



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën, Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit
Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/nsw>

Amsterdam, 19 augustus 2019

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Rangschikkingsbesluit NSW

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de consultatie van het concept Besluit wijziging van het Rangschikkingsbesluit Natuur-schoonwet 1928 (hierna: het Concept). De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie. Daarbij zal de Orde aansluiten bij de volgorde van onderwerpen, de nummering en de afkortingen¹ in het Concept.

1 Inleiding

1.1 Doel en strekking

Het Rangschikkingsbesluit geeft invulling aan het begrip landgoed als bedoeld in de NSW. De NSW heeft als doel om door middel van fiscale faciliteiten te stimuleren dat de eigenaren van landgoederen het landgoed in stand houden en daarmee een bijdrage leveren aan het behoud van het natuurschoon. Het voorliggend Concept komt voort uit de Evaluatie van de NSW.

¹ NSW: Natuurschoonwet 1928; Rangschikkingsbesluit: Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928; Evaluatie: Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 33576 nr. 90.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

De wijziging van het Rangschikkingsbesluit is bedoeld om die fiscale faciliteiten meer effect te laten sorteren op de instandhouding van de landgoederen, met name op de instandhouding van het op de landgoederen voorkomend natuurschoon. De Orde wijst erop dat dit Concept slechts invulling geeft op het object van de NSW (de landgoederen), niet op de effectiviteit van de NSW. Met name vraagt de Orde – met een verwijzing naar het arrest inzake de toepassing bij onderbedelingsvorderingen² – aandacht voor de invorderingsvrijstelling van de erf- en schenkbelasting. In zijn conclusie in deze casus heeft de Advocaat-Generaal gesteld, dat de bedoeling van de wetgever met de NSW (het bevorderen van het in stand houden dan wel het creëren van natuurschoon in Nederland) in het gedrang kan komen, indien de NSW-faciliteit niet mede van toepassing zou zijn op de verkrijging van een onderbedelingsvordering op grond van artikel 4.13 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

1.2 Economische dragers

Landgoederen kennen van oudsher één of meer grondgebruiksvormen, functies en/of waarden, zoals wonen, bosbouw, recreatie, landbouw, natuur, landschap en cultuurhistorie. Zolang het gebruik geen inbreuk maakt op het natuurschoon, staat dit de NSW-rangschikking van een onroerende zaak onder de NSW niet in de weg. De Orde onderschrijft de conclusie dat – naar aanleiding van de in de evaluatie geuite wens om nieuwe functies op de landgoederen (met name in de op de landgoederen staande gebouwen) toe te staan – het niet wenselijk is om daarvoor een algemene regeling in het Rangschikkingsbesluit op te nemen, maar steeds per geval te beoordelen.

De Orde mist in het Concept evenwel richtlijnen waarop die toetsing zal plaatsvinden, terwijl er wel in het Concept een voorstel is opgenomen om de omstandigheden die inbreuk maken op het natuurschoon uit te breiden met de opstallen op terreinen.

2 Artikel I

2.1 Definities (onderdelen A & B)

2.1.1 Buitenplaatsen

De Orde juicht de wijziging van het jaartal met betrekking tot de historische tuin of historisch park toe. Daardoor kunnen diverse tuinen en parken die reeds geregistreerd zijn als rijksmonument onder de Erfgoedwet nu ook onder de NSW gerangschikt worden.

Overigens wijst de Orde op een onjuistheid in de artikelsgewijze toelichting bij dit onderdeel. Volgens de NSW en het Rangschikkingsbesluit is een buitenplaats niet per definitie een onroerende zaak kleiner dan 5 hectare. Op grond van artikel 3 lid 1 Rangschikkingsbesluit geldt de oppervlakte-eis van 5 hectare niet voor een kwalificerende buitenplaats (dus kan een buitenplaats ook kleiner dan 5 hectare zijn) en hoeft een buitenplaats kleiner dan 5 hectare of

² Hoge Raad 27 november 2009 (BNB 2010/209c*) met conclusie van Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie (30 maart 2009).

een deel daarvan niet aan de bezettingsgraad met houtopstanden of natuurterreinen te voldoen. Indachtig de – voor zover de Orde heeft kunnen nagaan ongewijzigde – regel dat de NSW niet in de plaats treedt van specifieke wetgeving ter instandhouding van cultuur- en natuurwaarden, zoals de Erfgoedwet en de Natuurbeschermingswet³, vraagt de Orde te bevestigen: in geval een buitenplaats groter is dan 5 hectare, wordt de minimale bezettingsgraad met houtopstanden of natuurterreinen van het landgoed waarvan die buitenplaats deel uit maakt, bepaald over de oppervlakte van het totale landgoed minus de oppervlakte van de – veelal niet of nauwelijks met houtopstanden bezette deel – historische tuin?

2.1.2 Natuurterreinen

Voor de definitie van natuurterrein in de NSW zal naar een andere ministeriële regeling worden verwezen, welke zal – zo blijkt uit de toelichting – aansluiten bij de Index Natuur en Landschap die is opgesteld ten behoeve van de subsidieregeling en voor natuur- en landschapsbeheer. Gelet op de kunstmatigheid van het begrip natuur (wat ertoe heeft geleid dat er in de Nederlandse wet- en regelgeving tientallen – soms tegenstrijdige – definities voor natuur voorkomen) kan de Orde zich vinden in deze delegatiebepaling.

De Orde kan zich vinden in de toevoeging dat een natuurterrein – al dan niet in combinatie met een aangrenzende houtopstand – ten minste 0,5 hectare groot moet zijn.

2.1.3 Nieuwe natuurterreinen

Met het komen te vervallen van artikel 1 lid 2 Rangschikkingsbesluit kunnen landbouwgronden die aan de landbouw worden onttrokken om te worden omgevormd naar natuurterreinen niet eerder onder de NSW gerangschikt worden dan na realisatie van het natuurterrein. Daardoor kan de eigenaar van vorengenoemde gronden pas na de realisatie van het natuurterrein de fiscale faciliteiten genieten.

De Orde merkt op dat door deze wijziging de ontwikkeling van nieuwe natuurterreinen gefrustreerd zal worden, met name doordat eigenaren die landbouwgrond willen kopen om daarop een nieuw landgoed met nieuwe natuurterreinen te ontwikkelen – met name – de vrijstelling van overdrachtsbelasting ex artikel 9a NSW mislopen. De Orde wijst er bovendien op, dat met de intrekking van dit lid er weer een onderscheid komt tussen landbouwgronden waarop houtopstanden worden ontwikkeld en landbouwgronden waarop natuurterreinen worden ontwikkeld, zoals ook voor 1 januari 2007 het geval was.

³ Kamerstukken II, 1986/1987, 20 089, nr. 3: Memorie van toelichting bij de wijzigingswet van 25 mei 1989, Stb. 1989, 205.

2.2 Landgoederen in het buitenland (onderdeel C)

Het nieuwe artikel 2a Rangschikkingsbesluit brengt de voorwaarden om een in het buitenland gelegen onroerende zaak onder de werking van de NSW te brengen, van een eigen besluit⁴ naar het Rangschikkingsbesluit. De Orde wijst erop, dat de verwijzing in de aanhef van het voorgestelde artikel 2a niet correct is, ‘aanhef en onder 2^o’ dient te vervallen.

De Orde begrijpt in de context van de invulling van het begrip ‘natuurschoon’ de onder a genoemde voorwaarden. De Orde merkt op dat de onder b genoemde criteria uitsluitend gericht zijn op bouwkundige waarden en derhalve niet dienstbaar zijn aan het doel van de NSW en eerder in de Erfgoedwet ingevoegd zouden moeten worden.

2.3 Landgoederen kleiner dan 5 hectare (onderdeel D sub 1 en 2)

Dat op landgoederen met een oppervlakte tussen de 1 en 5 hectare een groter percentage van die oppervlakte bezet moet zijn met houtopstanden of natuurterreinen acht de Orde billijk.

Hetzelfde geldt voor de extra voorwaarde die gesteld gaat worden aan onroerende zaken met een oppervlakte van ten hoogste één hectare, de zogenaamde ‘aanleunrangschikkingen’. Door alleen de NSW-rangschikking van dergelijke kleine onroerende zaken toe te staan als het bloot eigendom ervan rust bij de eigenaar van het aangrenzend landgoed, kan die eigenaar een beroep doen op de fiscale faciliteiten die samenhangen met het bloot eigendom. Daarmee draagt de aanleunrangschikking bij aan het doel van de NSW: de instandhouding van het grotere aangrenzende landgoed.

De Orde vraagt zich af of het doel van deze nieuwe regeling niet effectiever en efficiënter bereikt wordt door de bloot eigenaar verantwoordelijk te maken voor de NSW-rangschikking van deze ‘aanleunlandgoederen’. Daarmee wordt bereikt dat de tot het landgoed behorende erfpacht- en vruchtgebruikpercelen automatisch met het ‘hoofdlandgoed’ in één NSW-beschikking beschreven worden. Bovendien is de NSW-rangschikking niet gevoelig voor mutaties in het recht van erfpacht of vruchtgebruik en kunnen er geen discussies meer ontstaan over de vraag of er – al dan niet – sprake is van een erfpacht als bedoeld in lid 3 artikel 1 NSW.

De Orde beseft dat voor deze regeling de definitie van eigenaar in de NSW gewijzigd dient te worden. Artikel 1 lid 1 onderdeel b NSW kan beperkt blijven tot: ‘Deze wet verstaat onder eigenaar: de eigenaar van een onroerende zaak.’ De verdere toevoeging ‘die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of, behoudens in gevallen als bedoeld in het derde lid, dat van erfpacht’, kan komen te vervallen, evenals onderdeel b ten 2^e en onderdeel c lid 1 NSW en artikel 1 lid 3 NSW.

⁴ Stcrt. 2015, 29749.

2.4 Golfbanen op landgoederen (onderdeel D sub 4)

Gezien de aanleiding van de Evaluatie en het doel van de NSW, begrijpt de Orde dat een aanscherping in het Concept is opgenomen van de voorwaarden om ook een golfbaan onder de NSW te kunnen rangschikken. Met het oog op de impact van de feitelijke gronden in gebruik voor de golf op de omliggende houtopstanden en natuurterreinen acht de Orde de uitwerking van de specifieke rangschikkingsvoorwaarden evenwel ongewenst. Door juist op de als golfbaan aan te wijzen gronden een hoger percentage houtopstanden en/of natuurterreinen te eisen, gaat de golfbaan een groter deel van het landgoed beslaan (en blijft er een kleiner deel van het landgoed over voor de andere functies). Het lijkt de Orde veel wenselijker om – bijvoorbeeld – op de golfbaan het percentage houtopstanden en/of natuurterreinen laag te houden, maar over het landgoed als geheel een hoger percentage houtopstanden en/of natuurterreinen als voorwaarde te stellen. Daardoor kan de golfbaan – ten laste van de eigenaar van de golfbaan – beter landschappelijk worden ingepast.

De Orde meent in algemene zin dat het wenselijk is om het begrip ‘golfbaan’ nader te definiëren, zodat duidelijk is op welke terreinen de aangescherpte regels van toepassing zijn. Zeker wanneer wordt vastgehouden aan de eis dat van de oppervlakte van een golfbaan ten minste 50 procent is bezet met natuurterreinen of houtopstanden. Een nadere definitie zou dan moeten voorkomen dat landgoederen kunstmatig gesplitst worden.

De Orde verzoekt ook te bevestigen dat het begrip ‘golfbaan’ uit de NSW ook bepalend is voor de uitleg van paragraaf 2 van het Besluit van 20 december 2018, nr. 2018-24470, Staatscourant 21 december 2018, 68.662. Daarin wordt voor de subjectieve vrijstelling voor de vennootschapsbelasting in de zin van art. 5, lid 1, onderdeel a, Wet Vpb 1969 gesteld dat onder bepaalde voorwaarden een vennootschap die een landgoed bezit dat uitsluitend bestaat uit een golfbaan, niet vrijgesteld is.

“In de praktijk is de vraag opgekomen of een natuurschoonlichaam aan de instandhoudingswerkzaamhedeneis voldoet, als dit lichaam:

- een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed bezit, waarbij*
- dit landgoed uitsluitend uit een golfbaan bestaat,*
- deze golfbaan wordt verhuurd aan een (al dan niet gelieerde) exploitatie-bv; en*
- het natuurschoonlichaam geen andere werkzaamheden verricht.*

In deze situatie ben ik van mening dat er door het natuurschoonlichaam geen instandhoudingswerkzaamheden worden verricht en dat de vrijstelling niet van toepassing is.”

De afbakening van hetgeen wel en hetgeen niet als golfbaan is aan te merken, is dus ook daarvoor relevant. De Orde meent dat dit voorstel een goede gelegenheid is om duidelijkheid te geven over de uitleg van het begrip voor dit vennootschapsbelastingbesluit.

2.5 Omzoming landbouwgronden (onderdeel F)

Volgens de definitie kan – sinds de wijziging van de NSW bij Wet van 14 december 2000 – een onroerende zaak zonder houtopstanden als NSW-landgoed gerangschikt worden. De voorwaarde dat landbouwgronden ten minste gedeeltelijk met houtopstanden omzoomd moeten zijn verhinderde dat op dergelijke landgoederen ook landbouwterreinen in de rangschikking meegenomen konden worden. De nu voorgestelde mogelijkheid om omzoming van landbouwgronden door natuurterreinen mogelijk te maken juicht de Orde toe.

2.6 Kampeertreinen (onderdeel G)

De wijziging in de voorwaarden om kampeertreinen te kunnen rangschikken voorkomt dat grotere landgoederen als één landgoed onder de NSW gerangschikt kunnen blijven (waar voorheen nog wel gekozen werd voor rangschikking in kleinere eenheden zodat meer kampeerplaatsen gerangschikt konden worden). De Orde onderschrijft deze wijziging.

3 Overgangsregeling (artikel III)

Het gewijzigde Rangschikkingsbesluit zal op 1 januari 2021 in werking treden. Alle landgoederen die op 31 december 2020 onder de NSW gerangschikt zijn en alle onroerende zaken waarvoor op die datum een aanvraag voor NSW-rangschikking is ingediend blijven / worden op grond van de voorwaarden in het Rangschikkingsbesluit zoals die gold op 31 december 2020 tot 31 december 2030 gerangschikt, ongeacht of ze wel of niet aan de voorwaarden voor rangschikking als geldend vanaf 1 januari 2021 voldoen. Bij wijziging van de eigendom (anders dan door vererving of verdeling van een gemeenschap of nalatenschap) zal de NSW-rangschikking van het landgoed op naam van de nieuwe eigenaar alleen nog mogelijk zijn als het landgoed aan de voorwaarden van het nieuwe Rangschikkingsbesluit kan voldoen.

De royale overgangstermijn komt tegemoet aan de benodigde doorlooptijd om wijzigingen in het landgoed te realiseren (zoals het inrichten van nieuwe natuurterreinen). De Orde merkt evenwel op dat de wetgever er niet van kan uitgaan dat alle landgoederen aan de nieuwe voorwaarden voor rangschikking aangepast kunnen worden, met name (maar niet uitsluitend) voor de landgoederen waarop een golfterrein is gelegen en voor de landgoederen kleiner dan 1 hectare. Voor de situaties waarbij een landgoed op 31 december 2030 aan de NSW-rangschikking moet worden onttrokken kan dit leiden tot heffing van overdrachtsbelasting of erf- en schenkbelasting inzake verkrijgingen in de jaren 2006 tot en met 2020. De Orde mist hiervoor in het Concept een overgangsregeling.

Vanuit rechtszekerheid acht de Orde het niet meer dan redelijk en billijk dat de voorwaarden zoals die golden op het moment dat een voorwaardelijke vrijstelling is genoten die vrijstelling niet aangetast wordt zolang de belastingplichtige de voorwaarden waaraan hij/zij zich toentertijd heeft gecommitteerd niet schendt.

De Orde bepleit in de overgangsregeling een generaal pardon op te nemen voor de genoten fiscale faciliteiten waarop de instandhoudingsplicht rust. Dat generaal pardon zou alleen moeten gelden voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting en de invorderingsvrijstelling van schenkbelasting voor verkrijgingen krachtens koop of schenking waarvan de akte van levering/schenking is gepasseerd voor 8 juli 2019 (de datum dat het concept-besluit openbaar is geworden) en voor de invorderingsvrijstelling van erfbelasting voor erfrechtelijke verkrijgingen van voor 1 januari 2021 (de datum dat het nieuwe Rangschikkingsbesluit van kracht wordt).

4 Ten slotte

De Orde verzoekt om te bevestigen dat, mocht door de gewijzigde definitie van natuurterrein, een terrein niet langer zijn aan te merken als natuurterrein, dit niet tot gevolg heeft dat ‘alsnog’ overdrachtsbelasting verschuldigd wordt indien een natuurterrein vrijgesteld is verkregen (artikel 15 lid 1 onderdeel s Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970). Voor deze vrijstelling zou het voldoende moeten zijn indien gedurende ten minste 10 jaar voldaan blijft worden aan de definitie van natuurterrein op het tijdstip van de verkrijging.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen