Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 1999–2000

27 030 Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928

B HERDRUK[1]

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 4 november 1999 en het nader rapport d.d. 21 februari 2000, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 29 september 1999, no. 99.004404, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting houdende wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928.

Blijkens de mededeling van de plv. Directeur van Uw Kabinet van 29 september, nr. 99.004404, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.
Dit advies, gedateerd 4 november 1999, nr. W.06.99.0482/IV, bied ik U hierbij aan.

1. De voorgestelde wijzigingen van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer reiken verder dan alleen het bestrijden van bepaalde vormen van belastingontwijking. De plaats van de zogenoemde onroerende zaaklichamen in het wettelijk regime wordt opnieuw bepaald. Bij deze plaatsbepaling kan mede rekening worden gehouden met de gedachtevorming die heeft plaatsgevonden na de verruiming van het belastingobject van de overdrachtsbelasting tot de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken.
De overdrachtsbelasting is in het overgangsgebied tussen een strikt juridische benadering en een meer economisch gerichte benadering gekomen. Het voorstel lijkt de heffing meer in de richting van laatstgenoemde benadering op te schuiven. Dit vergt echter een verdergaande bezinning op de grondslagen van de heffing dan in de toelichting is opgenomen. Indien de eigendomsverkrijging van een onroerende zaak niet meer alleenbepalend is, maar belangen bij een onroerende zaak reeds onder omstandigheden tot de heffing aanleiding kunnen geven, zal onder meer uiteengezet dienen te worden op welke grond de heffing van overdrachtsrecht gerechtvaardigd is bij het toetreden tot een «materiële» maatschap of vennootschap onder firma waarbij tot de vermogensbestanddelen onroerende zaken behoren, terwijl deze heffing achterwege blijft bij de aandelentransacties in werkmaatschappijen, ook al behoren onroerende zaken tot de bezittingen van die werkmaatschappijen. Ook de voorgestelde omschrijving van de fictieve onroerende zaken geeft aanleiding tot het vragen naar de «wortels» van de heffing. Zo merkt het

[1] I.v.m. met het alsnog om en om opnemen van de passages uit het Advies van de Raad van State en het Nader Rapport.

KST44474
ISSN 0921 - 7371
Sdu Uitgevers
's-Gravenhage 2000

voorgestelde artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBRV) als fictieve onroerende zaak mede aan aandelen in een vennootschap waarvan de bezittingen – globaal gesteld – hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken (onroerende zaakmaatschappij). De omvang van het bezit vormt geen onderdeel meer van de objectomschrijving. Uitgaande van deze benadering, waarbij de gelijkstelling van aandelen in een onroerende-zaakmaatschappij met een direct bezit aan onroerende zaken centraal staat, is het niet vanzelfsprekend dat bij verkrijging van aandelen in een onroerende zaakmaatschappij eerst overdrachtsbelasting wordt geheven indien een substantieel bezit in die maatschappij wordt verkregen, terwijl bij direct bezit de verkrijging van ook een gering percentage in mede-eigendom tot belastingheffing leidt.
Evenzo valt het op dat het voorstel geen betrekking heeft op de inkoop van eigen aandelen door een onroerende zaakmaatschappij. De Hoge Raad heeft in 1979 overwogen «dat immers de wetgever voor de heffing van overdrachtsbelasting met betrekking tot onroerendgoedlichamen als aanknopingspunt heeft gekozen de «verkrijging» van «aandelen» in die lichamen; dat het de rechter niet vrijstaat met dat door de wetgever gekozen aanknopingspunt geheel andere feiten – de uitbreiding van het belang der houders van de overblijvende aandelen in het in de vennootschap aanwezige onroerend goed – gelijk te stellen op de enkele grond dat zulks meer in overeenstemming zou zijn met de strekking van voormeld artikel 4»[1]. Deze «hint» naar een meer met de strekking van het artikel overeenstemmende aanpassing van de wettelijke regeling is niet gevolgd. Het achterwege laten van deze aanpassing doet afbreuk aan het komen naar een meer economische benadering.
De Raad van State adviseert in de toelichting uitgebreider op de zich ontwikkelende grondslagen van de overdrachtsbelastingheffing en daarbij ook op het vorenstaande in te gaan.

I. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad van State

1. De Raad constateert dat de overdrachtsbelasting in het overgangsgebied tussen een strikt juridische benadering en een meer economische benadering terecht is gekomen en dat het voorstel de heffing meer in de richting van de laatstgenoemde benadering lijkt op te schuiven. De Raad is van mening dat deze ontwikkeling een verdergaande bezinning op de grondslagen van de heffing vergt dan in de toelichting is opgenomen. In dat kader draagt hij een aantal voorbeelden aan die volgens de Raad een nadere uiteenzetting van de rechtvaardigingsgrond voor de heffing vereisen.

Met de Raad ben ik van mening dat de overdrachtsbelasting een van oorsprong civielrechtelijk georiënteerde belasting is, die in de loop van de jaren op een aantal punten een meer economische benadering heeft gekregen. Wat een hernieuwde bezinning op de rechtsvaardigingsgrond betreft verwijs ik naar de Nota «Belastingen in de 21e eeuw, een verkenning». Daarin is aangegeven dat de ontwikkelingen in de 21e eeuw in elk geval met zich brengen dat de overheidsuitgaven, meer dan thans, gefinancierd moeten worden uit belastingen die weinig vatbaar zijn voor uitholling en internationale mobiliteit. Heffingen en belastingen die niet gemakkelijk kunnen worden ontgaan, die relatief eenvoudig zijn en weinig uitvoeringskosten vragen worden «modern». De overdrachtsbelasting is daarvan een voorbeeld. Daar komt nog bij dat in het regeerakkoord is vastgelegd dat er een verdere verschuiving moet komen van de belastingdruk op arbeid naar de indirecte belastingen, waartoe ik de overdrachtsbelasting reken. Ik acht het in deze kaders niet opportuun over te gaan tot een uitgebreide herbezinning op de rechtsgronden van deze belasting.

De Raad vraagt meer concreet naar de rechtvaardigingsgrond voor de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van onroerende zaken bij het toetreden tot een «materiële» maatschap of vennootschap, terwijl die heffing achterwege blijft bij de verkrijging van aandelen in «werkmaatschappijen». Die grond is gelegen in het wezenlijke verschil tussen beide situaties. Bij het toetreden tot een maatschap (of een commanditaire vennootschap of een vennootschap onder firma) verkrijgt die toetreder daadwerkelijk economisch of juridisch (een deel van) een onroerende zaak. Bij het verkrijgen van aandelen in een werkmaatschappij verkrijgt de aandeelhouder een gedeelte

[1] Arrest van de Hoge Raad van 12 december 1979, BNB 1980/43.

van het aandelenkapitaal in het lichaam. Het lichaam is op zijn beurt (economisch) eigenaar van de onroerende zaak. De verkrijger van de aandelen krijgt niet zelf rechtstreeks een aandeel in de onroerende zaak. Oorspronkelijk gold als uitgangspunt dat getrapte of middellijke verkrijgingen niet in de heffing worden betrokken. Dat is veranderd toen werd ingezien dat er misbruik werd gemaakt via de zogenoemde verdachte lichamen, dat wil zeggen lichamen die zijn opgericht met als doel de heffing van overdrachtsbelasting te ontgaan door de onroerende zaken te verkopen via aandelenoverdrachten. Bij de reparatie destijds is, om overkill te voorkomen, de voorwaarde gesteld dat belastingheffing pas aan de orde kon komen bij de verkrijging van een voldoende groot aandeel in het lichaam (en daarmee indirect in de onroerende zaak), waardoor van – wezenlijke – zeggenschap kon worden gesproken. Ook in het voorliggende wetsvoorstel wordt de heffing beperkt tot de verkrijging van een substantieel belang in het lichaam. Een andere stellingname zou immers betekenen dat ook in gevallen waarin er sprake is van geen of slechts geringe zeggenschap over de onroerende zaken of aangaande het beleid ter zake, zoals bij beursfondsen, belasting verschuldigd zou zijn. Dat zou vooral de handel in beursfondsen vrijwel onmogelijk maken.

Het valt de Raad op dat het voorstel geen betrekking heeft op de inkoop van eigen aandelen door een onroerende zaakmaatschappij waardoor het belang van de houders van de overblijvende aandelen in het onroerend goed toeneemt, hetgeen volgende de Raad zou passen in een meer economische benadering in de overdrachtsbelasting. Naar mijn mening gaat de Raad hier voorbij aan de introductie van verbonden lichamen en personen waarvan het aandelenbezit wordt meegeteld bij de vaststelling of het inkopende lichaam een substantieel belang heeft of verkrijgt. Die maatregel is mede bedoeld ter reparatie van de zogenoemde inkoopconstructies, die een variant zijn op de zogenoemde spreidings- of bijkoopconstructies. Het voorstel repareert de constructie «inkoop van eigen aandelen» door rekening te houden met de omvang van het aandeelhouderschap van de aandeelhouders in het lichaam dat zijn eigen aandelen verkrijgt, indien die aandeelhouders een met het verkrijgende lichaam verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon zijn. De door de Raad opgeroepen vraagpunten hebben mij aanleiding gegeven de memorie van toelichting aan te vullen met een korte beschrijving van de hiervoor genoemde «inkoopconstructie».

2. De kwalificatie als onroerende zaakmaatschappij wordt bepaald door de aard van de bezittingen. Bij de beoordeling van de aard van de bezittingen van een onroerende zaakmaatschappij worden deelnemingen van 33⅓% of meer geconsolideerd (artikel 4, vierde lid, WBRV). Anders dan de resolutie van 16 december 1971 stelt voor de huidige regeling[1], beperkt het voorstel de consolidatie niet tot onroerende zaakmaatschappijen maar breidt het deze consolidatie uit tot alle werkmaatschappijen. Dit sluit aan bij de meer economische benadering waarbij in concernverband de kwalificatie als onroerende zaakmaatschappij – zowel ten aanzien van de bezitseis als de doeleis – geconsolideerd wordt beoordeeld.
Uit de toelichting blijkt dat deze consolidatie naar rato van de deelneming dient plaats te vinden. Dit houdt in dat bij een 50%-deelneming de bezittingen van de dochtermaatschappij voor 50% van de waarde als bezittingen van de houdstermaatschappij worden aangemerkt. De tekst van artikel 4, vierde lid, WBRV brengt dit naar het oordeel van de Raad onvoldoende tot uiting. De Raad adviseert de tekst van de bepaling te verduidelijken.

2. Het advies van de Raad van State heb ik overgenomen.

3. De heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van aandelen in een onroerende zaakmaatschappij vindt alleen plaats indien de verkrijger een zogenoemd aanmerkelijk belang heeft of krijgt (substantieel belang). De wijziging van het aanmerkelijk belangregime in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft niet geleid tot een aanpassing van de omschrijving van het substantiële belang in de WBRV. Naar het oordeel van de Raad is daar thans reden voor. De maatschappelijke ontwikkelingen maken het aanknopen bij een familiegroep voor de bepaling of sprake is van een samenwerkende groep, welke omstandigheid het rechtvaardigt uit te gaan van de groep en niet van

[1] Paragraaf 7 van de resolutie van 16 december 1971, no. B71/23037.

het individu, minder voor de hand liggend. Ook in het kader van het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 is deze ontwikkeling gesignaleerd.[1]
Artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geeft ook «een groep» aan waarbij van met de belastingplichtige verbonden personen en rechtspersonen sprake is, zonder dat daarbij de bloed- en aanverwanten van de aandeelhouders betrokken worden.
Naar het oordeel van de Raad dient een zelfstandig dragende motivering te worden gegeven voor de kring van personen die bij het bepalen van een substantieel belang in aanmerking worden genomen.
De Raad adviseert in dat kader de omschrijving van het substantiële belang te heroverwegen.

