

Vergaderjaar 1994–1995 Nr. 79d

23 046

Wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vermogensbelasting 1964, de Successiewet 1956, de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Invorderingswet 1990 en de Coördinatiewet Sociale Verzekering naar aanleiding van de herziening van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en bepaalde spaarvormen in de inkomstenbelasting (Aanpassing van de Wet op de loonbelasting 1964 en andere wetten aan Brede Herwaardering)

NADERE MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 16 december 1994

De leden van de CDA-fractie stellen het zeer op prijs dat het kabinet op zo korte termijn een uitvoerige beantwoording heeft willen geven van de in het voorlopige verslag door hen gestelde vragen. Zij hebben nog een aantal vragen met betrekking tot de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder en steunen ons op het punt zoveel als mogelijk is oneigenlijk gebruik af te schermen. Zij voegen daaraan toe dat de sancties wel in een redelijke verhouding behoren te staan tot de overtreding. Zij zijn van opvatting dat de gevolgen van het voorgestelde artikel 23a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en het niet voldoen aan de voorwaarden van de Pensioen- en spaarfondsenwet (hierna: PSW) onevenredig zwaar kunnen zijn en vragen of de sancties bij onevenredige hardheid achterwege kunnen blijven.

Wij zouden een heel eind met deze leden kunnen meegaan indien inderdaad sprake zou zijn van onevenredige hardheid. Wij menen evenwel dat zulks niet het geval is.

In de eerste plaats is van belang dat de sanctie op het niet voldoen aan de voorwaarden voor de fiscale faciliteit is, dat deze wordt teruggedraaid. Immers, in een dergelijk geval wordt de pensioenaanspraak die tot dan toe buiten de heffing was gebleven, alsnog tot het loon gerekend. De belastingaftrek van de premies en de vrijstelling van heffing over de oprenting van de premies, die men, naar achteraf blijkt «ten onrechte», in de loop der jaren heeft genoten, worden aldus teruggenomen. Als loon wordt dan belast wat eigenlijk al die tijd had moeten worden belast, niet minder maar ook niet meer. Er is dus geen sprake van een straf. Van onevenredigheid kan evenmin worden gesproken. Bedacht zij dat men intussen wel het liquiditeitsvoordeel van mogelijk jarenlang belasting-uitstel heeft genoten, waarop niet wordt teruggekomen. Bedacht zij bovendien dat de uitkeringen die te zijner tijd uit de belaste aanspraak zullen opkomen, belastingvrij zullen zijn zolang de uitkeringen het niveau

van de belaste aanpak niet overstijgen.

In de tweede plaats moet, in het bijzonder waar het gaat om de extra heffing van 60% vennootschapsbelasting die in zeer specifieke situaties kan worden opgelegd, worden bedacht dat de partijen die in strijd met de voorwaarden medewerken aan een handeling die tot die heffing leidt, dat niet anders dan bewust kunnen doen. Men kan er dus ook bewust van afzien in strijd met de in de wet gestelde voorwaarden te handelen. De extra heffing roept men over zichzelf af. Overigens is de bijzondere heffing juist in het leven geroepen omdat in de bedoelde specifieke situaties van afkoop in het buitenland heffing van loonbelasting niet aan de orde zal kunnen zijn.

Voor het overige blijft uiteraard voor bij het wetgevingsproces niet voorziene onbillijkheden van de overwegende aard artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen normaal van toepassing.

Bij de beantwoording hierna van de in het nader voorlopig verslag gestelde vragen, hebben wij overeenkomstig de werkwijze van de leden van de CDA-fractie, de nummering aangehouden zoals deze in het voorlopige verslag en in de memorie van antwoord is gehanteerd.

1 en 2. De leden van de CDA-fractie vragen of de antwoorden 1 en 2 in de memorie van antwoord zowel betrekking hebben op het geval dat de directeur-groootaandeelhouder afziet van zijn pensioen, als op het geval dat hij besluit om in plaats van zijn pensioenrechten over de periode van zijn zestigste tot zijn vijftenzestigste hogere pensioenrechten te bedingen welke ingaan op zijn vijftenzestigste.

