap als de vennootschap onder firma zal bij nota van wijziging op wetsvoorstel 27 209 de vereffeningsvrijstelling in de overdrachtsbelasting worden gekoppeld aan de toepasselijkheid van de regeling voor de geruisloze terugkeer in de vennootschapsbelasting-wetgeving.

Het onderhavige wetsvoorstel 27 030 zal bij nota van wijziging worden aangepast, in die zin dat het voorstel tot intrekking van de uitbrengvrijstelling komt te vervallen.

De leden van de D66-fractie verzoeken de regering vervolgens om in te gaan op de specifieke vragen van de NOB over de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen. Deze concrete vragen worden door de leden van de CDA-fractie in extenso weergegeven en zullen hierna op de daarvoor bestemde plaats aan de orde komen in het hoofdstuk «Artikelsgewijze toelichting». Hier ga ik meer in zijn algemeenheid in op de brief van de NOB en op de brief van de Nederlandse Vereniging Leasemaatschappijen van 13 april 2000. Beide organisaties raken met hun vragen de kern van het wetsvoorstel op dit punt. De inbrengvrijstelling is oorspronkelijk bedoeld als tegemoetkoming voor het midden- en kleinbedrijf. De heffing van overdrachtsbelasting moet niet in de weg staan aan een vrije keuze

van de vorm waarin de onderneming wordt uitgeoefend. Op dit punt brengt het wetsvoorstel geen wijziging. Wel wordt de eis gesteld dat de inbrenger van het onroerend goed een onderneming uitoefent, dat hij de onderneming inbrengt en dat hij daarbij betrokken blijft op dezelfde wijze als daarvoor. De vrijstelling is nimmer bedoeld geweest om bepaalde vormen van financieringsproducten te faciliteren, zeker niet als daarbij wel sprake is van een juridische eigendomsoverdracht. Daar komt het volgende bij. Het financieringsproduct «financial lease» is ontworpen met het oog op «off-balance financiering». De juridische eigendom van het bedrijfs-onroerendgoed wordt overgedragen aan de geldgever, maar de economische eigendom blijft bij de ondernemer berusten. De geldgever brengt contanten in in de CV, de ondernemer het economische belang bij het onroerend goed. Er is dan een situatie ontstaan waarbij op de commerciële balans een balansverkorting heeft plaatsgevonden en de verhouding activa/passiva rooskleuriger wordt voorgesteld dan zij in feite is. Fiscaal gezien wordt door de CV heengekeken en wordt uitgegaan van een meer met de werkelijkheid strokende situatie. Omdat de economische eigendom bij de onderneming ligt, met andere woorden het economische risico ligt daar, dient fiscaal activering op de balans plaats te vinden. De met de lease samenhangende verplichtingen dienen aan de passiefzijde te worden gepresenteerd.

Hoewel er wat de fiscale winstberekening betreft in normale gevallen – gevallen dus waarin de winst niet zodanig gemanipuleerd wordt dat zij in andere, laagbelastende landen neerslaat – niets aan de hand lijkt, voel ik er niet voor de vrijstelling oneigenlijk te laten gebruiken voor dit product. Temeer niet daar er ook andere, meer zuivere financieringsmethoden zijn, zoals een verkoop met terughuur of een hypotheekzetting.

2.4. Gevolgen van de reparatie overdrachtsbelasting

De leden van de CDA-fractie vragen de regering de zorg weg te nemen dat bovengenoemde wetswijzigingen de reguliere en op zichzelf gewenste bedrijfsoverdrachten in met name land- en tuinbouw zouden belemmeren. Deze leden vragen of partiële overdrachten in familieverband door deze ingrepen niet onnodig zwaar worden belast. In de praktijk komen veel samenwerkingsverbanden in de vorm van maatschappen tussen ouders en kinderen voor. Daarbij is veelal sprake van geleidelijke bedrijfs-overdrachten, waarbij onroerende zaken worden ingebracht. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat deze overdrachten mogelijk moeten blijven op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR. In de overdrachtsbelasting is een vrijstelling opgenomen voor de verkrijging van bedrijfsgebonden onroerende zaken bij bedrijfsopvolging in de familiesfeer (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR). De vrijstelling geldt indien de onderneming, wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel wordt voortgezet door de (klein)kinderen. In veel gevallen, vooral in de agrarische sfeer, kiest men voor een in de tijd gespreide overdracht in gedeelten. Men gaat daarbij eerst een maatschap aan, waarin de overdragende ouder de onroerende zaken (in stappen) inbrengt. Later treedt hij uit de maatschap en zet het kind de onderneming voort. Wat de overdrachtsbelasting betreft maakt men achtereenvolgens gebruik van de vrijstelling bij inbreng in een maatschap van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR, gevolgd door die van onderdeel b. De vrijstelling van onderdeel e wordt in het wetsvoorstel aan voorwaarden gebonden. Een van de voorwaarden is dat de vrijstelling uitsluitend geldt indien de gehele onderneming wordt ingebracht. Zij geldt dus niet langer bij inbreng van losse onroerende zaken. Teneinde te bewerkstelligen dat toch een overgang van de onderneming naar een volgende generatie mogelijk blijft zal bij nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel de vrijstelling van onderdeel b zodanig worden aangepast dat zij ook geldt indien de overdracht en het voortzetten van de onderneming in fasen plaatsvindt.

De leden van de fractie van D66 merken terecht op dat met de onderhavige maatregelen in meer gevallen dan thans bij de overdracht van onroerende zaken door middel van aandelen in een onroerende zaak heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komt. Dit is met name het geval waar thans sprake is van oneigenlijk gebruik. Zij vragen aan te geven wanneer heffing nog steeds niet aan de orde komt. In dit verband wijs ik erop dat de wijzigingen niet uitsluitend leiden tot een uitbreiding van heffingsmogelijkheden, er zijn tevens wijzigingen voorgesteld die juist een tegenovergesteld effect zullen hebben. In de beantwoording van de vragen naar aanleiding van de artikelsgewijze toelichting kom ik hierop terug. In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat heffing nog steeds niet aan de orde is wanneer de verkrijger geen aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt of het lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal niet als een onroerende-zaaklichaam kwalificeert.

2.5. Inwerkingtreding constructiebestrijding overdrachtsbelasting

De leden van de VVD-fractie geven te kennen in het algemeen geen voorstander te zijn van de werking van maatregelen met terugwerkende kracht.

Zij stellen vast dat de regering de terugwerkende kracht tot en met 29 september 1999 op twee manieren motiveert, namelijk met een beroep op de kenbaarheid op dat tijdstip en daarnaast de aankondigingseffecten. Zij zijn van mening dat de tekst van het wetsvoorstel zoals dat, na splitsing van het oorspronkelijke Belastingplan 2000 in vier afzonderlijke wetsvoorstellen, in zijn huidige vorm is ingediend, niet kenbaar was op die datum en het argument van publicatie onvoldoende steekhoudend. Zij vragen een nadere toelichting op het standpunt van de regering. Ook de leden van de fracties van het CDA, van D66, van GPV en RPF geven aan graag een nadere uiteenzetting van de regering te ontvangen waarom in dit geval terugwerkende kracht gerechtvaardigd is.

In de kabinetsnotitie van 25 juni 1997 aangaande de terugwerkende kracht in de fiscale regelgeving is duidelijk aangegeven dat aan belastende fiscale maatregelen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht behoort te worden toegekend. Bij de beantwoording van de vraag of er sprake is van uitzonderlijke gevallen, wordt het advies van de Raad van State zoals dat geformuleerd is bij het wetsvoorstel 24 172 (bestrijding constructies onroerende zaken OB en OVB) gevolgd. De Raad is daarin van oordeel dat terugwerkende kracht in ieder geval niet kan worden gegeven aan maatregelen als het nieuwe regime niet of niet voldoende kenbaar is en dat voorts alleen in geval van bijzondere omstandigheden mag worden afgeweken van de regel dat aan maatregelen die een verzwarende van belastingheffing betekenen geen terugwerkende kracht gegeven mag worden. Hij heeft daarbij als bijzondere omstandigheden genoemd aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik van een wettelijke voorziening.

In het onderhavige geval bestaat bij de hiervoor genoemde leden twijfel aan de tijdige kenbaarheid van het nieuwe regime. Ik deel die twijfel echter niet. De voorstellen met betrekking tot het indammen van het oneigenlijk gebruik van de inbrengvrijstelling maakten deel uit van het oorspronkelijke wetsvoorstel zoals dat aan de Raad van State is aangeboden en vervolgens, nadat de Raad advies had uitgebracht op een deel daarvan, te weten het uiteindelijke Belastingplan 2000, vrijwel tegelijk met het belastingplan en het advies van de Raad aan de Tweede Kamer is aangeboden. Ook is het oorspronkelijke plan zo snel mogelijk op de internet-site van het ministerie van Financiën ter beschikking gesteld. De tekst van dit onderdeel, de bestrijding van het gebruik van de inbrengvrijstelling voor situaties waarvoor zij niet bedoeld is, is in het wetsvoorstel zoals dat uiteindelijk is ingediend op 28 februari 2000, gelijkloidend. De maatregelen met betrekking tot de inbrengvrijstelling genoten

derhalve op genoemd tijdstip voldoende bekendheid om de terugwerkende kracht niet uit te sluiten.

Het andere argument waarmee de terugwerkende kracht wordt gerechtvaardigd is het aankondigingseffect en de omvang. Zoals in de memorie van toelichting reeds is opgemerkt, bleek er een toename te zijn van het gebruik van de inbrengvrijstelling nadat de economische-eigendoms-overdracht onder de heffing van overdrachtsbelasting is gebracht. De Belastingdienst heeft duidelijk een toenemende trend in het gebruik geconstateerd. Daarbij is de Belastingdienst op enkele gevallen gestuit waarbij het om aanzienlijke bedragen ging.

Wat het aankondigingseffect betreft merk ik nog op dat de inbreng van een onroerende zaak, en vooral die van een onroerendgoedportefeuille, in een CV op zichzelf al tot resultaat kan hebben dat onroerende zaken zijn verkocht. Hoe dit in zijn werk gaat is in de memorie van toelichting beschreven. Ik ben ervan overtuigd dat een later tijdstip van inwerkingtreding tot een praktijk van snel-nog-even-van-de-mogelijkheid-gebruik-maken zou hebben geleid. De handelingen die tot het aangaan van een maatschap leiden zijn immers zeer eenvoudig en vormvrij.

Met betrekking tot de in de inleiding van deze nota gememoreerde opvatting van de leden van de CDA-fractie dat een eerdere indiening van het onderhavige wetsvoorstel terugwerkende kracht had kunnen voorkomen, merk ik het volgende op. Zoals hiervoor aangegeven zou naar mijn mening – en die van mijn ambtsvoorganger – de aankondiging van maatregelen om het oneigenlijk gebruik van de inbrengvrijstelling bij verkapte verkoop te beëindigen, tot een hausse in het gebruik ervan hebben geleid. In alle gevallen zou derhalve een terugwerkende kracht zijn voorgesteld tot de datum van bekendwording van de voorgenomen maatregelen, ook indien het wetsvoorstel eerder zou zijn ingediend dan thans het geval is. Door de splitsing van het oorspronkelijke voorstel van het belastingplan 2000 op verzoek van de Raad van State in vier delen en een eerdere indiening van het eerste deel daarvan bij de Tweede Kamer dan de overige onderdelen, zijn de voorgenomen maatregelen als gevolg van het meezenden van het oorspronkelijk aan de Raad voor advies voorgelegde wetsvoorstel met dat eerste onderdeel, eerder bekend geworden dan gebeurd zou zijn als die maatregelen niet waren opgenomen in het ongesplitste belastingplan en pas aan de openbaarheid zouden zijn prijsgegeven bij de indiening bij de Tweede Kamer van het onderhavige wetsvoorstel. Het is daaraan te wijten dat de maatregelen terug werken tot een tijdstip dat is gelegen voor het indienen van het onderhavige wetsvoorstel. Van het regeren bij persbericht, zoals deze leden suggereren, is evenwel geen sprake.

