

De Natuurschoonwet 1928 na 1 januari 2008

Mr. dr. H.R. Bruggink

Advocaat/belastingadviseur bij Bruggink & Van der Velden Advocaten en Belastingadviseurs BV te Utrecht.

De Natuurschoonwet 1928 heeft de laatste jaren de aandacht van de wetgever. Zo zijn wijzigingen van de Natuurschoonwet 1928 uit 2000 op 1 juni 2007 in werking getreden. Eveneens is op deze datum het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 gewijzigd. Deze wijzigingen betreffen de verruiming van het begrip landgoed en het begrip eigenaar, de verdere aanscherping van de gezamenlijke rangschikking en de aanpassing van de omzomingscriteria.

Na het uitbrengen van een verzamelbesluit, onder intrekking van een aantal oude besluiten, en een actualisering van de Aanschrijving openstelling van natuurschoonwet-Landgoederen is per 1 januari 2008 de wet nogmaals gewijzigd. Deze laatste wijziging betrof een verruiming van de vrijstelling overdrachtsbelasting voor landgoederen. Voor een juist inzicht in de Natuurschoonwet 1928 heb ik gemeend de wijzigingen vanaf 14 december 2000 uitvoerig toe te lichten in samenhang met de oude wet- en regelgeving. De invoering van de natuurgrondvrijstelling kan in dit kader niet onbeschreven blijven.

De Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW 1928) heeft ten doel de bevordering van de instandhouding en het creëren van landgoederen. Onder landgoed wordt verstaan: *'Een in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak – daaronder begrepen die waarop een buitenplaats of andere, bij eht karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen – voor zover het blijven voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is'* (art. 1 lid 1, onderdeel a, NSW 1928). Het begrip landgoed is feitelijk een concretisering van het begrip natuurschoon. Deze definitie is verder uitgewerkt in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 (RB NSW 1928). Rangschikking van een onroerende zaak vindt uitsluitend op verzoek van de eigenaar in de zin van de wet plaats (art. 2 lid 1 NSW 1928). In grote lijnen komt een onroerende zaak voor rangschikking in aanmerking indien:

- a. de oppervlakte van de onroerende zaak tenminste 5 ha bedraagt (oppervlaktevereiste);
- b. terreinen en wateren, behorende tot de onroerende zaak, een aaneengesloten gebied vormen;
- c. de oppervlakte van de onroerende zaak voor tenminste 30% is bezet met houtopstanden of natuurterreinen (bezettingsvereiste), en;
- d. het soort gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt, geen inbreuk maakt op het natuurschoon (zie art. 2 lid 1 RB NSW 1928).

Om het doel van de wet te bereiken heeft de wetgever een aantal faciliteiten in verschillende wetten opgenomen. Het betreft de Wet IB 2001, Wet Vpb 1969, Wet Woz, Gemeentewet en de NSW 1928 zelf. Aangezien de wijzigingen van de NSW 1928 in dit artikel centraal staan, beperk ik mij tot de faciliteiten zoals die in deze wet zijn opgenomen.

In tegenstelling tot hetgeen men zou verwachten is in de NSW 1928 de landgoedvrijstelling voor de successiebelastingen en de overdrachtsbelasting opgenomen. Indien tot de verkrijging in de zin van de SW 1965 een landgoed behoort, wordt een deel van het verschuldigde recht niet ingevorderd. Dit deel is gelijk aan het verschil tussen het volgens de aanslag opgelegde belasting en de belasting die verschuldigd zou zijn over de helft van de 'bestemmingswaarde'. Waarbij onder bestemmingswaarde wordt verstaan: *'de waarde in het economische verkeer ingeval daarop de last rustte om het landgoed gedurende een tijdvak van 25 jaren als zondanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, dan volgens normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is'*. Indien het landgoed is opengesteld voor het publiek wordt de waarde van het landgoed gesteld op nihil. In dat geval vindt in zijn geheel geen invordering ten aanzien van het landgoed plaats (art. 7 lid 1 NSW 1928).

Deze landgoedvrijstelling kwalificeert aldus als een invorderingsvrijstelling. Daarnaast heeft de vrijstelling een voorwaardelijk karakter. De verkrijger is verplicht er voor zorg te dragen dat de onroerende zaak ten minste 25 jaren na de verkrijging als landgoed blijft gerangschikt (instandhoudingsvereiste, art. 8 NSW 1928). Bij schending van dit vereiste dient de verkrijger alsnog de niet ingevorderde belasting te voldoen vermeerderd met invorderingsrente (art. 8 lid 6 NSW 1928).

De landgoedvrijstelling voor de overdrachtsbelasting is opgenomen in art. 9a NSW 1928. Ten aanzien van deze vrijstelling geldt eveneens een instandhoudingstermijn van 25 jaren (zie ook paragraaf 6).¹

1. Wetswijziging per 28 december 2000 (bezitsvereiste)

Bij Wet van 14 december 2000 is wet gewijzigd. Op 28 december 2000 is echter maar één onderdeel van deze wet in werking getreden. Dit betreft de invoering van het bezitsvereiste² naast het oude instandhoudingsvereiste. Het bezitsvereiste is van toepassing op verkrijgingen ná 28 december 2000. Als gevolg van dit vereiste dient een verkrijger, die een beroep op de landgoedvrijstelling voor de successiebelastingen in de NSW 1928 heeft gedaan, het verkregen landgoed gedurende een termijn van 25 jaren in bezit te houden om de faciliteit volledig deelachtig te worden. Bij een eerdere overdracht van de eigendom van het landgoed zal de faciliteit, afhankelijk van het aantal bezitsjaren, worden ingevorderd (art. 8a NSW 1928). Indien de eigenaar/verkrijger het landgoed bijvoorbeeld 15 jaren na de verkrijging vervreemdt, zal $10/25 \times$ 'het buiten invordering gebleven recht' alsnog worden ingevorderd. Over het in te vorderen bedrag is geen invorderingsrente verschuldigd.