De door de leden van de CDA-fractie in het voorlopige verslag gestelde vragen hadden betrekking op het afzien van pensioenrechten, zodat ook ons antwoord zich daarop heeft gericht.

Het bedingen van hogere pensioenrechten op een latere ingangsdatum van het pensioen is een geheel andere vraag, waarover momenteel de Werkgroep fiscale behandeling van pensioenen zich onder meer buigt. Bij die vraag is met name van belang of met de verhoging van de pensioenrechten de zogenaamde 70%-norm wordt overschreden. Voor deze situatie kan artikel 11c, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 naar de huidige inzichten dan ook wel van toepassing zijn. Overigens zouden wij er de voorkeur aan geven deze kwestie thans niet uit te discussiëren maar de resultaten van de werkgroep af te wachten.

De leden van de CDA-fractie vragen of wij de mening delen dat er sprake is van een informele kapitaalstorting in de vennootschap waarin de pensioenverplichtingen zijn ondergebracht wanneer de directeur-groootaandeelhouder zijn pensioenrechten prijsgeeft, en dit bij hem leidt tot heffing van inkomstenbelasting.

Naar aanleiding hiervan merken wij op dat de opbouw van pensioenrechten ten aanzien van de directeur-groootaandeelhouder plaatsvindt in diens kwaliteit van werknemer. Een werknemer zal in normale situaties niet van pensioenrechten afzien. In de door de leden van de CDA-fractie beschreven casus, is de werknemer tevens grootaandeelhouder. Gesteld kan worden dat in die situatie de kwaliteit van de aandeelhouder voorop staat. Nu ter zake van het afzien van pensioenrechten heffing van loonbelasting plaatsvindt, is deze situatie vergelijkbaar met die waarbij een zogeheten kasrondje plaatsvindt. Mede gelet op de arresten BNB 1986/293-297 zal dan ook een informele kapitaalstorting kunnen worden aangenomen en zal ter zake van deze informele kapitaalbreng kapitaalsbelasting verschuldigd zijn.

3. De leden van de CDA-fractie komen in hun bijdrage terug op het achterstellen van pensioenrechten. Deze leden menen dat er alle redenen zijn artikel 11c te verzachten conform hun vraagstelling in het voorlopige

verslag. Zij vragen of de regering genegen is om de in het voorlopige verslag gevraagde toezegging te doen indien duidelijk is dat er geen sprake is van oneigenlijk gebruik.

Zoals wij in de memorie van antwoord hebben uiteengezet, dient ervoor te worden gewaakt dat vooraf is gecontracteerd dat te ontvangen pensioenuitkeringen worden aangewend voor de aflossing van een schuldvordering, omdat anders niet aan het doel van de pensioenvoorziening, waarvoor premie-af trek is verleend, wordt toegekomen. Daarbij is het niet van belang voor welke doeleinden de achterstelling van pensioenverplichtingen plaatsvindt. Uitgangspunt is immers dat de pensioenverplichting op reguliere wijze tot uitvoering moet komen. Wij zien dan ook geen aanleiding thans een ander standpunt in te nemen.

5. De leden van de CDA-fractie zien het juist, dat in de door hen geschetste casus waarin de werknemer ook weer direct of indirect voor ten minste 10% aandeelhouder is in de vennootschap waarmee hij een nieuwe dienstbetrekking heeft aanvaard, deze werknemer het op die dienstbetrekking betrekking hebbende pensioen kan opbouwen in die vennootschap of in de eigen pensioen-BV welke hij reeds heeft. De Pensioen- en spaarfondsenwet staat een dergelijke opbouw immers toe.

