



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Vaste Kamercommissie voor Financiën
van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
t.a.v. mevrouw mr. E.C. Janssen
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

6 april 2000

Betreft: NOB-commentaar op Wetsvoorstel 27 030 "Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928 (Vierde deel van het Belastingplan 2000)".

Geachte Commissieleden,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel 27 030. Deze brief bevat het commentaar van de Orde op het wetsvoorstel. De Orde zou het zeer op prijs stellen indien u de onderstaande vragen en opmerkingen bij uw afwegingen en bij de discussie met de staatssecretaris van Financiën wilt betrekken.

De Orde maakt bezwaar tegen de ingewikkeldheid van het onderhavige wetsvoorstel en verzoekt het voorstel dan ook sterk te vereenvoudigen. Met name het gehanteerde verbondenheidscriterium blinkt niet uit in zijn eenvoud (zie ook hierna).

Het belangrijkste kritiekpunt van de Orde betreft de voorgestelde terugwerkende kracht, welke naar de mening van de Orde duidelijk in strijd is met de brief van de staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1997 inzake terugwerkende kracht in fiscale regelgeving, nu de inhoud van de voorgestelde maatregel op de voorgestelde datum van inwerkingtreding, 29 september 1999 in het geheel niet, en tot op heden onvoldoende kenbaar is.

1. Artikel I (Wet op belastingen van rechtsverkeer)

1.1. Belang voor ten minste een derde gedeelte

Het wetsvoorstel introduceert in art. 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) de begrippen "verbonden lichaam" en "verbonden natuurlijk persoon". Bij het bepalen van een aanmerkelijk belang van de verkrijger in een onroerende-zaaklichaam worden ook de aandelen meegeteld waarvan het verbonden lichaam / verbonden natuurlijke persoon (on)middellijk aandeelhouder is.

Een verbonden lichaam / persoon is enkel aanwezig als sprake is van een "belang voor ten minste een derde gedeelte" (art. 4, zesde en zevende lid, WBR Nieuw). De termen "verbonden lichaam" en "verbonden natuurlijk persoon" zijn volgens de Memorie van Toelichting ontleend aan art. 10a Wet Vpb 1969. Hetzelfde geldt overigens voor het begrip "belang voor ten minste een derde gedeelte"; ook deze term is overgenomen uit art. 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969.

De uitleg van de term “belang voor ten minste een derde gedeelte” in de vennootschapsbelasting heeft al de nodige pennen in beweging gebracht.¹ Volgens Niekel² kan “belang” bij aandelenvennootschappen slechts zien op kapitaaldeelnamen. Leenverhoudingen en eventuele zeggenschap zijn dan niet relevant. Het element zeggenschap speelt slechts een rol bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal.

Het is onduidelijk welke interpretatie de staatssecretaris voor de onderhavige regeling aan het begrip belang toekent. In de Memorie van Toelichting wordt namelijk opgemerkt: “Bij de vaststelling van de verbondenheid van lichamen en natuurlijke personen gaat het niet *uitsluitend* om de onderlinge relaties via het houden van aandelen en de daaraan gekoppelde rechten, maar is een materieel direct of indirect belang aan de orde.”

Gaarne verneemt de Orde of het inderdaad de bedoeling is dat voor aandelenvennootschappen niet alleen de kapitaaldeelname relevant is, maar ook een “materieel direct of indirect belang”. Indien het begrip “belang” ook andere dan kapitaalbelangen via aandelenbezit inhoudt, is het enerzijds de vraag of dit niet in de wet moet worden verankerd, doch is anderzijds van belang dat de precieze betekenis van dit begrip wordt vastgelegd.

Gaarne verneemt de Orde hoe een materieel direct of indirect belang gekwantificeerd kan worden. Immers, vastgesteld moet worden of er sprake is van een belang dat de grens van eenderde overschrijdt. Als voorbeeld noemt de Orde een stichting met een directie bestaande uit vier onafhankelijke personen. De Orde vraagt zich af of in deze situatie voor elk van deze directieleden geldt dat zij een belang hebben van 25%, zodat geen sprake is van verbondenheid. In welke mate gaat het bij de kwantificering van een materieel direct of indirect belang om een financieel belang bij de (huur)opbrengsten uit de onroerende zaken dan wel om het financiële belang bij de vervreemdingsopbrengsten al dan niet in combinatie met zeggenschap?