Met een overdracht van de eigendom wordt een vestiging, overdracht of afstand van het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht op het landgoed gelijkgesteld. Reeds hier merk ik op dat voor de vestiging, overdracht of afstand van een 'huurerfpacht' op een landgoed van minder dan 5 hectare een uitzondering geldt. Een vestiging, overdracht of afstand van een dergelijke recht heeft geen gevolgen voor de NSW 1928 en levert dan ook geen schending op van het bezitsvereiste (zie paragraaf 3.2). Onder overdracht van de eigendom wordt eveneens de overdracht van de economische eigendom begrepen (art. 8a lid 2 NSW 1928).³ Gezien de strekking van de successiefaciliteit levert de overdracht van de eigendom zonder dat hier tegenover een directe of indirecte prestatie staat (schenking/gift) geen schending van het bezitsvereiste op. Invordering blijft in dat geval achterwege.

2. Vervallen vrijstelling kapitaalsbelasting per 1 juni 2006

Bij Wet VPB-pakket 2006 is de voorwaardelijke vrijstelling kapitaalsbelastingbelasting in de NSW 1928 per 1 januari 2006 komen te vervallen (art. 9b oud).⁴ In de overgangswetgeving is echter bepaald dat de oude bepalingen van toepassing blijven ten aanzien van vóór 1 januari 2006 niet verschuldigde belasting, ook als de feitelijke constatering van de verschuldigdheid plaatsvindt na 31 december 2005. Als gevolg hiervan is de in het verleden niet geheven belasting alsnog verschuldigd indien:

- a. onttrekking van het landgoed plaatsvindt;
- b. naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de rechtspersoon niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, dan wel werkzaamheden verricht welke met dat doel in strijd zijn.

De afschaffing van de vrijstelling in de NSW 1928 houdt verband met het vervallen van de kapitaalsbelasting per 1 januari 2006.

¹ Voor een meer gedetailleerde beschrijving van het begrip landgoed en de beschreven faciliteiten wordt verwezen naar Bruggink, Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, tweede druk of www.natuurschoonwet.com.

² Beide termijnen betreffen een periode van 25 jaren en geven de successiefaciliteit een voorwaardelijk karakter. Deze termijnen lopen niet in alle gevallen gelijk.

³ Voor de definitie van economische eigendom wordt verwezen naar art. 1, eerste lid, onderdeel c, NSW 1928.

⁴ Zie artikel III, Wetsvoorstel VPB-pakket, Kamerstukken II 2005/06.

3. Wijzigingen per 1 juni 2007

3.1. Natuurterreinen

Per 1 juni 2007 is de uitbreiding van de definitie van het begrip landgoed met het begrip 'natuurterreinen' in werking getreden (art. 1 lid 1, onderdeel a, NSW 1928).⁵ Als gevolg van deze wijziging is het oude 'bebossingsvereiste' enigszins afgezwakt. Om aan dit oude vereiste tot rangschikking te voldoen, diende een onroerende zaak voor ten minste 30% met bos of andere houtopstanden bezet te zijn. Dit percentage kon worden verlaagd naar 20%, indien de overige delen bestonden uit ten minste 50% natuurterreinen. Ter bevordering van de aanplant van houtopstanden heeft de wetgever de mogelijkheid opgenomen om onroerende zaken te rangschikken die (nog) niet aan het bebossingsvereiste voldoen. De eigenaar dient dan aan het verzoek tot rangschikking een beplantingsplan te hechten waaruit blijkt dat de onroerende zaak binnen 3 jaren wel aan het vereiste voldoet.⁶

Na 1 juni 2007 komt een onroerende zaak voor rangschikking in aanmerking indien de oppervlakte voor ten minste 30% is bezet met natuurterreinen en/of houtopstanden (bezettingsvereiste).⁷ Een onroerende zaak met uitsluitend 30% natuurterreinen komt voor rangschikking in aanmerking. Uiteraard dient de onroerende zaak nog wel aan de overige voorwaarden te voldoen.⁸ Per genoemde datum is eveneens de definitie van het begrip natuurterreinen zoals deze was opgenomen in het besluit uitgebreid (art. 1, onderdeel d, RB NSW 1928). Als gevolg van deze uitbreiding kwalificeren bijvoorbeeld bepaalde typen grasland als natuurterrein. Onder natuurterreinen wordt mede verstaan landbouwgrond die voldoet aan elk van de volgende voorwaarden:

- a. de desbetreffende landbouwgrond wordt ingericht of anderszins genoegzaam geschikt gemaakt voor de ontwikkeling tot natuurterrein;
- b. die ontwikkeling tot natuurterrein geschiedt overeenkomstig een goedgekeurd natuurinrichtingsplan, waarin tevens de tijdsduur is bepaald waarbinnen die ontwikkeling in hoofdzaak zal worden voltooid;
- c. elk gebruik van de grond dat de ontwikkeling tot natuurterrein kan belemmeren, is blijkens een schriftelijke verklaring gestaakt.⁹

Volledigheidshalve merk ik op dat de uitbreiding van de definitie landgoed niet doorwerkt naar de vrijstelling voor landgoederen in de Gemeentewet.¹⁰

3.2. Wijziging in het begrip eigenaar

Gezien het vrijwillige karakter van de NSW 1928 kan alleen de eigenaar van een onroerende zaak om rangschikking als landgoed verzoeken. Het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 wijkt enigszins af van het juridische begrip 'eigenaar'. Onder de oude wet werd onder 'eigenaar' verstaan:

- a. de eigenaar van een onroerende zaak die niet bezwaard is met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht;
- b. de vruchtgebruiker of erfpachter van een onroerende zaak;
- c. de onder a. en b. bedoelde eigenaren van twee aangrenzende onroerende zaken.¹¹

Na de vestiging van een recht van vruchtgebruik of erfpacht werd de bloot eigenaar niet meer als eigenaar in de zin van de NSW 1928 aangemerkt. Mede als gevolg van de kwalificatie van de vruchtgebruiker of erfpachter als eigenaar, had de vestiging of beëindiging van een recht van vruchtgebruik of erfpacht een onttrekking van de onroerende zaak aan het landgoederenregime (statusverlies) tot gevolg. Onder de oude wet kon de vruchtgebruiker of erfpachter (bij vestiging) of de eigenaar (bij beëindiging) een dergelijk statusverlies voorkomen door binnen 6 maanden na de vestiging of beëindiging een voortzettingsverzoek in te dienen.