De leden van de fractie van D66 wijzen, in navolging van de NOB, op het ontbreken van duidelijkheid over de nadere voorwaarden die in het uitvoeringsbesluit zullen worden vastgelegd. Zij stellen voorts de vraag of de regering de kwalificatie van de ontstane situatie als een van rechtsonzekerheid onderschrijft.

Dat is niet het geval. Van meet af aan is duidelijkheid verschaft over de te stellen voorwaarden in die zin dat is uitgesproken dat aansluiting gezocht wordt bij de voorwaarden die zijn gesteld aan de toepassing van de vrijstelling bij inbreng wegens omzetting van een onderneming in een BV of NV. Rechtsonzekerheid doet zich niet voor – anders dan dat uiteraard de mogelijkheid bestaat dat het onderhavige wetsvoorstel het parlement niet of niet ongeschonden passeert – terwijl in de praktijk ook niet van onduidelijkheden is gebleken. Integendeel, de praktijkvragen die gesteld worden zijn doorgaans zeer to-the-point en hebben bij uitstek betrekking op de correct ingeschatte nog in het uitvoeringsbesluit op te nemen voorwaarden.

Tot slot ga ik nog in op de vraag van de leden van de fracties van GPV en RPF ter zake van de matigende invloed op de terugwerkende kracht van

de overgangmaatregel voor inbreng die plaatsvindt krachtens schriftelijke overeenkomsten van voor 29 september 1999. Het standpunt dat het nieuwe regime voor elke inbreng die plaatsvindt na 28 september 1999 zou moeten gelden vloeit voort uit de wens van een rigoureuze en allesomvattende aanpak bij het tegengaan van misbruik of oneigenlijk gebruik, hetgeen ik onderschrijf. Het motief voor het ontwerpen van een overgangmaatregel voor bestaande contracten is de redelijkheid. Het is niet redelijk contracten die al waren gesloten voor 29 september 1999 te treffen. In dat licht heb ik overigens het voornemen de beperking van de overgangmaatregel tot inbrengen die zijn geëffectueerd voor de datum van inwerkingtreding van deze wet te laten vervallen bij nota van wijziging. Er is gebleken dat in enkele gevallen de periode tussen 29 september 1999 en de inwerkingtredingsdatum van deze wet te kort zal zijn; ook hier brengt de redelijkheid mee dat al afgesloten contracten worden gerespecteerd.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen een overzicht te geven van de mate waarin sinds 1995 – het jaar waarin de economische eigendomsoverdracht als belastbaar feit werd geïntroduceerd – jaarlijks gebruik is gemaakt van de constructie van inbreng in CV's en van de daarbij behorende belastingderving. Zij vragen of de toename van het gebruik van CV-constructies zich ook nog voortzet vanaf 29 september 1999.

De precieze omvang van het gebruik van de CV-constructie over de jaren na 1995 is niet bekend. Uit onderzoek is duidelijk geworden dat de CV-constructie in toenemende mate voorkomt en dat daarmee soms grote bedragen gemoeid zijn. De bestrijding van CV-constructies levert een belangrijk deel van de totale opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel van f 20 miljoen.

Uit onderzoek is daarnaast gebleken dat het aantal geregistreerde gevallen waarin onroerend goed werd ingebracht in juridische lichamen (met uitzondering van NV's en BV's) na 1995 met circa 25% is toegenomen. Signalen uit de belastingdienst geven aan dat de praktijk op zoek is gegaan naar nieuwe manieren om overdrachtsbelasting te ontwijken nadat de overdracht van de economische eigendom in 1995 belastbaar is gesteld.

Het aantal geregistreerde inbrengen van onroerende zaken vertoont vanaf het vierde kwartaal van 1999 een daling, die vermoedelijk verklaard kan worden als het effect van de aankondiging van de onderhavige maatregelen.

2.6. Economische eigendom

Bij enkele gelegenheden is toegezegd om in deze nota aandacht te besteden aan de economische eigendom. Daartoe dient het volgende. In reactie op een arrest van de Hoge Raad van 3 november 1999 inzake de reikwijdte van de wettelijke definitie van de economische eigendom is deze definitie aangepast bij de Wet van 22 december 1999, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2000), Stb. 579. Conform de toezegging van de toenmalige staatssecretaris in de Eerste Kamer heeft over de nieuwe definitie technisch overleg plaatsgevonden met de NOB en NEPROM, zoals gemeld in mijn brief aan de Eerste en Tweede Kamer van 10 april 2000. Ik heb in de brief aangegeven het niet wenselijk te vinden aan te sluiten bij de wijze waarop in de omzetbelasting wordt omgegaan met de economische eigendom. De economische eigendom in de overdrachtsbelasting is met opzet veel ruimer gedefinieerd.

De NOB en de NEPROM hebben in een brief aan de Eerste Kamer van 20 april 2000, waarvan ik een kopie heb ontvangen, aangegeven dat een aantal zaken nog niet is uitgekristalliseerd. Zij merken daar nogmaals op dat zij van mening zijn dat door aansluiting te zoeken bij het machts-criterium van de omzetbelasting een aantal onduidelijkheden voorkomen

kan worden. Ik merk daarover het volgende op. Ook bij de introductie van de verkrijging van economische eigendom als belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting in 1995 hielden de projectontwikkelaars een pleidooi om voor die verkrijging aan te sluiten bij het begrip economische eigendom zoals dit in de omzetbelasting vorm zou hebben gekregen. In de parlementaire stukken bij het wetsvoorstel ter zake is na te lezen dat er echter helemaal geen specifiek begrip economische eigendom in de omzetbelasting is, maar dat er jurisprudentie is waarin dit begrip een rol speelde. In die jurisprudentie is uitgemaakt dat de overdracht van de macht om als een eigenaar te beschikken, in casu door levering van de economische eigendom zoals die in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting vorm heeft gekregen, gezien moet worden als een voor de BTW relevante levering (zie kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 5, blz. 25). De definitie voor de overdrachtsbelasting is echter ruimer dan het begrip economische eigendom voor inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Er is namelijk al sprake van economische eigendom bij *enig* risico van waardeverandering. Met opzet is gekozen voor een ruime definitie teneinde te voorkomen dat – bij een te beperkte definitie – de kans wordt aangegrepen met een kleine afwijking daarvan alsnog aan de heffing van overdrachtsbelasting te ontkomen. Ook bij de jongste wetwijziging, waarbij overigens niet is bedoeld een andere invulling aan het begrip economische eigendom te geven dan in 1995, is de definitie met opzet ruim gehouden. Wat eventuele onduidelijkheden betreft die aan de definitie kleven, merk ik op dat anders te zien. De definitie is niet zozeer onduidelijk, alswel zeer ruim en veel omvattend. Projectontwikkelaars hebben de – overigens niet onbegrijpelijke – behoefte zich zoveel mogelijk in te dekken tegen risico's. Dat kan door zich maximale zekerheid te verschaffen. Maximale zekerheid betekent juridische of economische eigendom. Maar dat leidt, bij aanschaf van zogenoemd «oud» onroerend goed, tot heffing van overdrachtsbelasting. Zij zoeken naar een combinatie van maximale zekerheid zonder overdrachtsbelasting. Met een minder ruime definitie dan de geldende is dat gemakkelijker, maar dat is niet de bedoeling van de regeling. Voorts merken zij op niet te begrijpen dat de verkrijging van een onherroepelijke volmacht tot (juridische) levering voor de overdrachtsbelasting de economische eigendom doet overgaan, omdat naar hun mening in dat geval niets geleverd wordt. Mijn opvatting is dat indien bij het sluiten van de koopovereenkomst een onherroepelijke volmacht tot levering wordt gegeven, er wel degelijk iets overgaat, namelijk de macht die de onherroepelijke volmacht verleent aan de koper (in feite om als eigenaar te beschikken) en dat dit inhoudt dat er een overdracht van economische eigendom plaatsvindt. Vervolgens leggen zij een aantal praktijkvoorbeelden voor met de vraag of ik wil aangeven of en wanneer overdrachtsbelasting verschuldigd is. Het lijkt mij echter beter, dat niet te doen. De situaties in de voorbeelden zijn zo eenvoudig voorgesteld, dat het aannemelijk is dat de gevallen in werkelijkheid gecompliceerder zijn en er over en weer nadere afspraken zijn gemaakt en voorwaarden zijn gesteld. Het is juist het complex van rechten en verplichtingen dat bepalend is voor het antwoord op de vraag of al dan niet economische eigendom wordt verkregen. Indien ik met betrekking tot een van de gestileerde voorbeelden nu de uitspraak zou doen dat geen economische-eigendoms-overdracht plaatsvindt, zouden belanghebbenden zich daarop beroepen in gevallen die weliswaar in hoofdlijnen gelijk zijn, maar als gevolg van de overige afspraken en voorwaarden wel kwalificeren als overdracht van economische eigendom.

3. Natuurschoonwet 1928

Door de leden van de PvdA-fractie wordt gevraagd te reageren op het KPMG-onderzoek «Grond voor Natuur» dat is uitgevoerd in opdracht van de Vereniging Natuurmonumenten, Staatsbosbeheer en Stichting Natuur en Milieu. In dit onderzoek worden fiscale voorstellen gedaan om de totstandbrenging van de EHS te bevorderen. Het gaat de PvdA daarbij om de volgende voorstellen/opties:

- tijdelijke vrijstellingsfaciliteit voor winst voor zover deze rechtstreeks het gevolg is van grondverkoop t.b.v. de EHS;
- een verruiming van de landbouwvrijstelling door de definitie van het begrip landbouwbedrijf uit te breiden met natuurbeheer;
- aanpassing Besluit inzake agrarische bedrijfsverplaatsing.

De genoemde leden vragen of de regering bereid is op deze voorstellen te reageren dan wel de Tweede werkgroep «Vergroening» te vragen deze voorstellen bij hun adviezen te betrekken.

Hierover merk ik op dat deze voorstellen nauw samenhangen met het te voeren grondbeleid door het kabinet. In dat kader is, bij schriftelijke beantwoording (brief d.d. 8 september 2000) van vragen tijdens een Algemeen Overleg over de notitie vergroening van het fiscale stelsel: de derde tranche, in 2001, door mij aangegeven dat de mogelijke rol van vergroening van het fiscaal stelsel bij het realiseren van de EHS aan de orde zal komen bij de bepaling van het kabinetsstandpunt ten aanzien van het grondbeleid en verder dat dit onderwerp onder de aandacht zal worden gebracht van de Werkgroep vergroening van het fiscale stelsel II.

De leden van de VVD-fractie merken op dat zij met het oog op de ecologische hoofdstructuur veel waarde hechten aan het doel van de Natuurschoonwet 1928 en dat zij de voorgestelde wijzigingen dan ook conform zullen beoordelen. Ik deel de opvattingen van de fractie van de VVD op dit punt. Het is dan ook met het oog op het doel van de Natuurschoonwet dat de onderhavige wijzigingen worden voorgesteld. Enerzijds wordt oneigenlijk gebruik van de wet tegengegaan en anderzijds wordt door de uitbreiding van het landgoedbegrip met het begrip natuurterrein het beheer van natuur door particulieren gestimuleerd; niet alleen binnen de ecologische hoofdstructuur, maar ook daarbuiten.

Het verheugt mij dat de leden van de VVD-fractie en de CDA-fractie met de regering van mening zijn dat oneigenlijk gebruik van de Natuurschoonwet 1928 moet worden tegengegaan. Anders dan deze leden ben ik, zoals in het vervolg van deze nota zal blijken, niet van oordeel dat het wetsvoorstel overkill bevat of de doelstelling van de Natuurschoonwet 1928 aantast.

Het bevreemdt de leden van de VVD-fractie dat de eenheid Registratie en Successie te 's-Hertogenbosch niet geraadpleegd is bij de totstandkoming van het wetsvoorstel.

