

Komt er een einde aan de bevoordeelde positie van de agrarische ondernemers?

Een onderzoek naar het bestaansrecht van de landbouwvrijstelling



Naam: Yassine Bendada

Studentnummer: 414714

Begeleider: Prof. dr. P. KavelaarsDrs. C. van Wijk

Gouda, 25 juli 2018

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Onderzoeksvraag.....	5
1.3 Verantwoording van de opzet.....	6
2. Doel en strekking van de landbouwwijstelling: Een historisch en wettelijk kader.....	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Historisch Kader: De geschiedenis van de landbouwwijstelling	8
2.2.1 Landbouwwijstelling voor de inkomstenbelasting.....	8
2.2.2 Landbouwwijstelling onder de Wet op de Inkomstenbelasting.....	9
2.3 Wettelijk kader.....	11
2.3.1 Algemeen.....	11
2.3.1 Landbouwbedrijf.....	12
2.3.2 Ondergrond van de agrarische bedrijfswoning.....	14
2.4 Is de WEVAB in strijd met het goed koopmansgebruik?.....	15
2.4.1 Algemeen.....	15
2.4.2 Vrijgestelde activa en goed koopmansgebruik	15
2.4.3 Toetsing van WEVAB aan de hoofdbeginselen van goed koopmansgebruik	17
2.4.4 Waardering op WEVAB in strijd met art. 3.12 Wet IB.....	18
2.5 Conclusie.....	19
3. De onevenwichtigheid van de landbouwwijstelling	21
3.1 Inleiding	21
3.2 De rechtvaardigingsgronden van de landbouwwijstelling.....	21
3.2.1 Algemeen.....	21
3.2.2 Rechtvaardigingsgrond I: Gelijkheid tussen eigenaar-verpachter en eigenaar-gebruiker... ..	22
3.2.3 Rechtvaardigingsgrond II: Inflatieneutrale belastingheffing.....	25
3.3 Afschaffing landbouwwijstelling als potentiële fiscale belemmering voor de natuur.....	26
3.3 Conclusie	27
4. Gevolgen van de afschaffing van de landbouwwijstelling	29
4.1 Inleiding	29
4.2 Het effect van de afschaffing van de landbouwwijstelling op de vraag- en aanbodcurve	29
4.2.1 Het effect op de grondprijs in de agrarische grondmarkt.....	29
4.2.2 Het effect op de grondmobiliteit in de agrarische grondmarkt	32
4.3 Alternatieven voor de landbouwwijstelling.....	34
4.3.1 Bedrijfsverplaatsing.....	34

4.3.2 Bedrijfsoverdracht	36
4.3.3 Bedrijfsbeëindiging	37
4.4 Terugwerkende kracht bij afschaffing van de landbouvvrijstelling	37
4.4.1 Overgangsregeling	37
4.4.2 Herwaardering landbouwgrond	38
4.5 Conclusie	40
5. Conclusie	42
Hoofdstuk 5: Conclusie	42
Appendix	45
Literatuurlijst	47

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Landbouwers blijken een bijzondere positie te hebben in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting met de landbouwwijstelling, de overdrachtsbelasting met de cultuurgrondvrijstelling, de schenk- en erfbelasting met de 'waarde going concern' en ook de omzetbelasting met het verlaagde btw-tarief voor sierteelt en tot voor kort ook de landbouwregeling. Per 1 januari 2018 is de landbouwregeling die is opgenomen in de omzetbelasting namelijk afgeschaft. Door deze regeling hoefden de landbouwers, tuinbouwers, bosbouwers en veehouders (hierna: agrariërs) over prestaties die zij in die hoedanigheid verrichten geen btw in rekening te brengen aan hun afnemers, althans niet direct, maar konden ze ook geen btw aftrekken als voorbelasting. Voor 2018 konden de agrariërs ervoor kiezen aan btw onderworpen te zijn, maar nu is dit dus verplicht. Weinig agrariërs maakten gebruik van de landbouwregeling, omdat het bijvoorbeeld nadelig uitpakte bij het doen van investeringen door de hoge niet-aftrekbare voordruk van btw¹. Het budgettair effect van deze afschaffing is dan ook klein, wat niet te zeggen valt van de landbouwwijstelling. De landbouwwijstelling heeft een groot financieel belang² ten opzichte van de andere fiscale regelingen die gelden voor de agrariërs. De landbouwwijstelling heeft zelfs zo'n groot belang dat het is opgenomen in de elf grootste belastingfaciliteiten met een bekend financieel belang³. Ook voor de individuele agrariër is de vrijstelling van groot belang. De landbouwwijstelling zondert namelijk de waardeveranderingen van de gronden van de agrarische ondernemer die zijn ontstaan door inflatie uit van de belastbare winst uit onderneming. De landbouwwijstelling kan toegepast worden bij elke transactie van de gronden van de agrarische ondernemer en de gronden hebben door een beperkt aanbod en een grote vraag vaak een hoge waarde⁴. De toekomst van deze vrijstelling lijkt echter onzeker, wat door het grote belang in tegenstelling tot de landbouwregeling verregaande gevolgen kan hebben in het geval er overgegaan wordt tot een afschaffing van de vrijstelling. Zo heeft de handhaving van de landbouwwijstelling in wetenschappelijke kringen ter discussie gestaan. Hofstra (1972) stelde dat de landbouwwijstelling niet bijdraagt aan een evenwichtig belastingstelsel en enkel gehandhaafd is door de machtige pressiegroepen in de agrarische sector⁵.

