

Wederom aanscherping Natuurschoonwet 1928

Mr. dr. H.R. Bruggink

Mr. C. Vrieling*

1. Inleiding

In het 'Wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten' is een wijziging van de Natuurschoonwet 1928 opgenomen.¹ Ter voorkoming van misbruik van de landgoedvrijstelling voor de successiebelastingen wordt voorgesteld een bezitstermijn van één jaar voorafgaande aan de schenking resp. het overlijden op te nemen. In het onderstaande wordt verder op deze wijziging ingegaan.

2. Premature bezitstermijn

De Staatssecretaris stelt voor om in het eerste lid van art. 7 NSW 1928 een 'premature bezitstermijn' van één jaar in te stellen. De eerste volzin komt als volgt te luiden (waarbij de voorgestelde wijzigingen zijn onderstreept): *'Indien tot een verkrijging in de zin van de Successiewet 1956 een onroerende zaak behoort, waarvan de schenker of de erflater voorafgaand aan het moment van de schenking onderscheidenlijk het moment van overlijden gedurende ten minste één jaar eigenaar was in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, en die onroerende zaak op het moment van de schenking onderscheidenlijk het moment van overlijden is aangemerkt als een landgoed, vindt – mits aan de in het volgende lid gestelde voorwaarden is voldaan – geen invordering plaats van het verschil tussen het volgens de aanslag verschuldigde schenkbelasting onderscheidenlijk erfbelasting en de belasting, welke verschuldigd zou zijn, indien de onroerende zaak wordt gesteld op de helft van de waarde in het economische verkeer, welke op het tijdstip van de verkrijging aan de zaak zou moeten worden toegekend, in geval daarop de last rustte om het gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is.'*

In het Algemeen Deel van de MvT wordt het volgende opgemerkt: *'Ook wordt in de praktijk geconstateerd dat in het zicht van overlijden vermogensbestanddelen worden gekocht waarvoor een faciliteit voor het schenking- en successierecht geldt. Gedacht kan worden aan ab-pakketten of Natuurschoonwet-landgoederen of aandelen in NSW-lichamen. Op deze vermogensbestanddelen zijn bij vererving of schenking ruime faciliteiten van toepassing, variërend van een halve tot een hele vrijstelling. Oneigenlijk gebruik van deze faciliteiten wordt minder gemakkelijk gemaakt door de eis van een bezit van een jaar voorafgaand aan het overlijden te stellen.'* Verderop in de Artikelsgewijze Toelichting staat nog het volgende: *'Onlangs heeft zich een casus voorgedaan waarin het vermogen van een toekomstige erflater door aankoop van een Natuurschoonwet-landgoed vlak voor zijn overlijden werd omgezet in vermogen waarvoor de hiervoor genoemde faciliteit geldt. In een dergelijk geval staat niet de instandhouding van natuurschoon voorop, maar wordt het landgoed als estate-planningsinstrument gebruikt. Om dit te voorkomen wordt hier voorgesteld een aan het overlijden voorafgaande bezitstermijn te introduceren in de Natuurschoonwet 1928.'*²

Naast de reeds bestaande voorwaarden komen er dus twee voorwaarden bij:

- a. de schenker of de erflater moet gedurende ten minste één jaar eigenaar zijn, en;
- b. hij moet eigenaar zijn in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, NSW 1928.

*Beide werkzaam als advocaat en belastingadviseur te Utrecht.

¹ Zie Tweede Kamer, 2008-2009, 31 930, nr. 2, artikel VII, blz. 20.

² Zie Tweede Kamer, 2008-2009, 31 930, nr. 3, blz. 19 en 63.

3. Commentaar

Zoals aangegeven in de MvT vormde o.a. de casus die ten grondslag lag aan de uitspraak van Hof Amsterdam d.d. 19 december 2008, nr. 07/00919, de aanleiding om de premature bezitstermijn van één jaar in te stellen.³ In deze casus kocht de erflaatster kort voor haar overlijden van de toekomstige (mede-)erfgenamen een landgoed dat bij haar overlijden (gedeeltelijk) door deze erfgenamen weer werd verkregen (krachtens legaat).⁴ Van *fraus legis* was volgens het Hof geen sprake nu de handelingen en de besparing geen strijd met doel en strekking van de NSW 1928 met zich brachten. Tegen deze uitspraak is door de Staatssecretaris geen beroep in cassatie ingesteld. Dat is jammer aangezien doel en strekking van de SW 1956 niet in de beoordeling is meegenomen en o.i. doel en strekking van de NSW 1928 binnen het leerstuk *fraus legis* te eng wordt uitgelegd.

Met betrekking tot de voorgestelde maatregel komt de vraag op of deze afdoende is om dit soort oneigenlijk gebruik tegen te gaan en/of deze maatregel het geëigende middel is in plaats van andere middelen die veel minder bezwarend uitwerken.

Naar onze mening is dit niet het geval. De termijn is veel te kort om oneigenlijk gebruik te voorkomen zowel in geval van een schenking als van een overlijden. Bij de huidige (maar ook in hetzelfde wetsvoorstel voorgestelde) bedrijfsopvolgingsfaciliteit bedraagt deze premature bezitstermijn in geval van een schenking 5 jaren.⁵

Los van de lengte van de termijn lijkt ons dat een premature bezitstermijn niet het geëigende middel is en tot een onnodige overkill zal (kunnen) leiden. Ook bonafide gevallen worden van de vrijstelling uitgesloten. Het oneigenlijk gebruik is ook niet dat 'niet-vrijgestelde-goederen' worden omgezet in 'vrijgestelde-goederen', maar dat in samenhang hiermee gelden in de vorm van een koopsom onbelast overgaan naar diegene die later als erfgenaam het landgoed terugverkrijgt (ping-pong-effect). Immers, het landgoed wordt eerst door de erflater gekocht als gevolg waarvan de koopsom (onbelast) door de verkoper/toekomstig erfgenaam wordt genoten, waarna de verkoper/toekomstig erfgenaam het landgoed krachtens erfrecht (of schenking) terugverkrijgt. Een ieder normaal denkend mens zal deze volkomen onzakelijke transactie (voorafgaande verkoop door een toekomstig erfgenaam aan erflater) als misbruik van doel en strekking van de NSW 1928 en SW 1956 aanmerken. Het volgende voorbeeld moge dit verduidelijken.

Voorbeeld

Tante heeft een vermogen van 5.000.000 in effecten. Zij heeft geen kinderen. Als erfgenaam is aangewezen haar broer. Broer bezit het familie-landgoed. Als tante overlijdt is broer over 5.000.000 successierecht verschuldigd tegen een maximum tarief van 53% (tarieven 2009). De netto verkrijging bedraagt 2.426.003.

Nu koopt tante voor haar overlijden eerst het landgoed van broer voor 5.000.000 tegen betaling in contanten. Vervolgens overlijdt tante en erft broer het landgoed. Deze verkrijging is geheel (voorwaardelijk) vrijgesteld. De netto verkrijging van broer is nu 5.000.000. Broer bezit na het overlijden (weer) het landgoed en de effecten van tante. Ten aanzien van de effecten geldt geen bezits- of instandhoudingstermijn en broer kan aldus vrijelijk over deze effecten beschikken. Ten aanzien van het landgoed geldt wel een bezits- en instandhoudingstermijn.

Als gevolg van deze onzakelijke verkoop van het landgoed door de toekomstig erfgenaam is deze situatie niet te vergelijken met de aankoop van een landgoed door tante van een derde (of lees: omzetting niet-vrijgestelde-goederen in vrijgestelde goederen). Immers dan zou het voorbeeld als volgt uitwerken. Tante koopt een landgoed van een derde (niet broer) voor 5.000.000. De effecten verlaten haar vermogen. Vervolgens overlijdt tante en erft broer het landgoed. Deze verkrijging is wederom geheel vrijgesteld. De netto verkrijging bedraagt 5.000.000 in de vorm van een landgoed.

³ NTFR 2009-666.

⁴ Zie voor het leerstuk *fraus legis* bij verkrijging van een landgoed eveneens Hof Arnhem d.d. 16 maart 1978, BNB 1979/168. Ook hier slaagde het beroep van de inspecteur hierop niet.

⁵ Zie art. 35c, vierde lid, SW 1956 en Tweede Kamer, 2008-2009, 31 930, nr. 2, blz. 10 e.v.

Hiervoor geldt een bezits- en instandhoudingstermijn. Broer heeft nu geen effecten ontvangen waarover hij vrijelijk kan beschikken.

Aan een 'zuivere' omzetting van niet-vrijgestelde-goederen in vrijgestelde-goederen (koop van derde) lijkt mij niets oneigenlijks. De wetgever zou juist moeten stimuleren dat gelden worden omgezet in natuurschoon al dan niet direct voorafgaande aan een schenking resp. overlijden. Het doel van de wet wordt hiermee juist gediend. Daarbij komt dat de vrijstelling in het leven is geroepen voor de verkrijger. Bij hem vindt de heffing plaats en aan hem wordt de invorderingsvrijstelling verleend. Let wel: deze vrijstelling is voorwaardelijk. Hij dient het landgoed gedurende 25 jaren in stand en in bezit te houden (instandhoudings- en bezitsvereiste).⁶

Naast de premature bezitstermijn wordt eveneens als extra voorwaarde gesteld dat de schenker resp. erflater eigenaar in de zin van art. 1, eerste lid, onderdeel b, NSW 1928 moet zijn. Als gevolg hiervan gaat de discussie over het begrip 'eigenaar' in de wet ook spelen voor de successiefaciliteit. Moet een bloot eigenaar van een perceel groter dan 5 hectare, die geen eigenaar is de zin van de wet, nu aan het bezitsvereiste voldoen of geldt de vrijstelling überhaupt niet voor hem.⁷

Mede op basis van het bovenstaande zouden wij de wetgever in overweging willen geven voor het tegengaan van oneigenlijk gebruik aan te sluiten bij de gedachte achter het huidige art. 15, eerste lid, SW 1956. Op basis van deze fictie worden voor het recht van overgang bezittingen die een erfgenaam één jaar voor of na het overlijden heeft verkregen resp. verkrijgt onder bezwarende titel, geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen. Onder vernummering van het vierde tot vijfde lid zou een (nieuw) derde lid aan art. 7 NSW 1928 kunnen worden toegevoegd: *'Het in het eerste lid bepaalde geldt niet voor zover het een verkrijging betreft door degene die gedurende ten minste vijf jaren voor de schenking onderscheidenlijk het overlijden de onroerende zaak onder bezwarende titel heeft overgedragen aan de schenker onderscheidenlijk de erflater. Het eerste lid geldt eveneens niet voor de erfgenamen van de hiervoor bedoelde verkrijger.'* De laatste volzin is toegevoegd om te voorkomen dat kinderen van de oorspronkelijke eigenaar (overdrager onder bezwarende titel) opkomen als verkrijger. M.i. is deze wijziging effectiever en doet meer recht aan het proportionaliteitsbeginsel. Zie voor een gelijke mening het commentaar van Schoenmaker bij de hierboven genoemde uitspraak van Hof Amsterdam (NFR 2009-666).

De tweede voorgestelde wijziging van art. 7 NSW 1928 (tweede onderstreepte deel) is het gevolg van het schrappen van de derde heffing in de Successiewet 1956: het recht van overgang.

4. Slot

In het bovenstaande is de wijziging van de NSW 1928 zoals opgenomen in het Wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten betreffende de invoering van een premature bezitstermijn aan de orde gekomen. Met de wetgever zijn wij van mening dat het beschreven oneigenlijk gebruik moet worden bestreden. Echter geven wij de voorkeur aan een andere insteek waarbij wij aansluiten bij de huidige fictie voor het recht van overgang.

⁶ Zie voor een beschrijving van deze vereisten Bruggink, *'Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland'*, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, tweede druk of www.natuurschoonwet.com.

⁷ Zeker nu bij Besluit van 11 oktober 2007, Stcrt. 2007, 202, het Besluit van 9 september 2003 is ingetrokken. Zie ook Bruggink, *'De Natuurschoonwet 1928 na 1 juni 2007'*, WPNR 2007/december.