

KORTE INHOUD (flaptekst): De Natuurschoonwet 1928 biedt enkele fiscale faciliteiten aan 'eigenaren' van landgoederen. Het begrip 'eigenaar' in de zin van de Natuurschoonwet 1928 wijkt enigszins af van het juridische begrip 'eigenaar'. In dit artikel wordt nader ingegaan op het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 en in het bijzonder op de wijzigingen ten aanzien van dit begrip in het Belastingplan 2006.

Het begrip 'eigenaar' in de zin van de Natuurschoonwet 1928

Mr. dr. H.R. Bruggink
Mr. drs. M.J. Sengers

Ter bevordering van de instandhouding van natuurschoon in Nederland heeft de wetgever de Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW 1928) in het leven geroepen. In deze wet zijn enkele fiscale faciliteiten voor landgoederen opgenomen. Deze zijn bedoeld om aan 'eigenaren' van een landgoed een financiële tegemoetkoming in de kosten van het beheer en de exploitatie te verlenen. De wetgever heeft hiermee getracht het particuliere natuurbezit te bevorderen en het natuurschoon in stand te houden. Gezien het vrijwillige karakter van de NSW 1928 kan alleen de 'eigenaar' van een onroerende zaak om rangschikking verzoeken. Het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 wijkt enigszins af van het juridische begrip 'eigenaar'. Enerzijds wordt dit begrip beperkt en anderzijds wordt dit begrip weer verruimd. In dit artikel wordt nader ingegaan op het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 en in het bijzonder op de wijzigingen in het Belastingplan 2006. Door de wijzigingen in het Belastingplan 2006 kan het vestigen van een recht van erfpacht ertoe leiden dat het in erfpacht uitgegeven deel van het landgoed niet langer voor rangschikking in aanmerking komt. Dit houdt verband met de opgenomen beperking die ziet op de huidige gezamenlijke rangschikking.

Het begrip 'eigenaar' onder de huidige wetgeving

Onder 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 wordt 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 (gezamenlijke rangschikking).

Het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 wijkt enigszins af van het juridische begrip 'eigenaar'. Enerzijds wordt dit begrip beperkt door alleen de eigenaar van een onroerende zaak, die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht, als eigenaar aan te merken. Anderzijds wordt dit begrip verruimd door de vruchtgebruiker of erfpachter van de onroerende zaak als eigenaar te kwalificeren. Volledigheidshalve merken wij op dat uitsluitend de beperkte rechten van vruchtgebruik en erfpacht in de wet worden genoemd. Slechts de vestiging van deze rechten op een onroerende zaak bewerkstelligt een diskwalificatie van de juridisch eigenaar. De overige in het Burgerlijk Wetboek genoemde beperkte rechten, bijvoorbeeld het recht van opstal, doen dit niet. Indien een dergelijk recht op een onroerende zaak is gevestigd, blijft de bloot eigenaar aangemerkt als eigenaar van de onroerende zaak.

Het vestigen van een recht van vruchtgebruik of erfpacht

Na de vestiging van een recht van vruchtgebruik of erfpacht zal de bloot eigenaar niet meer als eigenaar in de zin van de NSW 1928 worden aangemerkt. Mede als gevolg van de kwalificatie van de vruchtgebruiker of erfpachter als eigenaar, leidt de vestiging of beëindiging van een recht van vruchtgebruik of erfpacht tot onttrekking van de onroerende zaak aan het landgoederenregime (statusverlies). Als gevolg van de beëindiging van de status, kunnen allerlei mogelijke 'fiscale claims' tot leven komen. Hierbij valt te denken aan de overdrachtsbelasting en het recht van successie en of schenking. Voor de overdrachtsbelasting geldt dat deze alsnog in zijn geheel verschuldigd is. Voor het recht van schenking- en of successie geldt dat deze pas definitief wordt indien het landgoed 25 jaar in stand wordt gehouden (instandhoudingseis) en het gedurende een zelfde termijn niet wordt vervreemd (bezitseis). De instandhoudingseis houdt in dat er gedurende een periode van 25 jaren na de schenking of het overlijden van de erflater geen aantasting van de landgoedstatus mag