⁵ Zie Besluit van 21 mei 2007, Stb. 2007/188.

⁶ Deze mogelijkheid is opgenomen in art. 1 lid 4 NSW 1928 bij Wet van 14 november 1995, Stb. 1995, 582.

⁷ Zie art. 2 lid 1 onderdeel c, RB NSW 1928.

⁸ Zie hoofdzakelijk art. 2 RB NSW 1928.

⁹ Zie art. 1 lid 2, RB NSW 1928.

¹⁰ Zie art. 8 RB NSW 1928.

¹¹ Zie artikel 1 lid 1, onderdeel b, NSW 1928.

Afhankelijk van de vraag of het in vruchtgebruik of erfpacht uitgegeven gedeelte zelfstandig aan alle vereisten voldeed (met name het oppervlaktevereiste), kon de vruchtgebruiker of erfpachter een zelfstandige of gezamenlijke rangschikking aanvragen.¹² Ook de opstallen kwamen wederom voor rangschikking in aanmerking aangezien de vereisten ten aanzien van opstallen voor beide soorten rangschikkingen gelijk waren. Of deze kwalificeerden als rijksmonument of niet deed niet terzake.

Ook na de invoering van de wijzigingswet (per 1 juni 2007) blijft de hierboven beschreven hoofdregel inzake het begrip eigendom bestaan. De vruchtgebruiker of erfpachter wordt bij uitsluiting van de bloot eigenaar als eigenaar in de zin van de NSW 1928 aangemerkt. De vestiging en beëindiging van een dergelijk beperkt recht leidt tot onttrekking (statusverlies, art. 3 NSW 1928). Evenals onder het oude recht kan deze onttrekking worden voorkomen indien de vruchtgebruiker/erfpachter of eigenaar een voortzettingsverzoek indient (art. 3 lid 2 NSW 1928). Echter de opstallen komen niet vanzelfsprekend meer voor rangschikking in aanmerking (zie paragraaf 3.3).

Per 1 juni 2007 wordt op deze hoofdregel een ingrijpende uitzondering gemaakt. Deze uitzondering geldt uitsluitend ten aanzien van een recht van erfpacht op onroerende zaken die kleiner zijn dan 5 hectare. De per 1 juni 2007 ingevoerde wijzigingen van het begrip eigenaar houden een uitbreiding in van de mogelijkheden voor het gebruik van erfpacht als beheersinstrument.¹³ Indien bij de uitgifte in erfpacht de economische eigendom van de zaak (< 5 hectare) bij de bloot eigenaar blijft rusten, heeft de uitgifte in erfpacht geen directe gevolgen voor de NSW 1928. De bloot eigenaar blijft eigenaar in de zin van de wet en de vestiging of beëindiging van een dergelijk recht ('*huurerfpacht*') heeft geen beëindiging van de landgoedstatus dan wel schending van het bezitsvereiste tot gevolg. In feite wordt deze '*huurerfpacht*' behandeld op dezelfde voet als de verhuur van een (deel van het) landgoed.¹⁴ Uitsluitend die uitgifte van een recht van erfpacht op een onroerende zaak kleiner dan 5 hectare leidt tot wisseling van de eigenaar en onttrekking en schending bezitsvereiste, indien de economische eigendom bij de erfpachter komt te rusten ('*eigendomserfpacht*').¹⁵

De beëindiging van een dergelijk recht leidt eveneens tot onttrekking. Om het systeem sluitend te maken wordt met de vestiging van een eigendomserfpacht gelijkgesteld de situatie waarin een huurerfpacht wordt gewijzigd in een eigendomserfpacht (als gevolg van de overdracht van de economische eigendom aan de erfpachter). Met de beëindiging van een eigendomserfpacht wordt vervolgens gelijkgesteld een wijziging van een eigendomserfpacht in een huurerfpacht (als gevolg van de terugoverdracht van de economische eigendom aan de juridische eigenaar).

Onder economische eigendom wordt verstaan: *'een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot een onroerende zaak, dat een belang bij de zaak vertegenwoordigt. Het belang omvat tenminste enig risico van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de civiel-juridisch eigenaar. De verlening van uitsluitend het recht op levering wordt niet aangemerkt als overdacht van de economische eigendom'* (art. 1 lid 1, onderdeel c, NSW 1928). Deze definitie komt overeen met de in het oude art. 8a, tweede lid, NSW 1928 en de in de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR 1970) reeds gehanteerde definitie van economische eigendom.¹⁶

¹² Onder 'gezamenlijke rangschikking' werd verstaan een rangschikking van twee aangrenzende onroerende zaken gezamenlijk (zie art. 1 lid 1, onderdeel b, 3^o, en lid 2, NSW 1928 Oud).

¹³ Zie artikel 1 lid 1, onderdeel b, jo. lid 3, NSW 1928 jo. art. 3a RB NSW 1928.

¹⁴ Onderdeel 5.11, MvT, Belastingplan 2006, Kamerstukken II 2005/06.

¹⁵ Zie art. 3 lid 1, onderdeel c en art. 8a lid 1, onderdeel b, NSW 1928. Zie ook artikel XXIV, Wetsvoorstel Belastingplan 2006, Kamerstukken II 2005/06.

¹⁶ Zie artikel 2 lid 2, WBR 1970.

In de huidige wet wordt derhalve onder 'eigenaar' verstaan:

- a. de eigenaar van een onroerende zaak van tenminste 5 ha die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht;
- b. de eigenaar van een onroerende zaak kleiner dan 5 ha die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht waarbij de economische eigendom toekomt aan de erfpachter (*'eigendomserfpacht'*);
- c. de vruchtgebruiker;
- d. de erfpachter van een onroerende zaak kleiner dan 5 ha waarbij de economische eigendom toekomt aan de erfpachter (*eigendomserfpacht*);
- e. de erfpachter van een onroerende zaak van tenminste 5 ha.