Indien de leden van de VVD-fractie de indruk hebben dat het wetsvoorstel tot stand is gekomen zonder de betrokkenheid van de uitvoerende diensten, dan moet die indruk op een misverstand berusten. Vanzelfsprekend is de belastingdienst op de gebruikelijke wijze via de uitvoerende directies, betrokken bij de totstandkoming van dit wetsvoorstel. Juist vanuit de belastingdienst en het agentschap LASER, beide betrokken bij de uitvoering van de Natuurschoonwet, hebben ons aanvankelijk de signalen over (toenemend) oneigenlijk gebruik van de regeling bereikt. Overigens hebben mij hierover ook van buiten de overheid signalen bereikt. Deze door mij ontvangen signalen vormden vervolgens de directe aanleiding om de onderhavige reparatiewetgeving in het wetgevend programma op te nemen.

De leden van de CDA-fractie verzoeken de concept-bepalingen van het Rangschikkingsbesluit waarin de omschrijving van het begrip natuurterrein en de gewijzigde omzomingscriteria zijn neergelegd in concept aan de Kamer voor te leggen. De leden van de fractie van GroenLinks menen dat het voor een goede beoordeling van het voorliggende wetsvoorstel noodzakelijk is om tijdig kennis te nemen van de bepalingen in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 waarin het begrip natuurterreinen nader zal worden omschreven, alsmede die waarin de omzomingscriteria worden uitgewerkt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen om van dit besluit tijdig kennis te kunnen nemen. De leden van de VVD-fractie vragen wanneer de aanpassing van de openstellingscriteria zal worden verwerkt in de aanschrijving openstelling Natuurschoonwetlandgoederen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen om tijdige toezending van deze aanschrijving. Op de door deze leden gevraagde omschrijving van het begrip «natuurterrein» wordt nader ingegaan in onderdeel 3.1 van deze nota. Voor wat betreft het Rangschikkingsbesluit merk ik, mede namens de Staatssecretaris van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, nog het volgende op. De bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels waarbij de nu voorgestelde wijzigingen nader worden uitgewerkt, onder meer met betrekking tot de omzomingscriteria, zullen worden neergelegd in een concept-wijziging van het Rangschikkingsbesluit. Wij zullen vervolgens de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwetlandgoederen in de gelegenheid stellen hierover, en over het concept voor een aangepaste aanschrijving openstelling natuurschoonwetlandgoederen, een advies uit te brengen en zullen deze concepten, samen met het uitgebrachte advies van de Stuurgroep, aan de Kamer ter informatie sturen. De desbetreffende onderdelen van het wetsvoorstel zullen dan pas na die toezending in werking kunnen treden. De inwerking-tredingsartikelen zullen bij nota van wijziging dienovereenkomstig worden aangepast. De genoemde concepten zullen worden opgesteld langs de lijnen die in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel en in deze nota zijn aangegeven. Het streven is de wijziging van het Rangschikkingsbesluit en de openstellingscriteria nog dit jaar af te ronden.

De leden van de fracties van de PvdA en van GPV en RPF vragen op welke schaal van oneigenlijk gebruik sprake is. Ik merk daarover op dat in de afgelopen tien jaren het aantal landgoederen waarbij sprake is van een gezamenlijke rangschikking steeds is toegenomen en de Belastingdienst constateert dat in deze toename nog steeds een versnelling zit. Ter indicatie; in 1989 waren er in Nederland ongeveer 1000 landgoederen. In 1989 is de mogelijkheid tot gezamenlijke rangschikking ingevoerd. Inmiddels is het aantal landgoederen in slechts tien jaar tijd gegroeid tot zo'n 2100. Daarvan zijn ongeveer 700 landgoederen ontstaan door gezamenlijke rangschikking. De onroerende zaken die bij gezamenlijke rangschikking betrokken zijn verschillen sterk in grootte, variërend van enkele honderden hectaren tot nauwelijks meer dan 100 m². Tevens blijkt dat in veel gevallen het kennelijke doel van de rangschikking niets anders is dan een opstal onder de fiscale faciliteiten van de Natuurschoonwet 1928 te brengen. Hoewel deze onroerende zaken niet per geval beoordeeld zijn op oneigenlijk gebruik, is wel duidelijk dat op dit moment op grond van de Natuurschoonwet 1928 in een steeds toenemend aantal gevallen fiscale faciliteiten worden geclaimed in gevallen waarin van een bijdrage aan het natuurschoon geen sprake is. In toenemende mate wordt ook in woning-advertenties expliciet geschermd met de fiscale aantrekkelijkheid van overigens volstrekt normale woningen. De voorgestelde maatregelen strekken er toe om ook in de toekomst de Natuurschoonwet 1928 als instrument voor de bevordering van het natuurschoon te kunnen behouden.

3.1. *Uitbreiding begrip landgoed*

De leden van de PvdA-fractie staan positief tegenover de uitbreiding van het begrip «landgoed» met het begrip «natuurterreinen» en vragen of het begrip «natuurterreinen» – dat nader zal worden omschreven in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 – zo spoedig mogelijk nader kan worden gedefinieerd.

De leden van de VVD-fractie zijn van mening dat de uitbreiding van het landgoederenbegrip met het begrip natuurterreinen een toegevoegde waarde kan hebben, mits duidelijk omschreven is wat onder het begrip natuurterreinen wordt verstaan. Zij constateren dat het begrip natuurterreinen in het geheel niet in het wetsvoorstel wordt omschreven, maar dat de regering voorstelt dit bij Algemene Maatregel van Bestuur op een later tijdstip in te vullen. Deze leden vinden deze voorgestelde gang van zaken hoogst merkwaardig, daar een wezenlijk onderdeel van de wet niet in de wet zelf invulling krijgt en keuren deze handelwijze dan ook af.

Om misverstanden te voorkomen geven zij de regering in overweging alsnog het begrip natuurterreinen in de wet zelf te omschrijven, waarbij de leden van de VVD-fractie met de Raad van State van mening zijn dat een limitatieve opsomming de voorkeur verdient. De leden van de fractie van D66 ondersteunen de gedachte dat landgoederen niet meer noodzakelijk voor een gedeelte uit bos moeten bestaan maar dat een landgoed ook kan bestaan uit «natuurterreinen». Zij verzoeken de regering in de nota naar aanleiding van het verslag weer te geven hoe het begrip natuurterrein in het Rangschikkingsbesluit zal worden omschreven. Naar aanleiding van de vragen en opmerkingen van de genoemde leden kan ik het volgende opmerken. Hiervoor is reeds aangegeven dat de bepaling in het Rangschikkingsbesluit waarin het begrip natuurterrein zal worden omschreven in concept ter informatie aan de Kamer zal worden gezonden. Vooruitlopend hierop kan ik hier reeds aangeven dat ik voornemens ben voor deze omschrijving de definitie in het huidige Rangschikkingsbesluit richtinggevend te laten zijn. Wellicht dat op onderdelen van dit begrip nadere aanscherping nodig is, maar dit wil ik in overleg doen met deskundigen vanuit de praktijk. De huidige definitie bestaat uit een limitatieve opsomming van de volgende typen natuurterreinen: heidevelden, hoogveenterreinen, zandverstuivingen, duin-terreinen, kwelders, schorren, gorzen, slikken, riet- en ruigtlanden, laagveenmoerassen, voorzover het geen landbouwgrond is (artikel 1, onderdeel e, van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928). In het verleden is gekozen om het begrip natuurterrein niet in de wet vast te leggen maar in een Algemene Maatregel van Bestuur: «het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928». Natuurschoon is een in de tijd veranderend en daarmee een dynamisch begrip. Het natuurschoon op een landgoed wordt bepaald door de afwisseling van de elementen bos, natuurterrein en landbouwgrond. Uiteraard behoeven deze elementen een nadere definitie om uiteindelijke rangschikking mogelijk te maken. Daarvoor is het Rangschikkingsbesluit bedoeld. Voor een landgoed belangrijke begrippen als houtopstand, buitenplaats en historische tuin zijn dan ook in dat besluit omschreven. Gelet op het dynamisch karakter van ook het begrip natuurterrein, als onderdeel van natuurschoon, zie ik thans geen aanleiding om dit begrip in de wet zelf vast te leggen.

De leden van de VVD-fractie constateren het gevaar dat de uitbreiding van het landgoedbegrip niet doorwerkt naar de onroerende zaakbelastingen en de waterschapsomslagen en vragen of de regering hen op dit punt gerust kan stellen. Hierover kan ik opmerken dat de voorgestelde uitbreiding van het begrip landgoed alleen niet doorwerkt naar de onroerende-zaakbelastingen. Verder wordt verwezen naar het antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie met betrekking tot de wijziging in de Gemeentewet (artikel IV van het voorstel).

De leden van de PvdA fractie vragen of het juist is dat de voorstellen niet alleen leiden tot een verruiming van de fiscale faciliteiten ten behoeve van de Natuurschoonwet maar tevens bijdragen aan een vergroting van de ruimte van de mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik. Hierover merk ik op dat het voorstel door de verruiming van het landgoedsbegrip weliswaar een uitbreiding inhoudt van de werkingssfeer van de Natuurschoonwet 1928, maar dat de mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik worden verkleind door de overige voorgestelde maatregelen. Een vergroting van de mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik verwacht ik dan ook niet.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie of de regering de conclusie deelt van Van Mens & Wisselink dat de voorgestelde wijzigingen niet nodig zijn omdat zij met *fraus legis* te bestrijden zouden zijn, merk ik het volgende op. Uitgangspunt bij het maken van regelgeving voor mij is om een gewenste materiële inhoud, zoals in dit geval waarin het wenselijk is fiscale faciliteiten van de Natuurschoonwet te verlenen, zo duidelijk mogelijk vooral in de regelgeving af te bakenen, wat er ook zij van de mogelijkheden om in bepaalde gevallen oneigenlijk gebruik te bestrijden met *fraus legis*. Daarmee is de rechtszekerheid van de burger en de uitvoeringspraktijk door de overheid meer gebaat dan het achteraf bestrijden van mogelijk oneigenlijk gebruik door het stellen van *fraus legis* bij het voeren van fiscale procedures.

Zoals ik hiervoor reeds heb aangegeven zal ik, zo merk ik op naar aanleiding van een specifieke vraag van de leden van de fractie van de PvdA, het concept voor een nieuw Rangschikkingsbesluit en voor de gewijzigde aanschrijving Openstelling Natuurschoonwetlandgoederen ter advisering voorleggen aan de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwetlandgoederen. Daardoor kunnen deskundigen uit de praktijk vanuit hun expertise de nadere uitwerking van de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde maatregelen beoordelen.

3.2 Gezamenlijke rangschikking

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA, D66 en GoenLinks vragen om een reactie op het voorstel van de Federatie Particulier grondbezit en de NOB om de bloot eigenaar als een eigenaar in de zin van die wet te beschouwen. Het beoogde gevolg hiervan is dat bij uitgifte in erfpacht van (een deel van) het landgoed de erfverpachter (bloot eigenaar) zijn fiscale faciliteiten behoudt. Allereerst merk ik op dat onder de huidige wet de bloot eigenaar zijn fiscale faciliteiten kan behouden bij de vestiging van het recht van erfpacht. Dat is het geval indien het in erfpacht uitgegeven gedeelte zelf wordt aangemerkt als een landgoed, hetzij zelfstandig, hetzij door gezamenlijke rangschikking. Een en ander is terug te vinden in de parlementaire stukken bij de wijziging van de Natuurschoonwet 1928 in 1989; zie hiervoor kamerstukken II 1987/1988, nr. 3, blz. 18 en nr. 6, blz. 12. De nu voorgestelde maatregelen brengen hierin geen verandering. Het voorstel van de Federatie en de NOB komt er op neer dat de uitgifte in erfpacht of in vruchtgebruik door een landgoedeigenaar van in beginsel willekeurige delen van een landgoed, voor de landgoedeigenaar nooit fiscale consequenties zou moeten hebben. Op de positie van de erfpachter gaat het voorstel niet in. Naar ik aanneem zou deze zelfstandig moeten verzoeken om het deel van de onroerende zaak waarop zijn recht betrekking heeft, als landgoed aan te merken, indien het aan de daarvoor geldende eisen voldoet.

Ik constateer bij dit voorstel een aantal bezwaren.

Uit het voorstel vloeit voort dat een deel van de onroerende zaak voor de één (de bloot eigenaar) wel als landgoed kan gelden en voor de ander (de erfpachter) niet. Het zou dan niet meer mogelijk zijn een onroerende zaak als zodanig als een landgoed aan te merken, omdat die kwalificatie dan

slechts geldt ten opzichte van een bepaalde gerechtigde. Hiermee wordt in feite een subjectief landgoedsbegrip in het leven geroepen. Dit is een ingrijpende stelselwijziging waar ik geen voorstander van ben.

Een tweede bezwaar tegen het voorstel is dat het indruist tegen de nu voorgestelde maatregelen die de omvang van de fiscale faciliteiten koppelen aan een bezitsduur. Een vervreemding, of handelingen die daarmee economisch gelijk te stellen zijn, binnen 25 jaar leidt tot een gedeeltelijk terugnemen van de faciliteiten voor het successie- en schenkingsrecht. Hiermee verdraagt zich niet dat het de eigenaar vrij zou staan delen van een landgoed zonder fiscale consequenties in erfpacht uit te geven. Onder het juridische begrip erfpacht kunnen immers economisch gezien heel verschillende figuren schuilgaan. Zo kan een erfpacht voor beperkte tijd, tegen een jaarlijkse canon, economisch gezien overeenkomen met verhuur. Een langdurige erfpacht, eventueel tegen een eenmalig afgekochte canon, is daarentegen economisch gelijk te stellen met een verkoop. Het ligt niet in de rede, gelet op het hiervoor genoemde voorstel met betrekking tot de bezitsduur, om langdurig erfpacht toe te staan zonder daaraan fiscale gevolgen te verbinden. Het is echter evenmin wenselijk binnen het begrip erfpacht te differentiëren naar varianten die lijken op huur en varianten die meer weg hebben van een vervreemding. Daarmee zou immers de uit de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 bekende (en beruchte) problematiek van de tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten in de Natuurschoonwet worden geïntroduceerd. Dit stelsel is in de Wet IB 2001 met goede reden verlaten.

Een derde bezwaar dat ik tegen het voorstel wil aanvoeren is dat het daarvoor weer mogelijk zou zijn kleine delen van het landgoed in erfpacht uit te geven voor bijvoorbeeld de bouw van villa's. De landgoedeigenaar geniet dan fiscale faciliteiten voor de bloot eigendom van de grond met opstallen, terwijl van een bijdrage aan het natuurschoon geen sprake is. Hiermee zou een deel van de postzegelproblematiek weer in huis worden gehaald.

Overigens staat het wetsvoorstel er niet aan in de weg dat een landgoedeigenaar ten behoeve van de exploitatie gronden verpacht of een opstal verhuurt, zoals dat ook in andere sectoren van het economisch verkeer gebeurt, zonder dat een verlies van de fiscale faciliteiten optreedt. Dit zijn juridische figuren met een geheel ander karakter en met andere fiscale gevolgen, niet alleen in de Natuurschoonwet maar ook bijvoorbeeld in de inkomstenbelasting en de overdrachtsbelasting.

Alles afwegend acht ik het voorstel van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Federatie Particulier Grondbezit zeker geen verbetering ten opzichte van het kabinetsvoorstel. Exploitatie van een landgoed kan in het kabinetsvoorstel met behoud van de faciliteiten plaatsvinden in de vorm van verhuur. Wat in het voorstel van de NOB zit begrepen is echter de mogelijkheid van een langdurige exploitatie in de vorm van een langlopend erfpachtsrecht, die in wezen in economische zin een vervreemding van een deel van de eigendomsrechten is. Daarbij past naar mijn mening geen behoud van faciliteiten en ik hecht om die reden aan de gekozen uitwerking.

Ten slotte merk ik nog op dat het overgangsrecht erin voorziet dat de voorgestelde maatregelen met betrekking tot de gezamenlijke rangschikking voor bestaande situaties niet leiden tot de invordering van lopende belastingclaims.

De leden van de fractie van de PvdA merken op dat op grond van het gevoerde beleid de houder van een recht van opstal, die geen eigenaar is in de zin van de Natuurschoonwet, mede in aanmerking komt voor de faciliteiten van die wet. Ik merk hierbij op dat ik voornemens ben naar aanleiding van de nu voorgestelde maatregelen dit beleid met betrekking tot het recht van opstal nader te bezien. Het ligt immers niet in de rede om een houder van een recht van opstal faciliteiten te verlenen in gevallen waarin het deel van het landgoed waarop dat recht betrekking heeft niet

zelfstandig aan de eisen van een landgoed voldoet of, volgens de nu voorgestelde criteria, voor gezamenlijke rangschikking in aanmerking zou komen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen voorts een reactie op de opmerking in het artikel van Bruggink en Van Mens dat bij een klein perceel met een opstal die geen rijksmonument is, de fiscale voordelen van een rangschikking niet opwegen tegen de nadelen van een rangschikking. Bij de percelen waarop de vraag van de genoemde leden betrekking heeft gaat het om onroerende zaken met een oppervlakte van minder dan 5 hectare (dat is kleiner dan 200 bij 250 meter bijvoorbeeld). De waarde in het economische verkeer van 5 hectare bos- of natuurterrein kan op dit moment gesteld worden op circa f 110 000,-. Derhalve zal, indien op een perceel van kleiner dan 5 hectare een opstal van enige betekenis aanwezig is, de waarde van de opstal de waarde van de omliggende grond vele malen overtreffen. Indien een dergelijk perceel, inclusief opstal, als landgoed zou worden aangemerkt, zal het overgrote deel van de fiscale faciliteiten ten goede komen aan de opstal waarbij de bijdrage aan het natuurschoon, in waarde en in oppervlakte, van ondergeschikte betekenis is. Dit spoort niet met de doelstelling van de Natuurschoonwet.

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom is afgestapt van de eis van een minimum-oppervlakte zoals deze in het voorontwerp was opgenomen.

De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op het voorstel van de NOB om de eis van ten minste vijf hectare terug te brengen tot 2,5 hectare, met name in de situatie waarin de onroerende zaak door cultuurhistorische en landschappelijke waarde een onlosmakelijk onderdeel uitmaakt van het aangrenzende landgoed. De leden van de VVD-fractie constateren dat de eis van vijf hectare gecombineerd met de voorwaarde dat elk van de onroerende zaken overigens onafhankelijk van elkaar, aan de eisen van een landgoed moeten voldoen, niet in alle gevallen recht doet aan het doel van de Natuurschoonwet 1928.

In ons overleg met de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwet-landgoederen over het bewuste voorontwerp bleek, dat een minimum-oppervlakte van 2,5 hectare waarschijnlijk onvoldoende effect zou hebben op het tegengaan van de zogenoemde postzegelproblematiek. De Stuurgroep heeft er vervolgens onder meer voor gepleit om het gezamenlijk rangschikken geheel af te schaffen. Zover wil ik echter in het kader van de reparatie niet gaan. Wel heb ik naar aanleiding van het overleg met de Stuurgroep besloten om het uiteindelijke wetsvoorstel vorm te geven zoals hiervoor is aangegeven. De NOB, zo begrijp ik, doet het voorstel om de grens van 5 hectare te verlagen tot 2,5 hectare. Daarmee wordt de mogelijkheid gecreëerd om percelen vanaf 2,5 hectare met daarop opstallen zoals bijvoorbeeld een woonhuis, te laten rangschikken als landgoed. Deze aanzienlijke verruiming van het voorliggende wetsvoorstel leidt, zo is mijn verwachting, alleen maar tot meer postzegelproblematiek in plaats van voor deze problematiek een oplossing te vinden. De NOB lijkt hier geen problemen mee te hebben, omdat, vrij geïnterpreteerd, grote tuinen ook kunnen bijdragen aan de instandhouding van natuurschoon.

Daar wil ik nog wel het volgende over opmerken. De bedoeling van de Natuurschoonwet 1928 kan naar mijn mening niet zijn dat de bezitters van dergelijke percelen grond met daarop gelegen woonhuizen aanspraak kunnen maken op (gedeeltelijke) vrijstellingen van belasting, zoals bijvoorbeeld overdrachtsbelasting en successie- en schenkingsrecht, enkel en alleen omdat hun tuin wat groter is uitgevallen dan bij het gemiddelde woonhuis. Dat is, althans in mijn visie, niet het doel van de Natuur-

schoonwet 1928. De grens van 5 hectare, tezamen met de eis dat iedere onroerende zaak zelfstandig aan de eisen van een landgoed moet voldoen, draagt eraan bij dat de grondslagen van belastingheffing voldoende breed worden gehouden, terwijl tegelijkertijd wezenlijke natuurgebieden, die zonder deze hulp wellicht verloren zouden gaan, een fiscale stimulans ontvangen.

In antwoord op vragen van de leden van de fracties van de PvdA, het CDA en D66 kan ik zeggen dat met de term rijksmonument wordt bedoeld een monument dat is ingeschreven in één van de registers bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988. Voor de termen monumentaal of karakteristiek pand is bewust niet gekozen, dit in antwoord op vragen van de leden van de fracties van de PVDA en het CDA. Deze begrippen leiden, zo vrees ik op grond van eerdere ervaringen, in de praktijk tot afbakeningproblemen. Hierdoor bestaat het gevaar dat door precedentwerking en de toepassing van het gelijkheidsbeginsel op den duur weer een groot aantal panden op kleine percelen gerangschikt gaat worden. Door aan te sluiten bij de Monumentenwet 1988 is de groep objecten waarom het gaat helder en objectief begrensd.

De leden van de fracties van D66, GroenLinks en GPV en RPF vragen naar de relatie tussen de aanwezigheid van een rijksmonument en het doel van de Natuurschoonwet dat er in bestaat de instandhouding en de creatie van natuurschoon te bevorderen. Hierover kan ik opmerken dat op een landgoed in zijn algemeenheid opstallen aanwezig mogen zijn die passen bij het karakter van het landgoed. In het kader van de bestrijding van het oneigenlijk gebruik van de Natuurschoonwet is het wenselijk op kleine percelen de aanwezigheid van opstallen slechts zeer restrictief toe te staan. Deze restricties hoeven echter niet zo ver te gaan dat ook de aanwezigheid van een rijksmonument wordt uitgesloten. In het kader van het Rangschikkingsbesluit zal nog worden bezien in hoeverre opstallen die dienen voor het technisch beheer van het landgoed, zoals schuurtjes en dergelijke, kunnen worden toegestaan. Dit laatste kan tegemoetkomen aan de zorg die naar voren komt in vragen van de leden van de fracties van de PvdA, D66 en GroenLinks.

De leden van de PvdA-fractie merken op dat bij de rangschikking van kleinere percelen wordt gekeken naar de samenhang met één aangrenzende onroerende zaak. Als deze laatste de status van landgoed zou verliezen, wordt de kleinere onroerende zaak automatisch meegetrokken. De leden van de PvdA-fractie vragen of overwogen is dat risico te verkleinen door de samenhang met meer aangrenzende landgoederen bij de statusverlening te betrekken.

Inderdaad is overwogen om de mogelijkheid te creëren meer aangrenzende landgoederen bij de statusverlening te betrekken. Van deze mogelijkheid is echter afgezien. De reden hiervoor is dat niet de mogelijkheid moet worden geopend dat een aantal relatief kleine percelen zich alsnog kan rangschikken, omdat zij toevalligerwijs aan elkaar grenzen. Het voorstel voorziet echter in een oplossing voor het door de leden van de PvdA-fractie gesignaleerde probleem. Indien aan een landgoed de status dreigt te ontvallen omdat het landgoed waarmee het gezamenlijk was gerangschikt niet langer aan de voorwaarden voldoet, heeft het voor het «bedreigde» landgoed de mogelijkheid om opnieuw gezamenlijke rangschikking aan te vragen met een ander (derde) landgoed. Dat verzoek moet zijn ingediend binnen zes maanden nadat het «bedreigde» landgoed heeft vernomen dat het landgoed waarmee het gezamenlijk gerangschikt was haar status heeft verloren.

