

**Faciliteiten voor landgoederen in de Wet inkomstenbelasting 2001**

mr. H.R. Bruggink\*

**1. Inleiding**

De fiscale wetgeving bevat verschillende faciliteiten voor landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 (NSW). Deze zijn bedoeld om eigenaren van een landgoed een financiële tegemoetkoming te bieden in de kosten van het beheer en de exploitatie van landgoederen. Op deze wijze tracht de wetgever het particuliere natuurbezit te bevorderen en het natuurschoon in stand te houden.

In de NSW zijn de voorwaarden voor kwalificatie als NSW-landgoed opgenomen. Eveneens bevat deze wet faciliteiten voor de heffing van het successie- en schenkingsrecht, recht van overgang, overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting. In de Wet IB 2001 zijn onder meer de volgende tegemoetkomingen opgenomen; de bosbouwvrijstelling (art. 3.11), de vrijstelling rendementsheffing box III (art. 5.7) en de aftrek uitgaven voor monumentenpanden (art. 6.31).

Steeds meer eigenaren dragen hun landgoed over aan een rechtspersoon. Dit voorkomt versnippering van het landgoed (bijvoorbeeld bij vererving) en structureert de zeggenschap over het landgoed. Na inbreng van het landgoed in een NV of BV hebben de aandeelhouders in beginsel geen aanspraak meer op de faciliteiten uit de Wet IB 2001. De rechtspersoon verkrijgt immers de eigendom van het landgoed. Aangezien de wetgever de inbreng in een NV of BV wilde bevorderen, is echter ook de mogelijkheid van de 'transparance fiscale' in de Wet IB 2001 opgenomen<sup>1</sup>. Op grond van deze regeling worden vennootschappen onder voorwaarden als fiscaal transparant aangemerkt. De activa en passiva van de vennootschap worden bij een dergelijke kwalificatie aan de aandeelhouder-natuurlijk persoon toegerekend en in de heffing voor de inkomstenbelasting betrokken. Middels deze kunstgreep van de wetgever kan de inbrenger de faciliteiten van de Wet IB 2001 blijven genieten.

De inbreng van landgoederen in vennootschappen wordt ook door faciliteiten in andere fiscale wetten bevorderd. Art. 7a NSW bevat een soortgelijke regel voor de heffing van successie- resp. schenkingsrecht en het recht van overgang. In art. 5, sub a, Wet Vpb 1969 is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor lichamen die uitsluitend of hoofdzakelijk landgoederen in de zin van de NSW bezitten.

In dit artikel ga ik nader in op de voorwaarden en de werking van de transparance fiscale voor NSW-lichamen voor de heffing van de inkomstenbelasting. Hierbij komen de faciliteiten in de Wet IB 2001 en de subjectieve vrijstelling van de Wet Vpb 1969 uitvoerig aan de orde. Een kritische beschouwing leidt er naar mijn mening toe dat deze regeling maar beter kan worden afgeschaft of op zijn minst op een aantal punten dient te worden gewijzigd. Het merendeel van de uitgangspunten dat aan de invoering van de transparance fiscale ten grondslag lag, gaat onder de Wet IB 2001 niet meer op. In bepaalde gevallen kan zelfs dubbele heffing (inkomsten- en vennootschapsbelasting) dan wel driedubbele heffing optreden<sup>2</sup>. Bovendien kunnen onder de huidige regeling liquiditeitsproblemen ontstaan, waardoor de bevordering van het particulier bezit van NSW-landgoederen en de instandhouding van natuurschoon juist wordt tegengewerkt.

**2. Voorwaarden voor dwingende toepassing transparance fiscale**

*2.1. Algemeen*

Bij toepassing van de transparance fiscale op de voet van art. 10.9 Wet IB 2001, worden de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van een rechtspersoon voor de heffing van de inkomstenbelasting beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van haar gezamenlijke

---

\* Auteur is als advocaat-belastingadviseur werkzaam bij Van Mens & Wisselink, kantoor Utrecht en hoopt te promoveren op het onderwerp 'Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland'.

<sup>1</sup> Deze regeling is opgenomen in art. 10.9 Wet IB 2001 jo. art. 23 Uitv. besl. IB 2001. Deze artikelen zijn ontleend aan art. 68 Wet IB 1964 jo. art. 7 Uitv. Besl. IB 1964. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Art. 68 kende zijn voorloper in art. 27 Uitv. reg. IB 1953, die steunde op het Besluit op de inkomstenbelasting 1941. Zie voor het doel regeling MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 289.

<sup>2</sup> Bij driedubbele heffing is sprake van heffing van inkomstenbelasting in Box I resp. Box III én Box II én vennootschapsbelasting.

aandeelhouders. De rechtspersoon wordt geacht in die zin niet meer te bestaan. Art. 23 Uitv. Besl. IB 2001 stelt de volgende, cumulatieve voorwaarden:

- a. de bezittingen van de naamloze of besloten vennootschap bestaan uitsluitend of hoofdzakelijk uit op de voet van art. 2 NSW als landgoed aangemerkte onroerende zaken (eerste lid, aanhef);
- b. de werkzaamheden van de vennootschap bestaan uitsluitend of hoofdzakelijk uit de instandhouding van onroerende zaken die zijn aangemerkt als landgoederen in de zin van artikel 1 NSW (eerste lid, onder a);
- c. alle aandeelhouders zijn natuurlijke personen (eerste lid, onderdeel b);
- d. het aantal aandeelhouders bedraagt niet meer dan 20 (eerste lid, onderdeel c).

De toepassing van de transparance fiscale is imperatief. De wetgever zag destijds geen reden de regeling facultatief te maken. Hij veronderstelde dat de regeling in geen geval ten nadele van de belastingplichtige zou kunnen werken<sup>3</sup>. Zoals in het vervolg van dit artikel nog zal blijken, kan de regeling wel degelijk nadelig uitwerken<sup>4</sup>. Indien en voor zover de wetgever de regeling wenst te handhaven, zou het mijns inziens beter zijn om een keuzemogelijkheid in te voeren<sup>5</sup>. Slechts op verzoek van de aandeelhouders zou de transparance fiscale kunnen worden toegepast. Het zou daarbij in mijn ogen de voorkeur verdienen als dat verzoek niet alleen door de gezamenlijke aandeelhouders, maar ook door iedere aandeelhouder afzonderlijk zou kunnen plaatsvinden.

De regeling is alleen van toepassing op NV's en BV's. Andere rechtsfiguren met een in 'aandelen verdeeld kapitaal' en buitenlandse lichamen komen niet voor de transparance fiscale in aanmerking<sup>6</sup>.