plaatsvinden. De verplichting tot instandhouding kan bij de vestiging van een recht van erfpacht worden opgelegd aan de erfpachter. Hier hoeft derhalve geen probleem te ontstaan. Voor de volledigheid merken wij op dat indien wel aantasting van de landgoedstatus plaatsvindt, alsnog invordering plaatsvinden van het volledige buiten invordering gebleven bedrag (plus wettelijke rente). De bezitsei houdt in dat de verkrijger krachtens schenking of erfrecht, om de facilititeit definitief deelachtig te worden, het landgoed gedurende een periode van 25 jaren in bezit dient te houden. Indien door de vestiging van een recht van erfpacht de bloot eigenaar niet langer 'eigenaar' is van het landgoed, geldt dat de bezitsei wordt geschonden. Er vindt alsnog invordering plaats van een gedeelte van het buiten invordering gebleven recht. Invordering vindt plaats naar rato van het aantal nog openstaande jaren. De claim als gevolg van de bezitsei wordt 1/25 verminderd voor elk jaar dat het landgoed in bezit is van de eigenaar. Geen invorderingsrente is verschuldigd over het alsnog in te vorderen bedrag. Verder merken wij op dat het bovenstaande niet alleen het geval is bij de eigenaar zelf, maar mogelijk ook bij zijn rechtsvoorgangers. Wij verwijzen voor een nadere uitwerking naar Bruggink, Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland, 2005, www.natuurschoonwet.nu.

Onder de huidige NSW 1928 kan 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. Afhankelijk van de vraag of het in vruchtgebruik of erfpacht uitgegeven gedeelte zelfstandig aan alle vereisten voldoet (met name het oppervlaktevereiste), kan de vruchtgebruiker of erfpachter een zelfstandige of gezamenlijke rangschikking aanvragen. Onder de huidige wet is het aldus mogelijk kleinere percelen met een opstal in erfpacht uit te geven. Met de verkregen gelden kan de eigenaar de exploitatietekorten aanzuiveren hetgeen de instandhouding van natuurschoon ten goede komt. Zoals hierna zal worden besproken, zal men hierbij onder de nieuwe wetgeving op problemen stuiten wat ertoe kan leiden dat de 'fiscale claims' tot leven komen.

Wijzigingen recht van erfpacht in het Belastingplan 2006

In het Belastingplan 2006 en het Wetsvoorstel VPB-pakket 2006 is een aantal wijzigingen doorgevoerd ten aanzien van de NSW 1928. De maatregelen in het Belastingplan 2006 houden o.a. een uitbreiding in van de mogelijkheden voor het gebruik van erfpacht als beheersinstrument. De wetgeving is nog niet in werking getreden, deze treedt in werking door het uitvaardigen van een koninklijk besluit.

In bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen zal, indien bij de uitgifte in erfpacht de economische eigendom van de zaak bij de bloot eigenaar blijft rusten, de uitgifte in erfpacht geen directe gevolgen hebben voor de NSW 1928. De bloot eigenaar blijft eigenaar in de zin van de wet en de vestiging en beëindiging van een dergelijk recht ('huurerfpacht') heeft geen beëindiging van de landgoedstatus tot gevolg. In feite wordt deze 'huurerfpacht' behandeld op dezelfde voet als bijvoorbeeld de verhuur van een zaak.

De beëindiginggronden zijn aldus, naast de vestiging van een vruchtgebruik, uitsluitend van toepassing op de uitgifte en beëindiging van erfpacht, indien de economische eigendom bij de erfpachter komt te rusten ('eigendomserfpacht'). 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 in dit geval 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. Deze definitie komt nagenoeg geheel overeen met de in de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 reeds gehanteerde definitie van economische eigendom.