3. De Raad vraagt naar een zelfstandig dragende motivering voor de groep van lichamen en personen die in de overdrachtsbelasting bij het bepalen van een substantieel belang (aanmerkelijk belang) in aanmerking wordt genomen, omdat deze groep niet geheel overeenstemt met de groep die in de inkomstenbelasting of in de vennootschapsbelasting in aanmerking wordt genomen. Hoewel uiteraard naar aanknopingspunten is gezocht bij andere belastingen en ook onderdelen daaraan zijn ontleend voor de definitie van de groep van personen, is voor de overdrachtsbelasting een zelfstandige keuze gemaakt voor de in het voorstel opgenomen kring personen, waarin de bloed- en aanverwanten niet gemist kunnen worden. Deze keuze is voornamelijk gebaseerd op het eigen karakter van de overdrachtsbelasting en op de verschijningsvormen van spreidings- of bijkoopconstructies die zijn gesignaleerd.
De verschillende karakters van de belastingen veroorzaken verschillen in de aard van de samenwerking die voor de vaststelling van de groep in ogenschouw moet worden genomen. De overdrachtsbelasting is een heffing waarvan het belastbaar feit een momentopname betreft, namelijk het moment van de verkrijging. De overdrachtsbelasting knoopt, anders dan de directe belastingen, niet aan bij een gedurende een bepaalde langere tijdsperiode behaald resultaat. Het houden van aandelen in onroerende-zaaklichamen vindt in situaties waarin de overdrachtsbelasting een rol speelt veelal plaats in de beleggingssfeer, terwijl het aanmerkelijk-belangregime in de inkomstenbelasting ziet op een meer duurzame en actieve vorm van het houden van aandelen als een vorm van ondernemen. Ook de situaties waarop de vennootschapsbelasting het oog heeft, namelijk de beperking van aftrek van rente van schulden aan verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen en beperkingen in de deelnemingsvrijstelling, vereisen een meer langdurige samenwerking, waarbij de financiële (afhankelijkheids-)relatie een belangrijke rol speelt en de zeggenschap in het lichaam dus veel meer van belang is. Doordat de samenwerking waar het in de overdrachtsbelasting om kan gaan, slechts van kortstondige aard behoeft te zijn – bijvoorbeeld een gezamenlijke aan- en verkoop van aandelen – is een andere invalshoek dan uitsluitend een duurzame financiële samenwerking of familierelatie denkbaar voor de samenwerking waar de antimisbruikbepaling van artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) op ziet. Anderzijds is eenvoudig en ook wel voor de hand liggend om met familie of gelieerde personen afspraken tot samenwerking te maken.
Tot slot merk ik op dat in de inkomstenbelasting de bloed- en aanverwanten in de zijlinie mede omwille van een vereenvoudiging van de regeling niet meer meetellen voor het aanmerkelijk-belang, terwijl tegelijkertijd een aanpassing van die regeling heeft plaatsgevonden door de invoering van een verlaging van de grens van het belang van eenderde deel naar 5% van het geplaatste aandelenkapitaal. Door die aanpassing komen de individuele aandeelhouders eerder aan een aanmerkelijk belang toe dan voor die verlaging het geval was (zie: kamerstukken II 1995/96, nr. 24 761, nr. 3, par 2.1.4 en par. 10). Voor een vergelijkbare verlaging van de grens is, mede vanwege de beursgenoteerde onroerende-zaaklichamen (zie punt 1), in de overdrachtsbelasting niet gekozen. Dit zo zijnde acht ik het juist om de belangen van verbonden lichamen of bloed- en aanverwanten in de zijlinie mee te tellen.
Naar aanleiding van het advies van de Raad op dit punt is de memorie toelichting in vorenstaande zin aangevuld.

4. Het voorstel verruimt de kring van aandeelhouders mede met degene die anders dan als pandhouder rechthebbende is op rechten waaraan de aandelen

[1] Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, blz. 9.

zijn onderworpen en met de economisch eigenaar van aandelen (artikel 4, vijfde lid, onderdeel a, WBRV). Uit de toelichting blijkt dat hiermee is beoogd de aandelen die een verkrijger in vruchtgebruik heeft of waarvan hij economisch eigenaar is, mee te tellen bij de beoordeling of sprake is van een aanmerkelijk belang. De bepaling geeft echter niet aan op welke wijze de bedoelde rechten moeten worden «vertaald» in een gerechtigdheid op het geplaatste kapitaal.
Zo rijst de vraag of in geval van vruchtgebruik het geplaatste kapitaal naar rato van de waarde van het vruchtgebruik en de waarde van de bloot eigendom aan de vruchtgebruiker dan wel de bloot eigenaar moet worden toegerekend. Bij ontkennende beantwoording vindt een dubbeltelling plaats bij de beoordeling van de omvang van het aandelenbezit die op zich niet uit de regeling voortvloeit, en mitsdien rechtvaardiging eist.
Het is nodig de economische eigendom van aandelen nader te omschrijven, en daarbij ook de opties op aandelen te betrekken. Indien het belang bij de aandelen verdeeld blijft bij meerdere gerechtigden, die elk voor zich kwalificeren als (gedeeltelijk) economisch eigenaar, dient te worden aangegeven op welke wijze de economische eigendom in aanmerking genomen dient te worden bij de bepaling van de gerechtigdheid in het geplaatste kapitaal van de vennootschap.
De Raad adviseert artikel 4, vijfde lid, onderdeel a, WBRV op deze punten te verduidelijken.

4. Het voorstel stelt de rechthebbende op een recht waaraan de aandelen (in het onroerende-zaaklichaam) zijn onderworpen gelijk met aandeelhouder. Hetzelfde geldt voor de economische eigenaar van dergelijke aandelen. Langs deze weg worden de aandelen die de verkrijger in economische eigendom heeft of waarvan hij (bijvoorbeeld) vruchtgebruiker is, meegeteld bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang. Het voorstel bestempelt de economische eigenaar en de vruchtgebruiker in dit opzicht dus als fictieve aandeelhouders.
Uit de gelijkstelling vloeit voort dat fictief aandeelhouderschap een overeenkomstige gerechtigdheid in het geplaatste kapitaal van het onroerende-zaaklichaam vertegenwoordigt als het aandeelhouderschap waaraan het fictieve aandeelhouderschap is ontleend. Een vruchtgebruiker wiens recht betrekking heeft op de helft van de aandelen heeft daardoor een vijftig percent belang in het geplaatste kapitaal. Economische eigendom van een tiende gedeelte van de geplaatste aandelen correspondeert met tien percent van het aandelenkapitaal. Zijn twee of meer personen samen vruchtgebruiker of samen economisch eigenaar, dan heeft toerekening van de deelgerechtigdheid in het aandelenkapitaal plaats in verhouding tot ieders recht in de gemeenschap van vruchtgebruik of economische eigendom. Vijf personen die samen voor gelijke delen economisch eigenaar zijn van de helft van de uitgegeven aandelen vertegenwoordigen ieder een deelgerechtigdheid van tien percent in het geplaatste aandelenkapitaal.
De invoering van de regeling inzake het fictieve aandeelhouderschap brengt met zich dat in voorkomend geval een aandelenpakket meer dan één keer wordt meegeteld bij de beoordeling van een aanmerkelijk belang. Zo kan degene wiens positie in een onroerende-zaaklichaam wordt beoordeeld met betrekking tot een pakket aandelen aandeelhouder in civielrechtelijke zin zijn, terwijl een met hem verbonden lichaam vruchtgebruiker van het pakket is. Het omgekeerde is uiteraard ook mogelijk. Het pakket wordt zelfs voor een derde maal in de beschouwing betrokken bij aanwezigheid van een derde partij, die de desbetreffende aandelen in economische eigendom bezit. Deze derde partij moet in dat geval natuurlijk wel met betrokkene verbonden zijn.
Het behoeft geen betoog dat de in de vorige alinea beschreven meervoudige telling van dezelfde aandelen ongewenst is. Om die reden bepaalt het voorgestelde onderdeel c van artikel 4, vijfde lid, dat in voorkomend geval het aandeelhouderschap slechts eenmaal in aanmerking wordt genomen.
Hiervoren is gesteld dat fictief aandeelhouderschap een overeenkomstige gerechtigdheid in het geplaatste kapitaal van het onroerende-zaaklichaam vertegenwoordigt als het aandeelhouderschap waaraan het fictieve aandeelhouderschap is ontleend. Een en ander vloeit naar mijn oordeel voort uit het gekozen uitgangspunt van de wettelijke gelijkstelling van fictief aandeelhouderschap met «echt» aandeelhouderschap. Om een eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen heb ik dit standpunt in de tekst van

het wetsvoorstel tot uitdrukking gebracht. In de memorie van toelichting is aan dit aspect eveneens nadere aandacht gegeven.
Voor de beoordeling van de economische eigendom van aandelen gelden de criteria van artikel 2, tweede lid, WBR. De aldaar opgenomen definitie van het begrip «economische eigendom» heeft voor de toepassing van de WBR algemene gelding. Bekeken vanuit de definitie van economische eigendom houden opties op aandelen geen economische eigendom in. Het is immers niet zeker dat een optie zal worden uitgeoefend. Bovendien zijn aan een optie wel rechten maar geen verplichtingen verbonden. Een verduidelijking op dit punt in het voorstel van wet, zoals door de Raad geadviseerd, ligt naar mijn oordeel niet in de rede.

5. In het voorstel zijn als fictieve onroerende zaken de certificaatrechten gehandhaafd (artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBRV). Certificaatrechten representeren de economische eigendom van onroerende zaken zoals reeds in de genoemde resolutie van 16 december 1971 is opgemerkt. In 1995 zijn bij wet[1] de certificaatrechten in artikel 4 WBRV gehandhaafd; volgens de memorie van toelichting «ter voorkoming van onduidelijkheid».[2] Niet is nader toegelicht – of anderszins duidelijk geworden – waaruit die onduidelijkheid bestaat. Naar het oordeel van de Raad is er juist ter vermijding van onduidelijkheid reden voor, niet twee «vormen» van economische eigendom, ieder met een eigen maatstaf van heffing (artikelen 9 en 10 WBRV) in de objectomschrijving van de heffingswet te laten voortbestaan.
De Raad adviseert artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBRV opnieuw te overwegen.

5. Naar aanleiding van het advies van de Raad heb ik de positie van de certificatenregeling in de WBR opnieuw overwogen. Resultaat van deze overweging is dat de certificatenregeling als species van de algemene regeling inzake economische eigendom naar mijn oordeel kan vervallen. Het voorstel van wet alsmede de memorie van toelichting zijn op dit punt aangepast.

6. Voorgesteld wordt (artikel VI) voor de toepassing van de Natuurschoonwet 1928 het begrip landgoed uit te breiden met natuurterreinen. De eis van minimale bosbezetting komt hiermee te vervallen. Het begrip natuurterrein is niet nader omschreven. Dat is echter wel nodig teneinde een niet te overziene uitbreiding van het begrip landgoed te voorkomen. De Raad adviseert de onder het begrip natuurterreinen vallende gronden limitatief te benoemen, waarbij kan worden gedacht aan heidevelden, vanouds bestaande wetlands en soortgelijke terreinen.

6. Het begrip natuurterrein zal nader worden omschreven in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928. Het voornemen bestaat om, met het oog op de natuurontwikkeling, naast vanouds bestaande natuurterreinen ook nieuwe natuurterreinen voor rangschikking in aanmerking te laten komen binnen de daarvoor gestelde budgettaire kaders.

7. In de toelichting is zonder enige toelichting gesteld dat de uitbreiding van het begrip landgoed niet zal doorwerken naar de onroerende zaakbelastingen en de waterschapsomslagen.
De Raad adviseert deze beperking toe te lichten.

7. Het begrip landgoed wordt op hoofdlijnen gedefinieerd in de Natuurschoonwet 1928 en verder uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur (het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928). In de Gemeentewet wordt in artikel 220d een opsomming gegeven van hetgeen bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor onroerende-zaakbelastingen buiten aanmerking blijft. Hiertoe wordt gerekend «één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de in artikel 1, derde lid, onderdeel b, van die wet bedoelde voorwaarden met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen».
Voor de definitie van landgoed verwijst de Gemeentewet dus naar de Natuurschoonwet 1928 en de op deze wet berustende lagere regelgeving. Zonder nadere maatregelen, zou de verruiming van het begrip landgoed

[1] Wet van 18 december 1995, Stb.1995, 659.
[2] Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 3, blz. 35.

doorwerken in de Gemeentewet en daarmee de belastingcapaciteit van gemeenten negatief beïnvloeden.
Om dit te voorkomen zullen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur voor de onroerende-zaakbelastingen nadere voorwaarden worden gesteld aan het begrip landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928. Deze nadere voorwaarden zullen ertoe leiden dat het voor de onroerende-zaakbelastingen gehanteerde begrip landgoed inhoudelijk gelijk blijft aan het huidige begrip, met dien verstande dat daarin wel de de voorgestelde maatregelen met betrekking tot de gezamenlijke rangschikking doorwerken. Het wetsvoorstel is in deze zin aangepast.

8. Zoals onder meer in de brief van de staatssecretaris van 25 juni 1997 is gesteld, wordt aan belastende fiscale maatregelen behoudens in uitzonderlijke gevallen geen terugwerkende kracht toegekend.[1] Deze uitzonderlijke gevallen kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening. Voorgesteld wordt bepaalde reparatiemaatregelen te laten terugwerken tot 28 september 1999. De desbetreffende maatregelen zijn vanaf dat tijdstip kenbaar geweest door de publicatie van de voorgenomen maatregelen bij gelegenheid van de indiening van het belastingplan 2000.[2]
In de toelichting is de terugwerkende kracht gemotiveerd door te wijzen op de aankondigingseffecten, gelet op de eenvoudige wijze waarop «CV-constructies» kunnen worden opgezet. Aangezien de reparatiemaatregel betrekking heeft op de vormgeving van «verkapte» verkopen van onroerende zaken, is het niet vanzelfsprekend dat bij het later invoeren van de reparatiemaatregel het aantal van deze transacties in de tussenperiode significant toeneemt. Het totstandkomen van deze transacties wordt door veel meer factoren dan alleen het fiscale regime bepaald.
De Raad adviseert het beroep op het bestaan van een uitzonderlijk geval dat de terugwerkende kracht rechtvaardigt, uitgebreider te motiveren.

8. Het advies van de Raad heb ik overgenomen.

II. Wijzigingen die niet het gevolg zijn van het advies van de Raad van State

9. Voorts heb ik van deze gelegenheid gebruik gemaakt om de voorstellen met betrekking tot de Natuurschoonwet 1928 op het punt van de gezamenlijke rangschikking aan te passen naar aanleiding van het advies van de Stuurgroep Particuliere Natuurschoonwetlandgoederen.
In de aan de Raad voorgelegde versie van het voorstel van wet was in artikel II, onderdeel I, in het tweede lid van artikel 8a een omschrijving opgenomen van het begrip economische eigendom. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt deze omschrijving aan te passen aan de in het kader van het belastingplan 2000 tot stand gekomen wijziging van het begrip economische eigendom in artikel 2, tweede lid, WBR (Stb. 1999, 579).
Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een verwijzing in artikel 18, derde lid, van de Wet waardering onroerende zaken aan te passen.
Verder wil ik nog het volgende opmerken. De regeling voor belastingheffing bij aandelen in een onroerende-zaaklichaam hield in de versie die aan de Raad van State is voorgelegd een element van terugwerking van nieuwe regelgeving in. Onderdeel van de nieuwe regelgeving is namelijk de invoering van een referentieperiode van een jaar voor de hoedanigheid van onroerende-zaaklichaam. Indien een lichaam op enig moment in het jaar voorafgaand aan het tijdstip van verkrijging van de aandelen kwalificeerde als onroerende-zaaklichaam, wordt het lichaam op het tijdstip van verkrijging geacht te kwalificeren als onroerende-zaaklichaam.
Een dergelijke referentieregeling houdt in voorkomend geval terugwerking van nieuwe regelgeving in. Dit doet zich namelijk voor in het eerste jaar van inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving, wanneer de referentieregeling deels betrekking heeft op de periode voor de inwerkingtreding.
Terugwerking van de nieuwe regelgeving op dit punt komt mij niet wenselijk voor, met name omdat het belang van terugwerkende kracht in dit concrete geval niet de daaraan verbonden administratieve nadelen kan rechtvaardigen. In artikel VII, derde lid, is daarom een overgangsmaatregel opgenomen, die erop neerkomt dat de referentieregeling niet geldt voor de periode die is gelegen voor de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving.

[1] Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1997, nr. WDB97/232.
[2] Kamerstukken II 1999/00, 26 820, A.

Ik heb ten slotte van de gelegenheid gebruik gemaakt de datum van inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving aan te passen. Als datum van inwerkingtreding was oorspronkelijk voorzien 1 januari 2000. Nu deze datum niet haalbaar is gebleken, wordt als nieuwe dag van inwerkingtreding voorgesteld de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de nieuwe wetgeving wordt geplaatst.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink

Ik moge U verzoeken het hierbij gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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