

Formele rangschikking als 'monumentenrechtspersoon' vereist voor de vrijstelling overdrachtsbelasting?

In het kader van de vrijstelling van overdrachtsbelasting is door Rechtbank Breda een uitspraak gedaan met betrekking tot de verkrijging van een monument in de zin van de Monumentenwet 1988 door een lichaam dat ten tijde van het opmaken van de akte nog niet door de Minister van Financiën (voor deze Belastingdienst Oost-Brabant) formeel was gerangschikt als 'monumentenrechtspersoon'.

Feiten

Na statutenwijziging op 8 maart 2002 heeft X BV ten doel *"het instandhouden en beheren van Nederlandse monumenten, opgenomen in het Register bedoeld in artikel 6 van de Monumentenwet 1988, met al hetgeen daartoe behoort of daartoe dienstig is, alles in de ruimste zin van het woord"*. Bij notariële akte van 1 augustus 2002 is aan X BV een pand met ondergrond, tuin en verdere aanhorigheden geleverd. Het pand is ten tijde van de verkrijging ingeschreven als monument in de zin van de Monumentenwet 1988 (hierna te noemen: Monumentenwet). In de akte van levering is een beroep gedaan op de vrijstelling van overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, lid 1, onderdeel p Wet op de Belastingen van Rechtsverkeer (hierna te noemen: WBR). Vervolgens is met dagtekening 30 juli 2003 de rangschikking als monumentenrechtspersoon aangevraagd bij de Belastingdienst Oost-Brabant. Bij beschikking van 16 december 2003 is X BV als zodanig aangemerkt. Op 14 september 2004 wordt aan X BV een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd.

Geschil

Aan de Rechtbank wordt de vraag voorgelegd of de vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting ingevolge artikel 15, lid 1, onderdeel p WBR op de verkrijging van het monument van toepassing is.

Uitspraak

De Rechtbank is van mening dat op 1 augustus 2002 (tijdstip van het opmaken van de akte) dient te worden getoetst of aan twee voorwaarden is voldaan: het verkregene moet bestaan uit een monument in de zin van de Monumentenwet en de verkrijger dient een in Nederland gevestigde rechtspersoon te zijn welke naar het oordeel van de Minister van Financiën de instandhouding van monumenten in de zin van de Monumentenwet ten doel heeft (een 'monumentenrechtspersoon'). Deze toets kan, aldus de Rechtbank, niet op een later tijdstip dan wel met terugwerkende kracht plaatsvinden, waardoor X BV niet voldoet aan de tweede voorwaarde en derhalve geen aanspraak kan maken op toepassing van de vrijstelling. De Rechtbank verwerpt de stelling van X BV dat het voor de toepassing van de vrijstelling voldoende is dat hij op 1 augustus 2002 weliswaar niet formeel doch wel materieel, voldoet aan de vereisten. Volgens de Rechtbank vindt deze stelling geen steun in de WBR en de daarop gebaseerde regelgeving. Ter toelichting merkt de Rechtbank hierover op dat ingevolge artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit WBR, in geval aangifte wordt gedaan door het aanbieden van een akte ter registratie, een beroep dient te worden gedaan op de vrijstelling onder opgaaf van de voor de toepassing van de vrijstelling van belang zijnde gegevens. Daaruit volgt volgens de Rechtbank dat is vereist dat X BV door overlegging van een verklaring van de belastingdienst tot rangschikking er blijk van geeft dat hij op 1 augustus 2002 als 'monumentenrechtspersoon' is aan te merken.

Een beroep op de resolutie van 17 december 1975 (nr. 07-500 924, BNB 1976/62) wordt eveneens verworpen aangezien de aan de resolutie ten grondslag liggende bijzondere omstandigheid (verkrijging met het oog op het behoud van de onroerende zaak) zich bij de aanvraag tot rangschikking niet voordoet, hetgeen aan overeenkomstige toepassing van de in de resolutie genoemde driejaarstermijn in de weg staat.

Een beroep op de uitspraak van Hof Den Haag van 22 december 1998 (FBN 1988, nr. 8) mocht ook niet baten, nu zij in tegenstelling tot belanghebbende uit de aan Hof Den Haag voorgelegde casus niet tijdig een aanvraag tot rangschikking heeft ingediend.

De Rechtbank verwerpt het beroep op de aanwezigheid van een de termijnoverschrijding veroorzakend onwillig verzuim (Resolutie van 27 december 1988, nr. 88-1084, V-N 1999/19.23). De resolutie bevat een aan de bevoegde inspecteur gedelegeerde bevoegdheid om de hardheidsclausule toe te passen. Om in aanmerking te komen voor een tegemoetkoming dient een daartoe strekkend verzoek te worden ingediend. Volgens de Rechtbank is niet gebleken dat X BV dit heeft gedaan. Voorzover X BV bedoelt te stellen dat de Staatssecretaris van Financiën ten onrechte haar beroep op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna te noemen: AWR) heeft afgewezen, merkt de Rechtbank op dat tegen deze weigering geen beroep openstaat.

Commentaar

In 1970 is de monumentenvrijstelling opgenomen in de WBR. Reeds voor de invoering van de WBR bestond een tegemoetkoming voor de verkrijging van monumenten (een vermindering van de overdrachtsbelasting tot 0,5%). Voor deze tegemoetkoming werd aangesloten bij de tegemoetkoming voor landgoederen opgenomen in artikel 9 bis (thans opgenomen in artikel 9a) van de Natuurschoonwet 1928 (VN 1970, blz. 624).

De monumentenvrijstelling is op dit moment opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel p WBR (nader uitgewerkt in artikel 6 Uitvoeringsbesluit WBR). Op basis van deze vrijstelling is geen overdrachtsbelasting verschuldigd indien aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan:

1. het verkregene moet bestaan uit een (rijks)monument in de zin van de Monumentenwet;
2. de verkrijger moet een in Nederland gevestigde rechtspersoon zijn die naar het oordeel van de Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten in de zin van de Monumentenwet 1988 ten doel heeft.

In casu is sprake van de verkrijging van een rijksmonument en X BV betreft een in Nederland gevestigde rechtspersoon. Derhalve rest de vraag of X BV naar het oordeel van de Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten ten doel heeft. Onder hoofdzakelijk wordt, conform de jurisprudentie en de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 1971 (BNB 1971/168), ten minste 70% verstaan. De beoordeling of de rechtspersoon hieraan voldoet, vindt onder meer plaats op basis van de waarde van de bezittingen (de activa) van de rechtspersoon.

Bij besluit van 3 november 1999 (nr. VB 1999/2125, VN 1999/53.20) is de bevoegdheid tot het aanwijzen van voor de vrijstelling in aanmerking komende rechtspersonen en de bevoegdheid tot het intrekken van zodanige aanwijzingen gemandateerd aan de Belastingdienst Oost-Brabant. Voor de beoordeling of een rechtspersoon kan worden gekwalificeerd als monumentenrechtspersoon, kan de belastingplichtige bij dit kantoor een verzoek tot kwalificatie indienen.

Aangezien de overdrachtsbelasting een tijdstipbelasting is, dient de beoordeling of voldaan is aan alle vereisten voor een vrijstelling te geschieden op het moment van het opmaken van de akte. Ten tijde van de verkrijging had X BV reeds formeel en materieel het instandhouden van monumenten ten doel. Echter, pas op 16 december 2003 is X BV door de Belastingdienst Oost-Brabant aangemerkt als 'monumentenrechtspersoon'. Rest ons inziens de vraag of uit de wet volgt dat X BV reeds op het moment van het opmaken van de akte door de Belastingdienst Oost-Brabant had moeten zijn aangemerkt als monumentenrechtspersoon dan wel reeds een verzoek moeten hebben ingediend om een beroep te kunnen doen op de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Ons inziens lijkt er ruimte te zijn deze vraag ontkennend te beantwoorden. Uit de wettekst en het Uitvoeringsbesluit WBR blijkt niet expliciet dat het lichaam reeds ten tijde van het opmaken van de akte door de Belastingdienst Oost-Brabant dient te zijn aangemerkt als monumentenrechtspersoon, vereist is slechts dat de rechtspersoon naar het oordeel van de minister hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten ten doel heeft. Noch in de Memorie van Toelichting, noch in een besluit van de Staatssecretaris van Financiën is een invulling resp. toelichting gegeven omtrent de kwalificatie als monumentenrechtspersoon door de Belastingdienst. Wettelijk is hieromtrent derhalve niets vastgelegd en lijkt dit vereiste dan ook een buitenwettelijk vereiste.

Tevens dient te worden opgemerkt dat de Rechtbank ons inziens voorbij gaat aan de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 10 september 1998 (nr. 97/12/45, VN 1999/12.20) waarin het Hof stelt: *"Het niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit WBR - waaronder begrepen het niet binnen een maand na de verkrijging opgaaf doen van de voor de toepassing van de*

vrijstelling van belang zijnde gegevens - heeft tot gevolg dat de inspecteur de vrijstelling waarop in het aangiftebiljet of in de (voet)verklaring in de akte een beroep wordt gedaan, niet zal toepassen. Dat neemt niet weg dat een belanghebbende in de bezwaarfase dan wel in de beroepsfase het standpunt kan innemen dat de verkrijging is vrijgesteld, en dat dat standpunt dient te worden gehonoreerd indien aan de overige in de Wet en het Uitvoeringsbesluit gestelde vereisten is voldaan. Een andere opvatting zou leiden tot het resultaat dat de omstandigheid dat een tijdig aangevraagde verklaring niet binnen een maand na de verkrijging door de staatssecretaris is afgegeven, of dat een verklaring ten onrechte wordt geweigerd, de toepassing van de vrijstelling zou blokkeren, hetgeen niet de bedoeling van de regeling kan zijn." Bij deze uitspraak dient te worden opgemerkt dat in casu de aanvraag om te worden aangemerkt als monumentenrechtspersoon op het moment van het opmaken van de akte reeds was ingediend. De Belastingdienst Oost-Brabant heeft echter pas een maand na het opmaken van de akte de rechtspersoon aangemerkt als monumentenrechtspersoon.

Tevens dient te worden opgemerkt dat artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit per 1 januari 2007 is vervallen. De vrijstelling kan onder de huidige wetgeving derhalve op deze grond niet meer worden geweigerd.

Daarbij heeft te gelden dat ons inziens het doen van aangifte eveneens als een verzoek om rangschikking van het lichaam zou kunnen worden aangemerkt. Hierbij kan een vergelijking worden getrokken met de beoordeling of al dan niet sprake is van een algemeen nut beogende instelling in de zin van artikel 6.33 Wet inkomstenbelasting 2001 (voorheen artikel 24, vierde lid, Successiewet 1956). Vooralsnog is het aanvragen van een rangschikking als algemeen nut beogende instelling slechts een mogelijkheid (zie I.J.F.A van Vijfeijken, "Algemeen nut beogende instellingen", WPNR 2005/6634). De beoordeling af een instelling kan worden aangemerkt als een instelling van algemeen nut ligt in handen van de inspecteur die de aanslag van de schenker vaststelt.

Op grond van het Belastingplan 2006 (Stb. 2005, 683) moeten algemeen nut beogende instellingen echter met ingang van 1 januari 2008 bij voor bezwaar vatbare beschikking worden aangemerkt als algemeen nut beogende instelling. Reden voor deze aanpassing is een betere controle op algemeen nut beogende instellingen. Vanaf deze datum kunnen algemeen nut beogende instellingen bij voor bezwaar vatbare beschikking tevens niet langer meer als zodanig worden aangemerkt (onttrekking). Hieruit volgt dat voor de kwalificatie als algemeen nut beogende instelling het vooralsnog geen wettelijk vereiste is dat een verklaring van de belastingdienst wordt overlegd waaruit rangschikking blijkt. Ondanks dat de zinsnede: "naar het oordeel van de minister" ten aanzien van de algemeen nut beogende instelling ontbreekt, is ons inziens ook bij 'monumentenrechtspersonen' geen sprake van een concreet wettelijk vereiste. Noch in de Memorie van Toelichting, noch in een besluit van de Staatssecretaris van Financiën is een toelichting gegeven omtrent de kwalificatie als 'monumentenrechtspersoon'. Dat hiervoor een verzoek tot rangschikking is vereist, is derhalve geen constitutief vereiste. In tegenstelling tot de Rechtbank meent, zou gesteld kunnen worden dat nu de wetgever niets omtrent het indienen van een verzoek vooraf heeft bepaald, de wetgever een formele rangschikking niet voor ogen heeft gestaan. Indien en voorzover, evenals ten aanzien van algemeen nut beogende instelling, bijvoorbeeld in het kader van de controle er de voorkeur aan wordt gegeven dat formele kwalificatie noodzakelijk is, dient dit in de WBR te worden opgenomen. Wij zijn dan ook van mening dat in bovenstaande casus wordt voldaan aan alle wettelijke vereisten en aldus de vrijstelling ingevolge artikel 15, lid 1, onderdeel p WBR op de verkrijging van het pand van toepassing zou moeten zijn. Zeker nu de wetgever gedurende een termijn van 25 jaren de niet verschuldigde belasting alsnog kan heffen indien naar het oordeel van de Minister van Financiën het lichaam niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten ten doel heeft.

Tevens dient te worden opgemerkt dat tegen een afwijzende beslissing van de inspecteur op het verzoek te worden aangemerkt als 'monumentenrechtspersoon' geen bezwaar en beroep openstaat. De belastingplichtige kan wel bezwaar maken tegen een eventuele naheffingsaanslag. Een dergelijke rechtsgang biedt ons inziens echter niet de gewenste waarborgen in het kader van de rechtsbescherming en leidt tot rechtsonzekerheid. De belastingplichtige loopt het risico bij het opleggen van de naheffingsaanslag geconfronteerd te worden met een boete. Indien een aanvraag wettelijk verplicht zou zijn, dient ons inziens een rechtsgang open te staan. Dit wordt ondersteund door het feit dat algemeen nut beogende instellingen voortaan wel bij een voor bezwaar vatbare beschikking al dan niet worden aangemerkt.

Tegen de uitspraak van Rechtbank Breda is geen hoger beroep in gesteld.

Rechtbank Breda 17 augustus 2006, nr. AWB 05/1279, NTFR 2006/01279.

Mr. dr. H.R. Bruggink

Bruggink & Van der Velden, advocaten.belastingadviseurs BV, Utrecht

Mw. mr. drs. M.J. Sengers

Bruggink & Van der Velden, advocaten.belastingadviseurs BV, Utrecht