

mr. F.A. Haan
mr. G. Stomphorst

Natuurschoonwet 1928 in theorie en praktijk

Landgoederen fiscaal toegepast

Tweede druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2024

VOORWOORD

De schoonheid van de Natuurschoonwet

De Natuurschoonwet 1928 is een bijzondere wettelijke regeling, zowel in fiscale als in praktische zin. Deze wet definieert het begrip 'landgoed' en verleent aan de eigenaar van een gerangschikt landgoed allerlei tegemoetkomingen. Ook in andere wetten zijn regelingen opgenomen voor die landgoederen. Een voorbeeld daarvan zijn de waarderingsvoorschriften voor landgoederen in de Wet WOZ. De vastgestelde waarde werkt door naar diverse belastingsoorten. De dwarsverbanden met verschillende wettelijke regelingen maakt de advisering hierover dynamisch.

De sprong naar de materie kan vaak pas gemaakt worden als het landgoed tot de verbeelding gaat spreken. Dit brengt je als adviseur op de mooiste plekken van het land. Achter oude verhalen en panden zitten bijzondere families. Het in stand houden van het familiebezit, de landgoederen, is vaak diep verankerd in de identiteit van de eigenaren, evenals dit is verankerd in de Natuurschoonwet. Wij vinden het bijzonder en waardevol om een bijdrage te mogen leveren aan de instandhouding van het cultureel erfgoed van Nederland.

De vraag is hoe dit cultureel erfgoed er over een aantal decennia uitziet. Wij zien een ruimtelijk gebied in transitie. Vele vragen en crises volgen elkaar in rap tempo op. Zo hebben bijvoorbeeld de stikstofproblematiek, de vraag naar woningbouw, de toekomstbestendige landbouw, solide natuur- en bosbeheer een grote invloed op de toekomst(bestendigheid) van de NSW-landgoederen in de eenentwintigste eeuw.

In deze uitgave hebben wij de (fiscale) wet- en regelgeving rondom NSW-landgoederen voor u getracht te duiden, waarbij wij de dagelijkse adviespraktijk in ogenschouw hebben gehouden. Wat zijn de formaliteiten maar ook de praktische vragen waar de eigenaar van een NSW-landgoed tegenaan loopt?

Het schrijven van dit boek was voor onszelf een bijzonder en leerzaam proces. Het zorgt ervoor dat we weer even stilstaan bij de vraag, waarom? Het daagt uit om tot de kern te komen en stelling in te nemen. Wij danken onze collega's die ons de ruimte hebben gegeven om te schrijven, om eindeloos vragen te stellen en die telkens klaarstonden met raad en daad. Een woord van dank spreken wij ook uit naar collega-rentmeesters voor het sparren over bijvoorbeeld rangschikkingsvoorwaarden en pachtzaken. Daarnaast bedanken wij uiteraard Wolters Kluwer voor het in ons gestelde vertrouwen.

De kopij is afgesloten per 1 januari 2024. Mocht u bij het doorlezen vragen en/of opmerkingen hebben, dan staan wij altijd open voor uw reactie.

Frederike Haan / Giel Stomphorst

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

HOOFDSTUK 2

Historisch kader / 3

HOOFDSTUK 3

Landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 / 7

- 3.1 Inleiding / 7
- 3.2 Definities / 8
 - 3.2.1 Definitie landgoed / 8
 - 3.2.2 Definitie natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden / 8
 - 3.2.3 Definitie buitenplaats / 10
 - 3.2.4 Definitie eigenaar / 11
 - 3.2.4.1 Uitzondering voor erfpacht / 11
 - 3.2.4.2 Mede-eigendom en appartementsrechten / 12
- 3.3 Voorwaarden voor NSW-rangschikking / 13
 - 3.3.1 Oppervlaktevereiste en samenwerkingsmogelijkheden / 13
 - 3.3.1.1 Oppervlaktevereiste / 13
 - 3.3.1.2 Mogelijkheid tot samenwerkingsrangschikking / 14
 - 3.3.1.3 Mogelijkheid tot aanleunrangschikking / 15
 - 3.3.1.4 Rangschikking buitenplaats / 16
 - 3.3.2 Percentage natuurterreinen, bos of andere houtopstanden / 17
 - 3.3.3 Omvang en hoedanigheid van de overige gronden / 18
 - 3.3.3.1 Landbouwgronden / 18
 - 3.3.3.2 Kampeerterreinen / 20
 - 3.3.4 Wijze en aard van de bebouwing / 21
 - 3.3.5 Soort gebruik van het terrein en opstallen / 21
- 3.4 Openstelling / 22
- 3.5 Overgangsrecht / 25
- 3.6 Formele aanvraag en beëindiging NSW-status / 27
 - 3.6.1 NSW-aanvraag / 27

- 3.6.2 Aanpassingen van bestaande NSW-rangschikking / 28
- 3.6.3 Beëindiging NSW-status / 28
 - 3.6.3.1 Landgoed in een nalatenschap / 32
- 3.6.4 Verlies NSW-status / 33
 - 3.6.4.1 Coulanceregeling / 34
- 3.7 Grensoverschrijdende werking NSW / 35

HOOFDSTUK 4

Waarderingsgrondslagen / 37

- 4.1 Inleiding / 37
- 4.2 Waarde in het economische verkeer / 37
- 4.3 Bestemmingswaarde / 39
- 4.4 WOZ-waarde / 40
- 4.5 Praktische toegepast: Landgoed het Groene Gezicht / 42

HOOFDSTUK 5

Invorderingsvrijstelling schenk- en erfbelasting / 45

- 5.1 Inleiding / 45
- 5.2 Verkrijging voor de schenk- en erfbelasting / 45
- 5.3 Invorderingsvrijstelling / 46
 - 5.3.1 Verkrijging van een nog niet gerangschikt landgoed / 47
 - 5.3.2 Verkrijging van bloot eigendom / 48
 - 5.3.3 Invorderingsfaciliteit niet van toepassing / 49
 - 5.3.3.1 Verkrijging van een vordering / 49
 - 5.3.3.2 Antimisbruikbepaling / 50
 - 5.3.4 Instandhoudingseis: objectieve instandhoudingsverplichting / 51
 - 5.3.4.1 Herleven heffingsrecht: geheel en gedeeltelijk statusverlies / 51
 - 5.3.4.2 Verlies openstelling / 52
 - 5.3.5 Bezitseis: subjectieve instandhoudingsverplichting / 53
 - 5.3.5.1 Uitzonderingen op de bezitseis / 54
 - 5.3.5.2 Herleven heffingsrecht: geheel of gedeeltelijke overdracht / 57
- 5.4 Vererving NSW-landgoed / 58
 - 5.4.1 Wettelijke verdeling / 58
 - 5.4.2 Alternatieve testamentaire regelingen / 59
- 5.5 Praktisch toegepast: Landgoed het Groene Gezicht / 63

HOOFDSTUK 6

Heffingsvrijstelling overdrachtsbelasting / 65

- 6.1 Inleiding / 65
- 6.2 Verkrijging voor de overdrachtsbelasting / 65
- 6.3 Heffingsvrijstelling / 66
 - 6.3.1 Verkrijging van een nog niet gerangschikt landgoed / 66
 - 6.3.2 Verkrijging van bloot eigendom / 67

- 6.3.3 Instandhoudingseis: objectieve instandhoudingsverplichting / 68
 - 6.3.3.1 Herleven heffingsrecht: geheel en gedeeltelijk statusverlies / 68
- 6.4 Samenhangende vrijstellingen / 70
- 6.5 Praktisch toegepast: Landgoed het Groene Gezicht / 70

HOOFDSTUK 7

NSW-landgoed in de inkomstenbelasting / 73

- 7.1 Inleiding / 73
- 7.2 NSW-landgoed belast in box 1 / 74
 - 7.2.1 Winst uit onderneming / 74
 - 7.2.1.1 Fiscale tegemoetkomingen / 75
 - 7.2.2 Resultaat uit overige werkzaamheden / 78
 - 7.2.2.1 Fiscale tegemoetkoming / 80
 - 7.2.3 Inkomsten uit eigen woning / 80
 - 7.2.3.1 Aanhorigheid bij de eigen woning / 81
 - 7.2.3.2 Fiscale tegemoetkoming / 82
- 7.3 NSW-landgoed belast in box 3 / 82
 - 7.3.1 Fiscale tegemoetkoming / 83
- 7.4 Praktisch toegepast: Landgoed het Groene Gezicht / 85

HOOFDSTUK 8

De fiscaal transparante landgoed-bv / 87

- 8.1 Inleiding / 87
- 8.2 Structurering via een NSW-bv / 87
 - 8.2.1 NSW-bv / 88
 - 8.2.2 Statutaire verplichtingen of eisen / 89
 - 8.2.3 Certificering van aandelen / 90
- 8.3 Fiscaliteit NSW-bv / 91
 - 8.3.1 Fiscale transparantie NSW-bv / 91
 - 8.3.2 Fiscale behandeling inkomsten in/uit NSW-bv / 92
 - 8.3.2.1 Inkomstenbelasting / 93
 - 8.3.2.1.1 Aanvang en einde fiscale transparantie / 98
 - 8.3.2.1.2 Fiscale transparantie in internationaal verband / 100
 - 8.3.2.2 Vennootschapsbelasting / 101
 - 8.3.2.2.1 Aanvang en einde vrijstelling / 104
 - 8.3.2.2.2 Relatie met deelnemingsvrijstelling / 104
 - 8.3.2.2.3 Fiscale tegemoetkoming / 104
 - 8.3.2.3 Dividendbelasting / 105
 - 8.3.2.4 Samengevat: synergie tussen de regelingen(?) / 105
 - 8.3.3 Fiscale behandeling bij overdracht aandelen in NSW-bv / 106
 - 8.3.3.1 Overdrachtsbelasting / 107
 - 8.3.3.2 Schenk- en erfbelasting / 108
 - 8.3.3.2.1 Fiscale transparantie en bezitseis / 110
 - 8.3.3.2.2 Certificaten van aandelen in NSW-bv / 111

- 8.3.4 Transparantie en bloot eigendom / 112
- 8.4 Praktisch toegepast: Landgoed het Groene Gezicht / 113

HOOFDSTUK 9

Varia / 115

- 9.1 Inleiding / 115
- 9.2 Bedrijfsopvolging in combinatie met NSW-faciliteit / 115
 - 9.2.1 Bedrijfsopvolgingsregeling in erf- en schenkbelasting / 115
- 9.3 Rendabel(er) maken van landgoed / 117
 - 9.3.1 Ruimte voor ruimteregelingen / 118
 - 9.3.1.1 Rood voor rood / 118
 - 9.3.1.2 Rood voor groen / 119
 - 9.3.2 Woonhuissubsidie / 119
- 9.4 Landgoedstichting / 120

HOOFDSTUK 10

Afsluiting en voorstellen tot verbetering / 123

BIJLAGEN

BIJLAGE I

Natuurschoonwet 1928 / 129

BIJLAGE II

Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 / 139

BIJLAGE III

Besluit Natuurschoonwet 1928 / 147

BIJLAGE IV

Beleidsregel openstelling landgoederen Natuurschoonwet 1928 / 157

BIJLAGE V

Berekening instandhoudingslast / 173

Overige te raadplegen literatuur / 175

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Grond is een schaars bezit in Nederland. In 2020 bedroeg het totale Nederlandse grondareaal ongeveer 3,4 miljoen hectare (exclusief binnen- en buitenwater). Van dit totaal is ongeveer twee derde deel in gebruik als agrarische grond. Het percentage bos- en natuurterrein is ongeveer 15%.¹ Het totale onder de Natuurschoonwet gerangschikte grondareaal bedraagt omstreeks 150.000 hectare.² Ongeveer 4,4% van de totale Nederlandse grondoppervlakte is dus gerangschikt onder de NSW.

In absolute aantallen telt Nederland ongeveer 5.500 gerangschikte landgoederen. Hiervan is 58% opengesteld voor het publiek.³ Deze landgoederen zijn verspreid over heel Nederland te vinden. Er zijn qua aantallen wel grote provinciale verschillen. Zo hebben de provincies Gelderland en Overijssel elk ongeveer 1.500 gerangschikte landgoederen en heeft de provincie Flevoland er daarentegen minder dan tien.

Voor die 5.500 landgoederen én de landgoederen die zich daaraan willen voegen, gelden formele maar ook praktische voorwaarden voor het krijgen en behouden van de NSW-status. In deze uitgave worden deze voorwaarden voor de rangschikking van een landgoed alsmede voor de bijbehorende fiscale voordelen uitgediept. Kenmerkend voor de problematiek van de landgoedeigenaar is dat de feitelijke situatie van de gronden en gebouwen gevolgen met zich meebrengen die vergaand kunnen zijn voor verschillende belastingheffingen. Om hier meer duiding aan te kunnen geven, hanteren wij de volgende indeling.

Allereerst wordt een kort historisch kader geschetst vanaf de totstandkoming van de Natuurschoonwet in 1928 tot en met heden (hoofdstuk 2). Vervolgens worden de feitelijke rangschikkingsvoorwaarden afgepeld toegelicht (hoofdstuk 3). Hierbij wordt stilgestaan bij de belangrijke definities en de verschillende keuzes die een eigenaar heeft bij de rangschikking. Dit hoofdstuk is essentieel om te begrijpen hoe het ‘fiscale toegangsticket’ – de feitelijke NSW-rangschikking – wordt beoordeeld en afgegeven door de bevoegde autoriteiten.

Nadat aan de formele toets in het veld is voldaan, volgt de vraag wat de fiscale mogelijkheden en consequenties zijn van de afgegeven NSW-status. In de daaropvolgende hoofdstukken komen wij nader te spreken over:

- de verschillende waarderingsgrondslagen (hoofdstuk 4);
- de invorderingsvrijstelling in de schenk- en erfbelasting (hoofdstuk 5);

1 Deze informatie is afkomstig van het CBS.

2 Ecorys, *Beleidsvaluatie Natuurschoonwet 1928* (eindrapport).

3 Het overzicht van de opengestelde NSW-landgoederen is raadpleegbaar via de website van de RVO. Tweemaal per jaar wordt dit overzicht aangepast (per januari en per juli).

- de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting (hoofdstuk 6);
- de inkomstenbelastingproblematiek voor de landgoedeigenaar (hoofdstuk 7); en
- de gevolgen van de inbreng van het landgoed in de NSW-bv (hoofdstuk 8).

Afsluitend geven wij onder de subtitel 'varia' nog een inkijkje in een aantal voor de praktijk relevante vraagstellingen en actuele discussies (hoofdstuk 9). Tot slot wordt het geheel afgesloten met de conclusie en voorstellen tot verbetering (hoofdstuk 10).

HOOFDSTUK 2

Historisch kader

Begin van de vorige eeuw is de Natuurschoonwet 1928 (NSW) in het fiscale leven geroepen om landgoedeigenaren tegemoet te komen. Er ontstonden geregeld liquiditeitsproblemen als het landgoed vererfd en de erfgenamen hierover (destijds) successierechten moesten betalen. De behaalde rendementen waren vaak niet toereikend. De erfgenamen zagen zich daardoor genoodzaakt om delen van hun landgoed te verkopen om de belasting te kunnen betalen. Dit frustreerde de instandhouding van deze landgoederen als geheel.

Om deze versnippering in te dammen en de instandhouding van landgoederen in particulier bezit te bevorderen, is in eerste instantie een vermindering ingevoerd van de krachtens de Successiewet geheven belastingen en de vermogensbelasting. Meer faciliteiten volgden in de jaren erna, verankerd in diverse (belasting)wetten. Hierbij kan gedacht worden aan de faciliteiten voor de overdrachtsbelasting, de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de gemeentelijke onroerendezaakbelasting (OZB).

Eind jaren tachtig van de vorige eeuw noopte de stijging van zakelijke lasten en kosten van arbeid voor beheer en onderhoud van het landgoed tot een verdere vermindering van de belastingdruk bij de particuliere landgoedeigenaar. De wet kende op dat moment al een heffingsverschil tussen niet opengestelde en opengestelde NSW-landgoederen, namelijk heffing over respectievelijk 2/3^e en 1/4^e deel van de bestemmingswaarde. Met de wetwijziging in 1989 werd de faciliteit voor opengestelde landgoederen uitgebreid tot een volledige vrijstelling. Vrijwel direct daaropvolgend is het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 van kracht geworden.¹ Dit besluit bevat de criteria waaraan een onroerende zaak moet voldoen om als landgoed in de zin van de NSW te worden aangemerkt.

Tot halverwege de jaren negentig van de vorige eeuw viel enkel bestaand natuurschoon onder de regeling. Passend bij de destijds door de overheid voorgestane natuurontwikkeling door particulieren veranderde dit vanaf midden jaren negentig. Ter bevordering van de aanplant van nieuwe bossen konden (nog) niet volgens de NSW te kwalificeren onroerende zaken met een uitgewerkt beplantingsplan worden gerangschikt vanaf het moment dat daadwerkelijk met de aanleg ervan was gestart. Hiermee werd de aankoop van grond ten behoeve van bosaanleg meer gestimuleerd.

In het najaar van 2000 kwam een aankondiging door de Staatssecretaris van Financiën dat bepaalde (wettelijke) regelingen gewijzigd zouden worden. De aanpassingen hadden onder meer tot doel om de in de praktijk geconstateerde vormen van misbruik te elimineren. Een eerste stap die hiertoe in datzelfde jaar nog werd gezet was de introductie van de

1 Ingangsdatum 1 januari 1990.

zogenoemde bezitseis in de Natuurschoonwet.² Deze eis van 25 jaar voor de schenk- en erfbelasting moest voorkomen dat landgoederen in een relatief korte periode voor het overlijden werden aangekocht om deze vervolgens binnen niet al te lange tijd na het overlijden en het genieten van de vrijstelling voor de erfbelasting weer van de hand te doen, zonder alsnog erfbelasting verschuldigd te zijn.

Met de drastische wijziging van de NSW 1928 en het Rangschikkingsbesluit in 2007 werd wederom een klap uitgedeeld aan de eigenaren van landgoederen waarvan de politiek vindt dat zij geen substantiële bijdragen leveren aan het natuurschoon. Zo werden onder meer de mogelijkheden van het sinds de wetwijziging van 25 mei 1989 gezamenlijk rangschikken ingeperkt. Voor zogenoemde 'postzegellandgoederen' was vanaf toen geen ruimte meer op het fiscale toneel. Zoals de naam al doet vermoeden, gaat het in dat geval om relatief kleine landgoederen die vanwege de beperkte oppervlakte op zichzelf niet rangschikkingswaardig zijn, maar tot 2007 door een gezamenlijke rangschikking toch konden kwalificeren. Vóór de wijziging van 1 juni 2007 was het bijvoorbeeld mogelijk dat een eigenaar van 100 ha NSW-gerangschikt bos met ieder van de eigenaren van twintig aangrenzende bouwpercelen voor villa's, elk met een oppervlakte van 2000 m², een gezamenlijke rangschikking aanging. Geen van die twintig aangrenzende percelen had enige toegevoegde waarde voor het natuurschoon. Overigens verdween de mogelijkheid tot samenwerken en aanleunen niet voor alle onroerende zaken van kleiner dan 5 ha. Om de bijdrage aan het natuurschoon en cultureel erfgoed te waarborgen, moeten die onroerende zaken wel een nauwe aantoonbare historische band hebben met het landgoed waarmee gerangschikt wordt om sinds 2007 nog voor een dergelijke rangschikking in aanmerking te komen.

Tegelijkertijd met deze inperking werd de mogelijkheid om een landgoed onder de NSW te rangschikken verruimd, namelijk voor nog te ontwikkelen natuur. Rangschikking werd ook mogelijk voor landgoederen bestaande uit uitsluitend natuurterreinen, dus zelfs zonder dat er één boom op het landgoed staat.

Een aantal jaren na de wijziging in 2007 heeft de Kamer besloten om de werking van de NSW te evalueren naar aanleiding van een ingediende motie door mevrouw Van Veldhoven (D66).³ Het evaluatierapport moest onder meer antwoord geven op de vraag in welke mate het bestaande beleid bijdroeg aan het beoogde doel van de regeling en hoe de regeling een bijdrage levert aan de doelen vanuit het natuurbeleid. De evaluatie heeft geleid tot het evaluatierapport 'Beleidsevaluatie Natuurschoonwet 1928' van 9 december 2014.⁴

Na een lange aanlooptijd heeft het evaluatierapport er uiteindelijk toe geleid dat het Rangschikkingsbesluit met ingang van 1 januari 2021 werd gewijzigd. Wederom werd

2 Wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 551.

3 *Kamerstukken II* 2012/12, 33 400-XIII, nr. 90.

4 Andere adviezen die door de Staatssecretarissen van Economische Zaken en van Financiën zijn meegenomen in de evaluatie en kabinetsreactie zijn: een advies van de Rijksadviseur voor het Landschap over kwantificeerbare criteria voor bebouwing én een advies door Alterra over de kwaliteit van de natuur op een golflandgoed. Ook hebben zij kennisgenomen van een rapport van het Molengraaff Instituut dat in opdracht van de Federatie Particulier Grondbezit (FPG) is geschreven. Zie ook *Vakstudie Successiewet*, art. 1 NSW, aant. 34.

de regeling voor aanleun- en samenwerklandgoederen aangescherpt, golfbanen moeten sindsdien voor een groter deel bestaan uit bos of natuur (van 30% naar 50%) en de natuur moet al zijn gerealiseerd (geen ontwikkelperiode meer van drie jaar). Voor onroerende zaken die vóór 2021 al gerangschikt waren, geldt een overgangsregeling van tien jaar. Deze aanscherpingen en overige wijzigingen worden in het navolgende hoofdstuk besproken.

De aanpassingen zagen in het verleden met name op de rangschikkingsvoorwaarden; het toegangsetiket naar allerlei fiscale regelingen. De vraag is of in de komende decennia ook getornd gaat worden aan deze fiscale vrijstellingen zelf. In de zomer van 2022 is namelijk het Interdepartementale Beleidsonderzoek Vermogensverdeling gepubliceerd. In dit rapport zijn de fiscale vrijstellingen voor NSW-landgoederen genoemd in een lijst van ‘Opmerkelijke belastingconstructies’ met het doel om een discussie op gang te brengen over de maatschappelijke wenselijkheid van deze fiscale regelingen.⁵ In september van datzelfde jaar heeft het kabinet bij brief aan de Tweede Kamer aangegeven dat het kennis heeft genomen van de inhoud van het IBO-rapport. Het zal zich inzetten om opmerkelijke belastingconstructies en oneigenlijk gebruik van fiscale regelingen aan te pakken.⁶ De fiscale vrijstellingen voor landgoedeigenaren die er – kort gezegd – op gericht zijn om het behoud van Nederlandse landgoederen en buitenplaatsen in stand te houden horen naar onze opvatting niet thuis op deze lijst. De toekomst zal uitwijzen of de Natuurschoonwet haar doelstelling kan blijven effectueren.

5 *Kamerstukken II 2021/22, 35 925-IX (bijlage)*. Zie ook *Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling*, IBO Vermogensverdeling, Den Haag, 1 juli 2022 (bijlagen 10 en 11). Zie ook R.J. Nieuwland, ‘IBO Vermogensverdeling: opmerkelijke belastingconstructies?’, *KWEP 2023/9*.

6 *Kamerstukken II 2022/23, 36 200-IX, nr. 4*.

HOOFDSTUK 3

Landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928

3.1 Inleiding

Een groot deel van dit boek gaat over de fiscale tegemoetkomingen voor landgoedeigenaren. Zij komen pas in aanmerking voor deze regelingen als zij een landgoed verkrijgen of bezitten dat onder de NSW gerangschikt kan worden of al is gerangschikt. Zodra deze toegangspoort is gepasseerd, komen de tegemoetkomingen om de hoek kijken.

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de definities, de voorwaarden en de formaliteiten voor de rangschikking van een NSW-landgoed. Dit alles is noodzakelijk voor de indiening alsook de beoordeling van een rangschikkingsverzoek dat ingevolge art. 2 NSW kan worden gedaan. Een kwalificerende eigenaar kan verzoeken om de NSW-status. De rangschikking geschiedt dan ook op vrijwillige basis.

Per 1 januari 2021 zijn de rangschikkingsvoorwaarden op een aantal punten gewijzigd. Deze wijzigingen volgden naar aanleiding van de in het vorige hoofdstuk beschreven evaluatie van de Natuurschoonwet 1928. In dit hoofdstuk worden enkel de rangschikkingsvoorwaarden besproken die sinds 1 januari 2021 gelden, waarbij apart het opgenomen overgangsrecht zal worden doorgenomen.

De volgende onderwerpen worden behandeld:

- de definities 'landgoed', 'natuurterrein', 'buitenplaats' en 'eigenaar' (par. 3.2);
- de rangschikkingsvoorwaarden waaraan een onroerende zaak dient te voldoen om als een NSW-landgoed te kwalificeren (par. 3.3);
- de openstelling van een NSW-landgoed (par. 3.4);
- het overgangsrecht vanaf 1 januari 2021 (par. 3.5);
- de formele vereisten voor het rangschikkingsverzoek en het definitieve dan wel voorwaardelijke verlies van de status (par. 3.6);
- de grensoverschrijdende werking van de NSW (par. 3.7).

Het in stand houden van de rangschikking onder de NSW stimuleert de overheid met stringente voorwaarden voor de toepassing van diverse fiscale faciliteiten. Daarvoor verwijzen wij naar hoofdstuk 4 en volgende.

3.2 Definities

De NSW heeft tot doel om het natuurschoon te bevorderen, in stand te houden alsook te ontwikkelen. Wat wordt verstaan onder natuurschoon? De NSW bevat verschillende definities die hieraan invulling geven. Hierna worden deze definities besproken, waarbij afgetrapt wordt met het centrale begrip in de NSW: het *landgoed*.

3.2.1 Definitie landgoed

Het begrip 'landgoed' belichaamt het natuurschoon, zoals bedoeld in de NSW. Dit is dan ook een centraal begrip in deze wet. De wettelijke definitie luidt als volgt:

"landgoed: een geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak – daaronder begrepen die waarop een buitenplaats of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen – voor zover het blijven voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is, en:

1° de onroerende zaak in Nederland is gelegen, of

2° de onroerende zaak is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen en deze zaak een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed."¹

Volgens deze definitie is sprake van een landgoed, voor zover het voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is. In deze definitie komt de term 'natuurschoon' terug. Dit begrip is echter noch in de NSW, noch in een uitvoeringsbesluit gedefinieerd. Uit de parlementaire geschiedenis van de NSW blijkt dat aanvankelijk het natuurschoon uitsluitend aanwezig werd geacht in bossen en andere houtopstanden. Later werd gesteld dat natuurschoon door de hele verschijningsvorm wordt bepaald en die kan voor elk landgoed anders zijn.² In het Rangschikkingsbesluit is nader invulling gegeven aan de vereisten om als landgoed aangemerkt te worden. Niet vereist is dat op een NSW-landgoed opstallen zijn gebouwd. Opstallen kunnen wel onderdeel zijn van een landgoed, waaronder ook een buitenplaats.

Een duidelijk verschil met de definitie van vóór 1 januari 2021 is dat ook de mogelijkheid is opgenomen om onroerende zaken buiten Nederland als landgoed aan te merken. In paragraaf 3.7 wordt hier nader op ingegaan.

3.2.2 Definitie natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden

Een landgoed moet geheel of gedeeltelijk bezet zijn met natuurterreinen, bos en andere houtopstanden.³ Voor de omschrijving van deze begrippen moet de overstap gemaakt worden naar het Rangschikkingsbesluit.

1 Art. 1 lid 1 onderdeel a NSW.

2 Zie ook *Kamerstukken II* 1926/27, 413, nr. 1 en Circ.nr. 1931, de aanschrijving d.d. 5 februari 1929, nr. 66, PW nr. 12 638 en de memorie van toelichting bij de Wijzigingswet van 25 mei 1989 (*Kamerstukken II* 1986/87, 20 089, nr. 3).

3 Art. 1 lid 1 onderdeel a NSW.

Natuurterreinen

Een nadere uitwerking van het begrip 'natuurterrein' is te vinden in art. 1 onderdeel d Rangschikkingsbesluit, namelijk: terrein bestaande uit bij ministeriële regeling aangewezen natuurtypen of landschapselementen. In de nota van toelichting is aangegeven dat aansluiting gezocht wordt bij de Index Natuur en Landschap, de index die door de twaalf provincies wordt vastgesteld als onderdeel van hun subsidieregelingen voor natuur- en landschapsbeheer.⁴ Door de aansluiting bij de Index Natuur en Landschap is een uniforme, breed erkende definitie van 'natuurterreinen' ontstaan, die zorgt voor een goede afstemming tussen beheerders en overheden. Landbouwgronden vormen geen natuurterreinen. Deze gronden kunnen wel onderdeel uitmaken van een landgoed. In paragraaf 3.3.3.1 wordt hier nader op ingegaan.

Onder het oude Rangschikkingsbesluit NSW werd onder natuurterrein ook verstaan landbouwgrond die volgens een bepaald plan ontwikkeld werd tot een natuurterrein (art. 1 lid 2 (oud)). Bij de evaluatie van de NSW kwam naar voren dat de gerealiseerde natuur niet in alle gevallen optimaal was in termen van kwaliteit en kwantiteit of inpassing in het landschap. Deze bepaling is dan ook geschrapt. Sinds 1 januari 2021 kunnen deze gronden pas worden gerangschikt als de natuurterreinen daadwerkelijk zijn gerealiseerd als het verzoek tot rangschikking wordt gedaan.

Bos en andere houtopstanden

Net als voor natuurterreinen is voorgesteld om voor de omschrijving 'bos en houtopstanden' gebruik te maken van de typering van de Index Natuur en Landschap.⁵ Dit voorstel is echter niet gevolgd. Het begrip 'houtopstanden' is zeer open gedefinieerd. In art. 1 onderdeel b Rangschikkingsbesluit wordt aangegeven wat in elk geval níet onder het begrip 'houtopstanden' valt, namelijk kweekgoed, kerstboomteelten, laagstamboomgaarden of snijgrienden. In de memorie van toelichting bij de totstandkoming van de NSW is aangegeven dat met 'houtopstanden' zijn bedoeld: lanen en bomen, die, hoewel geen bos vormende, toch aan het landschap een dergelijke verfraaiing geven dat hun behoud gewenst is.⁶

Het begrip 'bos' is niet gedefinieerd in de NSW. Volgens Kavelaars e.a. moet voor de toepassing van de NSW dezelfde inhoud worden gegeven aan het begrip 'bos' als voor de bosbouwvrijstelling in de Wet IB 2001.⁷ In dat verband kan volgens de Hoge Raad snel sprake zijn van bos.⁸ De consensus in de literatuur is dat bos een terrein is – minimaal een halve hectare – dat hoofdzakelijk is begroeid met bomen.⁹ Als geen sprake is van een bos, mag uitgegaan worden van de kroonprojectie van een boom. In dat geval spreekt men van houtopstanden. Kroonprojectie houdt in dat wordt gekeken naar de omvang van de takken vanuit het hart van de boom, naar de schaduw op het midden van de dag. Het oppervlak dat deze kroonprojectie beslaat, kan geheel worden meegeteld als natuur. Lanen, houtwallen en hagen kunnen op deze wijze ook onder de noemer 'natuur' vallen.

4 Deze index is opgenomen in de Regeling aanwijzing natuurtypen en landschapselementtypen NSW 1928 (*Stcrt.* 2020, 54435).

5 Brief van 31 oktober 2016, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 576, nr. 90.

6 Zie Wet van 15 maart 1928, *Stb.* 63.

7 P. Kavelaars e.a., *Natuurschoon en rijksmonumenten* (Fiscale geschriften), Amersfoort: Sdu 2014.

8 Zie ook par. 7.2.1.1 voor de invulling van het begrip 'bos'.

9 E.F. Berkhemer, *Landgoed, monument en fiscus*, Deventer: Kluwer 2012.

Ook kapvlakten kunnen meegerekend worden als bos. Een kapvlakte is een stuk bos waarvan de meeste bomen gekapt zijn, om zo de ontwikkeling van het natuurschoon en de diversiteit in de bossen te verbeteren. Op deze kapvlakten moet wel een herplantplicht rusten in de zin van art. 4.3 lid 1 Wet natuurbescherming. Binnen drie jaren zal moeten worden overgegaan tot herbeplanting. Alleen kapvlakten welke niet groter zijn dan 15% van de oppervlakte van de met houtopstanden bezette terreinen tot ten hoogste vijf hectare, kunnen tot de met houtopstanden bezette oppervlakte van de onroerende zaak worden aangemerkt. Dit is neergelegd in art. 2 lid 4 Rangschikkingsbesluit.

3.2.3 Definitie buitenplaats

Buitenplaatsen zijn een bijzondere soort landgoederen van ten minste één hectare groot. Voor deze landgoederen gelden andere rangschikkingsvoorwaarden dan voor het 'klassieke' landgoed. In het Rangschikkingsbesluit is het begrip 'buitenplaats' als volgt gedefinieerd:

"Buitenplaats: onroerende zaak met daarop gelegen een in oorsprong versterkt huis, een kasteel, een buitenhuis of een landhuis, eventueel met bijgebouwen, met een architectonisch daarmee verbonden historische tuin of historisch park van ten minste één hectare waarvan de aanleg dateert van vóór 1900 en herkenbaar aanwezig is, indien dit complex, dan wel ten minste één van de onderdelen daarvan, een rijksmonument als bedoeld in artikel 1.1 van de Erfgoedwet is."¹⁰

Allereerst moet op de buitenplaats een in oorsprong versterkt huis, een kasteel, een buitenhuis of een landhuis zijn gelegen. Het is blijkens de definitie niet vereist dat dit hoofdhuis een rijksmonument is.¹¹ In de praktijk bestaat veelal discussie over het bewijs met betrekking tot de aanwezigheid van een historische tuin of park van vóór 1900. Aan een historische tuin of park wordt namelijk de aanvullende voorwaarde gesteld dat deze architectonisch met de buitenplaats is verbonden en de aanleg dateert van vóór 1900, welke aanleg nog herkenbaar aanwezig is. Dit wordt vaak onderbouwd met feitelijke beschrijvingen over de locatie (bijvoorbeeld boeken, schilderijen en de beschrijving zoals opgenomen in het monumentenregister). Ook kan een houtmonster worden genomen uit de stam van een boom om de leeftijd van het jaar van aanplant van de boom te bepalen.

Voorbeelden van oude elementen die erop kunnen duiden dat sprake is van een historische tuin van vóór 1900 zijn: een gracht, waterpartij, laan, bomengroep, parkbos, (sier)weide, moestuin, tuinornament, zichtas, berceau, haag, pad (verharding), tuinmuur, solitaire boom, beeld, fontein, grafkelder, hekwerk, pergola, plantenbak, poort, priel, trap, tuinbank, tuinhuis of waterput.¹² Overigens kan ook een nieuw aangelegde tuin die architectonisch met de historische tuin is verbonden, worden gerangschikt.

¹⁰ Art. 1 lid 1 onderdeel c Rangschikkingsbesluit.

¹¹ Zie ook Raad van State 7 november 2012, 201203945/1/A2, LJN BY2512, waarin wordt aangegeven dat het op het complex aanwezige beschermde monument niet hoeft te dateren van vóór 1850 (sinds de wijziging per 1 januari 2021 is dat 1900). Het monument hoeft ook niet het hoofdhuis van de buitenplaats te zijn. Het is voldoende dat een of meer bijgebouwen of een andere opstal die ooit behoorden tot de buitenplaats nog aanwezig zijn.

¹² Zie ook ABRvS 10 april 2013, nr. 201206167/1/A2, ECLI:NL:RVS:2013:BZ7666.

Het jaartal 1900 is arbitrair te noemen. Met ingang van 1 januari 2021 is dit jaartal in de wet opgenomen. Tot 1 januari 2021 was de scheidslijn het jaartal 1850. Het zou logisch zijn om dit jaartal met de tijd mee te laten schuiven, bijvoorbeeld per tien jaar. In dat geval zal in de toekomst niet weer zo'n enorme sprong van vijftig jaar nodig zijn.¹³

Het voorgaande toont dat de historische buitenplaats een uitzonderingspositie kent binnen de NSW. Mocht een buitenplaats echter groter zijn dan vijf hectare, dan vervalt deze uitzonderingspositie. In dat geval gelden alsnog de standaardvoorwaarden van de NSW.

3.2.4 Definitie eigenaar

Enkel de eigenaar van een landgoed kan op grond van art. 2 lid 1 NSW een verzoek indienen voor de NSW-rangschikking en daarmee gebruikmaken van de tegemoetkomingen. Het eigenaarsbegrip is dan ook van groot belang. Dit begrip binnen de NSW wijkt af van het civiele begrip en is nader omschreven in art. 1 lid 1 onderdeel b en in lid 3 NSW.¹⁴ Als deze leden samen worden gevat, zijn er drie mogelijkheden om eigenaar te zijn van een NSW-landgoed:

- de (volle) juridische eigenaar¹⁵ van een onroerende zaak die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of erfpacht (de economische eigendom sec levert geen eigenaarstitel op);
- de vruchtgebruiker;¹⁶
- de erfpachter, tenzij – bij uitzondering – de erfverpachter (bloot eigenaar) als eigenaar voor de NSW kwalificeert op grond van art. 1 lid 3 NSW.

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij besluit van 27 november 2020¹⁷ het standpunt ingenomen dat de opstalhouder geen eigenaar is in de zin van de NSW, tenzij sprake is van andere rechten, zoals bijvoorbeeld een combinatie met het recht van erfpacht.

3.2.4.1 Uitzondering voor erfpacht

Voor percelen groter dan vijf hectare is de erfpachter altijd eigenaar in de zin van de NSW, ongeacht of de economische eigendom is overgedragen. In de praktijk wordt deze situatie 'eigendomserfpacht' genoemd. Als het gaat om erfpacht van een perceel van minder dan vijf hectare geldt echter één uitzondering op grond van art. 1 lid 3 NSW. Als in die situatie de economische eigendom niet is overgedragen aan de erfpachter, is niet de erfpachter eigenaar

¹³ Een gelijklopende bepaling als opgenomen in art. 3 lid 8 Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet.

¹⁴ In de NSW past de wetgever de definitie van het begrip 'eigenaar' analoog toe op het begrip 'eigendom'.

¹⁵ Ook mede-eigenaren en gezamenlijke appartementseigenaren kunnen eigenaar zijn in de zin van de NSW. Zie ook par. 3.2.4.2.

¹⁶ De gerechtigde van gebruik en bewoning is niet opgenomen als eigenaar in de zin van art. 1 lid 1 onderdeel b NSW. De positie van de gerechtigde van gebruik en bewoning is in het burgerlijk recht te vergelijken met die van een vruchtgebruiker. In de praktijk wordt die gerechtigde door de Belastingdienst en het Ministerie van LNV onder voorwaarden als eigenaar aangemerkt. In dat geval kan hij het verzoek om rangschikking onder de NSW indienen. Zie ook E.F. Berkhemer, 'De deelgerechtigde van een natuurschoonwetlandgoed', *WFR* 2009/241.

¹⁷ Besluit van 27 november 2020, 2020-204084, 2020-204084, *Stcrt.* 2020, 62986 (Beleidsregel Natuurschoonwet 1928).