1.2. Rechtvaardiging eenderde-criterium

De Orde stelt het op prijs wanneer een nadere onderbouwing, rechtvaardiging van het eenderde-criterium wordt gegeven. Door de uitbreiding van de groep personen die voor het eenderde-criterium meetelt vraagt de Orde zich af of een meer-dan-50%-criterium niet meer gerechtvaardigd is. Alleen bij een belang van meer dan 50% kan er sprake zijn van “wezenlijke zeggenschap” (een term die gebruikt wordt onder punt 1 van het Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928). Daarbij zou een zekere parallel kunnen worden getrokken met het put-criterium (puttingsmacht door middel van een samenwerkende groep) uit de voor de inkomstenbelasting gewezen kasgeld- en holdingjurisprudentie. Bij een eenderde-belang heeft men niet de zeggenschap (macht) om te kunnen bepalen wat er met de onroerende zaken gebeurt.

1.3. De positie van aanverwanten

Bij het vaststellen van een aanmerkelijk belang wordt ook het bezit van aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie in aanmerking genomen. Ontbinding van het huwelijk heft de aanverwantschap niet op. Het in 1997 ingediende – en ingetrokken – wetsvoorstel Wijzigingen van technische aard van enige belastingwetten c.a.³ voorzag in deze situatie door te bepalen dat een persoon niet langer als aanverwant beschouwd wordt als het huwelijk, op grond waarvan de aanverwantschap is ontstaan, door echtscheiding is ontbonden. Het is de Orde niet duidelijk waarom

¹ Zie bijvoorbeeld prof. mr. D. Juch, De deelnemingsvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, WFR 1989/5893, blz. 1488. Volgens Juch is het begrip “belang” niet duidelijk.

² Mr. drs. S.F.M. Niekel, Het begrip “belang” als criterium voor verbondenheid bij vennootschappen, WFR 1998/557.

³ Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, wetsvoorstel nr. 25 692.

deze passage in het onderhavige wetsvoorstel niet is overgenomen. Gaarne geeft de Orde in overweging een dergelijke bepaling alsnog in het thans aanhangige voorstel op te nemen.

1.4. Beperkt gerechtigde en economische eigenaar zijn aandeelhouder

Onder de voorgestelde wetgeving wordt de beperkt gerechtigde op aandelen en de economische eigenaar van aandelen beschouwd als aandeelhouder van de onderliggende aandelen. Deze rechten en economische eigendom worden geacht een gerechtigdheid in het geplaatste kapitaal van het lichaam te vertegenwoordigen die overeenstemt met de gerechtigdheid die kan worden toegekend aan de aandelen waarop zij betrekking hebben.

De nieuwe systematiek van art. 4 WBR houdt in dat fictieve onroerende zaken en daarmee aandelen in een onroerende-zaaklichaam worden aangemerkt als onroerende zaak zoals bedoeld in art. 2 WBR. Dit betekent dat verkrijging van een beperkt recht / economische eigendom op deze aandelen altijd belast is. Het is de vraag of in deze situatie pas wordt geheven als de verkrijger een aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt. Het voorgestelde art. 4, derde lid, WBR ziet namelijk alleen op de verkrijging van aandelen in onroerende-zaaklichamen en geeft geen uitsluitel voor de situatie dat beperkte rechten / economische eigendom worden verkregen.

Gelet op het voorgaande verneemt de Orde gaarne of bij verkrijging van beperkte rechten / economische eigendom met betrekking tot aandelen in een onroerende-zaaklichaam art. 4, derde lid, WBR analoog van toepassing zijn, in die zin dat pas belasting verschuldigd is als het onderliggende een aanmerkelijk belang vertegenwoordigt.

1.5. Bij ministeriële regeling te stellen regels

Het voorgestelde negende lid van art. 4 WBR bepaalt dat bij ministeriële regeling te stellen regels in acht moeten worden genomen. In verband met de rechtszekerheid doet de Orde de suggestie deze regels voorzover mogelijk in de wet vast te leggen. Voorzover dit niet mogelijk is geeft de Orde er de voorkeur aan dat de bij ministeriële regeling te stellen regels in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling in concept aan de Kamer worden voorgelegd.

1.6. Inbreng- en uitbrengvrijstelling

Bij de voorgestelde wijziging van de inbrengvrijstelling van art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR en van de uitbrengvrijstelling van art. 15, eerste lid, onderdeel f, WBR is de gedachte prijsgegeven dat een personenvennootschap een tijdelijk samenwerkingsverband is omdat deze in sterke mate afhankelijk is van het lot van de vennoten. Deze gedachte - die in overeenstemming is met de feitelijke gang van zaken in een groot deel van de in de praktijk voorkomende gevallen - wordt losgelaten om oneigenlijk gebruik te bestrijden. De Orde is van mening dat dit ten onrechte is gebeurd en dat ten gevolge daarvan de vrijstellingen van art. 15, eerste lid, onderdelen e en f, WBR een te beperkt bereik hebben gekregen.

Vrijstelling bij inbreng van onroerende zaken in een personenvennootschap (art. 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR)

Aangezien deze vrijstelling slechts mogelijk is bij inbreng van een onderneming in een personenvennootschap krijgt de Orde graag antwoord op de volgende vragen:

- Welk ondernemersbegrip wordt hierbij gehanteerd: het ondernemingsbegrip van art. 6 Wet IB 1964 of een ander ondernemingsbegrip?
- Kan de inbreng van een omvangrijke portefeuille onroerende zaken, waarvan het beheer binnen de grenzen van normaal vermogensbeheer valt, in de vrijstelling delen?

- Kan bij de inbreng van een deelgerechtigdheid in een maatschap of vennootschap onder firma in een ondermaatschap, respectievelijk ondervennootschap sprake zijn van de inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft?
- Kan bij de inbreng in een maatschap of vennootschap onder firma van een tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een maat of vennoot behorende onroerende zaak die in gebruik is bij deze maatschap of vennootschap onder firma gebruik worden gemaakt van de vrijstelling?

De vrijstelling van art. 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR is slechts mogelijk als de waarde van de inbreng wordt bijgeschreven op de kapitaalrekening van de inbrenger in de boeken van de vennootschap.

- Is aan deze voorwaarde voldaan bij een inbreng tegen de boekwaarde die geldt voor de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting, waarbij de inbrenger wordt gecrediteerd voor deze boekwaarde? In hoeverre is bij het antwoord op deze vraag van belang dat de inbrenger zich (een deel van) de ingebrachte stille reserves voorbehoudt en/of tijdelijk een hoger winstaandeel bedingt?
- Is aan deze voorwaarde voldaan als de inbrenger tijdens de eerste jaren van zijn deelname in de personenvennootschap deelt in verliezen die ten laste van zijn kapitaalrekening worden geboekt?
- Is aan deze voorwaarde voldaan als de inbrenger tijdens de eerste 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?
- Is aan deze voorwaarde voldaan als gedurende de eerste jaren na de oprichting van de personenvennootschap niet de inbrenger van de onderneming - waartoe ook onroerende zaken behoorden - een deel van zijn kapitaalrekening opneemt, maar de andere inbrenger die alleen zijn arbeid en een bedrag in contanten in de personenvennootschap heeft ingebracht?

De staatssecretaris van Financiën heeft in de Nota naar aanleiding van het verslag bij wetsvoorstel nr. 24 428 aangegeven dat de toetreding tot en de vervanging van een vennoot van een personenvennootschap zonder heffing van overdrachtsbelasting kan plaatsvinden door de tot het vermogen van de personenvennootschap behorende onroerende zaken voor de toetreding/vervanging met gebruikmaking van art. 15, eerste lid, onderdeel f, WBR toe te scheiden aan de inbrenger en door ze vervolgens door deze inbrenger met gebruikmaking van art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR in te brengen in de nieuwe personenvennootschap. In hoeverre blijft deze mogelijkheid na de onderhavige wetswijziging behouden?

Bij een wijziging van de winstverdeling van een personenvennootschap kan onder omstandigheden sprake zijn van een verkrijging van een deel van de economische eigendom van de onroerende zaken die tot het vermogen van de personenvennootschap behoren. De staatssecretaris van Financiën heeft in de Nota naar aanleiding van het verslag bij wetsvoorstel nr. 24 428 aangegeven dat aan een belaste verkrijging kan worden ontkomen door de onroerende zaken voor de wijziging van de winstverdeling met gebruikmaking van art. 15, eerste lid, onderdeel f, WBR toe te scheiden aan de inbrenger en om ze na deze wijziging met gebruikmaking van art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR opnieuw in te brengen in de personenvennootschap. In hoeverre blijft deze mogelijkheid na de onderhavige wetswijziging behouden? Ware het niet beter om op dit punt in een minder ingewikkelde en in de praktijk beter hanteerbare oplossing te creëren?

1.7. Uitvoeringsbesluit

In de toelichting bij artikel I, onderdeel C.1 (art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR) alsmede bij artikel I, onderdelen C.2 en C.3 (art. 15, eerste lid, onderdeel f, WBR) is een wijziging van het Uitvoeringsbesluit aangekondigd. In verband met de rechtszekerheid geeft de Orde er de voorkeur aan dat deze wijziging in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling in concept aan de Kamer wordt voorgelegd.

In het Uitvoeringsbesluit zal met betrekking tot art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR worden bepaald dat de onderneming als zodanig niet binnen een termijn van drie jaren mag ophouden te bestaan en dat de deelgerechtigdheid van de inbrenger in de vennootschap gedurende die periode niet mag worden gewijzigd. De Orde geeft hierbij in overweging in zakelijke en bijzondere situaties een uitzondering op deze driejaarseis mogelijk te maken.

1.8. Aangekondigde terugwerkende kracht wetgeving tegen CV-constructies

Het wetsvoorstel beoogt het toepassingsgebied van de “inbrengvrijstelling” (en de daarmee corresponderende “uitbrengvrijstelling”) ex art. 15, eerste lid, onderdeel e, WBR in te perken. Onder de voorgestelde regelgeving kan de inbreng van “los” vastgoed in een personenvennootschap niet meer vrijgesteld geschieden; de vrijstelling kan alleen nog worden gebruikt voor inbreng van een onderneming. Met deze maatregelen wordt beoogd een dam op te werpen tegen het gebruik van CV-constructies bij overgang van onroerende zaken.

Voor de maatregelen wordt een terugwerkende kracht voorgesteld tot en met 29 september 1999. Volgens de Memorie van Toelichting is deze terugwerkende kracht geïndiceerd omdat het gebruik van CV-constructies toeneemt en omdat deze constructies bovendien relatief eenvoudig kunnen worden gerealiseerd.

De Orde acht de voorgestelde terugwerkende kracht tot 29 september 1999 onjuist. Op deze datum waren de maatregelen namelijk nog niet publiekelijk bekend. Op 29 september is het kern-Belastingplan bij de Tweede Kamer ingediend. Bijlage bij dit kern-Belastingplan zou het oorspronkelijke Belastingplan 2000 zijn (met daarin de onderhavige maatregelen). Deze bijlage was evenwel op 29 september 1999 nog niet door de Tweede Kamer ontvangen. De tekst van het oorspronkelijke Belastingplan 2000 was evenmin op een andere wijze beschikbaar; zo was de tekst nog niet opgenomen op de internetsite van het Ministerie. Uiteindelijk kon pas op 30 september een kopie van het oorspronkelijke Belastingplan 2000 worden opgehaald bij het Ministerie. Het definitieve wetsvoorstel, na verwerking van het advies van de Raad van State, is bovendien pas openbaar sinds 28 februari 2000. Aldus is sprake van regeren bij persbericht met betrekking tot in de toekomst in te dienen wetsvoorstellen. De Orde meent dat dat niet correct is en ook niet wordt gerechtvaardigd door de belangen van de overheid enerzijds afgezet tegen het rechtszekerheidsbeginsel anderzijds.

Indien de terugwerkende kracht inderdaad wordt toegepast, ontstaat in de periode vanaf 29 september 1999 een merkwaardige situatie voor de inbreng van een onderneming in een personenvennootschap. Immers, de inbrengvrijstelling is alleen van toepassing indien aan alle (nieuwe) wettelijke voorwaarden is voldaan. Hiernaast geeft de Memorie van Toelichting aan dat nadere voorwaarden gesteld zullen worden in het Uitvoeringsbesluit. Deze nadere voorwaarden zijn tot op heden niet bekend. Op dit moment is nog steeds niet kenbaar aan welke voorwaarden dergelijke inbrengen moeten voldoen. Inbrengen zijn in deze periode dus materieel onmogelijk geworden, maar het is ook niet duidelijk in welke gevallen inbrengen die onder de huidige vrijstelling zijn ingebracht alsnog belastbaar zullen blijken te zijn. In ieder geval meent de Orde op grond van het bovenstaande dat de voorgestelde maatregelen op 29 september 1999 volstrekt niet voldoende kenbaar waren. Daarmee

wordt niet voldaan aan de voorwaarden voor terugwerkende kracht in fiscale regelgeving, zoals uiteindelijk neergelegd in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1997 aan de voorzitter van de Tweede Kamer (WDB97/232M).

Voor het standpunt van de Orde omtrent de gerechtvaardigdheid van terugwerkende kracht zij verwezen naar het op 24 september 1996 naar uw Vaste Commissie gezonden commentaar van de NOB op de notitie van de staatssecretaris van Financiën inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking d.d. 12 juli 1996 alsmede de artikelen van één van de leden van de Orde, de heer mr. S.H. Harkema, in fiscaal weekblad FED, FED 1996/623 en 1997/311 'De grenzen van de terugwerkende kracht in het belastingrecht I en II'.

Gelet op het voorgaande meent de Orde dat de voorgestelde terugwerkende kracht tot 29 september 1999 een niet aanvaardbare inbreuk op de rechtszekerheid vormt en in strijd is met het tussen de Tweede Kamer en de staatssecretaris overeengekomen beleidsregels inzake terugwerkende kracht.

2. Artikel II (Natuurschoonwet 1928)

2.1. Natuurterreinen

Het begrip "landgoed" wordt in het voorgestelde art. 1, eerste lid, onderdeel a, Natuurschoonwet 1928 (NSW) uitgebreid met het begrip "natuurterreinen" (dit begrip wordt ook gehanteerd in het voorgestelde art. 1, tweede lid, onderdelen b en c, NSW). Onder punt 6 van het Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928 staat dat het begrip "natuurterrein" nader zal worden omschreven in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

De Orde verzoekt het concept voor het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling aan de Kamer voor te leggen. Het belang hiervan wordt onderstreept door het feit dat ook de gewijzigde vormgeving van de gezamenlijke rangschikking alsmede de omzomingscriteria (zie hierna) nader zullen worden uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

2.2. Gezamenlijke rangschikking

In het wetsvoorstel blijft als uitgangspunt voor rangschikking gelden dat het landgoed ten minste vijf hectare groot dient te zijn. Het gezamenlijke verzoek om rangschikking van een onroerende zaak kleiner dan vijf hectare is mogelijk indien zich op die onroerende zaak geen opstallen bevinden of de opstal een rijksmonument is. De eis van ten minste vijf hectare zou naar het oordeel van de Orde teruggebracht kunnen worden tot 2,5 hectare met name in de situatie waarin de onroerende zaak vanwege cultuurhistorische en landschappelijke waarde een onlosmakelijk onderdeel uitmaakt van het aangrenzende landgoed. Ook de zogenoemde postzegellandgoederen kunnen een wezenlijke bijdrage leveren aan de instandhouding van het natuurschoon. In die gevallen verzoekt de Orde de mogelijkheid te bieden voor een gezamenlijke rangschikking.

De voorwaarde dat sprake moet zijn van een onbebouwde onroerende zaak zou naar het oordeel van de Orde beter kunnen vervallen dan wel worden aangepast. Met name ingeval de opstallen worden aangewend in het kader van de instandhouding van het landgoed, zoals de schuur of stal die wordt gebruikt voor de opslag van gekapte bomen als gevolg van gepleegd onderhoud van het bos is deze voorwaarde niet reëel.

De Orde verzoekt te bevestigen dat met het begrip rijksmonument bedoeld wordt op een monument in de zin van art. 6 Monumentenwet 1988.

2.3. Hoedanigheid

Het is de Orde niet duidelijk hoe in het voorgestelde onderdeel c van art. 1, tweede lid, NSW de zinsnede “al dan niet gerelateerd aan de hoedanigheid van direct aan de onroerende zaak grenzende terreinen” dient te worden geïnterpreteerd.

De aangekondigde aanpassing van de omzomingscriteria zal worden uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928. Teneinde duidelijkheid te krijgen omtrent de eisen waaraan de direct aangrenzende onroerende zaken precies moeten voldoen nu natuurterreinen tevens gerangschikt kunnen worden, is het gewenst dat het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling aan de Kamer wordt voorgelegd.

2.4. Eigenaar

De Orde verzoekt het begrip “eigenaar” uit te breiden met de blote eigenaar. Daartoe doet de Orde de suggestie in art. 1, eerste lid, onderdeel b, NSW onder 3° op te nemen dat de blote eigenaar tevens als eigenaar wordt aangemerkt.

Ter toelichting zij vermeld dat de eigenaar van een NSW-landgoed om financiële redenen gedwongen kan worden op het landgoed het recht van erfpacht of vruchtgebruik ten behoeve van een derde te vestigen. Het gevolg hiervan kan zijn dat de NSW-status verloren gaat. Het moet dan ook mogelijk zijn om het landgoed gedeeltelijk te bezwaren met voornoemde zakelijke rechten, zonder dat in een bepaalde situatie de status voor de blote eigenaar verloren gaat. Van belang moet zijn de intentie van de blote eigenaar, namelijk het streven naar de instandhouding van het landgoed respectievelijk het natuurschoon (hetgeen getoetst dient te worden aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden). Op grond van het beleid van de staatssecretaris van Financiën (zie zijn brief d.d. 26-2-1999 gericht aan de Federatie Particulier Grondbezit, VB 97 / 2482) kan ook de opstalhouder - die geen eigenaar is in de zin van de NSW - genieten van de faciliteiten van de NSW. Zo zou de blote eigenaar naar de mening van de Orde eveneens moeten kunnen delen in die faciliteiten, temeer daar hij in de praktijk nauwer bij de instandhouding van het landgoed betrokken zal zijn.

2.5. Openstelling

Graag verneemt de Orde hoe de openstellingscriteria zullen worden aangepast ten aanzien van die onroerende zaken die op grond van een gezamenlijk verzoek worden gerangschikt, dus waarvan de oppervlakte minder dan vijf hectare bedraagt.

In dit kader verzoekt de Orde het concept voor de Aanschrijving Openstelling Natuurschoonwetlandgoederen in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling aan de Kamer voor te leggen.

2.6. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels

Het nieuwe tweede lid van art. 2 NSW (maar ook het hiervoor reeds aangehaalde nieuwe tweede lid van art. 1 NSW) bepaalt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld. Art. 220d, eerste lid, onderdeel d, Gemeentewet verwijst naar bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden. In verband met de rechtszekerheid doet de Orde de suggestie deze regels en voorwaarden voorzover mogelijk in de wet vast te leggen. Voorzover dit niet mogelijk is geeft de Orde er de voorkeur aan dat de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels en voorwaarden in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling in concept aan de Kamer worden voorgelegd.

Ter bevordering van de eenheid in definiëring van het begrip landgoed alsmede ter stimulering van de natuurontwikkeling geeft de Orde in overweging de verruiming van het begrip landgoed ook te laten doorwerken in de Gemeentewet (zodat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur voor de onroerendezaakbelastingen aan het begrip landgoed in de zin van de NSW geen nadere voorwaarden

behoeven te worden gesteld). De negatieve beïnvloeding van de belastingcapaciteit van gemeenten zou dan op andere wijze (via de algemene middelen) kunnen worden gecompenseerd.

3. Wet op de vennootschapsbelasting 1969

3.1. Bezitsei van ten minste 70% (art. 5, aanhef en onderdeel a, Wet VpB 1969)

De samenstelling van de bezittingen van een vrijgestelde NSW-landgoed-BV kan als gevolg van een onteigening, dan wel een waardeinstijging van een effectenportefeuille ingrijpend gewijzigd zijn. Het gevolg hiervan kan zijn dat niet meer aan de 70%-eis wordt voldaan, zodat de BV geen subjectief vrijgesteld lichaam meer is. Fiscaal nadelige gevolgen kunnen in die situatie alleen voorkomen worden door bijzondere (nood-)maatregelen te treffen, zoals inkoop van aandelen (wellicht wijziging van aandeelhoudersbelangen) en uitkering van dividend. Dit is nadelig voor de noodzakelijke reservevorming in verband met toekomstig onderhoud. De Orde acht het wenselijk de mogelijkheid te scheppen die "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.

Overigens is de Orde positief over het feit dat als gevolg van het wetsvoorstel ook natuurterreinen in dit verband een rol kunnen spelen.

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden gezonden aan de staatssecretaris van Financiën. Graag is de Orde bereid de bovenstaande opmerkingen en vragen mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Mr. M.V. Lambooy