De vestiging van een vruchtgebruik geldt aldus te allen tijde als een onttrekkingsgrond. De erfplater die het vruchtgebruik aan de langstlevende wenst te vermaken, dan wel de erfgenamen die in het kader van de verdeling kiezen voor deze variant, dienen hierop bedacht te zijn. Eveneens de adviseur resp. notaris die dit adviseert.

3.3. Aanscherping gezamenlijke rangschikking

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteiten voor landgoederen moet een onroerende zaak aan een aantal vereisten voldoen (zie hierboven). Eén van deze vereisten betreft het oppervlaktevereiste. Onder het oude recht werd hierop een uitzondering gemaakt. Bij Wijzigingswet van 25 mei 1989 was de mogelijkheid opgenomen om twee aan elkaar grenzende onroerende zaken op gezamenlijk verzoek van de eigenaren te rangschikken.¹⁷ Voor de toepassing van de wet werden de aan elkaar grenzende landgoederen aangemerkt als één onroerende zaak.¹⁸ Eveneens werden de eigenaren op grond van een fictie als één eigenaar aangemerkt.¹⁹ De wetgever beoogde hiermee de rangschikking van een onroerende zaak die zelfstandig niet aan alle vereisten voldeed, mogelijk te maken door die zaak in samenhang met een andere onroerende zaak aan de criteria voor rangschikking te toetsten.²⁰ Als gevolg hiervan was het mogelijk twee onroerende zaken te rangschikken, zonder dat iedere onroerende zaak afzonderlijk aan alle vereisten voldeed.

In de praktijk maakte men voornamelijk gebruik van deze mogelijkheid indien één van de onroerende zaken niet aan het oppervlaktevereiste voldeed. Dit kon bijvoorbeeld voorkomen indien een gedeelte van een groot landgoed in vruchtgebruik of erfpacht werd uitgegeven. Daarnaast kwam het voor dat eigenaren van percelen gelegen aan de rand van een reeds gerangschikt landgoed op deze regeling een beroep deden. Zo konden kleinere percelen (de zogenoemde postzegelpercelen) die in het geheel niet aan de vereisten voldeden, via een gezamenlijke rangschikking de kwalificatie van landgoed verkrijgen, omdat de aangrenzende onroerende zaak ruimschoots aan het oppervlakte- en bebossingsvereiste voldeed. Hiermee kwamen opstellen binnen het bereik van de fiscale faciliteiten, zonder dat feitelijk sprake was van enige bijdrage aan het natuurschoon.

Om oneigenlijk gebruik te voorkomen, heeft de wetgever bij Wijzigingswet van 14 december 2000 de mogelijkheid tot gezamenlijke rangschikking derhalve gewijzigd. Bij Belastingplan 2006 is de wijzigingswet op dit onderdeel verder aangescherpt. De wijzigingen zijn uitgewerkt in het aangepaste RB NSW 1928. Onder de nieuwe wetgeving die per 1 juni 2007 in werking is getreden, worden eigenaren van twee aangrenzende onroerende zaken niet meer als één eigenaar aangemerkt. Eveneens worden de twee aan elkaar grenzende onroerende zaken niet meer als één onroerende zaak aangemerkt.²¹ Het gevolg hiervan is dat iedere onroerende zaak afzonderlijk in de beoordeling wordt betrokken en in beginsel aan alle vereisten dient te voldoen. Een uitzondering wordt gemaakt voor het oppervlaktevereiste.²²

Indien niet aan het oppervlaktevereiste wordt voldaan, komt een onroerende zaak, die kleiner is dan vijf hectare doch groter dan 1 hectare en waarop geen buitenplaats is gelegen²³, voor rangschikking in aanmerking indien:

¹⁷ Wet van 25 mei 1989, Stb. 1989, 205.

¹⁸ Zie artikel 1 lid 2, NSW 1928 oud.

¹⁹ Zie artikel 1 lid 1, onderdeel b, ten derde, NSW 1928 oud.

²⁰ Kamerstukken I, 1986-1987, 20 089, nr. 3.

²¹ Art. 1 lid 1, onderdeel b, 3^o en lid 2 NSW 1928 zijn geschrapt.

²² Zie art. 1 lid 2, onderdeel a, NSW 1928.

²³ De definitie van het begrip buitenplaats is opgenomen in art. 1, onderdeel c, RB NSW 1928.

- a. de onroerende zaak grenst aan een onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt en de oppervlakte van beide onroerende zaken gezamenlijk ten minste vijf hectare bedraagt én tussen beide onroerende zaken een nauwe historische band bestaat;
- b. de onroerende zaak met één aangrenzende, nog niet als landgoed aangemerkte, onroerende zaak, gezamenlijk een oppervlakte van ten minste vijf hectare heeft én tussen beide onroerende zaken een nauwe historische band bestaat (art. 3 lid 3 RB NSW 1928).

Indien niet aan het oppervlaktevereiste en tevens niet aan het bezettingsvereiste wordt voldaan, komt een onroerende zaak die kleiner is dan 1 hectare, voor rangschikking in aanmerking indien:

- c. de onroerende zaak grenst aan een onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt en de oppervlakte van beide onroerende zaken gezamenlijk ten minste vijf hectare bedraagt én op die onroerende zaak een opstal is gelegen die vóór 1 januari 1940 is gebouwd, die na deze datum uiterlijk zijn karakter heeft behouden. Tussen de opstal en de onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt dient een nauwe historische band te bestaan (art. 3 lid 4 RB NSW 1928).