## 2.2 De eerste voorwaarde: het bezitsvereiste

De bezittingen van deze lichamen moeten uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit in Nederland gelegen landgoederen in de zin van de NSW. Onder hoofdzakelijk moet volgens de staatssecretaris worden begrepen ten minste 70%. Dit percentage kan echter worden verlaagd tot 50, indien de overige bezittingen inkomsten opleveren welke noodzakelijk zijn voor de instandhouding van bedoelde landgoederen en deze inkomsten ook hoofdzakelijk voor die instandhouding worden aangewend.<sup>7</sup>

De toetsing van het 'bezitsvereiste' vindt plaats aan de hand van de actiefzijde van de vennootschappelijke balans. Art. 10.9 Wet IB 2001 en art. 23 Uitv. Besl. IB 2001 bevatten geen voorschriften over de wijze van waarden of het tijdstip van waardering. Ik ga ervan uit dat de bezittingen jaarlijks moeten worden gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer per balansdatum.<sup>8</sup> Dit lijkt logisch. Echter in het kader van de waardering van landgoederen wordt vaak een andere waarde gehanteerd: de bestemmingswaarde<sup>9</sup>. Dit is de waarde in het economische verkeer met in achtname van de last om het landgoed gedurende 25 jaar als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Deze waarde bedraagt circa 70%-80% van de waarde in het economisch verkeer. Het

<sup>3</sup> Zie MvA Wet IB 1964, Bijl. Hand. II 58/59, 5380, nr. 19 blz. 101. Wel merkt de staatssecretaris hierbij op dat 'mocht deze veronderstelling in een concreet geval evenwel onjuist blijken, dan zijn de ondergetekenden gaarne bereid om aan de hand van de bijzonderheden van dat geval te overwegen op welke wijze hieraan kan worden tegemoetgekomen'.

<sup>4</sup> Onder de Wet IB 1964 was dit reeds ook het geval.

<sup>5</sup> Zie voor een gelijke mening Brúll en Zwemmer, *Natuurschoon-lichamen*, FED's Fiscale Brochures, tweede druk, blz. 25 en Kavelaars, *Natuurschoon en rijksmonumenten*, Fiscale geschriften Sdu, blz. 120.

<sup>6</sup> Op de vraag in hoeverre deze beperking strijdig is met de bepalingen van het EU-Verdrag ga ik niet in. Overigens blijkt deze beperking in de praktijk geen belemmering te zijn.

<sup>7</sup> De resolutie van 1 juli 1971, BNB 1971/168 houdende enige richtlijnen inzake de toepassing van de Wet Vpb houdt het op tenminste 70%. Zie ook de uitleg in de brief van het ministerie van 1 oktober 1986, nr. 286-9883, Infobulletin 87/101, V-N 1987, p. 571. Volledigheidshalve merk ik op dat deze uitleg is gegeven voor de werking van art. 9a NSW. In dit artikel is de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting inzake de verkrijging van landgoederen opgenomen. Aangezien in dat artikel nagenoeg dezelfde omschrijving is opgenomen, ga ik ervan uit dat deze uitleg ook voor de inkomstenbelasting kan worden gehanteerd.

<sup>8</sup> Zie ook Brúll en Zwemmer, t.a.p., p. 13, en Van Dijck, *Instellingen van algemeen nut*, blz. 79/80, FED's Fiscale Brochures, FED, Deventer 1993.

<sup>9</sup> Deze waarde wordt bijvoorbeeld gehanteerd voor de berekening van de verschuldigde successiebelastingen (art. 7 NSW).

behoeft geen betoog dat indien de bestemmingswaarde zou zijn bedoeld, minder snel aan het bezitsvereiste wordt voldaan.

Voor een juiste toepassing dient de eigenaar aldus jaarlijks een herwaardering te laten plaatsvinden. In de praktijk gaat de belastingdienst soepel om met het bezitsvereiste. Een tijdelijke daling beneden de 70% (resp. 50%) leidt niet direct tot beëindiging van de transparance fiscale. Of deze soepelheid voortvloeit uit het ontbreken van een controlemogelijkheid of beleid, is mij niet duidelijk.

Het bezitsvereiste kan snel in de weg staan aan de ratio van de regeling: het stimuleren van particulier natuurbezit en instandhouden van natuurschoon. Ter financiering van het exploitatieverlies dat bij landgoederen veelal optreedt, worden vaak effecten ingebracht. Door de noodzakelijke omvang van die effectenportefeuille zullen de bezittingen dikwijls niet meer hoofdzakelijk bestaan uit gerangschikte onroerende zaken. De transparance fiscale voor de inkomstenbelasting en de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting, zijn in dergelijke gevallen niet van toepassing. Dit terwijl de instandhouding van natuurschoon wel degelijk het doel van de vennootschap is en als zondanig ook feitelijk wordt nagestreefd.

### *2.3 De tweede voorwaarde: het werkzaamhedenvereiste*

De tweede voorwaarde is dat de werkzaamheden van de vennootschap uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van landgoederen (werkzaamhedenvereiste). De beoordeling of aan dit vereiste is voldaan, vindt onder meer plaats op basis van de samenstelling van de bezittingen van de vennootschap<sup>10</sup>. Als deze hoofdzakelijk uit landgoederen bestaan, is over het algemeen in de ogen van de belastingdienst aan het werkzaamhedenvereiste voldaan. Toetsing aan de hand van de opbrengsten van de verschillende activiteiten van de vennootschap of aan de hoeveelheid tijd die aan de verschillende activiteiten wordt besteed, kan een vertekend beeld opleveren en is derhalve niet geheel juist. De opbrengsten van een effectenportefeuille bedragen al snel meer dan de opbrengsten van het landgoed. Een vennootschap die zelf het bosbeheer verricht, zal al snel aan de laatste maatstaf (tijdsbesteding) voldoen. Daarentegen zal een vennootschap die het bosbeheer uitbesteedt aan een professionele partij dikwijls niet aan deze maatstaf voldoen, terwijl deze vennootschap wellicht een grotere bijdrage levert aan het natuurschoon.

Mijns inziens dient de wetgever het werkzaamhedenvereiste te vervangen door een doelvereiste. De vennootschap moet hoofdzakelijk het instandhouden van één of meer landgoederen ten doel hebben. Hoe dit doel wordt bereikt en welke werkzaamheden de vennootschap verricht doet naar mijn mening niet terzake, mits deze werkzaamheden maar geen inbreuk maken op het natuurschoon en de opbrengsten hoofdzakelijk voor het doel worden aangewend. Ter ondersteuning van deze wijziging verwijs ik naar bovenstaande vergelijking in het kader van de tijdsmaatstaf. Bovendien merk ik op dat voor de heffing van de overdrachts- en kapitaalbelasting dit doelvereiste reeds lang is opgenomen. Op de voet van art. 9a en 9b NSW is ten aanzien van de overdracht van landgoederen aan een rechtspersoon geen overdrachtsbelasting en/of kapitaalsbelasting verschuldigd, indien de rechtspersoon hoofdzakelijk de instandhouding van één of meer landgoederen ten doel heeft.

Door het vervallen van het werkzaamhedenvereiste zal misbruik zich naar mijn mening nauwelijks voordoen. Temeer nu in de praktijk de overige werkzaamheden van de vennootschap niet snel als een onderneming zijn te kwalificeren. Indien dit wel het geval is, mist de vennootschap de toepassing van de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. De transparance fiscale zal dan leiden tot dubbele heffing; zowel inkomstenbelasting als vennootschapsbelasting. De aandeelhouder wenst in die gevallen juist van de transparance fiscale verschoond te blijven.

### *2.3 De derde voorwaarde: aandeelhouders moeten natuurlijke personen zijn*

Op de eis dat alle aandeelhouders natuurlijke personen moeten zijn, maakt art. 23, derde lid, Uityv. Besl. IB 2001 één uitzondering; voor de toepassing van de transparance fiscale worden rechtspersonen die zich uitsluitend of hoofdzakelijk het behoud van natuurschoon ten doel stellen, met natuurlijke personen gelijkgesteld. Het begrip rechtspersoon is voor deze gelijkstelling niet beperkt tot de NV en de BV. Een stichting of vereniging voldoet ook. Het is aldus mogelijk bepaalde aandelen met enkele bijzondere rechten te plaatsen bij een daartoe opgerichte Stichting<sup>11</sup>. Op deze

---

<sup>10</sup> Zie brief ministerie d.d. 1 oktober 1986, nr. 286-9883, Infobulletin 87/101, V-N 1987, p. 571.

<sup>11</sup> Hierbij kan worden gedacht aan bijv. een doorslaggevende stem bij benoeming en ontslag bestuurders, dividenduitkering, statutenwijziging en ontbinding van de vennootschap.

wijze is het mogelijk om de zeggenschap binnen de vennootschap te structureren en de continuïteit van het landgoed te waarborgen<sup>12</sup>.

Mij is niet duidelijk waarom de uitzondering is beperkt tot lichamen die het behoud van natuurschoon ten doel hebben. In de praktijk kan het juist gewenst zijn dat een deel van de aandelen in handen is van een commercieel lichaam. De resultaten van dat lichaam kunnen worden aangewend voor de financiering van het onderhoud van het landgoed. Deze eis lijkt mij onnodig beperkend. Nu deze voorwaarde niet geldt voor de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting, wordt de veronderstelde samenhang tussen beide belastingen doorbroken. Deze aandeelhouderseis creëert een eenvoudige mogelijkheid om de dwingende toepassing van de transparance fiscale te vermijden. Het plaatsen van een aandeel/aandelen bij een rechtspersoon die niet het behoud van natuurschoon ten doel heeft, is voldoende. Doordat de aandeelhouder hierin vrij is, kan de regeling toch enigszins als facultatief worden aangemerkt. Al kan de aandeelhouder dit uitsluitend bereiken via een in de ogen van de wetgever oneigenlijke weg.

#### *2.4 De vierde voorwaarde: maximaal 20 aandeelhouders*

Het aantal aandeelhouders van een fiscaal transparante vennootschap mag niet meer dan 20 bedragen. De enige uitzondering hierop vormt het geval dat de toeneming van het aantal aandeelhouders boven de twintig is toe te schrijven aan vererving, schenking of ontbinding van een huwelijksgemeenschap<sup>13</sup>. De ratio van deze beperking zie ik niet. Waarschijnlijk heeft de wetgever deze beperking opgenomen uit angst voor misbruik van de regeling. Ik ben van mening dat de aandeelhouders van een vennootschap, waarvan het totaal meer belooft dan 20, eveneens een beroep zouden moeten kunnen doen op de regeling. Het gaat toch immers om de vraag of de vennootschap hoofdzakelijk de instandhouding van natuurschoon ten doel heeft en dit doel ook als zodanig nastreeft. Het aantal aandeelhouders maakt hierop geen inbreuk. In de uitvoeringspraktijk kan dit kwantitatieve vereiste problemen opleveren. Voor de belastingdienst is het lastig om na te gaan hoeveel aandeelhouders een vennootschap heeft. Als de regeling facultatief zou worden, zou de wetgever aan het verzoek om toepassing van de transparance fiscale de verplichting kunnen verbinden om de benodigde stukken te overleggen. Hierbij valt te denken aan een kopie van het aandeelhoudersregister en de jaarrekening<sup>14</sup>.

Het maximum dient naar mijn mening te vervallen. Het aantal aandeelhouders maakt op geen enkele wijze inbreuk op de instandhouding van natuurschoon; de ratio van de faciliteiten.

Tot slot van deze paragraaf merk ik nog het volgende op. De Wet IB 2001 eist voor toepassing van de transparance fiscale niet dat de overige werkzaamheden van de vennootschap niet als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt. Zoals hierna zal blijken, is dit een omissie die tot dubbele heffing kan leiden.

### **3. Werking transparance fiscale**

#### *3.1 Samenhang Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969*

De transparance fiscale houdt in dat de vennootschap geacht wordt niet te bestaan voor de heffing van de inkomstenbelasting. De werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de vennootschap worden namelijk op grond van art. 10.9 Wet IB 2001 beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van haar gezamenlijke aandeelhouders. De transparance fiscale is niet beperkt: zij geldt voor elke box en zowel voor binnenlands als buitenlands belastingplichtigen.

De regeling geldt uitsluitend voor de heffing van de inkomstenbelasting en werkt niet door naar de vennootschapsbelasting. Het intreden van de transparantie leidt niet tot het ophouden van het bestaan van de vennootschap voor de vennootschapsbelasting. Wel bevat de Wet Vpb 1969 een subjectieve vrijstelling voor lichamen waarvan:

- a. de bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit landgoederen in de zin van de NSW<sup>15</sup>;
- b. de werkzaamheden van die lichamen ten minste hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen;

---

<sup>12</sup> Zie voor het gebruik van stichtingen in dit kader het artikel van I.A. Koele, De landgoed-stichting: een efficiënt en flexibel instrument, De Landeigenaar, nummer 4, 49<sup>e</sup> jaargang, augustus 2003.

<sup>13</sup> Zie art. 23 lid 4 Uitv. Besl. IB 2001.

<sup>14</sup> In deze opzet is het voor de belastingdienst ook eenvoudiger om jaarlijks te controleren of de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting terecht wordt verleend.

<sup>15</sup> Zie art. 5, sub a, Wet Vpb 1969.

c. de overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming<sup>16</sup>.

Bij vergelijking van art. 10.9 Wet IB 2001 jo. art. 23 Uitv. Besl. IB 2001 met art. 5, sub a, Wet Vpb 1969 valt op dat een sluitende samenhang tussen beide artikelen ontbreekt. De Wet IB 2001 stelt de aandeelhouderseis die de Wet Vpb 1969 niet kent. De Wet Vpb 1969 vereist dat de overige werkzaamheden niet als het drijven van een onderneming mogen worden aangemerkt. Zoals aangegeven komt dit vereiste in de Wet IB 2001 niet voor. Het ontbreken van een sluitende samenhang is naar mijn mening wetsystematisch onjuist. Indien de vennootschap voor de Wet IB 2001 geacht wordt niet te bestaan dan dient dit ook te gelden voor de Wet Vpb 1969, zodat het intreden van de transparance fiscale leidt tot beëindiging van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Doordat deze samenhang niet bestaat kan dubbele heffing ontstaan; als de vennootschap als nevenactiviteit een onderneming drijft, worden de voordelen uit de activa en passiva in de heffing voor de vennootschapsbelasting én de inkomstenbelasting betrokken<sup>17</sup>. Ook is het mogelijk dat de transparance fiscale niet van toepassing is, terwijl het lichaam wèl subjectief is vrijgesteld voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Dit is bijvoorbeeld het geval indien één aandeel wordt geplaatst bij een rechtspersoon, die niet gelijk wordt gesteld met een natuurlijk persoon.

Indien de wetgever de transparance fiscale wenst te handhaven, dient hij naar mijn mening beide wetten beter op elkaar af te stemmen. Dat is mogelijk door in de Wet Vpb 1969 te bepalen dat het lichaam niet als belastingplichtige wordt aangemerkt ingeval op de voet van de Wet IB 2001 de transparance fiscale van toepassing is. In het belang van het natuurschoon dienen vervolgens lichamen die de instandhouding van landgoederen ten doel hebben (en die niet fiscaal transparant zijn) te worden vrijgesteld.

### 3.2 *Winst uit onderneming / bosbouwvrijstelling*

Als de vennootschap een onderneming drijft, wordt bij toepassing van de transparance fiscale de aandeelhouder geacht deze onderneming te drijven. Uiteraard naar rato van zijn belang in de vennootschap. De wettelijke bepalingen inzake 'winst uit onderneming' zijn van toepassing.

Indien de 'overige werkzaamheden' van de vennootschap als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt, is de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting niet van toepassing. Wat de wetgever onder 'overige werkzaamheden' verstaat en hoe deze werkzaamheden dienen te worden onderscheiden, is mij niet geheel duidelijk. Naar mijn mening vallen hieronder alle werkzaamheden die niet als het 'instandhouden van landgoederen' kunnen worden aangemerkt. Het sec instandhouden van landgoederen dient te worden gekwalificeerd als (passief) vermogensbeheer en kan mijns inziens op geen enkele wijze worden aangemerkt als het drijven van een onderneming<sup>18</sup>. Het betreft een ideële doelstelling waarbij het streven naar winst ontbreekt<sup>19</sup>. Als sprake is van een onderneming, is dit derhalve altijd het gevolg van de overige werkzaamheden. Dit leidt ertoe dat indien een vennootschap een onderneming drijft, deze per definitie geen beroep kan doen op de vrijstelling voor de vennootschapsbelasting<sup>20</sup>. Deze uitleg strookt ook met de wens van de wetgever om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren. Bij aanwezigheid van een onderneming treedt

---

<sup>16</sup> Dit vereiste is opgenomen uit vrees dat lichamen van de vrijstelling misbruik gaan maken door buiten hun ideële werkterrein activiteiten te ontplooiën waarvan het onbelast laten de concurrentieverhoudingen zou verstoren. Voor het begrip onderneming kan een beroep worden gedaan op het begrip onderneming zoals dat in art. 3.4 Wet IB 2001 wordt gehanteerd.

<sup>17</sup> Zie ook Brúll en Zwemmer, t.a.p., blz. 14 en Kavelaars, t.a.p. blz. 60.

<sup>18</sup> De wettekst noemt ook het *instandhouden* van landgoederen en niet de *exploitatie* van landgoederen.

<sup>19</sup> Zie ook noot 16.

<sup>20</sup> Brúll en Zwemmer (t.a.p. blz. 14) merken hierover op: "Is er een onderneming in de zin van artikel 6 IB '64, dan is de zaak duidelijk: geen subjectieve vrijstelling". Kavelaars (t.a.p. blz. 50) is van mening dat de vrijstelling van toepassing is indien de overige werkzaamheden (die niet zijn toe te rekenen aan het NSW-landgoed) in samenhang met de overige vermogensbestanddelen (dus niet het NSW-landgoed), niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Alhoewel deze laatste uitleg de instandhouding van landgoederen beter ten goede komt, lijkt mij deze niet juist. Gezien de strekking van het artikel ga ik niet in op het vraagstuk in hoeverre art. 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 hierop nog van invloed is. Zie hierover bijv. Van Dijck, Instellingen van algemeen nut, blz. 79/80, FED's Fiscale Brochures, FED, Deventer 1993.

aldus dubbele heffing op (geen vrijstelling vennootschapsbelasting/toepassing transparance fiscale). De aandeelhouder doet er dan verstandig aan de transparance fiscale te beëindigen of de ondernemingsactiviteiten onder te brengen in een afzonderlijke vennootschap. Volledigheidshalve merk ik op dat de belastingdienst in de praktijk gelukkig soepel met dit vereiste omgaat, hetgeen in de lijn van de ratio van de vrijstelling ligt.

Bij invoering van de transparance fiscale ging de wetgever ervan uit dat de inkomsten grotendeels onder de bosbouwvrijstelling (art. 3.11 Wet IB 2001) zouden vallen<sup>21</sup>. Onder de Wet IB 1964 gold de bosbouwvrijstelling voor de bronnen 'winst uit onderneming', 'inkomsten uit arbeid' en 'inkomsten uit vermogen'<sup>22</sup>. De laatste bron is bij de invoering van de Wet IB 2001 per 1 januari 2001 komen te vervallen. Voor de bron 'resultaat uit overige werkzaamheden' is de vrijstelling niet van toepassing verklaard<sup>23</sup>. De gunstige werking van de bosbouwvrijstelling is derhalve aanzienlijk beperkt<sup>24</sup>. Onder de Wet IB 2001 komt de belastingplichtige pas aan de bosbouwvrijstelling toe als sprake is van winst uit onderneming. Met andere woorden, gesteld zou kunnen worden dat indien een beroep op de bosbouwvrijstelling voor de inkomstenbelasting kan worden gedaan, per definitie de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting niet van toepassing<sup>25</sup>. Hiermee is een van de belangrijkste argumenten voor de invoering van de transparance fiscale komen te vervallen. Voor zover de winst is vrijgesteld (zowel voor de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting) levert dit geen problemen op. In de andere gevallen is sprake van dubbele heffing.

Een vennootschap die aan de voorwaarden van art. 10.9 Wet IB 2001 voldoet, wordt voor de heffing van de inkomstenbelasting vanaf dat moment dwingend als transparant aangemerkt. De aandeelhouders worden geacht de vermogensbestanddelen, die o.a. tot het ondernemingsvermogen behoren, te verkrijgen. Zij dienen de activa en passiva tegen de waarde in het economische verkeer te activeren resp. passiveren. Dit is eveneens het geval indien een belastingplichtige een aandeel in een transparante vennootschap verkrijgt.

Als de transparance fiscale eindigt - bijvoorbeeld als gevolg van de verkrijging van een aandeel door een rechtspersoon of overschrijding van het maximum aantal aandeelhouders - staakt de belastingplichtige zijn onderneming. De aandeelhouder wordt immers geacht de aan hem toegerekende activa en passiva per 1 januari van dat jaar te hebben overgedragen aan de vennootschap tegen de waarde in het economische verkeer<sup>26</sup>. Hij dient over de stakingswinst af te rekenen voor zover deze niet is vrijgesteld op grond van de bosbouwvrijstelling. De wet bevat geen faciliteit voor deze overgang.<sup>27</sup> Aangezien de aandeelhouder bij deze staking geen gelden verkrijgt, kunnen liquiditeitsproblemen ontstaan bij de belastingplichtige. Dit komt de instandhouding van natuurschoon niet ten goede. Ik ben van mening dat de wetgever hiertoe een faciliteit in het leven moet roepen. Dit geldt temeer omdat de beëindiging van de transparance fiscale buiten de invloed van de belastingplichtige om kan geschieden.

Van staking is eveneens sprake in het geval de belastingplichtige een aandeel in de vennootschap verkoopt. Hij wordt geacht een aandeel in het landgoed zelf te verkopen. Voor zover de transparance

---

<sup>21</sup> Volledigheidshalve merk ik op dat ten tijde van de invoering van de transparance fiscale (1941) de aanvullende eis (welke overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als drijven van een onderneming) voor de toepassing van de vrijstelling voor de vennootschapsbelasting niet werd gesteld. Deze eis is pas in de Wet Vpb 1969 opgenomen.

<sup>22</sup> Dit vanuit de theorie dat een bij een eerdere bron vrijgestelde opbrengst ook deze vrijstelling geniet bij opvolgende bronnen. Zie hiervoor o.a. HR, 23 november 1955, BNB 1956/38, HR, 19 november 1969, BNB 1970/24. Zie ook Van Dijck, De wanorde van de rangorde in de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR 2002/173.

<sup>23</sup> Zie art. 3.95 Wet IB 2001.

<sup>24</sup> Daarbij komt dat het bebossingsvereiste in art. 1 NSW bij wetwijziging van 14 december 2000 is versoepeld. Volledigheidshalve merk ik op dat deze wijziging nog niet in werking is getreden aangezien het hiervoor benodigde besluit nog niet is gepubliceerd.

<sup>25</sup> Dit is slechts anders indien de 'ondernemingsgewijze uitoefening van het bosbedrijf' onderdeel kan uitmaken van het 'instandhouden van landgoederen'.

<sup>26</sup> Art. 23, vierde lid, Uitv. Besl. IB 2001 bepaalt dat ingeval niet langer aan de voorwaarde, genoemd in het eerste lid, wordt voldaan, dat lid buiten toepassing blijft met ingang van het kalenderjaar waarin de vervulling van de voorwaarden een einde heeft genomen.

<sup>27</sup> Art. 3.65 Wet IB 2001 is naar mijn mening niet van toepassing aangezien geen aandelen worden uitgegeven. Dit zou anders kunnen zijn indien de 'herleving' van de aandelen gelijkgesteld wordt met een uitgifte van aandelen.

fiscale (voor de overige aandeelhouders) in stand blijft, is de datum van overdracht van het aandeel het tijdstip van de staking. Indien als gevolg van de staking de transparance fiscale eindigt, wordt deze geacht te zijn beëindigd aan het begin van het kalenderjaar waarin de overdracht plaatsvindt. De belastingplichtige dient aldus af te rekenen over de stakingswinst. Indien hij en de koper voldoen aan de voorwaarden van art. 3.63 Wet IB 2001 (doorschuiving naar ondernemers), kan de overdracht geruisloos geschieden.<sup>28</sup> De bij de verkoop verkregen gelden kunnen worden aangewend om de verschuldigde inkomstenbelasting te betalen.

### *3.3 Resultaat uit overige werkzaamheden*

Een belastingplichtige geniet resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van art. 3.90 e.v. Wet IB 2001 indien hij met een activiteit deelneemt aan het economische verkeer om voordeel te behalen en dit voordeel ook redelijkerwijs is te verwachten. De exploitatie van (een deel van) het landgoed kan derhalve worden aangemerkt als een werkzaamheid. Daarnaast is het mogelijk dat de belastingplichtige het landgoed ter beschikking stelt aan een vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4.6 e.v. Wet IB 2001 heeft. Art. 3.92 Wet IB 2001 merkt een dergelijke terbeschikkingstelling aan als een werkzaamheid. Ook kan de belastingplichtige als gevolg van de transparance fiscale geacht worden het landgoed aan zijn vennootschap ter beschikking te stellen. De inkomsten uit het landgoed en een eventuele vermogenswinst op het landgoed worden als resultaat uit overige werkzaamheden progressief belast in Box I.

Op de voet van art. 3.95 Wet IB 2001 zijn de in dat artikel genoemde bepalingen inzake de winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing, als ware de werkzaamheid een onderneming. De bosbouwvrijstelling wordt niet van toepassing verklaard! Hetgeen onder 3.2 is vermeld ten aanzien van de winst uit onderneming, is aldus nagenoeg geheel ook van toepassing op de genietter van het resultaat uit overige werkzaamheden.

### *3.4 Woning lichaam wordt eigen woning aandeelhouder*

Als tot het vermogen van de vennootschap een woning behoort waarin de aandeelhouder woonachtig is, kan deze als gevolg van de transparance fiscale worden beschouwd als eigen woning in de zin van art. 3.111 Wet IB 2001. Het eigenwoningforfait is alsdan van toepassing. Een lening die door de vennootschap is aangegaan ter verwerving van de woning, wordt eveneens toegerekend aan de aandeelhouders. De verschuldigde rente kan in aftrek worden gebracht op de voet van art. 3.120 Wet IB 2001. Uiteraard wordt de woning slechts naar rato toegerekend aan de aandeelhouder-bewoner. Ook de renteaftrek is dus alleen naar rato mogelijk. Onder woning worden eveneens verstaan de daartoe behorende aanhorigheden. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de stallen, koetsierswoning en de historische tuinen. In het geval de aandeelhouder een lening is aangegaan voor de aankoop van de aandelen in een NSW-lichaam, komt de vraag op hoe deze lening moet worden gekwalificeerd indien de transparance fiscale van toepassing is. Mijns inziens kan de belastingplichtige de lening naar rato aan de verschillende activa toedelen. Voor zover de lening aan de eigen woning kan worden toegedeeld, kan de belastingplichtige de rente in mindering brengen op zijn inkomen in Box I.

Op de voet van art. 6.31 Wet IB 2001 kan de aandeelhouder-bewoner de kosten, lasten en afschrijvingen, andere dan renten van schulden, kosten van geldleningen en periodieke betalingen ingevolge de rechten van erfpacht, opstal of beklemming, met betrekking tot de eigen woning in aanmerking nemen indien de woning als rijksmonument is aangemerkt. Deze uitgaven komen slechts voor aftrek in aanmerking nadat deze zijn verminderd met 1,15% van de eigenwoningwaarde, met dien verstande dat die vermindering niet minder dan € 136 en niet meer dan € 11.750 bedraagt. Als gevolg van de transparance fiscale kan de aandeelhouder-bewoner een beroep op deze faciliteit doen. Mijns inziens is dit de belangrijkste faciliteit die de ingewikkelde regeling van de transparance fiscale rechtvaardigt. Ik teken hierbij echter aan dat de bewoner slechts naar rato van zijn aandelenbezit een beroep op deze faciliteit kan doen. Als gevolg van deze 'naar-rato-toedeling' zal het uiteindelijke voordeel in de meeste gevallen gering zijn.

---

<sup>28</sup> Als de transparance fiscale eindigt als gevolg van de overdracht van de aandelen (lees: een deel van de onderneming), is art. 3.63 Wet IB 2001 bij strikte lezing niet van toepassing. Afrekening vindt plaats doordat de transparance met terugwerkende kracht naar 1 januari van het onderhavige jaar een einde neemt. De aandeelhouder wordt geacht per die datum de vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de vennootschap, zodat niet aan de voorwaarden van art. 3.63 Wet IB 2001 wordt voldaan.

### 3.5 Aandeelhouder in het lichaam heeft een aanmerkelijk belang (Box II)

Ook aanmerkelijk belanghouders ondervinden invloed van de transparance fiscale. De toepassing van de transparance fiscale vereist dat er niet meer dan 20 aandeelhouders zijn, zodat de aandeelhouders over het algemeen een aanmerkelijk belang in de vennootschap hebben. Evenals bij 'winst uit onderneming' vindt bij het intreden en het einde van de transparance een sfeerovergang plaats. De aandelen worden geacht niet meer te bestaan dan wel te herleven.

Bij het intreden van de transparance doet zich de vraag voor of sprake is van een gewone vervreemding in de zin van art. 4.12 Wet IB 2001 of een fictieve vervreemding in de zin van art. 4.16 Wet IB 2001. Aangezien geen feitelijke overdracht plaatsvindt en de aandelen in die zin het vermogen van de aandeelhouder niet verlaten, ben ik van mening dat geen sprake is van een gewone vervreemding. Alsdan zou moeten worden bezien in hoeverre sprake zou kunnen zijn van een fictieve vervreemding. Het intreden van de transparance fiscale wordt niet als zodanig in art. 4.16 Wet IB 2001 genoemd. Ik ga er echter vanuit dat de fictie van 'het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang' zoals opgenomen in onderdeel g van toepassing is<sup>29</sup>. De wetgever heeft met deze bepaling gedoeld op het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang als gevolg van het zakken onder de 5%-grens, waarbij de reden voor deze daling niet uitmaakt.<sup>30</sup> Bij het intreden van de fiscale transparantie moet de belastingplichtige aldus afrekenen over het verschil tussen de verkrijgingsprijs van de aandelen en de waarde in het economisch verkeer. Dit ongewenste gevolg tast onnodig de liquiditeit van de aandeelhouder resp. de vennootschap aan.

Mogelijk kan de aanmerkelijk belanghouder zich beroepen op de doorschuifregeling van art. 4.40 Wet IB 2001. Bij de invoering van dit artikel ging de wetgever er vanuit dat de belastingplichtige nog aandelen bleef behouden. De resterende aandelen worden vervolgens op grond van art. 4.11 Wet IB 2001 aangemerkt als fictief aanmerkelijk belang, zodat het aanmerkelijk belangregime van toepassing blijft. De verkrijgingsprijs van de aandelen en de claim worden doorgeschoven naar de aangehouden aandelen. Pas bij latere vervreemding van de aandelen moet daadwerkelijk worden afgerekend. In het onderhavige geval speelt een uitvoeringsprobleem. Nadat de transparance fiscale is ingetreden, kan de belastingdienst een vervreemding van de aandelen in de toekomst moeilijk constateren. De belastingplichtige neemt immers in zijn aangifte de aanmerkelijk belang aandelen niet op.

Onevenwichtig aan de toepassing van de doorschuifregeling is dat deze tot dubbele heffing kan leiden. Als gevolg van de transparance fiscale wordt het ondernemingsvermogen in Box I in de heffing betrokken. Bij het einde van de transparance fiscale vindt een sfeerovergang plaats en wordt de onderneming geacht te zijn gestaakt. Over de stakingswinst is in Box I inkomstenbelasting verschuldigd tegen het progressieve tarief (zie paragraaf 3.2). In fiscale zin herleven de aandelen. Aldus ontstaat weer een aanmerkelijk belang. Als gevolg van de doorschuifregeling wordt bij verkoop van de aandelen het verschil tussen de (oorspronkelijke) verkrijgingsprijs en de verkoopprijs van de aandelen in Box II belast. In dit waardeverschil is feitelijk de stakingswinst verwerkt. De wetgever dwingt de belastingplichtige als het ware om over de fictieve vervreemdingswinst af te rekenen. Om dubbele heffing (Box I en Box II) te vermijden zou een 'knip' in de verkrijgingsprijs moeten worden aangebracht of de oorspronkelijke ab-claim moeten worden bevroren. Om dit te bereiken is een wetswijziging vereist.

Indien een NSW-lichaam aandelen in een andere vennootschap bezit, geldt het bovenstaande in grote lijnen eveneens. Door het intreden van de transparance fiscale worden de aandelen aan de belastingplichtige toegerekend en kunnen aldus een aanmerkelijk belang vormen. Over een eventuele dividenduitkering is de belastingplichtige 25% aan inkomstenbelasting verschuldigd. Zonder toepassing van de regeling zou het vrijgestelde lichaam de dividenden onbelast kunnen genieten. Ook dit is weer een aanslag op de liquide middelen van de belastingplichtige resp. het NSW-lichaam. Het einde van de transparance fiscale vormt een vervreemding van de aanmerkelijk belang-aandelen in de dochtervennootschap, die wederom belast is.

Uit het bovenstaande blijkt dat de wetgever te weinig aandacht heeft besteed aan de transparance fiscale. Het is onduidelijk of de 'verdwijning' in fiscale zin van een aanmerkelijk belang bij het intreden van de transparance fiscale een vervreemding in de zin van art. 4.12 Wet IB 2001 of een fictieve vervreemding in de zin van art. 4.16 lid 1 sub g Wet IB 2001 vormt. Als sprake is van een vervreemding, kunnen de gevolgen desastreus zijn. De belastingplichtige heeft geen enkele keuzemogelijkheid om deze gevolgen te voorkomen. Ik ben van mening dat de wetgever als hij de

<sup>29</sup> Kavelaars t.a.p., blz. 63 oppert nog de mogelijkheid dat sprake zou kunnen zijn van het betaalbaar stellen van liquidatie-uitkeringen (art. 4.16, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001).

<sup>30</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1995/96, 24 761, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 18.



transparance fiscale wenst te handhaven, hierover duidelijkheid moet verschaffen en in zoverre de wet moet wijzigen.

### 3.6 *Inkomen uit sparen en beleggen*

Voor zover de vermogensbestanddelen van een NSW-lichaam op de voet van art. 23 Uitv. Besl. IB niet worden toegerekend aan Box I of Box II, worden zij in Box III in de heffing betrokken. Jaarlijks is de belastingplichtige belasting verschuldigd over een forfaitair rendement. Dit rendement bedraagt 4% van het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar en de rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar, voor zover het gemiddelde meer bedraagt dan het heffingsvrije vermogen. De rendementsgrondslag is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden. Het forfaitair rendement wordt in de heffing betrokken tegen het tarief van 30%<sup>31</sup>. Art. 5.7 Wet IB 2001 bevat een vrijstelling voor bossen, natuurterreinen en onroerende zaken die deel uitmaken van een NSW-landgoed, met uitzondering van de op deze landgoederen voorkomende gebouwde eigendommen<sup>32</sup>. De vrijstelling voor landgoederen is door het uitzonderen van de opstallen naar mijn mening een lege dop, aangezien het grootste deel van de waarde van de landgoederen is toe te rekenen aan de opstallen. Mijns inziens dient de wetgever deze vrijstelling te heroverwegen in die zin dat de opstallen ook de vrijstelling deelachtig zouden moeten worden. In ieder geval zou de vrijstelling voor de op het landgoed aanwezige rijksmonumenten moeten gelden.

De waarde van de opstallen wordt derhalve tot de rendementsgrondslag gerekend. De belastingplichtige is jaarlijks 30% inkomstenbelasting verschuldigd over het forfaitaire rendement. Het feit dat sprake is van een negatief resultaat en/of een negatieve cashflow doet hier niet aan af. Een tegenbewijsregeling is niet in de wet opgenomen. Om aan deze heffing te ontsnappen zou de eigenaar kunnen overwegen om het landgoed in te brengen in een vennootschap. Als gevolg van de transparance fiscale bereikt de eigenaar in beginsel niet het beoogde doel. In het geval de transparance fiscale niet van toepassing zou zijn, is de aandeelhouder geen inkomstenbelasting en (indirect) geen vennootschapsbelasting verschuldigd. Daar staat tegenover dat de aandeelhouder over de waardevermindering van de aandelen als gevolg van de waardeontwikkeling van het landgoed en gereserveerde winsten 25% aanmerkelijk belangbelasting verschuldigd is. Echter deze belasting is pas verschuldigd op het moment dat de belastingplichtige de aandelen vervreemdt. Afhankelijk van de hoogte van de waardevermindering van de aandelen in de toekomst en de mogelijkheid om de heffing uit te stellen, zou het achterwege blijven van de transparance fiscale wel eens veel gunstiger kunnen uitvallen. Het volgende voorbeeld moge dit verduidelijken:

Waarde grond 1/1/2003	€ 200.000
Waarde opstallen 1/1/2003	€ 800.000
Waarde grond 1/1/2013	€ 250.000
Waarde opstallen 1/1/2013	€ 950.000

De verschuldigde inkomstenbelasting Box III over 10 jaren bedraagt € 105.000<sup>33</sup>.

De verschuldigde inkomstenbelasting Box II over 10 jaren bedraagt € 50.000<sup>34</sup>.

Als gevolg van de jaarlijkse heffing zullen bij een ongewijzigde voortzetting in de praktijk aanzienlijke liquiditeitsproblemen kunnen ontstaan. Dit komt de instandhouding van landgoederen en natuurschoon niet ten goede.

De transparance fiscale maakt het mogelijk de uitgaven voor monumenten die in box III bij de belastingplichtige in de heffing worden betrokken, binnen de in de art. 6.31 Wet IB 2001 gestelde grenzen in aftrek te brengen. Op de voet van het eerste lid, onderdeel b komen slechts de onderhoudskosten voor aftrek in aanmerking. De overige kosten, lasten en afschrijvingen heeft de wetgever uitgesloten met als reden dat deze reeds bij de berekening van de hoogte van het forfaitaire

<sup>31</sup> Zie art. 5.1 e.v. Wet IB 2001.

<sup>32</sup> Een vrijstelling voor aandelen in een NSW-lichaam die niet behoren tot een aanmerkelijk belang is niet in de wet opgenomen.

<sup>33</sup>  $(€ 800.000 + € 950.000)/2 = € 875.000 \times 4\% \times 30\% \times 10 = € 105.000$ . Eenvoudigheidshalve is geen rekening gehouden met een rentecomponent en het heffingsvrije vermogen.

<sup>34</sup>  $€ 1.000.000 - € 1.200.000 = € 200.000 \times 25\% = € 50.000$ .

rendement zijn meegenomen. Juist om deze reden, zou ik menen, moeten deze kosten voor de berekening van de uiteindelijke aftrek worden meegenomen. Temeer nu de eigenaar een drempel in acht moet nemen van 4% van de waarde van de onroerende zaak. De eigenaar van een Box III-pand zal niet snel aan een aftrek toekomen.

### *3.7 Aandeelhouder woont niet in Nederland; buitenlands belastingplichtige*

Een niet-inwoner van Nederland die aandelen bezit in een in Nederland gevestigde vennootschap, zal in beginsel pas in de heffing kunnen worden betrokken indien hij dividenden op deze aandelen ontvangt. Afhankelijk van het toepasselijke verdrag wordt de belasting geheven (ingehouden) tegen een gematigd tarief. In de meeste gevallen zal de heffing over de vervreemdingswinst zijn toegewezen aan de woonstaat, zodat Nederland niet mag heffen. Indien hij in een bepaald jaar geen dividenden en geen vervreemdingswinst geniet, wordt hij niet als buitenlands belastingplichtige aangemerkt. Hierbij gaan wij ervan uit dat hij geen andere inkomsten uit Nederland verkrijgt.

Als gevolg van de transparance fiscale wordt de aandeelhouder geacht in Nederland onroerende zaken te bezitten. Ondanks het feit dat hij geen inkomsten geniet, wordt hij als gevolg van de faciliteit toch als belastingplichtige aangemerkt en als zodanig in heffing betrokken. Een in Spanje wonende erfgenaam zal raar opkijken indien hij door de verkrijging van een aantal aandelen in een NSW-lichaam jaarlijks in Nederland belasting verschuldigd is zonder dat hij één eurocent als inkomsten verkrijgt. Daarnaast is het maar de vraag of hij in Spanje voorkoming van dubbele belasting kan claimen in verband met de in Nederland verschuldigde belasting. Aangezien Spanje geen gelijkende bepaling heeft, zullen voor het bepalen van het wereldinkomen in Spanje de aandelen in de heffing worden betrokken en niet de door deze aandelen vertegenwoordigde activa en passiva. Aangezien de belastingplichtige geen inkomsten uit aandelen geniet, zal Spanje naar alle waarschijnlijkheid geen voorkoming verlenen. Dubbele heffing is het gevolg.

## **4. Conclusie**

Uit het bovenstaande blijkt dat de transparance fiscale in zijn huidige vorm een aantal nadelen met zich meebrengt. In het voorgaande heb ik meerdere wijzigingen voorgesteld die deze nadelen kunnen verzachten.

De uitgangspunten en fiscale voordelen, zoals die golden bij de invoering van de transparance fiscale, gaan nu niet meer geheel op, mede als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001. Onder andere omwille van de eenvoud, ben ik van mening dat de wetgever de regeling óf moet afschaffen óf moet wijzigen. Als belangrijkste redenen voer ik hiervoor aan:

- a. Een beroep op de bosbouwvrijstelling is vaak niet mogelijk aangezien geen onderneming aanwezig is. Als wèl sprake is van een onderneming, zou kunnen worden gesteld dat de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting niet van toepassing is, zodat zich dubbele belastingheffing voordoet.
- b. Over de heffing in Box II bestaat een aantal onduidelijkheden, waardoor dubbele heffing en liquiditeitsproblemen ontstaan.
- c. In Box III is geen vrijstelling voor de op een landgoed aanwezige opstallen opgenomen. Heffing in Box III vindt aldus jaarlijks plaats, ook bij negatieve resultaten. Hierdoor wordt jaarlijks de liquiditeitspositie van de belastingplichtige en/of de vennootschap aangetast. De wet bevat geen tegenbewijsregeling.
- d. Als een NSW-lichaam meerdere aandeelhouders heeft waarvan maar één het landgoed bewoont, kan de monumentenaftrek eigen woning slechts naar rato van het aandelenbezit van de bewoner worden benut. Door de hoge drempel bij de monumentenaftrek in Box III kunnen de aandeelhouders de jaarlijkse onderhoudskosten niet in aftrek brengen.
- e. De regeling leidt door haar dwingende werking tot onbedoelde nadelige gevolgen. Deze gevolgen zijn slechts te vermijden door oneigenlijke handelingen waarvoor over het algemeen de instemming van de overige aandeelhouders vereist is.
- f. In internationaal verband leidt de transparance fiscale tot belastingplicht in Nederland en tot dubbele belastingheffing.
- g. De regeling werkt onnodig ingewikkeld uit voor zowel landgoedeigenaren als adviseurs.

Als de verplichte transparance fiscale wordt afgeschaft, verliest de aandeelhouder-bewoner de mogelijkheid om de kosten, lasten en afschrijvingen van zijn monumentenwoning naar rato van zijn aandelenbezit als persoonsgebonden aftrek (uitgaven voor monumentenpanden) in aanmerking te nemen. Dit kan als een nadeel worden beschouwd. Daar staat echter tegenover dat de jaarlijkse

verschuldigdheid van belasting over het fictieve rendement in Box III over alle bezittingen van de vennootschap vervalt.

Door toepassing van de transparance fiscale kan een belastingplichtige bewerkstelligen dat over de eventuele waardestijging van het landgoed geen aanmerkelijk belangbelasting wordt geheven. Dit was in het verleden één van de uitgangspunten van de wetgever. Om dit uitgangspunt te handhaven zou kunnen worden overwogen om in Box II een objectieve vrijstelling op te nemen voor vervreemdingswinsten behaald op aandelen in NSW-lichamen die een subjectieve belastingvrijstelling genieten voor de vennootschapsbelasting. De dividenden worden wél gewoon tegen 25% in de heffing betrokken.

Na bovenstaande wijzigingen wordt de gewenste samenhang tussen de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting verkregen. Tevens is de praktijk met deze vereenvoudiging gediend.

Het wordt tijd dat de wetgever zich werkelijk gaat bekommeren over het natuurschoon in Nederland en de daad bij het woord voegt. Het enkel wijzigen van onderdelen van de 'groene wetgeving' zonder dat algehele afstemming plaatsvindt, leidt tot onoverzichtelijkheid en tegenstrijdigheden. De huidige wetgeving is hiervan het bewijs.