

Europeesrechtelijke aspecten van de Natuurschoonwet 1928

40

De landgoedvrijstelling voor schenk- en erfbelasting is opgenomen in art. 7 Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW 1928). Deze vrijstelling is uitsluitend van toepassing op in Nederland gelegen landgoederen. Gezien deze beperking komt de vraag op in hoeverre deze vrijstelling in strijd is met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU) in het bijzonder het vrije verkeer van kapitaal (art. 63 VwEU). De Europese Commissie (hierna: EC) is van mening dat de verschillende behandeling van in Nederland en in andere lidstaten (of EER-landen) gelegen landgoederen in strijd is met het VwEU. In dit kader heeft de EC op 30 september 2010 Nederland verzocht de vrijstelling te wijzigen (2008/2139). Aan dit verzoek is Nederland niet tegemoetgekomen zodat de EC op 24 november 2011 heeft besloten deze infractieprocedure te verwijzen naar het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ).

Landgoedvrijstelling voor schenk- en erfbelasting

Deze vrijstelling is opgenomen in de NSW 1928. De doelstelling van deze wet is het bevorderen van het behoud en het creëren van natuurschoon in Nederland. De NSW 1928 kent een aantal fiscale faciliteiten voor eigenaren van onroerende zaken die zijn gerangschikt als landgoederen in de zin van deze wet (hierna: landgoederen). Als hoofdregel geldt dat een onroerende zaak voor rangschikking in aanmerking komt indien 30% van de oppervlakte is bezet met houtopstanden en/of natuurterreinen, de totale aaneengesloten oppervlakte ten minste 5 hectare bedraagt en het voortbestaan in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is (art. 1 NSW 1928 en het Rangschikkingsbesluit NSW 1928).

Eén van deze faciliteiten betreft de voorwaardelijke invorderingsvrijstelling van de geheven erf- of schenkbelasting als gevolg van de verkrijging van een landgoed krachtens schenking of vererving (art. 7 NSW 1928). Het voorwaardelijke karakter bestaat eruit dat de verkrijger de onroerende zaak gedurende 25 jaren in stand moet houden als landgoed (instandhoudingsvereiste, art. 8 NSW 1928) én de verkrijger in het bezit blijft van het landgoed (bezitsvereiste, art. 8a NSW 1928). In formele zin is geen sprake van een (heffings-)vrijstelling van erf- of schenkbelasting. Heffing vindt plaats en de belastingplichtige blijft de desbetreffende

belasting verschuldigd. De erf- of schenkbelasting wordt, mits wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden, niet ingevorderd. Hoewel dit niet expliciet uit de wet volgt, wordt na 25 jaren afgezien van verdere invordering. Van een formele kwijtschelding is geen sprake.

Voor de rangschikking als landgoed komen slechts in Nederland gelegen onroerende zaken in aanmerking. De wetgever heeft de faciliteiten enkel voor in Nederland gelegen landgoederen willen verlenen. Bovendien was de wetgever van mening dat toetsing aan de wettelijke voorwaarden van een in het buitenland gelegen landgoed niet of nauwelijks mogelijk was. Buiten Nederland gelegen landgoederen komen derhalve niet in aanmerking voor rangschikking als landgoed en daarmee ook niet voor de invorderingsvrijstelling van erf- of schenkbelasting (zie MvT, Tweede Kamer, 1986-1987, 20089, nr. 3). De Europese Commissie acht dit verschil in behandeling tussen binnen en buiten Nederland gelegen onroerende zaken in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer zoals vastgelegd in het VwEU (voorheen EG-Verdrag) en heeft op 24 november 2011 besloten dit standpunt voor te leggen het HvJ.

Op 16 november 2011 heeft Rechtbank Zutphen (LJN, BU7507) geoordeeld dat art. 63 VwEU, gelezen in samenhang met art. 65 VwEU, er aan in de weg staat de in art. 7 NSW 1928 neergelegde invorderingsfaciliteit voor schenk- en erfbelasting te beperken tot landgoederen in Nederland.

Vrijheid van kapitaalverkeer

In het VwEU is bepaald dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen zijn verboden (art. 63 VwEU). Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat elke maatregel die de grensoverschrijdende overmaking van kapitaal bemoeilijkt of minder aantrekkelijk maakt en derhalve de belegger daarvan kan weerhouden, een beperking van het kapitaalverkeer vormt (HvJ, C-451/05, Conclusie A-G Mazák, ELISA, HvJ C-513/03, Van Hilten-Van der Heijden, HvJ C-364/01, Barbier). De Successiewet betreft de verkrijger als belastingplichtige in de heffing. Echter de schenker respectievelijk erflater is degene die het kapitaal bezit en belegt (belegger). Het feit dat de belegger niet de verkrijger/belastingplichtige is, doet hier niet aan af (HvJ, zaak C-256/06, punt 30-34, Jäger).

Het HvJ heeft in het arrest Jäger expliciet bepaald dat als voorwaarde voor de toekenning van belastingvoordelen op het gebied van erfbelasting geldt, dat de door erfopvolging verkregen zaak op het nationale grondgebied is gelegen dit een in beginsel verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt. Het betrof de beperking van faciliteiten voor goederen die gebruikt worden in de land- en tuinbouw. Aan de goederen werden verder geen bijzondere voorwaarden gesteld. In het arrest Persche (C-318/07) oordeelde het HvJ,

¹ Mr. dr. H.R. Bruggink en mr. J.H.P. Teixeira zijn als advocaat en belastingadviseur werkzaam bij Bruggink & Van der Velden Advocaten en Belastingadviseurs te Utrecht, bruggink@bvdv.nl, www.bvdv.nl.

dat 'art. 56 EG [zich] verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat op grond waarvan met betrekking tot giften aan als van algemeen nut erkende instellingen alleen giften aan op het nationale grondgebied gevestigde instellingen fiscaal aftrekbaar zijn, zonder dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft, te bewijzen dat een gift aan een in een andere lidstaat gevestigde instelling voldoet aan de door die wettelijke regeling gestelde voorwaarden voor de toekenning van dat voordeel.' In casu betrof het een schenking door een inwoner van Duitsland aan een in Portugal gevestigde instelling die naar Portugees recht was erkend als algemeen nut beogend. In het kader van de informatievergaring en bewijslast oordeelde het HvJ nog (punt 69):

"Wanneer de controle van de door de belastingplichtige verstrekte informatie moeilijk blijkt, met name vanwege de in artikel 8 van richtlijn 77/799 neergelegde beperkingen van de informatie-uitwisseling, belet verder niets de betrokken belastingautoriteiten, de gevraagde aftrek te weigeren wanneer de bewijzen die zij noodzakelijk achten voor de juiste vaststelling van de betrokken belasting, niet worden geleverd."

In zekere zin en tot bepaalde hoogte rust de bewijslast op de belastingplichtige en kan een lidstaat hier eisen aan stellen. Echter, deze eisen mogen niet verder gaan dan die voor inwoners/nationale gevallen gelden.

Op nationaal niveau heeft Hof Den Bosch op 7 juli 2011 (nr. 09/00160) in een procedure over de aftrek van onderhoudskosten voor monumentenpanden in de inkomstenbelasting geoordeeld dat de beperking van het fiscaal voordeel tot monumentenpanden die zijn ingeschreven in de Nederlandse registers een verboden belemmering van het VwEU vormt, aangezien inschrijving in deze registers alleen openstaat voor in Nederland gelegen monumenten. Het betrof in een België gelegen kasteel dat in België bij Koninklijk Besluit is aangewezen als beschermd monument. Van belang is in te zien dat in deze procedure de fiscale regeling (art. 6.31 Wet IB 2001) werd getoetst aan het VwEU en niet de aanmerking van de onroerende zaak als monument op grond van de Monumentenwet 1988. Op 24 mei 2012 is de conclusie van advocaat-generaal Niessen (hierna: A-G) in deze procedure verschenen (nr. 11/03763). De A-G oordeelt (punt 6.16 en 6.17):

"Bijgevolg vormt het uitsluiten van aftrek van onderhoudskosten voor monumentenpanden als gevolg van een wettelijke bepaling als in het hoofdgeding aan de orde, een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 56, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 63, lid 1, VwEU), zodat een beroep op het gemeenschapsrecht niet als zijnde het gevolg [van] een dispariteit kan worden afgewezen. De situatie van een ingezetene met een monumentenpand dat is gelegen op Nederlands grondgebied, en die van een ingezetene met een monumentenpand dat is gelegen buiten Nederlands grondgebied, als in de onderhavige zaak aan de orde, zijn objectief vergelijkbaar (zie punt 6.6 en 6.7). Derhalve dient te worden onderzocht of voor het onderhavige verschil in behandeling een dwingende reden van

algemeen belang bestaat die geschikt is om het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk om dit doel te bereiken."

Het standpunt van de inspecteur dat de Monumentenwet 1988 een onderscheid maakt tussen in Nederland en niet in Nederland gelegen onroerende zaken en niet zozeer art. 6.31 Wet IB 2001 als gevolg waarvan de belastingplichtige dit onderscheid niet in een fiscale procedure aan de orde kan stellen, maar in de procedure omtrent de aanvraag als monument, werd door de A-G (wel heel makkelijk) van tafel geveegd.

Rechtbank Zutphen had op 16 november 2011 al geoordeeld dat art. 7 NSW 1928 een ongerechtvaardigde strijd opleverde met art. 63 lid 1 VwEU. Dit oordeel is op zich merkwaardig aangezien art. 1 NSW 1928 in deze procedure centraal stond en niet (direct) art. 7 NSW 1928. Immers het betrof een bestuursrechtelijke procedure inzake de afwijzing van een verzoek tot rangschikking van in een Groot-Brittannië gelegen onroerende zaak als landgoed. De toepassing van art. 7 NSW 1928 in een fiscale procedure was (nog) niet aan de orde. In tegenstelling tot de procedure inzake de monumentenaftrek, gaat de rechtbank hier helemaal niet op in. Daarnaast geeft de rechtbank ook niet aan waaruit de belemmering bestaat (dubbele heffing, extra administratieve lasten).

Op grond van onder andere het arrest Jäger heeft de EC wellicht de conclusie getrokken dat de beperking van de invorderingsvrijstelling voor erf- en schenkbelasting tot de verkrijging van in Nederland gelegen landgoederen in beginsel een belemmering van de vrijheid van kapitaalverkeer vormt en op 24 november 2011 besloten dit voor te leggen aan het HvJ.

Het is echter de vraag in hoeverre we hier kunnen spreken van een 'belastingvoordeel'. Zoals reeds uiteengezet, betreft de regeling die ter discussie staat slechts een faciliteit op het gebied van de invordering. In de Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) noch in de NSW 1928 is opgenomen dat in geval van een verkrijging van een in Nederland gelegen landgoed krachtens erfrecht of door schenking geen erf- of schenkbelasting wordt geheven. In formele zin is derhalve geen sprake van een vrijstelling of kwijtschelding in het kader van de heffing. Ook wanneer de verkrijger gedurende een tijdvak van 25 jaren aan het instandhoudingsvereiste en het bezitsvereiste heeft voldaan, wordt de verschuldigde belasting formeel niet kwijtgescholden. Er wordt slechts afgezien van (verdere) invordering. De stelling van de EC dat in Nederland gelegen landgoederen geheel of gedeeltelijk zijn vrijgesteld van erf- en schenkbelasting, terwijl landgoederen gelegen in andere lidstaten of EER-landen volledig zijn belast, is dan ook niet geheel juist. Echter wij zijn van mening dat dit verschil in wetstechniek niet kan beletten dat sprake is van een 'belastingvoordeel' en derhalve een toetsing aan het verdrag niet in de weg kan staan.

Overigens is opvallend dat de overige faciliteiten voor landgoederen in de zin van de NSW 1928 door de EC en Rechtbank Zutphen niet worden vermeld. Hierbij valt te denken aan de vrijstelling voor de vennootschapsbelasting (art. 5

lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969) en de 'transparence fiscale' zoals opgenomen voor de inkomstenbelasting (art. 10.9 Wet IB 2001).

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat art. 1 NSW 1928 in samenhang met art. 7 NSW 1928 een beperking vormt van de vrijheid van kapitaalverkeer. Vervolgens komt de vraag op in hoeverre voor deze beperking een rechtvaardiging bestaat.

Rechtvaardiging

Ervan uitgaande dat sprake is van een belemmering van de vrijheid van kapitaalverkeer, moet vervolgens worden beoordeeld of een rechtvaardiging bestaat voor deze belemmering. Een nationale belastingregeling die met het oog op de berekening van de erf- en schenkbelasting een onderscheid maakt tussen in de eigen lidstaat gelegen zaken en in een andere lidstaat gelegen zaken is slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn en/of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie HvJ, punt 42, Jäger).

Uit jurisprudentie van het HvJ valt af te leiden dat van een objectief vergelijkbare situatie sprake is ingeval een buiten Nederland gelegen onroerende zaak voor rangschikking als landgoed in de zin van de NSW 1928 in aanmerking zou komen indien die zaak in Nederland zou zijn gelegen. Dit zal derhalve van geval tot geval moeten worden beoordeeld. In de uitspraak van Rechtbank Zutphen heeft verweerder de opdracht gekregen te beoordelen of de in Groot-Brittannië gelegen onroerende zaak voor rangschikking in aanmerking zou komen indien deze in Nederland zou zijn gelegen. Als dit zo is, is sprake van een objectief vergelijkbare situatie.

Alsdan moet worden beoordeeld of de beperking van het vrije kapitaalverkeer wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. De doeltreffendheid van fiscale controles is door het HvJ aangemerkt als een 'dwingende reden van algemeen belang' (rule of reason)(HvJ, C-250/95, Futura Participations). Een beperkende maatregel is echter slechts gerechtvaardigd indien deze niet op discriminerende wijze wordt toegepast en deze in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. De maatregel moet geschikt zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en mag niet verder gaan dan nodig is om dit doel te bereiken. Indien het een lidstaat niet wordt belet om van een belastingplichtige die aanspraak maakt op een fiscaal voordeel, overlegging van relevante bewijsstukken te verlangen, kan ter rechtvaardiging van een belemmering geen beroep worden gedaan op de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (HvJ, C-318/07, punt 60, Persche). Bovendien kunnen belastingautoriteiten zich uit hoofde van de Bijstandsrichtlijn (Richtlijn 77/799/EEG) tot de autoriteiten van een andere lidstaat wenden om inlichtingen te verkrijgen die noodzakelijk blijken te zijn bij het bepalen van het juiste belastingbedrag van een belastingplichtige (HvJ, C-318/07, punt 61, Persche).

Op een verzoek tot rangschikking als landgoed wordt echter niet enkel op basis van de door de eigenaar verstrekte inlichtingen beslist. Naar aanleiding van een verzoek wordt in het veld getoetst of aan de voorwaarden voor rangschikking wordt voldaan door zowel een medewerker van de belastingdienst namens het Ministerie van Financiën als een medewerker van de desbetreffende provincie waar de onroerende zaak is gelegen namens het Ministerie van Economie, Landbouw en Innovatie. Dit in tegenstelling tot de toetsing in het arrest Jäger en Persche. Het behoeft geen betoog dat een dergelijke veldtoets voor buiten Nederland gelegen onroerende zaken niet of nauwelijks is uit te voeren door de Nederlandse autoriteiten, om nog maar niet te spreken over de daarmee gepaard gaande kosten, als een dergelijke toets zou kunnen worden uitgevoerd. Of de autoriteiten van een andere lidstaat in staat zijn om te beoordelen of een aldaar gelegen landgoed voldoet aan de voorwaarden voor rangschikking, zoals gesteld in de NSW 1928, valt eveneens te betwijfelen. Dit te meer nu zij een soortgelijke regeling naar alle waarschijnlijkheid niet kennen. Dit wederom in tegenstelling tot Persche en de uitspraak van Hof Den Bosch. Indien de belastingautoriteiten van een lidstaat niet de mogelijkheid hebben om in een andere lidstaat ter plekke na te gaan of aan de eisen van de belastingwetgeving wordt voldaan, is het de vraag of dit een rechtvaardiging van een beperking kan zijn door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. Het HvJ heeft dit argument in het arrest Persche als rechtvaardiging verworpen, omdat in die zaak in interne situaties ook geen sprake was van een controle ter plaatse (zie punt 66 en 67). Het is derhalve niet duidelijk of het HvJ tot een andere conclusie komt, indien in interne situaties wel ter plaatse wordt gecontroleerd, zoals in het Nederlandse landgoederenregime het geval is en de andere lidstaat een soortgelijke regeling niet kent. De vraag komt dan op of de autoriteiten van de andere lidstaat wel aan het informatieverzoek op grond van de richtlijn 77/799 (met name art. 8) kunnen en willen voldoen. Mede in het kader van de overweging van het HvJ in de zaak Persche (zoals hierboven aangehaald), zou de wetgever kunnen overwegen om voor buiten Nederland gelegen onroerende zaken de bewijslast respectievelijk de verplichting informatie te verstrekken op te leggen aan de belastingplichtige.

Daarnaast is van belang dat de invorderingvrijstelling erf- en schenkbelasting ter zake van de verkrijging van een NSW-landgoed een voorwaardelijke vrijstelling is. Gedurende een termijn van 25 jaren dient de verkrijger de onroerende zaak in stand te houden als landgoed én in bezit te houden. In dat opzicht verschilt de invorderingvrijstelling erf- en schenkbelasting van de faciliteiten die in de hierboven opgenomen arresten van het HvJ en de uitspraak van Hof Den Bosch ter discussie stonden. Van een voorwaardelijk karakter gedurende een bepaalde periode was in die gevallen geen sprake. Uitsluitend ten tijde van het beroep op de vrijstelling vindt een toetsing aan de voorwaarden plaats. Bij de voorwaardelijke invorderingvrijstelling erf- en schenkbelasting dient evenwel gedurende 25 jaren getoetst te worden of aan de voorwaarden wordt voldaan.

Voor in Nederland gelegen landgoederen is dit eenvoudig na te gaan door de desbetreffende autoriteiten. Voor buiten Nederland gelegen landgoederen is het beduidend minder gemakkelijk en zullen dergelijke controles zware administratieve lasten tot gevolg hebben.

Indien de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen niet als rechtvaardiging kan gelden, kan nog worden bezien of een rechtvaardiging kan worden gevonden in een andere 'dwingende reden van algemeen belang' (rule of reason). Hierbij kan worden gedacht aan de bescherming van het milieu, instandhouding natuurschoon of het nationaal cultuurhistorisch bezit. Wederom mogen deze beperkingen niet op discriminerende wijze worden toegepast en moeten zij voldoen aan het evenredigheidsbeginsel. Nu bescherming van het milieu en het behoud van cultuurhistorisch bezit steeds meer aandacht krijgen in het VwEU (zie art. 11, art. 36, art. 107, art. 114, art. 167, art. 191), zou gesteld kunnen worden dat voor de belemmering die voortvloeit uit art. 1 NSW 1928 in samenhang met art. 7 NSW 1928 een rechtvaardiging bestaat. Temeer nu deze belemmering niet discriminerend werkt naar woonplaats en nationaliteit. Zie ook A-G Niessen in zijn conclusie (punt 6.27 en 6.28). In tegenstelling tot Niessen hopen wij dat de Hoge Raad in dit kader prejudiciële vragen stelt aan het HvJ.

Betekenis voor de praktijk

Rechtbank Zutphen heeft geoordeeld dat art. 1 NSW 1928 in samenhang met art. 7 NSW 1928 een niet te rechtvaardigen belemmering van de vrijheid van kapitaal met zich brengt. Indien de Raad van State de uitspraak van de rechtbank op dit punt in stand laat, komen in het buitenland gelegen onroerende zaken die voldoen aan de geldende voorwaarden voor rangschikking als landgoed in aanmerking. De verkrijger van een dergelijke onroerende zaak kan dan een beroep doen op de vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting. In de gevallen dat de heffing in het land van ligging (situsland) lager is dan de (toe te rekenen) heffing in Nederland (zie art. 47 en 48 BvdB 2001), kan dit tot een voordeel leiden. Om de kans op een geslaagd beroep op de vrijstelling te vergroten, dient u een verzoek tot rangschikking krachtens art. 2 NSW 1928 in te dienen.