

Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren

Aart Bakker
Dirk Albregtse
Bart Doorneweert
Peter Kavelaars
Gabe Venema
Martijn van Wijk

Projectcode 30245

Juni 2005

Rapport 5.05.06

LEI, Den Haag

Het LEI beweegt zich op een breed terrein van onderzoek dat in diverse domeinen kan worden opgedeeld. Dit rapport valt binnen het domein:

- Wettelijke en dienstverlenende taken
- Bedrijfsontwikkeling en concurrentiepositie
- Natuurlijke hulpbronnen en milieu
- Ruimte en Economie
- Ketens
- Beleid
- Gamma, instituties, mens en beleving
- Modellen en Data

Fiscale faciliteiten en knelpunten natuurontwikkeling door particulieren
Bakker, A.J.J., D.A. Albregtse, R.B. Doorneweert, P. Kavelaars, G.S. Venema en
M.N. van Wijk
Den Haag, LEI, 2005
Rapport 5.05.06; ISBN 90-8615-002-0; Prijs €18,- (inclusief 6% BTW)
102 p., fig., tab., bijl.

Dit onderzoek geeft naast een volledige inventarisatie van de fiscale aspecten rond natuurontwikkeling ook inzicht in de belemmeringen die in de praktijk op dit terrein worden ervaren. In het onderzoek worden hiervoor een aantal potentiële oplossingsrichtingen gegeven. Naast de wetgeving, wordt informatie gekregen via workshops en diepte-interviews met adviseurs van particulieren die natuur ontwikkelen.

In addition to a full inventory of the tax-related aspects surrounding nature development, this research also provides insight into the obstacles experienced in practice in this field. The research provides a number of potential solutions for this. Alongside the legislation, information has been gained through workshops and in-depth interviews with advisers of private bodies involved in nature development.

Bestellingen:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: publicatie.lei@wur.nl

Informatie:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: informatie.lei@wur.nl

© LEI, 2005

Vermenigvuldiging of overname van gegevens:

- toegestaan mits met duidelijke bronvermelding
- niet toegestaan



Op al onze onderzoeksopdrachten zijn de Algemene Voorwaarden van de Dienst Landbouwkundig Onderzoek (DLO-NL) van toepassing. Deze zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel Midden-Gelderland te Arnhem.

Inhoud

	Blz.
Woord vooraf	11
Samenvatting	13
Summary	15
1. Inleiding	17
1.1 Aanleiding	17
1.2 Doelstelling	19
1.3 Onderzoekskader	19
1.4 Opbouw rapport	23
2. Fiscale faciliteiten natuurontwikkeling	24
2.1 Inkomstenbelasting	24
2.1.1 Belastingplichtigen	24
2.1.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	24
2.1.2.1 Bosbouwvrijstelling	25
2.1.2.2 Optieregeling	26
2.1.2.3 Landbouwvrijstelling	27
2.1.2.4 Vrijstelling subsidies bos- en natuurbeheer	27
2.1.2.5 Bijtelling privé-gebruik woning onderneming	28
2.1.2.6 Eigenwoningforfait	28
2.1.2.7 Vrijstelling vermogensrendementsheffing bossen en natuurterreinen en NSW-gronden	28
2.1.2.8 Fiscale groenregeling	29
2.1.2.9 Persoonsgebonden aftrek	29
2.1.2.10 Fiscale transparantie NSW-rechtspersonen	30
2.2 Vennootschapsbelasting	31
2.2.1 Belastingplichtigen	31
2.2.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	31
2.2.2.1 Subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen	31
2.2.2.2 De vrijstelling in de winstbepaling	32
2.3 Dividendbelasting	32
2.3.1 Belastingplichtigen	32
2.3.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	32
2.4 Overdrachtsbelasting	33
2.4.1 Belastingplichtigen	33

	Blz.	
2.4.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	33
2.4.2.1	Verkrijgingen krachtens ruilverkaveling	33
2.4.2.2	Verkrijgingen door het bureau beheer landbouwgronden	34
2.4.2.3	Verkrijgingen gericht op verbetering van de landbouw- structuur	34
2.4.2.4	Verkrijging van landerijen krachtens ruiling	35
2.4.2.5	Verkrijgingen bij ecologisch gemotiveerde verplaatsing van landbouwbedrijven	35
2.4.2.6	Verkrijging door Staatsbosbeheer	35
2.4.2.7	Verplaatsing landbouwbedrijven vanuit Landinrichtings- wet-gebied	36
2.4.2.8	Verkrijging van NSW-landgoederen	36
2.4.2.9	Verkrijging natuurschoon door natuurbeschermings- organisaties	36
2.5	Kapitaalsbelasting	37
2.5.1	Belastingplichtigen	37
2.5.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	37
2.5.2.1	Vrijstelling inbreng NSW-landgoederen	37
2.6	Recht van successie, schenking en overgang	37
2.6.1	Belastingplichtige	38
2.6.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	38
2.6.2.1	Invorderingsvrijstelling bij verkrijging van NSW- landgoederen	38
2.6.2.2	Fiscale transparantie NSW-B.V.	40
2.6.2.3	Algemeen nut beogende instellingen	40
2.7	Omzetbelasting	41
2.7.1	Belastingplichtigen	41
2.7.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	41
2.7.2.1	Levering van bepaalde goederen en diensten tegen het verlaagde tarief	42
2.7.2.2	Vrijstelling voor verhuren onroerende zaken	43
2.7.2.3	Landbouwregeling	43
2.8	Onroerendezaakbelastingen	44
2.8.1	Belastingplichtigen	44
2.8.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	45
2.8.2.1	Vrijstelling bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden	45
2.8.2.2	Vrijstelling onder de NSW gerangschikte gronden	46
2.8.2.3	Vrijstelling natuurterreinen	46
2.9	Waterschapsbelastingen	46
2.9.1	Belastingplichtigen	46
2.9.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	47
2.9.2.1	Aparte omslagklassen voor natuurterreinen	47

	Blz.	
2.10	Natuurschoonwet 1928	47
2.10.1	Belastingplichtigen	49
2.10.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	49
2.11	Wet waardering onroerende zaken	49
2.11.1	Belastingplichtigen	50
2.11.2	Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling	50
2.11.2.1	Bestemmingswaarde	50
2.11.2.2	Vrijstelling voor de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden	50
2.11.2.3	Vrijstelling voor NSW-gerangschikte gronden	51
2.11.2.4	Vrijstelling voor natuurterreinen	51
2.12	Slotopmerkingen bij de inventarisatie	51
3.	Fiscale belemmeringen natuurontwikkeling	53
3.1	Inkomstenbelasting	53
3.1.1	Fiscale kwalificatie natuurontwikkeling	53
3.1.2	Stakingswinst	57
3.1.3	Bosbouw- en landbouwwijziging n.v.t. op inkomsten uit overige werkzaamheid	58
3.1.4	Ondernemingstoets inzake de bosbouwwijziging - optieregeling	59
3.1.5	Belastingheffing over subsidies natuurontwikkeling in box 1	59
3.1.6	Onverdeelde eigendom en de eigenwoningregeling	60
3.1.7	Fiscale positie AB-aandeelhouder in gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. die wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V.	60
3.1.8	Box 3-vrijstellingen bossen, natuurterreinen en NSW-gronden niet van toepassing op bezittingen waarop recht van erfpacht of vruchtgebruik is bevestigd	61
3.1.9	Box 3-vrijstellingen NSW-opstallen	61
3.1.10	Fiscale behandeling van bijdragen VPN	61
3.1.11	Buitenlandse belastingplichtig aandeelhouder in een fiscaal transparante NSW-B.V.	62
3.1.12	Termijn groenverklaring voor fiscale groenprojecten	62
3.2	Vennootschapsbelasting	63
3.2.1	Claim vennootschapsbelasting bij ontstaan fiscale transparantie	63
3.2.2	Drijven van een onderneming	63
3.2.3	Vennootschapsbelastingplicht bij stichtingen en verenigingen	63
3.3	Dividendbelasting	64
3.4	Overdrachtsbelasting	64
3.4.1	Sancties op vrijstelling overdrachtsbelasting NSW en natuur- beschermingsorganisaties	64
3.5	Kapitaalsbelasting	65

	Blz.	
3.6	Recht van successie, schenking en overgang	65
3.6.1	Positie buitenlandse aandeelhouders in NSW-B.V.	65
3.6.2	Termijn bezitseis	66
3.7	Omzetbelasting	66
3.7.1	Onduidelijkheid over BTW-tarieven	66
3.8	Onroerendezaakbelastingen	67
3.8.1	Vrijstelling natuurterreinen	67
3.8.2	Vrijstelling landgoederen nieuwe NSW-definitie	67
3.8.3	Bedrijfsmatig gebruik bosgronden	68
3.9	Waterschapsbelastingen	68
3.9.1	Waterschapslasten bossen en natuurterreinen	68
3.10	Natuurschoonwet 1928	70
3.10.1	Definitie eigenaar NSW	70
3.10.1.1	NSW-rangschikking bloot eigendom	70
3.10.1.2	Juridisch versus economisch eigenaar	71
3.10.1.3	Appartementsrechten - Vereniging van eigenaren	72
3.10.2	Uitblijven NSW-rangschikkingsbesluit	72
3.10.3	Tijdig aanleggen bos bij voortijdige NSW-rangschikking	72
3.10.4	NSW-rangschikking bij landinrichting	74
3.10.5	NSW-rangschikking van karakteristieke open gebieden	74
3.11	Wet waardering onroerende zaken	74
3.12	Algemeen	74
3.12.1	Afstemming definities	75
3.12.2	Kosten VPN	76
3.13	Conclusies	76
4.	Uitwerking enkele oplossingsrichtingen	77
4.1	Persoonsgebonden aftrek	77
4.1.1	Uitgaven voor natuurontwikkeling	77
4.1.2	Beleggen in natuurontwikkeling	78
4.2	Stakingswinst	79
4.2.1	De agrariër wordt natuurontwikkelaar/natuurbeheerder	79
4.2.2	De agrariër vervreemdt de eigendom	82
4.2.3	De agrariër ontwikkelt natuur binnen zijn landbouwonderneming	83
4.3	Problematiek NSW-B.V.	83
4.4	Enkele overige aspecten	87
4.4.1	Naar een meer geïntegreerde aanpak, de NSW als kaderwet	87
4.4.2	Centralisatie uitvoeringspraktijk	87
4.4.3	Belastingfaciliteit versus directe subsidiëring	88
5.	Conclusies en slotbeschouwing	89
5.1	Conclusies	89
5.2	Slotbeschouwing	90

	Blz.
Literatuur	91
Bijlagen	
1. Agrariërs en natuurontwikkeling	93
2. Natuurontwikkeling op bestaande klassieke (NSW-)landgoederen	100
3. Lijst met geïnterviewden/deelnemers workshops	

Woord vooraf

In opdracht van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit hebben het LEI, Ernst & Young, de Erasmus Universiteit (EUR) en Alterra onderzoek verricht naar de fiscale faciliteiten en de werking ervan rondom natuurontwikkeling in Nederland.

Het onderzoek geeft een volledige inventarisatie van de fiscale regelgeving die direct of indirect samenhangt met natuurontwikkeling. Vervolgens wordt inzicht gegeven in de huidige belemmeringen die in de praktijk een sterke stimulering van natuurontwikkeling door particulieren in de weg staan. In het onderzoek worden naast suggesties voor verbetering van de huidige fiscale wetgeving ook een aantal initiatieven tot vernieuwing van het stelsel uitgewerkt. Deze suggesties kunnen een bijdrage leveren aan de realisatie van het beleidsdoel 'meer natuurontwikkeling door particulieren' in het Strategisch Akkoord van het kabinet Balkenende 2.

De opdrachtformulering heeft plaatsgevonden in het LNV-onderzoeksprogramma Platteland. Het onderzoek is uitgevoerd door Ernst & Young (A. Bakker), LEI (G. Venema en B. Doorneweert), EUR (D. Albregtse, P. Kavelaars) en Alterra (M. van Wijk). De projectleiding was in handen van G. Venema.

Het onderzoek is begeleid door een breed samengestelde klankbordgroep, die als volgt was samengesteld:

- E.M. van Ditzhuijzen (Ministerie van LNV, Task Force Economie); voorzitter;
- J.J. Dalhuisen (Ministerie van LNV, Directie Natuur);
- A.M. Haberham (Ministerie van Financiën, Directie Algemene Fiscale Politiek);
- G. van Ommering (Ministerie van LNV, Directie Natuur);
- P.H.J. Essers (Universiteit van Tilburg);
- E. Tideman (Stichting Particulier Historische Buitenplaatsen);
- R. van Woudenberg (Federatie Particulier Grondbezit);
- J.J. Urselmann (Ministerie van LNV, Task Force Economie);
- P.G. van de Weegh (Ministerie van LNV, Task Force Economie);
- J.M. Santen (Ministerie van LNV, Directie Landbouw).



Prof.dr.ir. L.C. Zachariasse
Algemeen directeur LEI B.V.

Samenvatting

Als onderdeel van het Hoofdlijnenakkoord van 2002 heeft het Kabinet verklaard zich te blijven toewijden aan de realisatie van de Ecologische Hoofdstructuur in 2018. In de nieuwste beleidsvisie is een grotere verantwoordelijkheid toebedeeld aan particulieren en ondernemers in het voltooien van de EHS. Via het Programma Beheer zijn er twee subsidieregelingen opgezet om initiatief voor natuurontwikkeling onder particulieren en ondernemers te stimuleren, de SAN (oftewel tijdelijk natuurbeheer door agrarische ondernemers) en de SN (oftewel het creëren van permanente nieuwe natuur). Agrariërs zullen de belangrijkste rol spelen bij de realisatie van deze beleidsdoelstelling van de overheid, aangezien zij het overgrote gedeelte van het buitengebied al in beheer hebben.

De realisatie van de doelstellingen van het Ministerie van LNV met betrekking tot particulier initiatief in het natuurbeheer (en dan met name voor de SN) loopt al enige tijd achter op het gewenste schema. Het belang van onderzoek naar achterliggende knelpunten is daarom van groot belang. In dit onderzoek wordt gekeken naar de fiscale aspecten van natuurontwikkeling. De rol van fiscaliteit is tweeledig. Aan de ene kant kan natuurontwikkeling door de fiscaliteit gestimuleerd worden (bijvoorbeeld via speciale faciliteiten). Aan de andere kant kan het natuurontwikkeling tegenwerken, meestal in de vorm van heffingen (en onduidelijkheden daarover), die liquiditeitsproblemen kunnen veroorzaken bij de natuurontwikkelaar.

Dit onderzoek is gestart met een inventarisatie van alle fiscale regelingen die direct of indirect verbonden zijn aan natuurontwikkeling. Vervolgens is aan de hand van een workshop en verscheidene interviews met ervaringsdeskundigen gekomen tot een inventarisatie van de belemmeringen. Voor deze belemmeringen worden suggesties voor verbetering aangedragen. Daarnaast is getracht te werken aan integrale oplossingen voor de belemmeringen die met elkaar verband houden.

De grootste belemmeringen met betrekking tot natuurontwikkeling zijn terug te voeren op drie criteria:

- zijn er voldoende financiële middelen beschikbaar om het gehele traject te doorlopen? Met betrekking tot de fiscaliteit is het grootste struikelblok de belastingheffing over de economisch niet gerealiseerde stakingswinst.
- wat is het rendement uit het geïnvesteerd vermogen? Fiscale faciliteiten, waarvan de vrijstelling van inkomstenbelasting in box 1 over bijdragen op grond van de SN de belangrijkste lijkt, kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan het verhogen van de rentabiliteit.
- fiscale lasten die niet door middel van natuurbeheer opgebracht kunnen worden. Daardoor kunnen natuurontwikkelingsprojecten door particulieren niet of nauwelijks renderen. Belangrijkste fiscale last is de heffing van waterschapslasten op bos en natuurterreinen, welke last soms groter is dan de totale overige beheerskosten van bossen en natuurterreinen.

Voorts worden de volgende suggesties gedaan om een aantal belemmeringen met een integrale aanpak op te lossen:

- introductie van een persoonsgebonden aftrek waarmee uitgaven gerelateerd aan natuurbeheer in beginsel aftrekbaar worden gemaakt;
- het mogelijk maken de stakingswinst te verrekenen met de verliezen die voortkomen uit het omschakelen van de grond naar de bestemming natuur;
- het verschaffen van duidelijkheid in de fiscale wetgeving omtrent de transparante NSW-B.V. Dit voornamelijk met het doel om onnodige dubbele belasting te vermijden als gevolg van omzetting van de B.V. of in het geval van buitenlandse aandeelhouders.

Tot slot wordt geadviseerd om te kijken naar mogelijkheden om tot een beter geïntegreerde kaderwet te komen voor de NSW waarbij afstemming wordt gezocht met het natuurbeleid. Vooral de realisatie van nieuwe natuur onder de SN wordt veel betrokken bij het opzetten van een NSW landgoed, waarbij het landgoed volgens de rangschikkingscriteria moet voldoen aan een minimale hoeveelheid bos en eventueel ook natuur. Een betere afstemming met het Programma Beheer kan wellicht betekenen dat het werkveld van de NSW enige mate wordt vergroot en zodoende de realisatie van de doelstellingen voor natuurontwikkeling dichterbij komt.

Summary

Tax incentives and obstacles for nature development by private bodies

As part of the Hoofdlijnenakkoord (Coalition Agreement) 2003, the Dutch Cabinet has declared that it remains dedicated to the realisation of the Ecologische Hoofdstructuur (National Ecological Network) in the year 2018. The most recent vision on the Government's policy objectives envisages a greater responsibility of private individuals and entrepreneurs in the realisation of the National Ecological Network. The Ministry of Agriculture, Nature and Food Quality has set up a special subsidy program to stimulate initiative of private individuals and entrepreneurs to participate in nature conservation. This subsidy program consists of two distinct instruments, the SAN (Subsidy for Agricultural Nature Conservation) and the SN (Subsidy for Permanent Nature Conservation). The SAN is specifically intended for farmers who want to integrate nature conservation into their farming system. This subsidy arrangement is temporary in the form of a conservation contract for six years. The SN is a permanent agreement to alter the agricultural function of land to nature. The SN subsidy consists of a compensation for the 'transformation' of agricultural land to newly developed nature and of five conservation contracts, each for a period of six years, to compensate conservation activities. Contrary to the SAN, both private individuals and farmers can apply for the SN subsidy. The general expectation is that farmers hold the key to realisation of the new policy objectives of the Government concerning the National Ecological Network, as farmers are the caretakers of the larger part of the Dutch countryside.

Since the introduction of the new subsidy program for nature conservation, the planned schedule for the realisation of the National Ecological Network has been backlogged, especially concerning the SN. Research into the causes of this backlog are therefore of great importance for the realisation of the National Ecological Network in 2018. This report has specifically looked at fiscal aspects concerned with nature conservation. The role of the tax system is twofold. On the one hand it can stimulate initiative in the conservation of nature (eg. through special tax facilities). On the other hand it can frustrate initiative in nature conservation through levies (and lack of clarity thereof), which can put pressure on the liquidity of projects concerned with the development of 'new' nature.

The foundation of this report is formed by a thorough inventory of all the forms of taxation that are directly or indirectly connected with nature development. Secondly, an inventory is made of the impediments, which the current tax system imposes on the development of nature. This inventory is based on conclusions of a workshop and through various expert consultations. Lastly this report proposes possible solutions for these impediments where applicable. Impediments that are related to each other, are attempted to be resolved through an integral approach.

This report finds that the most marked impediments in relation to nature development can be brought back to three general criteria:

- are there enough funds available to fulfil the entire trajectory? Concerning taxation, the largest impediment is the levying of profit gained from the discontinuance of the farming activity;

- what are the returns on invested capital? Special tax facilities can contribute a great deal to the increase of the rates of return. The facility for granting exemption on income taxation over contributions through the SN are perceived to be paramount;
- fiscal burdens that cannot be supported with the contributions from nature conservation. This is often the root cause of private individuals' inability to finance nature development projects in the long term. The most important fiscal burdens are the water board levies on woodland and nature, which often even exceed the total of their other maintenance costs.

The following suggestions attempt to resolve several related impediments with an integral approach:

- introduction of an individual deductible, through which expenses related to conservation are made tax deductible;
- setting up a facility to allow deduction of profits following discontinuance of the farming activity from losses incurred through the transformation of agricultural land to nature;
- the clarification of fiscal legislation concerning the transparent NSW (Scenic Beauty Act) Plc. The reasoning behind this proposition is the prevention of unnecessary double levying, resolving from converting the Plc or in case of foreign shareholders.

In conclusion this report advises to look into the possibilities to provide better enabling legislation for the NSW, which will make it better suited to nature conservation policy. The SN is most often applied for in relation with the founding of an NSW estate, which has to meet specific classifications on nature and woodland in accordance with the act. Fine tuning of the subsidy program for nature conservation could implicate that the field of action of the NSW will expand and that realisation of the objectives for nature development by private individuals and entrepreneurs will be realised.

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De huidige economische omstandigheden in Nederland hebben een herziening van overheidsuitgaven te weeg gebracht. Het Kabinet heeft ingrijpende keuzes moeten maken in de prioritering van de uitgaven van overheidsmiddelen. Het streven naar een robuuste Ecologische Hoofdstructuur (EHS) in 2018 is daarbij overeind blijven staan. In het Strategisch Akkoord (2002) heeft het Kabinet Balkenende II bij verdere realisatie van de EHS gekozen voor minder grondaankoop door de rijksoverheid. Daarvoor in de plaats zal meer natuurontwikkeling plaats moeten vinden door agrariërs en andere particuliere grondeigenaren.¹ Deze landeigenaren hebben de sleutel in handen voor de realisatie van de EHS, aangezien zij het overgrote deel van het buitengebied (denk met name aan de landbouwgronden) in handen hebben.

Met het Regeerakkoord van 1998 werd al een taakstelling aan particulieren toebedeeld in de realisatie van de EHS. Het Strategisch Akkoord verschuift het initiatief een stuk verder naar deze groep. Van groot belang hierbij is dat de doelgroep genoeg inbreng gaat leveren om haar aandeel in het realisatieplan van de EHS te voltooien. Om agrariërs en overige particuliere grondeigenaren te stimuleren zich in te zetten voor de realisatie van de beoogde natuurdoelen van de overheid, heeft het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV) subsidieprogramma's opgezet. Via het Programma Beheer van het Ministerie van LNV zijn particulier natuurbeheer en agrarisch natuurbeheer in wetgeving vastgelegd. Het Programma Beheer heeft drie hoofddoelstellingen (Groenfonds, 2002):

1. de aanleg van de EHS en de aanleg van bos buiten de EHS;²
2. particulieren worden meer betrokken bij natuuraanleg en het beheer van natuur (vriendelijke) gebieden;
3. de bereikte natuurkwaliteit staat centraal waardoor de subsidie op basis van prestaties wordt toegekend en niet langer op de basis van inspanning.

De doelstellingen zijn uitgewerkt in twee subsidieregelingen: de Subsidieregeling Natuurbeheer (SN) en de Subsidieregeling Agrarisch Natuurbeheer (SAN). De eerste regeling subsidieert particulier natuurbeheer, de tweede regeling subsidieert agrarisch natuurbeheer. De SN is beschikbaar voor alle particulieren, waaronder agrariërs, dit in tegenstelling tot de SAN die alleen voor agrariërs beschikbaar is. De SN houdt in dat de functie van grond permanent veranderd wordt van bestemming landbouw (of anders) naar bestemming natuur. De beheersovereenkomsten van de SN worden voor een periode van 30 jaar aangegaan verdeeld in vijf contracten van ieder zes jaar. De SAN stimuleert de combinatie van de functie land-

¹ Brief van Minister Veerman aan de Tweede Kamer inzake 'Ombuigingen op budget natuuraankopen naar aanleiding van Strategisch Akkoord', 09-10-2002.

² Deze laatste doelstelling is geschrapt uit de regeling per 1 januari 2004. Voordien aangevraagde subsidie voor inrichting en beheer blijft wel gehonoreerd.

bouw met natuur, waarbij de hoofdbestemming van de grond agrarisch blijft. Deze regeling is tijdelijk van aard met beheersovereenkomsten voor een periode van zes jaar.

Ter invulling van de voornemens uit het Strategisch Akkoord heeft de Minister van LNV in 2003 de taakstelling voor de SN verhoogd. Niet alleen is het beoogde aantal hectare nieuwe natuur via de SN opgeschroefd, ook heeft de SN een extra rol in de realisatie van het terreindoel 'robuuste verbinding' toebedeeld gekregen.¹ Vóór de verandering had de SN alleen een taakstelling voor de realisatie van 'nieuwe natuur'. Ook voor de SAN zijn de taakstellingen verbreed en verhoogd. Tabel 1.1 geeft een overzicht van de veranderingen in de taakstelling voor de SN en de SAN naar aanleiding van de afspraken in het Strategisch Akkoord. Tevens wordt het aantal hectare gerealiseerde natuur in de EHS door particulieren getoond met de SN en de SAN.

Tabel 1.1 Taakstellingen en realisatie van natuuraanleg in de EHS met SN (particulier natuurbeheer) en SAN (agrarisch natuurbeheer) onder de 'oude'- (Regeerakkoord 1998) en 'nieuwe' taakstellingen (Strategisch Akkoord 2002 en Hoofdlijnakkoord 2003) (in hectares)

Subsidieregeling	Terreinsort	'Oude' taakstelling	'Nieuwe' taakstelling	Gerealiseerd per 31-12-2003
SN	Reservaten en natuurontwikkeling	19.200	34.351	619
	Robuuste verbindingen	Geen	7.904	0
	Bosaanleg op landbouwgrond (Buiten EHS)	Onbekend	Regeling geschrapt	594
SAN	Reservaten en natuurontwikkeling	Geen	5.050	
	Beheersgebieden binnen de EHS	90.000	90.000	Binnen de EHS: 53.000
	Robuuste verbindingen	Geen	2.635	

Bron: LNV (2003) en Natuurcompendium (2004).

De realisatie van de natuurterreindoelen met de SN is tot en met het jaar 2003 laag en loopt ver achter op de planning. De doelstelling uit het Strategisch Akkoord om meer natuurbeheer plaats te laten vinden door particulieren legt extra druk op het behalen van de doelstellingen met de SN. Immers waar eerst de overheid nog voor het overgrote deel zorg droeg voor de totstandkoming van de EHS door middel van grondaankoop, moeten particulieren die verantwoordelijkheid nu gedeeltelijk overnemen. Daarbij komt nog dat de mogelijkheid voor bosaanleg buiten de EHS is vervallen onder de nieuwe taakstellingen, een regeling die vanuit de praktijk gewaardeerd werd. Wat betreft de SAN wordt in het algemeen gedacht dat de doelstellingen gehaald zullen worden. De animo van boeren om aan agrarisch natuurbeheer deel te nemen (via de SAN) is wel groot, ongeveer twee derde van de taakstelling is reeds gerealiseerd (Leneman en Graveland, 2004).

¹ Brief van Minister Veerman aan de Tweede Kamer inzake 'Toegezegde informatie in het begrotingsonderzoek', 24-10-2003.

Tabel 1.1 roept vooral wat betreft de SN vragen op over de haalbaarheid van de doelstelling om onder die SN meer natuurontwikkeling plaats te laten vinden door particulieren. Uit een LEI-onderzoek naar de deelnamebereidheid voor de SN-regeling (Leneman et al., 2004) is gebleken dat particulieren het principe van het beleid van functiewijziging van landbouw naar natuur wel steunen. Het onderzoek noemt echter een aantal knelpunten in de regeling, die als belemmerend worden ervaren door particulieren. Naast het feit dat particulieren de regeling als ingewikkeld beschouwen en er veel onzekerheid is over de aanvraagprocedure, worden ook meerdere belemmeringen op fiscaal gebied genoemd.

Als stimulering van natuurontwikkeling vanuit subsidiëring wordt bekeken, dan is het vaak beperkt tot de SN en SAN. Tevens wordt het begrip natuurbeheer vaak hoofdzakelijk beperkt tot de gronden die binnen de begrensde gebieden van de EHS liggen. Wordt stimulering van het natuurontwikkeling bekeken vanuit fiscale optiek dan hebben we te maken met een breed spectrum van fiscale regels waar rekening mee moet worden gehouden. Voorts wordt natuurontwikkeling dan in de breedste zin van het begrip bekeken, dus zowel binnen als buiten de EHS. Om deze fiscale aspecten in te passen in het beleidsmatig stimuleren van natuurontwikkeling is het echter nog de vraag of de huidige fiscale wetgeving genoeg samenhang en transparantie biedt voor de doelen van het natuurbeleid en of het gebruik van faciliteiten niet onnodig belemmerd wordt. Hierom staat de fiscale invalshoek op het natuurontwikkeling in dit onderzoek centraal.

1.2 Doelstelling

Het doel van het huidige onderzoek is om de fiscale wet- en regelgeving en de werking ervan rondom natuurontwikkeling (zie paragraaf 1.3) te inventariseren en inzicht te geven in de belemmeringen die in de praktijk een sterke stimulering van natuurontwikkeling door particulieren in de weg staan. Suggesties voor verbetering zijn grotendeels gericht op het weg nemen van de belangrijkste belemmeringen in de huidige regelgeving, met daarnaast een aantal relevante initiatieven tot vernieuwing. De suggesties worden tevens juridisch onderbouwd. De hoofdvraag van dit onderzoek, in opdracht van het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV), luidt:

'Welke fiscale faciliteiten zijn er voor natuurontwikkeling, en op welke wijze belemmeren ze het proces van een sterke stimulering van natuurontwikkeling door particulieren? Zijn er op basis van deze analyse oplossingen tot verbetering of vernieuwing van het fiscale stelsel aan te geven waardoor het beleidsdoel in het Strategisch akkoord 'meer natuurontwikkeling door particulieren' in belangrijke mate kan worden gerealiseerd?'

1.3 Onderzoekskader

Om tot een duidelijke kader van het onderzoek te komen wordt in deze paragraaf de in het onderzoek gehanteerde terminologie gedefinieerd en wordt de doelgroep waarop het onderzoek zich richt neergezet. Voor het inkaderen van het onderzoek worden de volgende definities van een aantal belangrijke begrippen aangehouden:

Natuurontwikkeling

Onder natuurontwikkeling wordt in dit onderzoek natuurontwikkeling door particulieren (waaronder veel agrariërs) verstaan. Het betreft vooral initiatieven in:

- *het ontwikkelen van nieuwe natuur*, waarbij grond met een huidige bestemming/gebruik anders dan natuur (meestal landbouwgrond) definitief wordt omgevormd in natuurterrein. Onder natuurterreinen wordt mede verstaan bos en houtopstanden. Indien er fiscale aspecten zijn die alleen betrekking hebben op bos (of die juist niet op bos van toepassing zijn) worden deze apart benoemd;
- de ontwikkeling van *agrarisch natuurbeheer*, waarbij agrariërs overeenkomen bepaald natuurgericht beheer toe te passen op gronden met primair agrarisch gebruik. In de praktijk zal een belangrijk deel van de EHS mede worden ingevuld door agrarisch natuurbeheer.

Daarnaast zijn er ook nog initiatieven die onder de bredere definitie van de term natuurontwikkeling kunnen vallen. De definiëring van de term natuur is namelijk erg normatief. Zo kan het zijn dat een agrariër het beheren van zijn (grondgebonden) bedrijf al onder de term natuurbeheer schaaft. In dit onderzoek zullen wij in het kader van fiscale aspecten en natuurbeheer ons niet verder begeven dan de fiscale aspecten die aan de bovengenoemde twee punten gelieerd zijn.

Tot slot wordt uit oogpunt van een duurzame natuurontwikkeling in dit onderzoek ook geïnventariseerd welke fiscale aspecten zich voordoen bij het beheren/instandhouden van (bestaande/reeds gerealiseerde) natuurterreinen. Nieuwe ingerichte natuurterreinen moeten immers worden beheerd.

Particuliere grondeigenaren

In dit rapport wordt de aandacht gericht op (toekomstige) particuliere grondeigenaren. Het gaat daarbij om agrariërs en landgoedeigenaren die natuurontwikkeling (willen gaan) realiseren op grond die reeds hun eigendom is, dan wel om overige particulieren (bijvoorbeeld 'buitenlui') die landbouwgrond verwerven waarop zij natuurontwikkeling willen gaan realiseren. Ook de terreinbeherende natuurbeschermingsorganisaties (zoals de Vereniging tot behoud van Natuurmonumenten, de provinciale landschapsstichtingen) kunnen beschouwd worden als particuliere grondeigenaren. Een aantal fiscale aspecten is uitsluitend op deze categorie van eigenaren van toepassing. Deze komen bij het geven van een volledige inventarisatie van fiscale aspecten in hoofdstuk 2 aan de orde. In het vervolg van het onderzoek zal bij de beantwoording van de hoofdvraag deze doelgroep echter *niet* in beeld komen.

De particulier grondeigenaar kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn. De particulier-natuurlijk persoon kan zich manifesteren als:

- enig eigenaar (natuurterrein is eigendom van een persoon);
- binnen een onverdeeldheid (natuurterrein is eigendom van meer personen, zoals huwelijksgoederengemeenschap of 'de erven');
- appartementseigenaar (verenigd in een Vereniging van Eigenaren ter zaken van het gezamenlijk gebruik van de onroerende zaak waarvan het appartement deel uitmaakt); of
- binnen een samenwerkingsverband (VOF, maatschap).

Als particulier-rechtspersonen kunnen worden onderscheiden:

- de vereniging;
- de stichting (al dan niet gekwalificeerd als algemeen nut beogende instelling (art. 24, vierde lid, SW 1956));
- de vennootschap (de fiscale situatie voor een N.V. en een B.V. is hetzelfde; de N.V. komt inzake natuurbeheer echter praktisch niet voor), waarbij er een fiscaal onderscheid bestaat tussen 'normale' vennootschappen, NSW-vennootschappen en fiscaal transparante NSW-vennootschappen.

Met betrekking tot de onroerende zaak waarop de natuurontwikkeling gerealiseerd gaat worden, kan er sprake zijn van:

- volledige eigendom;
- een op het eigendom gevestigd zakelijk (erfpacht¹, recht van opstal, vruchtgebruik, recht van gebruik); of
- een op het eigendom gevestigd persoonlijk recht (pacht², huur).

Natuurontwikkeling in de EHS en buiten de EHS

Ingaande 2005 is het alleen nog mogelijk gebruik te maken van SN-subsidies indien de grond in de 'begrensde gebieden' binnen de EHS ligt. Het gebruik kunnen maken van subsidies voor agrarisch natuurbeheer (SAN) is echter niet beperkt tot de EHS, maar ook van toepassing voor de niet-EHS gebieden in Nederland.

¹ Erfpacht is een zakelijk recht dat de erfpachter de bevoegdheid geeft een onroerende zaak te houden en te gebruiken (BW, art. 5:85). Dit betekent dat de erfpachter een onroerende zaak van iemand anders mag gebruiken, en dat de erfpachter hetzelfde genot krijgt alsof hij de eigenaar is van die onroerende zaak. Het genot dat de erfpachter verkrijgt is echter beperkt. Ten eerste door de wet en ten tweede door bepalingen in de akte. De erfpachter kan bijvoorbeeld uitsluitend met toestemming van de eigenaar het erfpachtgoed verkopen, schenken, splitsen of in ondererfpacht uitgeven (door vererving kan het recht van erfpacht wel overgaan op de erfgenamen van de erfpachter). Evenmin is het de erfpachter toegestaan de bestemming van de onroerende zaak zonder toestemming van de eigenaar te wijzigen.

Het genotrecht kan bij vestiging van het recht van erfpacht worden beperkt. Daarin kan (met het oog op landgoederen) bijvoorbeeld het beheer van de bossen en natuurterreinen aan de eigenaar worden voorbehouden. Zo kan geregeld worden dat de erfpachter de opstallen in de kleuren van het landgoed moet schilderen, dat een bepaalde tuininrichting is voorgeschreven of dat de bouw van extra opstallen niet is toegestaan.

De onroerende zaak blijft binnen het vermogen van de eigenaar, ook wel bloot eigenaar genoemd. De voordelen van de onroerende zaak, zoals waardevermeerdering en de aanwas van de grond, komen de hoofdgerechtigde toe. Daarnaast heeft de bloot eigenaar recht op een vergoeding van de erfpachter. De hoogte van de verschuldigde jaarlijkse vergoeding, de canon, is vrij te bepalen. De vergoeding mag ook eenmalig worden afgekocht.

² Pacht is een persoonlijk recht. Het is een overeenkomst waarbij de eigenaar/verpachter zich verbindt aan een pachter een onroerende zaak voor landbouwdoeleinden in gebruik te geven en de pachter zich verbindt om een tegenprestatie - meestal in geld, de pachtprijs - te verrichten. De verpachter blijft volledig eigenaar van de in pacht uitgegeven onroerende zaken. Er zijn verschillende vormen van pacht. De bepalingen zijn vastgelegd in de Pachtwet. Onder 'landbouw' wordt verstaan akkerbouw, weidebouw, veehouderij, pluimveehouderij, tuinbouw (daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen en bloembollen), de teelt van griendhout en van riet, alsmede elke andere tak van bodemcultuur met uitzondering van bosbouw. Tijdelijk bos met als doel snelgroeiend hout te produceren valt ook onder de Pachtwet.

Omdat de onderzoeksvraag zich richt op stimulering van natuurontwikkeling, wordt met dit onderzoek een beeld gegeven van de werking en effecten van het fiscale stelsel rond natuurontwikkeling door particulieren in *heel* Nederland, dus zowel binnen- als buiten de EHS.

Belemmeringen natuurontwikkeling

In dit rapport wordt gesproken van een (fiscale) belemmering, als:

- het een onduidelijkheid in de fiscale regelgeving met betrekking tot particulier natuurontwikkeling betreft. Onduidelijkheid in de fiscaliteit leidt tot onzekerheid in de financiële uitwerking van natuurontwikkeling, en dus een groter financieel risico voor de initiatiefnemer. Het gevolg daarvan is dat de initiatiefnemer alternatieve financiële zekerheden zal zoeken, dan wel afhaakt waardoor de natuurontwikkeling niet gerealiseerd wordt;
- een natuurontwikkelingsproject financieel niet rendabel is door de fiscale lasten. Wanneer deze fiscale lasten weggenomen worden, zouden meer natuurontwikkelingsprojecten door particulieren rendabel zijn en dus in uitvoering genomen worden;
- de voorwaarden voor de fiscale faciliteit niet stroken met de uitvoeringspraktijk van de natuurontwikkeling, de procedures van de ruimtelijke ordening, of de voorwaarden gesteld door subsidieregelingen.

Landgoed

Landgoedeigenaren zijn een belangrijke doelgroep bij de ontwikkeling en het beheer van natuur door particulieren.

In het kader van de uitbreiding van het areaal bos en natuurterreinen in Nederland, met name vanuit publiekprivate financieringsconstructies, hebben vrijwel alle provincies recentelijk invulling gegeven aan het begrip (nieuw) 'landgoed'. Een nieuw landgoed kan worden omschreven als de resultante van een project waarbij landbouwgrond gedeeltelijk wordt omgezet in bos of natuurterrein en gedeeltelijk in bouwgrond.

De enige Nederlandse wet waarin een definitie van het begrip 'landgoed' is vastgelegd is de Natuurschoonwet 1928 (NSW).

'Een landgoed is een, in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen¹, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak - daaronder begrepen dat waarop een buitenplaats of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen - voor zover het blijven voortbestaan van de onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is.'

Vele fiscale faciliteiten met betrekking tot het in stand houden en ontwikkelen van natuurterreinen zijn gekoppeld aan de rangschikking van een onroerende zaak als landgoed

¹ Het begrip 'natuurterreinen' is bij Wet van 14 december 2000 in de NSW-landgoeddefinitie opgenomen. De concrete invulling van het begrip 'natuurterreinen' zal in het Rangschikkingsbesluit worden vastgelegd.

onder de NSW. Wanneer in het rapport specifiek wordt bedoeld op een onder de NSW gerangschikt landgoed, is het begrip 'NSW-landgoed' genomen.

Belastingpercentages en bedragen

Alle in dit rapport genoemde belastingpercentages en -bedragen zijn zoals deze gelden op 1 januari 2005.

1.4 Opbouw van het rapport

De opbouw van het rapport is als volgt:

- in hoofdstuk 2 wordt een overzicht gegeven van alle fiscale aspecten die aan de orde zijn bij de ontwikkeling van natuur. Per belastingwet wordt een korte beschrijving gegeven, aangegeven wie belastingplichtig zijn en welke faciliteiten van belang zijn met betrekking tot natuurbeheer. Per aspect wordt een beschrijving gegeven van doel en strekking, en wordt ingegaan op eventuele nadere bijzonderheden. Het gaat in dit hoofdstuk zowel om de aspecten die primair op natuur gericht zijn als om de aspecten die met een ander doel tot stand zijn gebracht maar via een belastingvoordeel - direct of indirect - een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van natuur;
- in hoofdstuk 3 komen de belemmeringen aan de orde die de belastingwetten opwerpen voor particulieren die initiatief (willen) nemen in natuurbeheer. Hierbij wordt in eerst instantie de volgorde uit de inventarisatie in hoofdstuk 2 aangehouden. Waar nodig worden de belemmeringen vanuit het fiscaal- juridische kader geanalyseerd en worden, indien mogelijk suggesties gedaan voor verbetering;
- in hoofdstuk 4 vindt via een integrale benadering een nadere uitwerking plaats van een aantal oplossingsrichtingen. Daarnaast wordt ingegaan op een meer uniforme fiscale benadering van natuurontwikkeling door particulieren;
- ten slotte worden de conclusies en aanbevelingen uit het onderzoek beschreven in hoofdstuk 5.

Om een volledige inventarisatie te geven van de fiscale faciliteiten (hoofdstuk 2) is, naast een grondige literatuurstudie en aanwezige kennis binnen het onderzoeksteam, gebruik gemaakt van de resultaten van een workshop met fiscaal deskundigen van een aantal instellingen die te maken hebben met particulier initiatief in natuurontwikkeling en het werkveld van fiscale begeleiding daarbij.

Voor een goede onderbouwing van hoofdstuk 3 en 4 is, naast de eerder genoemde workshops, mede gebruikgemaakt van informatie uit interviews met experts op het gebied van fiscale begeleiding van particulieren bij natuurontwikkeling. Dit geeft mede een actueel overzicht over het particulier initiatief in natuurontwikkeling en een onderbouwing van de relevantie van het fiscale aspect bij het de stimuleren van natuurontwikkeling door particulieren (zie bijlage 1, 2).

2. Fiscale faciliteiten natuurontwikkeling

In dit hoofdstuk is een inventarisatie opgenomen van de fiscale instrumenten die een rol (kunnen) spelen in het stimuleren van particulieren tot natuurbeheer. De inventarisatie is per belastingwet op gezet. Per belastingwet wordt uitgelegd wie de belastingplichtigen zijn en welke fiscale faciliteiten ter beschikking staan voor gebruik in natuurbeheer. De belastingwetten die aan bod komen zijn:

- inkomstenbelasting;
- vennootschapsbelasting;
- dividendbelasting;
- overdrachtsbelasting;
- kapitaalsbelasting;
- omzetbelasting;
- onroerendezaakbelasting;
- waterschapsbelasting;
- natuurschoonwet 1928;
- wet Waardering Onroerende Zaken.

2.1 Inkomstenbelasting

Onder de naam 'inkomstenbelasting' wordt van natuurlijke personen een belasting geheven over genoten inkomen uit werk en woning (box 1), uit aanmerkelijk belang (box 2) en uit sparen en beleggen (box 3). De inkomstenbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet inkomstenbelasting 2001 (afgekort: Wet IB 2001).

2.1.1 Belastingplichtigen

Belastingplichtig zijn natuurlijke personen die in Nederland wonen (de binnenlandse belastingplichtigen), of die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen), bijvoorbeeld ten aanzien van onroerende zaken die in Nederland gelegen zijn.

2.1.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Natuurterreinen (zowel de bestaande als nieuwe) kunnen in de inkomstenbelasting betrokken worden, indien het bij de belastingplichtige eigenaar of gebruiker kwalificeert als:

- ondernemingsvermogen;
- werkzaamheid;
- de eigen woning die de belastingplichtige als hoofdgebruik ter beschikking staat; of als privé-vermogensobject.

Met betrekking tot de inkomstenbelasting zijn de volgende fiscale faciliteiten en regelingen direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren.

- betreffende de belastbare winst uit een onderneming (box 1, afdeling 3.2):
 - de landbouwvrijstelling;
 - de bosbouwvrijstelling (en de daaraan gekoppelde optieregeling);
 - de vrijstelling voor bepaalde subsidies ten behoeve van het bos- en natuurbeheer; en
 - de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte zaken welke doorwerkt in de bijtelling voor het privé-gebruik van de woning die tot het vermogen van de onderneming behoort.
- betreffende het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheid (box 1, afdeling 3.4):
 - de vrijstelling voor bepaalde subsidies ten behoeve van het bos- en natuurbeheer.
- betreffende de belastbare inkomsten uit eigen woning (box 1, afdeling 3.6):
 - de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte zaken welke doorwerkt in het eigenwoningforfait.
- betreffende het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3, hoofdstuk 5):
 - vrijstelling bossen, natuurterreinen en NSW-gerangschikte gronden en de fiscale groenregeling.
- de persoonsgebonden aftrek (hoofdstuk 6):
 - de aftrek betreffende uitgaven voor monumentenpanden.
- fiscale transparantie NSW-rechtspersonen (hoofdstuk 10).

2.1.2.1 Bosbouwvrijstelling¹

Voordelen uit het bosbedrijf worden niet tot de winst gerekend. Er is gekozen voor een zogenaamde objectieve vrijstelling. Dat betekent dat voor iedere onderneming die bos exploiteert deze vrijstelling geldt, ook al maken de bossen slechts een klein deel uit van een grote onderneming met geheel andere activiteiten. Zo'n onderneming moet de gerealiseerde inkomsten splitsen in inkomsten uit bosexploitatie en inkomsten uit overige activiteiten.

Dit geldt bijvoorbeeld voor landgoederen die behalve uit bos ook uit andere onroerende zaken bestaan. Nagegaan moet worden welke kosten en opbrengsten aan het bosbezit moeten/kunnen worden toegerekend, en welke kosten en opbrengsten aan de overige onroerende zaken. Heeft men bijvoorbeeld een opzichter in dienst, dan vallen de arbeidskosten die toerekenbaar zijn aan zijn werkzaamheden die hij heeft besteed aan het bos onder de bosbouwvrijstelling (en zijn dus niet aftrekbaar). De overige arbeidskosten vallen niet onder de bosbouwvrijstelling (en zijn dus wel aftrekbaar).

Het begrip 'bosbedrijf' is uitermate ruim. Een beperkt aantal bomen op het erf rondom een boerderij en wegbeplantingen kunnen worden aangemerkt als bos in de zin van de bosbouwvrijstelling. Enige voorwaarde is dat de bedrijfsactiviteiten gericht zijn op instandhouding van het bos. Ook snelgroeiend en tijdelijk bos kunnen onder de bosbouwvrijstelling vallen. Voor de toepassing van de bosbouwvrijstelling geldt de herplantplicht uit de Boswet niet. Voldoende is dat herplant mogelijk is en a priori niet uitgesloten is dat te zijner tijd (na het oogsten van het tijdelijk bos) het opnieuw planten van bomen zal plaatsvinden.²

¹ Art. 3.11, eerste lid, Wet IB 2001.

² HR 16 december 1998, nr. 33 179, FED 1999/135, met conclusie van A-G Van Soest en met aantekening van mr. G.T.K. Meusen.

Arboreta, pineta, proefvelden, kwekerijen, parken en bomen in tuinen vallen niet onder de bosbouwvrijstelling.

Het begrip 'voordelen' heeft betrekking op het saldo van baten en lasten. Als de lasten de baten overtreffen is het negatieve saldo niet aftrekbaar van elders genoten inkomsten: De bosbouwvrijstelling werkt dan in het nadeel van de ondernemer. Voorbeelden van baten zijn houtopbrengsten, bosbeheersubsidies, jachthuren voor zover deze aan het bos kunnen worden toegerekend, opbrengsten uit verkoop van wandelkaarten. Voorbeelden van lasten zijn kosten van leiding en toezicht, kosten van onderhoud, verzekering, alsmede rente op schulden aangegaan voor de verwerving van bos.

Waardestijging van bosgrond valt in principe ook onder de bosbouwvrijstelling. Indien een bosbouwonderneming bij de verkoop van bosgrond een hogere winst behaalt als gevolg van de omstandigheid dat de bestemming als bos wordt beëindigd, kan die hogere winst niet worden gerekend tot de voordelen uit een bosbedrijf. In dat geval moet worden vastgesteld wat de waarde van het bos zou zijn indien de bestemming bos als bos zou zijn gehandhaafd. De meerwaarde ten gevolge van de bestemmingswijziging (de 'bestemmingswijzigingswinst') is belast.

De bosbouwvrijstelling houdt ook in dat de ondernemer - in zoverre - geen gebruik kan maken van een aantal ondernemingsfaciliteiten, omdat deze gekoppeld zijn aan de winst uit onderneming in de zin van de Wet IB 2001. Het betreft de oudedagsreserve, de zelfstandigenaftrek en de meewerkaftrek. Onder verwijzing naar de bosbouwvrijstelling zijn de (van de inkomstenbelasting vrijgestelde) bosbouwers uitgesloten van de investeringsaftrek. Indien de onderneming uit andere activiteiten belaste winst behaalt, bestaat er wel recht op aftrek van de genoemde ondernemingsfaciliteiten.

2.1.2.2 Optieregeling¹

Onder de optieregeling wordt verstaan de keuze die de boseigenaar wordt geboden de bosbouwvrijstelling niet van toepassing te doen zijn. Daarmee komen de voordelen uit het bosbedrijf onder het normale fiscale regime van de Wet IB 2001. De verliezen van het bosbedrijf zijn te verrekenen met buiten de bosbouw genoten inkomsten. De boseigenaar die wenst te opteren voor het belaste regime moet hiertoe een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur. Beschikt de inspecteur positief op dit verzoek, dan geldt het belaste regime met betrekking tot het bosbedrijf tot wederopzegging, doch ten minste voor tien jaren. Een hernieuwd verzoek kan eerst tien jaren nadat de bosbouwvrijstelling weer van toepassing is geweest.

Zowel bij het begin als bij het einde van de belaste periode wordt de waarde van de bij het bosbedrijf behorende bezittingen vastgesteld op de waarde in het economische verkeer. De voordelen uit het bosbedrijf welke worden behaald door de herwaardering van de bezittingen aan het einde van de belaste periode kunnen op verzoek buiten aanmerking blijven. Echter, indien binnen vijf jaren na terugkeer naar het vrijgestelde regime de bosbouwonderneming wordt gestaakt of vervreemd, wordt het buiten aanmerking gelaten bedrag alsnog belast. Indien de eigenaar overlijdt geldt hetzelfde voor de erfgenamen. Onteigening, overdracht aan de kinderen en de inbreng in een B.V. gelden als een bijzondere omstandigheid.

¹ Art. 3.11, tweede lid, Wet IB 2001.

De baten van de onteigening of deze overdracht die genoten worden binnen vijf jaren na terugkeer in het regime van de bosbouwvrijstelling kunnen belastingvrij worden afgewikkeld.

Van de optieregeling kan in beginsel alleen gebruik worden gemaakt indien het bosbedrijf gezien kan worden als bron van inkomen. Ten aanzien van een bosbedrijf dat elk jaar verlies lijdt kan de fiscus oordelen dat het bos niet voldoet aan de 'bronbeginselen'. Dat heeft tot gevolg dat het bos niet onder het fiscale regime valt. En dus, dat de verliezen in het bos niet te verrekenen zijn met anderszins genoten inkomsten.

2.1.2.3 Landbouwvrijstelling¹

Voordelen uit het landbouwbedrijf betreffende waardeveranderingen van grond (inclusief de ondergrond van gebouwen) behoren niet tot de winst. Dat geldt indien deze waardeverandering is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf (afgekort: WEVAB) en de waardeverandering niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. Elke waardestijging die een gevolg is van een verbetering van de grond (bijvoorbeeld een verbetering van de drainage) en elke waardestijging boven de WEVAB is aldus belast, ongeacht of de bestemming agrarisch blijft of niet (de zogenaamde bestemmingswijzigingswinst).

2.1.2.4 Vrijstelling subsidies bos- en natuurbeheer²

Een nader bepaald deel van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur, alsmede voordelen uit overeenkomsten die vooruitlopen op die regelingen worden niet tot de winst van de onderneming gerekend. In de Uitvoeringsregeling IB 2001 is bepaald dat deze vrijstelling van toepassing is op de subsidies die worden verstrekt op grond van de Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer en de daarop vooruitlopende proefprojecten. Van de uitgekeerde subsidies is 90% vrijgesteld.

Hierbij twee aantekeningen:

1. De Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer is per 2000 opgegaan in de Subsidieregeling natuurbeheer 2000. Voordat de vrijstelling voor subsidies voor bos- en natuurbeheer van toepassing kan worden op de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 - hetgeen is toegezegd door de Minister van LNV tijdens de introductie van deze regeling en bevestigd in de Nota fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid³ - moet de subsidieregeling door de Europese Commissie worden goedgekeurd. De subsidieregeling is medio 2004 door de Europese Commissie goedgekeurd, doch de Europese Commissie heeft zich nog niet uitgesproken over de vraag of het fiscaal vrijstellen daarvan is toegestaan; de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 is derhalve nog niet in de Uitvoeringsregeling IB 2001 opgenomen. De uitgekeerde bedragen bij de subsidiege-rechtigde waarbij het natuurterrein kwalificeert als ondernemingsvermogen of een werkzaamheid zijn aldus vooralsnog volledig belast.

¹ Art. 3.12 Wet IB 2001.

² Art. 3.13, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001; art. 3.95 Wet IB 2001; art. 6 Uitvoeringsregeling IB 2001.

³ *Kamerstukken II* 2001/02, 28 207, nr. 1.

Binnen het kader van het Belastingplan 2002¹ is besloten de gedeeltelijke vrijstelling te verhogen tot een volledige vrijstelling, onder voorbehoud van goedkeuring door de Europese Commissie. De daartoe benodigde goedkeuring is nog niet verkregen.

2.1.2.5 Bijtelling privé-gebruik woning onderneming²

Is een woning die tot het ondernemingsvermogen behoort in gebruik als hoofdverblijf van de belastingplichtige of personen die tot zijn huishouding behoren, dan wordt een percentage van 1,40 van de WOZ-waarde, met een maximum van €21.250, bij het belastbaar inkomen geteld. Alle kosten en lasten met betrekking tot de woning, waaronder afschrijvingskosten, onderhoudskosten en financieringskosten zijn in beginsel integraal aftrekbaar.

Indien deze woning gerangschikt is onder de NSW, werkt de gereduceerde WOZ-waarde³ voor onder de NSW gerangschikte zaken door in de bijtelling voor het privé-gebruik van de woning die tot het vermogen van de onderneming behoort.

2.1.2.6 Eigenwoningforfait⁴

Behoort een eigen woning niet tot het ondernemingsvermogen, dan wordt een percentage van 0,60 van de WOZ-waarde, met een maximum van €8.750, bij het inkomen geteld. Alleen financieringskosten, zoals hypotheekrente en erfpachtcanons zijn aftrekbaar.

Indien deze woning gerangschikt is onder de NSW, dan werkt de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte zaken door in de bijtelling voor het privé-gebruik van de woning die tot het vermogen van de onderneming behoort.

2.1.2.7 Vrijstelling vermogensrendementsheffing bossen en natuurterreinen en NSW-gronden⁵

Alle bossen, bepaalde natuurterreinen (heidevelden, hoogveenterreinen, zandverstuivingen, duinterreinen, kwelders, schorren, gorzen, slikken, riet- en ruigtlanden, laagveenmoerassen voor zover deze terreinen geen landbouwgrond zijn) en NSW-gerangschikte onroerende zaken met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen zijn vrijgesteld voor de vermogensrendementsheffing.

Deze vrijstelling is alleen van toepassing indien de belastingplichtige volledig eigenaar is van de grond (ergo, dat op deze gronden geen recht van erfpacht of vruchtgebruik is gevestigd). De vrijstelling is dus niet van toepassing op de in erfpacht of vruchtgebruik uitgegeven gronden.⁶ De bloot eigenaar van onroerende zaken waarop het recht van erfpacht of vruchtgebruik is gevestigd dient de waarde in het economische verkeer van het bloot eigendom van de gronden tot het box 3-vermogen te rekenen.

¹ Wet van 11 december 2002, *Stb.* 613.

² Art. 3.19 Wet IB 2001.

³ Zie art. 17, vierde lid, Wet waardering onroerende zaken.

⁴ Art. 3.112 Wet IB 2001.

⁵ Art. 5.7 Wet IB 2001; art. 17, Uitvoeringsbesluit IB 2001.

⁶ *NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 521.*

2.1.2.8 Fiscale groenregeling¹

De groenregeling heeft tot doel het bevorderen van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu, waaronder natuur en bos. De faciliteit is met name gericht op projecten die op zichzelf beschouwd een positief rendement behalen, maar die voor beleggers niet interessant zijn omdat het rendement laag is. Door ervoor te zorgen dat het nettorendement van deze projecten wordt verhoogd ten gevolge van een fiscale faciliteit, wordt beoogd krediet- en beleggingsinstellingen te interesseren voor het beleggen van vermogen in groenprojecten.

De groenregeling houdt in dat vermogen dat belegd is in groene fondsen gedeeltelijk is vrijgesteld van de vermogensrendementsheffing. Groene fondsen zijn bepaalde krediet- of beleggingsinstellingen, waarvan het doel en de feitelijke werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan uit het verstrekken van kredieten ten behoeve van of het (indirect) beleggen in projecten in het belang van de bescherming van het milieu, waaronder bos en natuur (zogenaamde groenprojecten). Vanwege deze belastingbesparing zullen beleggers in groenfondsen genoeg nemen met een lagere rente op beleggingen in een groenfonds. En omdat het groenfonds minder rente hoeft uit te betalen aan haar beleggers, kunnen zij op hun beurt geld aan groenprojecten uitlenen tegen een lager rentepercentage dan normaal. Daardoor kunnen groenprojecten eerder een positief rendement halen dan niet-groene projecten. Belangrijk is dat een groenproject op zichzelf beschouwd een positief rendement behaalt, want de (lagere) rente moet wel worden betaald en de lening aan het groenfonds moeten ook worden afgelost.

2.1.2.9 Persoonsgebonden aftrek²

In de inkomstenbelasting is een aantal persoonsgebonden aftrekposten opgenomen. De persoonsgebonden aftrek is de som van bepaalde uitgaven, onder andere de uitgaven voor monumentenpanden³ en aftrekbare giften (bijvoorbeeld aan een algemeen nut beogende instelling) die in mindering gebracht kan worden op het inkomen. De som van deze aftrekposten wordt eerst in mindering gebracht op het inkomen uit werk en woning (box 1), doch niet verder dan nihil. Resteert daarna nog een bedrag aan persoonsgebonden aftrek, dan wordt dat in mindering gebracht op het inkomen uit sparen en beleggen (box 3), doch niet verder dan nihil. Resteert er daarna nog een bedrag aan persoonsgebonden aftrek, dan wordt dat in mindering gebracht op het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2), maar ook nu niet verder dan tot nihil. Indien ook daarna nog een bedrag aan persoonsgebonden aftrek resteert, dan wordt dit bedrag bij de persoonsgebonden aftrek voor het volgende jaar opgeteld.

Bepaalde uitgaven aan monumentenpanden⁴ kunnen als persoonsgebonden aftrekpost in mindering gebracht worden op de inkomstenbelasting. In geval een Rijksmonument kwalificeert als eigen woning (box 1, afdeling 3.6), kan het totale bedrag aan onderhoudskosten, lasten (eigenaarsdeel OZB, brand- en opstalverzekeringspremies, waterschapslasten ge-

¹ Art. 5.14 Wet IB 2001.

² Art. 6.1 Wet IB 2001.

³ De aftrek geldt voor monumenten die zijn ingeschreven in het register van artikel 6 van de Monumentenwet 1988. Een mededeling van de staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen dat hij heeft besloten tot aanwijzing van het object als beschermd monument is niet voldoende.

⁴ Art.6.31 Wet IB 2001.

bouwd) en afschrijvingen (15% van (1,40% van de WOZ-waarde, doch niet meer dan €21.250)) als persoonsgebonden aftrekpost worden opgevoerd, na aftrek van een drempel (deze bedraagt 0,80% van de WOZ-waarde, met een minimum van €100 en een maximum van €12.500). Kwalificeert het Rijksmonument als overig vermogensobject (box 3) dan gelden uitsluitend de onderhoudskosten als persoonlijke aftrekpost, waarbij een drempel geldt van 4% (zonder minimum of maximum) van de waarde in het economische verkeer op de begindatum van het belastingjaar.

Wanneer de grond is geregistreerd als Rijksmonument kan een deel van de onderhoudskosten van de historische tuin of het park, namelijk voor zover het gaat om tuinonderhoudskosten die in huurverhoudingen niet door de huurder zouden worden gedragen, als persoonsgebonden aftrek kunnen worden opgevoerd. Daarbij werkt de invloed van de NSW op de WOZ-waarde door in de persoonsgebonden aftrek van uitgaven aan een Rijksmonument dat kwalificeert als eigen woning.

2.1.2.10 Fiscale transparantie NSW-rechtspersonen¹

Een vennootschap kwalificeert als een fiscaal transparante NSW-B.V. indien deze voldoet aan de volgende voorwaarden:

- het bezit van de rechtspersoon bestaat hoofdzakelijk (dat wil zeggen voor ten minste 70%) uit onder de NSW gerangschikte landgoederen;
- de werkzaamheden van het lichaam bestaan voor ten minste 70% uit het in stand houden van het NSW-landgoed (de NSW-landgoederen);
- het aantal aandeelhouders bedraagt niet meer dan 20 (overschrijding van het aantal van 20 is toegestaan, wanneer dat is veroorzaakt door verervingen, schenkingen of ontbindingen van huwelijksgemeenschappen);
- de aandeelhouders zijn slechts natuurlijke personen of andere NSW-lichamen.

De voorwaarde dat de overige werkzaamheden niet mogen kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming (zoals die voor de vennootschapsbelasting aan een vennootschap wordt gesteld om als NSW-B.V. te kwalificeren), is voor de fiscale transparantie van de NSW-B.V. in de inkomstenbelasting niet van toepassing. Dit kan erin resulteren dat een vennootschap die NSW-landgoederen bezit, geconfronteerd kan worden met dubbele belastingheffing: vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting.

De transparante status van een NSW-B.V. (ook *transparence-fiscale* genoemd) houdt in dat de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de vennootschap door de fiscus worden beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de gezamenlijke aandeelhouders. De fiscus kijkt als het ware door de vennootschap heen. Fiscaal is er geen sprake van aandeelhouderschap, maar van mede-eigendom van een evenredig deel van de vennootschap. Aan ieder aandeel wordt een evenredig deel van het vermogen en van de resultaten (inkomsten en uitgaven) van de vennootschap toegerekend.

¹ Art. 10.9 Wet IB 2001.

2.2 Vennootschapsbelasting

Onder de naam 'vennootschapsbelasting' wordt een belasting geheven over de winst van bepaalde lichamen. De vennootschapsbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De grondslag van de vennootschapsbelasting is het belastbaar bedrag. Daaronder wordt verstaan de belastbare winst (winst verminderd met aftrekbare giften) minus de te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren.

2.2.1 Belastingplichtigen

Belastingplichtig zijn in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en coöperaties. Verenigingen en stichtingen vallen onder de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven. Ondernemingen (zoals landbouw- en bosbouwbedrijven) van publiekrechtelijke rechtspersonen (met name gemeenten) vallen eveneens onder de werking van de vennootschapsbelasting. Ook in het buitenland gevestigde lichamen die in Nederland door middel van een in Nederland gevestigde vaste inrichting winst genieten zijn belastingplichtig.

2.2.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Natuurterreinen (zowel bestaande als nieuwe) kunnen in de vennootschapsbelasting betrokken worden, indien ze eigendom zijn van een belastingplichtig rechtspersoon.

Met betrekking tot de vennootschapsbelasting zijn de volgende fiscale faciliteiten en regelingen direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen; en
- de vrijstellingen in de winstbepaling, te weten:
 - de landbouwvrijstelling;
 - de bosbouwvrijstelling (en de daaraan gekoppelde optieregeling); en
 - de vrijstelling voor bepaalde subsidies ten behoeve van het bos- en natuurbeheer.

2.2.2.1 Subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen¹

Rechtspersonen die aan bepaalde voorwaarden voldoen, de zogenaamde NSW-lichamen, zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Die voorwaarden zijn:

- de bezittingen van het lichaam dienen hoofdzakelijk te bestaan uit gerangschikte NSW-landgoederen. Deze voorwaarde impliceert dat de bezittingen van de NSW-B.V. voor ten minste 70% van het totale vermogen van de vennootschap (de actiefzijde van de balans), berekend naar de waarde in het economische verkeer, dienen te bestaan uit NSW-gerangschikte landgoederen;

¹ Art. 5, aanhef en onderdeel a, Wet VpB 1969.

- de werkzaamheden van het lichaam moeten ten minste hoofdzakelijk (dat wil zeggen voor ten minste 70%) bestaan uit de instandhouding van die landgoederen; en
- de overige werkzaamheden mogen niet worden aangemerkt als het drijven van een onderneming.

Het doet niet ter zake of de NSW-landgoederen zijn opengesteld. De faciliteit is definitief, bij eventuele onttrekking aan de NSW van (het deel van) de onroerende zaak vindt geen heffing plaats. De wet biedt niet de optie af te zien van deze vrijstelling.

2.2.2.2 De vrijstellingen in de winstbepaling¹

De winst van de onderneming wordt bepaald met inachtneming van bepaalde vrijstellingen uit de Wet IB 2001. Zodoende genieten de lichamen die vennootschapsbelastingplichtig zijn eveneens de bosbouwvrijstelling (inclusief de optieregeling) en de gedeeltelijke vrijstelling van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur. Zie verder de paragrafen 2.1.2.1 tot en met 2.1.2.4.

2.3 Dividendbelasting

Onder de naam 'dividendbelasting' wordt een belasting geheven van degenen die rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd zijn tot de opbrengsten van aandelen in, of winstbewijzen en winstdelende obligaties van in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld. De dividendbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op de dividendbelasting 1965.

2.3.1 Belastingplichtigen

De belastingplichtige is de gerechtigde tot de opbrengst.

2.3.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Natuurterreinen (zowel bestaande als nieuwe) kunnen in de dividendbelasting betrokken worden, indien ze eigendom zijn van een (al dan niet vrijgesteld) vennootschapsbelastingplichtig, niet fiscaal transparante rechtspersoon.

Aandeelhouders van een transparante NSW-B.V. hebben te maken met de transparantiebepaling voor de inkomstenbelasting. De fiscus beschouwt de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de vennootschap als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de gezamenlijke aandeelhouders. De fiscus kijkt als het ware door de vennootschap heen en beschouwt de aandeelhouders als mede-eigenaren van een onverdeelde boedel. Fiscaal gezien

¹ Art. 8, eerste lid, Wet VpB 1969.

is er geen sprake van aandelen en dus is er ook geen dividendbelasting verschuldigd. Zie verder paragraaf 2.1.2.10.

Met betrekking tot de dividendbelasting bestaan geen fiscale faciliteiten of regelingen die direct of indirect van belang zijn met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren.

2.4 Overdrachtsbelasting

Onder de naam 'overdrachtsbelasting' wordt een belasting geheven bij de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten op onroerende zaken. De overdrachtsbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (afgekort: Wet BRV), artikel 2 tot en met 19.

2.4.1 Belastingplichtigen

Belastingplichtig is de verkrijger, natuurlijk persoon of rechtspersoon.

2.4.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de overdrachtsbelasting zijn de volgende fiscale faciliteiten en regelingen direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- vrijstelling voor verkrijgingen door bepaalde publiekrechtelijke lichamen;
- vrijstelling voor verkrijgingen krachtens ruilverkaveling;
- vrijstelling voor verkrijgingen door het bureau beheer landbouwgronden;
- vrijstelling voor verkrijgingen gericht op verbetering van de landbouwstructuur;
- vrijstelling voor verkrijgingen krachtens ruiling;
- vrijstelling bij ecologisch gemotiveerde verplaatsingen van landbouwbedrijven;
- vrijstelling met betrekking tot verkrijging van natuurterreinen door Staatsbosbeheer;
- vrijstelling bij verplaatsing landbouwbedrijven vanuit landinrichtingsgebieden;
- vrijstelling voor verkrijgingen van NSW-landgoederen; en
- vrijstelling voor verkrijgingen van natuurschoon door natuurbeschermingsorganisaties.

2.4.2.1 Verkoopingen krachtens ruilverkaveling¹

Vrijgesteld zijn de verkrijging van onroerende zaken bij wege van toewijzing in het kader van een ruilverkaveling uit kracht van de wet, als is bedoeld in titel III van de Ruilverkavelingswet 1954. De in de vrijstellingsbepaling genoemde Reconstructiewet Midden-Delfland en de Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën zijn te beschouwen als bijzondere verkavelingswetten. In 1985 is de Landinrichtingswet in de plaats getreden van de Ruilverkavelingswet 1954.

Voor de verkrijging van landerijen die zelf weliswaar niet in een Landinrichtingswet-gebied liggen maar waarbij de verkrijger landerijen afstaat waarvoor dat wel het geval is, geldt eveneens een vrijstelling (zie paragraaf 2.4.2.7).

¹ Art. 15, eerste lid, onderdeel I, Wet BRV.

Deze vrijstelling is ook van toepassing op vrijwillige ruilverkavelingsovereenkomsten, zoals bedoeld in art. 17 Landinrichtingswet. Dit zijn overeenkomsten waarbij drie of meer eigenaren zich verbinden om bepaalde hun toebehorende onroerende zaken samen te voegen, de verkregen massa op bepaalde wijze te verkavelen en onder elkaar bij notariële akte te verdelen. Deze overeenkomst wordt schriftelijk aangegaan en in de openbare registers overgeschreven.

2.4.2.2 Verkrijgingen door het bureau beheer landbouwgronden¹

De vrijstelling houdt in dat de gronden verkregen door het bureau beheer landbouwgronden zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Vervreemdt het bureau gronden, dan kan de verkrijger (althans op grond van deze regeling) geen beroep doen op vrijstelling van overdrachtsbelasting.

2.4.2.3 Verkrijgingen gericht op verbetering van de landbouwstructuur²

De vrijstelling van overdrachtsbelasting heeft betrekking op de verkrijging van aangrenzende naburige) landerijen, waardoor verbetering van de structuur van de landbouw wordt bevorderd.

- Onder landerijen dienen te worden verstaan gronden welke zijn bestemd voor agrarische doeleinden, zoals landbouw, tuinbouw (waaronder ook de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden), veeteelt en bosbouw.
- De eis van eigendom van een ten minste even groot aangrenzend perceel gedurende vijf jaren en de samenvoeging van verkrijgingen binnen een tijdsverloop van vijf jaren beogen misbruik van de vrijstelling door splitsing van aankopen te voorkomen. Als het verkregen land groter is dan het aangrenzende, wordt de overdrachtsbelasting slechts over het meerdere geheven. De prijs zal daartoe dan moeten worden omgeslagen naar rato van de omvang van de percelen.
- Van naburige landerijen is sprake, indien de afstand tussen de oude en de nieuwe landerijen, gemeten over de openbare weg en zonder dat men zich hoeft te begeven over het eigendom van een derde anders dan krachtens verkregen recht, niet groter is dan 10 km.
- De landbouwstructuur wordt verbeterd, indien de verkrijger de verkregen landerijen bedrijfsmatig exploiteert, de afstand van de bedrijfsgebouwen tot de verkregen landerijen, gemeten op de in onderdeel a bedoelde wijze, ten hoogste 25 km bedraagt en de verkregen landerijen nog gedurende ten minste een jaar na de verkrijging als zodanig in gebruik zijn.

¹ Art. 15, eerste lid, onderdeel m, Wet BRV.

² Art 15, eerste lid, onderdeel q, Wet BRV.

2.4.2.4 Verrijging van landerijen krachtens ruiling¹

Deze vrijstelling geldt voor verkrijging van landerijen krachtens overeenkomst van ruiling. Ruiling is een overeenkomst, waarbij partijen zich verbinden om aan elkaar wederkerig een zaak in de plaats van een andere te geven.

- Deze vrijstelling is alleen van toepassing, indien de beide zaken uit in Nederland gelegen landerijen bestaan en als de geruilde landerijen zijn gelegen in dezelfde gemeente of in een aangrenzende gemeente. Onder landerijen moeten blijkens de wetsgeschiedenis worden verstaan alle gronden welke zijn bestemd voor agrarisch gebruik, dat wil zeggen voor de uitoefening van landbouw, tuinbouw, veeteelt of bosbouw. Opstallen, inclusief de ondergrond, zijn nooit landerijen. Onder landerijen zijn slechts mede begrepen de zakelijke rechten van erfpacht en beklemming. Andere zakelijke rechten (erfdienstbaarheid, opstal, vruchtgebruik en gebruik) vallen dus niet onder de werking van deze vrijstelling.
- Van een ruiling is ook sprake, indien behalve een zaak, een toegift in geld wordt afgeestaan, mits die toegift niet het voornaamste deel van de prestatie is. Anders verandert de ruiling in een koopovereenkomst waarbij de prijs voor een bijkomstig deel uit iets anders dan geld bestaat.

2.4.2.5 Verrijgingen bij ecologisch gemotiveerde verplaatsing van landbouwbedrijven²

De vrijstelling bij ecologisch gemotiveerde verplaatsing van landbouwbedrijven heeft tot doel bedrijfsverplaatsingen in de landbouw te vergemakkelijken. In het kort komt het erop neer dat, wanneer een bedrijfsverplaatsing noodzakelijk is in verband met de ontwikkeling van natuurlijke en landschappelijke waarden of maatregelen op het gebied van de ruimtelijke ordening, over de verkrijging van nieuwe landerijen geen overdrachtsbelasting geheven wordt voor zover de waarde van die nieuwe landerijen die van de oude niet overschrijdt. Met waarde wordt hier bedoeld de zogenoemde waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (afgekort WEVAB).

2.4.2.6 Verrijgingen door Staatsbosbeheer³

Deze vrijstelling heeft betrekking op de verkrijging door Staatsbosbeheer van de objecten die genoemd zijn in art. 1, onderdeel e, van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer.⁴ Het betreft derhalve terreinen, gebouwen, complexen van gebouwen, of waters, dan wel een combinatie van één of meer terreinen, gebouwen, complexen van gebouwen of één of meer waters, met bestaande dan wel potentieel aanwezige natuurwetenschappelijke, bosbouwkundige, landschappelijke, recreatieve, archeologische, aardkundige of cultuurhistorische waarden, dan wel met die waarden verband houdende bestaande of potentieel aanwezige educatieve waarden.

¹ Art. 15, eerste lid, onderdeel s, Wet BRV.

² Art. 15, eerste lid, onderdeel t, Wet BRV.

³ Art. 15, eerste lid, onderdeel u, Wet BRV.

⁴ Wet van 11 september 1997, *Stb.* 514.

2.4.2.7 Verplaatsing landbouwbedrijven vanuit Landinrichtingswet-gebied¹

Deze vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt voor verkrijgingen van landerijen en de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden, die zelf weliswaar niet in een landinrichtingsgebied liggen, maar waarbij de verkrijger de landerijen en de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden afstaat waarvoor dat wel het geval is. Deze vrijstelling is beperkt tot de waarde van de afgestane landerijen en de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden. Zie voorts paragraaf 2.4.2.1.

2.4.2.8 Verkrijgingen van NSW-landgoederen²

Er is geen overdrachtsbelasting verschuldigd indien landgoederen worden verkregen door natuurlijke personen of door rechtspersonen die naar het oordeel van onze Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van een of meer landgoederen ten doel hebben. De belasting is alsnog verschuldigd, indien het landgoed onttrokken wordt aan de NSW (instandhoudingsplicht), dan wel de rechtspersoon naar het oordeel van de Minister niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, dan wel werkzaamheden verricht welke met dat doel in strijd zijn.

Indien geen landgoederen maar aandelen c.q. certificaten van aandelen in de hiervoor bedoelde rechtspersonen worden verkregen door natuurlijke personen of de hiervoor bedoelde rechtspersonen is de vrijstelling van art. 9a NSW niet van toepassing. De Minister van Financiën heeft echter goedgekeurd dat met een beroep op de hardheidsclausule³ hiervoor een tegemoetkoming in de overdrachtsbelasting wordt verleend. Dit geldt ook indien een landgoedrechtspersoon eigen aandelen inkoopt. Aan deze tegemoetkoming worden overeenkomstige voorwaarden verbonden als die bedoeld in art. 9c NSW. Bovendien geldt de tegemoetkoming slechts voor zover de verkregen aandelen onder de NSW gerangschikte landgoederen vertegenwoordigen.

2.4.2.9 Verkrijging natuurschoon door natuurbeschermingsorganisaties⁴

Indien een rechtspersoon welke zich het behoud van natuurschoon ten doel stelt, natuurschoon verkrijgt dat niet kan worden aangemerkt als een landgoed in de zin van de NSW, wordt met betrekking tot die verkrijging een tegemoetkoming verleend ten bedrage van de verschuldigde overdrachtsbelasting. Aan de tegemoetkoming wordt steeds de bepaling verbonden, dat zij vervalt voor zover binnen een tijdvak eindigende 25 jaren na de verkrijging:

- de verkrijger de onroerende zaak vervreemdt of daarop zakelijke genotsrechten verleent; of
- de verkrijger handelingen verricht of nalaat waardoor het karakter van de onroerende zaak als natuurschoon wordt bedreigd of geschaad.

¹ Art. 15, eerste lid, onderdeel v, Wet BRV.

² Art. 9a NSW.

³ Art. 63 AWR.

⁴ Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88-1084.

Deze goedkeuring geldt tevens voor opstallen die voldoen aan de criteria genoemd in art. 5, onderdeel d of e, NSW-rangschikkingsbesluit. Voorts dient de verkrijging, gerekend naar de waarde, hoofdzakelijk te bestaan uit ongebouwde onroerende zaken.¹

2.5 Kapitaalsbelasting

Onder de naam 'kapitaalsbelasting' wordt een belasting geheven op het bijeenbrengen van in aandelen verdeeld kapitaal in een in Nederland gevestigd rechtspersoon. De kapitaalsbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (afgekort: Wet BRV), artikel 32 tot en met 39.

2.5.1 Belastingplichtigen

De belastingplichtige is het lichaam waarin het kapitaal bijeen wordt gebracht. De meest voorkomende lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal zijn N.V.'s, B.V.'s, maatschappijen op aandelen en verenigingen op aandelen (waaronder coöperatieve verenigingen).

2.5.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de kapitaalsbelasting is de vrijstelling met betrekking tot de inbreng van landgoederen in een NSW-rechtspersoon van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren.

2.5.2.1 Vrijstelling inbreng NSW-landgoederen²

De inbreng van een NSW-landgoed in een rechtspersoon die naar het oordeel van de Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van een of meer landgoederen ten doel hebben (een zogenaamd NSW-lichaam), is vrijgesteld van kapitaalsbelasting. Het al dan niet openstellen van het NSW-landgoed is niet relevant voor de kapitaalsbelasting. De kapitaalsbelasting is alsnog verschuldigd, indien binnen 25 jaren na de gefacilieerde inbreng het landgoed aan de NSW-rangschikking wordt onttrokken (instandhoudingsplicht) of de vennootschap niet langer als NSW-lichaam kwalificeert.³

2.6 Recht van successie, schenking en overgang

Over een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, is recht van successie verschuldigd. Verwijzingen door schenking van iemand die tijdens de schenking in Nederland woonde, zijn belast met recht van schenking. Over een verkrijging van een onroerende zaak krachtens erfrecht door overlijden of krachtens schenking van iemand die ten tijde van overlijden of schenking niet in

¹ Mededeling van 26 augustus 1991, nr. VB 91/1391, *Infobulletin Ministerie van Financiën*, nr. 91/543.

² Art. 9b, NSW.

³ Art. 9c, NSW.

Nederland woonde, wordt het recht van overgang geheven. De wettelijke basis voor het successierecht, schenkingsrecht en recht van overgang is de Successiewet 1956.

2.6.1 Belastingplichtige

Zowel voor het recht van successie, als voor het recht van schenking of overgang is de verkrijger de belastingplichtige.

2.6.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot het recht van successie, schenking en overgang zijn de volgende fiscale faciliteiten direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- buiten invordering blijven van (een gedeelte van) het recht over verkrijging van NSW-landgoederen;
- buiten invordering blijven van (een gedeelte van) het recht over verkrijging van aandelen in fiscaal transparante NSW-lichamen; en
- vrijstellingen van recht en gereduceerd tarief voor verkrijgingen door algemeen nut beogende instellingen.

2.6.2.1 Invorderingsvrijstelling bij verkrijging van NSW-landgoederen¹

Over verkrijgingen van NSW-landgoederen krachtens erfrecht of schenking wordt het recht van successie, schenking of overdracht geheel of gedeeltelijk buiten invordering gelaten. Bij niet-opengestelde NSW-landgoederen worden belastingen krachtens de Successiewet ingevorderd over de helft van de bestemmingswaarde.² Bij opengestelde NSW-landgoederen of gedeelten daarvan wordt de waarde waarover de belastingen krachtens de Successiewet worden ingevorderd, op nihil gesteld. Op de faciliteit van het recht van successie, schenking of overgang zijn de instandhoudingsplicht en de bezitseis van toepassing.

De faciliteit van de NSW met betrekking tot het schenkingsrecht is ook van toepassing op materiële schenkingen; het schenkingsrecht blijft geheel of gedeeltelijk buiten invordering.³

¹ Art. 7, NSW.

² De bestemmingswaarde is de waarde, welke op het tijdstip van verkrijging aan de zaak zou moeten worden toegekend, in geval daarop de last rustte om het gedurende een tijdvak van 25 jaar als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, anders dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Deze zogenaamde bestemmingswaarde (welke ligt tussen de 60 en 90% van de waarde in het economische verkeer) is afhankelijk van de verhouding gebouwd - ongebouwd op het landgoed, de hoedanigheid van de gronden (bos/natuurterrein/landbouwgrond) en het gebruik van de gebouwen en gronden (eigen gebruik of verhuurd/verpacht).

³ Bij verkoop van een NSW-landgoed, gevolgd door kwijtschelding van de koopsom is sprake van overdracht (en dus is overdrachtsbelasting verschuldigd), gevolgd door een schenking (en dus is schenkingsrecht verschuldigd). De Staatssecretaris van Financiën heeft verklaard bereid te zijn met een beroep op de hardheidsclausule ook in dit geval de NSW-faciliteit toe te passen. Dat wil zeggen dat (een deel van) het schenkingsrecht niet wordt ingevorderd. Ook heeft de Staatssecretaris aangegeven dat in dat geval de heffing van overdrachtsbelasting achterwege kan blijven, onder voorwaarde dat de overdrachtsbelasting niet in mindering wordt gebracht op het schenkingsrecht (Mededeling Ministerie van Financiën, nr. IB 89/1078).

Onroerende zaken die wel voldoen aan de NSW-criteria, maar nog niet onder de NSW zijn gerangschikt kunnen met terugwerkende kracht tot op de datum van verkrijging worden gerangschikt. Hetzelfde geldt voor het alsnog als opengesteld NSW-landgoed laten registreren. Voorwaarde is dat de aanvraag tot rangschikking per datum van verkrijging wordt gedaan voordat de belastingaangifte is ingediend. Indien er op de aanvraag positief wordt beschikt, is voor het recht van successie, schenking of overgang alsnog de NSW-faciliteit van toepassing.

Voor NSW-landgoederen die tijdelijk aan de NSW zijn onttrokken gelden in principe de NSW-faciliteiten niet. De erfgenamen of begiftigden kunnen evenwel zelf opnieuw rangschikking aanvragen. Wellicht is er al sprake van voldoende herstel, zodat rangschikking weer mogelijk is. Is dat niet het geval, dan kan tot rangschikking worden overgegaan als de erfgenamen of begiftigden bereid zijn de verplichting voor het herstel van de oude eigenaren over te nemen.

Bij de belastingaangifte met betrekking tot successie of schenking moet naast de waarde in het economische verkeer ook de bestemmingswaarde worden opgegeven en een kopie van de NSW-beschikking worden bijgevoegd. Als het om een opengesteld NSW-landgoed gaat moet ook de beschikking met de goedkeuring openstelling worden opgegeven.

Instandhoudingsplicht¹

De niet ingevorderde belasting wordt alsnog ingevorderd, indien binnen 25 jaar² na de verkrijging de onroerende zaak aan de NSW wordt onttrokken. Daarbij wordt ook invorderingsrente in rekening gebracht. Deze verplichting wordt instandhoudingsplicht genoemd.

Wordt een gedeelte van het landgoed binnen de 25-jarige periode aan de NSW onttrokken, dan wordt het gedeelte van de niet ingevorderde belasting dat op dat gedeelte van het NSW-landgoed betrekking heeft alsnog ingevorderd.

Bezitseis³

De bezitseis koppelt het voordeel van gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de belastingen krachtens de Successiewet 1956 aan het in bezit houden van het landgoed bij de genietter van deze faciliteit. Wordt een landgoed binnen 25 jaar na een fiscaal gefaciliteerde vererving of schenking verkocht of in erfpacht of vruchtgebruik gegeven dan wel verkregen, dan wordt voor elk vol jaar van de periode van 25 jaar die nog rest 1/25-deel van het genoten voordeel ingevorderd (zonder invorderingsrente). Bij vervreemding van slechts een deel van het landgoed, wordt een evenredig deel van het voordeel ingevorderd.

Een uitzondering op deze regel geldt in situaties, waarin degene die een landgoed of een beperkt recht van vruchtgebruik of erfpacht heeft verkregen ten gevolge van een verdeling van de nalatenschap, dat landgoed of dat beperkt recht binnen de periode van 25 jaar overdraagt aan een van de (voormalige) deelgenoten in die nalatenschap.

¹ Art. 8 NSW.

² Deze termijn wordt verlengd met het aantal jaren dat het landgoed tijdelijk (maximaal vijf jaren) aan de NSW is onttrokken.

³ Art. 8a NSW.

2.6.2.2 Fiscaal transparante NSW-B.V.¹

Aandeelhouders van een fiscaal transparante NSW-B.V. worden voor verkrijgingen krachtens vererving of schenking door de fiscus gezien als mede-eigenaren van een onverdeelde boedel. Verkrijgt de transparante NSW-B.V. een gerangschikt landgoed via vererving of schenking, dan wordt dat fiscaal gezien als zouden alle aandeelhouders een evenredig deel van dat landgoed hebben verkregen krachtens vererving of schenking. Op elk deel is de fiscale faciliteit met betrekking tot de Successiewet van toepassing. De verkrijging van aandelen van een transparante NSW-B.V. krachtens vererving of schenking wordt fiscaal gezien als een verkrijging van een aan dat aandeel evenredig deel van het totale bezit van de B.V. Voor zover het bezit van de B.V. uit NSW-landgoederen bestaat, geldt de faciliteit van gehele (indien opengesteld) of gedeeltelijke (indien niet opengesteld) buiten invorderingstelling van het successierecht, schenkingsrecht of recht van overgang. De 25-jaar termijn waarbinnen alsnog invordering kan plaatshebben, geldt steeds per datum dat een aandeel van de transparante NSW-B.V. is verkregen krachtens erfrecht of schenking. Voor een landgoed met veel aandeelhouders komt dat feitelijk neer op een continue instandhoudingsplicht.

Verkrijgt een niet-transparante NSW-B.V. of een gewone B.V. een opengesteld gerangschikt landgoed via vererving of schenking, dan is geen successierecht, schenkingsrecht of recht van overgang verschuldigd. Betreft de verkrijging een niet-opengesteld NSW-landgoed dan wordt belasting krachtens de Successiewet ingevorderd over de helft van de bestemmingswaarde.

NB: Voor de verkrijging van aandelen van een niet-transparante NSW-B.V. of gewone B.V. krachtens vererving of schenking bestaat geen fiscale faciliteit. Hierover moet door de verkrijger successierecht, schenkingsrecht of recht van overgang volgens het normale tarief worden betaald.

2.6.2.3 Algemeen nut beogende instellingen²

Naast de faciliteit voor NSW-lichamen gelden bijzondere bepalingen voor stichtingen³ die een algemeen nut beogen. Of er sprake is van een stichting van algemeen nut wordt in hoofdzaak bepaald door de statutaire doelstelling, de bestemming van een eventueel batig saldo bij ontbinding van de stichting (het liquidatiesaldo), en door de feitelijke werkzaamheden van de stichting. Een stichting die hoofdzakelijk de instandhouding van NSW-landgoederen tot doel heeft kan door de Minister van Financiën worden aangemerkt als een 'het algemeen nut beogende instelling'. Wel worden voorwaarden gesteld aan de bestuurssamenstelling en dergelijke. De aanmerking als algemeen nut beogende instelling moet men aanvragen bij de Belastingdienst 's Hertogenbosch.

Deze instellingen zijn vrijgesteld van successierecht als aan de verkrijging geen voorwaarden zijn verbonden die niet stroken met het algemeen belang en de verkrijging niet meer bedraagt dan €8.602. Bij het schenkingsrecht bedraagt deze drempelvrijstelling €4.303. Indien de schenking meer bedraagt dan is over het gehele bedrag 8% schenkingsrecht

¹ Art. 7a NSW.

² Art. 24, vierde lid 4, Successiewet.

³ De wet spreekt van instellingen, doch in de praktijk staat de rechtsvorm B.V. of N.V. rangschikking als algemeen nut beogende instelling in de weg.

verschuldigd. Teneinde te voorkomen dat een geringe overschrijding van deze zogenoemde drempelvrijstelling relatief ongunstig uitvalt, is in de wet bepaald dat het schenkingsrecht niet meer bedraagt dan drie vierde van het bedrag waarmee de schenking de vrijstelling overschrijdt. Voor de toepassing van de vrijstelling is van belang dat schenkingen die door een en dezelfde schenker binnen een periode van 24 maanden worden gedaan, geacht worden een schenking te zijn.

Schenken door een algemeen nut beogende instelling zijn vrijgesteld van schenkingsrecht, indien de schenking wordt gedaan overeenkomstig de statutaire doelstellingen van de instelling.¹

2.7 Omzetbelasting

Onder de naam 'omzetbelasting' wordt een belasting (bekend onder de afkorting BTW: belasting toegevoegde waarde) geheven ter zake van de levering van goederen en diensten, welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht.² De omzetbelasting heeft het karakter van een algemene verbruiksbelasting; het is de bedoeling dat de BTW uiteindelijk wordt gedragen door de consument. De omzetbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op de omzetbelasting 1968.

2.7.1 Belastingplichtigen

De belastingplichtige voor de omzetbelasting is de ondernemer, voor zover handelend in het kader van zijn onderneming, die de levering of de dienst verricht. Van een onderneming in de zin van de omzetbelasting is sprake indien er een organisatie van kapitaal en arbeid is, die is gericht op een geregeld en duurzaam optreden in het maatschappelijk verkeer. Iedereen kan ondernemer zijn: zowel natuurlijke personen, rechtspersonen als samenwerkingsverbanden die als zodanig aan het maatschappelijk verkeer deelnemen. Ook publiekrechtelijke lichamen vallen onder de werking van de omzetbelasting voor zover zij prestaties leveren die niet tot de uitvoering van de overheidstaak behoren en die als ondernemer worden verricht (bijvoorbeeld de exploitatie van bossen en natuurterreinen).

2.7.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de omzetbelasting zijn de volgende fiscale faciliteiten direct of indirect met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- levering van bepaalde goederen en diensten tegen het verlaagde tarief;
- vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken; en
- landbouwregeling.

¹ Art. 33, eerste lid, sub 10, Successiewet.

² De behandeling van de OB is beperkt tot de levering van goederen en diensten, de overige belastingen die onder de Wet op de omzetbelasting 1968 worden geheven zijn voor het natuurbeleid niet relevant.

2.7.2.1 Levering van bepaalde goederen en diensten tegen het verlaagde tarief¹

Er zijn drie BTW-tarieven: Het algemene tarief van 19%, het verlaagde tarief van 6% en nihil. Levering van goederen en diensten genoemd in de bij de wet behorende tabel I zijn aan de heffing naar het verlaagde tarief onderworpen.

In tabel I zijn onder andere de volgende goederen en diensten opgenomen:

- rondhout en hout op stam (ten aanzien van de verkoop van hout op stam, gevolgd door het vellen van de bomen enzovoort, door of namens de koper is het verlaagde tarief van toepassing);
- sierteelproducten, te weten bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten. Onder boomkwekerijproducten worden onder andere verstaan stekmateriaal; siergroen (bladeren en takken); (kerst-)bomen;
- de volgende diensten aan landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers, of instellingen als bosbouwproefstations. Het 6%-tarief geldt ook voor de levering van de diensten aan andere opdrachtgevers (bijvoorbeeld bosbezittende gemeenten) in hun hoedanigheid als bosbouwer ten behoeve van de bosbouwexploitatie;
 - diensten door agrarische loonbedrijven (hieronder vallen onder andere loonrooien; hakken, schaven of zagen van rondhout; zaaiklaar maken van land; het aanaarden van gewassen; loonwerkzaamheden aan geogoste producten, zoals het inkuilen en hooien van gras; het vergroten van sloten en greppels; bepaalde onderhoudswerkzaamheden; het verzorgen van bomen; het vellen van iepen ter bestrijding van de iepziekte en het afzetten van meidoorns ter bestrijding van het bacterievuur; het vervoer van goederen door een agrarisch loonbedrijf, indien dat vervoer onmiddellijk voorafgaat of volgt op door dat agrarisch loonbedrijf aan de bosbouwer te bewijzen of bewezen diensten; het vervoer van goederen indien uit de aan de bosbouwer verstrekte schriftelijke opdracht blijkt dat het betreffende vervoer voor het verlaagde tarief in aanmerking komt). Van belang is hierbij dat de verrichte diensten hun oorsprong vinden in de bedrijfsuitoefening in de agrarische sector, èn dat het gaat om diensten die eigen zijn aan en kenmerkend zijn voor het agrarisch loonbedrijf;
 - diensten door boekhoud- en belastingadviesbureaus met een specialistisch agrarisch karakter;
 - het bewaren, drogen, koelen, ontsmetten, schonen, sorteren, en verpakken van goederen welke de in de aanhef bedoelde personen in hun vermelde hoedanigheid hebben voortgebracht of geteeld, alsmede het vervoer van die goederen naar de veilingen;
- het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen, lezingen, siertuinen en andere primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen.

De BTW moet door de belastingplichtige op aangifte worden voldaan. Op de verschuldigde omzetbelasting wordt de voorbelasting (omzetbelasting die de belastingplichtige zelf als ondernemer heeft betaald) in aftrek gebracht.

¹ Art. 9, tweede lid, onderdeel a, Wet OB.

2.7.2.2 Vrijstelling voor verhuren onroerende zaken¹

Het verhuren van onroerende zaken is vrijgesteld van omzetbelasting. Op verzoek van de verhuurder en de huurder gezamenlijk kan de verhuur van onroerende zaken, anders dan gebouwen en gedeelten daarvan die tot woning dienen, onder voorwaarden, wel met BTW worden belast.

Onder verhuur van onroerende zaken wordt mede begrepen verpachting. Niet in alle situaties dat een onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld is er sprake van verhuur of verpachting. Enkele voorbeelden met betrekking tot het natuurbeleid:

- het ter inscharing aannemen van vee geldt formeel niet als het verhuren of verpachten van onroerende zaken, doch is goedgekeurd dat deze prestatie mag worden gerangschikt onder de vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak;
- het verlenen van jachtrechten door een landbouwer is geen verhuur van een onroerende zaak. Goedgekeurd is echter dat ter zake geen omzetbelasting wordt voldaan door landbouwers die onder de Landbouwregeling (zie hierna) vallen en andere ondernemers die overigens geen of slechts vrijgestelde ondernemersprestaties verrichten.²

2.7.2.3 Landbouwregeling³

Voor de landbouwsector geldt een speciale regeling ten aanzien van de omzetbelasting, bekend als de landbouwregeling. De landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer (hieronder vallen ook de landgoedeigenaren en eigenaren als recreatieschappen en gemeenten die bos exploiteren) behoeft geen belasting te voldoen ter zake van de volgende prestaties:

- leveringen van goederen die belast zijn naar het verlaagde tarief van 6% en door hen zelf zijn voortgebracht of geteeld;
- diensten die naar hun aard bijdragen tot de agrarische productie, mits die diensten worden verricht met gebruikmaking van de normale uitrusting en het normale personeel;
- leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf van de landbouwer gebruikte zaken.

Agrarische diensten die niet met het normale personeel en de normale uitrusting worden uitgevoerd vallen niet onder de landbouwregeling. De landbouwregeling is evenmin van toepassing op veetelers voor zover hun bedrijfsuitoefening niet samenhangt met de exploitatie van de bodem (bedoeld wordt de intensieve veehouderij), tenzij de veehouder aantoont dat zijn vee in betekende mate wordt gevoerd of verzorgd met producten welke afkomstig zijn van de bij hem bedrijfsmatig in gebruik zijnde cultuurgrond (deze samenhang wordt aangenomen als de veehouder ten minste 1 ha cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft).

De leveringen en diensten anders dan de landbouwactiviteiten verricht door de landbouwer vallen niet onder de landbouwregeling. Voorbeelden hiervan zijn de exploitatie van

¹ Art. 11, lid 1, onderdeel b, Wet OB.

² Aanschrijving van het ministerie van Financiën; boekwerk Omzetbelasting; Directoraat-generaal der Belastingen; Directie Verbruiksbelastingen; afdeling Omzetbelastingen aan de hoofden van de Directies en de Eenheden van de Belastingdienst d.d. 27 juli 1992; nummer VB 92/680.

³ Art. 27 Wet OB.

een café- of pensionbedrijf; de exploitatie van een kampeerbedrijf; de exploitatie van een winkelbedrijf en het verkopen van zand en grind uit een afgraving.

In alle gevallen waarin sprake is van het beheer van bos (waaronder niet wordt begrepen houtopstanden langs wegen, in parken en plantsoenen en dergelijke) zonder dat de beheerder ter zake als ondernemer in de zin van de wet kan worden aangemerkt, is goedgekeurd dat de beheerder met betrekking tot het beheer van het desbetreffende bos als bosbouwer wordt aangemerkt. Derhalve kan elke bosbeheerder de landbouwregeling toepassen.

Goedgekeurd is tevens dat de landbouwregeling toepassing kan vinden ten aanzien van proefboerderijen en -tuinen welke worden geëxploiteerd door een vereniging of stichting, ook indien deze wordt gesubsidieerd door het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit.

De vrijstelling van omzetbelasting betekent dat door de landbouwer met betrekking tot deze prestaties niet aan de administratieve verplichtingen hoeft te worden voldaan. Dat wil zeggen dat geen administratie hoeft te worden gevoerd en dat geen facturen hoeven te worden uitgereikt.

De landbouwer heeft geen recht op aftrek van de voorbelasting. In de prijs waarvoor zij hun producten leveren is dus omzetbelasting begrepen, namelijk de voorbelasting die zij niet hebben kunnen aftrekken. De afnemers van landbouwproducten mogen (indien zij ondernemer zijn) de belasting die op de goederen drukt - de voorbelasting van de landbouwers - aftrekken van de door henzelf verschuldigde belasting. Deze forfaitaire aftrek van voorbelasting bedraagt 5,1% van het bedrag dat hem in rekening wordt gebracht voor de betreffende goederen en diensten. Op deze wijze wordt de voorbelasting van de landbouwers toch verrekend.

De belastingplichtige kan bij de inspecteur een verzoek indienen om de landbouwregeling buiten werking te laten, zodat men gewoon onder de omzetbelasting valt. Als de inspecteur het verzoek inwilligt geldt dit tot wederopzegging door de landbouwer doch voor ten minste vijf jaren. Een hernieuwd verzoek kan eerst vijf jaren na wederopzegging worden ingewilligd.

2.8 Onroerendezaakbelastingen

Over binnen de gemeente gelegen onroerende zaken kan de gemeente onroerendezaakbelastingen (afgekort: OZB) heffen. De OZB vindt haar wettelijke basis in de Gemeentewet¹ en in de gemeentelijke onroerendezaakbelastingverordeningen.

2.8.1 Belastingplichtigen

Belastingplichtig zijn:

- degene die het genot krachtens een zakelijk recht van de onroerende zaak heeft (de eigenaar van de onroerende zaak); en

¹ Art. 220 tot en met 220i, Gemeentewet.

- degene die het feitelijk gebruik van een onroerende zaak heeft (de gebruiker van de onroerende zaak).

Onder 'genot krachtens zakelijk recht' wordt verstaan het recht op gebruik krachtens een zakelijk recht. Of men de onroerende zaak nu wel of niet zelf gebruikt is hierbij niet van belang. De belangrijkste zakelijke rechten zijn eigendom, erfpachtrecht, vruchtgebruik en opstalrecht.¹ De bloot eigenaar is niet belastingplichtig.

Voor het 'feitelijk gebruik' van de onroerende zaak doet het er niet toe of dit is gebaseerd op enig zakelijk of persoonlijk recht.

Voor de OZB is het onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen in casu niet van belang.

2.8.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de OZB zijn de volgende fiscale faciliteiten direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- vrijstelling bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden;
- vrijstelling onder de NSW gerangschikte gronden; en
- vrijstelling natuurterreinen.

In alle drie de faciliteiten geldt de vrijstelling voor zover de WOZ-waarde van de betreffende onroerende zaak niet reeds op nihil is gesteld.

2.8.2.1 Vrijstelling bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden²

Cultuurgronden die ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig worden geëxploiteerd, worden buiten de heffingsgrondslag voor de OZB gehouden. Daarbij zijn de volgende begripsomschrijvingen van belang.

Cultuurgronden zijn gronden die worden bewerkt en verzorgd om gewassen te kweken. De groei van de gewassen is de primaire functie.

Voor het begrip landbouw wordt verwezen naar de Pachtwet. Onder landbouw wordt derhalve verstaan akkerbouw, weidebouw, veehouderij, pluimveehouderij, tuinbouw waaronder fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen en bloembollen, teelt van griendhout en riet, elke andere tak van bodemcultuur met uitzondering van de bosbouw. Bosbouw wordt echter apart in de vrijstellingsbepaling genoemd.

Er is sprake van bedrijfsmatige exploitatie indien een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid deelneemt aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk het behalen van winst. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat er ook in geval van agrarisch natuurbeheer sprake is van bedrijfsmatige exploitatie. Bij kleine percelen bos en proefvelden wordt de bedrijfsmatige exploitatie niet aanwezig geacht.

¹ Niet belastingplichtig is de houder van een erfdiensbaaerheid (bijvoorbeeld het recht van overpad). Het genotsrecht van een erfdiensbaaerheid berust bij de eigenaar van de grond. Een erfdiensbaaerheid kan wel de heffingsgrondslag (de WOZ-waarde van de onroerende zaak) beïnvloeden.

² Art. 220d, eerste lid, onderdeel a, Gemeentewet.

2.8.2.2 Vrijstelling onder de NSW gerangschikte gronden¹

Ongebouwde eigendommen die deel uitmaken van een NSW-landgoed zijn vrijgesteld van OZB. Het al dan niet openstellen van het NSW-landgoed is niet relevant. De faciliteiten van de OZB zijn definitief.

Voor de landgoederen die gerangschikt worden op grond van de verruimde definitie van het begrip landgoed in de NSW² geldt deze faciliteit niet.³

2.8.2.3 Vrijstelling natuurterreinen⁴

Natuurterreinen (onder andere duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen, en plassen) worden buiten de heffingsgrondslag voor de OZB gehouden, echter uitsluitend indien het betreffende natuurterrein wordt beheerd door een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid, die nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel hebben. Het doet er dus niet toe wie deze natuurterreinen in eigendom heeft. Niet door dergelijke rechtspersonen beheerde natuurterreinen kunnen in principe voor de OZB worden aangeslagen. In de praktijk blijken ze in veel gemeenten voor de OZB vrijgesteld te zijn.

2.9 Waterschapsbelastingen

Waterschappen heffen belastingen ter bekostiging van de waterstaatkundige verzorging van het waterschapsgebied. De zorg voor de waterkering en de zorg voor de waterhuishouding (zowel in kwantitatief als kwalitatief opzicht) zijn de hoofdtaken. De waterschapsbelastingen vinden hun wettelijke basis in de Waterschapswet⁵ (inclusief de daaruit voortvloeiende verordeningen van de waterschappen: de kostentoedelings-, omslagklassen- en belastingverordeningen) en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren (afgekort WVO).⁶

2.9.1 Belastingplichtigen

De waterschapsbelastingen worden geheven van een ieder die belang heeft bij de voorzieningen en inspanningen van het waterschap. Onderscheiden worden de ingezetenenheffing, de omslag gebouwd, de omslag ongebouwd en de verontreinigingsheffing. Met betrekking tot het natuurbeleid is alleen de omslag ongebouwd van belang.

Belastingplichtig voor de omslag ongebouwd is iedereen die krachtens eigendom, bezit of beperkt recht het genot hebben van in het waterschapsgebied liggende ongebouwde onroerende zaken (omslag ongebouwd). Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.

¹ Art. 220d, eerste lid, onderdeel d, Gemeentewet.

² De verruimde definitie (wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 551) zal op een nog nader te bepalen tijdstip in werking treden.

³ *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 030, nr. 3.

⁴ Art. 220d, eerste lid, onderdeel e, Gemeentewet.

⁵ Art. 110 tot en met 147 Waterschapswet.

⁶ Art. 17 tot en met 23 WVO.

2.9.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de waterschapsbelasting - omslag ongebouwd is de indeling van de ongebouwde onroerende zaken in omslagklassen van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren.

2.9.2.1 Aparte omslagklassen voor natuurterreinen

Ook over landbouwgronden, bossen en natuurterreinen heffen de waterschappen belasting, en wel een vast bedrag per hectare. Vanwege het verschil in hoedanigheid (het gebruik) hebben veel waterschappen aparte omslagklassen voor bossen en natuurterreinen ingesteld. Het tarief per hectare voor deze klassen is lager dan voor vergelijkbaar gelegen landbouwgronden.

Indien percelen (bijvoorbeeld bossen of natuurterreinen) als een waterstaatkundige eenheid beschouwd kunnen worden en deze percelen bovendien geen (of een verwaarloosbaar klein) direct noch indirect belang hebben bij het waterkwantiteitsbeheer zoals uitgeoefend door het waterschap, dan dienen die percelen te worden ingedeeld in een niet-betalende omslagklasse. Van afwezigheid van direct belang kan sprake zijn indien een perceel geen bovengrondse of zichtbare afwatering heeft op enige voorziening die het waterschap voor het waterkwantiteitsbeheer in stand houdt. Indien het betreffende perceel bovendien geen of een verwaarloosbaar kleine ondergrondse afstroming van regenwater heeft welke bij het waterschap kosten veroorzaakt, kan ook het indirecte belang ontbreken.

2.10 Natuurschoonwet 1928

In 1928 is de Natuurschoonwet (afgekort; NSW) tot stand gekomen. Het doel van de NSW is het bevorderen van de instandhouding van landgoederen ten behoeve van de bewaring van natuurschoon. Hoewel in de definitie van landgoed de koppeling wordt gelegd tussen de onroerende zaak en het behoud van het natuurschoon, is het begrip 'natuurschoon' niet in de wet, noch in een uitvoeringsbesluit gedefinieerd. Aanvankelijk werd natuurschoon uitsluitend aanwezig geacht in bossen en andere houtopstanden, later werd gesteld dat natuurschoon wordt bepaald door de hele verschijningsvorm. Die kan voor elk landgoed anders zijn.¹

De NSW definieert het begrip 'landgoed' als volgt:

'Een landgoed is een, in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen², bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak - daaronder begrepen dat waarop een buitenplaats of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen - voor zover het blijven voortbestaan van de onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is.'

¹ Zie onder andere Circ.nr. 1931, de aanschrijving d.d. 5 februari 1929, nr. 66, PW nr. 12 638 en *Kamerstukken II* 1986/87, 20 089, nr.3.

² Het begrip 'natuurterreinen' is bij Wet van 14 december 2000 in de NSW-landgoeddefinitie opgenomen. De concrete invulling van het begrip 'natuurterreinen' zal in het NSW-Rangschikkingsbesluit worden vastgelegd.

De criteria waaraan een onroerende zaak moet voldoen wil het onder de NSW gerangschikt kunnen worden, zijn vastgelegd in het NSW-rangschikkingsbesluit.¹ In de praktijk komt het erop neer dat een landgoed een aaneengesloten gebied van minimaal 5 ha vormt en dat deze oppervlakte voor ten minste 30% met bossen of andere houtopstanden (lanen, bomenrijen, hoogstamboomgaarden, hakgrienden) bedekt is. Onroerende zaken met een lager percentage bossen of andere houtopstanden kunnen onder de NSW gerangschikt worden, indien een groot deel van de onroerende zaak bestaat uit natuurterrein.²

In 1995 is de mogelijkheid van voortijdige rangschikking onder de NSW in de wet opgenomen.³ Dit houdt in dat onroerende zaken die op het moment van aanvraag nog niet voldoen aan de criteria van rangschikking vanwege een tekort aan bos of andere houtopstanden, maar door de aanleg daarvan binnen drie jaar wel aan de NSW-criteria zullen voldoen, voortijdig gerangschikt kunnen worden. Een beplantingsplan op het moment van aanvraag moet duidelijk maken hoe het landgoed er over drie jaar zal uitzien. Op het moment van aanvraag moeten de werkzaamheden zijn begonnen.

De NSW beschouwt degene die het volle eigendom over een onroerende zaak heeft, dan wel vanwege een recht van erfpacht of vruchtgebruik over een onroerende zaak beschikt, als eigenaar. De eigenaren van twee aan elkaar grenzende onroerende zaken kunnen onder voorwaarden gezamenlijk om rangschikking van hun onroerende zaken onder de NSW verzoeken.

De bloot eigenaar wordt voor de NSW niet als eigenaar beschouwd. Wel geniet de bloot eigenaar de NSW-faciliteiten (tenzij in de voorliggende paragrafen anders vermeld) indien de erfpachter c.q. vruchtgebruiker de onroerende zaak als NSW-landgoed heeft gerangschikt.

Bij scheiding van het juridische en economische eigendom van een landgoed is het standpunt van het Ministerie van Financiën dat alléén door de juridische eigenaar van een onroerende zaak ingediende aanvragen in behandeling worden genomen. Aanvragen door de economische eigenaar worden niet in behandeling genomen. Ondanks dat hierover formeel niets is aangegeven, is het beleid voorts, dat ingeval de juridische eigenaar de onroerende zaak onder de NSW heeft gerangschikt, de economische eigenaar niet van de fiscale NSW-voordelen kan profiteren.

Het bevorderen van de instandhouding van landgoederen heeft niet alleen betrekking op de verschijningsvorm van het landgoed, maar ook op de eigendomssituatie. Dit is uitgewerkt in de instandhoudingsplicht (bij aantasting van het karakter van het landgoed gaat deze rangschikking verloren) en de bezitseis (bij vervreemding van een landgoed kunnen bepaalde genoten fiscale faciliteiten gedeeltelijk verloren gaan). Waar het verloren gaan van de NSW-rangschikking dan wel de vervreemding van een NSW-landgoed fiscale consequenties heeft, is dit in de voorliggende paragrafen behandeld; een beschrijving van de instandhoudingsplicht en bezitseis is opgenomen in paragraaf 2.6.2.1.

¹ Besluit van 23 november 1990 tot vaststelling van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928, *Stb.* 1990, 612.

² Volgens het NSW-rangschikkingsbesluit uit 1991 kunnen onroerende zaken waarvan de oppervlakte voor ten minste 20% bedekt is met bos, gerangschikt worden indien ten minste 50% van de oppervlakte bestaat uit natuurterrein. Vooralsnog is onduidelijk op welke wijze invulling zal worden gegeven aan de bij Wet van 14 december 2000 aangekondigde wijziging van de definitie van 'landgoed'.

³ Wet van 16 november 1995, *Stb.* 582, houdende wijziging van de Natuurschoonwet 1928 en de Gemeentewet (verruiming fiscale faciliteiten ten behoeve van de aanleg van bossen).

2.10.1 Belastingplichtigen

Dit is niet van toepassing, omdat op grond van de NSW geen belasting wordt geheven.

2.10.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

De eigenaren van NSW-landgoederen genieten fiscale faciliteiten, die deels zijn geregeld in de NSW zelf en deels in de desbetreffende heffingswetten. Deze faciliteiten zijn in de voorliggende paragrafen aan de orde gesteld.

2.11 Wet waardering onroerende zaken

Voor diverse belastingen geldt de waarde van de onroerende zaak als grondslag van heffing. Hoe de waarde vastgesteld dient te worden, is per belastingwet bepaald. Door de introductie van de Wet waardering onroerende zaken (afgekort: Wet WOZ) is enige uniformering in de waardebepaling tot stand gekomen. Op basis van deze wet, en op grond van de regels en besluiten naar aanleiding hiervan, wordt de waarde van onroerende zaken vastgesteld ten behoeve van de belastingheffing via:

- de onroerende zaakbelastingen, art. 220 e.v. Gemeentewet;
- de waterschapsomslag gebouwd, art. 116 e.v. Waterschapswet;
- het eigenwoningforfait in box I, art. 3.112 Wet IB 2001;
- de vermogensrendementsheffing in box III, volgens art. 5.20 Wet IB 2001.

Een juiste afbakening van het WOZ-object is van cruciaal belang voor het bepalen van de WOZ-waarde.¹ Het komt er op neer dat een WOZ-object uitsluitend onroerende zaken kan betreffen (zowel gebouwde als ongebouwde zaken), welke in eigendom (of beperkt recht) zijn bij slechts een eigenaar en in gebruik bij slechts een gebruiker. Eigenaar en gebruiker hoeven niet dezelfde (rechts-)persoon te zijn.

De WOZ-waarde wordt bepaald² op de waarde in het economische verkeer die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien het volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, meteen in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Voor woningen en rijksmonumenten geldt dat in alle gevallen. Met betrekking tot de overige onroerende zaken moet de gecorrigeerde vervangingswaarde worden bepaald, indien deze hoger is dan de waarde in het economische verkeer. Voor sommige objecten of gedeelten van objecten kan waardebepaling achterwege blijven. Dit is vastgelegd in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

De WOZ-waarde wordt bepaald naar de waarde op een bepaalde peildatum³, welke 2 jaar voor het begin van het WOZ-tijdvak ligt. Voor het tweede WOZ-tijdvak (2001-2004) is de peildatum 1 januari 1999, voor het komende tijdvak (2005-2006) is de peildatum 1 januari 2003.

¹ Art. 16 Wet WOZ.

² Art. 17 Wet WOZ.

³ Art. 18 Wet WOZ.

2.11.1 Belastingplichtigen

Dit is niet van toepassing, omdat op grond van de Wet WOZ geen belasting wordt geheven.

2.11.2 Fiscale faciliteiten voor natuurontwikkeling

Met betrekking tot de bepaling van de WOZ-waarden zijn de volgende waarderingsregels direct of indirect van belang met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren:

- de waardering naar de bestemmingswaarde van woningen die onder de NSW zijn gerangschikt;
- het buiten de waardebepaling laten van ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden;
- het buiten de waardebepaling laten van onder de NSW gerangschikte landgoederen, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen; en
- het buiten de waardebepaling laten van natuurterreinen die worden beheerd door een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid, welke zich uitsluitend dan wel nageenough uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stelt.

2.11.2.1 Bestemmingswaarde¹

Woningen, inclusief de directe ondergrond en de daaraan dienstbare gebouwen, die onder de NSW zijn gerangschikt moeten worden gewaardeerd naar de zogenaamde bestemmingswaarde. De bestemmingswaarde moet worden gezien als een bijzondere waarderingsregel voor woningen op NSW-landgoederen. Door op de waarde in het economische verkeer een correctie toe te passen, de instandhoudingsfactor, wordt een lagere waarde vastgesteld. Daarbij is het niet van belang of er een feitelijke last drukt op de te waarderen onroerende zaak. Er wordt uitgegaan van de fictieve last zoals deze in de wetgeving is vastgelegd: de verplichting om de onroerende zaak 25 jaar in de huidige toestand in stand te houden en geen ander opgaand hout te vellen dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Het begrip bestemmingswaarde heeft geen vaste betekenis gekregen in de zin dat deze een bepaald vaststaand percentage is geworden van de waarde in het economische verkeer.

2.11.2.2 Vrijstelling voor de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden²

De cultuurgronduitzondering is van toepassing indien er sprake is van cultuurgrond welke bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd ten behoeve van landbouw (waaronder mede verstaan wordt de teelt van griendhout en riet) of bosbouw, en deze cultuurgrond niet de ondergrond vormt van een gebouwde eigendom.

Van cultuurgrond is sprake indien met een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal aan het maatschappelijke productieproces wordt deelgenomen met het doel daarmee winst te behalen. Daarvan is niet alleen sprake bij de 'normale' agrarische bedrijfsvoering, maar ook in

¹ Art. 17, vierde lid, Wet WOZ.

² Art. 2, eerste lid, onderdeel a, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

geval van agrarisch natuurbeheer, waarbij de agrarische exploitatie beperkingen wordt opgelegd ten faveure van natuurwaarden, kan sprake kan zijn van bedrijfsmatige exploitatie.¹

2.11.2.3 Vrijstelling voor NSW-gerangschikte gronden²

De waarde van de ongebouwde onroerende zaken die onder de NSW zijn gerangschikt worden buiten beschouwing gelaten bij het bepalen van de WOZ-waarde. Deze vrijstelling geldt ook voor onder de NSW gerangschikte erven, tuinen of oprijlanen.

2.11.2.2 Vrijstelling voor natuurterreinen³

De uitzondering voor natuurterreinen is van toepassing als er sprake is van natuurterrein welke wordt beheerd door een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid en welke rechtspersoon zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stelt. Niet van belang is wie de eigenaar is van het natuurterrein.

Wat onder een natuurterrein moet worden verstaan, is niet geheel duidelijk. Duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen vallen er in elk geval wel onder, maar of ook alle terreinen waarvoor het Ministerie van LNV een beheersbeschikking in het kader van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 heeft afgegeven voor de Wet WOZ als natuurterrein kwalificeren is niet vastgelegd.

2.12 Slotopmerkingen bij de inventarisatie

De voorliggende inventarisatie is beperkt gehouden tot die belastingwetten waarin faciliteiten zijn opgenomen die direct of indirect van belang zijn met betrekking tot het natuurbeleid. Dit neemt niet weg dat men in de uitvoering van het natuurbeleid ook te maken kan krijgen met de overige belastingwetten. Enkele voorbeelden:

- van werknemers bij bedrijven actief in het natuurbeheer wordt loonbelasting ingehouden. Over het genoten inkomen zijn de werknemers inkomstenbelasting verschuldigd, waarmee de ingehouden loonbelasting kan worden verrekend;
- ter zake van motorrijtuigen die worden gebruikt ten behoeve van het natuurbeheer wordt belasting geheven op grond van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet belasting zware motorrijtuigen en de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994;
- ter zake van gebouwen ten behoeve van het terreinbeheer en bijvoorbeeld beheerderswoningen en educatiecentra wordt de waterschapsbelasting - omslag gebouwd geheven;
- wordt er ten behoeve van het natuurbeheer grondwater onttrokken of afval geproduceerd, dan is daarover op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag grondwaterbelasting respectievelijk afvalstoffenbelasting verschuldigd;

¹ Hof Amsterdam 4 juni 1999, nr. P98/12, M IV, Belastingblad 1999, blz. 769 na correctie.

² Art. 2, eerste lid, onderdeel b, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

³ Art. 2, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

- de Invorderingswet 1990 en de Algemene wet inzake rijksbelastingen gelden bij de heffing en invordering van rijksbelastingen (belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven, alsmede daarmee gelijkgestelde belastingen), dus ook met betrekking tot de belastingen (de onroerendzaakbelastingen en de waterschapsbelastingen uitgezonderd) welke in deze inventarisatie behandeld zijn. Op een aantal plaatsen in deze inventarisatie is aangegeven dat een beroep op de hardheidsclausule van art.63, AWR kan worden gedaan.

3. Fiscale belemmeringen natuurontwikkeling

In dit hoofdstuk komen de belemmeringen aan de orde die opkomen vanuit de verschillende belastingwetten die genoemd zijn in hoofdstuk 2. Per belastingwet is als eerste een inventarisatie gemaakt van belemmeringen. Vervolgens zijn deze belemmeringen (eveneens) per belastingwet nader toegelicht. Voor de meeste van de geconstateerde belemmeringen is tevens een oplossing of oplossingsrichting aangegeven.

3.1 Inkomstenbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de inkomstenbelasting verband houdende belemmeringen ervaren:

- de fiscale kwalificatie van (het proces van) natuurontwikkeling;
- de belasting over de stakingswinst;
- het niet van toepassing zijn van de bosbouw- en landbouwvrijstelling op voordelen uit een werkzaamheid;
- ondernemingstoets inzake de bosbouwvrijstelling - optieregeling;
- belastingheffing over subsidies natuurontwikkeling in box 1;
- onverdeelde eigendom en de eigenwoningregeling;
- fiscale positie aanmerkelijk belang-aandeelhouder in gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. die wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V.;
- box 3-vrijstellingen bossen, natuurterrein en NSW-gronden ook voor bloot eigenaren;
- box 3-vrijstellingen NSW-opstallen;
- fiscale behandeling van lening via VPN;
- positie buitenlandse aandeelhouders in een NSW-B.V.; en
- termijn groenverklaring voor fiscale groenprojecten.

3.1.1 Fiscale kwalificatie natuurontwikkeling

Voor de inkomstenbelasting kan de grond die wordt ontwikkeld tot natuurterrein op verschillende wijzen worden gekwalificeerd (ook wel vermogensetikettering genoemd). Dit wordt voornamelijk bepaald door de wijze waarop de belastingplichtige de grond aanwendt. In enkele situaties heeft de belastingplichtige de keuze voor een bepaald vermogensetiket. Inkomsten uit particulier natuurbeheer kunnen worden geëtiketteerd als:

- winst uit onderneming. Er moet dan sprake zijn van een objectieve of een subjectieve onderneming, waarbij het winststreven voorop staat;¹
- resultaat uit overige werkzaamheden. Hiervan is sprake, indien de grond ter beschikking is gesteld aan een verbonden persoon of een eigen vennootschap, dan wel indien de grond rendabel wordt gemaakt op een wijze die het normale vermogensbeheer te boven gaat;
- belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Dit is aan de orde indien de gronden behoren tot het privé-vermogen van belastingplichtige en waarbij het beheer niet leidt tot een werkzaamheid. In bijzondere situaties kunnen bos of natuurterreinen kwalificeren als aanhorigheid bij de eigen woning die de belastingplichtige als hoofdgebruik ter beschikking staat, waarop het regime van de inkomsten uit eigen woning van toepassing is.

Het vraagstuk van de vermogensetikettering komt steeds opnieuw aan de orde wanneer de aanwending van de grond wijzigt, bijvoorbeeld wanneer de grond wordt ingezet voor natuurontwikkeling. In het bijzonder in de situaties waarin de natuurontwikkeling gepaard gaat met een ontwikkeling waarbij landbouwgrond wordt omgezet in een andere bestemming waardoor een waardestijging wordt gerealiseerd (bijvoorbeeld bij de ontwikkeling van nieuwe landgoederen), doen zich in de praktijk nog veel onduidelijke situaties voor. Ter illustratie:

- wordt grond die tot het ondernemingsvermogen behoort omgezet in natuur, kan (of moet?) de natuurontwikkeling dan als ondernemingsactiviteit beschouwd worden. Dit kan wenselijk zijn om de kosten van natuurontwikkeling en de waardedaling van de grond fiscaal te kunnen verrekenen. Maar in geval er sprake is van de ontwikkeling van een nieuw landgoed wordt de waardeontwikkeling van de landbouwgrond naar bouwgrond belast;
- wordt verpachte grond (privé-vermogen) omgezet in een nieuw landgoed, wanneer wordt dan de grens naar een werkzaamheid overschreden?

Omdat de onderscheiden vermogensetiketten grote verschillen in fiscale behandeling kennen, is duidelijkheid voorafgaande aan de natuurontwikkeling gewenst.

Nadere analyse knelpunt

De grenzen tussen de drie voornoemde inkomstenbronnen zijn met name aangegeven in de Wet IB 2001 en uitgewerkt in de jurisprudentie. Zo is het voor de aanwezigheid van winst uit onderneming van belang dat sprake is van een objectieve en een subjectieve onderneming, waarbij het winststreven voorop staat. Bovendien moet er een redelijke verwachting bestaan dat met de in het kader van de onderneming verrichte activiteiten winst kan worden behaald en moet sprake zijn van deelname aan het maatschappelijk verkeer. Ook zal aan de eisen, ge-

¹ Onder *objectieve onderneming* wordt verstaan de organisatie van kapitaal en arbeid - de feitelijke onderneming - als zodanig. In geval van een meerpersoonsonderneming, zoals een firma of een maatschap, wordt het resultaat van de onderneming als zodanig aan ieder van de (deelgerechtigde) personen naar rato van hun aandeel daarin toegekend. Het aandeel van een persoon in een meerpersoonsonderneming heeft, wordt aangeduid als de *subjectieve onderneming*. Een objectieve onderneming kent derhalve evenveel subjectieve ondernemingen als er partners, firmanten of maten zijn.

steld aan het ondernemerschap in art. 3.4 Wet IB 2001 moeten zijn voldaan. Ingeval van particulier natuurbeheer *kunnen* al deze elementen aanwezig zijn. Lang niet altijd zal echter ingeval van particulier natuurbeheer sprake zijn van een winststreven dan wel van de mogelijkheid om met dat natuurbeheer winst te behalen. In dat geval blijven de bronnen *resultaat uit overige werkzaamheden* (box 1) en *belastbaar inkomen uit sparen en beleggen* (box 3) als etiketteringsmogelijkheden over.

Een belangrijke scheidslijn tussen resultaat uit overige werkzaamheden en inkomen uit sparen en beleggen betreft de vraag of al dan niet sprake is van 'normaal' vermogensbeheer. Het begrip vermogensbeheer is vormgegeven in de jurisprudentie. Van normaal vermogensbeheer is volgens de Hoge Raad geen sprake 'indien het rendabel maken van een onroerende zaak mede geschiedt door middel van arbeid die de eigenaar zelf verricht en deze arbeid naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit onroerende zaken welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendementen te boven gaat'.¹ Beslissend daarbij is of de arbeid naar aard en relatieve omvang - dat wil zeggen, in verhouding tot het belegde vermogen - gericht is op het behalen van een bovennormaal rendement.² Hiermee wordt aangegeven dat bij inbreng van 'enige arbeid' nog steeds sprake kan zijn van normaal vermogensbeheer. Men spreekt in dit verband wel van normaal actief vermogensbeheer. Waar de grens precies ligt, tussen normaal (actief) vermogensbeheer en resultaat uit overige werkzaamheden, is moeilijk aan te geven en is sterk afhankelijk van de feitelijke gegevens. Twee voorbeelden.

1. In het arrest van 3 mei 2002, nr. 36.984, BNB 2002/219 overweegt de Hoge Raad dat het indienen van een verzoek aan de gemeente tot wijziging van het bestemmingsplan met betrekking tot een perceel grond reeds naar haar aard en strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan normaal vermogensbeheer te buiten gaat.
2. Een tweede voorbeeld is ontleend aan het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2004, CPP2003/2360M, vraag 2, V-N2004,23.6, blz. 36. Het betreft het in pacht uitgeven van landbouwgrond, waarbij drie situaties kunnen worden onderscheiden:
 - de landbouwgrond wordt in de staat waarin die zich bevindt, verpacht;
 - de landbouwgrond wordt zaaiklaar gemaakt door een loonwerker;
 - de landbouwgrond wordt zaaiklaar gemaakt door de verpachter zelf.

In zijn algemeenheid zal gelden dat het in de situatie b en c het door de verpachter behaalde rendement hoger zal zijn dan in situatie a. In de onder c aangeduide situatie is sprake van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, omdat de verpachter door inzet van kapitaal en arbeid een hoger rendement heeft beoogd. In situatie b heeft de verpachter zelf geen arbeid verricht. Het zaaiklaar laten maken van grond door een loonwerker wordt gezien als iets dat het normaal actief vermogensbeheer niet te boven gaat.

Conclusie is dat ten aanzien van de beoordeling of resultaat uit vermogensbeheer kwalificeert als resultaat uit overige werkzaamheid drie criteria van belang zijn:

¹ HR 17 augustus 1994, BNB 1994/319.

² HR 1 september 1976, V-N 1976, blz. 860.

- het door de eigenaar van de onroerende zaak zelf verrichten van arbeid;
- de verwachting dat die arbeid resulteert in een hoger rendement; en
- het realiseren van het beoogde hogere rendement.

Bij welke activiteit van de particuliere eigenaar van grond waarop nieuwe natuur wordt ontwikkeld het normaal actief vermogensbeheer overgaat in een werkzaamheid, is vooralsnog niet uitgemaakt.

Is sprake van normaal vermogensbeheer dan zullen de inkomsten uit particulier natuurbeheer worden aangemerkt als inkomen uit sparen en beleggen; in het andere geval zullen de inkomsten - mits geen sprake is van een onderneming - aangemerkt worden als resultaat uit overige werkzaamheden. Twee belangrijke verschillen - en daarin zitten in feite de gesignaleerde belemmeringen - zijn:

- bij etikettering van de inkomsten als inkomen uit sparen en beleggen kan geen sprake zijn van aftrek van feitelijke kosten, terwijl dat wel het geval is bij winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Ingeval van inkomen uit sparen en beleggen kunnen alleen de schulden zelf in mindering op de rendementsgrondslag van box 3 gebracht worden;
- bij etikettering van de inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden zal bij vreemding van het object of wanneer er sprake is van een overgang naar normaal vermogensbeheer afgerekend moeten worden over de stakingswinst (zie 3.1.2).

Oplossingsrichtingen

Ter faciëring van het particulier natuurbeheer zijn in dit verband - naast elkaar dan wel afzonderlijk - twee oplossingen denkbaar.

1. Ten eerste kan gedacht worden aan het geheel dan wel gedeeltelijk vrijstellen van het desbetreffende particulier beheerde vermogen in box 3. Ten dele is deze gedachte reeds in praktijk gebracht. Zo bestaat er immers een vrijstelling voor bos- en natuurterreinen en landgoederen, neergelegd in art. 5.7 Wet IB 2001. Voorts kan gewezen worden op de partiële vrijstelling voor groene beleggingen in de zin van art. 5.14 Wet IB 2001. Het creëren van additionele vrijstellingen, en/of het uitbreiden van de reikwijdte van de bestaande vrijstellingen - zie in dit verband ook paragraaf 3.1.9 - zijn in dit verband denkbare opties.
2. Een tweede oplossingsrichting zou zijn een tegemoetkoming voor uitgaven voor natuurontwikkeling en natuurbeheer in de sfeer van de persoonsgebonden aftrek - vergelijkbaar met de in afd. 6.8 Wet IB 2001 opgenomen regeling inzake Rijksmonumenten - te verlenen. Vooral wanneer het object tot de rendementsgrondslag van box 3 moet worden gerekend, in welk geval aftrek van feitelijke kosten is uitgesloten, zou in de sfeer van de persoonsgebonden aftrek een aftrekfaciliteit gecreëerd kunnen worden. In paragraaf 4.1.1 wordt deze optie nader uitgewerkt.

3.1.2 Stakingswinst

Voor het ontwikkelen van nieuwe natuurterreinen is vrijwel altijd landbouwgrond het uitgangspunt. Veelal zal die landbouwgrond kwalificeren als ondernemingsvermogen. Met betrekking tot de natuurontwikkeling zijn dan drie opties mogelijk:

- de agrariër vervreemdt zijn bezittingen aan een derde, die het beheer en de verdere ontwikkeling van het natuurgebied op zich neemt. De vertrekkende agrariër kan zijn onderneming op een andere plaats voortzetten, of zijn ondernemerschap geheel beëindigen;
- de agrariër neemt de natuurontwikkeling zelf ter hand;
- de agrariër staakt zijn landbouwonderneming niet, doch treft voorzieningen die in het kader van het natuurbeleid gewenst worden geacht (agrarisch natuurbeheer, landschapsbeheer).

Zowel de eerste als de tweede variant leiden in beginsel tot de noodzaak dat de agrariër zijn landbouwonderneming staakt en moet afrekenen over de stakingswinst van zijn onderneming. Tevens is toepassing van de landbouwvrijstelling in het geding. Gelet op deze fiscale consequenties die de omzetting van landbouwgrond in natuurterrein (kunnen) belemmeren, is het de vraag op welke wijze deze belemmeringen beperkt of zelfs ongedaan gemaakt zou kunnen worden. Bij de derde variant is in beginsel nog geen sprake van staking van de landbouwonderneming en blijft binnen een aantal randvoorwaarden de landbouwvrijstelling van toepassing.

Ingeval van het heffen van belasting over stakingswinst, doen zich met betrekking tot natuurontwikkeling twee situaties voor waarbij dit tot financiële problemen leidt:

- bij verplaatsing van een landbouwbedrijf van de locatie waarop de natuurontwikkeling zal worden gerealiseerd naar elders, is sprake van een staking. Over de stakingswinst zal de vertrekkende landbouwondernemer met de belastingdienst moeten afrekenen. Het nettoresultaat uit de vervreemding van het landbouwbedrijf dat wordt verlaten is derhalve veelal onvoldoende om op een nieuwe locatie een gelijkwaardig landbouwbedrijf elders te kunnen aankopen;
- wanneer ondernemingsvermogen wordt overgebracht naar privé, zal (met in acht neming van de landbouwvrijstelling) het verschil tussen de boekwaarde van de grond en de actuele waarde tot de winst van de onderneming worden gerekend. Kosten die verband houden met activiteiten die niet meer tot de werkzaamheden van de onderneming kunnen worden gerekend (bijvoorbeeld sloopkosten, verwijderen drainage) kunnen niet op de stakingswinst in mindering worden gebracht. Wanneer deze grond vervolgens ingezet wordt voor natuurontwikkeling levert dit liquiditeitsproblemen op. Immers, over de stakingswinst moet met de fiscus worden afgerekend terwijl er geen geldmiddelen vrijkomen.

Oplossingsrichtingen

- In de eerste plaats dient bezien te worden op welke wijze de stakingswinst beperkt kan worden. Onze gedachten gaan daarbij naar het tegen elkaar wegstrepen van belaste vermogenswinst (waardeveranderingen van agrarische gebouwen en bestemmingswij-

zigingswinst van landbouwgronden) tegen vermogensverliezen (waardedaling bij omzetting van landbouwgrond naar bos of natuurterrein) en kosten gericht op natuurontwikkeling (bijvoorbeeld sloopkosten agrarische bedrijfsgebouwen).

- Met betrekking tot de vastgestelde stakingswinst is het de vraag of een beroep gedaan zou kunnen worden op de herinvesteringsreserve. Zo dit het geval is zou het betalen van de belastingen over de stakingswinst kunnen worden uitgesteld. Wanneer de onderneming wordt verplaatst zou het opleggen van een conserverende aanslag en het verlenen van uitstel van belastingbetaling over de stakingswinst ook uitkomst kunnen bieden.

In paragraaf 4.2 worden beide oplossingsrichtingen nader uitgewerkt.

3.1.3 Bosbouw- en landbouwvrijstelling n.v.t. op inkomsten uit overige werkzaamheid

Indien de grond waarop natuurontwikkeling is beoogd, dan wel de natuurontwikkeling door de particulier kwalificeert als een overige werkzaamheid, zijn de landbouw- en bosbouwvrijstelling niet van toepassing. Over de gehele waardestijging van de grond bij het beëindigen van de overige werkzaamheid (dus ook over de waardestijging van de 'boekwaarde' tot de WEVAB) wordt inkomstenbelasting geheven, waardoor de liquiditeitspositie van de particulier die natuur wil ontwikkelen wordt aangetast.

Op grond van de grammaticale interpretatie van artikel 3.95 Wet IB 2001 zijn zowel de bos- als de landbouwvrijstelling, neergelegd in respectievelijk artikel 3.11 en artikel 3.12 Wet IB 2001 niet van toepassing bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden. Tijdens de parlementaire behandeling is het niet van toepassing verklaren van beide vrijstellingen niet gemotiveerd.

Diverse auteurs achten een beroep op de rechter om zowel de landbouwvrijstelling als de bosbouwvrijstelling ook toepasbaar te doen zijn in de sfeer van de belastingheffing over resultaat uit overige werkzaamheden zinvol. Stevens (2001) vraagt zich af of voor de ongelijkheid van behandeling tussen winstgenieter en resultaatgenieter op dit punt wel voldoende rechtvaardiging kan worden aangevoerd. Ook Schraven (2000) acht in verband met het - formeel - niet van toepassing zijn van de bosbouw- en landbouwvrijstelling bij resultaat uit overige werkzaamheden een beroep op de rechter zinvol. Hij baseert zich hierbij vooral op de rangorderegeling, neergelegd in artikel 2.14 Wet IB 2001 en haar voorgangsters. Schraven is van mening dat op grond van de rangorderegeling, de op dat gebied gevormde jurisprudentie en doctrine¹ zowel de bosbouw- als de landbouwvrijstelling mede van toepassing zijn ten aanzien van resultaatgenieters. Ook de parlementaire behandeling doet vermoeden dat een beroep op de rechter succesvol kan zijn.

¹ Hierbij wordt met name gewezen op de publicatie van J.E.A.M. van Dijck, Rangorde in de Wet IB, 1999, FED, Deventer. Overigens zou op grond van de door Schraven ontwikkelde theorie het expliciet van toepassing verklaren van de vrijstellingen, genoemd in art. 3.13 Wet IB 2001 voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden overbodig zijn. In een later artikel onderschrijft Van Dijck de mening van Schraven omdat de doorwerking van eerder in de wet opgenomen vrijstellingen - eerder vrijgesteld, blijft vrijgesteld - op grond van de rangorderegeling. Zie J.E.A.M. van Dijck, De wanorde van de rangorde in de Wet Inkomstenbelasting 2001, Weekblad voor Fiscaal Recht nr. 6467, 7 februari 2002, blz. 174.

Om aan de discussie een eind te maken zou kunnen worden overwogen expliciet in artikel 3.95 Wet IB 2001 op te nemen dat de land- en bosbouwvrijstelling mede bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden van toepassing is.

3.1.4 Ondernemingstoets inzake de bosbouwvrijstelling - optieregeling

Van de optieregeling-bosbouwvrijstelling kan alleen gebruik worden gemaakt indien het bosbedrijf gezien kan worden als een onderneming. Daartoe dient er een perspectief te zijn op een positief financieel resultaat. Een bosbedrijf dat elk jaar verlies lijdt voldoet niet aan dit zogenoemde 'bronbeginsel'. Dat heeft tot gevolg dat het bos niet onder het ondernemingsregime van de inkomstenbelasting valt. En dus, dat de verliezen in het bos op geen enkele wijze fiscaal te verrekenen zijn met elders genoten inkomsten.

3.1.5 Belastingheffing over subsidies natuurontwikkeling in box 1

In paragraaf 2.1.2.4 is reeds opgemerkt dat de faciliteit van de gedeeltelijke vrijstelling van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur (nog) niet van toepassing is op de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 (SN). Dit ondanks de normkostensystematiek op grond waarvan de subsidiebijdragen voor SN zijn berekend (uitgangspunt is belastingvrijstelling) en stellige uitlatingen door het ministerie van LNV in de voorlichting in 2000 bij de introductie van het Programma Beheer. De consequentie is dat die particulieren bij wie de natuurontwikkeling kwalificeert als een ondernemingsactiviteit of een overige werkzaamheid, belasting verschuldigd zijn over de bijdragen die zij op grond van deze regeling ontvangen, zodat de nettobijdragen aanzienlijk lager zijn.

Op grond van toezeggingen van de Minister van LNV in onder meer de Nota Fiscaliteit, Landbouw en Natuurbeleid¹ zou de vrijstelling in ieder geval moeten gaan gelden voor de SN nadat die regeling door de EU is goedgekeurd. Begin 2004 is de SN weliswaar door de EU goedgekeurd, maar de gevraagde goedkeuring behelsde niet de vrijstelling voor de inkomstenbelasting, zodat een vervolgpcedure in gang is gezet. Als er door de Europese commissie toestemming zal worden verleend voor toepassing van bedoelde vrijstelling, mag worden verwacht dat opname van die subsidieregeling in artikel 6 Uitvoeringsregeling IB 2001 slechts een formaliteit is. Onduidelijk is of de Europese Commissie hiermee zal instemmen en wanneer goedkeuring zal worden verkregen.

In de hiervoor reeds aangehaalde Nota Fiscaliteit, Landbouw en Natuurbeleid is voorts de toezegging, gedaan in het kader van het Belastingplan 2002, gememoreerd dat de gedeeltelijke vrijstelling van 90% omgezet zal worden in een volledige vrijstelling. Aan te nemen is dat indien te zijner tijd Europese goedkeuring van de vrijstellingsregeling wordt verkregen ook deze toezegging zeer spoedig kan worden geëffectueerd.²

Door de belangenbehartigende organisaties wordt regelmatig bepleit dat ook de bijdragen op grond van de Subsidieregeling agrarisch natuurbeheer (SAN) in deze vrijstelling betrokken zouden moeten worden. Echter, bij het bepalen van de SAN-bijdrage is in de

¹ *Kamerstukken II, 2001/02, 28.207, nr. 1.*

² Het vorenstaande is mede van belang voor vennootschapsbelastingplichtige ondernemers.

normkostensystematiek uitgegaan van belastingheffing, zodat het vrijstellen van die subsidies dubbelop zou zijn. Vanwege meer duidelijkheid en consistentie in het kader van een geïntegreerd natuurbeleid zou een meer gelijke fiscale behandeling van zowel de SN als de SAN evenwel de voorkeur verdienen.

3.1.6 Onverdeelde eigendom en de eigenwoningregeling

In geval meerdere personen gezamenlijk nieuwe natuur ontwikkelen en dit gepaard laten gaan met een (nieuwe of bestaande) woning, waarvan de betrokken personen gezamenlijk het volle eigendom hebben en die door één van de betrokkenen - die voor zijn deelvol eigenaar is - bewoond zal gaan worden, kwalificeert deze woning pro-rata voor de bewoner als eigen woning. De rente over een eventuele hypotheek is daarmee ook slechts gedeeltelijk aftrekbaar voor de eigenwoningregeling.¹ De rentabiliteit van natuurontwikkeling (en daarmee de bereidheid van particulieren om natuurontwikkeling ter hand te nemen) zou vergroot worden, indien de woning volledig voor de eigenwoningregeling zou kwalificeren.

Dit knelpunt laat zich moeilijk oplossen zonder aan de systematiek van de eigenwoningregeling te tornen. Denkbaar is wellicht om de woning, die deel uitmaakt van het NSW-landgoed, - onder verrekening - uitsluitend of voor een belangrijk deel toe te rekenen aan de bewoner ervan.

Een voor de hand liggende oplossing hiervoor zou kunnen zijn de structurering van de eigendom door uitgifte in erfpacht of via appartementsrechten in combinatie met een vereniging van eigenaren. Voorwaarde daarbij is dat de NSW de appartementsgerechtigden en de vereniging van eigenaren als één eigenaar blijft beschouwen, omdat anders de rangschikking van de appartementen na het in werking treden van het nieuwe NSW-rangschikkingsbesluit onmogelijk wordt. Samenwerking door meerdere particulieren in grootschalige natuurontwikkelingsprojecten zou hierdoor kunnen worden gefrustreerd.

3.1.7 Fiscale positie aanmerkelijk belang-aandeelhouder in gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. die wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V.

Indien een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V. zal er over de in de vennootschap aanwezige stille reserve inkomstenbelasting over de winst uit aanmerkelijk belang moeten worden betaald. Dit kan aan de orde zijn, indien een landbouwbedrijf in een vennootschap wordt gerangschikt onder de NSW.

Op dit punt wordt, samen met andere gesignaleerde knelpunten met betrekking tot de fiscaal transparante NSW-B.V., in paragraaf 4.3 nader ingegaan.

¹ Om de systematiek enigszins duidelijk te maken een voorbeeld. Stel X, Y en Z bezitten gezamenlijk - ieder voor een derde - een woning met een WOZ-waarde van €250.000. Op de woning rust een (gezamenlijke) hypotheek tot een bedrag van €200.000; rentepercentage 7%. Slechts X bewoont de woning. X moet een derde van het voor die woning geldende eigenwoningforfait naar rato van zijn eigendomsaandeel daarin bij zijn inkomen optellen. Voor 2005 derhalve 0,6% over €250.000, gedeeld door 3, dat is €500. Hij mag voorts slechts een derde deel van de betaalde hypotheekrente - ook al betaalt hij in feite het gehele bedrag - van zijn inkomen aftrekken, dat is €4.667. Hij heeft daarmee per saldo een aftrekpost van €4.167. Zou hij volledig eigenaar zijn geweest, dan zou zijn aftrek per saldo €12.500 hebben bedragen. Voor de twee andere eigenaren valt de woning in de rendementsgrondslag van box 3.

3.1.8 Box 3-vrijstellingen bossen, natuurterrein en NSW-gronden niet van toepassing op bezittingen waarop recht van erfpacht of vruchtgebruik is gevestigd

De vrijstellingen van artikel 5.7 Wet IB 2001 terzake van bossen, natuurterreinen en ongebouwde eigendommen van NSW-landgoederen, geldt slechts voor belastingplichtigen die de volle eigendom bezitten. De bloot eigenaar, dan wel de erfpachter of vruchtgebruiker komt volgens de parlementaire toelichting niet voor de vrijstelling in aanmerking.

'In de vermogensrendementsheffing, die overigens onderdeel uitmaakt van de inkomstenbelasting, is conform de huidige vrijstelling in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een vrijstelling opgenomen voor voordelen uit bosbezit. Daarnaast zijn ten opzichte van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 twee nieuwe vrijstellingen opgenomen die op het 'groene' vlak liggen; een vrijstelling voor natuurterreinen en een vrijstelling voor ongebouwde eigendommen van landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928. In antwoord op vragen van de leden van de VVD-fractie en de leden van de D66-fractie merken wij op dat de vrijstellingen slechts van toepassing zijn als de belastingplichtige de volle eigendom van de zaak heeft. Gelet op het feit dat met name in de sfeer van beperkte rechten nieuwe arbitrage ruimte zal ontstaan, delen deze niet in de vrijstelling.'¹

Het valt mede gezien het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 september 2003, CPP2003/1920M, V-N 2003/48.25 niet goed in te zien waarom, zolang de economische eigenaar, blote eigenaar, vruchtgebruiker of erfpachter feitelijk bij de instandhouding van de bossen, natuurterreinen en NSW-landgoederen zijn betrokken, aan hen de vrijstelling moet worden ontzegd. Wetswijziging moet worden bepleit.

3.1.9 Box 3-vrijstellingen NSW-opstallen

Alle NSW-gerangschikte gebouwde eigendommen (zowel woningen als bedrijfsgebouwen) worden in de grondslag voor de vermogensrendementsheffing naar de waarde in het economische verkeer meegenomen. Deze belastingheffing heeft een drukkend effect op het rendement over het in landgoederen (inclusief het daarop voorkomend natuurschoon) vastliggend vermogen, en kan zodoende ten koste gaan van de beschikbare middelen voor de ontwikkeling en instandhouding van natuurterreinen.

Mede gezien vanuit de wens tot instandhouding van landgoederen lijkt het mede van toepassing te doen zijn van de box 3-vrijstelling op onder de NSW gerangschikte opstallen aan te bevelen.

3.1.10 Fiscale behandeling van bijdragen VPN

De bijdragen die op grond van de SN, onderdeel subsidie functieverandering werden toegekend, worden uitbetaald in 30 jaarlijkse termijnen.² Via het Nationaal Groenfonds kon deze

¹ *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 521; V-N BP21/3.4, blz. 1387.

² Met ingang van de beschikkingen op de aanvragen voor 2005 en verder zal de subsidie functieverandering ineens worden uitgekeerd.

subsidie worden omgezet in een eenmalige uitkering door gebruik te maken van de Voorfinanciering Particulier Natuurbeheer (afgekort VPN). In feite werd een bedrag bij het Nationaal Groenfonds geleend, waarbij de jaarlijkse rente en aflossing gelijk is aan de periodieke uitkering van de subsidieregeling.

De fiscale behandeling van de VPN-lening is tot op heden vaag. Met name de aftrekbaarheid van de rente is hierbij in het geding. Het ligt voor de hand om voor de fiscale duiding van de voorfinanciering aansluiting te zoeken bij de fiscale behandeling van de achterliggende subsidies (zie onderdeel 2.3.5). Voor zover sprake is van (gedeeltelijk) vrijgestelde subsidies is het consistent ook de renteaftrek (gedeeltelijk, naar rato) uit te sluiten. Voor zover geen sprake is van (gedeeltelijk) vrijgestelde subsidies ligt in de sfeer van de winst uit onderneming en van het resultaat van overige werkzaamheden integrale renteaftrek voor de hand. Indien daarentegen sprake is van normaal vermogensbeheer bestaat er in beginsel geen ruimte voor renteaftrek. Wel kan in dat geval het bedrag van de lening op de rendementsgrondslag in mindering worden gebracht.

In de sfeer van de persoonsgebonden aftrek kunnen - we wezen daar al in een onderdeel 3.1.1 op - additionele faciliteiten worden gecreëerd worden om renteaftrek toch mogelijk te maken.

3.1.11 Buitenlands belastingplichtig aandeelhouder in een fiscaal transparante NSW-B.V.

Fiscaal transparante NSW-B.V.'s zijn de juridische eigenaar van de onroerende zaken die tot het vermogen van de vennootschap behoren. De Nederlandse fiscus ziet de vennootschap niet staan en beschouwt de onroerende zaken als onverdeeld eigendom van de aandeelhouders. Indien een aandeelhouder buitenlands belastingplichtig is, is deze voor zijn wereldinkomen belastingplichtig in diens woonland. Alleen voor in Nederland gelegen onroerende zaken (waaronder ook worden begrepen de onroerende zaken in een fiscaal transparante NSW-B.V.) is er Nederlandse belastingplicht. De fiscale wetgeving in het buitenland kent de fiscaal transparante NSW-B.V. niet. De aandeelhouder in een fiscaal transparante NSW-B.V. heeft voor de buitenlandse fiscus aandelen in een 'gewone' vennootschap. Voordelen hieruit behoren tot het wereldinkomen, waarover het buitenland gerechtigd is belasting te heffen. Per saldo resulteert dit in dubbele belastingheffing.

Op dit punt wordt, tezamen met andere gesignaleerde knelpunten met betrekking tot de fiscaal transparante NSW-B.V., in paragraaf 4.3 nader ingegaan.

3.1.12 Termijn groenverklaring voor fiscale groenprojecten

Voor het aanvragen van een groenverklaring staat een termijn van zes maanden. Deze sluit niet aan op de termijnen van de faciliteit van het Nationaal Groenfonds om de 30 jaarlijkse termijnen van de SN-subsidie functieverandering om te zetten in een uitkering ineens, de Voorfinanciering Particulier Natuurbeheer (VPN).

Met de aanpassing van de subsidie functieverandering van de SN is deze belemmering per 2005 opgelost.

3.2 Vennootschapsbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de vennootschapsbelasting verband houdende belemmeringen ervaren:

- afrekening vennootschapsbelasting bij ontstaan fiscaal transparante NSW-B.V.;
- het criterium 'overige werkzaamheden' voor de kwalificatie NSW-B.V.;
- eventuele vennootschapsbelastingplicht bij verenigingen en stichtingen.

3.2.1 Claim vennootschapsbelasting bij ontstaan fiscale transparantie

Indien een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V. zal er over de in de vennootschap aanwezige stille reserve vennootschapsbelasting moeten worden betaald. Dit kan aan de orde zijn, indien een landbouwbedrijf in een vennootschap wordt gerangschikt onder de NSW. Op dit punt wordt, tezamen met andere gesignaleerde knelpunten met betrekking tot de fiscaal transparante NSW-B.V., in paragraaf 4.3 nader ingegaan.

3.2.2 Drijven van een onderneming

Als voorwaarde voor de vrijstelling van vennootschapsbelasting geldt dat de 'overige' werkzaamheden van de vennootschap niet mogen kwalificeren als 'het drijven van een onderneming'. Hiervan is geen sprake wanneer de vennootschap de werkzaamheden met betrekking tot het bosbeheer uitvoert. Het zelf exploiteren van de (onder de NSW gerangschikte) landbouwgronden wordt wel aangemerkt als het drijven van een onderneming. De vennootschap wordt verplicht de gronden te verpachten, desnoods aan de eigen aandeelhouder(s). Dit veroorzaakt een administratieve lastenverzwaring bij de vennootschap.

3.2.3 Vennootschapsbelastingplicht bij stichtingen en verenigingen

Indien en voor zover een stichting of een vereniging een onderneming drijft, is zij belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er sprake is van een onderneming indien er feitelijk sprake is van een organisatie, die met behulp van kapitaal en arbeid deelneemt aan het economisch verkeer en hiermee winst beoogt. Kwalificeert de stichting of vereniging zich als een NSW-lichaam, dan geldt een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Met name het zelf exploiteren van de eigen landbouwgronden kan daarbij voor een fiscale last zorgen.

Afgevraagd kan worden of een vereniging of een stichting die een landgoed of een natuurterrein, inclusief opstallen, beheert, geacht moet worden een onderneming te drijven. Vaak zal sprake zijn van passief vermogensbeheer, waarbij de doelstelling van de beherende vereniging en stichting ideëel van aard is. Ook van 'in concurrentie treden' zal meestal geen sprake zijn. In dit geval moet worden aangenomen dat geen onderneming in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, juncto artikel 4, Wet Vpb 1969 wordt gedreven. Anders wordt het als het beheer van de landgoederen en natuurterreinen het normaal vermogenbeheer te boven gaat. Twee mogelijkheden:

- de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is van toepassing, waarbij als belangrijke voorwaarde geldt dat de uitgevoerde werkzaamheden niet als het drijven van een onderneming mogen worden aangemerkt. In dit geval betreft het werkzaamheden die uitsluitend ten doel hebben de natuurterreinen en/of landgoederen in stand te houden en waarbij geen winststreven aanwezig is. Met name indien de eventuele revenuen, bijvoorbeeld uit de verkoop van openhaardhout of het exploiteren van een bescheiden theeschenkerij, ten goede komen aan de instandhouding van de natuurobjecten of landgoederen valt te verwachten dat de Belastingdienst een soepel standpunt inneemt; en
- er is sprake van het drijven van een onderneming. In dit geval zal veelal sprake zijn van een winststreven of van het in concurrentie treden. Denk aan het exploiteren van een natuurcamping, van een golfterrein, of van een tuincentrum op een landgoed. In die gevallen zal de vrijstelling, neergelegd in artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 niet van toepassing zijn.

Indien op grond van vorenstaande overwegingen de stichting of vereniging geacht wordt een onderneming te drijven hoeft dat niet te impliceren dat dit (fiscaal) nadelig uitpakt. Of sprake is van een fiscaal voordelige, dan wel fiscaal nadelige situatie hangt geheel af van de feiten en omstandigheden die zich in een betreffend geval voordoen. Zo kunnen ingeval sprake is van een onderneming kosten - binnen bepaalde grenzen - worden afgetrokken en eventuele verliezen die verband houden met het instandhouden van de natuurobjecten en landgoederen worden gecompenseerd met winsten uit overige werkzaamheden. Ook kan in dat geval geprofiteerd worden van de bosbouw- en (eventueel) de landbouwvrijstelling.

3.3 Dividendbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), geen met de dividendbelasting verband houdende belemmeringen ervaren.

3.4 Overdrachtsbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de overdrachtsbelasting verband houdende belemmeringen ervaren:

- objecten die NSW-lichamen of natuurbeschermingsorganisaties hebben verkregen onder vrijstelling van de overdrachtsbelasting op grond van art. 9a, NSW, respectievelijk de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88-1084 zijn moeilijk te vervreemden vanwege de (kans op) naheffing van vrijgestelde overdrachtsbelasting.

3.4.1 Sancties op vrijstelling overdrachtsbelasting NSW en natuurbeschermingsorganisaties

De vrijstelling van de overdrachtsbelasting op grond van art. 9a, NSW (zie paragraaf 2.4.2.10) wordt verleend onder de verplichting het landgoed nog ten minste 25 jaar na datum verkrij-

ging onder de NSW gerangschikt te houden (instandhoudingsplicht). Bij verkoop van het landgoed kan de verplichting de rangschikking te continueren als kettingbeding in de akte worden opgenomen.

De vrijstelling van de overdrachtsbelasting op grond van de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88-1084 (zie paragraaf 2.4.2.11) wordt verleend onder de verplichting dat de verkrijgende natuurbeschermingsorganisatie het object niet - ook niet gedeeltelijk - vervreemd (bezitseis). Verkoop of uitgifte in erfpacht van bijvoorbeeld woningen in natuurterreinen wordt daardoor bemoeilijkt. Dergelijke claims maken natuurontwikkelingsprojecten door particulieren (met name op NSW-landgoederen) moeilijker financierbaar.

Wij bepleiten de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van de overdrachtsbelasting op grond van de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88-1084 gelijk te trekken met de voorwaarden verbonden aan de vrijstelling van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9a NSW. De bezitseis kan dan in de Resolutie zal daartoe moeten worden vervangen door een instandhoudingsplicht van de op het object voorkomende natuurwaarden.

3.5 Kapitaalsbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), geen met de kapitaalsbelasting verband houdende belemmeringen ervaren.

3.6 Recht van successie, schenking en overgang

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met het recht van successie, schenking of overdracht verband houdende belemmeringen ervaren:

- positie buitenlandse aandeelhouders in een NSW-B.V.;
- lange periodes instandhoudingsplicht en bezitseis.

3.6.1 Positie buitenlandse aandeelhouders in NSW-B.V.

Een buitenlandse aandeelhouder is alleen voor in Nederland gelegen onroerende zaken in Nederlandse onderworpen aan het successie- of schenkingsrecht. De fiscale wetgeving in het buitenland kent de fiscaal transparante NSW-B.V. niet. De aandeelhouder in een fiscaal transparante NSW-B.V. heeft voor de buitenlandse fiscus aandelen in een BV, waarover het buitenland gerechtigd is belasting te heffen. Indien de instandhoudingsplicht of bezitseis niet gestand wordt gedaan zal de Nederlandse fiscus echter wel het vrijgestelde recht alsnog invorderen. Derhalve werkt de NSW-faciliteit niet alleen niet door op de buitenlandse aandeelhouder in een fiscaal transparante NSW-B.V., er is een reële kans dat er sprake is van dubbele belastingheffing. Dit staat op gespannen voet met de doelstelling van de NSW en met het Europese recht. Vanuit dat oogpunt ligt het ook toekennen van de faciliteiten bij verkrijgingen door niet-inwoners van Nederland voor de hand.

Op dit punt wordt, samen met andere gesignaleerde knelpunten met betrekking tot de fiscaal transparante NSW-B.V., in paragraaf 4.3 nader ingegaan.

3.6.2 Termijn bezitseis

De 25-jaarstermijn van de bezitseis die van toepassing is op het buiten invordering houden van het recht van successie, schenking of overgang werkt in bepaalde gevallen belemmerend op de ontwikkeling en instandhouding van landgoederen en de daarop voorkomende natuurterreinen. Met name gaat het dan om het verbreken van de bezitstermijn bij het vestigen, overdragen of afstand doen van het recht van erfpacht of vruchtgebruik. Het zakelijk recht van erfpacht of vruchtgebruik komt op landgoederen veel voor, omdat deze vorm van terbeschikking stellen de grootste juridisch en financiële waarborg geeft voor het in stand houden van het landgoed.

Tijdens de parlementaire behandeling is overigens reeds voor een aanmerkelijk kortere periode gepleit (vijf tot tien jaar). De termijn van 25 jaar is in het huidige tijdsgewricht waarin de opvattingen over natuurbeleid en natuurschoon sneller wijzigen dan voorheen wel erg lang. Wij pleiten voor inkorting van de termijn tot tien jaar. De termijn van tien jaar treft men - als anti-misbruikstermijn - veel aan in het belastingrecht.

Bovenal bepleiten wij de bezitseis niet van toepassing te laten zijn op het vestigen, overdragen of afstand doen van het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht. Artikel 8a, eerste lid onderdeel b van de NSW zou moet komen te vervallen.

3.7 Omzetbelasting

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de omzetbelasting verband houdende belemmeringen ervaren:

- onduidelijkheid over toepassing van het BTW-tarief over een aantal diensten, zoals het opstellen van beheersplannen, werkplannen en bestekken, het aanvragen van subsidies, het beschermen van jonge aanplant tegen wildschade en het inkopen van recreatieve voorzieningen.

3.7.1 Onduidelijkheid over BTW-tarieven

In beginsel is bij alle goederen en diensten die niet worden genoemd in de bij de Wet OB 1968 behorende tabel I, waarvoor het verlaagde tarief van 6% in het binnenlandse verkeer geldt, het algemene tarief van momenteel 19% van toepassing. De toelichting op de goederen en diensten die onder het verlaagde BTW-tarief vallen is met name met betrekking tot natuurontwikkeling en -beheer niet altijd even helder. Zo vallen de diensten door agrarische loonbedrijven aan bosbouwers onder het verlaagde BTW-tarief. Het moet daarbij gaan om diensten die eigen zijn aan en kenmerkend voor het agrarisch loonbedrijf, en die hun oorsprong vinden in de bedrijfsuitoefening van de landbouwer, tuinbouwer, veehouder en bosbouwer. Wil de post gelden, dan moet in elk geval aan dit vereiste zijn voldaan.

Een aantal van de werkzaamheden die bij de ontwikkeling en het beheer van natuurterreinen (vooral waar het betreft de 'agrarische' natuurdoeltypen) worden verricht, komen voor in de (niet limitatieve) opsomming in de officiële toelichting. Derhalve zal de vraag moeten worden beantwoord of deze werkzaamheden prestaties zijn die eigen zijn aan een agrarisch

loonbedrijf. Een definitie van loonbedrijf wordt niet in de wet noch in de jurisprudentie gegeven.

Een optie zou zijn om bepaalde diensten ten behoeve van het natuurbeheer op grond van hun arbeidsintensief karakter onder het verlaagde tarief te brengen. Daarbij dient wel bedacht te worden dat de tariefsindeling van goederen en diensten, waaronder het onder het verlaagde tarief brengen van arbeidsintensieve diensten, een Europese zaak is, waar de Nederlandse wetgever maar zeer ten dele invloed op heeft.

3.8 Onroerendezaakbelastingen

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de onroerendezaakbelastingen verband houdende belemmeringen ervaren:

- geen vrijstelling voor natuurterreinen die door particulieren worden beheerd;
- NSW-gronden die volgens de nieuwe NSW-definitie van landgoed worden gerangschikt komen niet voor de vrijstelling van NSW-gronden in aanmerking;
- invulling criterium bedrijfsmatig gebruik met betrekking tot bos.

3.8.1 Vrijstelling natuurterreinen

De vrijstelling voor natuurterreinen in de Gemeentewet is beperkt tot die natuurterreinen die door natuurbeherende organisaties worden beheerd. Natuurterreinen die door particulieren zelf worden beheerd zijn niet op grond van de Gemeentewet vrijgesteld. Een groot aantal gemeenten heeft overigens een vrijstelling voor alle natuurterreinen in de gemeentelijke verordening facultatief vrijgesteld. Bovendien zijn de particuliere natuurterreinen die onder de NSW zijn gerangschikt op grond van de huidige definitie van NSW-landgoed (zie ook 2.8.2.2 en 3.8.2), reeds op titel van de NSW vrijgesteld.

Het ligt voor de hand in de Gemeentewet een vrijstelling op te nemen voor alle natuurterreinen - waardoor beter wordt aangesloten bij de praktijk - ligt voor de hand.

3.8.2 Vrijstelling landgoederen nieuwe NSW-definitie

In de nota naar aanleiding van het Verslag wetsvoorstel 27 030 is aangekondigd dat de NSW-gronden van landgoederen die op grond van de verruimde definitie van landgoed gerangschikt kunnen gaan worden, niet de voordelen van de Gemeentewet zullen gaan genieten. Dit betekent dat landgoederen waarvan de oppervlakte:

- voor ten minste 30% met bossen of andere houtopstanden (lanen, bomenrijen, hoogstamboomgaarden, hakgrienden) bedekt is; dan wel
- voor ten minste 20% bedekt is met bos of andere houtopstanden en voor ten minste 50% van de oppervlakte bestaat uit natuurterrein;
- vrijgesteld zijn van onroerendezaakbelastingen. Onroerende zaken met een lager percentage bossen of andere houtopstanden maar die op grond van de nieuwe criteria wel onder de NSW gerangschikt kunnen worden, kunnen deze vrijstelling niet genieten.

De reden waarom de nieuwe definitie van landgoed niet is overgenomen in de Gemeentewet is, dat men de heffingsgrondslag voor de onroerendezaakbelastingen niet heeft willen versmallen. Gezien de reeds bestaande vrijstelling van natuurterreinen op grond van art. 220d, eerste lid, onderdeel e, Gemeentewet en de wetenschap dat in de praktijk vele gemeenten in hun verordeningen reeds alle natuurterreinen vrijstellen - zie 4.8.1 - is dit een drogreden. Bovendien wordt 'nieuwe' natuur momenteel veelal aangelegd op bedrijfsmatig gebruikte cultuurgronden waarvoor een vrijstelling geldt op grond van art. 220d, eerste lid, onderdeel a, Gemeentewet), zodat deze maatregel juist leidt tot een verbreding van de heffingsgrondslag voor de onroerendezaakbelastingen.

Daarnaast zal vanwege het niet overnemen van de nieuwe NSW-definitie van landgoed in de Gemeentewet in de NSW-beschikkingen moeten worden opgenomen of de rangschikking van een onroerende zaak als landgoed bedoeld in artikel 1 van de NSW geschiedt op basis van de huidige definitie of op basis van de in de Wet van 14 december 2000 aangekondigde definitie. Dit zal leiden tot hogere uitvoeringslasten voor de NSW-autoriteiten.

Het hanteren van een uniforme definitie van NSW-landgoed in alle wetten, dus ook de Gemeentewet, lijkt ons aanbevelenswaardig.

3.8.3 Bedrijfsmatig gebruik bosgronden

Bij kleine percelen bos kan de bedrijfsmatige exploitatie niet aanwezig worden geacht, waardoor de vrijstelling van onroerendezaakbelastingen voor bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden niet genoten kan worden.

Voor bossen met een oppervlakte van 5 ha of meer kan het vraagstuk van de bedrijfsmatige exploitatie omzeild worden, omdat bossen met een dergelijke omvang altijd (en in veel gevallen geldt dit ook voor kleinere bossen) onder de NSW gerangschikt kunnen worden. En voor onder de NSW gerangschikte ongebouwde eigendommen geldt een vrijstelling van onroerendezaakbelastingen (zie 2.8.2.1).

De in de Gemeentewet opgenomen vrijstelling voor cultuurgronden die ten behoeve van de bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerd worden, zou kunnen worden vervangen door een meer bij de bosbouwpraktijk passende vrijstelling voor die bossen en houtopstanden die onder de werking van de Boswet vallen.

3.9 Waterschapsbelastingen

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de waterschapsbelastingen verband houdende belemmeringen ervaren:

- waterschapslasten bossen en natuurterreinen.

3.9.1 Waterschapslasten bossen en natuurterreinen

Ook eigenaren van bossen en natuurterreinen worden aangeslagen voor de waterschapslasten omslag ongebouwd. De grondslag voor de heffing is de mate van belang van de onroerende zaak bij de taakvervulling van het waterschap (i.c. de waterkeringszorg en het waterkwanti-

teitsbeheer), waterbezwaar genoemd. Het tarief is in beginsel een vast bedrag per hectare grond. Indien verschil in ligging (er kan onderscheid gemaakt worden tussen hoog en laag gelegen gronden, of tussen gronden met bepaalde grondwatertrap) en hoedanigheid (er kan onderscheid gemaakt worden tussen gronden met een verschillend gebruik, bijvoorbeeld landbouw en bos of natuur) van de grond tot een onevenredig voor- of nadeel van belanghebbenden leidt, is het waterschap verplicht omslagklassen in te stellen. De waterschappen zijn daarin in hoge mate vrij.

Er is reeds sprake van waterbezwaar, en dus van een belastinggrondslag, indien de afstroming uit een gebied zodanig is dat het waterschap daarvoor kosten moet maken, bijvoorbeeld doordat bij de dimensionering van de waterstaatkundige werken elders in het als een waterstaatkundige eenheid te beschouwen gebied rekening moet worden gehouden. Uitsluitend indien de afstroming uit een bepaald gebied totaal afwezig of verwaarloosbaar klein is, mag een bos of natuurterrein in een niet betalende omslagklasse worden ondergebracht.¹

In tegenstelling tot de landbouw heeft het instandhouden van bos en natuurterreinen geen bedrijfsmatig belang bij waterkwantiteitsbeheer. Er is derhalve geen verband te leggen tussen de waterschapslasten en het profijt daarvan in het licht van het natuurbeheer. Eerder zou sprake zijn van een negatief verband. Een aantal waterschappen heeft daarom aparte omslagklassen ingesteld voor bossen en natuurterreinen. De gronden die ingedeeld zijn in deze omslagklassen betalen over het algemeen minder dan qua ligging vergelijkbare landbouwgronden. Desalniettemin is het algemeen gevoel bij de eigenaren van bossen en natuurterreinen dat de waterschapslasten niet in verhouding staan tot het belang dat deze gronden hebben bij de voorzieningen en inspanningen van het waterschap (deze voorzieningen en inspanningen hebben vaak zelfs een negatief effect op de natuurwaarden).

NB : De waterschapslasten zijn volgens de normkostensystematiek voor de beheerssubsidie in het kader van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 geen subsidiabele kosten, omdat ze worden beschouwd als eigenaarslasten en niet als beheerslasten (zie de kamerstukken inzake Programma Beheer).

Oplossingsrichtingen

Ter faciëring van het particulier natuurbeheer zijn in dit verband twee oplossingsrichtingen denkbaar:

- in de Waterschapswet zou een vrijstelling kunnen worden opgenomen voor bossen en natuurterreinen. Voor de vrijstelling zouden de onder de NSW gerangschikte bossen en natuurterreinen in aanmerking kunnen komen. De waterschappen zouden voor de inkomstenderving gecompenseerd kunnen worden, bijvoorbeeld uit de inkomsten uit de heffing van belasting op grondwaterwinning (Wet belastingen op milieugrondslag);
- de waterschapslasten zouden in een de persoonsgebonden aftrek voor uitgaven voor natuurontwikkeling en natuurbeheer opgenomen kunnen worden. Een nadere uitwerking is opgenomen in paragraaf 4.1.1;
- de waterschapslasten zouden als beheerslast in de SN-beheerssubsidie kunnen worden opgenomen. De systematiek van de SN is erop gericht de beheerskosten die samenhan-

¹ HR 6 december 2000, nummer 35 340, BNB 2001/64.

gen met gebruik van het terrein (natuur) te vergoeden. De eigenaarslasten - belastingen (met uitzondering van de omzetbelasting), verzekeringen en kosten die niet samenhangen met het beheer van het bos of natuurterrein - zijn niet in de systematiek opgenomen. In dit kader zou die systematiek dan ook moeten worden doorbroken.

3.10 Natuurschoonwet 1928

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende met de NSW verband houdende belemmeringen ervaren:

- definitie eigenaar;
- uitblijven van het nieuwe Rangschikkingsbesluit-NSW (uitwerking van de Wet van 14 december 2000), met name:
 - de nieuwe definities van landgoed en natuurterrein;
 - de wijziging van de criteria voor gezamenlijk rangschikken;
- het tijdig kunnen aanleg bos bij NSW-rangschikking op basis van beplantingsplan, in relatie tot de procedures van de ruimtelijke ordening en de subsidieregelingen met betrekking tot de aanleg nieuw bos;
- de NSW-rangschikking van gronden betrokken in landinrichtingsprojecten;
- de NSW-rangschikking van onroerende zaken in karakteristieke open gebieden.

3.10.1 Definitie eigenaar NSW

De NSW definieert de eigenaar van een landgoed als:

- de eigenaar van een onroerende zaak die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht;
- de vruchtgebruiker of de erfpachter van een onroerende zaak;
- de onder 1e of onder 2e bedoelde eigenaren van twee aan elkaar grenzende onroerende zaken.

3.10.1.1 NSW-rangschikking bloot eigendom

Uit de definitie volgt dat de blooteigenaar van een onroerende zaak die is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of dat van erfpacht niet als eigenaar in de zin van de NSW wordt beschouwd. Aangezien de blooteigenaar wel een aantal fiscale faciliteiten van de NSW kan genieten, is de blooteigenaar gebaat bij rangschikking van het in vruchtgebruik of erfpacht uitgegeven object door de vruchtgebruiker/erfpachter. Aangezien dergelijke objecten (veelal delen van grotere landgoederen) vaak niet zelfstandig onder de NSW te rangschikken zijn, zal daarbij een gezamenlijke rangschikking noodzakelijk zijn. Met de herziening van de criteria voor gezamenlijk rangschikken (uitwerking van de Wet van 14 december 2000), zullen daardoor naar verwachting veel van de in vruchtgebruik of erfpacht uitgegeven onroerende zaken niet langer onder de NSW te rangschikken zijn.

Het recht van erfpacht en vruchtgebruik is een juridische figuur die, zowel wat de eigenaar van een NSW-landgoed betreft als ook de gebruiker ervan, goed aansluit bij het streven het landgoed duurzame in stand te houden. Het biedt de gebruiker het genot alsof hij de eige-

naar van de onroerende zaak is, de eigenaar kan in de akte beperkingen opnemen ten aanzien van wijzigingen aan gronden en gebouwen of het gebruik daarvan. Na afloop van de erfpachttermijn of het vruchtgebruik komt de onroerende zaak weer volledig ter beschikking van de eigenaar, zodat de eenheid van het landgoed in tact blijft. Ergo, het recht van erfpacht of vruchtgebruik geeft ten opzichte van verkoop en huur- of pachtrelaties vooral voordelen ten faveure van de instandhouding van het landgoed.

Wij bepleiten de bloot eigenaar van een onroerende zaak te erkennen als eigenaar in de zin van de NSW. Het is de blooteigenaar die, ook over de in erfpacht en vruchtgebruik uitgegeven delen, waakt over de instandhouding van het natuurschoon op de landgoederen.¹ De NSW komt daarmee weer terug op zijn grondvest: Het landgoed in stand houden als ruimtelijke en economische eenheid. Tegelijkertijd wordt hiermee het grootste probleem met betrekking tot de bezitseris - namelijk het feit dat het vestigen of beëindigen van recht van erfpacht kwalificeert als een onttrekking voor de NSW - opgelost, omdat 'de eigenaar' niet wijzigt (artikel 8a, eerste lid onderdeel b, NSW kan komen te vervallen).²

3.10.1.2 Juridisch versus economisch eigenaar

Bij scheiding van de juridische en economische eigendom van een NSW-landgoed is het standpunt van het ministerie van Financiën dat in geval de juridische eigenaar de onroerende zaak onder de NSW heeft gerangschikt de economische eigenaar de fiscale voordelen van de NSW niet deelachtig kan worden.

Dit standpunt zou volgen uit de aanschrijving van 5 februari 1929 waarin de minister van Financiën het volgende stelt: 'De beschikking waarbij het landgoed is gerangschikt onder de NSW, geldt in het algemeen slechts voor de regeling van de belastingen, verschuldigd door de eigenaar die de aanvraag zelf heeft gedaan.' Deze stelling is overigens gedaan met betrekking tot de scheiding van de eigendom over een bloot eigenaar en een erfpachter of vruchtgebruiker.

De scheiding van de juridische en economische eigendom zal in de meeste gevallen zijn ontstaan ter besparing van overdrachtsbelasting; de economische eigendom werd overgedragen, de juridische eigendom niet. Sinds de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij verkrijging van NSW-landgoederen (artikel 9a, NSW) ook van toepassing is op verkrijgingen door natuurlijke personen (1995), is er weinig reden meer om de juridische eigendom niet over te dragen aan de economische eigenaar.

Anderzijds, het is de economische eigenaar die de financiële inspanningen verricht voor het instandhouden van het natuurschoon. Naar de strekking van de NSW zou het logisch zijn dat de economische eigenaar de NSW-faciliteiten deelachtig kan worden. Wij bepleiten een uitvoeringsbesluit van deze strekking.

¹ Dit voorstel is ook bij het wetsvoorstel 27 030 aan de orde geweest, maar met name om praktische redenen afgewezen (zie Nota naar aanleiding van het verslag, Eerste Kamer 2000 - 2001, 27 030, nr. 88b: 'Uit het voorstel vloeit voort dat een deel van de onroerende zaak voor de één (de bloot eigenaar) wel als landgoed kan gelden en voor de ander (de erfpachter) niet. Het zou dan niet meer mogelijk zijn een onroerende zaak als zodanig als een landgoed aan te merken, omdat die kwalificatie dan slechts geldt ten opzichte van een bepaalde gerechtigde. Hiermee wordt in feite een subjectief landgoedbepaling in het leven geroepen. Dit is een ingrijpende stelselwijziging waar ik geen voorstander van ben.'

² Zie ook paragraaf 3.6.2.

3.10.1.3 Appartementenrechten - Vereniging van eigenaren

Binnen het 'Rood voor Groen'-beleid wordt natuurontwikkeling door particulieren gestimuleerd door het ontwikkelen van een nieuw landhuis 'van allure' toe te staan. In dergelijke landhuizen kunnen meerdere wooneenheden worden gecreëerd. Een passende organisatievorm daartoe is de vereniging van eigenaren (VvE). De wooneenheden kunnen op titel van appartementenrecht in eigendom worden gegeven aan de bewoners, de gronden blijven via de VvE gezamenlijk bezit. Voor de NSW zijn de houders van de appartementenrechten en de VvE verschillende eigenaren. Met de herziening van de criteria voor gezamenlijk rangschikken (uitwerking van de Wet van 14 december 2000), zullen daardoor naar verwachting deze objecten niet langer onder de NSW te rangschikken zijn. Samenwerking door meerdere particulieren in grootschalige natuurontwikkelingsprojecten wordt daardoor gefrustreerd.

Door de appartementengerechtigden en de VvE als één eigenaar te beschouwen, kunnen grootschaligere particuliere natuurontwikkelingsprojecten onder de NSW worden gerangschikt. De fiscale voordelen die de appartementengerechtigden daardoor deelachtig worden, maken dergelijke projecten eerder financieel haalbaar.

3.10.2 Uitblijven NSW-rangschikkingsbesluit

Bij wet van 14 december 2000 is een wijziging van de definitie van landgoed in de NSW aangekondigd. Tot op heden is die nog niet geëffectueerd. Na het in werking treden van het nieuwe NSW-rangschikkingsbesluit zal de minimale oppervlakte - waarschijnlijk blijft dit percentage 30 - bos of andere houtopstanden ook mogen worden ingevuld door natuurterreinen. Een aantal objecten dat nu nog niet voor rangschikking in aanmerking komt is dan wel te rangschikken (zie 3.10.5).

Tevens zal de openstelling van gezamenlijk gerangschikte landgoederen per eigendom bekeken worden. Zodoende kan in geval van een gezamenlijke rangschikking iedere eigenaar afzonderlijk besluiten of zijn eigendom wordt opengesteld voor publiek, ook al is de eigendom kleiner dan 5 ha. Daardoor kunnen alle eigenaren die hun eigendom open stellen voor publiek een beroep doen op de volledige invorderingsvrijstelling van de belastingen krachtens de Successiewet 1956.

Indien de blooteigenaar erkend wordt als eigenaar in de zin van de NSW, dan kan het in erfpacht uitgegeven deel voor de landgoedeigenaar (deels vol eigenaar, deels blooteigenaar) kwalificeren als opengesteld zonder op het erpachtobject wegen of paden open te stellen voor publiek. De openstellingscriteria (voldoende meters pad en evenredig over het gehele landgoed verdeeld) zullen dan over het gehele landgoed bezien moeten worden.

Met name om de ontwikkeling van nieuwe natuurterreinen anders dan bos te stimuleren, zou het nieuwe NSW-rangschikkingsbesluit op korte termijn bekend moeten worden en in werking moeten treden.

3.10.3 Tijdig aanleggen bos bij voortijdige NSW-rangschikking

In de praktijk levert de voortijdige rangschikking van landbouwgrond onder de NSW (art. 1, vierde lid, NSW) waarop een nieuw landgoed zal worden ontwikkeld, regelmatig het probleem op dat het bos niet binnen één jaar na de aanvraag kan zijn ingeplant. Het belangrijkste

doel van de voortijdige rangschikking is de vrijstelling van de overdrachtsbelasting. Het niet tijdig kunnen inplanten wordt ten eerste veelal belemmerd door de procedures van de ruimtelijke ordening, te weten:

- de wijziging van bestemmingsplan, waarbij de wijziging van landbouw in natuur/bos gekoppeld vaak moet worden gekoppeld aan de wijziging van landbouw in bouwblok (Rood voor Groen-systeem);
- de benodigde vergunningen (aanlegvergunning, soms ook ontgrondingsvergunning).

Ten tweede is tijdig inplanten van het beoogde bos/houtopstand niet altijd mogelijk omdat behalve de NSW ook andere instrumenten (met name subsidieregelingen) worden ingezet.

Om dit probleem op te lossen achten wij noch een wijziging van de NSW, noch van het NSW-rangschikkingsbesluit nodig. Wanneer het bos of de houtopstand niet tijdig is aangeplant zou teruggegrepen kunnen worden op de mogelijkheid van tijdelijke onttrekking (artikel 4, tweede lid, NSW). Het protocol van de behandeling van een aanvraag tot voortijdige rangschikking onder de NSW zou als volgt moeten luiden:

- de voortijdige aanvraag wordt beoordeeld op het beplantingsplan (zoals wordt voorgeschreven in art. 2, derde lid, NSW). Als de aanvraag op basis van het beplantingsplan voldoet aan de regels die de NSW daaraan stelt moet er positief worden beschikt.
NB: De huidige praktijk is anders, namelijk dat de beschikking pas wordt afgegeven na één jaar. Behalve dat dit op grond van de NSW formeel onjuist is, strookt het bovendien niet met de beginselen van behoorlijk bestuur: een beslissing mag niet zo lang op zich laten wachten.
- indien de beplanting er niet binnen een jaar staat volgt een tijdelijke onttrekking, als bedoeld in art. 4, tweede lid, NSW (een tijdelijke onttrekking - maximaal vijf jaar - is mogelijk bij een niet in ernstige mate aantasting van het landgoed).
- na uitvoering van de beplanting wordt de rangschikking hersteld.

Het enige dat hiervoor nodig is, is het niet tijdig inplanten accepteren als 'niet ernstige aantasting van het karakter van het landgoed'. Als voorbeeld van een 'niet ernstige aantasting' is in de officiële stukken genoemd het een tot vijf jaar toestaan van een motorcrossterrein of een vuilstort op een NSW-landgoed. Het niet tijdig inplanten van bos of houtopstanden lijkt ons een kleiner vergrijp.

Een tijdelijke onttrekking leidt niet tot alsnog invorderen van overdrachtsbelasting, kapitaalsbelasting, successie- of schenkingsrecht, alleen de 'kleinere' voordelen als onroerendezaakbelastingen, waterschapsbelasting en inkomstenbelasting gaan tijdelijk verloren (maar die schade is beperkt). De particulier die bos aanlegt krijgt zodoende één tot maximaal zes jaar de tijd om het bos de grond in te krijgen. Indien het bos snel (binnen een jaar na het indienen van de aanvraag) kan worden gerealiseerd wordt dat 'beloond' met de kleinere NSW-faciliteiten, maar wanneer een dergelijk snelle realisatie niet mogelijk is volgt niet de 'straf' van het alsnog moeten betalen van de vrijgestelde overdrachtsbelasting of recht van successie of schenking.

Wij bepleiten een aanschrijven van de beide NSW-bewindslieden aan de behandelende autoriteiten (waarschijnlijk is LASER-Roermond voldoende) waarin het behandelingsproto-

col voor aanvragen tot het rangschikken van onroerende zaken onder de NSW op basis van een beplantingsplan overeenkomstig bovenstaande te regelen.

3.10.4 NSW-rangschikking bij landinrichting

De rangschikking kan alleen worden gerealiseerd door de eigenaar. Bij landinrichtingsprojecten gaat de eigendom pas over nadat de totale landinrichtingsprocedure is doorlopen, hetgeen meestal aan de orde is enkele jaren nadat de landerijen reeds in gebruik zijn gegeven aan de toekomstig eigenaar (waarbij met het gebruik ook een aantal lasten eerder overgaan). In de periode tussen het in gebruik krijgen en de levering van de eigendom kan geen gebruik gemaakt worden van de NSW-faciliteiten.

Wanneer met betrekking tot de betreffende gronden geen bezwaar wordt aangetekend tegen het plan van toedeling, zouden deze eerder aan de nieuwe eigenaar geleverd moeten kunnen worden. Dit zal de natuurontwikkeling door particulieren binnen landinrichtingsprojecten stimuleren.

3.10.5 NSW-rangschikking van karakteristieke open gebieden

In karakteristiek (bijvoorbeeld Friesland, Zuid-Holland, Veenweidegebied) open gebieden is rangschikking van onroerende zaken onder de NSW veelal onmogelijk, omdat niet voldaan kan worden aan het criterium dat minmaal 30% van de oppervlakte van de onroerende zaak moet zijn bedekt met bos of andere houtopstanden.

Met de voorgestelde wijziging van de NSW-definitie van landgoed wordt dit knelpunt naar wij aannemen opgelost.

3.11 Wet waardering onroerende zaken

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), geen met de Wet WOZ verband houdende belemmeringen ervaren.

3.12 Algemeen

In de praktijk worden door particulieren die nieuwe natuur ontwikkelen (of dat overwegen te gaan doen), de volgende algemene belemmeringen ervaren:

- afstemming tussen diverse wetten en regelingen, met name wat betreft definities:
 - eigenaar;
 - natuur;
 - openstellingscriteria.
- kosten VPN niet verrekenbaar in IB-box 3;
- milieuvriendelijke brandstoffen (biodiesel);
- de kosten die een initiatiefnemer natuurontwikkeling worden niet altijd vergoed door baten, met name in geval het projectplan niet tot ontwikkeling kan komen. Verrekening zou mogelijk moeten zijn.

3.12.1 Afstemming definities

In de belastingwetgeving en subsidieregelingen worden verschillende definities voor gelijke begrippen gehanteerd. Voorbeelden zijn:

- eigenaar:
 - In de NSW kwalificeert de erfpachter of vruchtgebruiker als eigenaar, voor de eigenwoningregeling in de inkomstenbelasting is het recht van vruchtgebruik of erfpacht onvoldoende;
 - Bij splitsing van de juridische en de economische eigendom is het voor de NSW de juridische eigenaar die kwalificeert als eigenaar. In geval er op een onroerende zaak een beperkt recht is gevestigd is de eigenaar volgens het civiel recht volgens de NSW niet de eigenaar van de onroerende zaak.
- natuur:
 - Met betrekking tot verschillende belastingfaciliteiten wordt natuur steeds opnieuw beschreven, waarbij een niet limitatieve opsomming van terreintypen wordt genoemd. Deze komen niet overeen met de uitputtende omschrijving van wat onder natuurterreinen moet worden verstaan in de SN. Dit laat (onnodige) ruimte voor arbitrage.
- openstelling:
 - De criteria voor openstelling van terreinen van de NSW en de SN zijn niet gelijklopend.

Eigenaar

De NSW heeft als doel het in stand houden van het natuurschoon op landgoederen. De verantwoordelijkheid daartoe ligt bij de landgoedeigenaar, zowel in geval het een volledige eigendom betreft, als ook indien op (een deel van) het landgoed een zakelijk of persoonlijk recht is gevestigd. De definitie van eigenaar zou beperkt kunnen blijven tot:

- de eigenaar van een onroerende zaak (eventueel ter verduidelijking aangevuld met de opmerking dat die onroerende zaak al dan niet bezwaard is met een beperkt recht);
- de vruchtgebruiker of de erfpachter van een onroerende zaak;
- de gezamenlijke rangschikking onderdeel c van de definitie kan dan komen te vervallen.¹

Natuur

Met het oog op efficiency (deregulering) kan aangesloten worden bij definities van natuur in bestaande wetten of regelingen. Meest geëigend hiertoe zijn de Natuurbeschermingswet (NB-wet) en de SN. Voorstel is dat als natuurterrein van de NSW kwalificeren:

- alle gronden die onder de NB-wet vallen;
- alle gronden waarop een subsidiebeschikking SN (beheer of inrichting) is afgegeven; en
- alle gronden die aan de terreincriteria van de SN-beheerspakketten voldoen (betreft met name natuurterreinen die niet zijn opengesteld). De gevolgen hiervan zijn niet te over-

¹ Zie ook paragraaf 3.10.1.1.

zien; bovendien is het niet te controleren als ze ook niet daadwerkelijk onder de SN vallen.

De beoordeling van de natuurterreinen op basis van de eerste twee gronden kan beperkt blijven tot een administratieve toetsing (overleggen aanwijzingsbeschikking of subsidiebeschikking). Alleen voor de kwalificatie natuurterrein op grond van het derde criterium is een toetsing in het veld nodig.

Openstelling

De openstellingscriteria van alle wetten (met name de NSW) en ministeriële regelingen (met name de SN) met betrekking tot het landelijk gebied zouden in een separate regeling moeten worden opgenomen, waarnaar in de wetten en regelingen wordt verwezen.

3.12.2 Kosten VPN

Tot 2005 werden de kosten voor het omzetten van de SN-subsidie functieverandering in een eenmalige uitkering niet vergoed. Fiscaal zijn ze, wanneer het object tot het box 3-vermogen behoort, fiscaal ook niet te verrekenen. De door ons gedane suggestie voor het creëren van een persoonsgebonden aftrekpost (zie 4.1) zou wellicht een oplossing kunnen zijn.

Per 2005 is de systematiek van deze subsidie gewijzigd en komen deze kosten voor rekening van het Ministerie van LNV.

3.13 Conclusies

Uit de in dit hoofdstuk uitgewerkte inventarisatie en analyse blijkt dat de grootste fiscale belemmeringen met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren zijn terug te voeren op drie criteria:

- zijn er voldoende financiële middelen beschikbaar om het gehele traject te doorlopen? Met betrekking tot de fiscaliteit is het grootste struikelblok de belastingheffing over de economisch niet gerealiseerde stakingswinst;
- wat is het rendement uit het geïnvesteerd vermogen? Fiscale faciliteiten, waarvan de vrijstelling van inkomstenbelasting in box 1 over bijdragen op grond van de SN2000 de belangrijkste lijkt, kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan het verhogen van de rentabiliteit;
- fiscale lasten die niet door middel van natuurbeheer opgebracht kunnen worden. Daardoor kunnen natuurontwikkelingsprojecten door particulieren niet of nauwelijks renderen. Belangrijkste fiscale last is de heffing van waterschapslasten op bos en natuurterreinen, welke last soms groter is dan de totale overige beheerskosten van bossen en natuurterreinen.

In dit hoofdstuk is voor een aantal van de geconstateerde belemmeringen een oplossing of oplossingsrichting aangegeven. In hoofdstuk 4 wordt op enkele oplossingsrichtingen nader ingegaan.

4. Uitwerking enkele oplossingsrichtingen

In hoofdstuk 3 zijn de belemmeringen met betrekking tot de natuurontwikkeling door particulieren per belastingwet behandeld. Een aantal van de geconstateerde belemmeringen houdt met elkaar verband, waardoor voor de oplossingen een geïntegreerde aanpak vereist is. In dit hoofdstuk is nadere uitwerking gegeven aan een aantal in hoofdstuk 3 genoemde oplossingsrichtingen. Het betreft verschillende voorstellen tot het introduceren van een persoonsgebonden aftrek, de voorstellen om de belemmeringen met betrekking tot de stakingswinst weg te nemen (of ten minste te verminderen) en de mogelijkheden om de nadelen van de fiscale transparante status van de NSW-B.V.'s weg te nemen. Tot slot is aandacht besteed aan enkele overige aspecten waarbij met name is ingaan op de wens tot een meer uniforme fiscale benadering van de natuurontwikkeling door particulieren.

4.1 Persoonsgebonden aftrek

4.1.1 Uitgaven voor natuurontwikkeling

In paragraaf 3.1.1 is de introductie van een persoonsgebonden aftrekpost voorgesteld. Dit als fiscale tegemoetkoming in de feitelijke kosten van natuurontwikkeling en natuurbeheer. De strekking van de persoonsgebonden aftrek voor uitgaven voor natuurontwikkeling zou in zekere mate vergelijkbaar kunnen zijn met de in artikel 6.31, eerste lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 opgenomen regeling inzake uitgaven voor monumentenpanden.

De toepassing van deze fiscale tegemoetkoming in de vorm van een persoonsgebonden aftrekpost van de uitgaven in verband met natuurontwikkeling en natuurbeheer door particulieren, zou beperkt kunnen worden tot de desbetreffende particuliere vermogens welke in beginsel in de vermogensrendementsheffing van box 3 worden betrokken, waardoor er geen sprake kan zijn van aftrek van werkelijke kosten. In beginsel, omdat de tegemoetkoming er op is gericht om de uitgaven die samenhangen met de natuurontwikkeling en natuurbeheer aftrekbaar te doen zijn. Vanwege de effectiviteit van die tegemoetkoming is het derhalve aanbevelenswaardig die faciliteit mede van toepassing te doen zijn op de voor de vermogensrendementsheffing vrijgestelde vermogensbestanddelen, zoals bossen, natuurterreinen en landgoederen.

Voor aftrek zouden alle uitgaven gericht op de ontwikkeling van nieuwe en het beheer van bestaande natuurterreinen in aanmerking moeten komen, minus opbrengsten en verminderd met een drempel.

Voor de persoonsgebonden aftrek zouden de volgende uitgaven in aanmerking kunnen komen:

- de feitelijke inrichtings- en beheerskosten van een natuurterrein (waaronder ook de sloopkosten en andere kosten, nodig voor het 'natuurklaar' maken van het terrein);

- de advieskosten met betrekking tot de planvorming (opstellen van een natuurontwikkelingsplan, natuurbeheersplan);
- de kosten van de procedures voor de ruimtelijke ordening met betrekking tot natuurontwikkeling (wijziging of vrijstelling van bestemmingsplan) en vergunningen (ontgrondingsvergunning, aanlegvergunning);
- de financieringskosten, te weten de renten van schulden, kosten van geldleningen daaronder begrepen, die zijn aangegaan ter verwerving van het object waarop de natuurontwikkeling zal plaatsvinden;
- de waardedaling van de grond bij omzetting van landbouwgrond in bos of natuurterrein (in concreto het verschil tussen de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van het grondgebruik in het kader van een landbouwbedrijf - afgekort: WEVAB - en de waarde in het economische verkeer voor bos of natuurterrein); en
- de vaste eigenaarslasten, waaronder:
 - de heffing van het Bosschap,
 - het eigenaarsdeel van de onroerendezaakbelasting,
 - de waterschapslasten - omslag ongebouwd,
 - de premies van brand- en stormverzekering.

Opbrengsten uit het natuurbeheer zullen op de som van de uitgaven in mindering moeten worden gebracht. Het kan daarbij gaan om opbrengsten uit de verkoop van bij de natuurontwikkeling of het natuurbeheer vrijkomende producten (bijvoorbeeld zand, hout en vlees), inkomsten uit het ter beschikking stellen van de terreinen (inscharing vee, jachtrechten) en ontvangen subsidies (met name de SN, onderdelen inrichtingssubsidie, subsidie functieverandering en beheerssubsidie).

Als drempel voor de aftrek lijkt het voor de hand te liggen dat de drempel die geldt voor de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden die in box 3 zijn betrokken - 4% van de waarde in het economische verkeer - over te nemen. Deze 4% heeft als achtergrond dat bij de belastingheffing over inkomsten uit sparen en beleggen - box 3-inkomen - uitgegaan wordt van een fictief rendement van 4 percent, hetgeen een nettorendement is. Dat wil zeggen, dat bij de vaststelling van dat rendement rekening is gehouden met eventuele kosten. Om redenen van facilitering van particulier natuurbeheer zou echter voor een lagere drempel gekozen moeten worden.

4.1.2 Beleggen in natuurontwikkeling

Ter vergemakkelijking van de financiering van overdrachten van landbouwondernemingen aan particulieren die natuur willen ontwikkelen, kan voorts gedacht worden aan een regeling in de sfeer van de persoonsgebonden aftrek welke gelijkenis vertoont met de bestaande aftrekmogelijkheid voor verliezen op beleggingen in durfkapitaal (artikel 6.8 Wet IB 2001). Hierbij gaat het om verliezen op kwijtgescholden, en in wezen oninbare, leningen gedaan aan beginnende ondernemers; dergelijke leningen worden ook wel 'Tante Agaath-leningen' genoemd.

Wanneer een (ex-)landbouwer zijn gronden overdraagt aan een particulier - die deze gronden om gaat vormen tot natuurterreinen - onder geheel of gedeeltelijke schuldigerkenning van de koopsom, verstrekt de verkoper hiermee als het ware een lening aan de koper. Indien

later zou blijken dat de schuld - geheel of gedeeltelijk - niet meer invorderbaar is, zou het bedrag van die (resterende) schuld in mindering op het inkomen van de overdragende partij kunnen worden gebracht als zijnde een persoonsgebonden aftrek.

Naast de persoonlijke aftrekpost zouden in verband met de geheel of gedeeltelijk schuldig gebleven overdrachtsprijs andere faciliteiten kunnen worden gecreëerd, evenals conform die gelden bij beleggingen in durfkapitaal: Het vrijstellen van de schuldig gebleven overdrachtsprijs als zijnde een vordering voor de vermogensrendementsheffing en een heffingskorting. Op deze manier wordt de overdracht van landbouwgrond naar natuurgebied extra gestimuleerd en het risico voor de verkoper verkleind.

4.2 Stakingswinst

Met betrekking tot de problematiek van de stakingswinst zijn in paragraaf 3.1.2 twee oplossingsrichtingen voorgesteld:

- het beperken van de stakingswinst; en
- met betrekking tot de vastgestelde stakingswinst een beroep doen op de herinvesteringsreserve, dan wel het uitstellen van belastingbetaling door het opleggen van een conserverende aanslag.

Met betrekking tot de stakingswinst is het relevant een drietal situaties te onderscheiden:

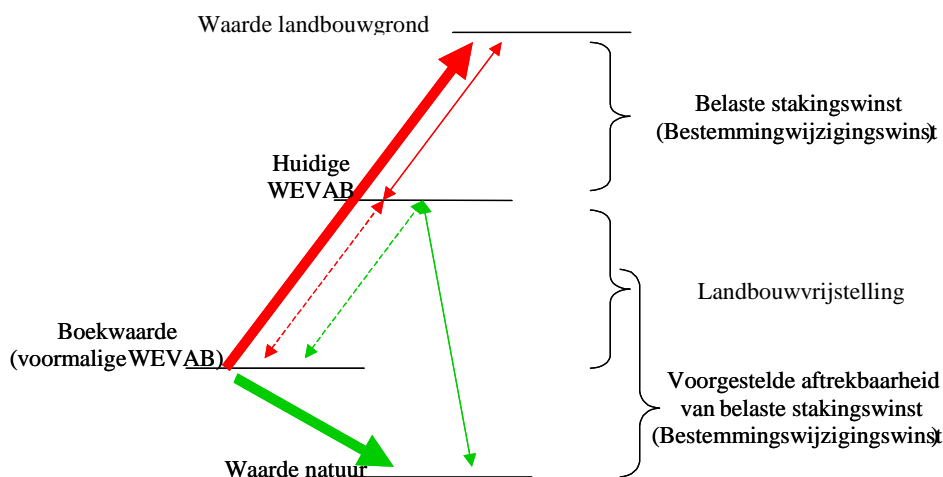
- de agrariër staakt zijn onderneming en gaat over op natuurontwikkeling/natuurbeheer;
- de agrariër vervreemdt zijn bezittingen aan een derde die de natuurontwikkeling en vervolgens het beheer van het natuurgebied op zich neemt. Een subvariant hierbij is dat de agrariër zijn landbouwonderneming op een ander plaats voortzet;
- de agrariër staakt zijn landbouwonderneming niet, doch treft voorzieningen die in het kader van het natuurbeleid gewenst worden geacht.

4.2.1 De agrariër wordt natuurontwikkelaar/natuurbeheerder

Ingeval de agrariër zijn onderneming staakt en in plaats daarvan het gebied waarop hij zijn oorspronkelijke onderneming uitoefende inzet voor natuurontwikkeling, zal in beginsel moeten worden afgerekend over de stakingswinst van zijn landbouwonderneming. Er is daarbij

sprake van een bestemmingswijziging. Het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2004, nr. 39.799, V-N 2004/52.7 heeft dat opnieuw bevestigd.¹

In de eerste plaats zal dan gezien moeten worden op welke wijze de stakingswinst beperkt kan worden. Onze gedachten gaan daarbij uit naar het tegen elkaar wegstrepen van belaste vermogenswinst (waardeveranderingen van agrarische gebouwen en bestemmingswijzigingswinst van landbouwgronden) tegen vermogensverliezen (waardedaling bij omzetting van landbouwgrond naar bos of natuurterrein) en kosten gericht op natuurontwikkeling (bijvoorbeeld sloopkosten agrarische bedrijfsgebouwen).



Figuur 4.1 De waardering van landbouwgrond en natuur en de (voorgestelde) fiscale behandeling

In de praktijk zal de waarde van natuurgrond altijd beneden de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van het grondgebruik in het kader van een landbouwbedrijf

¹ In dat geval ging het om een ondernemer die in maatschapsverband met zijn echtgenote een agrarische onderneming uitoefende. De onderneming hield zich aanvankelijk bezig met het drijven van een melkveebedrijf en een varkensfokkerij te Q. In 1998 is een bestemmingsplan vastgesteld dat de gronden waarop hij zijn bedrijf te Q uitoefende voor 90% aanwees als 'agrarisch gebied met natuurwaarde en landschappelijke waarde', met aanduiding 'groene hoofdstructuur' en 'natuurontwikkelingsgebied' en gebied voor 'kleinschalig kamperen'. Volgens een deskundigenverklaring was een rendabele bedrijfsvoering voor X onder het nieuwe bestemmingsplan uiteindelijk niet meer mogelijk en moesten de intensieve veebedrijven op termijn verdwijnen. In 1997 begon betrokkene met de aanleg van een camping in Polen. In 1998 heeft hij vervolgens een begin gemaakt met de wijziging van de ondernemingsactiviteiten te Q door de varkensfokkerij en de melkveehouderij te beëindigen en het melkquotum te verkopen. In 1999/2000 heeft hij het bedrijf te Q uitgebreid met een natuurcamping en een paardenpension. In navolging van het Hof 's-Hertogenbosch is de Hoge Raad van oordeel dat de betrokken ondernemer de winst, behaald met de verkoop van het melkquotum onder toepassing van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 augustus 1992, nr. DB92/3175, BNB 1992/313 mag toevoegen aan de vervangingsreserve en vervolgens mag afboeken op de investeringen in de campings en het paardenpension. Hoewel dit arrest betrekking heeft op een geval waarop het regime van de Wet IB 1964 van toepassing is, moet worden aangenomen dat dit arrest onder de Wet 2001 zijn geldigheid qua strekking voor wat de toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 behoudt.

(WEVAB) en meestal zelfs beneden de boekwaarde te liggen. Daardoor wordt de landbouwvrijstelling slechts ten dele of geheel niet benut. Het onbenutte deel van de landbouwvrijstelling, inclusief het eventuele positieve verschil tussen de fiscale boekwaarde van de landbouwgrond op het moment van overgang en de verkoopwaarde als natuurgebied, kan binnen de huidige systematiek van de wet niet in mindering worden gebracht op de te belasten stakingswinst. Voorgesteld wordt die systematiek te doorbreken door in geval van omzetting van een landbouwonderneming naar natuurbeheer en natuurontwikkeling, het bestemmingswijzigingsverlies van toepassing te laten zijn op het verschil tussen de actuele WEVAB en de waarde van bos of natuurterrein (zie figuur 4.1).

Een andere mogelijke oplossing voor deze belemmering in natuurontwikkeling door particulieren is het optioneel maken van de landbouwvrijstelling (analoog aan de optieregeling die geldt voor de bosbouwvrijstelling). Een derde mogelijkheid is de in paragraaf 4.1.1 reeds genoemde voorziening in de sfeer van de persoonsgebonden aftrek, waarbij verliezen alsmede het onbenutte deel van de landbouwvrijstelling geheel of gedeeltelijk aftrekbaar worden gesteld.

Vervolgens komt de vraag aan de orde of met betrekking tot de vastgestelde stakingswinst een beroep gedaan zou kunnen worden op de herinvesteringsreserve (artikel 3.54 Wet IB 2001). Zo dit het geval is zou het betalen van de belastingen over de stakingswinst (geheel of gedeeltelijk) kunnen worden uitgesteld. Aan de mogelijkheid een herinvesteringsreserve te vormen wordt ten aanzien van bedrijfsmiddelen met een economische levensduur langer dan tien jaar de voorwaarde gesteld dat de herinvestering moet worden gedaan in bedrijfsmiddelen met een zelfde economische functie. Het benutten van een gedeelte van de stakingswinst voor het creëren van een herinvesteringsreserve welke ingezet zou kunnen worden voor natuurontwikkeling is in beginsel niet mogelijk, aangezien er geen nieuwe onderneming in de landbouw wordt opgezet.

Dit kan anders zijn als de agrariër zijn oorspronkelijke onderneming gedeeltelijk voortzet en/of het particuliere natuurbeheer in het kader van een onderneming gaat uitoefenen, terwijl de bestemmingswijziging een gevolg is van overheidsingrijpen - bijvoorbeeld onteigening - in de zin van artikel 3.64 Wet IB 2001. In dat geval wordt de stakingswinst, toe te rekenen aan bedrijfsmiddelen en herinvesteringsreserves, afzonderlijk bepaald en behandeld als te conserveren inkomen, ten minste als herinvestering binnen - in principe - twaalf maanden in het voornemen ligt. Bij tijdige herinvestering wordt vervolgens de afzonderlijke bepaalde stakingswinst afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de aangekochte nieuwe bedrijfsmiddelen.

Hierbij zij vermeld dat de Hoge Raad in het hierboven aangehaalde arrest onder het begrip 'overheidsingrijpen', dat uiteindelijk tot beëindiging van de uitoefening van de onderneming op de oorspronkelijke plaats leidt, mede begrijpt een overheidsingrijpen dat betrekking heeft op aanpassingen in de bedrijfsvoering kunnen worden doorgevoerd zonder welke op termijn een beëindiging van de uitoefening van de onderneming op de oorspronkelijke plaats onafwendbaar is. Hiermee is in de jurisprudentie aan begrip 'overheidsingrijpen' een belangrijke uitbreiding gegeven.

In dezelfde lijn ligt de opmerking van de Minister van LNV dat bekeken wordt of ook bij andere vormen van overheidsingrijpen of in het kader van de ontwikkeling van de ecologi-

sche hoofdstructuur een beroep gedaan zou kunnen worden op deze faciliteit.¹ Dit is thans echter nog geen praktijk. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid verdient het aanbeveling de aangegeven uitbreiding van het begrip 'overheidsingrijpen' wettelijk te verankeren.

In alle andere gevallen - als geen sprake is van overheidsingrijpen ex artikel 3.64 Wet IB 2001 - zal eindafrekening over de stakingswinst moeten plaatsvinden. In die situaties zou bij overgang naar particulier natuurbeheer gekozen kunnen worden voor het opleggen van een conserverende aanslag² en het verlenen van uitstel van belastingbetaling tot het moment van het realiseren van de vermogenswinsten of het wellicht definitief uitblijven daarvan.

4.2.2 De agrariër vervreemdt de eigendom

Bij vervreemding door de agrariër van zijn onderneming (met name van de grond waarop de natuurontwikkeling zal plaatsvinden) aan een derde, zal de onderneming gestaakt worden en zal afgerekend moeten worden over de behaalde stakingswinst. Tot de stakingswinst wordt ook gerekend het verschil van de verkoopprijs van de grond en de agrarische waarde ervan op het moment van staking. Een tweetal arresten van de Hoge Raad d.d. 1 oktober 2004 bevestigen dit.³

In gevallen van positieve stakingswinsten bestaat er in beginsel geen reden om een tegemoetkomende regeling ten behoeve van de verkopende ondernemer in het leven te roepen. De verkoper krijgt immers in beginsel de zakelijke prijs van zijn onderneming in handen, waaruit hij zonder liquiditeitsproblemen de verschuldigde belastingen kan voldoen.

Het komt in de praktijk ook voor, dat de agrariër zijn grond verkoopt (aan een particulier die daarop natuurontwikkeling inzet) en vervolgens elders opnieuw een landbouwonderneming begint. Volgens vaste jurisprudentie wordt bij verplaatsing van een onderneming de onderneming in eerste instantie geacht te zijn gestaakt met afrekenen als gevolg. Indien sprake is van overheidsingrijpen is wellicht een beroep op de doorschuifregeling, neergelegd in artikel 3.64 Wet IB 2001 mogelijk. In dit verband is het in paragraaf 4.2.1 aangehaalde arrest van belang, waarin het begrip overheidsingrijpen ruim is geïnterpreteerd. Zie verder de hierover in paragraaf 4.2.1 opgenomen analyse en aanbevelingen.

Extra problemen kunnen zich voordoen indien de verkopende agrariër een nieuwe landbouwonderneming begint in een ander land. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen verplaatsing naar een andere EU-lidstaat (waarbij men met het communautaire recht wordt geconfronteerd) en verplaatsing naar landen buiten de EU (bijvoorbeeld naar de traditionele landbouwemigratielanden als Canada, Australië en de Verenigde Staten). In het eerste geval - bij verplaatsing naar een andere EU-lidstaat - kan wellicht een beroep worden gedaan op de bepalingen van de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaalverkeer, op grond waarvan eventuele extra fiscale belemmeringen bij verplaatsing naar een andere lidstaat in vergelijking met verplaatsing binnen Nederland strijdig geacht zouden kunnen worden met het communautaire recht. Bij verplaatsing naar andere landen ligt dit minder voor de hand.

¹ *Kamerstuk II, 2000/, 28 207.*

² Een conserverende aanslag is een door de belastinginspecteur opgelegde aanslag, waaruit de verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekering over bepaalde inkomstenbestandeling - in casu de stakingswinst - blijkt. Deze verschuldigde belasting en premies worden echter pas daadwerkelijk ingevorderd als zich in de toekomst bepaalde gebeurtenissen voordoen.

³ HR 1 oktober 2004, nrs. 40.103 en 40.104, NTFR 2004/1492-1493.

4.2.3 De agrariër ontwikkelt natuur binnen zijn landbouwonderneming

In deze derde variant is in beginsel geen sprake van het staken van de landbouwonderneming en een is de problematiek inzake de belastingheffing over stakingswinst vooralsnog niet aan de orde. De kosten die worden gemaakt in verband met het natuurbehoud zijn in beginsel aftrekbaar van de winst. Hierbij past echter wel een aantal kanttekeningen.

In de jurisprudentie heeft zich het leerstuk van de gedeeltelijke staking ontwikkeld.¹ Van gedeeltelijke staking kan geacht worden sprake te zijn als ten gevolge van het treffen van binnen het natuurbeleid passende voorzieningen de feitelijke landbouwonderneming duurzaam wordt ingekrompen. In HR 16 oktober 1985, nr. 23.025, BNB 1985/320, is van gedeeltelijke staking sprake in geval die inkrimping van de onderneming zich binnen een kort tijdsverloop voordoet, van belangrijke omvang is en voorts een duurzaam karakter heeft. Het zou te ver voeren om in het kader van deze notitie uitgebreid op de invulling die in de jurisprudentie aan dit alles wordt gegeven. Daarvoor verwijzen wij naar de literatuur.² Het gevolg van het aanwezig achten van een gedeeltelijke staking betekent, dat in beginsel moet worden afgerekend over de daarbij ontstane stakingswinst. Hierbij zijn de gebruikelijke stakingsfaciliteiten van toepassing. Wel dient bedacht te worden dat het totale bedrag van de stakingsaftrek slechts eenmaal tijdens het leven van de ondernemer-natuurlijk persoon kan worden benut. Ook de toepassing van de landbouwvrijstelling en de aftrekbaarheid van de kosten voor het natuurbeheer worden minder vanzelfsprekend. Indien gedeeltelijke staking aan de orde is, kunnen de faciliteiten genoemd in paragraaf 4.2.1 worden overwogen. Indien de duurzame inkrimping van de landbouwonderneming kan worden toegeschreven aan overheidsingrijpen, waarbij de ruime interpretatie die de Hoge Raad aan dit begrip in het eerder aangehaalde arrest van 17 september 2004, V-N 2004/52.7 geeft in casu van belang kan zijn, kan een beroep worden gedaan op toepassing van de doorschuifregeling van artikel 3.64 Wet IB 2001.

Een laatste aantekening betreft de belastingheffing over de SAN-subsidies. Deze bijdrage voor agrarisch natuurbeheer gaan deel uitmaken van de winst uit onderneming, dan wel van het resultaat uit overige werkzaamheden. Aangezien bij de vaststelling van het bedrag aan SAN-subsidies rekening is gehouden met de daarover verschuldigde belasting, delen deze subsidies niet in de vrijstelling van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001 juncto artikel 6 Uitvoeringsregeling IB 2001.

4.3 Problematiek NSW-B.V.

In hoofdstuk 3 is een aantal belangrijke fiscale knelpunten met betrekking tot de fiscaal transparante NSW-B.V. aan de orde gesteld. De speciale fiscale behandeling van deze rechtsvorm levert zowel vanuit nationaal als vanuit internationaal fiscaal gezichtspunt de nodige problemen op. Wij memoreren problemen in verband met:

- de gevolgen van de fiscale positie van de aanmerkelijk belang-aandeelhouder in een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. die wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V. (paragraaf 3.1.7);

¹ Zie onder andere L.M.G. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 391-392.

² Zie onder andere L.M.G. Stevens, t.a.p.; M.A. Wisselink, J. Spaanstra en M.A. Wisselink, *Overdrachts- en liquidatiewinst*, 7^e druk, Kluwer, Deventer, 1994.

- de positie van buitenlands belastingplichtige aandeelhouders in een fiscaal transparante NSW-B.V. in verband met de heffing van inkomstenbelasting (paragraaf 3.1.11);
- de heffing van vennootschapsbelasting bij omzetting van een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. in transparante NSW-B.V. (paragraaf 3.2.1);
- en de positie van buitenlandse aandeelhouders in een fiscaal transparante NSW-B.V. in verband met de heffing van de rechten van successie of schenking (paragraaf 3.6.1).

Er zijn in theorie diverse oplossingsrichtingen denkbaar.

- in de eerste plaats kan een einde worden gemaakt aan de mogelijkheid van de transparante NSW-BV. In de praktijk wordt deze optie niet haalbaar geacht, met name om de successierechtelijke consequenties daarvan en het belang dat hieraan door de groep landgoedeigenaren wordt gehecht;
- een tweede optie bestaat uit het optioneel doen zijn van de al dan niet fiscaal transparante status van NSW-B.V. Momenteel is de fiscaal transparante status van de NSW-B.V. wettelijk voorgeschreven en is zowel het intreden als het beëindigen daarvan onafhankelijk van de wensen daaromtrent bij de (gezamenlijke) aandeelhouders, zij het dat constructies denkbaar zijn om een bepaalde status te bewerkstellen. Te denken valt aan het al dan niet tussenschakelen van rechtspersonen en het 'verknippen' van het aandeelbezit. Bij het optioneel zijn van de keuze kunnen door de gezamenlijke aandeelhouders c.q. ieder van de aandeelhouders afzonderlijk de belangen worden afgewogen. Overigens doet zich dan wel de vraag voor wat er moet gebeuren indien niet alle aandeelhouders op een lijn zitten of dezelfde belangen hebben. Moet afgezien worden van optie voor de fiscale transparantie indien niet alle aandeelhouders daarvoor kiezen, of is hiervoor een meerderheidsbesluit voldoende en worden de tegenstemmende of zich van stemming onthoudende aandeelhouders meegetrokken;
- een derde optie moet worden gezien in het licht van het in de Tweede Kamer aangehangene wetsvoorstel tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Kamerstuknummer 28 746), op grond waarvan aan personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid kan worden toegekend. Het gaat hierbij om het optioneel toekennen van civielrechtelijke rechtspersoonlijkheid aan ondernemingsvormen als de vennootschap onder firma, de maatschap en de commanditaire vennootschap. Het voorplan bestaat om ten aanzien van die rechtspersonen de nu bestaande fiscale transparantie te handhaven. In verband hiermee zal een fiscale aanpassingswet worden uitgevaardigd, die de spanning tussen de status van civielrechtelijk rechtspersoonlijkheid en het van toepassing zijn van het regime voor de inkomstenbelasting moet wegnemen. Te overwegen zou zijn te onderzoeken of omzetting van de bestaande NSW-B.V.'s in NSW-firma's, NSW-maatschappen of NSW-CV's de gesignaleerde problematiek kan oplossen. Van de voordelen die de NSW-B.V. in successierechtelijk opzicht kan dan blijvend worden geprofiteerd. Wel zal de omzetting fiscaal moeten worden begeleid in verband met liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan vanwege afrekeningsverplichtingen, bijvoorbeeld door het creëren van een doorschuiffaciliteit of door het nemen van maatregelen in de invorderings sfeer;
- een vierde oplossingsrichting bestaat uit het doorvoeren van reparatiewetgeving en het via internationaal overleg oplossen van de gesignaleerde internationale problematiek. Het grote nadeel van deze oplossingsrichting is dat ze veelal niet tot structurele oplos-

singen leidt en dat het resultaat ervan veelal leidt tot nog gecompliceerdere wet- en regelgeving;

- in het navolgende zal kort worden ingegaan op de mogelijke oplossingen in de sfeer van de reparatieheffing van de hiervoor gesignaleerde problemen.

4.3.1 De gevolgen voor de fiscale positie van de aanmerkelijk belang-aandeelhouder in een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. die wordt omgezet in een fiscaal transparante NSW-B.V.

Zowel bij het intreden als bij de beëindiging van de transparance fiscale bij natuurschoonlichamen doen zich sfeerovergangen voor die met name voor aandeelhouders die een aanmerkelijk belang (hierna a.b.) in een NSW-B.V. hebben - en dat zal veelal het geval zijn¹ - afrekeningsverplichtingen met zich brengen. Bij het intreden van de transparance fiscale moet de a.b.-houder afrekenen over het verschil tussen de verkrijgingsprijs en de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment. Aangenomen kan namelijk worden dat sprake is van een fictieve vervreemding in de zin van artikel 4.16 Wet IB 2001. Afrekening kan ongewenste liquiditeitsproblemen met zich brengen. Mogelijk kan daarbij een beroep worden gedaan op de doorschuifregeling van artikel 4.40 Wet IB 2001. Toepassing van die doorschuifregeling kan echter bij beëindiging van de fiscale transparantie tot dubbele heffing leiden, omdat bij die gelegenheid over de stakingswinst moet worden afgerekend, terwijl bij verkoop van de aandelen nogmaals over de vervreemdingswinst van de aandelen, inclusief de stakingswinst belasting dient te worden betaald. Om bij toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.40 Wet IB 2001 dubbele belasting - eenmaal in box 1 en eenmaal in box 2 - te voorkomen zou kunnen worden overwogen om een 'knip' in de verkrijgingsprijs aan te brengen zodat de stakingswinst uit de vervreemdingswinst wordt gehaald. Ook bevrozing van de aanvankelijke a.b.-claim bijvoorbeeld door het opleggen van een conserverende aanslag op het moment van de fictieve vervreemding behoort tot de mogelijkheden.²

Ook andere maatregelen in de invorderings sfeer kunnen worden overwogen. Al deze opties vergen wetswijzigingen.

4.3.2 De heffing van vennootschapsbelasting bij omzetting van een gewone of niet fiscaal transparante NSW-B.V. in een transparante NSW-B.V.

Het omzetten van een gewone of niet-fiscaal transparante NSW-B.V. in een transparante NSW-B.V. impliceert niet het einde van het bestaan van de vennootschap voor de vennootschapsbelasting. Het voor de heffing van de inkomstenbelasting transparant worden van de vennootschap impliceert niet automatisch dat binnen de vennootschapsbelasting zal moeten worden afgerekend. Bovendien geldt binnen de vennootschapsbelasting een subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). De voorwaarden die aan de toepassing van de vrijstelling worden gesteld kunnen in samenhang met het voor de inkomstenbelasting transparant worden van een NSW-B.V. echter de nodige

¹ Van fiscale transparantie is immers slechts sprake als er niet meer dan twintig aandeelhouders zijn. Bij een gelijke verdeling heeft ieder van hen derhalve een aanmerkelijk belang.

² Zie ook H.R. Bruggink, Faciliteiten voor landgoederen in de Wet Inkomstenbelasting 2001, WPNR 2003/6554, blz. 863, l.k.

problemen opleveren. Een belangrijke voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling van vennootschapsbelasting is dat de overige werkzaamheden van het lichaam niet als het drijven van een onderneming mogen worden aangemerkt. Indien dat laatste wel het geval is dan geldt de vrijstelling niet, waardoor dubbele heffing - inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting - het gevolg is.

Een betere afstemming van de regeling neergelegd in artikel 10.9 Wet IB 2001 juncto artikel 23 Uitvoeringsbesluit IB 2001 met artikel 5, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 zou wellicht een deel van de problematiek kunnen oplossen. Bepaald zou kunnen dat de belastingplicht van het lichaam voor de vennootschap wordt beëindigd in het geval de fiscaal transparante situatie voor de inkomstenbelasting zijn intrede doet. Vervolgens is - zolang die situatie bestaat - het lichaam niet langer belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

4.3.3 De positie van buitenlandse aandeelhouders in een fiscaal transparante NSW-B.V. in verband met de heffing van inkomstenbelasting

In internationaal verband kan de fiscale transparante status van een NSW-B.V. tot dubbele belastingheffing leiden. Immers de fiscale transparantie van de NSW-B.V. wordt in het buitenland niet als zodanig erkend. De buitenlandse belastingplichtige aandeelhouder van de NSW-B.V. zal ingeval van fiscale transparantie in Nederland worden belast in verband met het bezit van onroerende zaken. Dit levert hem box 3-inkomen op. In het woonland worden de inkomsten in het wereldinkomen betrokken en belast, zonder dat een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend.

Misschien kan in voorkomende gevallen de in bilaterale verdragen opgenomen onderling overleg-procedure uitkomst bieden om dubbele belastingheffing te voorkomen. Dit is echter een onzekere en uiterst tijdrovende procedure. Op langere termijn kan één en ander worden meegenomen bij verdragsonderhandelingen. Afgevraagd kan verder worden of binnen de EU een beroep kan worden gedaan op de bepalingen inzake het vrije verkeer uit het EG-verdrag. Het zal dan specifiek gaan om de bepaling inzake de vrijheid van kapitaalverkeer, welke overigens ook ten opzichte van derde landen werking heeft, hoewel de reikwijdte en invulling daarvan nog zeer onduidelijk zijn.

4.3.4 De positie van buitenlandse aandeelhouders in een fiscaal transparante NSW-B.V. in verband met de heffing van de rechten van successie of schenking

De invorderingsfaciliteiten van het successie- en schenkingsrecht die op grond van de NSW worden verleend gelden niet bij verkrijgingen door buitenlandse aandeelhouders in een NSW-B.V. Dit staat op gespannen voet met het communautaire recht. Vanuit dat oogpunt ligt het toekennen van de faciliteiten bij verkrijgingen door buitenlandse aandeelhouders in een NSW-B.V. voor de hand. Ook vanuit het gezichtspunt van instandhouding of het tot stand brengen van de landgoederen lijkt er geen reden te zijn om onderscheid te maken tussen verkrijgingen door in Nederland woonachtige aandeelhouders in een NSW-B.V. en verkrijgingen door buitenlandse aandeelhouders in een NSW-B.V.

4.4 Enkele overige aspecten

4.4.1 Naar een meer geïntegreerde aanpak, de NSW als kaderwet

De verschillende fiscale regelingen en faciliteiten welke aan de orde kunnen zijn bij natuurontwikkeling (en het beheer) door particulieren kenmerken zich door pluriformiteit. Van een geïntegreerd fiscaal beleid, gericht op het bevorderen van particulier natuurbeheer en -ontwikkeling is geen sprake. In hoofdstuk 3 zijn de belemmeringen uiteengezet en zijn aanbevelingen gedaan om die belemmeringen op te heffen, dan wel minder nijpend te doen zijn. Het uitvoeren van die aanbevelingen betekent echter nog niet dat er sprake zal zijn van een geïntegreerd fiscaal beleid. Om daarvan te kunnen spreken is een meer fundamentele aanpak noodzakelijk.

Voor een meer geïntegreerde fiscale aanpak van natuurbeheer en natuurontwikkeling zou een kaderwet een aantal belemmeringen kunnen wegnemen. In de kaderwet zouden definities en voorwaarden moeten worden opgenomen waarnaar in de verschillende heffingswetten kan worden verwezen. Een afstemming met het begrippenkader zoals gebruikt in het kader van de Natuurbeschermingswet 1998 en de subsidieregelingen SN en SAN is meer dan wenselijk.

Die kaderwet zou kunnen aansluiten bij de bestaande NSW, waartoe de reikwijdte dan zou moeten worden uitgebreid. Immers, de NSW richt zich primair op de instandhouding van het natuurschoon op landgoederen. Sinds de wetwijziging van 1995 wordt ook de ontwikkeling van natuurschoon ondersteund, vooral door de introductie van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij verkrijging van NSW-gerangschikte onroerende zaken door particulieren (zie paragraaf 2.4.2.8) en de mogelijkheid van voortijdige rangschikking van onroerende zaken die nog niet voldoen aan de NSW-rangschikkingscriteria (zie paragraaf 2.10). Ook de wijziging van de definitie van NSW-landgoed zoals vastgesteld in de Wet van 14 december 2000, Stb. 2000, 551 - die overigens op dit punt nog niet in werking is getreden - verbreed het werkveld van de NSW in enige mate.

4.4.2 Centralisatie uitvoeringspraktijk

Een klacht die in gesprekken met betrokkenen herhaaldelijk naar voren komt is, dat er geen eenheid in beleid is bij de uitvoering van de fiscaal relevante bepalingen en faciliteiten met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren. De over het land verspreide belastingdiensten houden er verschillende zienswijzen op na. Centralisatie van de fiscale uitvoeringspraktijk is gewenst.

Deze klacht is - mede - inherent aan het feit dat verschillende overheden zowel beleidsmatig als facilitair bij het natuurbeleid betrokken zijn: Naast het ministerie van LNV geven ook enkele andere ministeries, en ook provincies, gemeenten, waterschappen en in toenemende mate ook de EU vorm en inhoud aan het natuurbeleid. Het beleid met betrekking tot natuurontwikkeling is in eerste instantie de verantwoordelijkheid van het ministerie van LNV. Het is de Minister van LNV die aan de Tweede Kamer verantwoording zal moeten afleggen over het welslagen van de Ecologische Hoofdstructuur. Daar waar in de uitvoering van het beleid inzake natuurontwikkeling fiscale belemmeringen worden ervaren, is het ons inziens dan ook aan de Minister van LNV om hierover in overleg te treden met zijn ambtsgenoten

van Financiën. Met betrekking tot de onroerendezaakbelastingen en de waterschapslasten zal de Minister van LNV in overleg moeten treden met de gemeenten en waterschappen. Worden bestaande fiscale faciliteiten aangepast of nieuwe fiscale faciliteiten geïntroduceerd, dan is bovendien overleg nodig met de Europese Commissie in verband met de toets op (geoorloofde) staatssteun.

Het zal duidelijk zijn dat dit tot verbrokkeling en overlapping in de uitvoeringsfeer leidt. Centralisatie van de totale fiscale behandeling van natuurontwikkelingsprojecten is een utopie. Voor wat betreft specifieke fiscale regelingen met betrekking tot natuurontwikkeling (bosbouwvrijstelling inkomstenbelasting, vrijstelling subsidieregelingen inkomstenbelasting, alle aan de NSW gerelateerde faciliteiten) zou een verdere centralisatie bij een Belastingdienst na te streven zijn. Daartoe zouden bijvoorbeeld de taken van de Belastingdienst te 's-Hertogenbosch, waar nu reeds alle zaken met betrekking tot de rangschikking van onroerende zaken en rechtspersonen onder de NSW worden behandeld, kunnen worden uitgebreid.

Daar waar met betrekking tot de natuurontwikkeling niet natuurspecifieke fiscale regels aan de orde zijn (bijvoorbeeld de stakingsproblematiek zoals behandeld in paragraaf 4.2) is een betere coördinatie vereist. Uitvoeringsbesluiten zouden voor een meer uniforme uitleg van de regels door de belastinginspecteurs kunnen leiden.

4.4.3 Belastingfaciliteit versus directe subsidiëring

In dit rapport staat de fiscale problematiek met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren centraal. Gezocht is naar fiscale oplossingen voor gesignaleerde fiscale belemmeringen. Voor een deel van die fiscale problemen kunnen echter ook buiten de fiscaliteit oplossingen worden gezocht, bijvoorbeeld in de subsidiesfeer (in paragraaf 3.9.1 is dit reeds als oplossingsrichting met betrekking tot de waterschapslasten op bossen en natuurterreinen genoemd).

Daar waar de fiscale belemmering samenhangt met de primaire structuur van het belastingstelsel, ligt een oplossing buiten de fiscale wetgeving om voor de hand. Zo is hiervoor gepleit voor het in het leven roepen van een persoonsgebonden aftrek teneinde tegemoet te komen aan het niet aftrekbaar zijn van kosten van natuurbeheer ingeval de inkomsten daaruit moeten worden gekarakteriseerd als box 3-inkomen (inkomsten uit sparen en beleggen), dus waarbij sprake is van normaal vermogensbeheer. Een soortgelijke aanbeveling is gedaan om de negatieve werking van de landbouwvrijstelling bij overgang van landbouwgrond naar natuurgebied - in financieel opzicht - op te heffen. Ook in onder meer deze gevallen zou het instrument van directe subsidiëring kunnen worden overwogen. Het zou te ver voeren in dit kader in te gaan op de overwegingen die bij die keuze een rol zouden moeten spelen. Naast politieke en budgettaire overwegingen zijn hierbij overwegingen omtrent de effectiviteit en uitvoerbaarheid van groot belang.¹

¹ Hierbij valt onder meer te denken aan overwegingen als het verschil in parlementair toezicht op enerzijds belastinguitgaven en anderzijds directe subsidies, de allocatie van de lasten over de verschillende ministeries, het verschil in de uitvoeringslasten voor zowel de overheid als voor de betrokken burgers en vooral ook het verschil in doelmatigheid tussen belastinguitgave en direct subsidie.

5. Conclusies en slotbeschouwing

5.1 Conclusies

De inventarisatie in hoofdstuk 2 geeft een overzicht van de vele belastingwetten waarin faciliteiten zijn opgenomen die direct of indirect van belang zijn met betrekking tot het natuurbeleid. De grootste belemmeringen die in de praktijk worden ervaren met betrekking tot natuurontwikkeling door particulieren zijn terug te voeren op drie criteria:

- zijn er voldoende financiële middelen beschikbaar om het gehele traject te doorlopen? Met betrekking tot de fiscaliteit is het grootste struikelblok de belastingheffing over de economisch niet gerealiseerde stakingswinst;
- wat is het rendement uit het geïnvesteerd vermogen? Fiscale faciliteiten, waarvan de vrijstelling van inkomstenbelasting in box 1 over bijdragen op grond van de SN de belangrijkste lijkt, kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan het verhogen van de rentabiliteit;
- fiscale lasten die niet door middel van natuurbeheer opgebracht kunnen worden. Daardoor kunnen natuurontwikkelingsprojecten door particulieren niet of nauwelijks renderen. Belangrijkste fiscale last is de heffing van waterschapslasten op bos en natuurterreinen, welke last soms groter is dan de totale overige beheerskosten van bossen en natuurterreinen.

Om tot relevante oplossingsrichtingen te komen om de huidige belemmeringen rond de fiscale wet- en regelgeving bij natuurontwikkeling te verminderen is een geïntegreerde aanpak een belangrijke vereiste. Meerdere belemmeringen houden namelijk verband met elkaar. De in hoofdstuk 4 beschreven oplossingsrichtingen betreffen:

- het creëren van persoonsgebonden aftrekposten, waarbij aftrekmogelijkheden ontstaan voor:
 - de (vaak noodzakelijke) uitgaven (per saldo) voor natuurontwikkeling;
 - beleggingen in natuurontwikkeling (in geval van schuldig blijven van de overdrachtsprijs), vergelijk met de regeling beleggingen in durfkapitaal;
- het beperken van de heffing over stakingswinst, die overigens sterk afhankelijk is van de wijze waarop de overgang naar natuurontwikkeling plaatsvindt. Ook ligt er perspectief voor natuurontwikkeling door een beroep te doen op de herinvesteringsreserve of de mogelijkheid van een conserverende aanslag;
- de problematiek van de NSW-B.V. Naast voor meer structurele oplossingen kan ook gekozen worden voor oplossingen in de sfeer van de reparatieheffing.

Andere conclusies om de belemmeringen in te perken liggen in de sfeer van:

- een meer geïntegreerde aanpak van de NSW als kaderwet;
- streven naar een gecentraliseerde uitvoeringspraktijk;
- het beleid moet goede afwegingen maken tussen de beleidsinstrumenten belastingfaciliteit en subsidiering bij het realiseren van (specifieke) beleidsdoelen.

De belangrijkste doelgroep voor meer particuliere natuurontwikkeling zijn de agrariërs die in hun strategie openstaan voor het opnemen van natuurontwikkeling op het bedrijf. Ook vallen vooral agrariërs onder de doelgroep die het meest voordeel kunnen hebben van een goede beleidsmatige afstemming van fiscale faciliteiten bij functiewijziging naar natuur. De belangrijkste conclusies uit het onderzoek voor deze doelgroep zijn:

- onduidelijkheid en dus onzekerheid omtrent de werking van fiscale faciliteiten rond het omschakelingsproces van landbouw naar natuurontwikkeling wordt als een grote belemmering voor verdere natuurontwikkeling ervaren;
- agrariërs gaan vooral op zoek naar een combinatie van de NSW met de bestaande boerderij zodat een cumulatie ontstaat van het gebruik kunnen maken van meerdere fiscale faciliteiten en subsidies. Minder rendabele natuurprojecten kunnen op deze wijze toch economisch een interessant alternatief worden voor groepen agrariërs.

5.2 Slotbeschouwing

Dit rapport geeft vanuit het fiscale perspectief een uiteenzetting van belemmeringen die zich voordoen in de praktijk van natuurontwikkeling. Daarnaast worden suggesties gedaan om tot een beleidsmatige inzet van fiscale faciliteiten te komen die de doelstellingen voor de ontwikkeling van nieuw natuur kunnen ondersteunen. Dat impliceert nog niet dat uit het oplossen van de belemmeringen nieuw initiatief zal bloeien voor ontwikkeling van natuur. Als een voorspelling zou moeten worden gemaakt over de effecten van het implementeren van de suggesties dan kan hoogstens worden gezegd dat het oplossen van de fiscale belemmeringen de toegankelijkheid tot natuurontwikkeling voor particulieren vergroot. Deze voorspelling marginaliseert niet het belang van de fiscale prikkels, maar doelt meer aan te geven dat de werkelijke prikkeling voor particulier initiatief in natuurbeheer van een hogere orde is.

Uit de gemaakte suggesties komt tevens naar voren dat een geïntegreerde inzet van de NSW tot vergroting van de toegankelijkheid tot natuurontwikkeling zal leiden. De waarschuwing daarbij is wel dat er vele reeds lang gevestigde belangen verbonden zitten aan de NSW. Bij het bepalen van de strategie voor de inzet van de NSW voor de ontwikkeling van nieuwe natuur verdient het de aanbeveling deze belangen nauwgezet te duiden (denk aan een doelgroepbenadering). Wordt te gemakkelijk omgegaan met de orde die de NSW brengt in de definiëring van het landgoed, dan riskeert men dat de gevestigde belangen en hun bijdrage aan de vitaliteit van het platteland geschaad worden of misschien zelfs verloren gaan.

Literatuur

Groenfonds, *Investeren in Natuur 2003-2006. Financieel perspectief voor een resultaatgericht natuurbeleid*, Nationaal Groenfonds, 2002.

Leneman, H. en C. Graveland, *Deelname en continuïteit van het Agrarisch Natuurbeheer*, Rapport 7.04.06, LEI, Den Haag, 2004.

Leneman, H., M.A.H.J. van Bavel, H. van Blitterswijk, M. van Wijk en G.S. Venema, *Functieverandering van landbouw naar natuur; Naar een grotere deelnamebereidheid van particulieren*, Rapport 7.04.07, LEI, Den Haag, 2004.

Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Voedselkwaliteit, *Jaarverslag 2003*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29540, nr.30, 2003.

RIVM, CBS en Wageningen UR, *Milieu en Natuurcompendium*. 2004.

Schraven, F.H., *De rangorderegeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de bosbouw- en landbouwwijziging*, MBB Belastingbeschouwingen nr. 7/8, juli/augustus, 2000, pp. 239-245

Stevens, L.G.M., *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer, 2001, p. 1013

Vereniging Platform Waardering Onroerende Zaken, *Landgoederen op waarde geschat*, Kluwer, 2004.

Bijlage 1 Agrariërs en natuurontwikkeling

B1.1 Inleiding

In deze bijlage wordt op basis van bestaande literatuur en een aantal diepte-interviews een beeld gegeven van de belemmeringen die agrariërs (als particulieren) tegenkomen bij natuurontwikkeling. Er wordt ingegaan op de mogelijkheden tot inpasbaarheid van natuurontwikkeling binnen het agrarische bedrijf, alsmede de belemmeringen die daarbij in de praktijk worden ervaren. De ervaren belemmeringen worden volgens de gestelde definitie in de inleiding ingedeeld als:

- onduidelijkheden in de (fiscale) wetgeving;
- Remmende fiscale lasten waardoor natuurontwikkelingsprojecten financieel niet of nauwelijks rendabel zijn;
- Praktische knelpunten, oftewel belemmeringen die worden ervaren in de uitwerking van de fiscale faciliteiten en/of in combinatie met niet-fiscale beperkingen rond natuurontwikkeling, zoals het ruimtelijke beleid.

B1.2 Inpasbaarheid van natuur op agrarische bedrijven

Agrariërs nemen nu en in de toekomst een belangrijke positie in als het gaat om het realiseren van de doelstellingen die gesteld zijn voor natuurontwikkeling in het Programma Beheer. Agrariërs beheren immers het overgrote deel van het Nederlandse buitengebied. Een groot gedeelte van het welslagen van de doelstellingen van het Programma Beheer ligt gehuld in de vraag in welke mate de onder het Programma gedefinieerde natuurontwikkeling aansluit op algemene ontwikkelingen op het agrarische bedrijf.

De inkomens in de agrarische sector staan al langere tijd onder druk. Het agrarische bedrijf in de toekomst kan drie kanten op gaan. (1) Men kiest voor schaalvergroting van het bedrijf om concurrerend te blijven produceren of (2) men kiest voor verbreding van het bedrijf, waarmee het accent op voedselproductie van het bedrijf in bepaalde mate wordt verlegd naar alternatieve vormen van inkomsten of (3) men verplaatst het bedrijf naar een locatie met een gunstiger toekomstperspectief, binnen Nederland, binnen de Europese Unie of naar andere plaatsen in de wereld. Veel agrariërs zitten op dit moment in twijfel tussen deze opties. Hun keuze, als ze überhaupt een keuze maken, zal afhangen van de mogelijkheden van het bedrijf (leeftijd ondernemer, opvolger al dan niet) in hun omgeving (ruimte voor groei, druk op land door verstedelijking) en hun eigen aard als ondernemer (wil ik de voedselproductiegedachte loslaten en mij toewijden aan alternatieven of niet?).

De agrariër heeft met de subsidies vanuit het Programma Beheer de mogelijkheid om een gedeelte van zijn teruglopende inkomenspositie op te vangen. Deze subsidies op zich zullen de agrariër geen volledig inkomen opleveren, dat is ook expliciet niet de doelstelling. Er zal naast de subsidie nog een andere activiteit moeten plaatsvinden om een volwaardig inko-

men te behalen, of liever, de natuurontwikkeling waarvoor een subsidie kan worden verkregen moet passen binnen de keuzes die een agrariër maakt voor zijn bedrijf.

Via het Programma Beheer kunnen twee verschillende typen beheercontracten worden aangegaan, namelijk via de SAN en de SN. De SAN heeft een looptijd van zes jaar, waarna men vrij staat om een andere bestemming aan de grond te geven. De SN is anders van opzet. In de eerste plaats kan men een subsidie verkrijgen voor de inrichtingskosten voor het ontwikkelen van nieuwe natuur. Ten tweede gaat men, evenals de SAN, beheerscontracten van zes jaar aan, maar wel, anders dan de SAN, voor vijfmaal deze periode. Ten derde blijft de grond de bestemming natuur behouden, ook na de periode van beheer onder contract (dertig jaar).

Dit verschil in opzet tussen de SAN en de SN brengt een verschil in beweegredenen te weeg om een beheercontract aan te gaan. De SAN kan betrekkelijk eenvoudig (en dan vooral met de lichtere pakketten) worden opgenomen binnen de bedrijfsvoering op het agrarische bedrijf. SAN biedt in dat geval een aanvulling op het inkomen van het bedrijf, zonder dat de langetermijnplannen voor voedselproductie van het agrarische bedrijf omgegooid hoeven te worden. Over de inpasbaarheid van de zwaardere pakketten uit het SAN in de bedrijfsvoering zijn er nog veel vragen. In de meeste gevallen zullen deze pakketten beter aansluiten bij bedrijven die strategisch kiezen voor verbreding. De SAN wordt al met al zowel door schaalvergroeters als verbreders toegepast.

De SN aan de andere kant vereist een grote omslag in de strategie van het agrarische bedrijf, omdat deze grond permanent van bestemming wordt gewijzigd. Men kan de grond niet meer inzetten als agrarische grond (beweiding van schrale graslanden daargelaten). De verwachting is dat ondernemers die kiezen voor schaalvergroting minder vaak kiezen voor de SN dan ondernemers die via de verbreding op zoek zijn naar alternatieve vormen van inkomsten. Toch zullen er ook schaalvergroeters zijn waarbij gebruik van de SN past binnen de bedrijfsstrategie, bijvoorbeeld wanneer de afhankelijkheid van grond afneemt door te kiezen voor een intensievere veehouderij of door het melkvee zomer en winter op stal te houden.

Wat door agrariërs als een aantrekkelijke aspect van de SN wordt gezien is dat een band kan worden onderhouden met de eigen grond in combinatie met het creëren van een stuk inkomensondersteuning over een langere periode van tijd via de beheersvergoeding en de periodieke compensatie voor waardedaling van de grond. De SN wordt met name interessant gevonden door agrariërs die hun bedrijf geleidelijk aan het afbouwen zijn. Deze bedrijven genereren vanuit de agrarische productie te weinig inkomensperspectief waardoor er geen belangstelling is voor bedrijfsopvolging. De SN kan in die gevallen een aanvulling geven aan het door afbouw dalende inkomen. Ook na het beëindigen van het ondernemerschap in de toekomst, zowel door bedrijfsbeëindiging als door bedrijfsoverdracht, kan de periodieke compensatie voor de waardedaling van de grond nog als een pensioenaanvulling dienst doen.

'Het jaarlijks laten uitkeren van de periodieke compensatie van de waardedaling van de grond heeft ook zijn voordelen. Het is jaarlijks een welkome inkomensaanvulling voor de boer, en na het 65ste levensjaar een welkome pensioenaanvulling. Veel agrariërs die het gezinsbedrijf laten opvolgen door zoon of dochter hebben niet altijd voldoende pensioenfaciliteiten naast de AOW. Het vermogen blijft vaak in het gezinsbedrijf zitten om de financierbaarheid van de bedrijfsopname binnen het gezin mogelijk te maken.'

Tot nu toe is het grootste gedeelte van de SN ingezet voor bosaanleg buiten de EHS. Daarbij werd de SN vaak geïntegreerd in de verbreding van het agrarische bedrijf door natuur- en plattelandsontwikkeling. Nu dat de mogelijkheid tot aanvraag van de SN beperkt is tot die gronden die *binnen* de begrensde gebieden van de EHS liggen, loopt men op tegen de restricties die binnen de begrensde gebieden gelden voor verbreding van het agrarische bedrijf. Binnen de begrensde gebieden zijn er te weinig mogelijkheden voor verbreding die opgepakt kunnen (en moeten) worden om een volledig inkomen te realiseren. Als gevolg van de beperking van de SN wordt dan ook een verminderde interesse verwacht voor de SN vanuit de agrariërs.

Alleen in zeer specifieke gevallen zal het dus met de huidige beperking voor het aanvragen van de SN nog mogelijk zijn om de SN te integreren in een bedrijfsplan en financieel plan dat perspectief biedt op een voldoende inkomen. Om deze reden is het dan ook dat in veel gevallen alleen gebruik wordt gemaakt van de SN indien de grondeigenaar de mogelijkheid heeft om zijn gronden te rangschikken onder de NSW. De rangschikking biedt fiscale faciliteiten en dus voordelen. Deze voordelen zijn dermate gunstig dat de verliezen en beperkingen die men oploopt met natuurontwikkeling via de SN ruimschoots gecompenseerd worden. Bovendien heeft de agrariër na rangschikking nog de mogelijkheid om zijn landbouwactiviteiten voort te zetten op het landgoed, omdat slechts een gedeelte van de gerangschikte grond natuur of bos hoeft te zijn (20% bos of 50% natuurterrein onder het oude rangschikkingsbesluit).

In het bovenstaande is onderscheid gemaakt tussen de twee type agrarische ondernemers die er zijn en welke motivering er vanuit deze ondernemers uitgaat om te overwegen gebruik te maken van de twee verschillende subsidieregelingen van het Programma Beheer, de SAN en de SN. Met de kennis over deze structuur achter de hand wordt in de volgende paragrafen ingegaan op de daadwerkelijke fiscale belemmeringen die agrariërs ervaren bij natuurontwikkeling. De informatie is verkregen via literatuuronderzoek en interviews met een aantal adviseurs van agrariërs bij natuurontwikkeling. In onderdeel 6 wordt een aantal aanbevelingen van de ondervraagde agrarische adviseurs weergegeven om de belemmeringen op te lossen.

B1.3 Onduidelijkheden in de fiscale wetgeving

Voor agrariërs is duidelijkheid en dus zekerheid omtrent de werking van fiscaliteiten rond het omschakelingsproces van landbouw naar natuurontwikkeling van doorslaggevend belang bij de strategische keuze voor meer natuur. De fiscale effecten hebben een redelijk grote invloed op de te verwachten toekomstige inkomens en cashflows. De kaders (beslissingsmodellen) die adviesbureaus toepassen bij de onderbouwing van de strategische keuze van agrariërs om (deels) om te schakelen van agrarische grond naar natuurgrond zijn bekend, alleen de effecten van de fiscale wetgeving zijn te vaak onduidelijk en daardoor moeilijk kwantificeerbaar. Een aantal opmerkingen van geïnterviewde adviseurs:

- onduidelijkheden in de fiscale wetgeving werpen een belangrijke hindernis op om de beleidsdoelen ten aanzien van natuurontwikkeling te bereiken. Door onduidelijkheden kan een groot gedeelte van agrariërs, die in principe wel aan natuurontwikkeling wil beginnen, niet over de streep worden getrokken. Tot nu toe is natuurontwikkeling voor-

al verricht door een groep voorlopers op wie deze de onduidelijkheden veel minder een effect hebben;

'Voorlopers zijn enthousiast en kiezen bewust voor natuurontwikkeling en gaan ervan uit dat de problemen die ze tegen komen wel zijn op lossen. Ze bekijken de risico's vaak vanuit de logica en maken vervolgens de inschatting over te gaan op natuurbeheer'

- onduidelijkheid rond de belastbaarheid van de subsidies SN speelt een belangrijke remmende rol in de ontwikkeling van nieuwe natuur;
'In veel gevallen wordt 1.000 euro onbelast als veel positiever ervaren dan 1.500 euro belast, hoewel het netto gezien anders kan liggen'.
'De vrijstelling van belasting op de subsidie bos buiten de EHS via de SN is zo'n kwestie. Veel van degenen die daartoe zijn overgegaan hebben dat toen bewust gedaan, ook al was de vrijstelling nog niet zeker. Naar hun inzichten kan het logisch gezien niet anders zijn dan dat de goedkeuring voor de vrijstelling er gaat komen.'
- de deskundigheid binnen de belastingdienst op het gebied van natuurontwikkeling wordt als te beperkt ervaren. Het ontvangen van een fiscale vrijstelling ligt nu te vaak bij de gratie van de betreffende belastinginspecteur. In de praktijk zitten inspecteurs regelmatig niet op dezelfde lijn;
'Als adviseur moet je vaak voor je klant een deal maken met de fiscus. Dit wil niet zeggen dat dit resultaat een garantie biedt voor een andere klant.'
- onroerende zaakbelasting over natuurgronden van particulieren wordt in de praktijk vaak niet betaald. Meestal komt het via een bezwaarschrift wel goed. Wel vinden agrarische adviseurs dat er eenduidigheid tussen gemeenten moet komen;
- te lange onduidelijkheid over de inhoud en de effecten van het gewijzigde rangschikingsbesluit binnen de NSW werkt onzekerheid in de hand;
'Boeren die van plan zijn tot functiewijziging van (een deel van) de grond worden vaak geadviseerd een NSW-landgoed te stichten. Te lang onduidelijkheid over de voorwaarden om gebruik te kunnen maken van de NSW werkt uiteindelijk negatief op het aantal potentiële nieuwe landgoedeigenaren en op de ontwikkeling van meer echte natuur.'
- er is onduidelijkheid hoe bij staking van een onderneming over aanwezig tijdelijk bos fiscaal wordt afgerekend.

B1.4 Remmende fiscale lasten op natuurontwikkeling

Een aantal fiscale lasten zijn van dermate niveau dat ze een remmende werking hebben op de ontwikkeling van natuur, met name via de SN. Voorbeelden zijn:

- als een belangrijke fiscale last wordt de hoogte van de waterschapslasten genoemd. Deze lasten vormen vaak de enige 'rekening' die nog binnenkomt nadat een stuk grond over is gezet naar natuur. Vanuit het oogpunt van de werkelijke lasten die het stuk natuur oplegt aan het waterbeheer is er veel weerstand tegen de heffing. Natuurgrond (over het algemeen bos) heeft een hogere mate van waterberging. Bovendien wordt natuurgrond vaak niet meer gedraineerd. Dit heeft tot gevolg dat het beslag op de benodigde capaciteit van gemalen afneemt, wat uiteindelijk tot lagere kosten voor het waterbeheer zal leiden.

- de tot op heden nog belastbare subsidies SN zorgen voor een onvoldoende bijdrage aan de inkomens en de cashflow;
- bij natuurontwikkeling op een agrarisch bedrijf, bijvoorbeeld via de optie een landgoed te stichten, betekent voor de agrariër veelal dat er (fors) moet worden afgerekend in verband met staking van een gedeelte van de onderneming;
- het niet kunnen toepassen van NSW faciliteiten bij bedrijven met de grond in erfpacht leidt tot fors hogere uitgaven aan de fiscus;
- de financiële lasten van het beheren en onderhouden van permanente natuur kunnen relatief hoog zijn. Veel boeren wordt dan ook geadviseerd een landgoed te stichten die onder de NSW valt, zodat gebruik kan worden gemaakt van een aantal extra fiscale faciliteiten. Ook dan nog zijn vaak aanvullende financiële dragers nodig. Een voorbeeld is het vermarkten van een bouwkaavel. Dit levert financiële ruimte voor het betalen voor landschapsbeheer. Er is voldoende vraag van de rijken uit (vooral) de stad naar wonen in een omgeving met veel natuurschoon. Een nieuwe bouwkaavel biedt ook alternatieven zoals het ontwikkelen van zorggemeenschappen en kleinschalige wooneenheden tegen woonkernen aan.

Afrekening over de bestemmingswijzigingswinst door de bebouwing wordt in de praktijk niet als terecht ervaren, en heeft een grote invloed op de liquiditeitspositie. Deze afrekening over de bouwkaavel kan van invloed zijn op de toekomstige hoeveelheid natuurontwikkeling door agrariërs.

Een andere financiële drager is een hogere bijdrage van de overheid voor de inrichting en het beheer van natuur.

B1.5 Praktische knelpunten bij natuurontwikkeling

In de praktijk komen ook belemmeringen voor die meer te maken hebben met de uitvoering van de fiscale wetgeving. Daarnaast hebben ook andere beleidsterreinen dan het fiscale, zoals het ruimtelijke beleid, hun invloeden op natuurontwikkeling. Hieronder worden de belangrijkste resultaten uit de interviews weergegeven:

- aanplant van natuur levert vaak tegengestelde plannen op met andere partijen in een bepaald gebied.

Het botst juist op een gebrek aan afspraken over een gebiedsgerichte benadering in de hogere bestuurlijke niveaus.

- ook binnen de agrarische belangenbehartiging zijn regelmatig tegengestelde belangen. Bijvoorbeeld tussen agrarische leden en houttelers, c.q. natuurbeheerders. De laatste jaren is hier duidelijk een verbetering in gekomen.
- in de praktijk zijn er tussen provincies en tussen gemeenten grote verschillen in het beleid rond natuurontwikkeling. Voor een deel zit dit in de voorwaarden om aan natuurontwikkeling te mogen doen. Het gevoel is dat in een aantal provincies potentiële kansen voor natuurontwikkeling niet worden opgepakt.

Soms wordt er de eis gesteld dat voor een nieuwe bouwkaavel op een landgoed 5 of 10 ha natuur moet worden beheerd, soms is het ook 15 of 20 ha.

Het gebruik kunnen maken van een bouwkaavel op een NSW-landgoed wordt sterk bepaald door het beleid van provincies en gemeenten.

- om de natuurdoelen te bereiken tonen overheden onvoldoende flexibiliteit ten aanzien van het wel of niet kunnen plaatsvinden van natuurontwikkeling net buiten de (begrenzingsgebieden van de) EHS.
- de eerste tijdelijke boscontracten (set-aside) lopen nu en komende jaren af. Veel agrariërs hebben niet meer de wens om de bestemming van de grond weer terug te zetten naar agrarisch, omdat zij hun bedrijf vaak al aan het afbouwen zijn.
75% van de huidige set-a-side-gebruikers met tijdelijk bos heeft de voorkeur daar permanent bos van te maken; het lijkt erop dat meerdere gemeenten, bijvoorbeeld in het Noorden van het land, permanente natuur op de set-a-side-percelen niet toe vanwege een overheersend electoraat met agrarische wensen.

B1.6 Aanbevelingen

Als puur naar de fiscale aspecten van natuurontwikkeling wordt gekeken, dan vallen onder de (potentiële) particuliere natuurontwikkelaars vooral agrariërs onder de doelgroep die het meest voordeel kunnen hebben van een goede beleidsmatige afstemming van fiscale faciliteiten. Bij de staking van (een gedeelte van) het agrarische bedrijf, en het vervolgens in te zetten voor de bestemming natuur (bijvoorbeeld via een NSW-landgoed) komen vele fiscale aspecten kijken. Afhankelijk van de plannen van de agrariër voor het landgoed komen nog meer fiscale aspecten aan bod, bijvoorbeeld als er een nieuw huis(zen) wordt gebouwd of als een monumentale boerderij wordt overgenomen.

De ondervraagde deskundigen, die agrariërs adviseren bij de fiscale en financiële aspecten van natuurontwikkeling, geven de volgende aanbevelingen mee om natuurontwikkeling onder agrariërs verder te stimuleren:

- het ontwikkelen van nieuwe landgoederen heeft sterke stimulansen nodig vanuit de fiscale wetgeving. Agrariërs gaan vooral op zoek naar een combinatie van de NSW met de bestaande boerderij (NSW classificering stelt bebouwing niet als voorwaarde), zodat een cumulatie ontstaat van het gebruik kunnen maken van meerdere fiscale faciliteiten en subsidies (zie ook Bakker, 2004), zoals:
 - een NSW-landgoed heeft onder de WOZ een lagere waarde, hetgeen doorwerkt in de bijtelling eigen woning voor de IB en OZB en in de waterschapslasten;
 - aanleg van bos of natuur: inrichtingssubsidie, en onder andere subsidies voor functieverandering en beheer;
 - met het planten van bos zijn er mogelijkheden voor CO₂-certificaten;
 - rood voor groen constructies, in het geval van een nieuw landgoed. Denk aan een bouwkaavel;
 - vergoeding voor pakketten agrarische natuurbeheer op de grond die agrarische bestemming houdt.
- bij het zoeken naar mogelijkheden om de fiscale belemmeringen te verminderen zijn oplossingen die budgettair neutraal uitwerken van belang.
Zodra de Staat inkomsten zal derven als gevolg van vrijstellingen zal het ministerie van Financiën veelal niet meewerken. Maar als natuurontwikkeling enerzijds om financiële redenen (mede beïnvloedt door belastingheffing) wordt afgeblazen, komt er anderzijds ook geen geld in het overheidslaatje.

Creëer een faciliteit zodat bij ruil (van grondbestemmingen) tussen regio's geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Dit werkt budgettair neutraal). Hierbij kan het bureau beheer landbouwgronden (BBL) een rol spelen.

- het fiscaal vriendelijk behandelen van 'Rood voor groen constructies' zijn voor de ontwikkeling van nieuwe NSW-landgoederen door (ex-)agrariërs (met name buiten de EHS) onontbeerlijk. De bestemmingswijzigingswinst die ontstaat bij bouw moet niet worden belast of worden gecompenseerd;
- er is behoefte aan een doorschuiffaciliteit bij de ombouw van landbouwgrond naar natuur. Nu worden vaak de stakingsfaciliteiten al aangewend bij een gedeeltelijke staking van het agrarisch bedrijf bij de overgang van grond met agrarische bestemming naar natuur;
- zorg voor een sterkere relatie tussen planologie en fiscaal beleid. Zo is er bij de vorming van een landgoed op een agrarisch bedrijf nogal eens de behoefte een boerencamping van 10 à 15 plaatsen (nu vrijstelling) om te zetten in een camping met 40 tot 80 plaatsen. Dit is een bestemmingswijziging richting een recreatiecamping en deze winst is dan belast. Enerzijds is dit een nadeel voor de fiscus, anderzijds 'vloeien' extra middelen terug naar de fiscus die in de regio worden gegenereerd door de recreatie;

Een grote boerencamping leidt tot meer consumptieve en overige bestedingen in een regio. Vergelijk dat maar eens met de bezoekers van Centerparcs die vooral op het terrein consumeren. De boer zou in zijn beurs meer terug mogen zien van deze extra bestedingen in de regio. Bijvoorbeeld via het fiscale instrumentarium.

Bijlage 2 Natuurontwikkeling op bestaande klassieke (NSW-) landgoederen

Uit de praktijk blijkt dat de aanvragen van subsidies voor natuurontwikkeling vanuit het Programma Beheer (het gaat hier vooral om de SN) vrijwel altijd samengaan met een NSW landgoed. In de meeste gevallen komen die aanvragen in verband met het oprichten van een nieuw landgoed. Toch bestaan er vanuit de bestaande (veelal klassieke) landgoederen ook toepassingen voor natuurontwikkeling, alhoewel alleen in zeer specifieke gevallen.

Vooralsnog maken de klassieke landgoederen het overgrote deel uit van de landgoederen binnen de EHS. Veel klassieke landgoederen kunnen dus door hun ligging binnen de begrensde gebieden, ook na de recentelijk beperking voor aanvragen van de SN, aanspraak maken op de SN als de eigenaar natuur wil ontwikkelen.

De aanvragen voor subsidie vanuit de klassieke landgoederen blijken vaak niet gerelateerd aan de uitbreiding van het landgoed. De aanvragen komen meer vanuit die landgoederen waar agrariërs die op het landgoed pachten hun contract opzeggen, omdat zij met het bedrijf stoppen. Aangezien dit een trend is die de gehele agrarische sector kenmerkt als gevolg van de structureel dalende inkomsten van agrarische bedrijven, zullen veel landgoederen met agrarische pachters zich dus in deze situatie bevinden of gaan bevinden. De redenen om vervolgens aanspraak te maken op de SN zijn (1) dat men op zoek is naar een nieuwe bestemming voor de grond en (2) dat men (deels) het verlies van de pacht van de agrariër en zijn arbeid voor het onderhouden van het land moeten compenseren. De SN vindt zo dus op de bestaande landgoederen vaak haar toepassing als tegemoetkoming, alhoewel bescheiden, in het kostenplaatje voor het in stand houden van het landgoed.

Dergelijke aanvullingen zijn zeer welkom bij particuliere eigenaren van klassieke landgoederen, aangezien zij in steeds minder mate over de financiële draagkracht beschikken om het landgoed adequaat te onderhouden. Naast de steun die de subsidies voor natuurbeheer geven aan het instandhouden van het landgoed hechten de landgoedeigenaren ook (wellicht nog meer) waarde aan de fiscale faciliteiten die daaraan bijdragen. Daarbij gaan de landgoedeigenaren niet uit van grote fiscale voordelen, maar meer van de mogelijkheid om de noodzakelijke handelingen voor het behoud van het landgoed, waar geen of weinig inkomsten tegenover staan, gunstig te kunnen verrekenen in de fiscale lasten. De meeste fiscale belemmeringen, die vanuit de praktijk worden aangegeven, vinden dan ook hierin hun oorsprong.

Vanuit de bestaande landgoederen kunnen dus geen grote initiatieven voor natuurontwikkeling verwacht worden. Het grootste initiatief zal voortkomen vanuit de agrariërs binnen de begrensde gebieden die op zoek zijn naar nieuwe mogelijkheden voor het behoud van het voortbestaan van het eigen bedrijf. Dat feit wil echter nog niet het belang van bestaande landgoederen afzwakken voor de vitaliteit van het platteland. Veel bestaande landgoedeigenaren zijn op zoek naar een nieuwe functie voor opstallen die op dit moment geen functie hebben. Samen met het gegeven dat zij vaak ook op zoek zijn naar extra bronnen van inkomsten kan dit betekenen dat zij hun landgoed, evenals de nieuwe landgoederen, gaan inzetten in activiteiten waarin de vele en uiteenlopende wensen met betrekking tot gebruik van het landelijk

gebied geïntegreerd worden. Voor wat betreft de bijdrage aan de vitaliteit van het platteland doen bestaande landgoederen en de nieuwe landgoederen dus niet voor elkaar onder.

Als puur naar de fiscale aspecten van natuurontwikkeling wordt gekeken, dan vallen de traditionele landgoedeigenaren minder dan agrariërs onder de doelgroep die het meest voordeel zou hebben van een goede beleidsmatige afstemming van de fiscale faciliteiten. Voor de traditionele landgoederen leveren fiscale aspecten met betrekking tot natuurontwikkeling dan ook minder problemen op. Het landgoed staat immers al. De problemen die wel voorkomen hebben vooral te maken met het onderhouden van de opstallen en bossen. Hierna wordt een aantal genoemde belemmeringen van geïnterviewden kort aangehaald:

- een van de fiscale problemen van bestaande landgoederen is dat door de wetswijziging van de IB 2001 het vermogen nu wordt ingedeeld in Box 3. Voorheen kregen de gebouwen op NSW landgoederen nog vrijstelling op de vermogensbelasting. De inkomsten uit grond en gebouwen waren weliswaar belast, maar de verliezen (door onder andere hoge onderhoudskosten aan gebouwen en bossen vaak aanzienlijk) waren aftrekbaar. Per saldo was de belastingdruk op landgoederen laag. Het resultaat van de wetswijziging is dat men nu vermogensrendementsbelasting moet afdragen en dat daarnaast de verliezen niet meer aftrekbaar zijn;
- een belangrijk punt betreft de hoogte van de waterschapslasten. Om een indicatie te geven: deze heffing valt hoger uit dan de vergoedingen die ontvangen worden via het beheer;
- er ontstaan problemen in Box 1 wanneer gronden in erfpacht of vruchtgebruik worden uitgegeven. De erfpachter zou de mogelijkheid moeten krijgen om gepachte opstallen als eigen woning geïnclassificeerd te krijgen;
- de onverdeelde eigendom en de eigenwoning regeling is een heel belangrijk punt, vooral in het geval van landgoederen met meerdere eigenaren. In een onverdeelde boedel wordt de (mede)eigenaar niet vanzelfsprekend meer de faciliteiten geboden van de eigen woning regeling (aftrekbaarheid onderhoudskosten monumenten).

Bijlage 3 Lijst met geïnterviewden en deelnemers workshops

Lijst met geïnterviewden

Dhr. Carlo Braat (Brabants Landschap)
Dhr. Patrick de Groot (Eelerwoude)
Dhr. Aart van den Ham (LEI)
Dhr. Wietze Hulshof (Noordelijke Accountants Unie)
Dhr. Randy Leeper (Eelerwoude)
Mw. Thera Lindenbergh (Stichting-PHB)
Mw. Etty Tideman (Stichting-PHB)

Deelnemers workshop

Mw. Ineke Brusse (FPG)
Dhr. René Munsters (SBNL)
Dhr. Joop Muilerman (Nationaal Groenfonds / Nationaal Restauartiefonds)
Dhr. Ivo Rooze (Nationaal Groenfonds / Nationaal Restauartiefonds)
Dhr. Martijn van Wijk (Alterra)
Dhr. Gabe Venema (LEI)
Dhr. Aart Bakker (Ernst& Young)

Overige

Deelname van dhr. Aart Bakker (en daarbij info verzameld voor het onderzoek) aan de Expertmeeting fiscale aspecten particulier natuurbeheer van het Loket Particulier Natuurbeheer Noord-Holland op 26 augustus 2004 te IJpendam.