Vervolgens wordt nog een aantal aanvullende, en ons inziens grotendeels overlappende, vereisten gesteld aan de opstallen die zijn gelegen op de onroerende zaak. Opstallen, gelegen op onroerende zaken met een oppervlakte van minder dan vijf hectare die op basis van een gezamenlijke rangschikking als landgoed kunnen worden aangemerkt, maken slechts deel uit van het landgoed voor zover het betreft:

- a. beschermde monumenten die zijn ingeschreven in een register als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de Monumentenwet 1988 (rijksmonumenten);
- b. opstallen voor het technisch beheer van het landgoed, ongeschikt voor verblijf, met een oppervlakte van ten hoogste 20 m² en een nokhoogte van ten hoogste 3 meter; of (functionele opstallen);
- c. opstallen die vóór 1 januari 1940 zijn gebouwd en die na deze datum uiterlijk hun karakter hebben behouden, voor zover een nauwe historische band bestaat tussen de opstal en het landgoed.²⁴

Zoals blijkt uit het voorgaande, wordt de gezamenlijke rangschikking van een klein perceel met een aangrenzende onroerende zaak beperkt tot die gevallen waarin er een aantoonbare nauwe historische samenhang bestaat tussen de onroerende zaken en/of opstallen. Uit de memorie van toelichting maken wij op dat hierbij gedacht kan worden aan situaties waarin oorspronkelijk naast het hoofdgebouw verschillende in dezelfde stijl gebouwde boerderijen tot het landgoed van één en dezelfde eigenaar behoorden en verschillende personen vervolgens verschillende onderdelen in eigendom hebben verkregen, of waarin verschillende eigenaren kunnen aantonen al jarenlang samen te werken en een gezamenlijk beheer van beide percelen vanuit een oogpunt van natuurbeheer of om cultuurhistorische redenen wenselijk is.²⁵

Uitsluitend indien de aangrenzende onroerende zaak nog niet als landgoed is aangemerkt, dient het verzoek van de eigenaar vergezeld te gaan met een verzoek van de aangrenzende eigenaar. Aan deze verzoeken dienen de eigenaren een verklaring te hechten waaruit blijkt dat zij om een gezamenlijke rangschikking verzoeken.²⁶ Voor de overige verzoeken is de medewerking van de eigenaar van het aangrenzende landgoed niet noodzakelijk. De gezamenlijke rangschikking is evenals onder het oude recht beperkt tot twee aangrenzende onroerende zaken.²⁷

²⁴ Zie art. 3 lid 5 RB NSW 1928.

²⁵ Zie artikelsgewijze toelichting op art. XXIV, onderdeel A, vierde lid, Belastingplan 2006, Kamerstukken II, 2005/06.

²⁶ Zie art. 7 lid 4 RB NSW 1928.

²⁷ Kamerstukken I, 1987-1988, 20 089, nr. 6.

3.4 Aanpassing omzomingscriteria

Landbouwgronden komen slechts voor rangschikking in aanmerking indien deze aan bepaalde vereisten voldoen. Deze vereisten zijn onder te verdelen in een oppervlakte- en omzomingsvereiste.²⁸ Dit laatste vereiste houdt in dat, afhankelijk van de oppervlakte, het landbouwterrein door een percentage houtopstanden moet zijn omgeven. Onder de oude wetgeving moesten deze houtopstanden zich bevinden op het landbouwterrein zelf. Vanaf 1 juni 2007 is dit niet meer noodzakelijk en kunnen de houtopstanden die zijn gelegen op de aangrenzende onroerende zaak mede in aanmerking worden genomen.²⁹ Deze toerekening van houtopstanden vindt uitsluitend plaats in het kader van het omzomingsvereiste en dan maar alleen indien de grens tussen de twee aangrenzende percelen onder de kroonprojectie van de houtopstanden valt.

3.5 Overgangswetgeving

Als gevolg van de aanscherping van de gezamenlijke rangschikking (zie onderdeel 3.3) per 1 juni 2007 heeft de wetgever een overgangsregime ingesteld.³⁰ Op basis van dit regime vervalt de landgoedstatus van alle oude gezamenlijke rangschikkingen van rechtswege op 1 juni 2009. Eigenaren hebben aldus twee jaar de tijd om aan de nieuwe vereisten te voldoen. Ter voorkoming van dit verlies dienen eigenaren een 'Aanvraag (geen) herrangschikking' in te dienen. Deze aanvraag dient vóór 1 juni 2009 te zijn ingediend. Bij een positieve beslissing op deze aanvraag wordt de landgoedstatus geacht ononderbroken te zijn voortgezet. Bij een negatieve beslissing zal de status worden ingetrokken per datum indiening aanvraag.³¹ Alle belastingen (successiebelastingen, overdrachts- en kapitaalbelasting) die als gevolg van het vervallen van de status kunnen worden ingevorderd op de voet van art. 8 en 9c NSW 1928, zullen niet worden ingevorderd. Deze claims vervallen (generaal pardon). Dit geldt niet ten aanzien van het verschuldigde schenkingsrecht inzake schenkingen/giften die hebben plaatsgevonden na 28 februari 2000. Daarnaast is van aanzienlijk belang dat de bezitstermijn die is gaan lopen ten aanzien van verkrijgingen na 28 december 2000 blijft lopen. Het gegeven dat de onroerende zaak niet meer kwalificeert als landgoed doet hier niet aan af.

4. Actualisering en samenvoeging besluiten per 11 oktober 2007

Bij besluit van 11 oktober 2007 heeft de Staatssecretaris van Financiën een aantal besluiten geactualiseerd en samengevoegd, althans zo doet de inleiding vermoeden. De oude besluiten zijn ingetrokken.³² Het voert te ver dit besluit integraal aan de orde te stellen. In dit kader heb ik gemeend slecht enige relevante opmerkingen te maken.

- In het besluit van 13 maart 1990 keurt de staatssecretaris goed dat de successie- en de overdrachtsbelastingfaciliteit ook van toepassing is bij een overdracht van een landgoed gevolgd door kwijtschelding van de koopsom.³³ In het huidige besluit wordt deze goedkeuring niet meer expliciet verleend en zijn de voorwaarden niet meer opgenomen.
- In het nieuwe besluit is ten aanzien van een verkrijging van een landgoed door landgoedrechtspersonen gesteld dat een verzoek om te worden aangemerkt als een dergelijke rechtspersoon tot het moment van de verkrijging kan worden ingediend. In het Besluit van 13 mei 2003 kwam dit vereiste niet voor.³⁴ Overigens kan worden opgemerkt dat als gevolg van het vervallen van het doelvereiste voor de landgoedvrijstelling voor de overdrachtsbelasting, dit punt is achterhaald (zie paragraaf 6).

