

BEGUNSTIGING VAN LANDBOUWERS?

LANDBOUWVRIJSTELLING IN RELATIE MET HET
GELIJKHEIDSBEGINSEL



Bachelorscriptie Fiscale Economie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Datum: 16-7-2018

Geertruida Verschoor
Studentnummer: 427251
Begeleider: M.P.L. Adriaansen
Tweede beoordelaar: J.E. Van den Berg

Inhoud

Lijst met afkortingen	3
1. Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Relevantie	5
1.3 Probleemstelling	6
1.4 Werkwijze	6
2. Totstandkoming van de landbouvvrijstelling	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Ontwikkeling van grond in landbouwbedrijven	7
2.2.1 Ontwikkeling van landbouwbedrijven	7
2.2.2 Ontwikkeling van de positie van grond in landbouwbedrijven	9
2.3 Aanleiding voor de vrijstelling van landbouwbedrijven in belastingen	11
2.4 Totstandkoming landbouvvrijstelling in de inkomstenbelasting	14
2.5 Conclusie	16
3. Ontwikkeling van de landbouvvrijstelling	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Landbouvvrijstelling onder Besluit IB 1941	17
3.2.1 Wettekst 1950 – 1964	17
3.3 Landbouvvrijstelling onder Wet IB 1964	19
3.3.1 Wettekst 1964 – 1986	19
3.3.2 Wettekst 1986 – 2000	21
3.4 Landbouvvrijstelling onder Wet IB 2001	23
3.4.1 Wettekst 2000 – heden	23
3.4.2 Toelichting landbouwgrond	26
3.5 Budgettair belang van de landbouvvrijstelling	26
3.6 Conclusie	28
4. Gelijkheidsbeginsel	30
4.1 Inleiding	30
4.2 Gelijkheidsbeginsel in het algemeen	30
4.3 Gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht	32
4.4 Conclusie	35
5. Verhouding landbouvvrijstelling en gelijkheidsbeginsel	37
5.1 Inleiding	37
5.2 Discussie over gelijkheidsbeginsel in de landbouvvrijstelling	37
5.2.1 Argumenten voor het behoud van de landbouvvrijstelling	37

5.2.2	Argumenten tegen het behoud van de landbouwwijstelling	39
5.2.3	Conclusie in literatuur	41
5.3	Toetsing van landbouwwijstelling aan het gelijkheidsbeginsel	42
5.4	Conclusie	43
6.	Conclusie	45
6.1	Conclusie	45
6.2	Aanbevelingen.....	47
Bibliografie		49
Internetbronnen.....		49
Literatuur.....		49

Lijst met afkortingen

EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FEI	Farm Experience Internship Team
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
LEI	Landbouw-Economisch Instituut
UVRM	Universele Verklaring van de Rechten van de Mens
WEV	Waarde in het economisch verkeer
WEVAB	Waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming

1. Inleiding

De oorsprong van dit onderzoek zal in dit eerste hoofdstuk worden verklaard, evenals de opzet en doelstelling. In paragraaf 1.1 komt de aanleiding tot dit onderwerp aan bod. Vervolgens wordt in paragraaf 1.2 de relevantie van dit onderzoek aangetoond. In paragraaf 1.3 wordt de probleemstelling met hoofd- en deelvragen uiteengezet, dit is de grondslag van het onderzoek. Tenslotte licht paragraaf 1.4 de werkwijze van het onderzoek toe.

1.1 Aanleiding

Vanaf 1 januari 2018 is de landbouwregeling uit de Wet op Omzetbelasting 1968 verdwenen.¹ De betreffende landbouwregeling was een van de uitzonderingen die worden gemaakt voor landbouwers, een gevolg van de bijzondere positie die de landbouw inneemt te midden van de andere sectoren. Naast de landbouwregeling uit de omzetbelasting, speelt de landbouwvrijstelling van de Wet op Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) een grote rol in de bijzondere regelingen voor de landbouwers. In 2018 is €1.109 miljoen belastingderving voor deze vrijstelling begroot.² De doelstelling van de landbouwregeling in de omzetbelasting was volgens Miljoenennota 2018 dat de landbouwer geen btw-administratie hoefde te voeren.³ Dit is anders dan de doelstelling van de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting, die luidt: 'instandhouding van de fiscale behandeling van grond ten behoeve van voordelen uit een landbouwbedrijf.'⁴ De landbouwregeling in de omzetbelasting is uit de wet gehaald. De landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting wordt vooralsnog gehandhaafd. Toch staat ook deze vrijstelling ter discussie en wordt gesproken over een eventuele afschaffing.⁵

De landbouwvrijstelling kent een lange geschiedenis. In de Wet op het Patentrecht van 1819 werden agrariërs vrijgesteld van belastingheffing op het patentrecht. Het patentrecht was een forfaitaire heffing op basis van uiterlijke kenmerken van een bedrijf of beroep en tevens een poging om meer inkomsten uit roerend kapitaal te belasten met een algemeen geldende heffing.⁶ In dit stelsel was de landbouw evenwel niet vrijgesteld van grondbelasting. In het Besluit van 19 november 1918 is het begunstigende regime voor de landbouwers voortgezet door de eerste variant van de landbouwvrijstelling in het leven te roepen.⁷ De gehele winst als gevolg van de verkoop van een landbouwbedrijf werd vrijgesteld van de inkomstenbelasting. De landbouwvrijstelling is gebleven en later ook wettelijk geregeld, maar gaandeweg zijn wijzigingen doorgevoerd die de landbouwvrijstelling enerzijds inperken, maar anderzijds uitbreiden. Een voorbeeld van een inperking is dat waardeveranderingen uitgevoerd in het kader van aanwending van de grond buiten de agrarische sfeer niet meer zijn vrijgesteld.⁸ Evenzo vallen bestemmingswijzigingswinsten niet meer onder de landbouwvrijstelling.⁹ Een voorbeeld van een uitbreiding is dat het begrip landbouwbedrijf is uitgebreid naar onder andere tuinbouw en veehouderij.² Nu zijn op grond van art. 3.12 Wet IB 2001 alleen de voordelen uit landbouwbedrijf vrijgesteld ter zake van waardeveranderingen van gronden, voor zover de waardeveranderingen van de grond 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

¹ *Stcrt.*, 2017, 21605.

² *Kamerstukken II*, 2017/18, 34775, 2, p. 42.

³ *Kamerstukken II*, 2017/18, 34775, 2, p. 270.

⁴ *Kamerstukken II*, 2017/18, 34775, 2, p. 259.

⁵ *Kamerstukken II*, 2008/9, 31727, 1.

⁶ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21^{ste} eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 11.

⁷ Resolutie 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

⁸ *Kamerstukken II*, 1984/85, 18915, 3, p. 7 (MvT).

⁹ *Kamerstukken II*, 2008/9, 31727, 1.

landbouwbedrijf, en niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. Het is onzeker hoe lang de landbouvvrijstelling zal blijven bestaan.¹⁰

1.2 Relevantie

In de tijd van de instelling van de landbouvvrijstelling werd meer landbouwgrond gepacht dan dat het in eigendom was van de landbouwer.¹¹ Hieruit volgt dat de landbouwer met eigen grond twee hoedanigheden bezat, namelijk de hoedanigheid van landbouwer en de hoedanigheid van grondbezitter. De landbouvvrijstelling is ingesteld om de ondernemershoedanigheid en de privéhoedanigheid van de landbouwer gelijk te trekken. De landbouwer-eigenaar, de ondernemer, moest fiscaal gelijk worden behandeld met de eigenaar-verpachter, de privé-eigenaar.¹² De eigenaar-verpachter werd onder de Wet IB 1964 niet belast voor gerealiseerde waardeveranderingen van de grond; daarom werd de landbouvvrijstelling ingesteld voor de landbouwer-eigenaar, zodat zijn gerealiseerde waardeveranderingen eveneens niet werd belast.

Inmiddels is de positie van landbouwers veranderd ten opzichte van vroeger. Landbouwgrond is meer in eigendom van landbouwers dan dat het wordt gepacht.¹³ Ook is de wet meerdere malen gewijzigd. Daarbij zijn met name de term landbouwbedrijf¹⁴ en de vrijgestelde waardeveranderingen¹⁵ in de inkomstenbelasting, veranderd. Mogelijk is de landbouvvrijstelling nu een bevoordeling voor landbouwers ten opzichte van hen die geen landbouwer zijn, of is de eventuele afschaffing van de vrijstelling een achterstelling ten opzichte van niet-landbouwers.¹⁶ In een brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer van Verburg en De Jager, minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit respectievelijk staatssecretaris van Financiën, is gesteld dat na de introductie van de Wet IB 2001 geen sprake meer is van gelijke behandeling tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter. De eigenaar-verpachter wordt sindsdien geconfronteerd met de vermogensrendementsheffing van box 3 Wet IB 2001 en de landbouvvrijstelling geldt alleen voor de landbouwer-eigenaar.¹⁷ Hiermee zou geen rechtvaardigheid meer bestaan voor de landbouvvrijstelling.

Uit de Memorie van Antwoord in 1962 over de Wet IB 1960 blijkt dat vaker twijfels zijn geuit over het voortbestaan van de landbouvvrijstelling, vanwege ontbrekende rechtsgronden. In andere ondernemingen komt het ook voor dat de ondernemer eigenaar is van de grond waarop de onderneming wordt uitgeoefend. De landbouwers hebben volgens Zijlstra en Van den Berge, minister van Financiën respectievelijk staatssecretaris van Financiën, geen bijzondere positie ten opzichte van deze andere ondernemers. De oplossing zou dan zijn om de vrijstelling uit te breiden naar alle bedrijven en beoefenaren van vrije beroepen, of om de vrijstelling in zijn geheel af te schaffen. Laatstgenoemde oplossing preferereert in de MvA vanwege de onuitvoerbaarheid van een uitbreiding van de vrijstelling.¹⁸ De discussie over de afschaffing van de landbouvvrijstelling is derhalve niet van latere tijden, maar altijd al geweest.

¹⁰ M. Halters, 'Meer mogelijkheden veiligstellen landbouvvrijstelling', *Taxence* 31 januari 2017.

¹¹ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 30, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

¹² *Kamerstukken II*, 2008/9, 31727, 1.

¹³ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 10, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

¹⁴ *Kamerstukken I* 1985/86, 18915, 82a.

¹⁵ *Kamerstukken II* 1984/85, 18915, 1.

¹⁶ R.N.F. Zuidgeest, *Fiscale wet- en regelgeving en land- en tuinbouw*, Den Haag: LEI 1995, p. 29.

¹⁷ *Kamerstukken II*, 2008/9, 31727, 1, p. 5.

¹⁸ *Kamerstukken II*, 1962/63, 5380, 19, p. 30 (MvA II).

1.3 Probleemstelling

Nu de discussie over voordelen voor landbouwers in de vorm van fiscale vrijstellingen opspeelt na de afschaffing van de landbouwregeling in de omzetbelasting, is het van belang om te onderzoeken of rechtvaardiging bestaat voor de betreffende voordelen. Rechtvaardigheid komt voort uit rechtsbeginselen, zoals het vertrouwensbeginsel, gelijkheidsbeginsel en zorgvuldigheidsbeginsel. Dit onderzoek zal de landbouwwijziging in de Wet IB 2001 analyseren met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. Hiermee wordt het onderzoek afgebakend van de andere voordelen voor landbouwers en de diverse rechtsbeginselen. Het uiteindelijke doel van dit onderzoek is om duidelijk te krijgen of een toekomst van de landbouwwijziging is gerechtvaardigd met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. De onderzoeksvraag luidt:

Hoe verhoudt de landbouwwijziging in de Wet op Inkomstenbelasting 2001 zich tot het gelijkheidsbeginsel, mede gelet op het economisch belang van de wijziging?

Ter onderbouwing van de hoofdvragen zijn de volgende deelvragen opgesteld:

1. *Waarom is de landbouwwijziging tot stand gekomen?*

In deze deelvraag wordt de motivering voor de totstandkoming van de landbouwwijziging onderzocht.

2. *Hoe is de landbouwwijziging ontwikkeld door de jaren heen?*

De ontwikkeling van de landbouwwijziging in de wet, evenals de economische uitwerking ervan op landbouwers en overheid, zal hier worden besproken voor de doelmatigheid van de wijziging.

3. *Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in?*

Het begrip gelijkheidsbeginsel in de tijd van het bestaan van de landbouwwijziging wordt in deze deelvraag behandeld.

4. *In welke betrekking staat het gelijkheidsbeginsel ten opzichte van de landbouwwijziging?*

Hier wordt onderzoek ingesteld naar de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in de landbouwwijziging

1.4 Werkwijze

Om de rechtvaardiging van de toekomst van de landbouwwijziging met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel te onderzoeken, begeeft dit onderzoek zich vooral op juridisch vlak. Daarnaast zal een economische toevoeging worden gedaan met betrekking tot de invloed van de landbouwwijziging op landbouwers en overheid. De financiële kant van de wijziging kan een rol spelen in het behoud van de landbouwwijziging. Het gehele onderzoek zal worden gedaan door literatuuronderzoek. De wetsgeschiedenis, kamerstukken en beleidsplannen spelen hierin een belangrijke rol. Ook de onderzoeken door de FEI (Farm Experience Internship Team) worden gebruikt. Het FEI is een onderzoeksinstituut van Wageningen University & Research in opdracht van het Ministerie van Financiën. Als de oorsprong van de landbouwwijziging in hoofdstuk 2, de ontwikkeling daarvan in hoofdstuk 3 en het begrip gelijkheidsbeginsel in hoofdstuk 4 is onderzocht, kan daarna in hoofdstuk 5 worden geanalyseerd hoe het gelijkheidsbeginsel wordt toegepast in de landbouwwijziging. Tot slot kan in de conclusie worden vastgesteld of het gelijkheidsbeginsel nog altijd in de landbouwwijziging past. Dit kan consequenties hebben voor de toekomst van de landbouwwijziging.

2. Totstandkoming van de landbouwwijstelling

2.1 Inleiding

Al vanaf de tijd van de invoering van het eerste stelsel van algemene belastingen in Nederland, de Stelselwet of Wet van Beginselen,¹⁹ ingevoerd in 1806 door minister Gogel, zijn landbouwbedrijven steeds (deels) vrijgesteld van belastingheffing. Dit blijkt onder andere uit artikel 2 lid 1 sub a onder 2 Stelselwet, waar de schuren en stallen van de landbouw zijn vrijgesteld van belasting op deuren en vensters. De Stelselwet bestond uit belastingen op grond, op personeel en op patent. De Wet op Patentrecht van 1819 is derhalve een voortvloeisel uit de Stelselwet.²⁰ In beide wetten en later in tal van andere wetten zijn voor de landbouwers gunstigere regimes vastgesteld. De reden daarvan is gelegen in de positie van grond bij landbouwbedrijven, dat een noodzakelijk en bijzonder bedrijfsmiddel is. Het rendement van agrariërs staat niet in verhouding met het vermogensbeslag van landbouwgrond.²¹ Daarnaast kan de landbouwwijstelling niet los worden gezien van de ontwikkelingen in de landbouw. Daarom is het van belang om de geschiedenis van landbouwbedrijven en landbouwgrond te onderzoeken in paragraaf 2.2, om zo de precieze reden van het bijzonder regime vast te stellen in paragraaf 2.3. Vervolgens zal van daaruit worden onderzocht in paragraaf 2.4 hoe de positie van landbouwbedrijven aanleiding geeft tot de totstandkoming van de landbouwwijstelling in de inkomstenbelasting. Deze paragraaf zal de eerste deelvraag beantwoorden.

2.2 Ontwikkeling van grond in landbouwbedrijven

2.2.1 Ontwikkeling van landbouwbedrijven

Na de middeleeuwen ontwikkelde de landbouw (akkerbouw en veeteelt) eerst voornamelijk in de kustprovincies met veel steden, waar leveranciers van meststoffen in de vorm van stadsvuil en mest van in de stad gehouden vee, zich bevonden. Daar konden de landbouwers door de hogere opbrengsten meer commercialisatie toepassen en zich meer specialiseren in productie voor de markt dan de agrariërs op het platteland in West-Nederland, waar minder steden in de buurt lagen. Door de hogere opbrengst konden ze tevens investeren in grond en vee, zodat de productiviteit van akkerbouw en veeteelt steeg. Daarnaast trokken verschillende landarbeiders naar de stad om niet-agrarische beroepsactiviteiten in de stad uit te voeren. Hierdoor konden de boeren zich volledig richten op de landbouw voor de markt, in plaats van zelfvoorzienend te opereren en daarnaast een ambacht uit te oefenen. Omdat de landbouw een kapitaalintensieve sector was, ontstond er een kloof tussen enerzijds kapitaalkrachtige boeren in kustprovincies die zich volledig specialiseerden in productie voor de markt en anderzijds ambachtelijke boeren in landprovincies. Deze waren voornamelijk zelfvoorzienend, maakten minder winst en konden daardoor minder investeren.²²

Gedurende de Gouden Eeuw gedijde de agrarische sector in de kustprovincies goed. Echter was van 1660 tot 1760 sprake van stagnatie van de economie in de Nederlanden en zelfs crisis in de landbouw. De vraag naar landbouwproducten, en dus de prijzen van deze producten, daalde terwijl de kosten van de productie stegen. Ook heerste in die tijd de veepest waardoor hun opbrengstmogelijkheden verminderden. De crisis had als gevolg dat verschillende agrariërs hun land verlieten, omdat ze naar de stad trokken voor andere inkomstenbronnen. Hierdoor daalden de pachtinkomsten van de

¹⁹ V.M. Anges e.a., 'Kort bestek lokale belastingen', *Elsevier Overheid*, 's-Gravenhage: 2006, p. 19.

²⁰ J.C. de Potter, *Patentboek*, Gorinchem: J. Noorduyn en Zoon 1842, p. 29

²¹ P. de Boer & M.H.C. Ruijschop, 'Aardverschuiving in de landbouwwijstelling', *WFR* 1997/883.

²² J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 30-41.

landeigenaren sterk, net als de afzetmogelijkheden in de landprovincies. Daarnaast ontbrak een goede infrastructuur in die provincies. Al deze omstandigheden hielden commercialisatie en specialisatie van de landbouw in West-Nederland tegen. Wel ontstond gaandeweg specialisatie in óf akkerbouw óf veeteelt. Pas na 1750 trad herstel van de crisis op toen de prijzen voor de agrarische producten harder stegen dan de kosten. Hierdoor konden de inkomsten voor een deel worden gehouden voor investeringen. Toch bleef de ongelijkheid tussen de kapitaalkrachtige boeren en zelfvoorzienende boeren in stand, evenals de ongelijkheid in productiviteit tussen boeren in kustprovincies enerzijds en boeren in landprovincies anderzijds.²³

Aan het begin van de 19^e eeuw was 40% van de beroepsbevolking van Nederland werkzaam in de landbouw.²⁴ In vergelijking met 2016 (2,1% van de werkzame beroepsbevolking²⁵) was dat een aanzienlijk deel. Tevens was Nederland in de 19^e eeuw netto-exporteur van landbouwproducten, granen werden geïmporteerd terwijl veehouderijproducten geëxporteerd werden. De landbouw was dan ook belangrijk voor de handelsbalans van Nederland. In de 19^e eeuw groeide de agrarische sector nog steeds. Tussen 1825 en 1910 nam het landbouwareaal toe met 13% in heel Nederland, meestentijds door ontginning.²⁶ Door de toename van cultuurgrond is het niet verwonderlijk dat de totale productie van gewassen en zuivelproducten steeg, maar de toename van 155% tussen 1810 en 1910²⁷ was groter dan aan ontginning kon worden toegeschreven. Nieuwe landbouwtechnieken zouden een deel van de stijging kunnen verklaren. In dezelfde tijd daalden de prijzen van landbouwproducten, terwijl de prijzen van producten van veehouderij sterk stegen. De dalende prijzen van landbouwproducten kunnen worden verklaard doordat verschillende landen in Europa en Amerika soortgelijke producten exporteerden. Hierdoor ontstond meer concurrentie, dat de prijzen drukte. Dit leidde uiteindelijk tot een ernstige landbouwcrisis tussen 1878 en 1895. De regering ondernam verschillende pogingen om steun te betuigen aan de agrarische sector en stelde een Staatslandbouwcommissie in, die adviezen moesten geven aan de regering. Eén van de adviezen aan de regering was belastingherziening voor de landbouw.²⁸ De uitkomst van dit advies wordt verder besproken in paragraaf 2.3 van dit onderzoek.

Na de crisis bloeide de landbouw weer op en richtte zich meer en meer op (internationale) handel. Hierdoor kreeg de landbouw na 1900 een gelijkwaardige plaats naast de industrie in Nederland.²⁹ Deze bloei duurde niet lang door de volgende crisis in 1929. Deze werd deels veroorzaakt door de beurskrach in de Verenigde Staten, met alle gevolgen van dien voor de prijzen over de gehele wereld. Ook in deze tijd werd aangedrongen op steunmaatregelen vanuit de overheid. Deze maatregelen kwamen in de vorm van de Landbouwcrisiswet 1933. Het gevolg hiervan is dat de vrijheid van de landbouwers

²³ J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 30-41.

²⁴ J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 48.

²⁵ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Werkzame beroepsbevolking; bedrijf', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 1 mei 2018).

²⁶ J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 86.

²⁷ J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 110.

²⁸ D.J. Maltha, *De landbouw als bron van volksbestaan in Nederland*, Haarlem: Nederlandsch Economisch Instituut 1944, p. 15.