De leden van de PvdA-fractie vragen zich af of, bij een omzetting van NSW-BV's in gewone BV's, het effect wenselijk is dat de wijziging van het regime van gezamenlijk rangschikken tot gevolg zou kunnen hebben dat

aandeelhouders van zogenoemde NSW-BV's niet langer de fiscale faciliteiten van de NSW-rangschikking zullen genieten. De leden van de D66-fractie vragen in dat kader te reageren op de suggesties om een mogelijkheid te scheppen «overtollige liquiditeiten» in de BV als belegging aan te houden met de bedoeling hiermee het landgoed in stand te houden, zonder dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting vervalt. Het tegengaan van de postzegelproblematiek brengt met zich mee dat een aantal onroerende zaken die momenteel nog de status van landgoed hebben, deze in de toekomst zullen verliezen. Het maakt daarbij geen verschil of het landgoed toebehoort aan een particulier of dat het tot het vermogen van een NSW-BV behoort. In reactie op de vraag van de leden van de PvdA-fractie merk ik op, dat ik vanuit het voorgaande perspectief geen reden zie om voor NSW-BV's en hun aandeelhouders een uitzonderingspositie te creëren ten opzichte van particuliere landgoedeigenaren. Wanneer het landgoed behoort tot het vermogen van een NSW-BV zou een verlies van de status van landgoed inderdaad kunnen leiden tot het vervallen van de speciale behandeling van de NSW-BV en zijn aandeelhouders. De vrijstelling in de vennootschapsbelasting is namelijk slechts van toepassing op BV's waarvan de bezittingen voor ten minste 70% bestaan uit landgoederen met een status op grond van de NSW. Ook moeten de werkzaamheden van de NSW-BV voor ten minste 70% bestaan uit de instandhouding van de landgoederen en mogen de overige werkzaamheden van de BV niet bestaan uit het drijven van een onderneming. Dat aan het verkrijgen van een vrijstelling van vennootschapsbelasting dergelijke voorwaarden worden gesteld spreekt vanzelf. De vrijstelling beoogt uitsluitend bij te dragen aan de fiscale facilitering van landgoederen. Het instandhouden van een landgoed is dan ook de activiteit die een NSW-BV onderscheidt van overige belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Bij een «normale» belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting worden de resultaten uit beleggingsactiviteiten in de heffing betrokken. Nu sprake is van een NSW-BV wordt toegestaan dat de resultaten van deze overige activiteiten delen in de vrijstelling van vennootschapsbelasting, mits de activiteiten in de NSW-BV maar duidelijk van ondergeschikte betekenis zijn. In dit geval betekent dat, dat maximaal 30% van de werkzaamheden van de NSW-BV niet hoeft te bestaan uit het instandhouden van een landgoed met status. Daarmee in lijn is de voorwaarde dat slechts maximaal 30% van de bezittingen van de NSW-BV mag bestaan uit andere goederen dan een landgoed met status. De «overtollige liquiditeiten» waarnaar de leden van de D66-fractie verwijzen behoren tot deze maximaal 30% aan bezittingen. Het vergroten van de mogelijkheden om overtollige liquiditeiten aan te houden, zou tevens een verhoging van het percentage van 30% betekenen. Aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in deze lijn acht ik, gelet ook op het voorgaande, niet wenselijk.

De leden van de VVD-fractie constateren dat door de voorgestelde wijziging van de Natuurschoonwet 1928 het voor de erfpachter of vruchtgebruiker niet meer mogelijk is een gezamenlijk verzoek in te dienen om gezamenlijk te worden gerangschikt. Ik wil benadrukken dat dat in zijn algemeenheid niet gesteld kan worden. Indien de onroerende zaak, of het gedeelte daarvan, waarop het recht van erfpacht of vruchtgebruik betrekking heeft, zelfstandig aan de eisen van een landgoed voldoet, afgezien van de oppervlakte, is onder de voorgestelde maatregelen gezamenlijke rangschikking nog steeds mogelijk. De genoemde leden vragen voorts of de regering de mening van die leden deelt dat de versnippering van landgoederen ten gevolge van de wijziging van de Natuurschoonwet 1928 zal toenemen. Hierover wil ik het volgende opmerken. Indien het bij een nu bestaande gezamenlijke rangschikking gaat om percelen die (civielrechtelijk) verschillende eigenaren hebben, kan het voorstel niet tot versnippering leiden. Het gaat daarbij immers om verschillende onroerende zaken

die alleen in het kader van bepaalde fiscale faciliteiten fictief als één zaak worden aangemerkt. In de overige gevallen van gezamenlijke rangschikking heeft de eigenaar een deel van zijn eigendomsrecht afgesplitst door het vestigen van een beperkt zakelijk recht (recht van erfpacht of vruchtgebruik). Het gevolg van de voorgestelde maatregelen is dat in bepaalde gevallen het deel van de onroerende zaak waarop deze afsplitsing betrekking niet meer fiscaal wordt gefacilieerd. De voorgestelde maatregelen leiden derhalve niet tot versnippering van landgoederen maar kunnen wel gevolgen hebben voor gevallen waarin reeds een zekere vorm van versnippering bestaat.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de regering niet heeft overwogen het begrip eigenaar in het kader van de Natuurschoonwet 1928 uit te breiden tot de erfpachter en vruchtgebruiker. De vraag van deze leden moet berusten op een misverstand. In artikel 1, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de Natuurschoonwet 1928 worden, indien op een onroerende zaak een recht van vruchtgebruik of van erfpacht is gevestigd, de vruchtgebruiker respectievelijk de erfpachter aangemerkt als eigenaar van die onroerende zaak. Het voorstel brengt hierin geen verandering.

3.3. De schenkings- en successiefaciliteit in de Natuurschoonwet 1928

In navolging van de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwetlandgoederen (de Stuurgroep) vragen de leden van de fracties van de PvdA, de VVD en het CDA aandacht voor de vervreemding van een aandeel in een onverdeelde boedel of van certificaten in een NSW-BV. Gesteld wordt dat onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds een vervreemding aan medegerechtigden tot de onverdeelde boedel of aan medeaandeelhouders van een landgoed-NV of -BV en anderzijds een vervreemding aan een buitenstaander. Voorgesteld wordt om de bezitseis niet van toepassing te verklaren indien de vervreemding plaatsvindt binnen de groep van medegerechtigden respectievelijk medeaandeelhouders. Het bezit, zo stelt de Stuurgroep, wijzigt alsdan niet. De Federatie Particulier Grondbezit acht het in dergelijke gevallen overigens wel redelijk dat de fiscale claim die op de vervreemder rust, overgaat op de verwerver. Ik merk hierover het volgende op. Als een landgoed deel uitmaakt van een nalatenschap, hebben de gezamenlijke erfgenamen als gerechtigden tot de boedel recht op toepassing van de successiefaciliteit van artikel 7 van de Natuurschoonwet 1928. Op de gezamenlijke erfgenamen rust vervolgens een fiscale claim ingeval van vervreemding binnen de 25-jaars-termijn. Als het landgoed bij scheiding en deling van de boedel wordt toegedeeld aan één van de erfgenamen, verandert dit niet. Het voorgestelde zesde lid van artikel 8a bewerkstelligt dit. Bij een eventuele voortijdige vervreemding door de erfgenaam aan wie het landgoed is toebedeeld, zal dus bij alle (voormalige) deelgenoten invordering plaatsvinden. Vanuit deze gedachte – de fiscale claim rust op de gezamenlijke erfgenamen – ligt het in de rede om een vervreemding door de erfgenaam aan wie het landgoed is toegescheiden aan één van de overige erfgenamen buiten de werking van de bezitseis te laten vallen. Indien na de scheiding en deling van de boedel de erfgenaam aan wie het landgoed is toegescheiden, besluit om het alsnog aan (één van) de overige erfgenamen te vervreemden, zou zonder nadere regeling artikel 8a van toepassing zijn. Ik ben overtuigd door de argumenten van onder andere de Stuurgroep en acht dit, zoals hiervóór reeds aangegeven, bij nader inzien niet wenselijk. Bij nota van wijziging zal artikel 8a dan ook worden aangepast, in die zin dat een vervreemding van een landgoed tussen de gerechtigden tot de boedel niet wordt aangemerkt als een overdracht in de zin van het eerste lid van dat artikel. De oorspronkelijke toescheiding wordt als het ware genegeerd. Bij een eventuele vervreemding aan een derde vindt vervolgens het zesde lid van artikel 8a toepassing, zodat alsdan

invordering plaatsvindt bij alle (voormalige) deelgenoten. Ik merk overigens op dat het gesignaleerde probleem zich niet voordoet waar het gaat om de situatie dat één van de erfgenamen in het kader van de verdeling van de boedel van de overige erfgenamen hun aandeel in de onverdeelde mede-eigendom verkrijgt. Een dergelijke eigendomsovergang valt reeds niet onder de in het eerste lid van artikel 8a genoemde rechtshandelingen, zodat de sanctiebepaling uit dien hoofde toepassing mist.

Ten aanzien van een landgoederen-NV of BV, kan niet gesproken worden van een op de gezamenlijke aandeelhouders c.q. certificaathouders rustende fiscale claim. Weliswaar wordt door de fiscale transparantie van artikel 7a van de Natuurschoonwet 1928 voor de toepassing van artikel 7 van diezelfde wet een soort fictieve mede-eigendom tussen de aandeelhouders gecreëerd, maar voor de toepassing van die schenkings- en successiefaciliteit alsmede de fiscale claim die voortvloeit uit de bezitseys van artikel 8a, wordt iedere aandeelhouder afzonderlijk in aanmerking genomen. Dit brengt enerzijds met zich mee dat bij vervreemding van een aandeel in een landgoederen-NV of -BV aan een «buitenstaander» het voorgestelde zesde lid van artikel 8a toepassing mist, ofwel invordering vindt slechts plaats bij de vervreemdende aandeelhouder, anderzijds bestaat geen aanleiding om bij vervreemding aan een medeaandeelhouder artikel 8a niet toe te passen. Hiermee wordt bovendien voorkomen dat door het onderbrengen van een landgoed in een landgoederen-NV of -BV en vervolgens het verkopen van aandelen aan medeaandeelhouders een gefaseerde verkoop van een landgoed zou ontstaan die buiten de werking van de bezitseys valt. Ten overvloede merk ik hierbij op dat als de aandeelhouder in een landgoederen-NV of -BV zijn aandelen heeft verkregen ten gevolge van de verdeling van een gemeenschap, artikel 8a, zesde lid, wél toepassing vindt bij een latere vervreemding aan een buitenstaander.

De leden van de fracties van de PvdA, de VVD, het CDA, D66 en Groen-Links vragen allen naar de lengte van de bezitstermijn van het voorgestelde artikel 8a. Gesteld wordt dat een kortere termijn het bedoelde oneigenlijk gebruik, te weten aankoop van een landgoed teneinde een fiscaal gefaciliteerde schenking dan wel vererving te creëren, evenzeer tegen gaat. Genoemd wordt een termijn van bijvoorbeeld 5 of 10 jaar. De leden van de CDA-fractie stellen – in navolging van Ernst & Young – voor om te volstaan met een bezitstermijn van 10 jaar in combinatie met een volledige terugbetaling van de buiten invordering gestelde belasting.

Allereerst een opmerking over het voorstel van de leden van de CDA-fractie. De door Ernst & Young geschetste maatregel komt erop neer dat het vervallen van de fiscale faciliteiten afhankelijk is van het tijdsverloop tussen de aankoop door de erflater c.q. schenker en de verkoop door de erfgenaam c.q. begiftigde. Een verkoop van een landgoed met behoud van de fiscale faciliteiten is in dit voorstel mogelijk, indien er een bepaalde termijn is verstreken sinds de laatste aankoop van het landgoed door een van de rechtsvoorgangers.