²⁸ Zie art. 5, onderdeel g, RB NSW 1928.

²⁹ Zie art. 1 lid 2, onderdeel c, NSW 1928 jo. art. 5 lid 2, RB NSW 1928.

³⁰ Zie Wet van 14 december 2000, Artikel VI, Stb. 2000, 551.

³¹ Deze datum wordt niet als zodanig expliciet genoemd, maar leiden wij af uit de overgangswetgeving.

³² Zie Besluit van 11 oktober 2007, Stcrt. 2007, 205.

³³ VN 1989/2543.

³⁴ VN 203/29.1.9.

- In het Besluit van 13 mei 2003 was voor de heffing van overdrachtsbelasting ook een goedkeuring voor de verkrijging van aandelen of certificaten van aandelen in een landgoedrechtspersoon opgenomen. Deze goedkeuring komt in het nieuwe besluit niet meer terug. Dit lijkt mij een omissie.³⁵
- De herrekening van het alsnog in te vorderen recht als gevolg van schending van het instandhoudingsvereiste is aangepast. De voorgestelde methodiek komt nu overeen met de wijze van herrekening bij schending van het bezitsvereiste.³⁶
- In het Besluit van 9 september 2003 keurde de staatssecretaris goed dat eveneens de bloot eigenaar, ondanks dat hij geen eigenaar was in de zin van de wet, de faciliteiten in de NSW 1928 kon genieten. Dit zolang het landgoed ten name van de erfpachter of vruchtgebruiker onder de NSW 1928 was gerangschikt. Deze goedkeuring geldt niet meer aangezien het besluit is ingetrokken en de goedkeuring in het nieuwe besluit niet meer is opgenomen. Deze intrekking is mijns inziens wederom een omissie en heeft vergaande gevolgen voor de praktijk. Het argument dat in de nieuwe wet de bloot eigenaar onder omstandigheden als eigenaar kan worden aangemerkt, waardoor de goedkeuring kon komen te vervallen, gaat niet op. Immers, de goedkeuring zag op veel meer varianten van bloot eigendom. De vestiging van een vruchtgebruik krachtens erfrecht werkt in deze zin desastreus uit. Veel eigenaren zullen hun testament moeten aanpassen.

Zoals uit het bovenstaande blijkt, lijkt dit besluit meer beleidswijzigingen te bevatten dan de staatssecretaris doet vermoeden. Daarbij ben ik van mening dat de (integrale) intrekking van een aantal besluiten op een omissie berust. Ik zou de staatssecretaris dan ook in overweging willen geven deze omissies zo spoedig mogelijk te herstellen.

5. Actualisering aanschrijving openstelling van Natuurschoonwet-landgoederen per 20 december 2007

Bij Besluit van 20 december 2007 heeft een actualisering van de Aanschrijving Openstelling van Natuurschoonwet-landgoederen van 8 februari 1991 plaatsgevonden.³⁷ De aanschrijving is ingetrokken. Het besluit komt nagenoeg geheel overeen met de aanschrijving. Toch maak ik de volgende opmerkingen.

- Bij een gezamenlijke rangschikking (zie paragraaf 3.3) dient het opengestelde gedeelte *evenwichtig* over beide landgoederen te worden verdeeld. Onder de oude aanschrijving was dat niet het geval mede als gevolg van het wettelijk systeem.
- De wegen en paden dienen min of meer *gelijkmatig* over het landgoed of landgoederen (bij een gezamenlijke rangschikking) te zijn verdeeld. Van een min of meer gelijkmatige verdeling is in elk geval geen sprake als wegen en paden voor meer dan de helft van de minimale padlengte aan of langs de rand van het landgoed of landgoederen lopen. Deze laatste invulling kwam in de aanschrijving niet voor.
- Het besluit werkt terug tot 1 juni 2007 (datum intreding wijzigingen van de wet).

³⁵ In hoeverre het schrappen van deze goedkeuring in verband staat met het arrest van de Hoge Raad d.d. 23 februari 2007, nr. 41.591, NTFR 2007-350, is niet duidelijk. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat de monumentenvrijstelling ook van toepassing was op aandelen in een monumentenrechtspersoon.

³⁶ Zie art. 8a lid 4 NSW 1928.

³⁷ Zie Besluit van 20 december 2007, Stcrt. nr. 3.

6. Wijziging wet per 1 januari 2008

Voor de heffing van overdrachtsbelasting is de huidige vrijstelling voor landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 opgenomen in art. 9a NSW. De huidige tekst van dit artikel luidt als volgt: *"Indien landgoederen worden verkregen door natuurlijke personen of door rechtspersonen die naar het oordeel van Onze Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van een of meer landgoederen ten doel hebben, is geen overdrachtsbelasting verschuldigd."* De wetgever heeft verkrijgende rechtspersonen aan een doelvereiste onderworpen. Het betreft een voorwaardelijke vrijstelling. Immers in art. 9c is het volgende opgenomen: *"De belasting die door toepassing van artikel 9a minder is geheven dan zonder die toepassing geheven zou zijn, is alsnog verschuldigd indien een beschikking wordt genomen als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, dan wel indien binnen een tijdvak van 25 jaren na de verkrijging of de inbreng bij welke de vermindering van belasting is toegepast:*

a. of ten aanzien van de landgoederen zich een van de in artikel 3, derde, vierde en zevende lid, genoemde gevallen voordoet,

b. óf naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de rechtspersoon niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, dan wel werkzaamheden verricht welke met dat doel in strijd zijn."

Het doelvereiste (onderdeel b) is komen te vervallen.³⁸ De tekst van art. 9a zal als volgt komen te luiden: *"Ter zake van de verkrijging van een landgoed is geen overdrachtsbelasting verschuldigd."*

Doordat onder de nieuwe wet voor verkrijgende rechtspersonen geen doelvereiste meer geldt, kan een (latere) schending van dit vereiste zich niet meer voordoen. Art. 9c is in die zin dan ook aangepast en wel als volgt:

"De belasting die door toepassing van artikel 9a niet is geheven, is alsnog verschuldigd indien met betrekking tot het landgoed een beschikking wordt genomen als bedoeld in artikel 3a, eerste lid, dan wel binnen een tijdvak van 25 jaren na de verkrijging zich een van de in artikel 3, derde, vierde en zevende lid, genoemde gevallen voordoet." Uitsluitend het verlies van de landgoedstatus leidt onder de aangepaste wet alsnog tot verschuldigdheid van overdrachtbelasting. De bijdrage aan het natuurschoon wordt door het (blijven) bestaan van het instandhoudingsvereiste (het behouden van de landgoedstatus gedurende een termijn van 25 jaar) voldoende gewaarborgd. Bovendien levert deze wijziging een administratieve lastenverlichting op. Rechtspersonen hoeven niet meer vóór de verkrijging van een landgoed de status van NSW-lichaam in de zin van artikel 9a NSW aan te vragen. Evenmin worden ze gedwongen een apart NSW-lichaam op te richten om de vrijstelling deelachtig te worden. Daarnaast levert deze wijziging nog een groot voordeel op waarvan ik me afvraag of de wetgever hier bij stil heeft gestaan. Onder de huidige regelgeving vereist Belastingdienst/Oost-Brabant, kantoor Den Bosch dat, wil een rechtspersoon aan het doelvereiste voldoen, haar bezittingen hoofdzakelijk (70% of meer) uit landgoederen bestaan. Bij een verkoop binnen 25 jaar van het enige landgoed, voldoet de rechtspersoon niet meer aan dit vereiste waardoor de overdrachtsbelasting alsnog verschuldigd wordt. Om dit te voorkomen kochten deze rechtspersonen bijv. een hectare bos aan dat kwalificeerde als landgoed. Deze geforceerde en onzinnige aankoop en instandhouding van de rechtspersoon zal zich na invoering van het wetsvoorstel niet meer voordoen. In het huidige wetsvoorstel is geen overgangsregime opgenomen.

Uitdrukkelijk merk ik op dat het doelvereiste zoals de wetgever dat heeft opgenomen voor de monumentenvrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel p, Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), maar ook voor de transparance fiscale (artikel 10.9 Wet IB 2001) en de vrijstelling vennootschapsbelasting (artikel 5, eerste lid, Wet Vpb 1969) blijft bestaan.

³⁸ Wet overige fiscale maatregelen 2008, Stb. 2007.

7. Wijziging Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 per 1 januari 2008 (natuurgrondvrijstelling)

Hoewel de invoering van de natuurgrondvrijstelling geen wijziging van de NSW 1928 inhield, heb ik toch gemeend hier melding van te maken.

In de huidige WBR 1970 is geen vrijstelling voor de verkrijging van natuurgrond opgenomen. Wel had de Staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 27 december 1988 en mededeling van 26 augustus 1991 aangegeven de verschuldigde overdrachtsbelasting inzake de verkrijging van natuurschoon met opstallen kwijt te schelden indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan.³⁹ Evenals de vrijstelling voor landgoederen betrof het hier een voorwaardelijke faciliteit. De overdrachtsbelasting was alsnog verschuldigd indien binnen een tijdvak van 25 jaar: a) de verkrijger de onroerende zaak vervreemdt of daarop zakelijke genotsrechten verleent (bezitsvereiste), of b) de verkrijger handelingen verricht of nalaat waardoor het karakter van de onroerende zaak als natuurschoon wordt bedreigd of geschaad (instandhoudingsvereiste).

Bij Wet overige fiscale maatregelen 2008 is de natuurgrondvrijstelling in de de WBR 1970 opgenomen.⁴⁰ Artikel 15 WBR, waarin de vrijstelling is opgenomen, heeft een nieuw onderdeel gekregen:

"s. van natuurgrond, daaronder begrepen de rechten van erfpacht of beklemming daarop, waarvan de inrichting en het beheer geheel of nagenoeg geheel duurzaam zijn afgestemd op het behoud en de ontwikkeling van natuur en landschap. De belasting die door toepassing van deze bepaling niet is geheven, is alsnog verschuldigd indien binnen tien jaren na de verkrijging niet langer sprake is van natuurgrond. De vorige volzin is niet van toepassing indien binnen de aldaar bedoelde termijn de natuurgrond wordt omgezet in cultuurgrond als bedoeld in onderdeel q en als zodanig gedurende de rest van deze termijn bedrijfsmatig geëxploiteerd blijft;"

Het in de tweede volzin opgenomen instandhoudingsvereiste gedurende 10 jaar, geeft aan de vrijstelling een voorwaardelijk karakter. De tegemoetkomingen in de hierboven genoemde besluiten zijn komen te vervallen.

Deze vrijstelling strekt ertoe om de verkrijging van natuurgrond vrij te stellen van overdrachtsbelasting. Voor de invulling van wat verstaan wordt onder natuurgrond wordt in art. 6a Uitvoeringsbesluit WBR 1970 verwezen naar art. 1 lid 1, onderdelen b en d, RB NSW 1928. De inrichting en het beheer van de natuurgrond dienen geheel of nagenoeg geheel duurzaam te zijn afgestemd op het behoud en de ontwikkeling van natuur en landschap. De vrijstelling is beperkt tot grond. In gevallen waarin opstallen aanwezig zijn, zal daarover wel overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Anders dan bij de vrijstelling voor cultuurgrond geldt evenmin een vrijstelling voor de ondergrond van bepaalde opstanden.

Vervreemding van de natuurgrond hoeft er niet toe te leiden dat de vrijstelling wordt teruggenomen. De vrijstelling kan intact blijven indien ook bij de opvolger sprake blijft van natuurgrond. Aldus is geen sprake (meer) van een bezitsvereiste maar uitsluitend van een instandhoudingsvereiste (10 jaar). Ook de verkrijger zal in dat geval een beroep kunnen doen op de vrijstelling. Voor de verkrijger gaat een nieuwe tienjaarstermijn lopen. In voorkomende gevallen waarbij binnen deze periode wordt doorverkocht, doet de verkopende partij er verstandig aan in de koopovereenkomst een kettingbeding op te nemen om financiële risico's uit te sluiten. Zo zal aan de koper de verplichting tot instandhouding van de natuurgrond gedurende de resterende periode op straffe van een vergoeding kunnen worden opgelegd.

Eindelijk is dan toch een vrijstelling voor natuurgrond in de WBR 1970 opgenomen. Voor de invulling van het begrip natuurgrond wordt verwezen naar het RB NSW 1928. Onroerende zaken, voor zover deze bezet zijn met houtopstanden en natuurterreinen, komen voor de nieuwe vrijstelling in aanmerking.

³⁹ Punt 16 van de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88/1084 en de hierbij horende mededeling van 26 augustus 1991, nr. VB 91/1391.

⁴⁰ Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen 2008, Stb. 2007.

Om te kwalificeren als landgoed voor de NSW moet een onroerende zaak ten minste voor 30% bezet zijn met houtopstanden en/of natuurterreinen (bezettingsvereiste). Doordat de wetgever kiest voor een vrijstelling van natuurgrond in de WBR 1970 naast de bestaande vrijstelling voor landgoederen in de NSW 1928 is een grote overlap ontstaan. Indien en voor zover de toepassing en de daarbij geldende voorwaarden hetzelfde zijn, zal dit geen problemen opleveren. Echter dit is niet het geval. Zo is de instandhoudingstermijn (10 jaar) voor de vrijstelling van natuurgrond aanzienlijk korter dan de termijn voor landgoederen (25 jaar). Dit is op zijn minst merkwaardig te noemen, zeker nu aan beide termijnen dezelfde redenen (voorkoming misbruik en bevordering natuur) ten grondslag liggen. Daarnaast merk ik op dat op de voet van art. 1 lid 2 RB NSW 1928 onder natuurterreinen mede wordt verstaan landbouwgrond die op basis van een natuurinrichtingsplan wordt ingericht tot natuurterrein. Aan deze gelijkstelling worden enkele voorwaarden gesteld. Niet geheel duidelijk is of deze gelijkstelling en/of de daarbij horende voorwaarden ook gelden voor de nieuwe vrijstelling voor natuurgronden.

Een verkrijger van een landgoed doet er aldus verstandig aan om ten aanzien van de gronden bezet met houtopstanden en natuurterreinen een beroep te doen op de nieuwe vrijstelling voor natuurgronden in de WBR. Ten aanzien van de landbouwgronden kan hij mogelijk een beroep doen op de vrijstelling voor cultuurgronden. Voor deze vrijstelling bedraagt de instandhoudingstermijn eveneens maar 10 jaar. Voor de landgoedvrijstelling in de NSW 1928 bedraagt deze 25 jaar. Ten opzichte van de tegemoetkoming, zoals opgenomen in de hierboven genoemde besluiten, brengt de voorgestelde vrijstelling voor natuurgrond een beperking met zich. De opstallen met ondergrond komen niet meer voor een tegemoetkoming in aanmerking binnen dit kader. Wellicht dat de landgoedvrijstelling uitkomst biedt. Daarentegen is de voorgestelde vrijstelling ruimer als gevolg van het vervallen van het doelvereiste voor verkrijgende rechtspersonen, het vervallen van het bezitsvereiste en het verkorten van de instandhoudingstermijn van 25 jaar naar 10 jaar.

Ook ten aanzien van de invoering van de natuurgrondvrijstelling en de intrekking van de aangehaalde besluiten is geen overgangswetgeving opgenomen.

8. Conclusie

Per 1 juni 2007 is de NSW 1928 aanzienlijk gewijzigd. De definitie van het begrip landgoed is uitgebreid met het begrip natuurterreinen waardoor het oude bebossingsvereiste is afgezwakt. Gelijktijdig is de definitie van het begrip natuurterreinen verruimd. Daarnaast is het begrip eigenaar in de zin van de wet aangepast. De vestiging van een huurerfpacht op een onroerende zaak kleiner dan 5 hectare heeft geen gevolgen voor de NSW 1928. De bloot eigenaar blijft eigenaar in de zin van de wet. Ter voorkoming van misbruik is de gezamenlijke rangschikking aangescherpt. Iedere onroerende zaak wordt afzonderlijk in de beoordeling betrokken. Uitsluitend ten aanzien van het oppervlaktevereiste is hier een uitzondering op gemaakt. Ter voldoening aan dit vereiste mag de oppervlakte van een aangrenzende onroerende zaak worden meegenomen. Tussen deze aangrenzende onroerende zaken resp. de opstallen hierop, dient dan wel een historische band te bestaan. Als gevolg van de aanscherping van de gezamenlijke rangschikking, heeft de wetgever een overgangsregime opgenomen. Ter voorkoming van de invordering van aanwezige claims dienen eigenaren van onder het oude recht gezamenlijk gerangschikte onroerende zaken actie te ondernemen.

In een tweetal besluiten zijn oude besluiten geactualiseerd en samengevoegd. Deze besluiten lijken meer beleidswijzigingen met zich te brengen dan de besluiten doen vermoeden. Eveneens bevatten deze besluiten enige omissies die mijns inziens zo spoedig mogelijk hersteld moeten worden.

Als gevolg van de wijziging per 1 januari 2008 is het doelvereiste voor de landgoedvrijstelling voor de overdrachtsbelasting komen te vervallen. Dit levert een aanzienlijke vereenvoudiging op. Eveneens is per deze datum de natuurgrondvrijstelling in WBR in gevoerd. Een verkrijger van natuurschoon dient een juiste beoordeling te maken op welke vrijstelling hij een beroep doet. De voorwaarden zijn namelijk niet gelijk.

De wijzigingen hebben vergaande gevolgen. Het landgoederenregime wordt er niet eenvoudiger op. Voor eigenaren, adviseurs en notarissen is kennisname van deze wijzigingen en het overgangsregime van wezenlijk belang.