Onder de nieuwe wet wordt derhalve onder 'eigenaar' verstaan:

- a. de eigenaar van een onroerende zaak die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht, met uitzondering van het beperkt recht van erfpacht waarbij de het economische eigendom niet rust bij de erfpachter ('huurerfpacht');

- b. de erfpachter van een onroerende zaak, indien de economische eigendom komt te rusten bij de erfpachter (het 'economisch erfpacht') of de vruchtgebruiker van een onroerende zaak.

Gezamenlijke rangschikking onder de huidige wetgeving

Onder de huidige wetgeving bestaat de mogelijkheid om twee aan elkaar grenzende onroerende zaken op gezamenlijk verzoek van de eigenaren te rangschikken (gezamenlijke rangschikking). De eigenaren worden op grond van de fictie in de NSW 1928 als één eigenaar aangemerkt. Eveneens worden de twee aangrenzende onroerende zaken op grond van de fictie als één onroerende zaak aangemerkt (fictieve onroerende zaak). Vervolgens wordt beoordeeld of deze fictieve onroerende zaak aan alle voorwaarden voldoet. Van een toetsing van iedere zaak afzonderlijk is aldus geen sprake. Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteiten voor landgoederen moet een onroerende zaak aan een aantal vereisten voldoen. Kort gezegd moet het een aaneengesloten gebied van minimaal 5 hectare zijn (oppervlaktevereiste) en bezet zijn met in beginsel tenminste 30% houtopstanden (bebossingsvereiste). Verder mag de wijze van bebouwing en het soort gebruik van de onroerende zaak geen inbreuk maken op het natuurschoon. Voor een meer gedetailleerde beschrijving van deze vereisten, volstaan wij met een verwijzing naar H.R. Bruggink, Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland, 2005, www.natuurschoonwet.nu.

In de praktijk maakt men voornamelijk gebruik van de gezamenlijke rangschikking indien één van de onroerende zaken niet aan het oppervlaktevereiste voldoet. Dit kan bijvoorbeeld voorkomen indien een gedeelte van een groot landgoed in vruchtgebruik of erfpacht is uitgegeven. Eveneens komt het voor dat eigenaren van percelen gelegen aan de rand van een reeds gerangschikt landgoed (de zogenoemde postzegelpercelen) op deze regeling een beroep doen. Middels een dergelijke gezamenlijke rangschikking komen voor de eigenaren de fiscale faciliteiten binnen handbereik (met name de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting), zonder dat feitelijk sprake is van enige bijdrage aan het natuurschoon.

Wijziging gezamenlijke rangschikking in het Belastingplan 2006

In de wijzigingswet van 14 december 2000 (welke bij het Belastingplan 2006 is aangepast) is een beperking opgenomen die ziet op de huidige gezamenlijke rangschikking. Zoals reeds vermeld, treedt de wetgeving pas in werking door het uitvaardigen van een koninklijk besluit. Middels de wijziging wenst de wetgever onbedoeld gebruik van de gezamenlijke rangschikking uit te sluiten. Op grond van de wijziging worden eigenaren van twee aangrenzende onroerende zaken niet meer als één eigenaar worden aangemerkt. Eveneens worden twee aan elkaar grenzende onroerende zaken niet meer als één onroerende zaak aangemerkt. 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. Een onroerende zaak, kleiner dan 5 hectare en waarop geen buitenplaats is gelegen, komt voor rangschikking in aanmerking indien:

- a. de onroerende zaak grenst aan een onroerende zaak die als landgoed is aangemerkt en de oppervlakte van beide onroerende zaken gezamenlijk meer dan 5 hectare bedraagt;
- b. de onroerende zaak met één aangrenzende, nog niet als landgoed aangemerkte, onroerende zaak, gezamenlijk een oppervlakte heeft van tenminste 5 hectare.

Als extra voorwaarde wordt gesteld dat tussen beide onroerende zaken een nauwe historische samenhang bestaat. Uit de MvT 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. Tevens bestaat het voornemen om in het Rangschikkingsbesluit te bepalen dat voorzover hier opstellen bij zijn betrokken, deze moeten dateren van vóór 1940 (een 'ouderdomscriterium'). Door deze extra voorwaarden kan het vestigen van een recht van erfpacht ertoe leiden dat het in erfpacht uitgegeven deel van het landgoed niet langer voor een gezamenlijke rangschikking in aanmerking komt. Dit is het geval indien geen historische samenhang bestaat tussen beide onroerende zaken. Ook komen door het 'ouderdomscriterium' de in erfpacht uitgegeven opstellen die dateren van na 1940 niet voor (een gezamenlijke) rangschikking in aanmerking. Dit kan ertoe leiden dat allerlei 'fiscale claims' tot leven komen. Deze problematiek kan worden voorkomen indien, onder het nieuwe recht, een 'huurerfpacht' wordt gevestigd. Zoals hierboven reeds besproken, leidt het vestigen van een 'huurerfpacht' namelijk niet tot uitsluiting van

de juridisch eigenaar als 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928. Tevens heeft de vestiging en beëindiging van een dergelijk recht ('huurerfpacht') geen beëindiging van de landgoedstatus tot gevolg. Het redigeren van het erfpachtscontract verdient dus wel absolute aandacht!

Conclusie

Het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 wijkt af van het juridische begrip 'eigenaar'. In dit artikel is nader ingegaan op het begrip 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928 en in het bijzonder op de wijzigingen in het Belastingplan 2006. Hierin is een wijziging opgenomen in de mogelijkheden voor het gebruik van erfpacht als beheerinstrument en tevens een beperking die ziet op de gezamenlijke rangschikking van een klein perceel met een aangrenzende onroerende zaak. Deze wijzigingen treden pas in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Indien een recht van erfpacht wordt gevestigd, kan dit onder huidig recht alsmede onder de nieuwe wetgeving, leiden tot onttrekking van de onroerende zaak aan het landgoederenregime (statusverlies). Onder de huidige NSW 1928 kan de 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. Indien het in erfpacht uitgegeven gedeelte niet zelfstandig aan het oppervlaktevereiste voldoet, kan de erfpachter dit bewerkstelligen middels een gezamenlijke rangschikking. Onder de huidige wet is het aldus mogelijk kleinere percelen met een opstal in erfpacht uit te geven. Onder de nieuwe wetgeving is een beperking opgenomen die ziet op de gezamenlijke rangschikking. Indien tussen beide onroerende zaken geen nauwe historische samenhang bestaat, danwel hier opstellen bij zijn betrokken van na 1940, komen deze niet langer voor een gezamenlijke rangschikking in aanmerking en kunnen allerlei 'fiscale claims' tot leven komen. Dit probleem kan worden opgelost door het vestigen van een 'huurerfpacht'. Door de wijzigingen in het Belastingplan 2006 hoeft de vestiging van een recht van erfpacht in de vorm van een 'huurerfpacht' namelijk niet meer te leiden tot uitsluiting van de juridisch eigenaar als 'eigenaar' in de zin van de NSW 1928.

Woorden (inclusief streamers): 2.147

Rubriek: belastingrecht

Trefwoorden: Natuurschoonwet 1928, Belastingplan 2006, eigenaar, erfpacht

Functievermelding:

Mr. dr. H.R. Bruggink, advocaat en belastingadviseur bij Bruggink & Van der Velden Advocaten en Belastingadviseurs B.V. te Utrecht. Auteur is gepromoveerd op het onderwerp 'Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland'. bruggink@bvdv.nl, www.bvdv.nl

Mr. drs. M.J. Sengers, belastingadviseur bij Bruggink & Van der Velden Advocaten en Belastingadviseurs B.V. te Utrecht. sengers@bvdv.nl, www.bvdv.nl

Utrecht, 17 augustus 2006

M.J. Sengers