Consequentie van deze maatregel is dat een schenking van een landgoed dat inmiddels 10 jaar in de familie is en na de schenking onmiddellijk wordt doorverkocht, niet wordt getroffen door de sanctie. Immers, de bezitsperiode van de rechtsvoorganger telt in dat geval mee voor de toepassing van de bezitstermijn van de begiftigde/verkoper. De bijdrage aan het natuurbehoud door degene die het landgoed heeft geschonken en diens rechtsvoorgangers zou daarmee aan de begiftigde worden toegerekend. Ook in dergelijke situaties kan echter worden gezegd dat het genoten fiscale voordeel onevenredig groot is vergeleken met de bijdrage die door de belastingschuldige als opvolgende bezitter is geleverd aan het behoud van natuurschoon.

Bepalend voor de bezitstermijn, dit in reactie op de vraag van eerdergenoemde fractieleden naar de lengte van de termijn, is de periode dat het landgoed bij de belastingschuldige, dat wil zeggen degene die de schenkings- of successiefaciliteit heeft genoten, in bezit is. Dit sluit aan bij de doelstelling van de Natuurschoonwet, te weten de bevordering van het instandhouden dan wel het creëren van natuurschoon door het verlenen van fiscale faciliteiten. Zoals in de memorie van toelichting op artikel 8a is vermeld, is de ratio van de bepaling dat de genoten fiscale faciliteit in redelijke verhouding moet staan tot de inspanning die de belastingschuldige heeft geleverd voor de instandhouding van het landgoed. Vanwege de relatie tussen de instandhouding van het landgoed als zodanig en de door de belastingschuldige hiervoor verrichte inspanning, ligt een bezitstermijn die korter is dan de in artikel 8 genoemde termijn van 25 jaar minder voor de hand. Tenslotte merk ik nog op dat is afgezien van termijnverlenging als bedoeld in artikel 10, tweede lid. Hierdoor wordt voorkomen dat de bezitstermijn wordt verlengd met de periode van voorwaardelijk statusverlies als bedoeld in artikel 4, tweede lid.

4. Budgettaire en personele effecten

De leden van de VVD-fractie vragen om een onderbouwing van de budgettaire opbrengsten.

Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven leidt het wetsvoorstel naar verwachting per saldo tot een budgettaire opbrengst van f 20 mln vanwege oneigenlijk gebruik. Dit saldo bestaat enerzijds uit een opbrengst van f 20 mln bij de overdrachtsbelasting en een opbrengst van f 5 mln bij de Natuurschoonwet 1928 en anderzijds uit een derving van f 5 mln uit hoofde van de verruiming van het begrip landgoed in de Natuurschoonwet 1928.

In het kader van de verdere stimulering van natuurschoon is een bedrag van 5 miljoen gulden ter beschikking gesteld ten behoeve van de verruiming van het begrip landgoed.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

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

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

Naar aanleiding van een vraag ter zake van de leden van de fracties van het CDA en D66 merk ik op dat de verkrijging van een beperkt recht op aandelen in een onroerende-zaaklichaam, dan wel de verkrijging van de economische eigendom van dergelijke aandelen, alleen in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken als de verkrijger (de beperkt gerechtigde of de economische eigenaar) een aanmerkelijk belang in dat lichaam heeft of verkrijgt. Het enkel verkrijgen van een beperkt recht dan wel de economische eigendom kwalificeert dus niet. Vereist is de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang. Voor het element «aanmerkelijk belang» vloeit dit voort uit artikel 4, derde, lid, WBR, in samenhang met artikel 4, vijfde lid, onderdeel a, WBR. Laatstgemeld artikel stelt de rechthebbende op een recht waaraan aandelen (in het onroerende-zaaklichaam) zijn onderworpen en de economische eigenaar van dergelijke aandelen gelijk met degene die in juridische zin aandeelhouder is.

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

Het wetsvoorstel introduceert de begrippen «verbonden lichamen» en

«verbonden natuurlijke personen», waarvan op grond van artikel 4, zesde en zevende lid, WBR slechts sprake is in geval van een «belang» van ten minste een/derde. De leden van de fracties van CDA en D66 willen graag toegelicht hebben hoe het begrip belang in de onderhavige regeling moet worden geïnterpreteerd. Het voorstel richt zich op de huidige praktijk waarin de aandelen (of de rechten daarop) in een onroerende-zaaklichaam zodanig over verschillende gelieerde personen worden gespreid dat niet wordt voldaan aan de wettelijke omschrijving van het aanmerkelijk belang, terwijl de verbondenheid tussen die personen zodanig is dat door samenwerking met of invloed op de ander in wezen van één aanmerkelijk belang kan worden gesproken. De verbondenheid tussen die personen kan diverse vormen aannemen. Dat betekent dat niet uitsluitend de zeggenschap in of over de andere persoon, doch ook het financieel belang daarin als zodanig beslissend kan zijn. Hoewel zeggenschap en financieel belang in de meeste gevallen volledig zullen samengaan, kan het ook gaan om een gedeeltelijke samenloop van die belangen of een splitsing van die belangen over met elkaar gelieerde personen. Door gebruik te maken van de verzamelterm «belang» zullen bovendien niet alleen lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal als met de verkrijger verbonden lichamen kunnen worden aangemerkt, maar bijvoorbeeld ook stichtingen en verenigingen, alsmede vennootschappen onder firma en maatschappen. Voor de vaststelling of sprake is van een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon kunnen door het gebruik van het begrip «belang» onder omstandigheden ook schuldvorderingen op aandelenvennootschappen als een vorm van verbondenheid worden gekwalificeerd, namelijk wanneer deze vorderingen ook voor de vennootschapsbelasting als fiscaal kapitaal kunnen worden aangemerkt. De leden van de CDA-fractie vragen hoe zo'n materieel direct of indirect belang gekwantificeerd kan worden. Die kwantificering zal moeten plaatsvinden aan de hand van de omvang van de relatieve zeggenschap en de relatieve financiële belangen in het andere lichaam, waaronder mede kan worden verstaan het aandeel in de opbrengsten uit activa van het lichaam. In het voorbeeld van de NOB dat de leden van de CDA-fractie hierbij aanhalen, vindt kwantificering van het belang dan als volgt plaats. Wanneer de stichting een directie heeft die bestaat uit vier onafhankelijke personen, zal bij een evenredige stemverhouding in beginsel ieder van de directieleden een belang van 25% in de stichting hebben. Dat is op zich een te gering belang om de stichting als een met een van de directieleden verbonden lichaam te kwalificeren.

De leden van de fractie van D66 vragen in dit verband nog waarom is gekozen voor het een/derde criterium en waarom een 50% criterium niet meer zou zijn gerechtvaardigd, zoals de stelling van de NOB luidt, omdat dan pas van wezenlijke zeggenschap kan worden gesproken.

Zoals hiervoor is opgemerkt, speelt het begrip «een/derde belang» een rol bij de bepaling of de verkrijger verbonden is met lichamen met wie hij al dan niet tezamen een aanmerkelijk belang van ten minste een/derde in het geplaatste aandelenkapitaal van het onroerende-zaaklichaam heeft of verkrijgt. De samenwerking met de andere lichamen behoeft niet op een machts criterium of volledige zeggenschap over de ander te zijn gestoeld. Voldoende is dat bij een een/derde belang in het andere lichaam de verbondenheid zodanig is, dat aannemelijk mag worden geacht dat sprake is van samenwerking of eenduidig belang bij de vervreemding en verkrijging van onroerende zaken door middel van aandelenoverdrachten. Het aanmerkelijk belang dat ook een grens kent van een/derde is relevant om te bepalen of de verkrijger en de eventueel met hem verbonden lichamen en personen wel voldoende belang in een onroerende-zaaklichaam heeft of verkrijgt.

Macht en wezenlijke zeggenschap zijn in de fiscaliteit geen congruente begrippen. De grens waarbij gesproken kan worden over wezenlijke

zeggenschap heeft eigenlijk een arbitrair en forfaitair karakter. In het ene geval kan een grens van 5 percent redelijk zijn, in het andere wordt een grens van 25 percent of een derde gedeelte meer reëel geacht. Spreekt men van macht dan is er eigenlijk geen ander criterium mogelijk dan het 50%-criterium. Onder de huidige wetgeving is de grens van het aanmerkelijk belang in het aandelenlichaam gelegd bij een/derde van het nominale gestorte aandelenkapitaal. Er is thans geen aanleiding om in de grens van een/derde verandering te brengen, ook niet als tegenwicht voor de uitbreiding van de groep personen die bij de bepaling van het aanmerkelijk belang meetellen. Daarbij is het volgende overwogen. Naast de voorgestelde maatregel om de groep van personen die bij het aanmerkelijk belang een rol spelen uit te breiden – waardoor eerder aan het een/derde belang wordt voldaan en dus in voorkomende gevallen eerder aan heffing wordt toegekomen – zijn er ook wijzigingen voorgesteld die een tegengesteld effect zullen hebben. Zo is de zogenoemde bezitseris – op grond waarvan wordt getoetst of een lichaam aangemerkt kan worden als een onroerende-zaaklichaam – zodanig gewijzigd dat minder snel aan heffing wordt toegekomen dan onder de huidige regelgeving. In het voorstel wordt namelijk niet meer vereist dat meer dan de helft van *alle* bezittingen van het lichaam uit als zodanig geëxploiteerde onroerende zaken moet bestaan, maar dat uitsluitend de *onroerende* bezittingen voor meer dan 70% uit als zodanig geëxploiteerde onroerende zaken moeten bestaan. Het volgende voorbeeld illustreert dit verschil. Stel dat alle bezittingen van een lichaam als onroerende zaken kunnen worden aangemerkt. Zestig percent daarvan wordt ook als zodanig geëxploiteerd (bijvoorbeeld door verhuur). Onder de huidige wetgeving is dat lichaam een onroerende-zaaklichaam dat aan de bezitseris voldoet; meer dan de helft van alle bezittingen zijn onroerende zaken die ook als zodanig worden geëxploiteerd. In het voorstel kwalificeert dit lichaam niet als een onroerende-zaaklichaam, omdat de onroerende bezittingen niet hoofdzakelijk, dit wil zeggen niet voor meer dan 70 percent bestaan uit onroerende zaken die als zodanig worden geëxploiteerd, maar voor slechts 60 percent. Voorts kan het toerekenen van bezittingen van andere lichamen aan het lichaam waarin de aandelen worden verkregen (door consolidatie in de zin van het voorgestelde artikel 4, vierde lid), zodanig uitwerken dat niet aan heffing wordt toegekomen, terwijl dat op grond van de huidige wettekst wel zou kunnen. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn indien een moedermaatschappij een onroerende zaak verhuurt aan haar dochtermaatschappij waarin zij het volledig belang heeft, maar waarover zij niet de feitelijke leiding heeft, terwijl de dochter de onroerende zaak gebruikt als bedrijfsmiddel, bijvoorbeeld voor de uitoefening van een kappersbedrijf. Indien die onroerende zaak meer dan 70 percent van de bezittingen van de moedermaatschappij vormt, is die moedermaatschappij op zichzelf beschouwd aan te merken als een onroerende-zaaklichaam. Echter, door de consolidatie komt tot uitdrukking dat de onroerende zaak door het «concern» van moeder en dochter samen als bedrijfsmiddel wordt gebruikt en niet als een object van verhuur. Door die consolidatie wordt niet meer aan de bezitseris voldaan. Dat heeft tot gevolg dat niet aan heffing wordt toegekomen, wanneer iemand aandelen in de moedermaatschappij verkrijgt.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom het voorstel bij het vaststellen van een aanmerkelijk belang niet voorziet in een bepaling dat een persoon niet langer als aanverwant beschouwd wordt als het huwelijk op grond waarvan de aanverwantschap is ontstaan, door echtscheiding is ontbonden, dit terwijl het in 1997 ingediende – en ingetrokken – wetsvoorstel hierin wel voorzag.

Het wetsvoorstel dat leidde tot de Wet van 18 december 1997, houdende wijzigingen van technische aard van enige belastingwetten c.a. (Stb. 735, kamerstukken II 1997–1998, nr. 25 692) bevatte onder meer voorstellen

met betrekking tot de omvang van het aandelenpakket dat een verkrijger moest hebben, wilde sprake zijn van een aanmerkelijk belang, hetgeen – mits aan de overige voorwaarden voldaan was – vervolgens leidde tot een belaste verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Waar voordien voor de overdrachtsbelasting de grens lag bij een aandelenpakket van 7 percent of samen met aangewezen verwanten 33 1/3 percent, is bij genoemd wetsvoorstel die grens aanzienlijk verlaagd en gelegd bij 5 percent samen met aangewezen verwanten. Daarbij werd aangesloten bij de begrenzing die voor de inkomstenbelasting gold en die grens werd derhalve al vrij spoedig bereikt. Bij een dergelijk laag bezitspercentage paste het niet meetellen van het bezit van bijvoorbeeld de ex-schoonfamilie. In het onderwerpelijke wetsvoorstel is die lage grens losgelaten en is weer de oude grens opgenomen van 7 percent of samen met aangewezen verwanten 33 1/3 percent. Voor het abstraheren van de ex-schoonfamilie bestaat onder die omstandigheden geen reden meer.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts of de regering wil bevestigen dat tot het begrip «concern» zoals bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR, jo. artikel 5b van het uitvoeringsbesluit in ieder geval ook alle vennootschappen behoren die op basis van de voorgestelde aanmerkelijk-belangregeling als «verbonden» worden aangemerkt. Het begrip concern waarop de leden van de CDA-fractie het oog hebben, speelt een rol bij de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een verkrijging krachtens interne reorganisatie, waarbij een tot het concern behorende vennootschap onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen overdraagt aan een andere vennootschap van dat concern. De heffing van overdrachtsbelasting zou in het kader van interne reorganisaties aanzienlijke kosten met zich brengen zonder dat er economisch gezien een verandering is opgetreden. Om die reden en vanwege het feit dat inmiddels de verkrijging van economische eigendom van onroerende zaken ook in de heffing van overdrachtsbelasting werd betrokken, is in 1995 de vrijstelling bij interne reorganisatie in het leven geroepen. De grens waarbij sprake is van een «concern» in de vorm van het aandelenbezit in de andere vennootschap is gesteld op 90 percent (alle aandelen of nagenoeg alle aandelen). Bij de groep personen die voor het aanmerkelijk belang in aanmerking komen is zo'n sterke mate van verbondenheid niet vereist. Dat vindt onder meer zijn grond in de verschillen in de aard van de samenwerking die voor de vaststelling van de groep in ogenschouw moet worden genomen. Doordat de samenwerking waar het in de artikel 4 bedoelde situaties om kan gaan, slechts van kortstondige aard kan zijn – bijvoorbeeld een gezamenlijke aan- en verkoop van aandelen – is een andere invalshoek dan bij de reorganisatievrijstelling aan de orde.

Een ander verschil tussen beide regelingen is dat bij het vaststellen van de verbondenheid tussen de verkrijger en de personen die bij het bepalen van het aanmerkelijk belang een rol speelt, uitgegaan wordt van de persoon van de verkrijger, terwijl het concernbegrip bij de reorganisatievrijstelling uitgaat van een «top»vennootschap tezamen met alle andere vennootschappen waarin zij onmiddellijk of middellijk alle of nagenoeg alle aandelen bezit. Natuurlijke personen maken hiervan geen deel uit. Het zal duidelijk zijn dat in veel gevallen een concern en de groep personen die bij het vaststellen van het aanmerkelijk belang bij de verkrijger een rol speelt kunnen samenvallen; een voorbeeld daarvan is een verkrijgende vennootschap met een zustersvennootschap en een moedervennootschap, waarin de moeder het volledig belang in de beide dochtermaatschappijen heeft. De groep personen die voor het vaststellen van het aanmerkelijk belang in aanmerking komt, kan echter ook groter zijn, alleen al omdat een verbonden lichaam geen vennootschap hoeft te zijn, zoals in het concernbegrip het geval is, en ook natuurlijke personen erbij betrokken kunnen zijn.

Het voorgestelde artikel 4, negende lid, WBR biedt een nieuwe grondslag aan de in de artikelen 3, 4 en 10 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 opgenomen uitvoeringsregels met betrekking tot het verstrekken van gegevens door de in artikel 4, eerste lid, WBR, bedoelde lichamen. Deze uitvoeringsregels zijn thans gebaseerd op artikel 4, tweede lid, WBR.

De leden van de CDA-fractie, die verzoeken om de op artikel 4, negende lid, te baseren uitvoeringsregels aan de Kamer voor te leggen, verwijs ik dan ook gaarne naar de hiervoor vermelde bepalingen van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

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

De leden van de CDA-fractie verzoeken om antwoord op een aantal door de NOB naar voren gebrachte vragen over de toepassing van de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen. Ook de leden van de fractie van D66 hebben op dit punt verwezen naar vragen van de NOB. Naar aanleiding hiervan merk ik het volgende op.

De inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen geldt alleen bij inbreng van een onderneming. Met het begrip «onderneming» wordt bedoeld op het ondernemingsbegrip zoals dat geldt voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001. Onder dit begrip valt niet alleen de eenmanszaak maar ook de deelgerechtigdheid in een maatschap of vennootschap onder firma. Bij de maatschap of vennootschap onder firma dient overigens wel sprake te zijn van het in materiële zin drijven van een onderneming. De activiteiten van de maatschap etc. moeten dus meer omvatten dan het louter beheren van vermogen.

Het beheren van een omvangrijke portefeuille onroerende zaken, op een wijze die te kwalificeren valt als normaal vermogensbeheer, is de activiteit van een belegger en niet die van een ondernemer. Bij inbreng van een dergelijke portefeuille in een personenvennootschap is dan ook geen sprake van inbreng van een onderneming, hetgeen meebrengt dat de inbrengvrijstelling niet van toepassing is.

Inbreng in een personenvennootschap van een tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een maat of vennoot behorende onroerende zaak die in gebruik is bij deze vennootschap, is geen inbreng van een onderneming en kan derhalve evenmin tot toepassing van de vrijstelling leiden.

De inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen is voorts gebonden aan de voorwaarde dat de inbrenger ter zake van de inbreng wordt bijgeschreven op de kapitaalrekening van de vennootschap voor een bedrag dat ten minste gelijk is aan de waarde van het vermogen van de ingebrachte onderneming. Met «waarde» wordt in dit verband bedoeld op de waarde in het economische verkeer (artikel 52 WBR). Koppeling van de inbrengvrijstelling aan een bijschrijving ter hoogte van de waarde in het economische verkeer kan stille reserves tot uiting brengen en leiden tot – met de fiscus af te rekenen – overdrachts- of herwaarderingswinst in de sfeer van de directe belastingen. Om dit veelal ongewenste gevolg te voorkomen en om de heffing van de directe belastingen op dit punt niet van invloed te laten zijn op de keuze voor een andere – economisch gezien mogelijk wenselijker – rechtsvorm van de onderneming, stel ik voor de vrijstellingsfaciliteit ook toe te staan bij inbreng met bijschrijving ter hoogte van de boekwaarde, ingeval inbreng naar die waarde plaatsvindt. Een andere «vergoeding» dan bijschrijving op de kapitaalrekening van

inbrenger verhindert, als gemeld, het toepassen van de faciliteit. Bij nota van wijziging zal het wetsvoorstel op dit punt worden aangepast.

Zoals in de memorie van toelichting is vermeld zullen in het uitvoeringsbesluit voorwaarden worden opgenomen met betrekking tot het voortzetten van de onderneming en het continueren van de betrokkenheid van de inbrenger. Zo zal worden bepaald dat de vrijstelling alsnog volledig verloren gaat indien de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de inbreng door de vennootschap wordt voortgezet. Hetzelfde zal gelden ingeval de inbrenger binnen drie jaren na de inbreng geen vennoot meer is van de vennootschap, dan wel binnen die periode zijn bijschrijving wegens inbreng op de kapitaalrekening is verminderd, anders dan door afboeking van zijn aandeel in het verlies van de vennootschap.

In het licht van deze voorwaarden kunnen de gestelde vragen als volgt worden beantwoord.

De vrijstelling blijft van toepassing als de inbrenger tijdens de eerste drie jaren van zijn deelname in de personenvennootschap deelt in verliezen die ten laste van zijn kapitaalrekening worden geboekt. Daarentegen kan de vrijstelling niet worden toegepast – en als de vrijstelling reeds is toegepast kan zij niet in stand blijven – als de inbrenger tijdens de eerste drie jaren van zijn deelname in de personenvennootschap een gering winstaandeel heeft en in verband daarmee naast zijn geringe winstaandeel tevens een deel van de kapitaalrekening opneemt om in zijn levensonderhoud te voorzien. Aan de voorwaarde is wel weer voldaan – en toepassing van de vrijstelling is derhalve niet uitgesloten – ingeval gedurende de eerste jaren na de oprichting van de personenvennootschap niet de inbrenger van de onderneming – waartoe de onroerende zaken behoorden – een deel van zijn kapitaalrekening opneemt, maar een andere inbrenger die alleen zijn arbeid en een bedrag in contanten in de personenvennootschap heeft ingebracht.

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel 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) (kamerstukken II 1995–96, 24 428, nr. 5, blz. 15–16) is aangegeven dat door de gecombineerde werking van de inbrengvrijstelling en de uitbrengvrijstelling toetreding en vervanging van vennoten kan plaatshebben zonder heffing van overdrachtsbelasting (toedeling onroerende zaak aan inbrenger, met vervolgens wederinbreng van deze zaak door dezelfde persoon in de maatschap of de vennootschap onder firma). Onder de nieuwe wetgeving zal dit doorgaans niet het geval zijn omdat de (weder)inbreng in de regel niet betrekking heeft op een gehele onderneming, maar op een of meer afzonderlijke onroerende zaken. De inbreng van afzonderlijke onroerende zaken kwalificeert nu eenmaal niet voor toepassing van de vrijstelling.

Om ook onder de nieuwe regelgeving toetreding en vervanging van vennoten binnen een bestaande vennootschap voor de overdrachtsbelasting te blijven efficiënter, zal in het uitvoeringsbesluit een regeling worden opgenomen, die er op neerkomt dat de inbreng van een of meer afzonderlijke onroerende zaken (dus los van de inbreng van een onderneming) niet aan toepassing van de inbrengvrijstelling in de weg hoeft te staan, mits de inbreng volgt op een verkrijging krachtens verdeling, als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR, en deze verkrijging en inbreng uitsluitend plaatshebben in verband met de toetreding, uitreding of vervanging van vennoten. De faciliteit dient uiteraard te worden ingebed in het algemene kader van de inbrengvrijstelling voor personenvennootschappen, wat betekent dat in het uitvoeringsbesluit als aanvul-

lende voorwaarden zullen worden gesteld dat de ingebrachte onroerende zaken voorafgaand aan de verdeling deel moeten hebben uitgemaakt van het vermogen van de onderneming van de vennootschap en dat deze onroerende zaken in dat kader niet mogen zijn gebruikt of bestemd voor het verkrijgen, vervreemden, of exploiteren van onroerende zaken. Momenteel wordt gewerkt aan de formulering van de wijziging van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer op dit punt. Hetgeen daarin geregeld zal worden, is reeds vrij gedetailleerd verwoord in de memorie van toelichting en in deze nota. De exacte formulering is echter mede afhankelijk van de parlementaire behandeling van het onderhavige wetsvoorstel. Voor wat betreft de wens van de Orde om in een zo vroeg mogelijk stadium zekerheid te krijgen verwijs ik naar hetgeen hiervoor in paragraaf 2.3 is opgenomen. Met betrekking tot de eis 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 bepleit de Orde om uitzonderingen mogelijk te maken voor zakelijke en bijzondere situaties. Ik ben echter zeer terughoudend om op dit punt uitzonderingen op te nemen; van geval tot geval zal moeten worden bekeken of aanleiding bestaat om af te wijken van de voorwaarden.

Het verheugt mij dat de leden van de fracties van GPV en RPF het beoogde doel van de maatregel om CV-constructies bij overgang van onroerende zaken niet langer vrij te stellen van overdrachtsbelasting op zich kunnen onderschrijven. Wel vragen zij waarom de inbreng van onroerende zaken wel fiscaal gefacilieerd wordt als die onderdeel uitmaakt van de inbreng van een inmiddels gestarte onderneming, maar niet als een inbreng plaatsvindt met het oog op een te starten onderneming. In dit verband merk ik op dat – voor zover hier van belang – de vrijstellingen van overdrachtsbelasting zijn gericht op lopende ondernemingen. Het betreft de inbreng of omzetting van een onderneming in een NV of BV en de overdrachten van ondernemingen in familieverband. Over de verkrijging van de onroerende zaken van de onderneming is dus al eens overdrachtsbelasting geheven. Indien voor de startende ondernemers een vrijstelling terzake van de verkrijging van onroerende zaken zou worden gecreëerd, zou dit een wezenlijke inbreuk betekenen op het beginsel dat verkrijging leidt tot heffing van overdrachtsbelasting, terwijl het budgettaire beslag van zo'n maatregel niet onaanzienlijk zou zijn. Overigens wijs ik erop dat een faciliteit als de leden kennelijk voor ogen staat – alleen voor startende ondernemers in maatschaps- of vennootschapsverband – een ongelijkheid met startende ondernemers creëert die dat niet in samenwerkingsverband van een maatschap of vennootschap doen, maar alleen, waarvoor geen vrijstelling van overdrachtsbelasting bestaat. Het introduceren van faciliteiten voor een startende onderneming in maatschaps- of vennootschapsverband wijkt niet alleen af van voorgaande regelingen, maar creëert een nieuwe ongelijkheid met startende ondernemers die dat niet in het samenwerkingsverband van een CV doen maar alleen.

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

De leden van de CDA- en D66-fracties vragen, naar aanleiding van een door de NOB naar voren gebrachte vraag, hoe de zinsnede «al dan niet gerelateerd aan de hoedanigheid van direct aan de onroerende zaak grenzende terreinen» in het voorgestelde artikel 1, tweede lid (nieuw), onderdeel c, moet worden geïnterpreteerd. In onderdeel 3.2 van de memorie van toelichting is aangegeven dat de suggestie van de Stuurgroep om een omzoming die niet op het landgoed ligt toch in aanmerking te nemen door mij is overgenomen. Deze materie zal, tezamen met de overige voorwaarden waaraan een landgoed moet voldoen, worden uitgewerkt in het

Rangschikkingsbesluit. Voorwaarde daarvoor is echter dat in het Rangschikkingsbesluit niet alleen eisen kunnen worden gesteld aan de als landgoed aangemerkte onroerende zaak zelf, maar ook aan terreinen die daar direct aan grenzen. De hiervoor aangehaalde zinsnede geeft daarvoor de wettelijke basis.

Artikel IV (Gemeentewet)

De leden van de fractie van de VVD stellen dat door de verruiming van het begrip landgoed – waardoor tevens nieuwe natuurterreinen daaronder vallen – de wijziging van de Gemeentewet een ongewenste verruiming van de heffingsgrondslag teweeg brengt. De leden van de fractie van GroenLinks vragen om een reactie op een overeenkomstige stelling van de Federatie Particulier Grondbezit. De leden van de fractie van de VVD vragen de regering door middel van een nota van wijziging dit alsnog aan te passen.

Inderdaad is het zo dat nieuwe gevormde natuurterreinen, indien ze niet meer in aanmerking komen voor de cultuurgrondvrijstelling, niet voldoen aan de definitie van landgoed voor de Gemeentewet en niet voldoen aan de voorwaarden om in aanmerking voor de vrijstelling als natuurgebied te komen, OZB-plichtig zouden kunnen worden. Dat is evenwel niet een gevolg van de wijziging van de Gemeentewet: die brengt op zichzelf noch een verruiming, noch een versmalling van de heffingsgrondslag teweeg. Deze nieuwe landgoederen komen – evenals overeenkomstige landgoederen die reeds nu als natuurgrond worden beheerd –, in aanmerking voor de fiscale faciliteiten die van rijkswege aan de nieuwe landgoedstatus zijn verbonden, maar niet voor de verplichte vrijstelling van de gemeentelijke onroerende zaak belasting.

De leden van de CDA-fractie menen dat de verruiming van het begrip landgoed door dient te werken naar andere wetten, zoals de Successiewet en Gemeentewet, ter bevordering van de eenheid in het begrip landgoed, en ter stimulering van de natuurontwikkeling. De negatieve beïnvloeding van de belastingcapaciteit van gemeenten zou dan via de algemene middelen kunnen worden gecompenseerd.

Uitgangspunt voor het kabinet is, dat nieuw rijksbeleid in principe niet ten koste van gemeentelijke bevoegdheden en middelen gaat. Het is dan ook ongewenst, dat door de verruiming van een begrip in andere wetgeving en passant ook het belastinggebied van gemeenten zal worden beperkt. Een bijdrage uit de algemene middelen kan dit principiële bezwaar niet wegnemen.

De leden van de fractie van D66 vrezen dat met het voorstel gekozen wordt voor een nauwelijks te rechtvaardigen ingewikkeldheid van regelgeving.

Uiteraard wordt de regelgeving door de ontkoppeling van het begrip landgoed in de Gemeentewet niet eenvoudiger. In het Rangschikkingsbesluit zal evenwel zorg worden gedragen voor een heldere afbakening van het «oude» begrip landgoed, waarbij kan worden aangehaakt.

De leden van de GroenLinks fractie vragen om hoeveel gedeerde gemeentelijke belasting het zal gaan. Dat staat niet precies vast. Het zal niet om grote bedragen gaan. Het gaat het kabinet meer om het uitgangspunt dat gewaakt dient te worden voor de aantasting van het gemeentelijk belastinggebied, dan om de hoogte van het bedrag.

ARTIKEL VI (Natuurschoonwet 1928, overgangsrecht gezamenlijke rangschikking)

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA, de VVD en D66 vragen welk regime geldt voor verzoeken tot rangschikking die zijn binnengekomen voor de inwerkingtreding van deze wet maar die op het tijdstip van inwerkingtreding nog niet zijn afgehandeld. Op grond van artikel 2, vierde lid, van de Natuurschoonwet 1928, wordt een onroerende zaak, indien aan een verzoek tot rangschikking wordt voldaan, als landgoed aangemerkt met ingang van het tijdstip waarop het verzoek is binnengekomen. Dit houdt in dat het verzoek om rangschikking dan ook beoordeeld moet worden aan de hand van de regelgeving zoals die geldt op het moment dat het verzoek bij de Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij is binnengekomen. Voor de verzoeken die op het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet nog niet zijn afgehandeld, geldt dus nog het «oude» regime. Vóór de wijziging van de Natuurschoonwet in 1989, waaraan de leden van de VVD-fractie refereren, werd een onroerende zaak als landgoed aangemerkt met ingang van de datum waarop de daartoe strekkende beschikking werd genomen. Daarom moest bij de wijziging van 1989 expliciet bepaald worden welk regime op de nog lopende verzoeken van toepassing was; nu is dat, zoals hiervoor uiteen is gezet, niet nodig.

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA en de VVD ervaren de overgangperiode tot het moment waarop de gezamenlijke rangschikking van rechtswege vervalt als erg kort in vergelijking met de in het verleden gehanteerde overgangstermijnen. Hierbij wil ik opmerken dat het aanvankelijk in de bedoeling lag een overgangstermijn te hanteren van ongeveer één jaar. Voor de nu voorgestelde maatregelen is een dergelijke termijn voldoende. Nu het voorstel pas veel later in werking zal kunnen treden dan aanvankelijk was voorzien, kan de datum waarop op grond van het overgangsrecht de bestaande gezamenlijke rangschikkingen vervallen naar mijn mening niet meer gehandhaafd worden op 1 januari 2001, ook al omdat de wijzigingen in het Rangschikkingsbesluit nog niet zijn vastgesteld. Bij nota van wijziging zal worden voorgesteld om de datum waarop de gezamenlijke rangschikkingen vervallen bij koninklijk besluit vast te stellen waarbij ik mij voorstel dat dat gebeurt in hetzelfde besluit als waarin ook de wijzigingen van het rangschikkingsbesluit zijn opgenomen. Ik stel mij voor dat tussen de datum van inwerkingtreding van de wijzigingen in het Rangschikkingsbesluit en het vervallen van de gezamenlijke rangschikkingen dan nog een periode van een half jaar zal liggen.

De leden van de CDA-fractie wijzen op de kritiek die door Van Mens & Wisselink Advocaten Belastingadviseurs is geuit op het wetsvoorstel. Ik wil hierover het volgende opmerken. Het is waar dat door dit wetsvoorstel de Natuurschoonwet 1928 ingewikkelder wordt. De voorgestelde maatregelen zijn echter noodzakelijk om de Natuurschoonwet te wapenen tegen constructies die niet gericht zijn op de bevordering van het natuurschoon, maar enkel op financieel voordeel voor de betrokkenen. De overgangswetgeving is ingewikkeld, zoals dat vaker het geval is met overgangswetgeving, maar niet nodeloos ingewikkeld, omdat er slechts in wordt geregeld wat geregeld moet worden. Dat het overgangsrecht onrechtvaardig zou zijn vermag ik niet in te zien; ik wijs er op dat de maatregelen er onder meer in voorzien dat, indien door de voorgestelde maatregelen een (deel van) een landgoed niet langer gerangschikt kan worden, de daarop rustende fiscale claims definitief komen te vervallen, slechts met één uitzondering wat betreft schenkingen die gedaan zijn na de indiening van dit wetsvoorstel. In mijn visie is hier sprake van een wetsvoorstel waarin juist de essentiële elementen veel aandacht hebben gekregen.

ARTIKEL VII (Inwerkingtreding)

De leden van de PvdA-fractie vragen tot welke datum de uitzondering met betrekking tot het schenkingsrecht terugwerkt. De uitzondering die met betrekking tot het vervallen van de op een landgoed rustende fiscale claims is gemaakt voor het recht van schenking, heeft betrekking op schenkingen die zijn gedaan op of na de datum waarop het onderhavige wetsvoorstel aan de Tweede Kamer is aangeboden, te weten 28 februari 2000.

De leden van de VVD-fractie verzoeken de regering om per onderwerp de datum van inwerkingtreding aan te geven. Voor wat betreft de Natuurschoonwet 1928 is eerder in deze nota opgemerkt dat bij nota van wijziging zal worden voorgesteld de maatregelen met betrekking tot de gezamenlijke rangschikking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking te laten treden. De maatregelen met betrekking tot de bezitsduur treden in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wetsvoorstel wordt geplaatst. Deze laatstgenoemde maatregelen hebben alleen betrekking op belastbare feiten in de zin van de Successiewet 1956 die zich hebben voorgedaan ná die datum (derhalve alleen op nieuwe gevallen). Voor de bepalingen inzake de wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer gelden de volgende data. De wijziging van artikel 4 BRV (constructies met onroerende-zaaklichamen) treden in werking op de datum waarop dit wetsvoorstel in werking treedt.; hier is niet voorzien in terugwerkende kracht. Dit geldt ook voor de redactionele wijzigingen in artikel 15 WBR. Voor de referentieperiode van een jaar die in acht wordt genomen om te bepalen of sprake is van een onroerende-zaaklichaam (artikel 4, eerste lid, onderdeel a) telt niet mee de periode die is gelegen vóór de datum waarop dit wetsvoorstel in werking treedt. De wijzigingen van artikel 12 en artikel 15 WBR die verband houden met de aanpak van inbrengconstructies werken terug tot en met 29 september 1999 voorzover het gaat om contracten die zijn gesloten op of na deze datum. Op contracten die zijn gesloten voor deze datum blijft het huidige vrijstellingsregime van toepassing.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos