

Wetgeving

93

## Nota Natuurschoonwet 1928

II

Bosch

### II De natuurschoonwet 1928

#### § 1 Doel en strekking van de Natuurschoonwet

In de aanhef van de NSW staat vermeld, dat het wenselijk is om tot bevordering van behoud van natuurschoon sommige van landgoederen geheven worden de belastingen nader te regelen. De Wet beoogt het behoud van landgoederen te bevorderen door als tegenprestatie voor zekere beperkingen in de bevoegdheden van de eigenaar met betrekking tot het beheer en de bestemming van het landgoed, aanspraak op een aantal fiscale faciliteiten te verlenen, waarvan (aldus de M.v.T.) in 1928 als de belangrijkste werden gezien de vermindering van de rechten van successie, van schenking, en van overgang, de vermogensbelasting, de personele belasting en de inkomstenbelasting. Zoals uit de Memorie van Toelichting blijkt, – en dit werd tijdens de mondelinge behandeling van het wetsontwerp ook uitgesproken – bedoelt de N.S.W. niet een zodanige voorziening te treffen, dat alles wat bijdraagt tot natuur- of landschapsschoon wordt beschermd. Het gaat om de bescherming van landgoederen en niet om de bescherming van alle bossen. In 1932 werd voor de verkrijging door zogenaamde "landgoed-NV's" het registratierecht nader in de NSW geregeld. Naast deze regeling ter zake van het registratierecht bij verkrijging door landgoed NV's, zijn ook regelingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting voor landgoederen tot stand gekomen. In de Memorie van Toelichting wezen de Minister van Financiën en de Minister van Binnenlandse Zaken en Landbouw erop, dat de laatste tijd zo zeer de aandacht wordt gevestigd op de drukkende belastingen voor de eigenaren van landgoederen, dat het de schijn krijgt, dat die belastingen de hoofdoorzaak zijn van het verdwijnen van natuurschoon. Bedoelde bewindslieden stelden ervan overtuigd te zijn, dat de zware belastingen een belangrijke factor vormen, maar zij meenden toch tegen deze naar hun mening eenzijdige opvatting te moeten waarschuwen. Tal van andere factoren bevorderen het gevreesde kwaad, zoals de uitbreiding der gemeenten, de een tijd lang zo hoge houtprijzen en de behoefte aan hout, de economische verplaatsing van kapitalen, de geringe opbrengst die het bezit van

landgoederen gewoonlijk geeft e.d. (M.v.T.).

#### § 2 Het begrip landgoed

De NSW 1928 verstaat onder landgoederen: geheel of gedeeltelijk met bossen of andere houtopstanden bezette terreinen – daaronder begrepen die, waarop een buitenplaats voorkomt – voor zover het blijven voortbestaan van die terreinen in de bestaande toestand voor het behoud van het natuurschoon wenselijk wordt geacht (art. 1). Het begrip landgoed is vrij algemeen gesteld. Er werd bij de wettoepassing dan ook aansluiting gezocht bij datgene wat het algemeen spraakgebruik onder een "landgoed" wenste te verstaan. De zienswijze, dat de term "landgoed" in beginsel niet moet worden verstaan in principieel andere zin dan die van het spraakgebruik, was trouwens al naar voren gekomen bij de mondelinge behandeling van het wetsontwerp in de Tweede Kamer; men ging er toen van uit dat, ofschoon ook kleinere bezittingen, buitenplaatsen bijv. van 10, 20 ha onder de wet kunnen vallen, dit niet gold voor bijvoorbeeld boerderijen, ook al zijn zij een lust voor het oog en bevorderen zij het natuurschoon in niet geringe mate.

De wetgever heeft zoals reeds is gesteld in II, § 1., dus niet de bedoeling gehad een voorziening te treffen t.a.v. alles wat bijdraagt tot het natuur- of landschapsschoon, ook al moet het verdwijnen daarvan op zichzelf wellicht worden betreurd.

#### § 3 Procedure van aanvraag en behandeling van een verzoek tot rangschikking onder de NSW Artikel 2, NSW

De eigenaar van een onroerend goed kan zich wenden tot de Ministers van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk en van Financiën met het verzoek, dat onroerend goed aan te merken als een landgoed als bedoeld in artikel 1 der wet. Het verzoek dient te worden ingediend bij de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk. Bij het verzoekschrift, moeten worden overgelegd de extracten uit de kadastrale leggers en kadastrale plans betrekking hebbende op de percelen waarvoor het verzoek geldt (zie artikel 11, NSW).

Artikel 3, NSW bepaalt:

alvorens op een ingevolge artikel 2 gedaan verzoek wordt beschikt, wordt de directeur van het Staatsbosbeheer gehoord. De beschikkingen tot rangschikking onder de NSW worden (zie art. 2, lid 2) gemeenschappelijk genomen door de Ministers van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk en van Financiën. De beschikkingen worden voorbereid door het Ministerie van CRM dat vooraf het Staatsbosbeheer hoort. De stukken worden daarna om raad gezonden aan de inspecteur der registratie en successie tot wiens rayon het landgoed behoort. Deze brengt rapport uit t.a.v. de vraag of er bezwaren bestaan om onder het landgoed te verstaan alle terreinen die volgens het door Staatsbosbeheer uitgebrachte advies, als een bijeenhoend complex tot het landgoed zouden moeten worden gerekend. De Minister van Financiën kan ingevolge artikel 10, NSW bepalen, dat de gevolgen van een overeenkomstig artikel 3 genomen beschikking ten aanzien van de vermogensbelasting (art. 4), de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting (art. 5) en de personele belasting (art. 6) ingaan met de aanvang van het belastingjaar, volgend op de dag waarop het verzoek om rangschikking is binnengekomen.

#### § 4 De wetstoepassing m.b.t. de rangschikking

In de praktijk der wetstoepassing is het begrip "landgoed" geleidelijk ruimer geïnterpreteerd, mede gelet op het toenemend belang van de aanwezigheid en de instandhouding van houtopstanden voor Nederland. Wel moet een dominerend deel van het landgoed uit houtopstanden bestaan. Boerderijen en cultuurgronden welke tezamen met een kasteel of buitenplaats met bossen en verdere aanhorigheden één bijeenhoend complex vormen kunnen ook onder de bepalingen van de NSW vallen. Het huidige beleid t.a.v. de rangschikking komt er in feite op neer dat bossen met een oppervlakte vanaf 5 ha in toenemende mate onder de werking van de wet worden gebracht. Ook duinen en heidevelden vallen thans onder de ruime uitleg die bij de rangschikking wordt gehanteerd. Voor twijfelgevallen is, zoals ten aanzien van landgoederen in de Achterhoek die uit veel cultuurgrond en hakhoutwallen bestaan, de oplossing gevonden in gedeeltelijke rangschikking.

#### § 5 Beëindiging van de rangschikking

De rangschikking eindigt op het ogenblik dat:

- a bij de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk een mededeling van de eigenaar is ingekomen dat de eigenaar deze "rangschikking" niet langer wenst;
- b de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk bepaalt, dat het onroerend goed zijn karakter als landgoed in de zin van artikel 1 heeft verloren door gebrek aan behoorlijk onderhoud;

c gehele of gedeeltelijke velling van bossen of andere houtopstanden plaats vindt, zonder dat van het voornemen tot vellen tenminste één maand tevoren aan de directeur van het Staatsbosbeheer is kennis gegeven;

d gehele of gedeeltelijke velling van bossen of andere houtopstanden plaats vindt, terwijl door of namens de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk is te kennen gegeven aan de eigenaar dat de voorgenomen velling in strijd wordt geacht met het belang van het natuurschoon, of indien de velling geschiedt zonder inachtneming van de voorwaarden die door deze Minister in het belang van het natuurschoon zijn gesteld.

Indien de onder a vermelde mededeling slechts enkele percelen van het onroerend goed mocht betreffen dan eindigt de toepasselijkheid der wet voor het gehele landgoed. Het landgoed in zijn geheel is immers als complex onder de wet gebracht. Het restant kan ook als landgoed worden beschouwd, maar dat dient dan opnieuw te worden onderzocht. Opnieuw indiening van een daartoe strekkend verzoek is dan nodig.

#### § 6 Fiscale gevolgen van de rangschikking

##### 1 Algemeen

Rangschikking onder de NSW betekent voor de eigenaar van een landgoed als bedoeld in artikel 1 dezer wet dat hij in aanmerking kan komen voor enige hierna te behandelen belastingfaciliteiten. Deze faciliteiten worden zoals in het voorgaande reeds is gesteld, verleend, omdat rangschikking onder de NSW de bestemming van het landgoed vastlegt. Bij de waardebepaling moet derhalve rekening worden gehouden met een op het landgoed drukkende last om het gedurende 25 jaar als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Deze last wordt wel eens aangeduid als een "fictieve last", ook al wordt deze door vele eigenaren als reëel ervaren.

De huidige faciliteiten voorzover zij in de NSW zijn geregeld of steun vinden in de NSW zijn c.q. waren vermeld in de artikelen 4, 5, 6, 7, 9 en 9bis, ter en quater.

##### 2 De vermogensbelasting

Oorspronkelijk bepaalde artikel 4 der NSW dat aan artikel 7 der Wet op de Vermogensbelasting 1892 een tweede lid wordt toegevoegd, inhoudende, dat de belasting van landgoederen ex artikel 1 der NSW wordt geheven over de verkoopwaarde, die daaraan zou moeten worden toegekend, indien op die goederen de last rustte, deze gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is.

Zijn deze landgoederen bovendien, overeenkomstig

door de Minister van Binnenlandse Zaken (thans CRM) en van Financiën goed te keuren regelen, voor het publiek opengesteld, dan wordt de belasting geheven over de helft van die verkoopwaarde.

Reeds bij de behandeling van de Wijzigingswet op de Wet op de Vermogensbelasting dd 27 juli 1918 werd een amendement, strekkende de waardebepaling van landgoederen te doen geschieden naar de door de eigenaar aan het goed gegeven bestemming, ingediend. Nadat de Minister had verklaard, dat landgoederen zolang zij niet van bestemming veranderen naar hun waarde als zodanig (dus bijv. niet als bouwterrein) belast zouden worden werd bedoeld amendement verworpen. Eerst bij de invoering van de NSW in 1928 werd met deze mogelijkheid (zie art. 4A) rekening gehouden.

In 1964 kwam bij de totstandkoming van de nieuwe Wet op de Vermogensbelasting een wijziging van deze belasting t.a.v. NSW landgoederen tot stand. Deze nieuwe regeling maakt geen deel meer uit van de NSW 1928, maar van de Wet op de Vermogensbelasting 1964.

Artikel 9 lid 3 der Wet op de Vermogensbelasting 1964 luidt:

"De waarde van op de voet van de NSW 1928 aangegeven landgoederen wordt bepaald met inachtneming van een onderstelde verplichting om die goederen gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen anders dan volgens de regelen van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is; de waarde wordt slechts voor twee derde in aanmerking genomen. Zijn die goederen overeenkomstig door de in artikel 2 van die wet bedoelde Ministers goedgekeurde regelen voor het publiek opengesteld, dan wordt de waarde voor een kwart in aanmerking genomen". De wijziging betekende voor de bepaling van de belastbare waarde voor opengestelde landgoederen een reductie van  $\frac{1}{2}$  tot  $\frac{1}{4}$  en voor gesloten landgoederen van één tot twee derde.

Het Bosschap (request 8 februari 1962), de ANWB en de Vereniging tot Behoud van Natuurmonumenten hadden terzake reeds hun wensen geuit, o.m. door het bepleiten van nihilstelling bij de waardebepaling voor opengestelde landgoederen en fixatie van de waarde op f 2.000 per ha voor gesloten landgoederen.

Bij de behandeling van de Wet op de Vermogensbelasting in 1964 in de Tweede Kamer werd een amendement ingediend dat beoogde de bestemmingswaarde voor opengestelde NSW landgoederen voor een kwart en voor gesloten NSW landgoederen voor de helft in aanmerking te nemen. De Regering deelde bij monde van de Staatssecretaris van Financiën mede, dat zij begrip had voor de bij de Kamer levende verlangens m.b.t. deze fiscale tegemoetkoming. Zij was dan ook bereid het amendement over te nemen indien de bestemmingswaarde voor gesloten landgoederen niet voor de helft maar voor tweederde

gedeelte in aanmerking zou worden genomen.

Op deze wijze zou een grotere premie voor de openstelling worden gecreëerd. De kamer heeft toen conform het voorstel van de Staatssecretaris dit amendement gewijzigd, waarna de regering het overnam.

Bij de behandeling van de Wet tijdelijke verhoging van de Vermogensbelasting, in 1965, waarbij een tariefsverhoging van 5 naar 6 per duizend werd ingevoerd, is het vraagstuk van de vermogensbelasting van beseigenaren weer aan de orde gesteld. In het Voorlopige Verslag vroegen verscheidene leden zich af of de Regering met betrekking tot de beseigenaren door dit voorstel tot belastingverhoging niet met de andere hand terugneemt, wat zij met de ene hand, nl. door het verlenen van subsidie voor open te stellen bossen, heeft gegeven. In de Memorie van Antwoord wezen de Minister en de Staatssecretaris van Financiën er op, dat in beginsel moeilijk een verband tussen subsidie en belastingverhoging kan worden gelegd. Het bedrag, dat met de verhoging van de vermogensbelasting voor beseigenaren omgerekend per hectare van hun bezit gemoeid kan zijn, moet immers gering worden geacht in vergelijking tot het bedrag waarop de subsidie per ha vermoedelijk gemiddeld kan uitkomen. Bij een begroot bedrag voor 1966 van f 3 miljoen en een oppervlakte van ongeveer 100.000 ha bos, welke voor recreatief gebruik kan worden ontsloten, belooft dit gemiddelde immers rond f 30,-.

*De vermogensbelasting ten aanzien van de Landgoed N.V.*

Bij besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 26 oktober 1942 werd bepaald:

Artikel 1 (1). Voor de heffing van de vermogensbelasting, geheven krachtens de Wet op de Vermogensbelasting 1892, worden de bezittingen en schulden van een N.V. als bezittingen en schulden der gezamenlijke aandeelhouders beschouwd inder:

a de werkzaamheden der N.V. uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan in de instandhouding en exploitatie van onroerende goederen, waarvan op de wijze, omschreven in artikel 2, tweede lid, der NSW 1928 is bepaald, dat zij kunnen worden aangemerkt als landgoederen in de zin van artikel 1 dier wet.

b alle aandeelhouders natuurlijke personen zijn.

c het aantal aandeelhouders niet meer dan twintig bedraagt.

2 Indien aan de voorwaarde van lid 1 niet langer wordt voldaan, houdt lid 1 op van toepassing te zijn van de aanvang van het kalenderjaar af, waarin het gezamenlijk vervuld zijn van alle voorwaarden een einde heeft genomen.

3 Voor de toepassing van lid 1 worden personen, die slechts een gedeelte van een aandeel tot bron van inkomen hebben, mede als aandeelhouder beschouwd.

4 Voor de toepassing van lid 1 worden rechtsperso-

nen, welke zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen, met natuurlijke personen gelijkgesteld.

5 Het in lid 1 onder c vereiste is niet van toepassing, indien het aantal aandeelhouders, niet meer dan twintig bedragen hebbende, uitsluitend door erfenis, legaten, schenkingen en ontbindingen van huwelijks-gemeenschappen gestegen is tot meer dan twintig, mits, nadat het aantal aandeelhouders gestegen was tot meer dan twintig, dat aantal niet door andere dan de genoemde oorzaken verder gestegen is. Bij dit besluit werd voor de heffing van de vermogensbelasting de mogelijkheid om zogenaamd door een N.V. "heen te zien" ingevoerd analoog aan die vervat in artikel 36, Eerste Uitvoeringsbeschikking 1941 dd 21 augustus 1941 voor de inkomstenbelasting.

Teneinde voor een landgoed N.V. fiscaal de mogelijkheid te openen andere baten die niet direct met de exploitatie van het landgoed samenhangen toch van de faciliteiten die de NSW biedt, te laten meeprofiteren, laat de fiscus als het ware een zekere mate van inkomsten- c.q. vermogensbestanddelen vermening toe.

In verband met de parlementaire behandeling van de wetsontwerpen Vermogensbelasting, Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting 1960 heeft het Bosschap zich op 8 februari 1962 gericht tot de leden der Tweede Kamer.

Met betrekking tot de voorgestelde regeling van artikel 24 van het Wetsontwerp Vermogensbelasting aangaande het "door een N.V. heen zien" richtten zich de bezwaren van het Bosschap tegen de voorgestelde redactie van dit artikel en met name tegen de woorden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend waardoor de mogelijkheid om "door een N.V. heen te kijken" wordt beperkt.

In het overleg tussen de vaste commissie voor financiën en de Staatssecretaris aangaande artikel 24 van de Wet op de Vermogensbelasting werd van de zijde van die commissie gevraagd: "Welke ervaringen hebben bij de bewindslieden een rol gespeeld op grond waarvan is voorgesteld de eis "nagenoeg uitsluitend" te stellen in plaats van "hoofdzakelijk"? Is het niet gewenst de woorden "nagenoeg uitsluitend" te doen vervangen door "hoofdzakelijk" en op gelijke wijze de redactie van artikel 56 van het ontwerp Inkomstenbelasting (later art. 68) en te zijner tijd artikel 5a van het Wetsontwerp Vennootschapsbelasting te redigeren".

De Staatssecretaris antwoordde:

"De in het ontwerp met betrekking tot de bezittingen en de werkzaamheden van landgoederen N.V.'s gestelde eisen zijn afgestemd op hetgeen voor de vennootschapsbelasting moet gelden; daar moet namelijk worden voorkomen dat naast de werkzaamheden betreffende de instandhouding van het landgoed nog enigszins belangrijke andere activiteiten worden ont-plooid, die door de vrijstellingsbepaling aan de hef-

ping van de vennootschapsbelasting zouden ontsnappen. Bij nadere overweging is de bewindsman van oordeel dat het belang van de unificatie van deze bepaling in de verschillende belastingwetten niet voldoende zwaar weegt om voor de vermogensbelasting een verscherping van de t.a.v. de werkzaamheden gestelde eis te wettigen. Hij is daarom voornemens de woorden "nagenoeg uitsluitend" te vervangen door "hoofdzakelijk". Deze wijziging zal worden opgenomen in een derde nota van wijziging, welke in samenhang met de te verwachten nota's van wijziging betreffende de ontwerpen op de inkomsten- en loonbelasting zo spoedig mogelijk zal worden ingediend". Artikel 24 is later bij derde nota van wijziging in die zin veranderd. Het luidt thans: "Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur regelen te geven volgens welke, onder daarbij te stellen voorwaarden, voor de heffing van de vermogensbelasting de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van een naamloze vennootschap welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen en welke werkzaamheden uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen, worden beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van haar gezamenlijke aandeelhouders".

Artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit Vermogensbelasting 1964 sluit hierop aan. De huidige redactie maakt het mogelijk om op ruime schaal "door een N.V. te blijven heen kijken", zodat ook een landgoed N.V. met een bescheiden effecten- of huizenbezit van deze faciliteit kan profiteren.

### 3 De verdedigingsbelasting I

Ook voor de heffing van deze belasting zou de waarde bepaald worden op dezelfde wijze als ten aanzien van de vermogensbelasting. Bij artikel 4 B der NSW werd een gelijkkluidend lid aan artikel 8, 1e, der Wet van 18 augustus 1916 Stbl. 411 toegevoegd. De verdedigingsbelasting I werd over het belastingjaar 1927/1928 voor het laatst geheven.

### 4 De inkomstenbelasting

#### a Artikel 5 NSW

Bij artikel 5 der NSW werd aan artikel 5 der Wet op de Inkomstenbelasting 1914 een tweede lid toegevoegd, luidende: "De huurwaarde van gebouwen, gedeelten van gebouwen, of gronden in eigen gebruik voor woning of tot huishoudelijke doeleinden en die behoren tot onroerende goederen, waarvan door onze Ministers van O. K en W. en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen in de zin van artikel 1 der NSW wordt, zolang zij als zodanig zijn aan te merken, niet hoger geschat dan zes ten honderd, berekend over de verkoopwaarde van de goederen in eigen gebruik die daaraan zou

moeten worden toegekend indien daarop een last rustte etc."

Bij de inwerkingtreding van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 dat de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 verving, is deze bepaling ten aanzien van huurwaarde van gebouwen niet meer teruggekeerd, zodat artikel 5 der NSW thans geen betekenis meer heeft. Ook de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 mist een dergelijke bepaling. Wel is in artikel 8 der Wet op de Inkomstenbelasting 1964 in navolging van artikel 22 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 de winst uit binnenlands bosbedrijf (exclusief hakhoutexploitatie) vrijgesteld.

#### b De inkomstenbelasting en het begrip "door een N.V. heen zien"

De mogelijkheid om voor de heffing van inkomstenbelasting "door een N.V. heen te zien" kwam in artikel 36 van de Eerste Uitvoeringsbeschikking d.d. 21 augustus 1941, welke was gegrond op het Besluit Inkomstenbelasting 1941, voor de eerste maal tot stand. Bepaald werd:

1 Voor de heffing van de inkomstenbelasting worden de werkzaamheden, rechten en verplichtingen ener N.V. als werkzaamheden, rechten en verplichtingen harer gezamenlijke aandeelhouders beschouwd indien onder meer: de werkzaamheden der N.V. uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan in de instandhouding en exploitatie van onroerende goederen, waarvan op de wijze als omschreven in artikel 2 lid 2 der NSW 1928 is bepaald dat zij kunnen worden aangemerkt als landgoederen in de zin van artikel 1 der Wet.

Met het opnemen van deze bepaling werd beoogd de bij de Wet van 28 juni 1926 in de Wet Inkomstenbelasting 1914 (artikel 9 lid e) gebrachte bosbedrijfsvrijstelling ook voor de aandeelhouders van een landgoed N.V. effectief te maken. In 1953 is deze regeling opgenomen in artikel 27 der Uitvoeringsresolutie Inkomstenbelasting d.d. 12 juli 1953.

Thans wordt in artikel 68 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 bepaald: "Wij behouden ons voor bij algemene maatregel van bestuur regelen te geven volgens welke, onder daarbij te stellen voorwaarden, voor de heffing van de inkomstenbelasting de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van een N.V., welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de NSW 1928 (Stbl. 63) aangewezen landgoederen en welke werkzaamheden uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen, worden beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van haar gezamenlijke aandeelhouders. Dit is nader geregeld in artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 1964 d.d. 18 december 1964 (Stbl. 524).

#### 5 De vennootschapsbelasting

In 1942 werd in Nederland naar analogie van de

Körperschaftssteuer, de vennootschapsbelasting ingevoerd.

Artikel 5 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 bepaalde, dat vrijgesteld van deze belasting zijn: rechtspersonen en commanditaire vennootschappen op aandelen, welke bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan in onroerende goederen waarvan op de wijze als omschreven in artikel 2 lid 2 der NSW 1928 is bepaald, dat zij kunnen worden aangemerkt als landgoederen in de zin van artikel 1 dier Wet. Hier wordt dus alleen een voorwaarde gesteld ten aanzien van bezittingen der N.V. en niet ten aanzien van de werkzaamheden, het aantal en de aard der N.V. Het is dus mogelijk dat een N.V. wel is vrijgesteld van vennootschapsbelasting, maar dat er niet doorheen gekeken wordt.

In het wetsvoorstel Vennootschapsbelasting dat in 1960 bij de Tweede Kamer werd ingediend ter vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 wordt in artikel 5 bepaald: "Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur onder daarbij te stellen voorwaarden, van de belasting vrij te stellen lichamen welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de NSW 1928 aangewezen landgoederen en welke werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit de instandhouding van die landgoederen.

In zijn request van 8 februari 1962 stelde het Boschap dat blijkens het voorstel de positie van de landgoed N.V. op tweeërlei wijze een verslechtering ondergaat.

In de eerste plaats wordt in het ontwerp de vrijstelling afhankelijk gesteld van een alsnog uit te vaardigen algemene maatregel van bestuur, waarin nadere voorwaarden zullen worden gesteld.

In de tweede plaats wordt aan de landgoed N.V.'s willen zij in beginsel voor vrijstelling in aanmerking komen, de eis gesteld, dat haar werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit de instandhouding van die landgoederen.

Het Boschap bepleitte de vrijstelling voor een landgoed N.V., zodanig te redigeren, dat ook een nevenbedrijf, waarvan de winst uitsluitend wordt aangewend tot instandhouding van het landgoed, in de vrijstelling zou kunnen delen. Het drong aan op de volgende redactie van artikel 5:

"Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur, onder daarbij te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen: lichamen welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen en welke werkzaamheden uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit instandhouding van die landgoederen". Daarmede zou uniformiteit in de regeling ten aanzien van het begrip "door de N.V. heen zien" met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting worden bereikt.

In de op 1 januari 1970 van kracht geworden Wet op de Vennootschapsbelasting werd in artikel 5 letter a, de hieronder volgende tekst opgenomen:

"Wij behouden ons voor, bij algemene maatregel van bestuur onder daarbij te stellen voorwaarden van belasting vrij te stellen: "lichamen welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen, welke werkzaamheden tenminste hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen en welke overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming". Bij vergelijking van de in de wet neergelegde tekst met de door het Bosschap bepleite redactie blijkt, dat aan de verlangens van het Bosschap slechts ten dele wordt tegemoet gekomen. In de praktijk zal moeten blijken, welke inhoud in deze aan het begrip "welke overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming" zal worden toegekend.

#### 6 De personele belasting

In artikel 8 lid 4 der Wet op de Personele Belasting 1950 is overeenkomstig de Wet op de Personele Belasting 1896 (artikel 10 par. 4) een bepaling opgenomen luidende:

"In afwijking van het in de vorige leden bepaalde wordt ten aanzien van percelen die behoren tot onroerende goederen, waarvan door Onze Minister van O. K. en W. en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen in de zin van artikel 1 der NSW 1928 en zolang zij als zodanig zijn aan te merken, de huurwaarde in geen geval hoger bepaald dan op zes ten honderd, berekend over de verkoopwaarde der percelen, die daaraan zou moeten worden toegekend, indien op die percelen de last rustte om die gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is". De bepaling van deze strekking was in de Wet op de Personele Belasting van 1896 gebracht bij artikel 6 van de NSW. Deze faciliteit met betrekking tot de personele belasting is thans zoals uit het voorgaande blijkt niet meer in de NSW maar in de Wet Personele Belasting geregeld. Deze personele belasting wordt geheven wegens het gebruiken van hier te lande gelegen gebouwen en gedeelten van gebouwen met hun aanhorigheden een en ander voor zover dienende:

- a tot woning
- b tot gemak, ontspanning of vermaak van de gebruiker.

Als aanhorigheid wordt de onmiddellijke omgeving rond het huis aangemerkt voorzover de bestemming erop wijst om met het huis te worden gebruikt. Voor het eigenlijke bosbedrijf is deze belasting niet van belang. Voor het publiek toegankelijke gronden genieten belastingvrijdom (zie artikel 2 lid 2 der Wet op

de Personele Belasting). In de praktijk blijkt, de in art. 8 lid 4 der Wet Personele Belasting 1950 aangegeven grondslag voor de huurwaarde vergeleken met de normale wijze waarop de grondslag wordt berekend, weinig te verschillen. Verwacht mag worden dat de personele belasting binnenkort gaat verdwijnen.

#### 7 De rechten van successie, van overgang en van schenking. Artikelen 7, 8 en 9 a artikel 7

In 1928 luidt artikel 7 der NSW "In afwijking van de artikelen 47, 48 en 49 der Successiewet 1859 wordt voor de regeling van de rechten van successie, van overgang en van schenking de waarde van een landgoed in de zin van artikel 1 NSW bepaald op de verkoopwaarde, ten dage van het overlijden of van de schenking welke aan dat landgoed zou moeten worden toegekend, indien daarop een last rustte etc."

In 1956 werd bij de vervanging van de Successiewet 1859 door de Successiewet 1956 in artikel 81 dezer wet bepaald, dat artt. 7, 8 en 9 der NSW dienden te worden vervangen.

Artikel 7 NSW werd als volgt opnieuw vastgesteld: "Indien tot een verkrijging in de zin van de SW 1956 een onroerend goed behoort, dat is aangemerkt als een landgoed bedoeld in art. 1, vindt (mits aan de in het volgende lid gestelde voorwaarden is voldaan) geen invordering plaats van het verschil tussen het volgens de opgelegde aanslag verschuldigde recht van successie, recht van overgang of recht van schenking en de belasting welke verschuldigd zou zijn indien het onroerend goed wordt gesteld op de verkoopwaarde, welke op het tijdstip van de verkrijging aan het goed zou moeten worden toegekend ingeval daarop een last rustte etc."

Indien en voorzover het onroerend goed bovendien overeenkomstig door Onze Ministers van O. K. en W. en van Financiën goedgekeurde regelen voor het publiek is opengesteld, treedt voor de vorenbedoelde verkoopwaarde de helft daarvan in de plaats".

In 1956 vond dus gelijktrekking met de regeling zoals die van de aanvang af voor de vermogensbelasting had gegolden plaats, in die zin, dat ook ten aanzien van het successierecht de bestemmingswaarde voor opengestelde landgoederen slechts voor de helft in aanmerking zou moeten worden genomen. Terstond nadat het ontwerp van wet tot wijziging van de Successiewet 1956 was ingediend bepleitte het Bosschap een regeling voor NSW-landgoederen op te nemen analoog aan die vervat in de wet op de vermogensbelasting 1964. Dit is geschied bij amendement van de heer Kieft c.s. Thans worden niet voor het publiek opengestelde landgoederen in aanmerking genomen voor 2/3 van de zgn. bestemmingswaarde en wél opengestelde landgoederen voor 1/4 van die waarde.

#### b artikel 7 bis NSW

In 1956 bij de herziening van de Successiewet 1859

is ook voor de heffing van de rechten van successie, van schenking en van overgang de mogelijkheid geschapen "door een N.V. heen te zien" zoals deze toen voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting gold. Bij art. 81 der Successiewet is toen toegevoegd een art. 7 bis der NSW, waarin dit punt regeling vindt. De redactie stemt overeen met die van de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting.

#### c *artikel 8 NSW*

In dit artikel wordt de invordering van achterwege gebleven rechten geregeld, indien zich binnen een tijdvak van 25 jaren omstandigheden voordoen, die een einde maken aan de rangschikking (zie art. 3). De redactie van artikel 8 NSW zoals deze in artikel 81 der Successiewet is neergelegd is laatstelijk gewijzigd bij amendementen van de vaste commissie voor Financiën dd 29 maart 1966.

#### d *artikel 9*

Dit artikel 9 heeft vanaf 1928 deel uitgemaakt van de NSW. Laatstelijk is de redactie van dit artikel gewijzigd bij de wijziging van de Successiewet 1956 (zie artikel 81 dezer Wet). Dit artikel luidt thans: "Op de ingevolge de artikelen 7 en 8 aan te geven waarden en op te leggen aanslagen zijn de bepalingen van de Successiewet 1956, voor zoveel mogelijk van toepassing. De ingevolge de Successiewet 1956 opgelegde boeten worden, voor de toepassing van de artikelen 7 en 8, geacht niet in het recht te zijn begrepen".

De regelingen met betrekking tot het fiscale regiem voor landgoederen voor wat betreft de successierechten en het registratierecht zijn thans nog de enige fiscale faciliteiten die in NSW zelf zijn geregeld.

#### 8 *De regeling inzake het registratierecht artikel 9bis, ter en quater*

##### *Artikel 9bis. Het registratierecht bij overdracht van onroerende goederen*

Dit artikel 9 bis werd bij wet van 8 april 1932 in de NSW ingevoegd. Indien NSW-landgoederen worden overgedragen aan binnen het Rijk gevestigde N.V.'s of andere rechtspersonen, welke naar het oordeel van de Minister van Financiën, hoofdzakelijk de instandhouding van één of meer landgoederen ten doel hebben, wordt het recht van overdracht bedoeld in hoofdstuk II § 1 der Registratiewet 1917 (zijnde *f* 5,- van elke *f* 100,-) verminderd tot *f* 0,25 van elke honderd gulden behoudens het bepaalde in artikel 9 quater. Bij de wet d.d. 21 december 1950 no. K 596 werd bepaald:

"artikel 2. In de NSW 1928 worden de navolgende wijzigingen aangebracht:

- 1 In artikel 9bis worden de woorden "vijf en twintig cent" vervangen door "vijftig cent";
- 2 Artikel 9 ter derde lid vervalt".

De wetswijziging betekent in feite een gedeeltelijk terugdraaien van een in 1950 verleende faciliteit. Het

registratierecht van elke *f* 100,- werd verhoogd van *f* 0,25 tot *f* 0,50.

#### *Artikel 9 ter*

Dit artikel is ingevoegd bij de wet van 8 april 1932 (Stbl. 153). Indien storting op aandelen in N.V.'s of andere rechtspersonen (zie art. 9bis) plaatsvindt uitsluitend door inbreng van NSW-landgoederen wordt behoudens het bepaalde in art. 9 quater, het recht van *f* 2,50 van elke *f* 100,- bedoeld in hoofdstuk II § 2 der Registratiewet 1917 verminderd tot *f* 0,25 van elke *f* 100,- en is het recht van *f* 2,25 van elke *f* 100,- bedoeld in art. 47 der Registratiewet 1917 *niet verschuldigd*.

Bij wet d.d. 21 december 1950 is het derde lid van art. 9 ter NSW vervallen verklaard, hetgeen luidde:

"Voor de toepassing van het tweede lid van art. 63 der Registratiewet worden de als landgoederen aangemerkte goederen niet onder de onroerende goederen begrepen".

Deze bepaling was echter van weinig belang.

#### *Artikel 9 quater*

Artikel 9 quater werd ingevoegd bij de Wet van 8 april 1932. Hierin wordt bepaald, dat het recht dat door toepassing van de artikelen 9bis of 9ter minder is geheven dan zonder die toepassing geheven zou zijn, alsnog verschuldigd en dadelijk invorderbaar is, indien binnen een tijdvak van 25 jaren na registratie zich een der gevallen bedoeld in art. 3a, b, c of d voordoet of de N.V. of de rechtspersoon naar het oordeel van de Minister van Financiën niet de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, of wel werkzaamheden verricht welke met dat doel in strijd zijn.

Bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is op 26 februari 1970 ingediend een ontwerp-wet op belastingen van rechtsverkeer. Dit wetsontwerp beoogt een vereenvoudiging van de bestaande wetgeving, welke is neergelegd in de Registratiewet 1917 en de Zegelwet 1917. In de nieuwe opzet blijven slechts vier heffingen over, te weten:

- a) de overdrachtsbelasting;
  - b) de assurantiebelasting;
  - c) de kapitaalsbelasting;
  - d) de beursbelasting.
- Ten aanzien van zowel de overdrachtsbelasting als de kapitaalsbelasting wordt voorzien in een bijzondere regeling voor landgoed N.V.'s. Art. 57 van het wetsontwerp bepaalt nl. dat in de Natuurschoonwet de volgende wijzigingen worden aangebracht:

#### *Artikel 9 bis (oud) luidt thans:*

"Indien onroerende goederen, waarvan door Onze Ministers van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen 1) en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen in den zin van art. 1, onder bezwarenden titel worden overgedragen aan binnen het Rijk gevestigde naamloze vennootschappen of andere rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen, welke,

naar het oordeel van Onze Minister van Financiën, hoofdzakelijk de instandhouding van één of meer landgoederen ten doel hebben, wordt het recht van overdracht bedoeld in Hoofdstuk II, par. 1, der Registratiewet 1917, verminderd tot vijftig cent van elke honderd gulden, behoudens het bepaalde in art. 9 quater”..

*Artikel 9 bis (voorgesteld) luidt:*

“Indien onroerende goederen waarvan door onze Ministers van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen in de zin van art. 1, worden verkregen door binnen het Rijk gevestigde naamloze vennootschappen of andere rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen, welke naar het oordeel van Onze Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van één of meer landgoederen ten doel hebben, wordt het tarief van de overdrachtsbelasting verminderd tot 0,5 percent.

*Artikel 9ter (oud)*

Indien storting op aandelen in naamloze vennootschappen of andere rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen, als in het vorig artikel omschreven zijn, plaatsvindt uitsluitend door inbreng van onroerende goederen, waarvan door Onze Ministers van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen <sup>1)</sup> en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen. In den zin van art. 1 wordt, behoudens het bepaalde in artikel 9quater, het recht van twee gulden vijftig cent van elke honderd gulden, bedoeld in Hoofdstuk II, par. 2, der Registratiewet 1917, verminderd tot vijf en twintig cent van elke honderd gulden en is het recht van twee gulden vijftig cent van elke honderd gulden, bedoeld in art. 47 dier wet, niet verschuldigd. Geschiedt de storting door inbreng zowel van landgoederen als van andere onroerende goederen of van roerende goederen, dan vindt het eerste lid van dit artikel toepassing voor hetzelfde evenredig gedeelte als waarvoor de waarde der landgoederen begrepen is in die van het totaal der ingebrachte landgoederen, andere onroerende goederen en roerende goederen. Indien echter in dit geval de vennootschap of het lichaam verplichtingen op zich neemt, worden deze voor de bepaling van bedoeld evenredig gedeelte in mindering gebracht, echter alleen van de waarde der roerende goederen, ten ware de verplichtingen ten laste van eene in haar geheel ingebrachte onderneming, in welk geval aftrek geschiedt in de eerste plaats van de waarde der roerende goederen en voor het overblijvende naar evenredigheid van de waarde van de tot de onderneming behorende landgoederen en overige onroerende goederen.

*Artikel 9ter (voorgesteld)*

1 Indien inbreng in naamloze vennootschappen of andere rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen,

als in art. 9bis zijn omschreven, uitsluitend bestaat uit onroerende goederen waarvan door Onze Ministers van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk en van Financiën is beslist, dat zij zijn aan te merken als landgoederen in de zin van art. 1, wordt het tarief van de kapitaalsbelasting verminderd tot 0,25 percent en is geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

2 Bestaat de inbreng niet uitsluitend uit landgoederen, dan vindt het eerste lid toepassing op hetzelfde evenredige gedeelte als waarvoor de waarde in het economische verkeer van de landgoederen is begrepen in de waarde in het economische verkeer van het totaal van hetgeen is ingebracht.

*Artikel 9quater (oud)*

Het recht dat door toepassing van de artikelen 9bis of 9ter minder is geheven dan zonder die toepassing geheven zou zijn, is alsnog verschuldigd en dadelijk invorderbaar, indien binnen een tijdvak van 25 jaren na de registratie van de akte of de verklaring, bij welke de vermindering van recht is toegepast:

óf ten aanzien van de als landgoederen aangemerkte goederen zich een der gevallen voordoet, bedoeld bij artikel 3, a, b, c of d;

óf, naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de naamloze vennootschap of het rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, of wel werkzaamheden verricht, welke met dat doel in strijd zijn.

*Artikel 9quater (voorgesteld)*

De belasting die door toepassing van artikel 9bis of 9ter minder is geheven dan zonder die toepassing geheven zou zijn, is alsnog verschuldigd, indien binnen een tijdvak van 25 jaren na de verkrijging of de inbreng, bij welke de vermindering van belasting is toegepast:

óf ten aanzien van de als landgoederen aangemerkte goederen zich een van de gevallen voordoet, bedoeld in artikel 3, letter a, b, c of d;

óf naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de naamloze vennootschap of het rechtspersoonlijkheid bezittende lichaam niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van landgoederen ten doel heeft, dan wel werkzaamheden verricht welke met dat doel in strijd zijn.

Het is de bedoeling dat deze Wet op 1 januari 1971 in werking treedt. Gelijkijdig met dit wetsontwerp is ingediend een ontwerp Registratiewet 1970, waarin de formaliteit van registratie van akten wordt geregeld.

**9 De omzetbelasting**

De omzetbelasting wordt niet in de NSW vermeld en ook in de Wet op de Omzetbelasting 1954 wordt niet naar NSW-landgoederen verwezen. Bij verkoop van



hout afkomstig van NSW-landgoederen werd overeenkomstig de Wet op de Omzetbelasting de eigenaar van het landgoed als ondernemer aangemerkt. De Tariefcommissie besliste dd. 9 juni 1964 nr. 9742 o, dat de eigenaar van een landgoed, die niet de opzet heeft om maatschappelijke behoefte aan hout te bevredigen, doch wiens bedoeling het veeleer is de tot zijn oude familiebezit behorende bossen zo goed mogelijk te bewaren en in stand te houden en slechts die maatregelen te treffen, welke uit een oogpunt van natuurschoon en natuurbescherming wenselijk zijn, bij het verkopen van hout en van zijn landgoed niet als ondernemer optreedt. De omstandigheid, dat hij ook wel gezonde kaprijke bomen doet vellen en niet alleen zieke of zeer oude bomen, is met die bedoeling niet in strijd.

Deze opvatting waarbij de landgoedeigenaar niet als ondernemer in de zin van de Wet op de Omzetbelasting wordt aangemerkt en waarbij tevens het oogmerk om het landgoed te bewaren in plaats van de maatschappelijke behoefte aan hout te bevredigen van belang is voor de vraag of er op het landgoed al dan niet sprake is van de uitoefening van een bedrijf in de zin der omzetbelastingwetgeving, is bij de aanschrijving dd. 13 november 1964 aan de ambtenaren van het Ministerie van Financiën ter kennis gebracht, ten einde in den vervolge met deze opvatting in de praktijk rekening te houden. De Tariefcommissie heeft zich ook bij latere beslissingen door deze opvatting laten leiden, zodat geconcludeerd mag worden, dat zich terzake een vaste jurisprudentie heeft ontwikkeld. In de Wet op de Omzetbelasting 1968, die in de plaats van de Wet op de Omzetbelasting 1954 is gekomen, is evenals in laatstgenoemde Wet geen bepaling opgenomen terzake van NSW-landgoederen. Wel kent de Wet op de Omzetbelasting 1968 een speciale landbouwregeling die voor landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers geldt.

#### 10 *De regeling van de dividendbelasting ten aanzien van NSW-landgoederen*

De regeling wordt noch in de NSW, noch in de Wet op de Dividendbelasting 1966, voorheen het Besluit Dividendbelasting 1941, aangetroffen, maar in een resolutie, 9 september 1941 nr. 34B 7521. Bij de hierboven vermelde aanschrijving heeft de Secretaris-Generaal ter kennis van de directeurs gebracht, dat van een N.V. tot instandhouding van landgoederen, die voldoet aan de voorwaarden van lid 1 artikel 36 van de Uitvoeringsbeschikking I.B. 1941, de heffing van dividendbelasting achterwege kan blijven.

#### 11 *Enige belastingen in de vermogenssfeer die thans geen toepassing meer vinden*

Tijdens en kort na de tweede wereldoorlog zijn enige specifieke vermogensbelastingen ingevoerd, waarvoor echter voor NSW-landgoederen vrijstellingsregelingen golden. Het betreft hier de zgn. "Vermo-

gensbelasting II, de Vermogensheffing ineens en de Vermogensaanwasbelasting". Aangenomen wordt dat de toename van het aantal onder de NSW gerangschikte landgoederen in de periode 1945-1948 verband hield met de invoering van deze vermogensbelasting.

#### a *De Vermogensbelasting II (vermogensbelasting voor lichamen)*

Ingevoerd bij Besluit Vermogensbelasting dd. 26 oktober 1942.

Artikel 2: Belastingplichtigen: binnen het Rijk gevestigde rechtspersonen, commanditaire vennootschappen op aandelen, verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en kredietbedrijven van openbare lichamen welke aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Gelet op artikel 5 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting zijn NSW-landgoederen vrijgesteld van deze vermogensbelasting. Deze belasting werd voor het laatst geheven over het boekjaar 1946. Het tarief was 5%. Deze belasting werd ingetrokken bij de Wet tot gedeeltelijke herziening van het belastingstelsel dd. 6 juni 1947.

#### b *De Vermogensaanwasbelasting (Wet dd. 19 september 1946)*

Belasting over de vermogensaanwas zijnde het voordelig verschil tussen het zuiver vermogen op de tweede peildatum (eind december 1945) en de eerste peildatum (beginvermogen) op 1 mei 1940. Deze belasting kent een gedifferentieerd tarief afhankelijk van de wijze van vermogensverwerving (ongerechtvaardigde of onoorbare aanwas 90%) en een progressief tarief voor andere vermogensaanwas van 50% tot 70% dezer aanwas. Lichamen die uitsluitend of nageoeg uitsluitend onroerende goederen bezitten, die NSW-landgoed zijn, worden vrijgesteld van deze belasting mits zij de door buitengewone houtvelling ontstane winsten vóór 1 januari 1953 zoveel mogelijk hebben aangewend tot herbebossing. Van andere eigenaren, die NSW-landgoederen bezitten werd de vermogensaanwasbelasting niet ingevorderd. Ook diegenen die zich voor 1 juli 1948 lieten rangschikken onder de NSW konden van deze faciliteiten profiteren. Deze Wet op de Vermogensaanwasbelasting is niet ingetrokken, maar deze belasting wordt bij gebrek aan object thans niet meer ingevorderd.

#### c *Vermogensheffing ineens (wet dd. 11 juli 1947)*

Een belasting met een progressief tarief (een tariefstructuur zoals ook de Successiewet deze kent) bestaande uit een schaalbedrag bij een bepaalde belastbare som plus een percentage over het eventueel resterende van de belastbare som. De belasting werd geheven over het zuiver vermogen per 1 januari 1947. Bij het vaststellen van het zuiver vermogen werd de vermogensaanwasbelasting geacht voor de aanvang van 1946 verschuldigd te zijn. De invorderingsregeling voor NSW-landgoederen is overeenkomstig de regeling ten aanzien van de vermogensaanwasbelas-

ting. Ook deze vermogensheffing ineens wordt thans bij gebrek aan object niet meer ingevorderd.

## § 7 Verkoopwaarde en bestemmingswaarde

### 1 Algemeen

De heffing van de vermogensbelasting en de successierechten van NSW-landgoederen geschiedt niet over de verkoopwaarde c.q. verkeerswaarde, doch over de bestemmingswaarde.

De Memorie van Toelichting zegt hierover: "Waar het begrip "bestemmingswaarde" geen vaststaande betekenis heeft, is in het ontwerp dit woord niet gebezigd, doch vervangen door de verkoopwaarde, die aan een goed kan worden toegekend indien daarop de last rustte om het goed gedurende een tijdvak van 25 jaar als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is".

De bestemmingswaarde wordt dus afgeleid van de verkoopwaarde. Regels omtrent de wijze van taxatie bevat de wet niet. Ook bindende instructies terzake kunnen moeilijk worden verstrekt, omdat de gevallen teveel uiteenlopen en omdat bij de vaststelling van de waarde van een landgoed zeer verschillende factoren in aanmerking moeten worden genomen. Dit bleek uit een antwoord op desbetreffende vragen van het kamerlid de heer Lovink.

### 2 Waardebegrippen die bij de taxatie een rol spelen en methoden van taxatie

#### a De rentabiliteitswaarde

Bij de schatting van de waarde van een landgoed is de lage rentabiliteit van die landgoederen, ook als zij deskundig worden beheerd, een factor van belang. Deze rentabiliteitsfactor mag echter niet uitsluitend de doorslag geven. Zo zal onder meer ook in aanmerking moeten worden genomen dat de aard van het bezit het genoegen nemen met een lage rentevoet wettigt. (Resolutie november 1928 nr. 72). De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 20 december 1939 P.W. nr. 14392 B nr. 7046: "dat rekening diende te worden gehouden met het bestaan van gegadigden, die in hun waardering mede betrekken de ideële waarde". Bij de bepaling van de rentabiliteitswaarde wordt rekening gehouden met het verschil tussen bijv. de rente die van het in het landgoed geïnvesteerde kapitaal wordt gemaakt bij deugdelijke exploitatie enerzijds en de algemene rentevoet voor prima beleggingen (lees goudomrand), of de rente welke verwacht mag worden van geldbelegging in bijv. vaste goederen anderzijds. De waarderingsmethode volgens welke men van de normale verkoopwaarde af trekt het gekapitaliseerde verschil over 25 jaar tussen bijv. 30% van de normale verkoopwaarde en de jaarlijkse opbrengst bij exploitatie volgens de NSW ontmoet het bezwaar dat toekomstige waardeinstijging van o.m. bijgroei van opgaand hout wordt verwaarloosd.

#### b De zogenaamde ideële waardecomponent

Naast het rentabiliteitsaspect wordt ook de zgn. ideële waarde (een subjectieve gebruikswaarde voor de eigenaar) bij de waardebepaling betrokken. Men kan beide waardecomponenten wel onderscheiden, doch dit is in de praktijk niet eenvoudig.

Zo overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 20 december 1939 P.W. nr. 14392 B nr. 7046: "dat rekening moet worden gehouden met het bestaan van gegadigden, die, in hun waardering mede betrekken de ideële waarde, die in het bezit van het landgoed is gelegen, bereid zullen zijn bij het bepalen van de te besteden koopsom in mindere mate rekening te houden met de vraag, welke opbrengst de te besteden koopsom wel zou kunnen opleveren bij een andere belegging".

#### c Berekenings- en schattingsmethoden van de verkoopwaarde

Als schattingsmethoden kunnen worden gehanteerd: 1e de vergelijkingsmethoden en 2e de overweging welke waarde de verschillende eigenschappen van het goed (zoals jaarlijkse opbrengst, ligging) voor eventuele kopers hebben. Bij gebrek aan vergelijkingspercelen zal men in hoofdzaak op methode 2 zijn aangewezen. Bij deze methode zal men de diverse factoren slechts in aanmerking nemen indien en voorzover zij niet met de "fictieve last" in strijd zijn.

#### d De bepaling van de bestemmingswaarde in de praktijk

De waardebepaling volgens de rendementsmethode en de vaststelling daarvan stuiten vaak op praktische bezwaren. Ook de zgn. ideële waarde is moeilijk te bepalen. Veelal wordt in de praktijk de bestemmingswaarde, in onderling overleg bepaald door van de normale verkoopwaarde een zeker percentage af te trekken (vgl. H.R. 1959 P.W. 17015 B.N.B. 1959/141 jo 1959/96). De grootte van dit percentage hangt o.m. af van de ligging en de waarde van de houtopstand. De heer H. J. Hofstra stelde in 1951 wel eens gehoord te hebben dat de bestemmingswaarde in de buurt van 60% van de normale verkoopwaarde lag.

De heer L. J. Schiethart wees er in 1951 op, dat de waarde van de NSW-landgoederen door zoveel factoren wordt bepaald, dat men deze het beste door een ervaren en deskundig taxateur kan laten schatten en dan wijst dezelfde praktijk uit, dat het percentage schommelt tussen 60 en 85%.

Over het algemeen moet worden geconstateerd dat het aftrekpercentage in zéér sterke mate kan uiteenlopen als gevolg van de verschillende aard, grootte en ligging der objecten. Pogingen om te komen tot een uniform aftrekpercentage worden bestreden met argumenten die verwijzen naar deze verscheidenheid van omstandigheden, waaronder verschil in recreatieve druk e.d.

#### e De invloed van de Bodemproductiewet, de Boswet en andere wettelijke bepalingen die de bestemming van landgoederen vastleggen op de "bestemmingswaarde"

§ 21 der Leidraad Successiewet 1956 luidt:  
"volledigheidshalve zij herinnerd aan het feit dat bij de schatting van bossen rekening zal dienen te worden gehouden met eventueel op de eigenaar als zodanig drukkende lasten, voortspruitende uit wettelijke voorschriften op het gebied van de bescherming van het bosbezit (vgl. bijv. Boswet en de Bodemproductiebeschikking 1949). Uiteraard zal, voorzover bij de schatting van de normale verkoopwaarde, met dergelijke lasten rekening wordt gehouden en hun invloed overeenstemt met de fictieve last van de NSW 1928, de invloed van de laatst bedoelde last bij de bepaling van de zgn. bestemmingswaarde niet andermaal in aanmerking mogen worden genomen."

De invloed die aan de bepalingen van de Bodemproductiebeschikking 1949 en de Boswet 1961 inzake meldingsplicht en herplantplicht en aan de NSW-bepalingen ten aanzien van het kappen van hout wordt toegekend is van invloed op de vaststelling van de bestemmingswaarde. Krachtens de Boswet 1961 dient iedere bosbouwer een voorgenomen velling te melden aan de directeur van het Staatsbosbeheer. Een kapverbod mag slechts worden opgelegd ter bewaring van natuur en landschapsschoon voor perioden van telkens ten hoogste 5 jaren. De wet voorziet in een schadevergoedingsregeling. De voorschriften van de NSW beogen het natuurschoon in stand te houden. Het komt dan ook herhaaldelijk voor, dat de velling van kaprijpe bomen wordt verhinderd, omdat hierdoor een stuk natuurschoon zou verdwijnen. Als gevolg hiervan blijven de bomen dan "op scha" staan. De "last" die de Boswet de eigenaar kan opleggen blijft echter van andere aard dan de "fictieve last" die de NSW kent. In de praktijk blijkt hieromtrent echter nog wel eens verschil van inzicht tussen de inspecteur en belastingplichtige te bestaan. Met betrekking tot de vraag in hoeverre door de voorschriften in de Boswet ten aanzien van meldingsplicht en herplantverplichting het exclusieve karakter van de "fictieve last" der NSW te niet gaat, waardoor mede bij de inspecteurs van belasting het inzicht kan rijpen dat deze "fictieve last" niet of nauwelijks meer in de schatting tot uitdrukking hoeft te komen, kan worden verwezen naar de overwegingen bij de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem dd. 5 december 1963 BNB 1964/115, waarin wordt gesteld:

"Het Hof kent terecht betekenis toe aan het feit dat de fictieve last een periode van 25 jaar beslaat, dat kansen worden gemist en daarmee voor belanghebbende's terrein de mogelijkheid dat dit geheel of voor gedeelten, in verband met de ontwikkeling in de omgeving, verwachtingswaarde krijgt, in lengte van jaren is afgesneden".

Het Bosschap meende dan ook dat deze opvatting door de Minister van Financiën in een uitvoeringsbeschikking of aanwijzing ter kennis diende te worden gebracht. De Staatssecretaris van Financiën stelde dat deze opvatting niet noodzakelijkerwijs expliciet

onder de aandacht van de inspecties diende te worden gebracht. Nu in dit arrest dd. 5 december 1963 is erkend dat de "fictieve last" een beperking der exploitatiemogelijkheid inhoudt is het de vraag in welke mate dit de bestemmingswaarde dient te beïnvloeden. Welk aftrekpercentage is dan geoorloofd? In een uitspraak dd. 21 juni 1963 BNB 1964/96 hield het Gerechtshof rekening met verschillende aftrekpercentages bijv. een hoger aftrekpercentage voor bomen in oprijlanen waarvoor een vellingsverbod op grond van de NSW is te verwachten dan voor andere houtopstanden waarvoor de bepalingen van de Boswet zouden gelden. Het is niet uitgesloten, dat de totstandkoming in de Natuurbeschermingswet, krachtens welke bepaalde natuurterreinen tot beschermde natuurmonumenten kunnen worden aangewezen, ook van invloed zal worden op de bestemmingswaarde welke aan "beschermde" landgoederen wordt toegekend.

Vaststaat dat ten gevolge van de diverse wettelijke regelingen, die de beschikkingsvrijheid van de bos- en landgoedeigenaar ten aanzien van bos en landgoed beperken, de bestemmingswaarde de verkoopwaarde dichter zal naderen. In dit verband moge ook worden gewezen op hetgeen in hoofdstuk III wordt gesteld over de relatie tussen NSW en andere wettelijke regelingen.

### 3 Wensen met betrekking tot de bestemmingswaarde

Het onbestemde karakter der bestemmingswaarde heeft al tot veel ontstemming aanleiding gegeven. Het Bosschap heeft erop gewezen, dat door de stijging der grondprijzen en door het hoger stellen van de bestemmingswaarde in de praktijk nauwelijks sprake is van enige verlichting van de druk der vermogensbelasting en de successierechten. De fiscale verlichting die de NSW beoogt te geven overeenkomstig de ratio dezer wet komt nauwelijks tot zijn recht. Bepleit werd nihilstelling van de bestemmingswaarde voor opengestelde landgoederen en fixatie van de bestemmingswaarde voor niet opengestelde landgoederen op f 2000 per ha.

### § 8 Beheersaspecten van de rangschikking

Blijkens het gestelde in de NSW is het noodzakelijk dat de eigenaar van een landgoed dat onder de NSW is gerangschikt, dit zodanig beheert, dat het karakter als NSW-landgoed gehandhaafd blijft. Daartoe moet het behoorlijk worden onderhouden, terwijl gehele of gedeeltelijke vellingen moeten worden gemeld. In het belang van het natuurschoon kunnen vellingen worden verboden of kunnen ten aanzien van vellingen bepaalde voorwaarden worden gesteld.

Op grond van de Boswet zal in het algemeen na de velling van een loofhoutopstand een herplant met bijv. naaldhout geoorloofd zijn. In het kader van de NSW

kan deze mutatie het karakter van het landgoed aantasten, waardoor de bepaling ex artikel 1 die het voortbestaan van terreinen in de bestaande toestand beoogt, geweld wordt aangedaan.

Uit het bovenstaande kan o.m. worden geconcludeerd dat de redactie van de NSW een statisch beleid aanzien van landgoederen in de hand kan werken. Veel hangt hierbij echter af van de inzichten van de eigenaar en van het Staatsbosbeheer en de mogelijkheid om bij verschil van inzicht dienaangaande overeenstemming te bereiken. Onder de NSW kunnen zowel landgoederen die voor het publiek gesloten zijn, als opengestelde landgoederen zijn gerangschikt. De eisen waaraan een voor het publiek opengesteld landgoed moet voldoen zijn niet in de wet geregeld. De wetgever heeft gemeend, dat de bonus op de openstelling moet opwegen tegen de lasten, die de eigenaar van openstelling kan ondervinden (meer toezicht, onderhoud, bewaking, kans op beschadiging, brandgevaar).

Aangenomen wordt dat van toegankelijkstelling sprake is, als aan het publiek duidelijk kenbaar wordt gemaakt dat het landgoed mag worden betreden. Indien borden "Verboden toegang artikel 461 Wet van Strafrecht" voorkomen kan niet van openstelling worden gesproken, ook al wordt eventuele bezoekers, die zich verstouten het landgoed te betreden, niets in de weg gelegd. Prof. Schuttevâer meent, dat ook de mate waarin het landgoed is voorzien van paden en wegen van invloed kan zijn op de vraag of er sprake is van openstelling, ook al is het niet nodig dat het landgoed in alle richtingen kan worden bewandeld. Volgens de Memorie van Toelichting is het de eigenaar van een landgoed waarop zich een woonhuis of ander gebouw bevindt dat voor het publiek is opengesteld, toegestaan het gedeelte in de naaste omgeving van het huis te reserveren voor persoonlijk gebruik, zonder dat dit de openstelling in gevaar brengt. Voor de openstelling geldt het volgende ontwerp standaard toegangsregeling landgoederen.

*Ontwerp standaard toegangsregeling landgoederen*  
"Met uitzondering van de naaste omgeving van<sup>1)</sup> is het landgoed voor het publiek<sup>2)</sup> (voetgangers<sup>2)</sup> – behalve voor niet te goeder naam en faam bekend staande personen – van zonsopgang tot zonsondergang uitsluitend op wegen en wandelpaden opengesteld op vertoon van wandelkaarten, welke gratis<sup>2)</sup> (tegen betaling van f 0,25 voor een gezin of een persoon, indien zij gedurende een kalenderjaar geldig zijn, en van f 0,10 voor een gezin of voor één persoon, in geval zij slechts een geldigheidsduur van één dag hebben)<sup>2)</sup> verkrijgbaar zijn bij<sup>3)</sup>.

<sup>1)</sup> In te vullen: het woonhuis, het kasteel, de boerderij e.d.;

<sup>2)</sup> Naar verklezing te schrappen;

<sup>3)</sup> Naam en adres te vermelden, deze persoon moet op of vlakbij het landgoed wonen.

Op dagen, dat er drijffjachten worden gehouden kan in het belang der veiligheid de toegang tot gedeelten van het landgoed worden belet.

Kinderen beneden 16 jaar worden slechts onder geleide van ouderen toegelaten. Het is – onverminderd andere verbodsbepalingen in wetten of verordeningen – verboden bloemen, bladeren en vruchten te plukken of te vervoeren, takken af te snijden, bomen, struiken en andere gewassen te beschadigen, hout te sprokkelen, te zwemmen, vuur te maken, in droge tijd te roken, het wild of de vogels te verontrusten, te vissen, orde en rust te verstoren, papier en ander afval achter te laten, alsmede honden bij zich te hebben. De kaarten van degenen, die zich aan de daarin gestelde voorwaarden niet houden, kunnen worden ingetrokken.

Bestuursleden of donateurs van de Stichting en leden of begunstigers van de Vereniging tot Behoud van Natuurmonumenten in Nederland, alsmede houders van het wandelbewijs van de ANWB hebben vrije toegang op vertoon van een legitimatiekaart".

Het wordt niet met de regelen aangaande de openstelling in strijd geacht indien toegangskaarten aan het publiek worden verkocht. De toegestane prijzen bedragen thans in het algemeen circa f 1,- voor een jaarkaart en f 0,25 voor een dagkaart. De regeling betreffende de toegangskaarten mag de toegang niet belemmeren, wel het bezoek van het publiek in zekere banen leiden. Bij gemeenschappelijke beschikking van de Ministers van O. K. en W. en van Financiën van 29 december 1949 en 11 maart 1950 werd een verhoging van de toegangsprijzen ten behoeve van het Natuurfonds goedgekeurd.

De bosbijdrageregeling heeft het vraagstuk van de toegangskaarten voor landgoederen een ander perspectief gegeven, omdat deze regeling uitgaat van volkomen vrije toegankelijkstelling.