²⁹ D.J. Maltha, *De landbouw als bron van volksbestaan in Nederland*, Haarlem: Nederlandsch Economisch Instituut 1944, p. 16.

aanzienlijk werd ingeperkt door het overheidsbeleid. Aanvankelijk waren dit crisismaatregelen, maar uiteindelijk bleken de maatregelen van blijvende aard te zijn.³⁰

Van Zanden heeft onderzoek ingesteld naar het aantal landbouwbedrijven in de 19^e eeuw. Als ondergrens van bezit is voor het begrip landbouwbedrijf een paard genomen, dat in die tijd een belangrijk bezit was voor een boer. Daarnaast was een paard onder het belastingstelsel van minister Gogel een grondslag van de personele belasting.³¹ Hierdoor is meer bekend over het aantal paarden dat de agrariërs in die tijd bezaten, dan over het aantal hectare grond bestemd voor landbouw. Aan de hand van deze gegevens blijkt dat het aantal landbouwbedrijven in 1910 is gestegen met 61,8% ten opzichte van 1807. Volgens het Centraal Bureau voor de Statistiek is in de huidige tijd echter een dalende trend te zien van het aantal landbouwbedrijven, namelijk een daling van 86,6% in 2017 ten opzichte van 1950. Ook het aantal arbeidskrachten neemt af met 44% tussen 1980 en 2017. Het aantal dieren neemt juist toe, evenals de zuivel- en landbouwopbrengsten.³² Dit duidt op voortschrijdende technologie en vergroting van landbouwbedrijven. Geconcludeerd kan worden dat de landbouw aan grote veranderingen onderhevig is geweest door de eeuwen heen.

2.2.2 Ontwikkeling van de positie van grond in landbouwbedrijven

Grond neemt sinds de begintijd van landbouw al een bijzondere plaats in het bedrijfsvermogen in. Het is niet slechts een bedrijfsmiddel waar onroerend goed op is geplaatst, maar het is van wezenlijk belang als productiefactor om gewassen te verbouwen en dieren te houden.³³ Daarnaast is grond ook een bijzonder bedrijfsmiddel, omdat het niet slijt of aan waarde inboet door de tijd. Derhalve kan op grond niet worden afgeschreven, terwijl het toch moet worden onderhouden door onder andere bemesting. Grond in handen van de eigenaar-gebruiker werd in ieder geval ten tijde van de eerste uitvoerige toelichting op de landbouwwijziging niet als bedrijfsmiddel gezien. Deze gedachte is verder uitgewerkt in paragraaf 2.3, maar was voornamelijk vanwege de twee hoedanigheden waarin de betreffende landbouwer verkeert, namelijk belegger en ondernemer, verpachter en pachter tegelijk.³⁴ Het is goed mogelijk dat deze gedachte, eerder al aanwezig was. Dit werd als voornaamste reden opgegeven voor de huidige vrijstelling van belasting op waardeveranderingen van grond.³⁵ De ontwikkeling van de positie van grond is dan ook van groot belang voor de beoordeling van deze vrijstelling. Uit paragraaf 2.2.1 is gebleken dat de totale landbouwgrond in Nederland, gemeten in hectare, met 13% toenam in de periode tussen 1825 en 1910.²⁶ Het Centraal Bureau voor de Statistiek heeft gegevens van landbouwgrondoppervlakte (cultuurgrond) vanaf 1950 tot heden.³⁶ Deze gegevens zijn weergegeven in figuur 1.

³⁰ D.J. Maltha, *De landbouw als bron van volksbestaan in Nederland*, Haarlem: Nederlandsch Economisch Instituut 1944, p. 27.

³¹ J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985, p. 375.

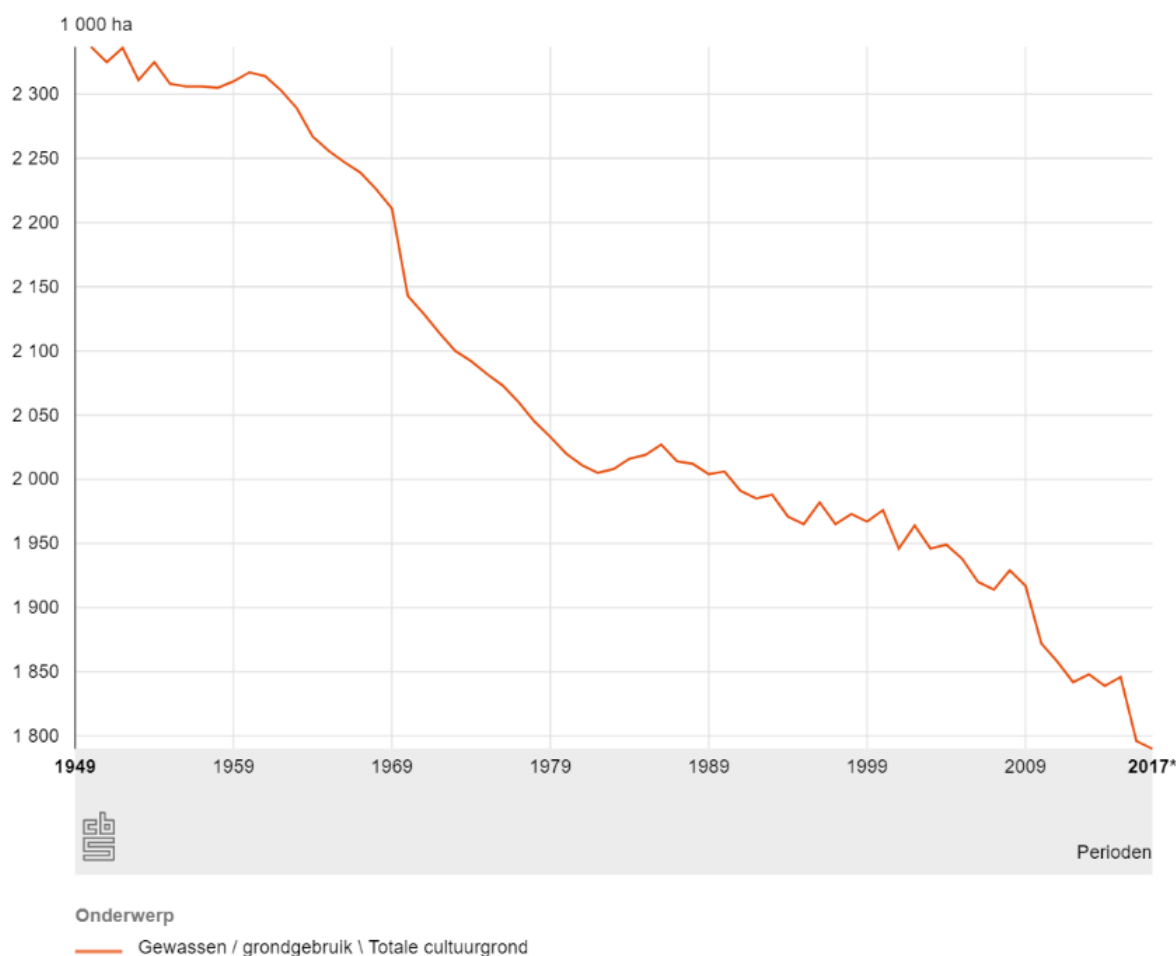
³² Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Landbouw; vanaf 1851', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 4 mei 2018).

³³ J.P. Elhorst, *De investeringen in kapitaalgoederen en het financieringsvraagstuk in de Nederlandse landbouw*, Wageningen: LEI 1987, p. 20.

³⁴ Resolutie 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

³⁵ E. Marcus, *De landbouwwijziging in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 9.

³⁶ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Landbouw; vanaf 1851', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 4 mei 2018).



Figuur 1. Oppervlakte landbouwgrond in hectare

Uit figuur 1 blijkt dat de oppervlakte van landbouwgrond in die tijd is afgenomen met 23,4%. Dit is een aanzienlijke afname, gezien de groei van landbouwbedrijven in dezelfde periode, gemeten in productie.³² Deze trend is grotendeels te verklaren door het feit dat landbouwbedrijven in de laatste jaren zich steeds meer richten op intensieve veehouderij. Hierbij is minder grond nodig en verandert de positie van grond als noodzakelijke productiefactor in vestigingsplaatsfactor.³⁷ Verder speelde bevolkingsgroei ook een rol. Hierdoor werd landbouwgrond gebruikt voor leefruimte, waardoor de grond een schaars goed werd. Als gevolg daarvan stegen de prijzen en daalde het oppervlakte landbouwgrond bestemd voor agrarische doeleinden.³⁸

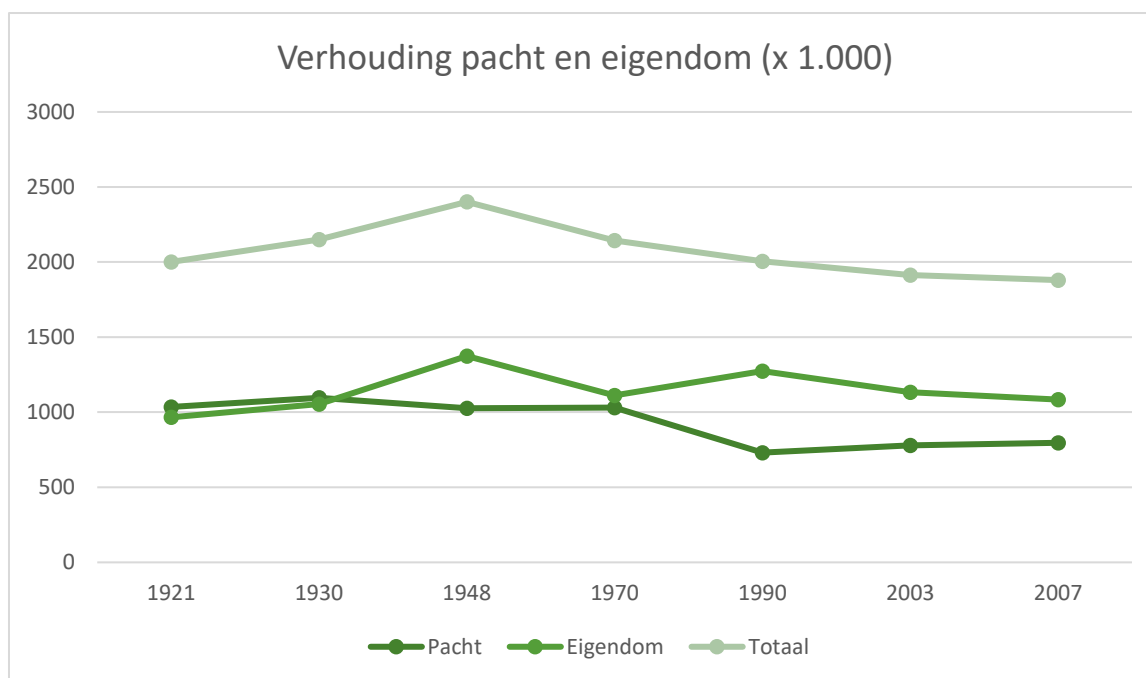
Als één van de genoemde rechtvaardigingen voor de landbouwwijziging wordt de hoeveelheid landbouwgrond in pacht genoemd.³⁹ In figuur 2 zijn de verhoudingen tussen pacht en eigendom van landbouwgrond in kaart gebracht voor een aantal steekproefsgewijze jaren.⁴⁰

³⁷ J.P. Elhorst, *De investeringen in kapitaalgoederen en het financieringsvraagstuk in de Nederlandse landbouw*, Wageningen: LEI 1987, p. 20.

³⁸ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Minder landschap, meer bebouwing, 1950-2015', CBS (online, laatst bijgewerkt op 6 maart 2017).

³⁹ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwwijziging*, Den Haag: LEI 2007, p. 10, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09*, 31727, 1.

⁴⁰ Ministerie van Landbouw en Visserij, *Verslag over de landbouw in Nederland over 1949*, Den Haag: 1951, p. 7; Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Oppervlakte landbouwgrond in pacht en eigendom, 1970-2007', CBS *Statline* (online, laatst bijgewerkt op 12 augustus 2018).



Figuur 2. Verhouding pachtgrond en grond in eigendom in hectare.

Uit figuur 2 blijkt dat de hoeveelheid pacht in de loop van de jaren niet zo sterk gewijzigd is als de literatuur ons doet vermoeden. In 1921 is de hoeveelheid gepachte landbouwgrond 52% van het totaal, in 2007 is dat 42%. Hieruit kan worden geconcludeerd dat het inderdaad zo is dat cultuurgrond in pacht voor landbouwers geen uitzondering is. Hierdoor lijkt deze rechtvaardigingsgrond op het eerste gezicht redelijk. Immers heeft grofweg de helft van de landbouwers grond in eigendom terwijl de andere helft de grond pacht. Deze twee groepen dienen dan ook gelijk te worden behandeld. Het is echter niet zo dat grond in eigendom uitzondering is. Dit is genoemd in de motivering voor de landbouwvrijstelling in de resolutie van 1933, nader uitgewerkt in paragraaf 2.3.

Landbouwgrond is voor de agrarische sector van zeer groot belang. Dit blijkt uit een notitie van Wageningen Economic Research over de waarde van grond in 2016 voor de agrarische producent. Daarin is aangetoond dat de waarde van grond voor land- en tuinbouwbedrijven 55% is van het balanstotaal, voor melkveebedrijven 62% en voor akkerbouwbedrijven 71%.⁴¹ In tegenstelling tot de agrarische sector is landbouwgrond in Nederland nationaal van gering belang. Knibbe heeft in zijn onderzoek aangetoond dat de waarde van grond ten opzichte van het bruto binnenlands product sterk is gedaald van 3% van het bruto binnenlands product (BBP) in 1872 naar 0,2% van het BBP in 2017.⁴²

2.3 Aanleiding voor de vrijstelling van landbouwbedrijven in belastingen

In de Franse tijd (1795-1813) bemoeide de regering in Nederland zich vrijwel niet met de landbouw. Dit ging goed, totdat de graanprijzen daalden na 1817. Toen kregen de boeren die voor de markt produceerden het moeilijk en vroegen om staatsbescherming voor de landbouw.⁴³ Die kregen ze in de vorm van verhoging van invoerrechten, zodat ze van concurrentie in het buitenland minder te duchten hadden. Dit is tevens in dezelfde tijd van de invoering van het centrale belastingstelsel door Gogel,

⁴¹ H. Silvis & M. Voskuilen, *De economische betekenis van landbouwgrond*, Den Haag: Wageningen Economic Research 2017, p. 1.

⁴² M.T. Knibbe, 'Piketty in Nederland: landbouwgrond na 1872', in: *Lux et Veritas*, (online, laatst bijgewerkt op 21 juli 2014).

⁴³ D.J. Maltha, *De landbouw als bron van volksbestaan in Nederland*, Haarlem: Nederlandsch Economisch Instituut 1944, p. 10.

waar de landbouwbedrijven grotendeels werden vrijgesteld van belasting. Het hoofddoel van het systeem van belastingen van Gogel was het creëren van eenheid in belastingen. Een van de neven doelstellingen was het recht doen aan de positie van minder draagkrachtigen om zo gelijkheid van alle burgers te bewerkstelligen.⁴⁴ Blijkbaar vielen de landbouwers onder deze categorie, aangezien zij in hun positie van ondernemer waren vrijgesteld van de belastingen in de Wet op Patentrecht 1819 en in de Stelselwet van 1821. Toch bleven ze belastingplichtig voor de grondbelasting.⁴⁵

Ten tijde van de landbouwcrisis in 1878-1895 is de Vermogensbelasting 1892 ingevoerd, waar belasting werd geheven over het forfaitaire rendement van 4% van het vermogen. Ook landbouwers ontkwamen niet aan deze belasting, ondanks dat de regering zich zeer wel bewust was van de moeilijke positie waarin de landbouwers toen verkeerden.⁴⁶ Zoals in paragraaf 2.2.1 is beschreven, kwam de Staatslandbouwcommissie met het advies van belastingherziening voor landbouwers. Waarschijnlijk speelde dit advies mee in de vaststelling van de drempel van 13.000 gulden, zodat de kleine landbouwers niet werden getroffen door de vermogensbelasting.⁴⁷ Toch drukte de vermogensbelasting in het algemeen onredelijk zwaar op landbouwbedrijven. In deze belasting werd namelijk geen rekening gehouden met de grondbelasting, waarvan landbouwers niet waren vrijgesteld.⁴⁸ In 1893 is de patentbelasting omgezet in de Bedrijfsbelasting 1893,⁴⁹ waar de reële bedrijfsinkomsten werden belast. Voor deze belasting gold een vrijstelling van 4% van het kapitaal dat in het bedrijf werd geïnvesteerd om cumulatie met de Vermogensbelasting 1892 te voorkomen. Omdat landbouwbedrijven voor de patentbelasting vrijgesteld waren, werd het inkomen voor de landbouwbedrijven forfaitair op 4% gesteld zodat zij geen bedrijfsbelasting, maar alleen vermogensbelasting betaalden.⁵⁰ De facto veranderde er derhalve niets voor de landbouwers door de invoering van de Bedrijfsbelasting 1893.

De discussie over rechtvaardigheid van vrijstellingen voor de landbouwbedrijven kwam in die tijd tijdens een vergadering van de Tweede Kamer over de invoering van de bedrijfsbelasting al naar voren. De landbouw maakte slechte tijden door, maar een andere tak van nijverheid kon ook in een crisis terecht komen. Het was de vraag of zij dan ook een vrijstelling kregen. Daarnaast werd aangetoond dat de Grondwet in artikel 175 privileges op het gebied van belastingen verbood.⁵¹ Hier werd echter niets aan gedaan, omdat grond anders dubbel zou worden belast door zowel bedrijfsbelasting als vermogensbelasting.⁵² Het was dus niet duidelijk aan te tonen dat de vrijstelling een privilege betrof ten opzichte van andere takken van nijverheid.

In 1914 werd de Bedrijfsbelasting 1893 overgenomen door de Wet IB 1914. Hierdoor verviel de 4%-regel en werd derhalve aanvankelijk geen gunstig regime vastgesteld voor landbouwbedrijven. Op grond van artikel 5 van Wet IB 1914 waren grondeigenaren namelijk belast voor voordelen uit gronden, die niet zijn ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. Naast de inkomstenbelasting werd op grond nog steeds vermogensbelasting geheven, omdat grond ook een zaak was met geldwaarde. In artikel 3 Vermogensbelasting 1892 werd de grondslag van de heffing beschreven als: 'alle zaken, welke

⁴⁴ A. M. Elias, 'Belastingaangiften en belastingaanslagen ten tijde van Gogel', *WFR* 1995/767.

⁴⁵ E. Marcus, *De landbouwwijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 11.

⁴⁶ *Handelingen II* 1891/92, 2, p. 218.

⁴⁷ *Kamerstukken II* 1891/92, 125, 4, p. 26.

⁴⁸ *Handelingen II* 1892/93, 89, p. 356.

⁴⁹ *Handelingen II* 1891/92, 2, p. 500.

⁵⁰ E. Marcus, *De landbouwwijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 12.

⁵¹ *Handelingen II* 1892/93, 18, p. 68.

⁵² *Handelingen II* 1892/93, 71, p. 1150.

geldswaarde hebben, - vruchtgebruik en het recht op eene ingegane lijfrente daaronder begrepen -, komen als vermogen in aanmerking'.⁵³ Deze heffing werd in die tijd niet gezien als dubbele belasting, aangezien inkomstenbelasting werd geheven van het landbouwbedrijf. Hierdoor is het geen belasting van de grondeigenaar zelf zoals vermogensbelasting dat is.⁵⁴ De vermogensbelasting werd dan ook gezien als aanvullingsbelasting, die rekening hield met de toegenomen draagkracht van landbouwers na de landbouwcrisis.⁵⁵ Toch werd in 1918 door de minister een resolutie aangenomen waarin werd gesteld dat 'het voordeel behaald met de gehele of gedeeltelijke verkoop van een boerenplaats'⁵⁶ niet tot de winst van artikel 7 van de Wet IB 1914 moest worden gerekend. De boerenplaats bevat landbouwgrond en de daarbij behorende woning. De landbouwgrond moet volgens de minister deel uitmaken van de exploitatie ten behoeve van de boerenplaats.

De resolutie uit 1918 werd uitgesproken naar aanleiding van een vraag van een inspecteur over de winstberekening in de oorlogswinstbelasting bij verkoop van landbouwgrond.⁵⁷ Deze vraag werd tevens betrokken op de inkomstenbelasting. Als een landbouwer namelijk eerst stopt met het daadwerkelijk exploiteren van grond, en daarna pas zijn grond verkoopt, kan hij nergens in de heffing worden betrokken. Hij bezit immers geen landbouwbedrijf meer en kan dus niet als belastingplichtige in de inkomstenbelasting worden beschouwd. De betreffende inspecteur vroeg derhalve of een landbouwer die wél zijn bedrijf uitoefent ten tijde van verkoop van landbouwgrond, ook zou moeten worden vrijgesteld. De minister was van mening dat dit inderdaad het geval moet zijn. Hierbij gaf hij zelf geen motivering, hoewel kan worden aangenomen dat hij de motivering van de inspecteur in zijn brief volgde. De inspecteur maakte namelijk een vergelijking tussen de landbouwer en de particulier/ex-landbouwer. Aan de hand van zijn uiteenzetting zou kunnen worden geconcludeerd dat het onrechtvaardig is als een landbouwer belasting moet betalen over winst, behaald met verkoop van grond. Een particulier wordt namelijk niet in de heffing betrokken over eenzelfde waardevermeerdering, terwijl die eerst ook landbouwer kan zijn geweest.

Over de toepassing van de resolutie van 1918 werd verschillend gedacht. De Hoge Raad oordeelde zelfs dat, in tegenstelling tot de uitgevaardigde resolutie, verkoop van zaken die dienen tot uitoefening van het bedrijf, te allen tijde dient te worden belast.⁵⁸ Naar aanleiding van dat arrest en de vragen die daarna opkwamen bij de inspecteurs, gaf de minister duidelijkheid door een volgende resolutie betreffende de vrijstelling rond te sturen. Hierin gaf hij te kennen dat ook na het voornoemde arrest 'de winst, door een landbouwer die zijn bedrijf op eigen grond uitoefent, behaald bij verkoop, hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk van zijne boerenplaats, niet deel uitmaakt van de bedrijfswinst.'⁵⁹ In de circulaire voorafgaand aan de voormelde resolutie werd genoemd dat grond in een landbouwbedrijf een totaal andere plaats inneemt dan bijvoorbeeld een machine in een fabriek.⁶⁰ De precieze positie die grond dan wel inneemt bij een landbouwbedrijf werd niet nader toegelicht. In een volgende resolutie werd de vrijstelling uitgebreid naar veehouders, tuinders en bollenkwekers, die onder gelijke omstandigheden verkeren als de landbouwers.⁶¹ De motivering voor deze uitbreiding was dat vaak

⁵³ V.S. Ohmstede, *Wet op de inkomstenbelasting 1914 benevens wet op de vermogensbelasting, wet op de dividend- en tantiëmebelasting, wet op de raden van beroep voor de directe belastingen*, Woerden: P. De Ruyter 1918, deel 2, p. 4.25.

⁵⁴ *Kamerstukken II 1914/15*, 295, 6, p. 34.

⁵⁵ *Kamerstukken II 1914/15*, 295, 5, p. 29.

⁵⁶ Resolutie 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

⁵⁷ Inspectie Groningen, 'Directe belastingen', 1 oktober 1918, nr. 4747

⁵⁸ HR 16 april 1930, B. 4726.

⁵⁹ Resolutie 4 februari 1931, nr. 84, B. 5129.

⁶⁰ 30 januari 1931.

⁶¹ Resolutie 1 mei 1931, nr. 44.

wisselbouw werd toegepast. Het ene jaar werd grond voor landbouw gebruikt, het andere jaar voor bloembollen. Het zou niet zo moeten zijn dat het ene jaar de vrijstelling van toepassing is en het andere jaar niet.

In een resolutie in 1933 werd een nadere motivering van de vrijstelling uit de resolutie in 1918 gegeven, namelijk 'dat de grond in het bedrijf van een landbouwer een geheel andere plaats inneemt dan bij voorbeeld een machine in het bedrijf van een fabrikant. Het bedrijf van de fabrikant brengt mede, dat de ondernemer eigenaar is van zijn machines. Huur zal uitzondering zijn. In het landbouwbedrijf is het echter anders. Dit bedrijf kan zeer goed op gehuurde grond worden uitgeoefend. Dat de landbouwer tevens eigenaar van de grond is, is geenszins regel. Bij het landbouwbedrijf wordt daarom (...) aangenomen dat de grond geen bedrijfsmiddel is, doch dat het zijn van landbouwer-eigenaar slechts een toevallige omstandigheid is. De eigenaar-gebruiker heeft twee kwaliteiten, welke toevallig samengaan en welk samengaan geenszins uit den aard van het bedrijf voortvloeit.'⁶² Deze twee kwaliteiten zijn ondernemer (landbouwer-eigenaar) en privé-eigenaar van landbouwgrond (eigenaar-verpachter). Als grond niet als bedrijfsmiddel wordt gezien, kan worden aangenomen dat het privébezit is.

Landeigenaren betaalden inkomstenbelasting voor winsten uit hoofde van ondernemerschap, aanvankelijk ook over vermogenswinsten op landbouwgrond. Privé-eigenaren van landbouwgrond die hun land verpachtten, werden gezien als beleggers. Hun vermogenswinsten als gevolg van waardeinstijgingen werden daarbij niet belast in de inkomstenbelasting, maar alleen in de vermogensbelasting. Om verpachters en landbouwer-ondernemers in de inkomstenbelasting gelijk te behandelen, werd de waardeinstijging van grond vrijgesteld, mits deze niet is ontstaan door uitoefening van het bedrijf. Voor bloemenkwekers was grond belangrijker dan voor landbouwers, vanwege teelt van meerjarige gewassen. Bij bloemenkwekers komt pacht derhalve minder vaak voor en komen zij niet in aanmerking voor de landbouwwijziging. Aan- en verkoop van grond is voor hen een normale transactie, die uit het karakter van de onderneming voortvloeit.⁶³ Als gesproken wordt van bloemenkwekers met meerjarige gewassen, mag worden aangenomen dat het gaat om bollenkwekers. In dit geval is de resolutie in 1933 in tegenspraak met de resolutie uit 1931, waar de vrijstelling juist is uitgebreid naar bollenkwekers.

Uit deze ontwikkelingen van vrijstellingen richting de definitieve landbouwwijziging in de inkomstenbelasting blijkt dat het verpachten van landbouwgrond een belangrijke rol speelt in de rechtvaardiging van de vrijstelling.

2.4 Totstandkoming landbouwwijziging in de inkomstenbelasting

De Wet IB 1914 was aan vernieuwing toe en maakte plaats voor het Besluit IB 1941. De wet uit 1914 ging namelijk uit van het bronnenfictiestelsel. Hierbij werd aangesloten bij de fictie dat de belastingplichtige in enig jaar beschikte over dezelfde bronnen als op 1 mei van het voorgaande jaar. Over die bronnen werd vervolgens belasting geheven. Dit stelsel voldeed niet vanwege de ingewikkeldheid en de mogelijkheden tot belastingontwijking. Daarom werd het Besluit IB 1941 ingevoerd met een reëel stelsel en progressieve tarieven. In dit besluit nam de landbouwwijziging vastere vormen aan en kreeg een plaats in artikel 9. Dit artikel gaat hoofdzakelijk over hoe de winst moet worden berekend, namelijk door vermogensvergelijking. In lid 4 was de landbouwwijziging opgenomen:

⁶² Resolutie 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

⁶³ A. Jolink, 'Winst op landbouwgrond als zgn. 'pachtersvoordeel'', *WFR* 1980/1357.

“Waardeveranderingen van gronden, welke tot het vermogen van een landbouwbedrijf behoren, blijven bij de vermogensvergelijking volgens lid 1 buiten beschouwing, voor zoover deze veranderingen niet in de uitoefening van het bedrijf zijn ontstaan.”

In de wet werd onderscheid gemaakt tussen waardeveranderingen door interne of externe oorzaak. Waardeveranderingen door interne oorzaak komen voort uit bedrijfsuitoefening, zoals afwatering, ruilverkaveling, aanbrengen van bekading en drainage en meer dan gemiddelde bemesting; of rooibouw, door bijvoorbeeld onvoldoende bemesting.⁶⁴ Hieruit blijkt dat het gaat over een netto begrip, ook negatieve waardeveranderingen vallen hieronder. De vrijstelling had voornamelijk betekenis bij vervreemdingsopbrengsten van de gronden, waarbij waardeveranderingen van externe oorzaak ontstaan, zoals inflatiewinsten.⁶⁵

Het begrip ‘landbouwbedrijf’ werd ook in het besluit gedefinieerd, namelijk in artikel 18:

1. *“Landbouwbedrijf in den zin van dit besluit is elk bedrijf, dat gericht is op het met behulp van natuurkrachten winnen van planten of plantendelen, dan wel op het fokken, telen of houden van dieren, indien daarbij hoofdzakelijk voortbrengselen van het eigen landbouwbedrijf worden verbruikt, zoals:*
 - 1° *akkerbouw, tuinbouw, fruitteelt, bloembollenteelt en boomkwekerij;*
 - 2° *veehouderij, vetweiderij en pluimveehouderij.*
2. *Als landbouwbedrijf of onderdeel van een landbouwbedrijf worden mede beschouwd:*
 - 1° *binnenvisscherij en vischteelt;*
 - 2° *nevenbedrijven van den landbouw, met inbegrip van de jacht, indien het jagen met het uitoefenen van een landbouwbedrijf in verband staat;*
 - 3° *het gebruik van de eigen woning, indien dit met de uitoefening van een landbouwbedrijf rechtstreeks verband houdt.”*

Een nevenbedrijf van de landbouw is een bedrijf die om welke reden dan ook rechtstreeks met het landbouwbedrijf samenhangt. Hierbij kan worden gedacht aan bedrijven die voortbrengselen van de landbouwbedrijven verwerken, zoals boter- en kaasmakerijen. Maar het kan ook rechtstreeks verbonden zijn met het landbouwbedrijf, omdat de grond er aanleiding toe geeft, zoals een veenderij of een exploitatie van een kiezelgroeve. Wat opgemerkt kan worden bij het gebruik van de eigen woning, is dat dit gewoonlijk alleen vrijgesteld is als de agrariër niet vrij is in zijn keuze voor de woning. Dit is het geval als de woning is gelegen op bedrijfsgronden en daarvan deel uitmaakt. Dan houdt de eigen woning rechtstreeks verband met de uitoefening van een landbouwbedrijf.⁶⁶

In een arrest in 1952⁶⁷ gaf de Hoge Raad een nadere motivering voor de landbouwvrijstelling, zoals die gold in het Besluit IB 1941 vóór de herziening in 1950. Landbouwgrond blijft namelijk zijn waarde behouden bij normaal gebruik en behoudens buitengewone gebeurtenissen. Bij andere bedrijfsmiddelen is dat niet het geval door veroudering. Waardeveranderingen zijn dientengevolge

⁶⁴ Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën, *Toelichting en Leidraad bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941*, Archief verbaalen van vrijdag 29 augustus 1941, Den Haag: Nationaal Archief 1941, p. 27.

⁶⁵ J.B.J. Peeters & A.J. van Soest, *Inkomsten-, vermogens- en vennootschapsbelasting*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer en Zoon 1948, p. 20.

⁶⁶ A.J. van Soest & J. van Soest, *Belastingen*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer & Zoon 1959, p.79.

⁶⁷ HR B.9234.

alleen toe te wijzen aan de marktwaarde in de economische conjunctuur of andere monetaire factoren, met uitzondering van waardeveranderingen ten gevolge van bedrijfsuitoefening. Het is niet de bedoeling van de wetgever geweest om deze waardeveranderingen te belasten, aangezien verpachters ook geen belasting betaalden over soortgelijke waardeveranderingen.

Uitbreiding van de landbouwvrijstelling geschiedde in 1943, toen door een resolutie de opstallen die als zodanig tot het bedrijfsvermogen behoren, tot grond werden gerekend, waardoor waardeveranderingen daarvan ook onder de vrijstelling vielen.⁶⁸

2.5 Conclusie

De agrarische sector heeft grote ontwikkelingen doorgemaakt na de middeleeuwen. Verschillende crisissen hebben de revue gepasseerd, onder andere hieruit blijkt dat de landbouw een kwetsbare sector is. Het is namelijk niet alleen afhankelijk van de prijzen op de markt, maar ook van de natuur. In de 18^e eeuw kende de landbouw een grote groei door de toename van het landbouwareaal. Halverwege de 19^e eeuw daalde de oppervlakte van landbouwgrond juist door voortschrijdende technologieën, intensivering van de landbouw, maar ook door schaarste van de grond door de bevolkingsgroei. Het is onduidelijk welke oorzaak de overhand had. De landbouwvrijstelling werd aanvankelijk ingesteld zonder nadere motivering. Het leek erop dat de vrijstelling was ingesteld vanwege de moeilijke tijd waarin de agrarische sector verkeerde. Die tijd ging echter voorbij, de vrijstelling werd wettelijk geregeld in de Wet op Inkomstenbelasting 1941 en later zelfs door een resolutie uitgebreid naar opstallen. De later gegeven motivering in een resolutie was dat de landbouwer met eigen grond twee verschillende hoedanigheden bezat. Doordat landbouwgrond niet als bedrijfsmiddel, maar als privébezit werd gezien, moest de landbouwer gelijk worden behandeld met de verpachter van grond. Door de waardeveranderingen van grond vrij te stellen van belastingheffing, betaalt de landbouwer-eigenaar evenveel belasting voor landbouwgrond in de inkomstenbelasting als de privé-eigenaar van grond, namelijk niets voor waardeveranderingen van externe oorzaak. Dat de landbouwer-eigenaar belast bleef voor interne waardeveranderingen, is het gevolg van zijn bedrijfsuitoefening. Verder betaalden de verpachter en eigenaar van landbouwgrond beiden vermogensbelasting, zij het dat de eigenaar gebruik kon maken van de ondernemingsvrijstelling. Grond is voor de landbouwsector van groot belang, maar de waarde voor de landbouwer is ook aan verandering onderhevig. Hierdoor zou de motivering voor de landbouwvrijstelling tegenwoordig niet dezelfde kracht kunnen hebben als ten tijde van de invoering van de vrijstelling.

⁶⁸ Resolutie 4 februari 1943, nr. 4, B. 7844.

3. Ontwikkeling van de landbouvvrijstelling

3.1 Inleiding

Aan de landbouvvrijstelling is, sinds dat het plaats heeft gekregen in de inkomstenbelasting, veel geschaafd. Onder deze aanpassingen zijn verschillende uitbreidingen van de vrijstelling, maar ook inperkingen. Omdat het buiten het bereik van deze studie gaat om alle wijzigingen te behandelen, zal voornamelijk bepaalde wijzigingen en invloedrijke jurisprudentie worden beschreven, die relevant zijn voor dit onderzoek. Hierbij wordt het oog gehouden op de motivering voor de vrijstelling en hoe die motivering eventueel veranderd is door de tijd heen. In dit hoofdstuk zal worden begonnen bij de landbouvvrijstelling in de Belastingherziening 1950 in paragraaf 3.2. De vrijstelling onder Besluit IB 1941 in de eerste vorm is namelijk behandeld in paragraaf 2.4, als eerste wettelijke vorm van de landbouvvrijstelling in de inkomstenbelasting. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 de wijziging van de vrijstelling in de Wet IB 1964 behandeld, met een volgende wetswijziging in 1986. Aansluitend daarop komt de vrijstelling van tegenwoordig aan bod in de Wet IB 2001 in paragraaf 3.4. In paragraaf 3.5 wordt aandacht besteed aan het budgettaire belang van de landbouvvrijstelling. Tenslotte wordt wederom afgesloten met een conclusie in paragraaf 3.6.

3.2 Landbouvvrijstelling onder Besluit IB 1941

3.2.1 Wettekst 1950 – 1964

Het Besluit IB 1941 is in 1950 ingrijpend veranderd. De bedoeling hiervan was een verhoging van de opbrengsten van de inkomstenbelasting, zodat meer geld kon worden uitgegeven aan nieuwe taken bij de defensie.⁶⁹ Verder is met het oog op de wederopbouw na de oorlog gepoogd om voor de eerstvolgende jaren lastenverlichting voor het bedrijfsleven te realiseren.⁷⁰ Ook aan de landbouvvrijstelling zijn wijzigingen toegebracht. Door de belastingherziening is de vrijstelling verplaatst naar het winstartikel, namelijk artikel 6 lid 2, waar de wettekst aldus luidde:

“Waardeverandering van onroerende goederen welke tot het landbouwbedrijf van de belastingplichtige behoren, heeft geen invloed op de winst, behalve voor zover de verandering in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan.”

Voor de beoordeling of sprake is van winsten dan wel verliezen, werd uitgegaan van de betaalde koopprijs en niet van de waarde ten tijde van de koop, zoals in de huidige vorm van de vrijstelling in de Wet IB 2001.⁷¹ Het grote verschil met de wettekst in de Belastingherziening 1950 met het Besluit IB 1941 is hierin gelegen, dat wordt gesproken over waardeverandering van onroerende goederen, in plaats van gronden. Deze vrijstelling voor opstallen was in de resolutie van 1918 al de bedoeling. Hierin werd gesproken van een boerenplaats, dat landbouwgrond en woning inhield, zoals is uitgelegd in paragraaf 2.3. Dit was vrij impliciet gedefinieerd, waardoor er verwarring ontstond over het al dan niet vrijstellen van de woning en andere opstallen. In een latere resolutie werd het expliciet vastgelegd, al was het nog niet in de wet opgenomen.⁷² Deze resolutie is reeds behandeld in paragraaf 2.4. Door de wettelijke uitbreiding van de landbouvvrijstelling naar opstallen, is het betrekken van de opstallen in de vrijstelling gelegaliseerd.⁷³ In de Memorie van Toelichting, behorend bij de Belastingherziening

⁶⁹ Kamerstukken II 1950/51, 2105, 3, p. 2.

⁷⁰ Kamerstukken II 1948/49, 1251, 3, p. 3.

⁷¹ A.J. van Soest & J. van Soest, *Belastingen*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer & Zoon 1959, p. 26.

⁷² Resolutie 4 februari 1943, nr. 4, B. 7844.

⁷³ Kamerstukken II 1948/49, 1251, 3, p. 8 (MvT).

1950, werd meegedeeld dat de uitbreiding van de wettekst het gevolg was van de ruime uitleg die de administratieve praktijk al aan de wettekst van 1941 gaf. Gezien de voorgaande resoluties was die ruime uitleg niet vreemd. Het is daarentegen frappant dat het een geruime tijd duurde voordat dit deel van de vrijstelling werd opgenomen in de wet. Dat de Hoge Raad zich in die ruime uitleg niet kon vinden, bleek uit een arrest in 1952.⁷⁴ In dat arrest werd beslist dat met het berekenen van de winst over het jaar 1947 rekening moest worden gehouden met de waardevermindering van de dubbele arbeiderswoning. Deze behoorde tot het bedrijfsvermogen van het betreffende landbouwbedrijf. De Hoge Raad beriep zich op de Duitse wettekst, deze sprak van 'Grund und Boden' en dus niet van bijbehorende opstallen. Ook al was het na de oorlog niet meer verplicht om de Duitse wettekst als authentiek te beschouwen op grond van artikel 10 van het Besluit Bezettingsmaatregelen, toch was het niet verboden om gebruik te maken van de Duitse tekst.⁷⁵ De wetgever nam dus de bepaling dat de opstallen ook onder de vrijstelling horen, op in de wet bij de Belastingherziening in 1950. Dit is ondanks, of juist doordat de Hoge Raad een ander standpunt stelde dan de minister in zijn resolutie.

Volgens de resolutie uit 1951 zijn de onroerende goederen alleen vrijgesteld in de landbouvvrijstelling als ze tot het bedrijfsvermogen behoren. Dit is het geval als het landbouwbedrijf zakelijk gerechtigd is tot de betreffende onroerende zaken.⁷⁶ Het kenmerk van zakelijke rechten is de bevoegdheid om een onroerende zaak te houden en te gebruiken, ook al is geen sprake van juridisch eigendom, maar van economisch eigendom. De Hoge Raad volgde het Burgerlijk Wetboek in de beoordeling of goederen al dan niet onroerend zijn.⁷⁷ In artikel 563 (oud) stond dat verschillende roerende zaken door bestemming ook als onroerend kon worden aangemerkt, als ze verbonden zijn aan de onroerende zaak door blijvend gebruik.⁷⁸ Daarnaast oordeelde de Hoge Raad in een ander arrest dat de reden dat onroerende zaken niet in de vrijstelling vallen, gelegen is in het feit dat het rechtstreeks verband houdt met de uitoefening van het bedrijf.⁷⁹ De oorzaak is dus niet dat het ondernemingsvermogen van het landbouwbedrijf betreft. Over het algemeen houdt bedrijfsvermogen rechtstreeks verband met de bedrijfsuitoefening, dus de Hoge Raad volgde in deze de resolutie van 1951.

Op bedrijfsgebouwen mocht toch worden afgeschreven, ondanks dat onroerende goederen werden meegenomen in de landbouvvrijstelling. Dit is namelijk een waardevermindering die is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf⁸⁰ en valt derhalve niet in de vrijstelling. In het licht van de motivering die bij de landbouvvrijstelling is gegeven door de twee hoedanigheden waarin de eigenaar-gebruiker verkeert ten opzichte van grond, was de uitbreiding van de vrijstelling naar opstallen niet gerechtvaardigd. Opstallen zijn namelijk geen bijzondere bedrijfsmiddelen zoals grond dat is en verdienen derhalve geen afwijkende fiscale behandeling. Wel is het zo dat zonder toepassing van de vrijstelling qua belastingheffing verschil is tussen de verhuurder of privé-eigenaar. In de hoedanigheid van ondernemer zouden waardeveranderingen van de opstallen in de winstsfeer vallen, terwijl dat bij de privé-eigenaar niet het geval is. Dit is echter met alle bedrijfsmiddelen het geval. Dan zou de vrijstelling moeten worden uitgebreid naar het gehele bedrijfsleven om iedereen gelijk te behandelen.

De oorspronkelijke motivering voor de landbouvvrijstelling, dat voor de landbouwer-eigenaar grond geen bedrijfsmiddel is, werd naderhand niet meer onderschreven. Smeets schreef in zijn noot dat het

⁷⁴ HR 10 december 1952, *BNB* 1953/29, ECLI:NL:HR:1952:AY3150.

⁷⁵ HR 10 december 1952, *BNB* 1953/29, ECLI:NL:HR:1952:AY3150, m. nt. J. Takken.

⁷⁶ Resolutie 13 december 1951, nr. 177.

⁷⁷ HR 19 oktober 1955, *BNB* 1955/377, ECLI:NL:HR:1955:AY2586.

⁷⁸ HR 19 oktober 1955, *BNB* 1955/377, ECLI:NL:HR:1955:AY2586, m. nt. Hellema.

⁷⁹ HR 23 november 1955, *BNB* 1956/38, ECLI:NL:HR:1995:AY1963, m. nt. M.J.H. Smeets.

⁸⁰ A.J. van Soest & J. van Soest, *Belastingen*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer & Zoon 1959, p. 26.

beste is om de landbouvvrijstelling af te schaffen, omdat in die tijd ook de industrie en ambacht meer bedrijfsmiddelen huurt in plaats van koopt. De landbouw heeft in deze geen uitzonderingspositie meer.⁸¹ Ook Hellema was niet overtuigd van de noodzaak van de vrijstelling voor agrariërs die hun eigen grond bewerkten, ten opzichte van verpachters van grond.⁸² De regering oordeelde zelfs dat de landbouvvrijstelling uit de wet moest verdwijnen. Ondanks dat langdurige huur bij bedrijfsmiddelen uitzondering is en pacht voor agrariërs meer regel dan uitzondering, is grond volgens de toenmalige minister van Financiën ook voor alle agrariërs een bedrijfsmiddel. Dit is in tegenstelling tot de mening van de eerdere minister van Financiën in zijn resolutie in 1931. Evenzo werden de andere rechtvaardigingsgronden in deze Memorie van Toelichting verworpen als reden voor de uitzonderingspositie van een landbouwbedrijf. Voorbeelden van deze rechtvaardigingen zijn dat grond de belangrijkste plaats inneemt bij bedrijfsmiddelen, dat het zijn waarde behoudt en de psychologische verbondenheid van agrariërs aan hun grond. Bovendien werd de vrijstelling gezien als een inbreuk op het algemene winstbegrip.⁸³ Het bleek dus dat niet iedereen het eens was met de oorspronkelijke motivering van de vrijstelling.

3.3 Landbouvvrijstelling onder Wet IB 1964

3.3.1 Wettekst 1964 – 1986

Een bijzonder ingrijpende wijziging voor de landbouvvrijstelling kwam met de overgang van Besluit IB 1941 naar Wet IB 1964. De tegenstanders van de landbouvvrijstelling kregen het namelijk voor elkaar dat de vrijstelling in zijn geheel werd afgeschaft en uit de wet gehaald. Dit is in de Memorie van Toelichting reeds aangekondigd, deze is behandeld in paragraaf 3.2.1. In de Memorie van Antwoord werd hiervoor een nadere toelichting gegeven.⁸⁴ De eerste reden was dat grond ook voor de eigenaar-gebruiker een bedrijfsmiddel vormde. Dit is in tegenspraak met de resolutie in 1933, toegelicht in paragraaf 2.3, maar toch in lijn met de commentaren van verschillende fiscalisten en de minister, die is besproken in paragraaf 3.2.1. Grond bleef wel de positie van bijzonder bedrijfsmiddel houden vanwege gebrek aan waardevermindering door gebruik. Hierdoor kon op grond niet op worden afgeschreven. Daarom verdiende grond een bijzondere fiscale behandeling, maar een vrijstelling kon niet op dit verschil worden gegrond volgens Zijlstra en Van den Berge, minister respectievelijk staatssecretaris van Financiën. De tweede reden die is genoemd, is dat geen principiële verschil was aan te tonen tussen de eigenaar-gebruiker van grond en de eigenaar-verpachter, dat in de andere sectoren niet ook voorkwam. Die sectoren zouden derhalve gelijk moet worden behandeld met de agrarische sector. Dus óf zij moeten ook een vrijstelling krijgen, óf niemand is gerechtigd tot de vrijstelling.

De volgende reden voor de afschaffing van de landbouvvrijstelling, is dat de eigendomsverhoudingen ten opzichte van huur of pacht in de landbouw niet verschilde met de verhoudingen bij ambachtsbedrijven. In 1959 was 47% van de cultuurgrond in eigendom van het landbouwbedrijf, in 1955 was eveneens 47% van de panden in eigendom van ambachtsbedrijven. Hierbij werd de impliciete veronderstelling gemaakt dat panden eenzelfde waarde heeft voor ambachtslieden als landbouwgrond voor agrariërs. Deze vergelijking lijkt niet terecht, aangezien op panden kan worden afgeschreven en het daarom geen bijzonder bedrijfsmiddel is. Wel tekende het de verhouding tussen eigendom en pacht in de andere sectoren. Hierin vormde de agrarische sector derhalve geen uitzondering die de landbouvvrijstelling rechtvaardigde, volgens de ondertekenaars van de Memorie.

⁸¹ HR 23 november 1955, *BNB* 1956/38, ECLI:NL:HR:1995:AY1963, m. nt. M.J.H. Smeets.

⁸² HR 19 oktober 1955, *BNB* 1955/377, ECLI:NL:HR:1955:AY2586, m. nt. Hellema.

⁸³ *Kamerstukken II* 1958/59, 5380, 3, p. 24,25.

⁸⁴ *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, 19, p. 30,31 (MvA).

Als laatste werd genoemd dat de agrarische sector een maatschappelijke ontwikkeling doormaakt richting de industriële sector. De betreffende ontwikkeling was echter in het begin van 1900 al zichtbaar, dit blijkt uit paragraaf 2.2.1. Daarna werd pas de vrijstelling ingesteld. Het lijkt daarom niet rechtvaardig om de vrijstelling om deze reden vervolgens af te schaffen.

In deze tijd wogen de argumenten tegen de vrijstelling kennelijk zwaarder dan de argumenten voor. De conclusie van de wetgever was daarom dat de landbouvvrijstelling moest worden afgeschaft met een overgangsregeling in artikel 70 Wet IB 1964. De landbouvvrijstelling werd uiteindelijk toch gered uit deze crisis door het amendement-Lucas. Hierin pleitte Lucas voor handhaving van de landbouvvrijstelling in oorspronkelijke vorm.⁸⁵ Alleen waardeveranderingen van gronden moesten worden vrijgesteld van belasting. De waardeveranderingen van opstallen behoorden dan wel tot de winst. De toelichting op het amendement in een Kamerdebat is summier te noemen. Lucas betoogde dat het zogenoemde boerenprivilege een lange geschiedenis kent en derhalve om die reden niet zonder stevige argumenten kan worden afgeschaft. Verder kenden de Bondsrepubliek Duitsland en Luxemburg eenzelfde vrijstelling als Nederland.⁸⁶ Deze argumenten zijn van politieke aard, en zijn niet een geldige reden om de landbouvvrijstelling te handhaven. Een lange geschiedenis en een voorbeeld uit andere landen wil niet zeggen dat de omstandigheden niet veranderen, en dat het altijd rechtmatig is om de vrijstelling te behouden. Duitsland heeft de landbouvvrijstelling later ook afgeschaft, omdat het niet meer voldeed aan het gelijkheidsbeginsel.⁸⁷ Een ander argument was dat het onjuist is om waardeveranderingen als gevolg van 'monetaire, conjuncturele en dergelijke factoren' tot de winst te rekenen en te belasten.⁸⁸ Bij dit argument is niet duidelijk waarom alleen gronden worden vrijgesteld van belasting. Bedrijfsmiddelen van andere sectoren hebben ook te maken met waardeverandering met dezelfde aanleiding, ook al spelen andere oorzaken ook een rol. Waarschijnlijk waren de geringe argumenten bij elkaar genoeg om het amendement-Lucas aan te nemen, samen met het feit dat grond op zijn minst een bijzonder bedrijfsmiddel is. Hierdoor kwam de landbouvvrijstelling toch wederom in de wet, in artikel 8, aanhef en onderdeel b, met de volgende woorden:

"Tot de winst behoren niet:

- a. (...);*
- b. voordelen uit landbouwbedrijf terzake van de waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen – behoudens voorzover de waardeverandering in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan;"*

Waardeveranderingen van opstallen vielen derhalve wederom in de winst. De landbouvvrijstelling is teruggekeerd naar zijn oorspronkelijke vorm, met dien verstande dat waardeveranderingen van de ondergrond van gebouwen zijn vrijgesteld. Dit was niet eerder het geval geweest. Schiethart noemt het een compromis vanwege de verwijdering van opstallen uit de vrijstelling.⁸⁹ Ondanks dat problemen ontstonden voor taxatie van de ondergronden en verdeling van de winst op waardestijgingen tussen opstal en ondergrond,⁹⁰ is de vrijstelling voor de ondergronden altijd gebleven in de landbouvvrijstelling.

⁸⁵ *Kamerstukken II 1963/64, 5380, 42.*

⁸⁶ *Handelingen II 1963/64, 56, p. 1934.*

⁸⁷ Bundesverfassungsgericht, *Beschluss* vom 11.05.1970 – Aktenzeichen 1 BvL 17/67.

⁸⁸ *Handelingen II 1963/64, 56, p. 1935.*

⁸⁹ L.J. Schiethart, *De Landbouvvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1975, p. 35.

⁹⁰ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 64.

Een definitie van het landbouwbedrijf werd niet opgenomen in Wet IB 1964. In een arrest oordeelde de Hoge Raad echter dat voor het begrip landbouwbedrijf teruggesproken diende te worden naar de definitie in het Besluit IB 1941.⁹¹ Maar de landbouwtechnieken veranderden en de agrariërs waren niet meer vanzelfsprekend volledig afhankelijk van natuurkrachten.⁹² Hierdoor kwam vanuit de regering de vraag of de definitie kon worden aangepast en opgenomen in de wet.⁹³

In een arrest in 1971⁹⁴ sloeg de Hoge Raad een nieuwe koers in met betrekking tot het vaststellen van de waarde in het economisch verkeer van landbouwgrond. Bij dit arrest merken verschillende fiscalisten dan ook op dat dit arrest een nieuwe periode van de landbouwvrijstelling inluidde. In deze uitspraak zou namelijk het oorspronkelijke standpunt van de vrijstelling zijn losgelaten.⁹⁵ In de oorspronkelijke vorm vond voornamelijk een oorzakelijke beoordeling plaats van de vervreemdingswinst. Sinds dit arrest wordt vooral gekeken naar veranderingen in de objectieve verkeerswaarde van landbouwgrond. Hierbij moest eerst de waardeverandering van grond worden vastgesteld, alvorens de interne of externe oorzaak van de betreffende waardeverandering aan de orde komt. Lancee merkte in zijn noot bij het arrest op dat de oorzaak van behaalde winsten belangrijker werd dan veranderingen in een objectieve verkeerswaarde.⁹⁶

Waardeveranderingen met interne oorzaak, ontstaan in de uitoefening van het landbouwbedrijf, vielen toen al niet onder de landbouwvrijstelling. Wel is het waar dat de Hoge Raad in het betreffende arrest onderscheid maakte tussen de prijs ten tijde van de verkoop en de waarde in het economisch verkeer (WEV). De prijs komt op de werkelijke markt tot stand en de waarde is de prijs op een abstracte markt onder de best mogelijke omstandigheden.⁹⁷ Hierbij nam de Hoge Raad aan dat de WEV niet exact bepaald kon worden en hanteerde daarom een bandbreedte van 7% boven- en benedenwaarts van de schatting door een expert. Schommeling van de waarde binnen de bandbreedte viel niet in de landbouwvrijstelling. Het ging niet meer om de betaalde prijs voor landbouwgrond, maar om de waarde. Een prijsverandering hoeft geen waardeverandering te zijn. Door meer aandacht te besteden aan verandering in de verkeerswaarde dan aan de verandering in prijs van grond, is door dit arrest een nieuwe weg ingeslagen. Brüll zag dit als een beperkende interpretatie van de wet, waardoor de rechtsongelijkheid toenam.⁹⁸ De waardeveranderingen door externe oorzaken die binnen de bandbreedte bleven, vielen nu niet onder de vrijstelling, terwijl dat wel de bedoeling van de wetgever was. Met zijn uitspraak impliceerde Brüll overigens dat onder de landbouwvrijstelling al rechtsongelijkheid bestond.

3.3.2 Wettekst 1986 – 2000

De definitie van het landbouwbedrijf, waar eerder om was gevraagd,⁹⁹ kwam daadwerkelijk terug in de Wet IB 1964 door een amendement van kamerlid Van der Linden. Deze vroeg om aanpassing van de landbouwvrijstelling aan de 'innovatieve ontwikkelingen' van het landbouwbedrijf.¹⁰⁰ Dit

⁹¹ HR 5 maart 1969, *BNB* 1969/83, nr. 16078.

⁹² E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 16.

⁹³ *Handelingen II* 1982/83, 17520, 6, p. 9.

⁹⁴ HR 13 januari 1971, *BNB* 1971/63, ECLI:NL:HR:1971:AX5093.

⁹⁵ L.J. Schiethart, *De Landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1975, p. 9.

⁹⁶ HR 13 januari 1971, *BNB* 1971/63, ECLI:NL:HR:1971:AX5093, m.nt. L. Lancee.

⁹⁷ L.J. Schiethart, *De Landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1975, p. 11.

⁹⁸ L.J. Schiethart, *De Landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1975, p. 11.

⁹⁹ *Handelingen II* 1982/83, 17520, 6, p. 9.

¹⁰⁰ *Kamerstuk II* 1982/93, 17520, 8, p. 3.

amendement werd aangenomen en de definitie werd geplaatst in een nieuw te vormen tweede lid van artikel 8:

“Onder landbouwbedrijf wordt verstaan een bedrijf dat is gericht op het voortbrengen van produkten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw – daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen, bloembollen en paddestoelen – dan wel op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt.”

Enkele wijzigingen ten opzichte van de definitie in het Besluit IB 1941 betroffen het element van afhankelijkheid van natuurkrachten en de noodzaak van het gebruiken van voortbrengselen van het eigen landbouwbedrijf. Ook moesten de begrippen van akkerbouw, weidebouw en tuinbouw ruim worden beschouwd.¹⁰¹ Hiermede is de landbouwwijziging sterk uitgebreid, door de voortschrijdende technologie voldeden veel landbouwbedrijven namelijk niet meer aan de eerdere criteria van een landbouwbedrijf.¹⁰² Nevenbedrijven van de landbouw en het gebruik van de met het landbouwbedrijf verband houdende eigen woning vielen echter niet meer onder de vrijstelling door deze wetswijziging. Dit was een inperking van de vrijstelling, zij het van kleinere aard dan de uitbreiding.

Tegelijk met de wijziging van de definitie van het landbouwbedrijf, werd de landbouwwijziging zelf ingeperkt. Het was namelijk niet de bedoeling dat bestemmingswijzigingswinsten voor aanwending van gronden buiten de agrarische sfeer werden vrijgesteld.¹⁰³ Dit gebeurde door onder andere een uitspraak op een rechtszaak.¹⁰⁴ Deze wetswijziging is in een amendement door Van der Linden aangevraagd, met als reden de mitigatie van ‘de opwaartse prijsdruk op de agrarische grondmarkt door uitgekochte agrariërs.’¹⁰⁵ De Raad van State gaf over dit amendement een negatief advies vanwege de ontbrekende overgangsregeling.¹⁰⁶ De noodzaak voor aanpassing van de wet was evenwel zo groot dat het amendement van Van der Linden werd ingetrokken en een nieuw wetsvoorstel werd aangenomen. Deze had dezelfde inhoud, maar daarbij een adequate overgangsregeling.¹⁰⁷ De nieuwe wettekst luidde als volgt:¹⁰⁸

“Tot de winst behoren niet:

- a. (...);*
- b. voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen –, behoudens voor zover de waardeverandering in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan of verband houdt met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend;”*

Door de aanpassing van de wet sloot de landbouwwijziging beter aan bij wat in die tijd de oorspronkelijke bedoeling werd genoemd. Dit was dat de inflatiewinsten op gronden die voor de uitoefening van het landbouwbedrijf worden gebruikt, werden vrijgesteld van belastingheffing.¹⁰⁹

¹⁰¹ Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3, p. 7.

¹⁰² Kamerstukken II 1984/85, 18915, B, p. 5.

¹⁰³ Kamerstukken II 1984/85, 18915, C, p. 9.

¹⁰⁴ E. Marcus, *De landbouwwijziging in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 17.

¹⁰⁵ Kamerstukken II 1982/93, 17520, 8, p. 3.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 1983/84, 18050, 16, p. 4.

¹⁰⁷ Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3, p. 6.

¹⁰⁸ Kamerstukken I 1985/86, 18915, 82, p. 1.

¹⁰⁹ Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3, p. 8.

Hierbij werd gelijkheid gecreëerd tussen de eigenaar-gebruiker en de eigenaar-verpachter. Overdrachten buiten de agrarische sector werden sindsdien in de belastingheffing betrokken. De toevoeging voor bestemmingswinstwijzigingen in de wettekst had als gevolg dat de boekwinsten moesten worden gesplitst in een vrijgesteld deel en een belast deel.¹¹⁰ De bestemmingswijzigingswinst werd vastgesteld op het verschil tussen de WEV en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB).¹¹¹ Binnen de agrarische sector werd echter veelal eerst vervreemd, alvorens te vervreemden voor bestemming buiten de agrarische sector, zodat meer winst in de landbouvvrijstelling viel. Om dit te ondervangen, is de term 'waarschijnlijk binnenkort' toegevoegd. Met deze terminologie werd aangesloten bij artikel 31, derde lid, Wet IB 1964.¹¹² In de rechtspraak behorende bij dat artikel werd voor het woord 'binnenkort' 6 jaar gezien. Bij het woord 'waarschijnlijk' gaat het om de verwachting ten tijde van de verkooptransactie.¹¹³ Hierdoor zullen de betreffende vervreemdingen in het zicht van de bestemmingswijziging eveneens buiten de vrijstelling vallen.

Tenslotte dient te worden opgemerkt dat per 1 januari 1981 de vermogensaftrek is ingevoerd in de inkomstenbelasting als tegemoetkoming voor inflatiegevolgen in het bedrijfsleven.¹¹⁴ De onder de landbouvvrijstelling vallende gronden werden op verzoek van het Landbouwschap uitgesloten van de vermogensaftrek, teneinde dubbele compensatie voor inflatie te voorkomen. Het effect van de vermogensaftrek was op korte termijn waarneembaar door de jaarlijkse aftrekposten. Het effect van landbouvvrijstelling is op lange termijn zichtbaar, namelijk pas na vervreemding van de landbouwgronden. Het uiteindelijke effect is hetzelfde, het verschil is dus alleen gelegen in de tijd.¹¹⁵ Hieruit kan de conclusie worden getrokken dat de landbouvvrijstelling als compensatie voor inflatie, geen begunstiging kan vormen voor de agrarische sector, omdat andere ondernemers gebruik konden maken van de vermogensaftrek. Door deze maatregel kon de landbouvvrijstelling worden afgeschaft zonder al te veel gevolgen. Toch prefereerde het Landbouwschap het voortbestaan van de landbouvvrijstelling boven de vermogensaftrek voor de landbouwgronden.¹¹⁶ Een motivering hiervoor werd niet gegeven.

3.4 Landbouvvrijstelling onder Wet IB 2001

3.4.1 Wettekst 2000 – heden

De landbouvvrijstelling in de vorm van na 1986 bleek niet volmaakt te zijn. Door bij de koop een 73-maandenclausule te ondertekenen, waarin is afgesproken dat de landbouwgrond gedurende een periode van ten minste zes jaar zal worden aangewend als landbouwgrond, was de bestemmingswijzigingswinst nadien onbelast.¹¹⁷ De woorden 'waarschijnlijk binnenkort' in de wettekst werd daarmee omzeild, zo bleek uit een rapport van werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en fiscaliteiten voor ondernemers.¹¹⁸ Daarnaast gebeurde het in de praktijk dat een insteekpachtconstructie werd opgesteld.¹¹⁹ Bij de verkoop van de grond werd dan een gebruikersrecht bedongen, zodat de verkoper gedurende de zes jaren de grond agrarisch kon blijven gebruiken. Hierdoor viel de bestemmingswijzigingswinst buiten de heffing. Dit verhoogde de

¹¹⁰ *Kamerstukken II 1982/93*, 17520, 8, p. 3.

¹¹¹ *Kamerstukken II 1984/85*, 18915, B, p. 6.

¹¹² *Kamerstukken II 1984/85*, 18915, 3, p. 8.

¹¹³ *Kamerstukken II 1984/85*, 19815, 5, p. 4.

¹¹⁴ *Kamerstukken II 1985/86*, 19559, 3.

¹¹⁵ *Kamerstukken II 1984/85*, 18915, 5, p. 2.

¹¹⁶ *Kamerstukken II 1984/85*, 18915, 5, p. 2.

¹¹⁷ *Kamerstukken II 1997/98*, 25810, 2, p. 187.

¹¹⁸ *Kamerstukken II 1997/98*, 25810, 2, p. 187.

¹¹⁹ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 17.

verkoopprijs, maar door de landbouwwijstelling had dat geen gevolgen voor de belastingheffing. Bovendien kon over het gebruiksrecht worden afgeschreven ten laste van het resultaat. Deze mankementen werden gerepareerd in de Wet Ondernemerspakket 2001. Hierbij ging de wijziging met terugwerkende kracht in tot de datum van het indienen van het wetsvoorstel, teneinde meer misbruik te voorkomen.¹²⁰ Daarom gold voor realisatie van waardeveranderingen vanaf 27 juni 2000 het nieuwe regime, zonder overgangsregeling.

In de belastingherziening van 2001 is de landbouwwijstelling overigens niet zonder slag of stoot overgenomen in het nieuwe belastingstelsel. Voorafgaand aan de overgang naar Wet IB 2001 heeft de Raad van State geadviseerd om de landbouwwijstelling te heroverwegen. Binnen de inkomstenbelasting was namelijk een vermogensrendementsheffing voorgesteld, waardoor particuliere verpachters ook jaarlijks in de heffing zouden worden opgenomen voor een fictief rendement van 4% op hun vermogen. Landbouwgrond heeft dan nog steeds een bijzondere positie bij de agrarische sector, maar door de vrijstelling zouden de landbouwers na de belastingherziening een privilege hebben ten opzichte van de particuliere verpachters. Deze worden ook voor waardeveranderingen als gevolg van conjuncturele of monetaire factoren in de heffing betrokken, zij het met een fictief rendement.¹²¹ De heroverweging is uitgevoerd, verschillende werkgroepen hebben een rapport uitgebracht met daarbij de aanbeveling om de landbouwwijstelling te beperken tot de agrarische waarde. Waardeveranderingen boven de WEVAB dienen te worden belast.¹²² Dit advies is uitgevoerd met de Wet IB 2001, gezien de wettekst zoals die thans geldt. Dat de vrijstelling toch weer een plaats in de inkomstenbelasting kreeg, kwam doordat het nut had voor het faciliteren van overdrachten binnen de agrarische sector.¹²³ De agrariërs hoefden bij de overdracht niet af te rekenen over de waardeveranderingen van gronden, dit vergemakkelijkt het overdragen van het landbouwbedrijf.

Er is gepoogd om de vermogensrendementsheffing vrij te stellen voor agrarische gronden door middel van een amendement van de heer Reitsma.¹²⁴ Zijn motivering voor de vrijstelling naast de emotionele binding met landbouwgrond was, dat liquiditeitsproblemen zouden kunnen ontstaan, vanwege lage pachttopbrengsten ten opzichte van de heffing op het fictieve rendement.¹²⁵ Als het amendement was aangenomen, bestond een rechtvaardigingsgrond door het creëren van gelijkheid tussen de particuliere verpachters en de landbouw-eigenaren door toepassing van de landbouwwijstelling. Dit amendement is niet aangenomen.

Met de inwerkingtreding van Wet IB 2001 kreeg de gerepareerde landbouwwijstelling een plaats in artikel 3.12, eerste lid, met letterlijk dezelfde inhoud als artikel 8 onder b in de Wet IB 1964, inhoudende het volgende:

“Tot de winst behoren niet voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen – voorzover de waardeverandering van de grond 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, en niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf.”

¹²⁰ Kamerstukken II 1999/00, 27209, A, p. 26.

¹²¹ Kamerstukken II 1998/99, 26727, A, p. 33.

¹²² Kamerstukken II 1998/99, 26727, A, p. 34.

¹²³ Kamerstukken II 2001/02, 28207, 1, p. 16.

¹²⁴ Kamerstukken II 1999/00, 26727, 36.

¹²⁵ Handelingen II 1999/00, 42, p. 3234.

Termijnen zijn bij deze wetswijziging niet meer van belang, elke waardeverandering boven de WEVAB is belast op het moment van realisatie. De WEVAB is de waarde dat bepaald wordt door het bedrag dat de beste koper wil geven voor de grond als het wordt voortgezet in het kader van het landbouwbedrijf.¹²⁶ Het vrijgestelde gedeelte is het verschil tussen de WEV en de WEVAB, tenzij sprake is van waardeveranderingen die ontstaan zijn in de uitoefening van het bedrijf. Dit verschil wordt enkel veroorzaakt door inflatiewinsten en conjuncturele effecten.¹²⁷ Ook de winst als gevolg van bestemmingswijziging valt niet meer onder de vrijstelling.¹²⁸ Als sprake is van een bestemmingswijziging zal veelal de WEV hoger zijn dan de WEVAB. Dit verschil wordt dan ook in de belastingheffing betrokken.

Een andere verandering in deze wijziging is dat de woningen niet meer een ruimere vrijstelling kregen. De Hoge Raad oordeelde in de 8 juli-arresten namelijk dat bij de overgang van een woning behorend bij het zakelijk vermogen van een landbouwbedrijf naar privévermogen, geen sprake is van bestemmingswijziging, aangezien de landbouwer in de woning blijft wonen.¹²⁹ Hierdoor vielen de winsten als gevolg van de overgang van zakelijk naar privé in de landbouwvrijstelling. Reitsma diende hiervoor een amendement in om dat wettelijk vast te stellen.¹³⁰ Ook dit amendement van hem werd niet aangenomen, zoals blijkt uit de nieuwe wettekst. In de wet wordt namelijk de term 'bestemmingswijziging' niet meer gebruikt. Daarom hebben volgens de staatssecretaris van Financiën de 8 juli-arresten hun betekenis als invulling voor het woord 'bestemmingswijziging' verloren.¹³¹ Bovendien valt na de wijziging ook de ondergrond van de agrarische bedrijfswooning niet meer in de vrijstelling, voor zover de woning niet wordt aangewend tot het landbouwbedrijf.¹³² Lang was aangenomen dat de woning werd gebruikt in het kader van het landbouwbedrijf, waardoor gerealiseerde vermogenswinsten alsnog geheel in de vrijstelling vielen. De Hoge Raad maakte hier een einde aan door de 7 mei arresten in 2004, waardoor de bouw van een woning op een agrarisch perceel wordt gezien als bestemmingswijziging. Om deze reden kon de landbouwvrijstelling slechts worden aangewend voor het verschil tussen de boekwaarde en de WEVAB van de grond.¹³³

Het begrip landbouwbedrijf is ongewijzigd overgenomen vanuit Wet IB 1964 in Wet IB 2001. Door de rangorde van de wetsartikelen in de Wet IB 2001 is het een vereiste dat het landbouwbedrijf in de landbouwvrijstelling een onderneming moet zijn. Artikel 3.2 en 3.3 gaan immers voor artikel 3.12. Het gaat in de toepassing van de landbouwvrijstelling echter nog steeds om de feitelijke beoefening van de landbouw. Dus als een landbouwonderneming andere activiteiten erbij doet, dient een splitsing in aanmerking te worden genomen. Toch blijft de wetgever spreken van landbouwbedrijf, dit om een onderscheid te maken tussen de onderneming en de activiteiten in het kader van het landbouwbedrijf.¹³⁴

Tegelijk met de invoering van Wet IB 2001, is de Wet op de Vermogensbelasting 1964 afgeschaft. Het vermogen werd nog steeds belast, maar dan in de inkomstenbelasting door middel van een

¹²⁶ *Kamerstukken II 1999/00, 27209, 3, p. 26.*

¹²⁷ *Kamerstukken II 2000/01, 27209, 5, p. 42.*

¹²⁸ *Kamerstukken II 1999/00, 27209, 3, p. 27.*

¹²⁹ HR 8 juli 1996, *BNB 1996/310-312*, ECLI:NL:HR:1996:AA1977, m.nt. R.E.C.M. Niessen.

¹³⁰ *Kamerstukken II 2000/01, 27209, 10.*

¹³¹ *Kamerstukken II 2000/01, 27209, 6, p. 67.*

¹³² *Kamerstukken II 1999/00, 27209, 3, p. 26.*

¹³³ HR 7 mei 2004, *BNB 2004/338*, ECLI:NL:HR:2004:AO9028.

¹³⁴ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 22.

vermogensrendementsheffing in box 3. De eigenaar-verpachter betaalde sindsdien over een fictief rendement van 4% een tarief van 30%. Dit komt uit op 1,2% vermogensrendementsheffing over landbouwgronden om zo eventuele waardevermeerderingen in de heffing te betrekken.

3.4.2 Toelichting landbouwgrond

De meeste begrippen die in de wettekst van de landbouwvrijstelling voorkomen, zijn reeds behandeld in de voorgaande paragrafen ten behoeve van de parlementaire geschiedenis. In deze subparagraaf wordt ingegaan op het begrip landbouwgrond. Door dat begrip anders te definiëren werd regelmatig de landbouwvrijstelling ingeperkt. Nadat de vrijstelling in 1964 niet meer gold voor opstallen, zoals behandeld in paragraaf 3.3.1, was het nog wel van toepassing op alle landbouwgronden. Vervolgens werd de vrijstelling ingeperkt tot gronden die niet 'voortaan of waarschijnlijk binnenkort' een bestemmingswijziging zullen ondergaan, maar blijven aangewend tot het landbouwbedrijf met agrarische bestemming. De laatste wijziging met betrekking tot landbouwgrond was dat de gronden in het geheel moesten worden voortgezet in het kader van het landbouwbedrijf. Volgens rechtspraak is het thans niet meer nodig dat grond geheel dienstbaar is aan de uitoefening van het landbouwbedrijf. Ook als het nagenoeg geheel dienstbaar is, is de vrijstelling van toepassing.¹³⁵

Voor de toepassing van de landbouwvrijstelling is economisch eigendom van grond voldoende. Daaronder vallen de zakelijke rechten, zoals erfpacht, recht van vruchtgebruik, beklemrecht en erfdiensbaarheid. Voor de pachter geldt de vrijstelling niet, pachtersvoordeel ontstaat in de uitoefening van het landbouwbedrijf.¹³⁶

3.5 Budgettair belang van de landbouwvrijstelling

In de vorige eeuw is diverse keren gevraagd naar wat het budgettair effect is als gevolg van een eventuele afschaffing van de landbouwvrijstelling. Echter is steeds aangegeven door de minister van Financiën dat het nog niet onderzocht is en dat daarom niets bekend is betreffende het budgettair effect.¹³⁷ Ook wordt gesteld dat een onderzoek ernaar niet mogelijk is vanwege de verschillende veronderstellingen die gemaakt moesten worden, alvorens een dergelijke analyse kan worden gemaakt.¹³⁸ Het lijkt niet efficiënt om een regeling die zoveel discussie oproept te behouden, zonder dat een economisch onderzoek naar wordt gedaan. Als de vrijstelling budgettair weinig effect heeft, is het veel eenvoudiger om de vrijstelling af te schaffen zodra blijkt dat het niet voldoet aan het gelijkheidsbeginsel. Het is wel zo dat het niet eenvoudig is om daarnaar onderzoek te doen. Er bestaat geen gemiddeld landbouwbedrijf of gemiddelde oppervlakte van landbouwgrond. De waarde van de landbouwvrijstelling voor de landbouwer is sterk afhankelijk van de omstandigheden. Bovendien fluctueert het belang per jaar aanzienlijk.¹³⁹ Uit het onderzoek zou dan ook geen reële schatting kunnen komen.¹⁴⁰ Af en toe is toch een poging gedaan tot de taxatie van het budgettair belang. In 1970 kwam de minister van Financiën uit op minstens €10 miljoen.¹⁴¹

In meer recentere jaren is meer onderzoek gedaan naar het budgettair belang van de landbouwvrijstelling. Uit de miljoenennota van 2008 blijkt dat het economisch beslag voor de overheid

¹³⁵ HR 7 maart 1979, *BNB* 1980/229, ECLI:NL:HR:1979:AX0187.

¹³⁶ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

¹³⁷ *Kamerstukken II* 2002/03, 28207, 3, p. 19.

¹³⁸ *Kamerstukken II* 1979/80, 15800, 4, p. 35.

¹³⁹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26200, 2, p. 115.

¹⁴⁰ *Kamerstukken II* 1979/80, 14932, 6, p. 54.

¹⁴¹ *Kamerstukken II* 1970/71, 10790, 8, p. 37 (MvA).

is toegenomen. Geschat werd een verloop van jaarlijkse belastingderving beginnend van €171 miljoen in 2006 tot €189 miljoen in 2012.¹⁴² Dit is een stijging van 10% in zes jaar. In de evaluatie van de landbouvvrijstelling door het Landbouw Economisch Instituut (LEI) in 2008,¹⁴³ werd een jaarlijks budgettair beslag van €117 miljoen tot €278 miljoen geschat. Deze berekening is gebaseerd op verschillende aannames, de €171 miljoen uit de miljoenennota zit daar precies tussen. Uit verschillende miljoenennota's uit latere jaren blijkt dat met bovenstaande berekeningen rekening is gehouden met alternatieve regelingen, zoals de herinvesteringsreserve of stakingslijfrente.¹⁴⁴ Dit gebeurt niet met andere regelingen. Om vergelijkingen te kunnen maken zijn de cijfers met betrekking tot het budgettair belang van de landbouvvrijstelling voor de overheid aangepast. Deze aanpassing kwam neer op een verhoging van ruim €1.350 miljoen, zodat het totale belang uitkomt op €1.721 miljoen in 2013 tot vermoedelijk €1.938 miljoen in 2019.¹⁴⁵ Als dit belang wordt vergeleken met andere regelingen voor vermindering van lastendruk op ondernemingen, is te zien dat de zelfstandigenaftrek een vergelijkbaar belang heeft. Maar de regeling in dezelfde categorie met daarna het grootste budgettair belang is de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek met gemiddeld €400 miljoen.¹⁴⁶ Elders staat echter een belang van €1.109 miljoen vermeld voor de landbouvvrijstelling.¹⁴⁷ Ondanks de verschillen in berekeningen blijkt dat de landbouvvrijstelling een grote hap is uit de staatskas in vergelijking met andere regelingen, die eveneens als doel lastenverlichting op ondernemingen hebben.

Het belang van de landbouvvrijstelling voor de landbouwers zelf is moeilijk te meten. De verschillende aanleidingen van verkoop van landbouwgrond hebben invloed op de grondprijs. Zeker bij verkoop van landbouwgrond met stedelijke bestemming lopen de prijzen aanzienlijk op.¹⁴⁸ Daarnaast is de waarde van landbouwgrond gebaseerd op de specifieke bestemming ervan. Ook het soort gewas dat erop wordt geteeld, is van belang met betrekking tot grondstructuur en aanwezige grondstoffen. In de evaluatie van LEI wordt gesteld dat bij de staking van een gemiddeld landbouwbedrijf met grondoppervlakte in eigendom van 27,4 hectare, WEVAB van €30.000 per hectare en boekwinst van €6.205.000, de landbouvvrijstelling een waarde heeft van €579.000.¹⁴⁹ Hierbij maakt het niet uit of het land een stedelijke bestemming krijgt of de agrarische bestemming blijft, aangezien bestemmingswijzigingswinsten niet meer in de vrijstelling vallen. Gemiddeld valt €21.000 per hectare landbouwgrond onbelast in de landbouvvrijstelling, hierbij is uitgegaan van verkoop nadat de grond gedurende 23 jaar in eigendom is geweest.¹⁵⁰

In 2002 is de positie van een landbouwer met die van een reguliere ondernemer vergeleken. Met de verschillende faciliteiten in de inkomstenbelasting in aanmerking genomen, is de gemiddelde winst van een landbouwer €19.300 tegenover €24.200 van een zelfstandige.¹⁵¹ Dit verschil kan worden veroorzaakt doordat de landbouwer op meer winstverminderende faciliteiten recht heeft. Bij winst

¹⁴² *Kamerstukken II 2007/08, 31200, 1, p. 92.*

¹⁴³ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 48, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1.*

¹⁴⁴ *Kamerstukken II 2014/15, 34000, 2, p. 30.*

¹⁴⁵ *Kamerstukken II 2014/15, 34000, 2, p. 25.*

¹⁴⁶ *Kamerstukken II 2014/15, 34000, 2, p. 25.*

¹⁴⁷ Ministerie van Financiën, *Beleidsinformatiekaart 2018*, p. 2.

¹⁴⁸ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 42, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1.*

¹⁴⁹ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 42, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1.*

¹⁵⁰ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 43, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1.*

¹⁵¹ *Kamerstukken II 2001/02, 28207, 1, p.11.*

vóór aftrek van dergelijke faciliteiten, is het €23.700 voor de landbouwer tegenover €25.800 van een willekeurige zelfstandige.¹⁵² Het verschil is aanzienlijk kleiner, maar nog is het zichtbaar dat in de agrarische sector de winstmarges kleiner zijn dan in andere bedrijfstakken. Daar staat tegenover dat de agrariërs meer gebruik kunnen maken van fiscale ondernemersfaciliteiten. Hierbij moet wel de kanttekening worden geplaatst dat geen rekening is gehouden met de rentabiliteit en vermogenspositie van landbouwers ten opzichte van de andere sectoren.¹⁵³

3.6 Conclusie

Na de invoering van de landbouwvrijstelling in de Wet IB 1941, zijn verschillende wijzigingen doorgevoerd onder het motto te blijven voldoen aan de oorspronkelijke motivering van de vrijstelling, namelijk het gelijk behandelen van de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter. Niet elke wijziging voldeed aan dit gedachtegoed, dit blijkt uit de eerste wettelijke aanpassing van de landbouwvrijstelling met de Belastingherziening 1950. Onroerende goederen die tot het landbouwbedrijf behoorden, vielen door deze herziening ook in de vrijstelling. De onderbouwing hierbij was dat dit de oorspronkelijke bedoeling was van de wetgever en dat de praktijk daar al gehoor aan gaf. Echter hebben onroerende goederen niet diezelfde afwijkende waarde voor landbouwers als grond dat heeft, waardoor een bijzondere fiscale behandeling niet gerechtvaardigd lijkt te zijn. Daarom werd deze verandering teruggedraaid in het Besluit IB 1964, toen de vrijstelling ternauwernood door het amendement-Lucas gered werd, nadat besloten was door de regering om de vrijstelling geheel uit de wet te halen.

De redenen die voor de afschaffing werden genoemd, waren de volgende: grond vormt ook voor de landbouwer-eigenaar een bedrijfsmiddel, het verschil tussen landbouwer-eigenaar en eigenaar-verpachter is niet van die orde dat het een uitzondering vormt ten opzichte van andere sectoren, de eigendomsverhoudingen binnen de agrarische sector verschilt niet in grote mate met andere sectoren en de agrarische sector zou een ontwikkeling richting de industriële sector doormaken. De argumenten tegen de afschaffing van de heer Lucas waren dat inflatiewinsten op landbouwgronden niet moeten worden belast en dat een vrijstelling met zo'n lange geschiedenis niet zomaar kan worden afgeschaft. De argumenten tegen de afschaffing wogen blijkbaar zwaarder, ook al is de argumentatie minder sterk dan de argumenten voor de afschaffing. De enige compensatie was dat de vrijstelling voor opstallen eruit ging. Dit was zeer terecht, gezien de afwijkende positie van grond ten opzichte van opstallen. De volgende aanpassing van de landbouwvrijstelling was in 1986. Vanaf toen werd de ten tijde van de verkoop in het zicht zijnde bestemmingswijzigingswinst niet meer vrijgesteld. Daarbij werd in de rechtspraak de termijn van 6 jaar gehanteerd. Dit bleek te worden omzeild, waardoor met de Wet IB 2001 de gehele bestemmingswijzigingswinst werd belast met terugwerkende kracht tot juni 2000. Wettelijke wijzigingen zijn nadien niet meer ingevoerd, toch bleef de discussie levendig in de kamerstukken, beleidsplannen en nota's.

Met betrekking tot het budgettair belang van de landbouwvrijstelling voor de overheid en de landbouwer zelf is weinig vast te stellen. Voor de overheid wordt het budgettair beslag op jaarlijks €117 tot 278 miljoen vastgesteld. Deze cijfers houden rekening met alternatieve regelingen. Als daar geen rekening mee wordt gehouden, komt het bedrag uit op jaarlijks gemiddeld €1.830 miljoen. Voor de landbouwer zelf is alleen onderzoek gedaan waarbij rekening is gehouden met andere regelingen. In deze onderzoeken komt men uit op jaarlijks gemiddeld €21.000 per hectare, dat onbelast in de landbouwvrijstelling valt.

¹⁵² *Kamerstukken II 2001/02, 28207, 1, p.11.*

¹⁵³ *Kamerstukken II 2003/04, 28207, 5, p. 8.*

4. Gelijkeheidsbeginsel

4.1 Inleiding

Wetten moeten aan verschillende beginselen in het recht worden getoetst. Dit zijn de beginselen van behoorlijk bestuur, de algemene beginselen van behoorlijke rechtspraak, de algemene beginselen van politiek en de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.¹⁵⁴ Dit onderzoek richt zich op het gelijkheidsbeginsel, onderdeel van de beginselen van behoorlijk bestuur. Hierdoor heeft het vooral betrekking op de gevolgen van beslissingen van een bepaald bestuursorgaan, in dit geval de wetgever, voor burgers.

Voordat daadwerkelijk een onderzoek wordt ingesteld naar de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in de landbouwwijziging, moet eerst duidelijk zijn wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt en hoe de beoordeling in het fiscale recht zou moeten plaatsvinden. Daarnaast is het van belang om te zien of het begrip 'gelijkheid' aan veranderingen onderhevig is geweest gedurende de tijd van het bestaan van de landbouwwijziging. Daarom wordt in paragraaf 4.2 gekeken naar het gelijkheidsbeginsel in het algemeen. In paragraaf 4.3 zal een specificatie worden gemaakt van het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht, waarna met een conclusie wordt afgesloten. De uitwerking van het gelijkheidsbeginsel in de landbouwwijziging wordt in hoofdstuk 5 onderzocht.

4.2 Gelijkeheidsbeginsel in het algemeen

De oorsprong van het gelijkheidsbeginsel is gelegen in het gedachtegoed van gelijkwaardigheid van alle mensen. De Universele Verklaring van de Rechten van de Mens (UVRM) definieert dat in de eerste twee artikelen:

1. *“Alle mensen worden vrij en gelijk in waardigheid en rechten geboren (...).*
2. *Eenieder heeft aanspraak op alle rechten en vrijheden, in deze Verklaring opgesomd, zonder enig onderscheid van welke aard ook, zoals ras, kleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status. (...)*”

Deze overtuiging is niet altijd zo geweest. Lange tijd werden vrouwen en slaven door bijvoorbeeld Aristoteles als minderwaardige schepselen gezien, die met minder verstand zouden zijn bedeed.¹⁵⁵ Pas in de 20^{ste} eeuw, in dezelfde tijd als de instelling van de landbouwwijziging in de wet, kwam de overtuiging op dat alle mensen als gelijkwaardig ten opzichte van elkaar werden beschouwd. Dit werd dan ook vastgelegd in de UVRM.¹⁵⁶ Een soortgelijk artikel is opgenomen in artikel 26 van het Internationaal Verdrag van burgerrechten en politieke rechten (IVBPR).

Het gelijkheidsbeginsel is onderdeel van de beginselen van behoorlijk bestuur. Het staat niet gedefinieerd in de Awb, maar heeft in Nederland zijn grond in artikel 1 van de Grondwet:

“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.”

¹⁵⁴ M.R. Reuvers, 'Beginselen van behoorlijke wetgeving', *FED* 1986/1041.

¹⁵⁵ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 9.

¹⁵⁶ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 9.

In dit artikel wordt het gelijkheidsbeginsel negatief geformuleerd in de vorm van verbod van discriminatie.¹⁵⁷ Dit is een uitwerking van het gelijk behandelen van gelijke gevallen, zij het met een open karakter. Discriminatie is elke vorm van onderscheid waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor is aan te voeren.¹⁵⁸ De beperkingen zijn niet limitatief opgesomd, dit maakt de toetsing aan dit beginsel niet gemakkelijk. Het gelijkheidsbeginsel is niet altijd geheel hetzelfde gebleven, maar is ontwikkeld van een formele naar een materiële benadering.¹⁵⁹ De formele benadering kenmerkte zich in de 19^e eeuw door gerichtheid op gelijke benadering tot mensen als zodanig. Alle individuele kenmerken werden genegeerd, het ging erom dat alle mensen in alle gevallen hetzelfde dienden te worden behandeld. Consistentie was daarbij het sleutelwoord.¹⁶⁰ Dit was een reactie op de standenmaatschappij met de daarbij behorende ongelijkheid. Dat deze absolute gelijke behandeling onmogelijk is, staat buiten twijfel. Ook tussen mensen bestaat onderscheid. Kinderen moeten anders worden behandeld dan volwassenen. Ook bestaat onderscheid tussen de hoedanigheid van mensen, bijvoorbeeld autobestuurders en wandelaars. De materiële benadering in de 20^{ste} eeuw kenmerkt zich dan ook door de gerichtheid op de gelijke uitkomst van de behandeling. De basis is ook bij deze benadering gelijkwaardigheid van mensen, maar toch wordt rekening gehouden met de individuele behoeften en omstandigheden van de mens. Hierdoor zou de uitkomst voor iedereen gelijk moeten zijn. Zieken hebben bijvoorbeeld een speciale behandeling nodig om net zo gezond te worden als andere mensen. Deze benadering is het gevolg van de verzorgingsstaat, waarin verschil van behandeling van burgers de regel is.¹⁶¹

Binnen de materiële benadering staat de inhoud van de regeling centraal, die moet inherent zijn aan het gelijkheidsbeginsel.¹⁶² Beide benaderingen kunnen door complexiteit niet in absolute zin worden uitgevoerd. Daarom wordt in het huidige rechtstelsel onderscheid gemaakt naar groepskenmerken op basis van generalisatie.¹⁶³ Dit brengt een paradox van de rechtsgelijkheid met zich mee volgens Loenen: 'Hoewel alle burgers gelijk zijn voor de wet, differentieert de wet voortdurend tussen (groepen) burgers.'¹⁶⁴ Als de classificaties van de verschillende groepen redelijk zijn, zodat de gelijkheid van gelijke gevallen wordt gewaarborgd, is dat geen probleem. De classificering van groepen blijven gebaseerd op waardeoordelen, helemaal nu tegenwoordig de gelijke behandeling als een recht in plaats van als een gunst wordt beschouwd. De vraag rest dan onder welke omstandigheden ongelijke behandeling gerechtvaardigd blijft.¹⁶⁵

Aristoteles gaf als omschrijving van het gelijkheidsbeginsel dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid.¹⁶⁶ Deze omschrijving wordt nog steeds gebruikt. De vraag van zojuist blijft dan nog steeds staan, namelijk welke gevallen gelijk zijn. Als bepaalde groeperingen mensen, zoals vrouwen ten tijde van Aristoteles, niet als gelijkwaardig worden gezien ten opzichte van andere groeperingen, bestaat onder het gelijkheidsbeginsel alsnog de rechtvaardiging om die groeperingen anders te behandelen, omdat het geen gelijke gevallen zijn.

¹⁵⁷ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 33.

¹⁵⁸ Interdepartementale juridische werkgroep gelijkheidsbeginsel (IWEG), *Gelijk in de praktijk*, Den Haag: Ministerie van Justitie 1990, p. 11.

¹⁵⁹ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 11.

¹⁶⁰ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 289.

¹⁶¹ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 14.

¹⁶² R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 290.

¹⁶³ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 12.

¹⁶⁴ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 13.

¹⁶⁵ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 15.

¹⁶⁶ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 19.

Momenteel wordt in elk geval elk mens als gelijkwaardig aan elkaar beschouwd, ongeacht geslacht, ras of anderszins. De UVRM en de Grondwet hebben deze overtuiging vastgelegd, waardoor het een vaste basis geworden is van de huidige samenleving. De behandeling van mensen moet dus enerzijds gelijk zijn in gelijke gevallen. De beoordeling van vergelijkbaarheid van gevallen heeft een normatief karakter.¹⁶⁷ Dit blijkt uit de eerder beschreven ontwikkelingen in de maatschappij. Waar eerst de vrouw niet als gelijk aan de man werd beschouwd, is dat nu wel het geval, hoewel altijd groeperingen zijn die dat anders zien. Anderzijds moeten ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Hierbij is de uitkomst van de behandeling het meest belangrijk, om dat te bereiken moet soms een ongelijke behandeling worden toegepast. Bij beide kanten, gelijke en ongelijke behandeling, moet een afweging worden gemaakt tussen enerzijds de formele en anderzijds de materiële benadering. Daarnaast maakt het ook uit met welk uitgangspunt naar het gelijkheidsbeginsel wordt gekeken. Gaat het om het gelijk behandelen van gelijke gevallen, waarbij geen nadere maatregelen worden genomen als sprake is van een ongelijk geval? Of gaat het om het ongelijk behandelen van ongelijke gevallen naar de mate van ongelijkheid, waarbij het een plicht is om nadere maatregelen te nemen, zodat de uitkomst voor gelijke en ongelijke gevallen gelijk is? Aan de mogelijke ongelijke behandelingen die kunnen worden aangeboden is tenslotte een grens.

Tussen directe en indirecte discriminatie bestaat verschil. Directe discriminatie vindt plaats als een direct onderscheid wordt gemaakt op gronden waarvoor geen rechtvaardiging is. Indirecte discriminatie is onderscheid wat wordt gemaakt op een naar het zich laat aanzien neutraal criterium, dat niet onder een discriminatieverbod valt. Maar in het specifieke geval leidt het toch tot een ongelijke behandeling, wat wel verboden is. Ook hiervoor kunnen rechtvaardigingsgronden worden aangedragen, waardoor het niet direct schending is van het gelijkheidsbeginsel.¹⁶⁸

In het gelijkheidsbeginsel wordt onderscheid gemaakt tussen verticale en horizontale verhoudingen.¹⁶⁹ Verticale verhoudingen betreffen de relatie van de overheid tot de burger en horizontale verhoudingen betreffen de burgers onderling. In het licht van de landbouwwijstelling zal voornamelijk worden gekeken naar horizontale verhoudingen, omdat het veelgehoorde geschil binnen de landbouwwijstelling de eventuele ongelijke behandeling is tussen de eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar. In paragraaf 4.3 zal de toetsingsmethode voor het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht aan de orde komen.

4.3 Gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht

De landbouwwijstelling is onderdeel van de inkomstenbelasting, daarom zal in deze paragraaf worden ingegaan op het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht. Uit artikel 120 van de Grondwet blijkt dat de rechter niet mag toetsen aan het gelijkheidsbeginsel in wetten, alleen de wetgever heeft die bevoegdheid. Echter kan de rechter wel via artikel 94 GW en artikel 26 IVBPR de wetten toetsen aan het gelijkheidsbeginsel in formele zin.¹⁷⁰ Internationaal recht staat namelijk boven nationaal recht. Het gelijkheidsbeginsel was in zekere zin al in de Grondwet gedefinieerd. Ten tijde van de invoering van de landbouwwijstelling in de eerste vorm, had dit beginsel plaats in artikel 175 (oud) GW: 'Gene

¹⁶⁷ T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998, p. 20.

¹⁶⁸ Interdepartementale juridische werkgroep gelijkheidsbeginsel (IWEG), *Gelijk in de praktijk*, Den Haag: Ministerie van Justitie 1990, p. 11.

¹⁶⁹ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 534.

¹⁷⁰ R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994, p. 13.

privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend.' Momenteel is dit artikel opgegaan in artikel 1 GW, behandeld in paragraaf 4.2.

Voor de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel zijn verschillende toetsingsmethodieken ontwikkeld voor de verschillende instanties.¹⁷¹ Een daarvan is de toetsingsmethodiek van de Hoge Raad in de belastingkamer. Deze is voornamelijk gebaseerd op ongelijke behandeling in de zin van discriminatie. In de landbouwwijstelling is discriminatie niet expliciet aanwezig op basis van de gronden die bijvoorbeeld worden gesteld in de Grondwet. Toch is deze toets wel toepasbaar op de landbouwwijstelling, omdat het ingaat op het vaststellen van gelijke gevallen en het diagnosticeren van een benadelende uitwerking. Ook de rechtvaardigingsgronden die ongelijke behandeling billijken zijn van belang bij deze toets en tevens voor het beoordelen van de landbouwwijstelling.

In een arrest stelde de Hoge Raad een definitie van de toets vast: 'Bij de beantwoording van de vraag of toepassing van genoemde wetbepalingen een door het IVBP verboden ongelijke behandeling oplevert (...), moet worden vooropgesteld dat het Verdrag niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbiedt, maar alleen die ongelijke behandeling die als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging hiervoor ontbreekt.'¹⁷² De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel heeft een comparatief karakter.¹⁷³ Verschillende belastingplichtigen worden met elkaar vergeleken op gelijke gevallen en op gelijke behandeling. In bepaalde gevallen is ongelijke behandeling volgens de definitie van de Hoge Raad toegestaan, mits sprake is van aanvaardbare rechtvaardigingsgronden, net zoals in paragraaf 4.2 is aangegeven. Uit verschillende rechtspraak blijkt overigens dat de Hoge Raad zich niet zozeer baseert op artikel 1 GW of artikel 26 IVBPR, maar meer op het gelijkheidsbeginsel zelf.¹⁷⁴

De toetsingsmethodiek bestaat uit twee toetsingsfases, de eerste is de vergelijkbaarheidstoets en de tweede is de benadelingstoets, met daarin de rechtvaardigingstoets.¹⁷⁵ Eerst moeten de gevallen gelijk aan elkaar zijn, alvorens sprake kan zijn van schending van gelijke behandeling. Met de vergelijkbaarheidstoets wordt een vergelijking gemaakt tussen de groep mensen die een bepaald voordeel krijgen en een groep die voor dat voordeel niet in aanmerking komen. Deze vergelijking is gebaseerd op de kenmerken die van belang zijn vanuit de in geschil zijnde regeling.¹⁷⁶ Om een goede vergelijking te kunnen maken, moet een redelijke vergelijkingsmaatstaf worden vastgesteld. Daarvoor zijn geen vaste regels, meestal wordt gebruik gemaakt van de wetsgeschiedenis.¹⁷⁷ Als gebruik wordt gemaakt van de wetsgeschiedenis, moet een redelijkheidstoets voor deze vergelijkingsmaatstaf worden uitgevoerd. Desalniettemin kan nooit sprake zijn van vergelijkbaarheid in het geval van toepassing van verschillende wetten.¹⁷⁸ Als de twee regelingen in de verschillende wetten worden samengevoegd in één wet, waardoor een andere uitwerking ontstaat, kan het beroep op het gelijkheidsbeginsel op voorwaarde van toetsing aan de criteria toch slagen.¹⁷⁹

¹⁷¹ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 544.

¹⁷² HR 27 september 1989, NJ 1990/449, ECLI:NL:HR:1989:ZC4109.

¹⁷³ R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994, p. 33.

¹⁷⁴ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 287.

¹⁷⁵ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 546.

¹⁷⁶ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 351.

¹⁷⁷ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 568.

¹⁷⁸ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 572.

¹⁷⁹ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 574.

In de benadelingstoets zal eerst worden getoetst of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Deze toets richt zich in de praktijk met name op indirect onderscheid. Met indirect onderscheid wordt de belanghebbende, die beschermd wordt door de discriminatieverboden, toch feitelijk disproportioneel benadeeld op een van de verboden gronden.¹⁸⁰ Voor de benadelingstoets bestaan twee criteria.¹⁸¹ Allereerst moet werkelijk sprake zijn van een nadeel, dus geen compensatie. Daarnaast moet het ervaren nadeel voldoende meetbaar zijn. Het moet in zoverre onderscheidend zijn, dat sprake is van ongelijke behandeling. Als dat het geval is, komt de rechtvaardigingstoets aan bod. Die bestaat voorts eveneens uit twee onderdelen, namelijk een toetsing aan de rechtvaardigheid van het doel en toetsing aan de verhouding tussen het doel en de ongelijke behandeling. Deze onderdelen komen voort uit de vaste formulering van de Hoge Raad: 'Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen wordt door artikel 14 EVRM en artikel 26 EVRM verboden (...), indien daarmee niet een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd of indien niet een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd.'¹⁸² Voor de toetsing aan de rechtvaardigheid van het doel bestaan een aantal criteria. Allereerst moet het doel legitiem zijn, dus niet in strijd met hogere regelgeving. Dit is tevens een inhoudelijke controle van de toepassing van de regeling op het totale rechtssysteem.¹⁸³ Het inherente doel mag voorts niet discriminatie zijn. Verder moet het doel overeenkomen met de werkelijke behoefte van de betreffende partij. Hierbij moet rekening worden gehouden met veranderende maatschappelijke ontwikkelingen, die eventueel de rechtvaardiging van het doel doet verliezen. Bovendien moet het doel zwaarwegend zijn, deze vereiste behoort meer tot de verhouding tussen het doel en de ongelijke behandeling. Tenslotte zijn de laatste eisen dat het doel moet voldoen aan actualiteit, specificiteit, redelijkheid, objectiviteit en zakelijkheid. Deze criteria zijn in de praktijk niet nader gespecificeerd.¹⁸⁴

De laatste toets voor het gelijkheidsbeginsel is de proportionaliteit tussen het doel en de ongelijke behandeling, indien het doel rechtvaardig blijkt te zijn. In deze toets wordt onder andere gekeken naar hoe de classificatie van de onderscheiden groep is gedefinieerd. Als personen of groepen ten onrechte onder de regeling vallen, is er sprake van 'overinclusiveness'. Vallen ze ten onrechte niet onder de regeling, is er sprake van 'underinclusiveness'.¹⁸⁵ De reden van de afwijkende behandeling kan zijn gelegen in de doelmatigheid van de uitvoering, maar ook in voorkoming van misbruik van de betreffende regeling.¹⁸⁶ Verder wordt gekeken naar geschiktheid, voor deze toets is een causaal verband tussen het doel en het onderscheid van belang. Ontbreekt dat verband, is vrijwel direct sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel.¹⁸⁷ Tenslotte wordt de noodzakelijkheid en subsidiariteit bezien, dit is dezelfde toets als de algemene redelijkheidstoets. Hierbij wordt onderzocht of met behulp van andere middelen hetzelfde doel kan worden bereikt als eerst met het bekritiseerde middel, dat in zekere zin ongelijke behandeling veroorzaakt.¹⁸⁸ Als objectieve rechtvaardigingsgrond heeft de Commissie Gelijke Behandeling het volgende gesteld: 'Onder een objectieve rechtvaardigingsgrond wordt verstaan dat (...) middelen zijn gekozen die geschikt en noodzakelijk zijn om het doel te bereiken, terwijl dit doel niet is te bereiken op andere wijze waarbij geen indirect onderscheid (...) wordt

¹⁸⁰ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 575.

¹⁸¹ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 577.

¹⁸² HR 12 november 1997, *BNB* 1998/22, ECLI:NL:HR:1997:AA3328.

¹⁸³ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 367.

¹⁸⁴ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 596-609.

¹⁸⁵ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 610.

¹⁸⁶ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 368.

¹⁸⁷ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 617.

¹⁸⁸ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 619.

gemaakt.¹⁸⁹ In deze definitie zit de criteria van noodzakelijkheid en subsidiariteit verweven. Budgettaire beweegredenen kunnen volgens de Hoge Raad geen objectieve rechtvaardigingsgrond opleveren voor een discriminerende regeling, ongelijke behandeling blijft daarmee onrechtvaardig.¹⁹⁰ De algemene redelijkheidstoets wordt gebruikt om de proportionaliteit van de regeling vast te stellen. Het kan zijn dat de bekritiseerde regeling een geschikt middel is om het doel te bereiken, zonder dat betere middelen voorhanden zijn. Toch kan de regeling ervoor zorgen dat een bepaalde groep een onevenredige belastinglast krijgt te dragen. Als dat het geval is, zal de regeling de toets alsnog niet doorstaan en wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden.

Happé stemt in met bovenstaande toetsingsfasen. Hij onderscheidt de fasen niet zo letterlijk, maar het komt in zekere zin naar voren in zijn voorrangsregel: 'De juiste wetstoepassing wordt opzijgezet indien de gepubliceerde beleidsregel een ongelijke behandeling van gelijke gevallen inhoudt en een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt.'¹⁹¹ In deze regel komen eenzelfde criteria naar voren als in bovenstaande alinea is gesteld door Gerards. Daarnaast stelt Happé ook een derde fase in de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel.¹⁹² Als de betreffende regeling in strijd is met dat beginsel, moet rechtsherstel plaatsvinden in de vorm van een oplossing die vervolgens wel recht doet aan het gelijkheidsbeginsel. Een heel enkele keer wordt de betreffende regeling buiten beschouwing gelaten.¹⁹³ Meestal is het nodig om opnieuw de verschillende betrokken belangen af te wegen, om eventueel tot een zelfde conclusie te komen of tot een andere regeling die hetzelfde belang behartigt.¹⁹⁴ Verder merkt Happé op dat één van de doelstellingen van belastingen instrumentalisme is, ook voor niet-fiscale doeleinden.¹⁹⁵ Daarmee moet een afweging worden gemaakt tussen beleidsdoelstellingen enerzijds en het gelijkheidsbeginsel anderzijds.¹⁹⁶ Als de afwijkende regeling rust op geldende rechtvaardigingsgronden, is het instrumentalisme in het belastingrecht toegestaan.

4.4 Conclusie

Uit de voorgaande paragrafen blijkt ten eerste dat het gelijkheidsbeginsel niet eenduidig is uit te leggen. Omdat het afhankelijk is van normen, zullen door verschillende mensen verschillende conclusies worden getrokken over het al dan niet gelijk behandelen van (on)gelijke gevallen. Het gelijkheidsbeginsel heeft een ontwikkeling doorgemaakt van een formele benadering met nadruk op strikt gelijke behandeling naar een materiële benadering met nadruk op gelijke uitkomst. Over het algemeen wordt met gelijkheid bedoeld: het gelijk behandelen van gelijke gevallen en het ongelijk behandelen van ongelijke gevallen naar mate van hun ongelijkheid.

Om een rechte lijn te kunnen trekken in de (belasting)rechtspraak, heeft de Commissie Gelijke Behandeling een toetsingsmodel opgesteld. Ook al is de landbouvvrijstelling duidelijk geen discriminatie, toch kan dit model goed worden gebruikt voor de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel. Deze toets bestaat uit twee toetsingsfasen: de vergelijkbaarheidstoets en de benadelingstoets. Met de vergelijkbaarheidstoets is het noodzakelijk om een goede vergelijkingsmaatstaf te handhaven om te beoordelen of sprake is van gelijke gevallen. Voor de benadelingstoets moet eerst sprake zijn van

¹⁸⁹ J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002, p. 620.

¹⁹⁰ HR 14 juni 1995, *BNB* 1995/252, ECLI:NL:HR:1995:AA1635.

¹⁹¹ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 350.

¹⁹² R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994, p. 47.

¹⁹³ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 390.

¹⁹⁴ R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994, p. 47.

¹⁹⁵ R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994, p. 37.

¹⁹⁶ *Kamerstukken II* 1997/98, 25810, 2, p. 34.

meetbare, daadwerkelijke benadeling. Vervolgens wordt de rechtvaardigheid van het doel en de proportionaliteit tussen het doel en de gemaakte onderscheid beoordeeld, waarna tenslotte wordt bekeken of met andere middelen hetzelfde doel kan worden bereikt.

Het is van belang om deze toetsingsprocedure te doorlopen voor de landbouwwijstelling om te zien of daadwerkelijk sprake is van een ongelijke behandeling, in dit geval bevoordeling, van landbouwers ten opzichte van andere ondernemers.

5. Verhouding landbouvvrijstelling en gelijkheidsbeginsel

5.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken zijn de landbouvvrijstelling en het gelijkheidsbeginsel apart van elkaar onderzocht. In dit hoofdstuk wordt de verhouding tussen deze begrippen onderzocht. Discussie over de (on)gelijke behandeling tussen landbouwer-eigenaar en eigenaar-verpachter is in de gehele tijd van het bestaan van de landbouvvrijstelling geweest. Niet iedereen was het erover eens dat de landbouvvrijstelling daadwerkelijk bijdroeg aan de gelijkheid tussen voornoemde groepen.¹⁹⁷ In dit hoofdstuk zal eerst worden ingegaan op deze discussie uit de geschiedenis met de daarbij behorende argumenten in paragraaf 5.2. Vervolgens wordt de landbouvvrijstelling getoetst aan het gelijkheidsbeginsel in paragraaf 5.3. Tot slot wordt het hoofdstuk afgesloten met een conclusie in paragraaf 5.4, betreffende de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in de landbouvvrijstelling.

5.2 Discussie over gelijkheidsbeginsel in de landbouvvrijstelling

De discussie over het bestaan van de landbouvvrijstelling ging vrijwel altijd over gelijkheid tussen landbouwers en ondernemers of over gelijkheid tussen landbouwer-eigenaar en eigenaar-verpachter. Mede door deze discussie is de vrijstelling enkele keren ingeperkt.¹⁹⁸ Het blijkt dus dat niet iedereen was overtuigd van de rechtvaardigheid van de landbouvvrijstelling met betrekking tot gelijke behandeling. In deze paragraaf zullen de belangrijkste discussiepunten en conclusies uit de literatuur nader worden uitgewerkt.

5.2.1 Argumenten voor het behoud van de landbouvvrijstelling

Het belangrijkste argument voor het in stand houden van de landbouvvrijstelling is de bijzondere positie die de landbouwbedrijven hebben tussen de andere ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf. Allereerst is de positie van landbouwgrond bijzonder. Het is, zoals eerder gesteld, niet slechts een plaats waar het bedrijf is gevestigd, maar de grond is op zichzelf een vruchtdragende productiefactor. Daarom is landbouwgrond niet gelijk te stellen met andere bedrijfsmiddelen. Of het nu wel of geen bedrijfsmiddel wordt genoemd, het blijft volgens de Memorie van Antwoord een bijzonder bezit dat een bijzondere fiscale behandeling verdient.¹⁹⁹ Schenk en Seegers hebben de bijzondere eigenschappen van landbouwgrond nader genoemd. Hierbij noemen ze onder andere dat vervreemding van landbouwgrond een zeldzaamheid is, omdat het niet in de lijn van de bedrijfsuitoefening van de agrarische sector ligt. Grond is namelijk een onmisbare productiefactor in landbouwbedrijven.

Verder heeft landbouwgrond een constante gebruikswaarde, omdat het niet kan slijten bij normale bedrijfsuitoefening en derhalve niet op hoeft te worden afgeschreven. Vervolgens is grond een kostbaar bezit, dit legt een groot vermogensbeslag op de landbouwers.²⁰⁰ Tot slot kan grond in fysieke zin niet worden vermeerderd, terwijl veel andere bedrijfsmiddelen worden bijgemaakt of gekocht.²⁰¹ Al deze argumenten met betrekking tot de bijzondere positie van grond pleiten voor de handhaving van de landbouvvrijstelling, als een bijzondere behandeling voor een bijzonder bedrijfsmiddel. Vooral het punt van afschrijvingen is van belang. In andere sectoren schrijven de ondernemers af op hun

¹⁹⁷ E. Marcus, *De landbouvvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 68.

¹⁹⁸ E. Marcus, *De landbouvvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 68.

¹⁹⁹ *Kamerstukken II 1962/63*, 5380, 19, p. 30,31 (MvA).

²⁰⁰ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 26.

²⁰¹ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 17.

bedrijfsmiddelen, dit is winstverlagend. Als correctie betalen ze belasting over de boekwinst, het verschil tussen de verkoopprijs en de boekwaarde. Deze correctie is niet nodig voor landbouwgrond, omdat immers geen afschrijving plaatsvindt.²⁰²

Verder zijn landbouwbedrijven anders dan de bedrijven in andere sectoren, met name vanwege de lage rentabiliteit van het geïnvesteerde vermogen. De oorzaak van de lage rentabiliteit is wederom gelegen in de positie van landbouwgrond. Omdat grond een onmisbaar bedrijfsmiddel is, maakt het de agrarische sector kapitaalintensief. Het komt zelfs voor dat de liquidatiewaarde van het landbouwbedrijf hoger is dan de rentabiliteitswaarde. De enige manier om het bedrijf in werking te houden is een sterke vermogenspositie.²⁰³ De overheid steunt de agrarische sector hierbij door vermogenswinsten als gevolg van externe oorzaken vrij te stellen. Sterke regulering op internationaal en mondiaal niveau speelt ook een rol bij steun voor landbouwbedrijven vanuit de overheid. De regulering van bovenaf brengt grote onzekerheden en restricties met zich mee, die de andere sectoren niet hebben. Bovendien hebben de andere EU-landen ook compenserende regelingen voor de agrarische sector. Bij beëindiging van de landbouwvrijstelling verslechtert hoogstwaarschijnlijk de internationale concurrentiepositie van landbouwbedrijven.²⁰⁴ De afschaffing zou namelijk een prijsopdrijvend effect als gevolg hebben, omdat bij verkoop van grond zal moeten worden afgerekend over de vermogenswinsten op de landbouwgrond.²⁰⁵

Een ander steeds terugkerend discussiepunt over de landbouwvrijstelling heeft te maken met het vrijstellen van inflatiewinsten. Volgens Lucas behoren inflatiewinsten op landbouwgronden niet belast te zijn.²⁰⁶ Anderen stellen echter dat niet-landbouwers ook te maken hebben met inflatiewinsten, terwijl diegenen daarvoor geen compensatie krijgen.²⁰⁷ Hofstra heeft een rapport geschreven over inflatieneutrale belastingheffing.²⁰⁸ Omdat hij het gehele belastingstelsel wenste te veranderen naar inflatieneutraal, pleitte hij voor de afschaffing van de landbouwvrijstelling. De vrijstelling zou door de verandering van het belastingstelsel overbodig worden.²⁰⁹ Deze omzetting van het belastingstelsel naar inflatieneutraal is niet daadwerkelijk doorgevoerd. De landbouwvrijstelling is een van de weinige regelingen die rekening houdt met inflatiewinsten.²¹⁰ In de Tweede Kamer wordt later door de vaste Commissie van Financiën beweerd dat de landbouwvrijstelling niet volledig inflatieneutraal is, zoals eerder werd gedacht.²¹¹ Dit is vanwege het belasten van de bestemmingswijzigingswinsten. Hierin zitten ook inflatiewinsten, die nu niet meer in de vrijstelling vallen.

Tuinte geeft aan dat de landbouwvrijstelling een belangrijke rol speelt in bedrijfsoverdrachten en dat bij afschaffing van de vrijstelling een overname vrijwel onmogelijk wordt. De afschaffing zou namelijk de vermogenspositie van de landbouwer aantasten, waardoor overdrachten worden bemoeilijkt.²¹² Omdat sinds de Wet IB 2001 de faciliteit van geruisloze overdracht is uitgebreid tot buiten de familiesfeer in artikel 3.63, is dit argument niet meer van kracht. Schenk en Seegers betogen dat de

²⁰² Kamerstukken II 2002/03, 28207, 3, p. 16.

²⁰³ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 69.

²⁰⁴ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 70.

²⁰⁵ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 18.

²⁰⁶ Kamerstukken II 1963/64, 5380, 42.

²⁰⁷ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 68.

²⁰⁸ Kamerstukken II 1979/80, 14932, 4, p. 27.

²⁰⁹ Kamerstukken II 1979/80, 14932, 4, p. 27.

²¹⁰ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 26.

²¹¹ Kamerstukken II 1982/83, 17812, 6, p. 1.

²¹² G.H.J. Tuinte FB, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 17.

landbouwwijziging onmisbaar is voor overnames in familieverband.²¹³ Dit is niet helemaal waar, aangezien de geruisloze overnamefaciliteit van artikel 3.63 ook van toepassing is binnen de familie. Het enige waarin Schenk en Seegers een punt hebben, is dat de eis van een samenwerkingsverband van drie jaar de overdracht binnen de familie enigszins bemoeilijkt. Door voorafgaand aan de overdracht een zorgvuldige planning te maken, is het echter zeker niet onmogelijk. Daarnaast geeft dit een gelijke behandeling voor alle ondernemers in een bedrijfsopvolgingstraject. Het zou daarom zelfs als argument tegen de landbouwwijziging kunnen gelden, omdat ook andere voorzieningen gelden voor overdrachten. Het enige verschil is dan dat voor overdracht van grond in geval van bestemmingswijziging geen aparte voorziening is. Dan zou wel belasting worden geheven over de externe waardeveranderingen van de landbouwgrond.

In de evaluatie van 2014 is onderzocht wat de effecten zijn van afschaffing van de landbouwwijziging.²¹⁴ De conclusie van dat onderzoek was dat de beëindiging van de wijziging vooral effect zal hebben voor de stakende landbouwers. Dit was te verwachten, aangezien de blijvende landbouwers zelden grond verkopen. Op de vraag naar landbouwgrond zal zeer waarschijnlijk geen effect hebben, maar wel op het aanbod. Als de landbouwers weten dat een aanzienlijke belastingclaim wacht bij verkoop, verkopen ze minder snel hun grond. De lagere aanbod heeft een prijsverhogend effect, mede door het feit dat meer geld nodig is om de claim te betalen.²¹⁵ Door deze gevolgen achten de auteurs van de evaluatie het beter om de landbouwwijziging toch in stand te houden.

5.2.2 Argumenten tegen het behoud van de landbouwwijziging

De oorspronkelijke motivering voor de landbouwwijziging was gegeven in de resolutie van 1933, namelijk dat de landbouwer-eigenaar van grond fiscaal gelijk moest worden behandeld als de eigenaar-verpachter, de particuliere bezitter.²¹⁶ Dit werd uitgevoerd door de landbouwwijziging, vermogenswinsten op landbouwgrond werden niet in de heffing betrokken. Binnen de inkomstenbelasting is daarmee een gelijke behandeling beoogd tussen de voornoemde hoedanigheden waarin een landbouwer kan verkeren. Onder de Wet IB 1964 betoogde Jolink dat de landbouwwijziging onmisbaar is voor deze gelijke behandeling.²¹⁷ De oorzaak is gelegen in het feit dat pacht of eigendom niet van betekenis is voor de plaats van landbouwgrond als bedrijfsmiddel in het productieproces. Als dus de vergelijkingen binnen de agrarische sector worden getrokken, is de wijziging wel gerechtvaardigd. Dit zegt niets over de vergelijking tussen enerzijds landbouwers en anderzijds andere ondernemers.

Door de toevoeging van de vermogensrendementsheffing in de Wet IB 2001 kan nu vergelijkingen binnen de inkomstenbelasting worden getrokken tussen de particuliere verpachters en de landbouwers met grond in eigendom. Eerder kon dat niet, omdat de vermogensbelasting niet binnen de inkomstenbelasting plaatsvond, waardoor volgens paragraaf 4.3 geen sprake is van gelijke gevallen. Hierdoor is de bewering uit de evaluatie dat gelijke behandeling nooit is geweest ten tijde van het bestaan van de landbouwwijziging,²¹⁸ niet geldig. Over al dan niet een gelijke behandeling kon

²¹³ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouwwijziging*, Deventer: Kluwer 2014, p. 26.

²¹⁴ Huib Silvis e.a., *Fiscale faciliteiten agrosector*, Wageningen: LEI 2014, bijlage bij *Kamerstukken II 2014/15*, 30991, 25.

²¹⁵ Huib Silvis e.a., *Fiscale faciliteiten agrosector*, Wageningen: LEI 2014, p. 10, bijlage bij *Kamerstukken II 2014/15*, 30991, 25.

²¹⁶ Resolutie 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

²¹⁷ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouwwijziging*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 30.

²¹⁸ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwwijziging*, Den Haag: LEI 2007, p. 30, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09*, 31727, p. 1.

namelijk niet worden geoordeeld. Door de toevoeging van de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting kan de vergelijking wel worden gemaakt. In het rapport 'Evaluatie landbouvvrijstelling' is dat dan ook gedaan. De conclusie was dat gelijke behandeling niet aanwezig is, doordat de particuliere bezitter belast wordt over een fictief rendement, terwijl de landbouwer-eigenaar is vrijgesteld.²¹⁹

Een hiermee samenhangend argument wat betreft landbouwgrond, is dat erfpacht een belangrijk financieringsinstrument is geworden voor landbouwgrond. De hoeveelheid reguliere pacht is afgenomen.²²⁰ Deels komt dit door de vele beperkende regels van de Pachtwet, die reguliere pacht met zich meebrengt. Eenmalige pacht, met een maximum looptijd van 12 jaar, komt daarom meer voor dan reguliere pacht. Pacht is veelal in familiesfeer bedongen, vaak in aanloop naar een bedrijfsovername, waarna de grond weer in eigendom komt.²²¹ In de evaluatie van de landbouvvrijstelling is daarom benadrukt dat het argument van pacht niet meer de rechtvaardiging is voor de vrijstelling.²²²

Een ander argument tegen de landbouvvrijstelling is dat de vrijstelling een inbreuk vormt op het nominale winstbegrip.²²³ Dit houdt in dat inflatiewinsten en boekwinsten op vastgoed worden belast, ongeacht of wel of niet op vastgoed wordt afgeschreven.²²⁴ Rensema verwerpt dit argument echter en stelt dat het winstbegrip slechts van toepassing is op een kleine groep belastingplichtigen, omdat de belastingwetten vol zijn met uitzonderingen.²²⁵ Dit argument is daarom niet geldig voor de afschaffing van de landbouvvrijstelling.

Met de invoering van de Wet IB 1964 was het de bedoeling geweest om de landbouvvrijstelling te beëindigen. Daarvoor is een aantal redenen genoemd, die reeds zijn behandeld in paragraaf 3.3.1. De redenen zijn echter van belang voor deze paragraaf, waardoor ze nogmaals worden genoemd. Lange tijd werd namelijk beargumenteerd dat landbouwgrond geen bedrijfsmiddel was. Deze zienswijze is inmiddels verdwenen, waardoor ook grond meer op gelijke voet staat met andere bedrijfsmiddelen. Tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter is geen principiële verschil, wat in andere sectoren niet ook voorkomt. In andere sectoren worden ook geen bijzondere regelingen getroffen om eventuele verschillen te dichten, dus in de agrarische sector zou dat ook niet moeten. Vervolgens verschillen de eigendomsverhoudingen tussen pacht en eigendom niet met de verhoudingen tussen huur en eigendom van bedrijfsmiddelen in andere sectoren. Tenslotte werd genoemd dat de agrarische sector een tendens maakt richting de industriële sector, waardoor grond meer een gelijke positie krijgt met bedrijfsmiddelen van bedrijven in andere sectoren.²²⁶

In paragraaf 3.2.1 is het argument van Smeets tegen de landbouvvrijstelling reeds aan de orde gekomen. Smeets stelde dat huur van bedrijfsmiddelen in de industrie en ambacht steeds meer voorkomt, waardoor het 'voorrecht' van de landbouwers niet meer te rechtvaardigen is. Bezien vanuit

²¹⁹ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 31, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, p. 1.

²²⁰ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 2.

²²¹ S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014, p. 2.

²²² H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 49, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

²²³ *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, 19, p. 30 (MvA).

²²⁴ *Kamerstukken II* 2002/03, 28207, 3, p. 16.

²²⁵ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 31.

²²⁶ *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, 19, p. 30 (MvA).

de rechtsgelijkheid heeft hij wellicht gelijk, maar aan het maatschappelijk belang van de agrarische sector moet niet worden voorbijgegaan, zoals Tuinte betoogt.²²⁷ Verder wordt in de literatuur gesteld dat de gelijkstelling van landbouwers-eigenaren fiscaal irrelevant is, omdat bij andere sectoren een soortgelijk onderscheid niet wordt gemaakt.²²⁸

Tot slot speelt de politiek ook een belangrijke rol in het bestaan van de landbouwvrijstelling. Hofstra schrijft erover dat het 'groene front' van pressiegroepen van de landbouw zoveel invloed kan uitoefenen dat de vrijstelling nog steeds bestaat. Hij merkt daarbij op dat het bestaan van de vrijstelling weinig meer heeft te maken met een evenwichtige belastingheffing.²²⁹ Het is aannemelijk dat de politiek inderdaad een vinger in de pap heeft wat betreft deze landbouwvrijstelling.

5.2.3 Conclusie in literatuur

De aanbevelingen voor de toekomst van de landbouwvrijstelling zijn erg verschillend. Marcus betoogt dat de landbouwvrijstelling moet worden verwijderd uit de inkomstenbelasting. In plaats daarvan moet een algehele vrijstelling voor inflatiewinsten op gronden komen.²³⁰ Deze vrijstelling zal dan gelden voor elk bedrijf dat gebruik maakt van gronden, dus niet alleen voor gronden met agrarische bestemming. De Raad is wat meer voorzichtig en adviseert een heroverweging van de landbouwvrijstelling.²³¹ Deze heroverweging heeft plaatsgevonden in het rapport 'Versterking en dynamisering van het ondernemerschap'.²³² In dat rapport werd voortzetting van de landbouwvrijstelling geadviseerd, maar dan beperkt tot de agrarische waarde.

In de evaluatie van de landbouwvrijstelling in 2007 wordt gesteld dat sinds de invoering van de vermogensrendementsheffing in box 3 van de Wet IB 2001, sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel.²³³ De landbouwer-eigenaar en eigenaar-verpachter wordt sindsdien niet meer gelijk behandeld. De landbouwvrijstelling is een bevoordeling geworden voor de landbouwer-eigenaar.²³⁴ Ondanks de genoemde rechtvaardigingsgronden achten de onderzoekers van de LEI het niet voldoende om de landbouwvrijstelling te behouden. Zij pleiten dan ook voor de afschaffing, echter zou dit vergaande consequenties hebben. De gronden die gefinancierd zijn met veel vreemd vermogen, kunnen niet meer worden afgelost, omdat bij verkoop van de grond een groot belastbaar bedrag staat te wachten.²³⁵ Ook zal het effect hebben op de grondprijzen. De uiteindelijke aanbeveling in de evaluatie was het in kaart brengen van de effecten van de vrijstelling op de grondmarkt.²³⁶ Om grote schokeffecten te vermijden bij afschaffing van de landbouwvrijstelling, zijn ook een aantal alternatieven naar voren gebracht. Daaronder was de optie om de landbouwvrijstelling te beperken

²²⁷ G.H.J. Tuinte FB, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 31.

²²⁸ *Kamerstukken II* 2001/02, 28207, 1, p. 16.

²²⁹ H.J. Hofstra, 'De pressiegroepen en belastingheffing', *WFR* 1972/453.

²³⁰ E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21ste eeuw*, Deventer: Kluwer 2002, p. 70.

²³¹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, p. 34.

²³² *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, p. 34.

²³³ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 31, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

²³⁴ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 31, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

²³⁵ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 61, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, 1.

²³⁶ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 66, bijlage bij *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, p. 1.

tot gronden met een vruchtdragende functie.²³⁷ Zo blijft de vrijstelling beperkt tot de oorspronkelijke doelgroep, gedefinieerd in artikel 18 Besluit IB 1941. Een andere optie was om de vrijstelling uit te breiden naar alle bedrijfsmatig gebruikte cultuurgrond, dus niet alleen voor de agrarische sector.²³⁸ Daarmee wordt gelijke behandeling van grond in de agrarische sector en in andere sectoren beoogd.

Tuinte geeft aan dat de regering voorkeur heeft voor het voortbestaan van een regeling die lange tijd een plaats heeft in de fiscale wetgeving.²³⁹ Dit is ook te zien in de conclusie die regelmatig terugkomt in de kamerstukken: 'Alles overwegende ziet het kabinet geen aanleiding de landbouvvrijstelling af te schaffen.'²⁴⁰ Deels heeft dat te maken met het belang dat de vrijstelling nog steeds heeft in bedrijfsoverdrachten, bedrijfsverplaatsing en bedrijfsbeëindiging voor de oudedagsreserve.²⁴¹ De overheid heeft de doelstelling daarmee aangepast naar 'het vergemakkelijken van de financiering van bedrijfsopvolging en bedrijfsverplaatsing, alsmede van bedrijfsbeëindiging voor de oudedagsvoorziening.'²⁴² Dit is een totaal andere doelstelling dan die oorspronkelijk was. De meest recent geformuleerde doelstelling van de landbouvvrijstelling is nog weer anders, te weten 'instandhouding van de fiscale behandeling van grond ten behoeve van voordelen uit een landbouwbedrijf.'²⁴³ Het blijkt wel dat de regering genoeg potentie blijft zien in de vrijstelling. Aangezien de regering zeggenschap heeft over de fiscale wetgeving, is duidelijk dat het einde van de landbouvvrijstelling niet snel in zicht zal zijn.

5.3 Toetsing van landbouvvrijstelling aan het gelijkheidsbeginsel

De toetsingsmethodiek voor de belastingkamer, die behandeld is in paragraaf 4.3, zal hier worden uitgewerkt naar de landbouvvrijstelling. In de eerste fase van de toets wordt de vergelijkbaarheid van de belanghebbenden beoordeeld. Eerst moet dus worden nagegaan of de landbouwer-eigenaar gelijk is aan de eigenaar-verpachter. Dit was immers de eerste rechtvaardiging voor de invoering van de landbouvvrijstelling. Volgens de analyse in paragraaf 4.3 kan geen sprake zijn van gelijke gevallen als beide groepen onder verschillende wetten vallen. Daarom kon voor 2001 geen vergelijking worden gemaakt tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter. Eerstgenoemde is namelijk een ondernemer en valt derhalve met winsten op landbouwgrond onder box 1 van de inkomstenbelasting. De eigenaar-verpachter is geen ondernemer en viel tot 2001 onder de vermogensbelasting. Zoals aangevoerd in paragraaf 5.2.2 is met de invoering van de Wet IB 2001 de vermogensbelasting afgeschaft. In de plaats hiervoor kwam de vermogensrendementsheffing in box 3, waardoor de eigenaar-verpachter eveneens inkomstenbelasting is verschuldigd over de vermogenswinsten op grond. Als gevolg hiervan vallen beide hoedanigheden van grondeigenaren in de inkomstenbelasting en is een vergelijking mogelijk.

Paragraaf 4.3 noemt bij de vergelijkbaarheidstoets dat het van belang is dat wordt vergeleken op basis van de kenmerken die worden genoemd in de betreffende regeling. In artikel 3.12 Wet IB 2001 gaat het voornamelijk over landbouwgrond dat wordt gebruikt in de uitoefening van het landbouwbedrijf.

²³⁷ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 60, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727*, p. 1.

²³⁸ H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007, p. 60, bijlage bij *Kamerstukken II 2008/09, 31727*, p. 1.

²³⁹ G.H.J. Tuinte, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993, p. 33.

²⁴⁰ *Kamerstukken II 2002/03, 28207, 3*, p. 18.

Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1, p. 6.

²⁴¹ *Kamerstukken II 2009/10, 32123, 1*, p. 131.

²⁴² *Kamerstukken II 2010/11, 00000, 0*, p. 166.

²⁴³ *Kamerstukken II 2017/18, 34775, 2*, p. 259.

Dit is niet van toepassing op de eigenaar-verpachter, aangezien hij geen landbouwbedrijf heeft. In die zin is dus geen sprake van gelijke gevallen. Dit is echter niet de intentie waarmee deze vergelijking wordt gemaakt, de vergelijkingsmaatstaf mag volgens paragraaf 4.3 ook vanuit de wetsgeschiedenis komen. Het oorspronkelijke oogmerk van de landbouwwijstelling was de gelijktrekking van de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter. Omdat eigendom van landbouwgrond een 'toevallige omstandigheid' was, werd landbouwgrond niet gezien als bedrijfsmiddel, maar als privébezit.²⁴⁴ In die tijd werden de twee hoedanigheden ten opzichte van grond als gelijk aan elkaar beschouwd. Het gaat dus om het al dan niet zijn van landbouwgrond als bedrijfsmiddel. Anders wordt het nog steeds gezien als privébezit, dat de positie van grond voor de landbouwer-eigenaar gelijkstelt aan de eigenaar-verpachter.

De proportionele hoeveelheid landbouwgrond in pacht is inmiddels gedaald ten opzichte van landbouwgrond in eigendom van de landbouwer. Uit paragraaf 2.2.2 blijkt dat 58% van de totale cultuurgrond in 2007 in eigendom is van de landbouwer ten opzichte van 48% in 1921. Ten tijde van de invoering van de landbouwwijstelling was het al geen 'toevallige omstandigheid' te noemen dat grond eigendom was, bijna de helft van de totale cultuurgrond was in eigendom van de landbouwer. Nu is dat wel meer geworden, maar nog niet in die mate dat de positie van grond op basis van de hoeveelheid in pacht sterk is veranderd. Als landbouwgrond eerst werd gezien als privébezit, zou dat nu ook zo moeten zijn. Uit de discussie van fiscalisten over of landbouwgrond al dan niet een bedrijfsmiddel is, blijkt dat in ieder geval in de latere jaren het argument van pacht niet wordt onderschreven. Aangezien de hoeveelheid pacht niet zozeer sterk is veranderd, dat daaruit grond een andere positie heeft gekregen, kan worden geconcludeerd dat óf het argument van pacht nooit is overgenomen door de fiscalisten, óf andere omstandigheden hebben invloed op de positie van grond. Daarnaast is het ook zo dat de andere sectoren steeds meer bedrijfsmiddelen huren in plaats van kopen. Landbouwgrond is dus als een bedrijfsmiddel te zien.

Volgend uit het bovenstaande nemen landbouwbedrijven een geheel eigen plaats in de samenleving in. Voornamelijk landbouwgrond zorgt voor die positie. Omdat op grond niet wordt afgeschreven, is met de eigenaar-verpachter van grond enige overeenkomst. Daarentegen is met andere sectoren ook overlap, doordat de agrarische sector een tendens laat zien richting de industriële sector. Ook hebben alle bedrijfsmiddelen, waaronder landbouwgrond, te maken met inflatiewinsten. Het vrijstellen van inflatiewinsten rechtvaardigt daarom niet de landbouwwijstelling in het licht van gelijkheid. Grond is dus niet zomaar een bedrijfsmiddel en verdient toch een speciale behandeling. Het is immers met niets anders te vergelijken, een gelijke behandeling is dan niet essentieel.

5.4 Conclusie

De discussie over de landbouwwijstelling gaat voornamelijk over de (ontbrekende) gelijke behandeling tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter. De belangrijkste argumenten die pleiten voor de vrijstelling, zijn gelegen in de bijzondere positie die landbouwgrond inneemt bij landbouwbedrijven in de agrarische sector. Degenen die menen dat door de vrijstelling de verschillende hoedanigheden van de landbouwers ongelijk worden behandeld, ontkrachten die bijzondere positie. Want ook de agrarische sector heeft een ontwikkeling doorgemaakt richting de industriële sector. De positie van grond is daardoor veranderd naar een bedrijfsmiddel, die gelijk dient te worden behandeld als bedrijfsmiddelen in andere sectoren. Aan de kant voor de vrijstelling worden verschillende andere rechtvaardigingsgronden aangevoerd. De agrarische sector is door de noodzaak van landbouwgrond als productiefactor sterk kapitaalintensief. Hierdoor is veel landbouwgrond

²⁴⁴ Resolutie 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

gepacht en is de vermogenspositie van de landbouwer van groot belang. Door de landbouvvrijstelling zou de overheid hierbij helpen. De tegenstanders voeren echter aan dat pacht niet meer die rol inneemt in de vermogenspositie als ten tijde van de invoering van de vrijstelling. Ook voor bedrijfsoverdrachten is de vrijstelling niet meer onmisbaar, hoewel het de overname toch vergemakkelijkt. Een argument voor de vrijstelling is het vrijstellen van belasting van inflatiewinsten op grond. Daartegen pleit dat over inflatiewinsten van andere bedrijfsmiddelen wel belasting moet worden betaald. Tenslotte pleit voor de vrijstelling dat een eventuele afschaffing van de landbouvvrijstelling invloed heeft op de grondmarkt. Ondanks de vele discussie is de landbouvvrijstelling nog steeds in de wet gebleven, hoewel het regelmatig op het punt stond om te verdwijnen.

Voor de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is geconcludeerd dat grond zo'n bijzonder bedrijfsmiddel is dat het met niets is te vergelijken. Hierdoor kan de toets aan het gelijkheidsbeginsel niet worden gedaan en is een gelijke behandeling tussen de eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar niet nodig.

6. Conclusie

Tot slot van dit onderzoek wordt de onderzoeksvraag beantwoord, om zo de uiteindelijke conclusie te geven. De onderzoeksvraag luidt als volgt:

Hoe verhoudt de landbouvvrijstelling in de Wet op Inkomstenbelasting 2001 zich tot het gelijkheidsbeginsel, mede gelet op het economisch belang van de vrijstelling?

Door middel van literatuuronderzoek zijn de deelvragen onderzocht, die gezamenlijk een antwoord kunnen geven op deze hoofdvraag. In paragraaf 6.1 worden de antwoorden op de deelvragen bij elkaar genomen om een eindantwoord te geven op de gestelde onderzoeksvraag. Dit onderzoek is beperkt tot het gelijkheidsbeginsel, maar ook daarbinnen zijn beperkingen gebleken. Daarom wordt in paragraaf 6.2 aanbevelingen gegeven voor een vervolgonderzoek.

6.1 Conclusie

Landbouwers waren reeds lange tijd gunstig behandeld in belastingen. Ze waren bijvoorbeeld vrijgesteld van de Wet op Patentrecht 1819 en van de Stelselwet 1821, maar niet voor de Vermogensbelasting 1892. Toen de patentbelasting overging in de Bedrijfsbelasting 1893, werden ze door een fictief rendement van 4% vrijgesteld voor de bedrijfsbelasting. Zo ontstond geen cumulatie met de vermogensbelasting. In de Wet IB 1914, de opvolger van de bedrijfsbelasting, verviel het fictieve rendement en werden landbouwers alsnog belast. Dit was blijkbaar niet de bedoeling en de minister vaardigde in 1918 een resolutie uit om landbouwers vrij te stellen voor het voordeel, dat behaald werd door verkoop van de boerenplaats. De reden voor deze vrijstelling was dat grond moest worden gezien als privébezit in plaats van als bedrijfsmiddel. De oorzaak hiervoor was dat grond meer werd gepacht dan dat het in eigendom van de landbouwer was. Daarom moest de landbouwer in die zin gelijk worden behandeld met de eigenaar-verpachter, waarvan grond altijd privébezit was en zal blijven. Het heffen van inkomstenbelasting over behaalde vermogenswinsten door verkoop van de landbouwgrond hoort daar niet bij, aangezien de particuliere bezitter geen inkomstenbelasting betaalde over zijn grond. Dit gedachtegoed bleef gehandhaafd en de landbouvvrijstelling kreeg een plaats in het Besluit IB 1941. Ook in de volgende vormen van de inkomstenbelasting bleef de vrijstelling bestaan, ondanks de veelvuldige discussie erover. Wel werden steeds aanpassingen gemaakt aan de vrijstelling, omdat door misbruik de doelstelling niet werd behaald. Hierdoor is de vrijstelling regelmatig ingeperkt, zoals het belasten van vermogenswinsten op opstallen. Ook de bestemmingswijzigingswinsten zijn nu belast.

De landbouw ontwikkelde zich in Nederland door de jaren heen steeds meer voor de markt. De agrarische sector was regelmatig aan crisissen onderhevig. Tijdens de grote landbouwcrisis werd belastingherziening voor deze sector geadviseerd aan de regering. Dit kan van invloed zijn geweest op de vrijstelling, maar een duidelijk verband is niet aan te tonen. Ook zou de belangrijke positie die de landbouw in Nederland innam, een onuitgesproken oorzaak kunnen zijn voor het bestaan van de landbouvvrijstelling, maar ook dit is niet duidelijk aan te wijzen. In ieder geval had de landbouw een bijzondere positie, waar een bijzondere behandeling bij schijnt te horen.

Voor de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel kan de toets uit hoofdstuk 4 worden gebruikt, ondanks de gestelde beperkingen. De eerste toetsingsfase gaat over de vergelijkbaarheid van de gevallen. Eerst moet dus worden getoetst of de landbouwer-eigenaar gelijk is aan de eigenaar-verpachter. Tijdens de invoering van de landbouvvrijstelling werden deze twee hoedanigheden gelijkgesteld aan elkaar omdat gepachte landbouwgrond als privébezit werd gezien. Omdat de landbouw door de

landbouwgrond sterk kapitaalintensief was, werd grond meer gepacht dan dat het in eigendom van de landbouwer was. Als grond in pacht privébezit is en grond in eigendom een bedrijfsmiddel, en beide vormen bijna evenveel voorkomen, moet de landbouwer-eigenaar gelijk worden behandeld als de eigenaar-verpachter. Het is zaak om vast te stellen of landbouwgrond nog steeds privébezit is of bedrijfsmiddel. In het eerste geval is dan sprake van gelijke gevallen. Pacht maakt landbouwgrond blijkbaar tot privébezit. Het is vreemd dat gepachte grond geen bedrijfsmiddel kan zijn, maar blijkbaar vond men meer overeenkomsten met privébezit dan met bedrijfsmiddelen. Tegenwoordig worden steeds meer bedrijfsmiddelen gehuurd, deze vallen toch onder de noemer bedrijfsmiddelen. Daarnaast is het aandeel gepachte grond gedaald, terwijl de vrijstelling gehandhaafd blijft. De motivering dat pacht van grond ervoor zorgt dat het geen bedrijfsmiddel vormt, faalt derhalve. Landbouwgrond wordt nu dan ook gezien als bedrijfsmiddel en niet als privébezit. Hierdoor kan de landbouwer-eigenaar niet worden gelijkgesteld met de eigenaar-verpachter. Als geen sprake is van gelijke gevallen, is gelijke behandeling niet noodzakelijk. De toets van het gelijkheidsbeginsel uit hoofdstuk 4 faalt dus in de eerste fase, de vergelijkbaarheidstoets. Bij ongelijke gevallen is gelijke behandeling niet noodzakelijk, waardoor de benadelingstoets en de rechtvaardigingstoets niet van toepassing is op de landbouvvrijstelling.

Zoals uit de vorige hoofdstukken blijkt, maken verschillende politici en fiscalisten ook vergelijkingen tussen landbouwbedrijven en ondernemingen uit andere sectoren. Deze vergelijking kan, evenals de vergelijking tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter, worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Ook hier komt eerst de vergelijkbaarheidstoets aan bod. De landbouwbedrijven nemen een geheel eigen plaats in het bedrijfsleven in en zijn derhalve niet te vergelijken met bedrijven uit andere sectoren. De oorzaak hiervan is wederom gelegen in de positie die grond inneemt bij landbouwbedrijven. Hoewel landbouwgrond nu een bedrijfsmiddel is, wordt daar niet op afgeschreven, vanwege het ontbreken van veroudering. Hierdoor hoeft geen correctie plaats te vinden in de vorm van belasting op winsten. Daarnaast is grond niet zomaar een bedrijfsmiddel in de zin van een vestigingsplaats, maar een productiefactor. Door intensieve veehouderij is die functie verminderd binnen de agrarische sector, maar in de akkerbouw is deze betekenis nog sterk aanwezig. Ook kan de totale grondoppervlakte niet meer worden vermeerderd, terwijl andere bedrijfsmiddelen onbeperkt kan worden bijgemaakt. Door al deze redenen kan grond als bedrijfsmiddel niet worden vergeleken met bedrijfsmiddelen in andere sectoren. Hierdoor zijn ook de landbouwers en andere ondernemers geen gelijke gevallen en faalt ook deze toets in de eerste fase. In deze kan dus geen vergelijking worden gemaakt met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, waardoor ook hier de benadelingstoets en de rechtvaardigingstoets niet aan de orde komt.

Als gevolg van de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen, is de landbouvvrijstelling niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Wel moeten ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar mate van hun ongelijkheid. De mate van ongelijkheid is in dit geval moeilijk te meten. Uit dit onderzoek blijkt dat landbouwgrond een eigen positie heeft, het is niet te vergelijken met andere bedrijfsmiddelen of privébezit. Welke behandeling gerechtvaardigd is voor landbouwgrond, is niet eenduidig vast te stellen. Het staat in elk geval vast dat de oorspronkelijke motivering voor de landbouvvrijstelling in deze tijd niet slaagt met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. De landbouwer-eigenaar is anders dan de eigenaar-verpachter, en hoeft derhalve niet gelijk te worden behandeld. Dit wil echter niet zeggen dat de landbouvvrijstelling onrechtvaardig is.

Uit dit onderzoek kunnen toch andere conclusies worden getrokken, ondanks dat de toets met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel faalt. In het toetsingsmodel is genoemd dat geen vergelijking kan worden gemaakt tussen gevallen die elk onder verschillende wetten vallen. Door de toevoeging

van de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting kan dat nu wel tussen de landbouwer-eigenaars en de eigenaar-verpachters. De particuliere bezitter wordt voor landbouwgrond in de heffing betrokken, zij het voor een fictief rendement. De landbouwer-eigenaar heeft echter nog steeds de landbouwvrijstelling. Hierdoor is in de inkomstenbelasting geen gelijke behandeling tussen de twee hoedanigheden. Volgend uit de eerdere conclusie dat er geen sprake is van gelijke gevallen, is dit ook niet nodig, maar blijkend uit dit onderzoek zijn verschillende fiscalisten die dat wel stellen.

Door verschillende ontwikkelingen heeft landbouwgrond niet meer de bijzondere positie als ten tijde van de instelling van de landbouwvrijstelling. Allereerst neemt de hoeveelheid grond in pacht af in verhouding met eigendom van grond. Dit blijkt onder andere uit figuur 2 uit paragraaf 2.2.2. Hierdoor is het argument vanuit de resolutie in 1933 dat landbouwgrond in eigendom meer uitzondering is dan regel, niet meer geheel van toepassing. Pacht is niet meer het enige argument dat wordt gegeven als aanleiding van de vrijstelling, ook inflatie speelt een rol. Het is opvallend dat niet steeds dezelfde lijn wordt getrokken met betrekking tot de oorspronkelijke doelstelling van de vrijstelling. Niet altijd werd gelijke behandeling van de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter genoemd als beoogd streven door de landbouwvrijstelling. Maar ook in het geval van inflatie is een gelijke behandeling niet nodig. Tussen de landbouwers en ondernemers uit andere sectoren is immers ook geen sprake van gelijke gevallen. Ondanks dat deze motivering anders lijkt dan de eerst gegeven motivering in 1933, ligt het toch in lijn met de eerder gegeven doelstellingen. Door het vrijstellen van inflatiewinsten, wordt de landbouwer-eigenaar aanvankelijk gelijk behandeld als de particuliere bezitter. Die hoeft namelijk geen inkomstenbelasting te betalen over de inflatiewinsten op landbouwgrond. Door de vermogensrendementsheffing is dat nu wel het geval. Dit is niet in overeenstemming te brengen met de beoogde doelstelling. Toch kan het om de ongelijke gevallen niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel worden geacht.

Naar het effect van een eventuele afschaffing van de landbouwvrijstelling is verschillende onderzoeken gedaan. Voor de staatskas zal het positieve gevolgen hebben. De schattingen lopen sterk uiteen van €171 miljoen tot €1.938 miljoen, het is duidelijk dat een aanzienlijk bedrag gemoed is met de vrijstelling. Voor de landbouwer zal het negatieve financiële gevolgen hebben, zij het in mindere mate. De landbouwer heeft gemiddeld €21.000 per hectare voordeel bij de landbouwvrijstelling. Een grote kans is aanwezig dat dit een van de oorzaken is dat de vrijstelling nog steeds bestaat. Uit de vergelijking van de vermogenspositie tussen de landbouwer en de reguliere ondernemer blijkt dat landbouwers een kleinere winstmarge hebben, terwijl landbouwgrond, de grootste productiefactor, sterk kapitaalintensief is. Bij afschaffing van de vrijstelling zou landbouw minder kunnen worden bedreven, vanwege de grote belastingclaim bij verkoop van landbouwgrond. Aangezien de landbouw noodzakelijk is voor de samenleving, kan dit een politiek argument zijn voor het behoud van de vrijstelling.

Kortom, tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter, of tussen de landbouwer en ondernemers in andere sectoren, is geen sprake van gelijke gevallen. Ongelijke gevallen hoeven niet gelijk te worden behandeld. Hierdoor is de landbouwvrijstelling niet direct in strijd met het gelijkheidsbeginsel, maar de oorspronkelijk gegeven motivering voor de vrijstelling is niet de juiste rechtvaardiging. Toch is de landbouwvrijstelling te rechtvaardigen, aangezien ongelijke gevallen ongelijk moeten worden behandeld naar de mate van ongelijkheid.

6.2 Aanbevelingen

Dit onderzoek pretendeert niet volledig te zijn. Verschillende aspecten kunnen verder worden onderzocht met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel in de landbouwvrijstelling. Allereerst is het van

belang om de mate van ongelijkheid te onderzoeken. Hierdoor zou kunnen worden beoordeeld of de vrijstelling dan nog steeds gerechtvaardigd is als bijzondere behandeling voor een bijzonder bedrijfsmiddel. Dit onderzoek is dan vooral economisch van aard. Voor de vergelijking tussen de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter zou het goed zijn om te onderzoeken wat het precieze verschil is van de verschuldigde belasting voor landbouwgrond. Voor de vergelijking tussen de landbouwer en de ondernemer in andere sectoren, moet het verschil van de verschuldigde belasting op bedrijfsmiddelen worden onderzocht. Aan de hand daarvan kan een vergelijkingsmaatstaf worden opgesteld en de ongelijkheid worden onderzocht.

Het is ook mogelijk om in een vervolgonderzoek een andere toets voor het gelijkheidsbeginsel op te stellen, die niet specifiek is gericht op ongelijke behandeling op verboden gronden. Niet alle ongelijkheid is direct discriminatie. Voor de tussenvoeg, waar de landbouwvrijstelling onder valt, zou het goed zijn als daar eveneens een toets voor wordt ontwikkeld.

Tot slot kan een politiek onderzoek worden gedaan naar de achterliggende motieven van de regering om de landbouwvrijstelling te behouden. Op het bestaan van de vrijstelling is zoveel kritiek geweest met betrekking tot gelijke behandeling, dat een vermoeden rijst dat de motivering niet zuiver fiscaal is gebleven.

Bibliografie

Internetbronnen

- Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Landbouw; vanaf 1851', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 4 mei 2018).
- Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Minder landschap, meer bebouwing, 1950-2015', *CBS* (online, laatst bijgewerkt op 6 maart 2017).
- Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Oppervlakte landbouwgrond in pacht en eigendom, 1970-2007', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 12 augustus 2018).
- Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Werkzame beroepsbevolking; bedrijf', *CBS Statline* (online, laatst bijgewerkt op 1 mei 2018).
- M.T. Knibbe, 'Piketty in Nederland: landbouwgrond na 1872', in: *Lux et Veritas*, (online, laatst bijgewerkt op 21 juli 2014).

Literatuur

- V.M. Anges e.a., 'Kort bestek lokale belastingen', *Elsevier Overheid*, 's-Gravenhage: 2006.
- P. de Boer & M.H.C. Ruijschop, 'Aardverschuiving in de landbouwvrijstelling', *WFR* 1997/883.
- Bundesverfassungsgericht, *Beschluss* vom 11.05.1970 – Aktenzeichen 1 BvL 17/67.
- J.P. Elhorst, *De investeringen in kapitaalgoederen en het financieringsvraagstuk in de Nederlandse landbouw*, Wageningen: LEI 1987.
- A. M. Elias, 'Belastingaangiftes en belastingaanslagen ten tijde van Gogel', *WFR* 1995/767.
- J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Den Haag: SDU Uitgevers 2002.
- M. Halters, 'Meer mogelijkheden veiligstellen landbouwvrijstelling', *Taxence* 31 januari 2017.
- R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.
- R.H. Happé, *Schuivende machten*, Deventer: Kluwer 1994.
- H.J. Hofstra, 'De pressiegroepen en belastingheffing', *WFR* 1972/453.
- Interdepartementale juridische werkgroep gelijkheidsbeginsel (IWEG), *Gelijk in de praktijk*, Den Haag: Ministerie van Justitie 1990.
- A. Jolink, 'Winst op landbouwgrond als zgn. 'pachtersvoordeel'', *WFR* 1980/1357.
- T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998.
- D.J. Maltha, *De landbouw als bron van volksbestaan in Nederland*, Haarlem: Nederlandsch Economisch Instituut 1944.
- E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21^{ste} eeuw*, Deventer: Kluwer 2002.
- F.C.M.A. Michiels, *Hoofdzaken van het bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.
- Ministerie van Financiën, *Beleidsinformatiekaart 2018*.
- Ministerie van Landbouw en Visserij, *Verslag over de landbouw in Nederland over 1949*, Den Haag: 1951.
- V.S. Ohmstede, *Wet op de inkomstenbelasting 1914 benevens wet op de vermogensbelasting, wet op de dividend- en tantiëmebelasting, wet op de raden van beroep voor de directe belastingen*, Woerden: P. De Ruyter 1918, deel 2.
- J.B.J. Peeters & A.J. van Soest, *Inkomsten-, vermogens- en vennootschapsbelasting*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer en Zoon 1948.
- J.C. de Potter, *Patentboek*, Gorinchem: J. Noorduyt en Zoon 1842.
- M.R. Reuvers, 'Beginselen van behoorlijke wetgeving', *FED* 1986/1041.
- S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014.
- L.J. Schiethart, *De Landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1975.
- Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën, *Toelichting en Leidraad bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941*, Archief verballen van vrijdag 29 augustus 1941, Den Haag: Nationaal Archief 1941.
- H. Silvis e.a., *Fiscale faciliteiten agrosector*, Wageningen: LEI 2014.

- H. Silvis & M. Voskuilen, *De economische betekenis van landbouwgrond*, Den Haag: Wageningen Economic Research 2017.
- A.J. van Soest & J. van Soest, *Belastingen, inkomstenbelasting, vermogensbelasting, vennootschapsbelasting*, Arnhem: S. Gouda Quint – D. Brouwer & Zoon 1959.
- G.H.J. Tuinte FB, *De landbouwvrijstelling*, Deventer: Uitgeverij FED 1993.
- H. van der Veen e.a., *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007.
- J.L. van Zanden, *De economische ontwikkeling van de Nederlandse landbouw in de negentiende eeuw*, Utrecht: Landbouwhogeschool Wageningen 1985.
- R.N.F. Zuidgeest, *Fiscale wet- en regelgeving en land- en tuinbouw*, Den Haag: LEI 1995.