8. De leden van de CDA-fractie begrijpen het juist, dat aanspraken die na 1 januari 1995 worden opgebouwd krachtens een na die datum gedane pensioentoezegging waarbij de inhoud van de rechten opnieuw is bepaald en tevens sprake is van een andere uitvoerende instantie, moeten worden onderscheiden van aanspraken die voor die datum werden opgebouwd. Dergelijke aanspraken, die in feite pas ontstaan na de inwerkingtreding van Brede Herwaardering II, kunnen niet worden aangemerkt als bestaande afspraken, bedoeld in het voorgestelde artikel 36 van de Wet op de loonbelasting 1964.

11. Deze leden wijze erop dat, als gevolg van de wijzigende regelgeving ter zake van de Pensioen- en spaarfondsenwet, na 1 januari 1995 een situatie kan ontstaan waarvan op dat moment geconstateerd moet worden dat de pensioenregeling niet voldoet aan de voorwaarden van die wet. Zij vragen in dit verband om een adequate overgangperiode.

Wij begrijpen het probleem van deze leden. De eerste ondergetekende heeft er daarom geen bezwaar tegen dat gedurende het jaar 1995 wordt aangenomen dat in de bedoelde gevallen geen strijd met de PSW-regelgeving aanwezig is zolang geen dotaties in eigen beheer of aan het «eigen» pensioenlichaam zijn gedaan. Dit geeft een jaar respijt, in welk jaar men in staat moet zijn alsnog aan de PSW-voorwaarden te gaan voldoen.

12. De leden van de CDA-fractie vragen naar de toepassing van de PSW in de casus dat een niet-Nederlandse werknemer, die niet in Nederland woont noch heeft gewoond en die werkt voor dochtervennootschappen in het buitenland van een Nederlandse multinational, zijn pensioenrechten vanuit een Nederlands pensioenfonds wil overdragen naar Canada dan wel de VS. Zij vragen of de regering bereid is in een dergelijke situatie minder vergaande PSW-voorwaarden te stellen.

Eerst moet worden opgemerkt dat op grond van artikel 2, derde lid, onderdeel b, PSW de verplichting om de pensioenvoorziening buiten de onderneming onder te brengen bij de desbetreffende werknemer niet van toepassing is. Nu echter zijn pensioenaanspraken zijn ondergebracht bij een Nederlands pensioenfonds is dit fonds gehouden aan de bepalingen van de PSW. Dit fonds mag de pensioenaanspraken afkopen mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Kan aan deze voorwaarden niet worden voldaan, dan is toestemming van de Verzekeringskamer nodig. Er zij hier nadrukkelijk op gewezen dat de Verzekeringskamer geheel vrij is

haar eigen ontheffingsbeleid te bepalen. Wij hebben de indruk dat in de geschetste casus de Verzekeringskamer weinig voorwaarden zal stellen aan de waardeoverdracht omdat bij de desbetreffende werknemer niet de verplichting geldt de pensioenvoorziening buiten de onderneming onder te brengen.

13. Deze leden menen dat de bijzondere heffing van 60% vennootschapsbelasting het karakter van straf heeft. Wij delen deze mening niet. Het karakter is eerder dat van terugneming van een eerder genoten voordeel omdat men zich niet aan de voorwaarden heeft gehouden waaronder dat voordeel zou kunnen worden genoten. Ons inziens mist het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, deze leden vragen daarnaar, dan ook toepassing bij artikel 23 a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

14. De leden van de CDA-fractie gaan aan de hand van een casus, waarin een directeur-grootaandeelhouder 60% van de certificaten van de aandelen in een vennootschap bezit, in op de opbouw van pensioen in eigen beheer. Het is deze leden niet duidelijk waarom nu voor een directeur-grootaandeelhouder die slechts 10% van de aandelen in de vennootschap bezit en die op grond daarvan ontheffing heeft van de bepalingen van de PSW het opbouwen in eigen beheer is toegestaan, dit niet mogelijk zou zijn voor een directeur die een financieel belang heeft van 60% in de vennootschap, maar geen formele zeggenschap in die vennootschap heeft. Hetzelfde geldt voor de echtgenote van de directeur die alle aandelen bezit in de vennootschap waarvan hij directeur is en waarbij ook zij in dienst is.

Zoals wij in de memorie van antwoord hebben uiteengezet, achten wij het van belang dat er een goede aansluiting bestaat tussen de fiscale wetgeving en de PSW. Om die reden hebben wij de desbetreffende bepalingen van de PSW en de fiscale wetgeving aan elkaar gekoppeld. In onze opvatting mag het niet meer zo zijn dat de bepalingen van de PSW eenvoudig kunnen worden omzeild. De PSW beoogt bescherming te bieden aan het pensioen van werknemers. Werknemers die macht over de vennootschap en daarmee over hun pensioengelden kunnen uitoefenen, behoeven die bescherming niet. Wanneer echter de mogelijkheid van machtsuitoefening is vervallen, herleeft de primaire doelstelling van de PSW. Wij menen dat dit een sluitend systeem is waarvan niet ad hoc moet worden afgeweken.

15. Deze leden vragen of kan worden toegezegd dat uniformering van het begrip directeur-aandeelhouder wordt nagestreefd voor de Pensioen- en spaarfondsenwet, de fiscale wetgeving en de sociale verzekeringen.

Hoe graag wij dat ook zouden willen, een dergelijke toezegging kan onmogelijk worden gegeven. Het is immers uitgesloten bij voorbaat vast te leggen dat de geheel verschillende invalshoeken van de genoemde gebieden van het recht de mogelijkheid moeten bieden eenzelfde definitie van directeur-aandeelhouder te hanteren. Gewezen zij bij voorbeeld op de invloed van de rechtspraak. Wel zeggen wij gaarne toe daar waar mogelijk de begrippen op elkaar af te stemmen.

16. Het verheugt ons dat de leden van de CDA-fractie met voldoening ervan hebben kennis genomen dat, indien voor bestaande aanspraken van de echtgenote van de directeur-grootaandeelhouder niet is voldaan aan de vereisten van de PSW, deze bestaande aanspraken na de inwerkingtreding van Brede Herwaardering II niet onmiddellijk worden belast. Deze leden zien juist dat met betrekking tot bestaande aanspraken deze heffing evenmin zal plaatsvinden indien ten aanzien van de desbetreffende werknemer na 1 januari 1995 bewust of onbewust aansluitende aanspraken worden opgebouwd. De belastingheffing zal in dat geval,

indien niet aan de met ingang van die datum geldende voorschriften wordt voldaan, uitsluitend plaatsvinden over die aansluitende aanspraken.

17. De leden van de CDA-fractie vragen of in geval van opbouw in eigen beheer een waardering van pensioenverplichtingen volgens aanvaardbare fiscale maatstaven tevens een voldoende reservering in de zin van de PSW oplevert.

Er mag in beginsel vanuit worden gegaan dat wanneer de pensioenvoorziening volgens fiscale maatstaven acceptabel is, dit tevens geldt als voldoende reservering in de zin van de PSW.

18. De leden van de CDA-fractie vragen wat de gevolgen zijn indien de beslissing op een verzoek tot ontheffing van de PSW inzake een eigen beheerspensioen gedaan wordt vóór 31 december 1994 doch de beslissing op dat verzoek pas in 1995 wordt opgenomen.

Zoals in de memorie van antwoord (antwoord 8) is uiteengezet geldt ingevolge het voorgestelde artikel 36 van de Wet op de loonbelasting 1964 voor op 31 december 1994 bestaande pensioenaanspraken ook eerbiedigende werking voor het eventueel op die datum niet voldoen aan de voorwaarden van de Pensioen- en spaarfondsenwet. Voor deze bestaande aanspraken doet het niet ter zake of een beslissing op verzoek tot ontheffing al dan niet in 1995 wordt genomen. Met betrekking tot de aanspraken die na de inwerkingtreding van Brede Herwaardering ontstaan geldt geen eerbiedigende werking. Voor deze aanspraken is het derhalve wel noodzakelijk dat wordt voldaan aan de voorwaarden aan de PSW. Daarbij is voor «ontheffingsgevallen van de PSW» maatgevend het tijdstip waarop de beslissing op het verzoek van ontheffing is verleend. Hierbij is van belang dat, zoals in het antwoord op vraag 11 is aangegeven, belanghebbenden in beginsel gedurende het gehele jaar 1995 de tijd hebben om aan deze voorwaarden te voldoen. Zij kunnen met het afstorten van de pensioenpremies wachten tot het moment dat de beslissing op het ontheffingsverzoek is gevallen.

19. De leden van de CDA-fractie merken op dat zeker voor groot-aandeelhouders die meer dan 50% van de aandelen in de vennootschap houden, de beschermende werking van de PSW kan worden gemist.

In de memorie van antwoord is in antwoord op vraag 15 reeds aangegeven dat bij de herziening van de PSW de positie van de groot-aandeelhouder nadrukkelijk de aandacht zal krijgen. Bij deze discussie zullen alle aspecten worden meegenomen, ook de aspecten die door de leden van de CDA-fractie naar voren worden gebracht. Echter, er zal ook gekeken moeten worden naar de aspecten die samenhangen met de bescherming van de pensioenbelangen van de echtgenoot, zeker in geval van scheiding, en de samenhang met de Wet verevening pensioenrechten bij scheiding en de pensioenbelangen van de nabestaanden.

De leden van de CDA-fractie pleiten ervoor dat onderhandelingen worden geopend met andere landen, met name België, om te komen tot een wijziging van het verdrag zodat de belastingheffing bij afkoop van pensioenen niet wordt toegewezen aan de woonstaat doch aan de staat waar de vroegere dienstbetrekking is vervuld.

Dienaangaande zij vermeldt dat het tussen Nederland en België gesloten belastingverdrag dateert uit 1970 en voor actualisering in aanmerking komt. De termijn waarop de onderhandelingen over een wijziging van dit verdrag kunnen worden geopend is afhankelijk van het Belgische en Nederlandse onderhandelingsprogramma. Op dit moment kan nog niet worden gezegd wanneer deze onderhandelingen kunnen aanvangen. Wel zij vermeldt dat de door deze leden voorgestelde wijziging van het verdrag een van de onderwerpen zal zijn die tijdens de onderhandelingen aan de orde zullen worden gesteld. Aan Nederlandse zijde zal daarbij, overeen-

komstig het algemene Nederlandse verdragsbeleid op dit punt, worden gestreefd naar het opnemen van een bepaling in de zin van artikel 18, tweede lid, van het Nederlandse Standaardverdrag 1987, op grond waarvan het heffingsrecht over dergelijke afkoopsommen toekomt aan de betaalstaat. Dit uitgangspunt geldt uiteraard ook voor herziening van verdragsrelaties met andere landen. Wat betreft de door deze leden gedane suggestie om een bepaling in de belastingwetgeving zelf op te nemen teneinde het Nederlandse heffingsrecht over afkoopsommen van in Nederland opgebouwde pensioenen zeker te stellen, merken wij, gelet op het voorgaande op, dat wij de thans voorgestelde bepalingen op zich afdoende achten, maar niettemin deze suggestie nader willen bezien.

De leden van de CDA-fractie vragen of de regering bereid is geen ministeriële regelingen ingevolge de PSW te wijzigen, indien deze wijziging invloed heeft op de belastingheffing, alvorens het parlement te hebben geraadpleegd.

Bij de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel in de Tweede Kamer is van de zijde van de regering toegezegd dat bij wijzigingen van ministeriële regelingen ingevolge de PSW nadrukkelijk ook de afstemming met de fiscale regelgeving in het oog zal worden gehouden. De inzet is dat langs de weg van een wijziging van een ministeriële regeling ingevolge de PSW het fiscale regime geen belangrijke wijzigingen ondergaat. In het uitzonderlijke geval dat regelgeving op grond van de PSW onontkoombaar tot belangrijke gevolgen voor de fiscale heffing zal leiden zal, wanneer de omstandigheden dit toelaten (er kunnen redenen zijn om terstond maatregelen te nemen teneinde annonceringseffecten te voorkomen, zie de maatregel omtrent afkoopverbod) het parlement van te voren worden geïnformeerd. Terzijde merken wij op dat bij de algehele herziening van de PSW eveneens gekeken zal worden naar het niveau van wetgeving waarop momenteel bepaalde onderwerpen kunnen worden geregeld.

De leden vragen voorts of de regering het ermee eens is dat afkoop van pensioen in een systeem van flexibele pensionering zeer wel een passend instrument kan zijn. Deze discussie is ook aan de orde geweest tijdens de behandeling van de wijziging van de PSW in juni 1994. Dit heeft geresulteerd in de toezegging van het kabinet aan het parlement dat bij de herziening van de PSW, waarbij de flexibilisering van pensioenregelingen een hoofdthema is, het kabinet gaarne bereid is met het parlement te *discussiëren over de vraag in hoeverre afkoop een instrument kan zijn dat bijdraagt in de flexibilisering van de pensioenregeling*. Hierbij stelt het kabinet zich op het standpunt dat het behoud van het karakter van pensioen als oudedagsvoorziening het uitgangspunt van de PSW dient te blijven. Afkoop verhoudt zich niet met dat uitgangspunt. Daarbij komt dat er voldoende andere mogelijkheden zijn om pensioenregelingen te flexibiliseren. Niettemin staat het kabinet open voor argumenten die de andere kant op wijzen.

24. De leden van de CDA-fractie merken op dat het hen bekend is dat er pensioen-BV's zijn waarin geen pensioen-doelomschrijving voorkomt. Voorts vragen zij of een dergelijke doelomschrijving ook vereist is voor de holding of de werkmaatschappij waarin pensioenverplichtingen zijn ondergebracht. Zij dringen aan op een passende overgangsregeling.

In de brief van 28 oktober 1994 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal is gemeld dat een statutenwijziging voor de pensioen-BV niet nodig is. Hierbij is er vanuit gegaan dat de statuten van de pensioen-BV geheel voldeden aan de eisen van de ministeriële regeling zoals deze vanaf 1981 golden. De problemen ontstonden toen bij de wijziging van de ministeriële regeling in juli 1994 de statutaire vereisten ten aanzien van de doelomschrijving werden gewijzigd. Uit de contacten met het notariaat,

de pensioenadviesbureaus en de vele telefoontjes van particulieren naar het departement van Sociale Zaken en Werkgelegenheid blijkt dat het probleem is gelegen in het feit dat de desbetreffende rechtspersoon naast de doelstelling van het beheer van de pensioenvoorziening ook andere doelstellingen heeft. Hieraan wordt nu tegemoetgekomen. In de nieuwe ministeriële regeling wordt zelfs een verdergaande verruiming dan de tekst van 1981 opgenomen omdat nu slechts vereist wordt dat tot een van de doelstellingen behoort het beheer van een pensioenvoorziening in plaats van dat de doelstelling zich moet richten op het beheer van de betreffende pensioenvoorziening van de persoon in kwestie.

Er is kortom sprake van een verruiming van de voorwaarden zoals die hebben gegolden vanaf 1981. Het zal zeker voorkomen dat er aparte rechtspersonen zijn die nimmer aan de eisen die de PSW stelt hebben voldaan. Niettemin mag er vanuit worden gegaan dat het merendeel van de pensioen BV's voldeden en straks zullen voldoen aan de wettelijke vereisten. Een statutenwijziging is voor hen dus niet nodig. Slechts specifieke pensioen-BV's die zich, althans op dit punt, nooit aan de PSW hebben gestoord, zullen, willen zij voor de fiscale facilitering in aanmerking komen, hun statuten moeten wijzigen. Zoals eerder is betoogd, hebben zij daar, wat betreft de fiscale wetgeving, een jaar de tijd voor. Met betrekking tot werkmaatschappijen, holdings en tussenholdings zijn nooit eisen aan de statutaire doelomschrijving gesteld.

25. De leden van de CDA-fractie komen terug op hun opmerkingen met betrekking tot een eventuele terugwerkende kracht van het vervallen van de lineaire opbouwmethode voor pensioenverplichtingen.

De voorgestelde overgangsregeling – de zogenaamde bevroingsmethode – houdt in dat zolang de actuariële waardering van de pensioenverplichtingen uitkomt op een lagere waarde dan de in aanmerking genomen waarde aan het einde van het laatste jaar waarin het lineaire waarderingstelsel nog toepassing vond, laatstgenoemde waarde in aanmerking wordt genomen. Gedurende deze periode van «bevrozing» kan er niet ten laste van de fiscale winst aan de pensioenvoorziening worden gedoteerd.

Zoals de eerste ondergetekende in de memorie van antwoord opmerkte, kan er naar zijn mening bij deze overgangsregeling niet worden gesproken van terugwerkende kracht, aangezien niet op de in het verleden plaatsgevonden hebbende dotaties wordt teruggekomen. Ook wordt het totaal van de ten laste van de fiscale winst aan de pensioenvoorziening te doteren bedragen niet beperkt.

Zoals deze leden terecht opmerken, vloeit uit de bevroingsmethode wel voort dat in het heden een rechtsgevolg wordt verbonden aan omstandigheden uit het verleden. Bij belastingplichtigen die tot nu toe de lineaire opbouwmethode hebben toegepast, wordt bij de omvang van de toekomstige jaardotaties immers rekening gehouden met de reeds in het verleden in aanmerking genomen bedragen. Wij wijzen erop dat dit ook het geval is bij de door deze leden voorgestelde methode, die inhoudt dat wel steeds aan de pensioenvoorziening kan worden gedoteerd maar minder dan bij voortzetting van de lineaire opbouwmethode het geval zou zijn¹.

Voor de vraag welke kwalificatie aan een dergelijk rechtsgevolg kan worden verbonden, moge worden verwezen naar hetgeen destijds in de memorie van antwoord bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen in verband met de Bekendmakingswet (Kamerstukken I 1989/90, 21 152, nr. 53b) werd opgemerkt (blz. 5): «Het verdient aanbeveling om van het vraagstuk der overgangsrechtelijke «werking» scherp te onderscheiden de omstandigheid dat de nieuwe wet onder de voorwaarden of vereisten een feit (waaraan een rechtsgevolg wordt verbonden) noemt dat al voor haar inwerkingtreding bestond. Ook aan

¹ Ook uit het arrest van de Hoge Raad van 15 december 1993, BNB 1994/108C*, vloeit voort dat bij overgang van de lineaire methode op een actuariële methode rekening gehouden moet worden met de reeds plaatsgevonden hebbende reserveringen. De Hoge Raad overwoog in dit verband dat goed koopmansgebruik niet toelaat het bedrag dat met toepassing van laatstbedoelde stelsel jaarlijks ten laste van de winst wordt gebracht, te berekenen met veronachtzaming van de bedragen die in de voorafgaande jaren ingevolge het voordien gevolgde stelsel reeds in aanmerking zijn genomen.

zo'n «anterieur feit» kan de wetgever rechtsgevolg, bij voorbeeld het heffen van belasting, gaan verbinden en al naar gelang het tijdstip van waaraf dit geschiedt, heeft men (ook) hier te doen met onmiddellijke dan wel uitgestelde werking, of met terugwerkende kracht. Ongelukkigerwijze nu is men wel van «materiële terugwerkende kracht» gaan spreken in de gevallen waarin de nieuwe wet met onmiddellijke werking rechtsgevolg verbond aan een anterieur feit. Ongetwijfeld is dit geschied om aan te geven dat het alsnog verbinden van een rechtsgevolg aan een feit uit het verleden een teruggrijpen op dat verleden betekent, maar het is verwarrend om daarvoor de technische term «terugwerkende kracht» te gebruiken als het rechtsgevolg dat daaraan wordt verbonden, zich pas over de toekomst, en niet over dat verleden zelf, gaat uitstrekken.» In de bovengenoemde memorie is aangegeven dat het in een dergelijke situatie vooral gaat om de vraag of de rechtsgevolgen die worden verbonden aan het anterieure feit al dan niet redelijk zijn.

De door ons voorgestane bevrozingsmethode achten wij alleszins redelijk en wij zien dan ook geen reden om terug te komen op de besluitvorming in het kader van het belastingplan 1995 waarbij als onderdeel van een totaalpakket is voorzien in onder meer de financiering van de verruiming van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting.

Ten slotte stellen deze leden nog een vraag met betrekking tot de werkingssfeer van artikel 13a van de Successiewet 1956 indien sprake is van een *middellijke pensioen-BV*. Daarover merken wij het volgende op.

Het doel van het voorgestelde artikel 13a is in gevallen waarin aanmerkelijk-belangaandelen in een pensioen-BV, die gehouden worden door een ander dan degene wiens pensioen bij die BV is ondergebracht, in waarde stijgen door het wegvallen van die pensioenverplichting, successierecht te heffen alsof de aandelen zelf zouden vererven. Artikel 13a bewerkstelligt dat door te bepalen dat die aandelen geacht worden krachtens erfrecht te zijn verkregen, een fictie derhalve.

Het tweede lid van artikel 13a strekt ertoe hetzelfde te bereiken in gevallen waarin middellijk een aanmerkelijk belang in de pensioen-BV wordt gehouden, omdat er een of meer lichamen tussengeschoven zijn. Door koppeling met het eerste lid van het artikel spreekt het vanzelf dat het uitsluitend gaat om de aandelen in de pensioen-BV. Alleen deze aandelen worden fictief krachtens erfrecht verkregen, van het belasting met successierecht van andere vermogenselementen van het concern op de voet van artikel 13a is geen sprake.

De leden van de VVD-fractie stellen aan de hand van een casus een vraag naar de reikwijdte van de in het voorgestelde artikel 36 van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen overgangsbepaling.

Artikel 36 bevat een overgangsbepaling voor op 31 december 1994 bestaande aanspraken als zodanig; het is daarbij niet relevant of deze aanspraken daarna al dan niet verder worden opgebouwd. Wij mogen deze leden in dit verband verwijzen naar hetgeen wij in de memorie van antwoord hebben uiteengezet (antwoorden 6 en 8). Uit antwoord 6 kan worden afgeleid dat artikel 36 niet van toepassing is bij gebeurtenissen die opkomen na 31 december 1994 en welke in strijd zijn met artikel 11c van de Wet op de loonbelasting 1964. In de situatie waarin een pensioen-BV die op 1 januari 1995 in Nederland is gevestigd op enig moment daarna naar het buitenland wordt verplaatst (ook al vindt er na 1 januari 1995 geen opbouw meer plaats), is de eerbiedigende werking van artikel 36 niet van toepassing met betrekking tot die verplaatsing. Een

dergelijke zetelverplaatsing leidt dan ook op grond van het voorgestelde artikel 11c van de Wet op de loonbelasting 1964 tot het belasten van de pensioenaanspraak welke is ondergebracht bij deze BV.

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

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,
R. L. O. Linschoten