¹ Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 787, nr. 3.

² Appendix Tabel 1

³ Appendix Tabel 2

⁴ Silvis, H.; Voskuilen, M. (2014), 'Internationale agrarische grondprijzen', Geraadpleegd via: <https://asrrealestafte.nl/media/186403/asr%20grondmarktmonitor%20thema%20internationale%20agrarische>

⁵ Hofstra, H.J. (1972), 'De pressiegroepen en de belastingheffing', WFR 1972/5088, p. 456.

Stevens (1994) beaamt deze stelling door op te merken dat de heffing naar draagkracht ondermijnd wordt door de landbouvvrijstelling⁶. De landbouvvrijstelling is ook door van der Veen et al. (2007) geëvalueerd, waaruit de conclusie is getrokken dat er geen rechtvaardigingsgronden meer zijn voor de instandhouding van de landbouvvrijstelling⁷. Verder hebben politieke partijen als D66, GroenLinks, DENK en de SP de afschaffing van de landbouvvrijstelling in hun verkiezingsprogramma staan⁸. Het is dus maar zeer de vraag of de bijzondere positie van de landbouwer, in ieder geval met betrekking tot de landbouvvrijstelling, wel geoorloofd is.

1.2 Onderzoeksvraag

Om inzicht te krijgen in de toekomst van de landbouvvrijstelling heb ik mijn onderzoeksvraag als volgt geformuleerd:

“In hoeverre heeft de landbouvvrijstelling in de huidige maatschappelijke verhoudingen bestaansrecht?”

De onderzoeksvraag zal worden behandeld aan de hand van vakliteratuur, onderzoek en jurisprudentie.

Om deze onderzoeksvraag te beantwoorden zijn de volgende drie deelvragen opgesteld:

- i. “Wat is het doel, de strekking en werking van de landbouvvrijstelling?”
- ii. “Wat zijn de argumenten voor het aanpassen dan wel afschaffen van de landbouvvrijstelling?”
- iii. “Hoe groot zijn de negatieve effecten van een afschaffing van de landbouvvrijstelling voor de gebruikers van deze vrijstelling en de grondmarkt?”

De landbouvvrijstelling kan ook de concurrentie verstoren op de Europese markt. Dit kan ertoe leiden dat de landbouvvrijstelling gezien wordt als niet met de interne markt verenigbare staatssteun⁹. Bij het beantwoorden van de onderzoeksvraag wordt in deze scriptie echter alleen aandacht besteed aan de landbouvvrijstelling op nationaal gebied. Ook zal niet worden ingegaan op het belang van de landbouvvrijstelling voor de belastingplichtigen die onderworpen zijn in de vennootschapsbelasting¹⁰.

⁶ Stevens, L.G.M. (1980). ‘Belasting naar draagkracht’, Alphen a/d Rijn: Kluwer-Samson, p. 289.

⁷ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). ‘Evaluatie Landbouvvrijstelling’. LEI: Den Haag, p. 12.

⁸ Centraal Planbureau. (2017). ‘Keuze in Kaart 2018-2021: Een analyse van elf verkiezingsprogramma’s’, geraadpleegd via <https://www.cpb.nl/publicatie/keuzes-in-kaart-2018-2021>.

⁹ Artikel 107, lid 1 VwEU.

¹⁰ Volgens de schakelbepaling in art. 8 VPB is de landbouvvrijstelling ook van toepassing op deze belastingplichtigen.

We onderzoeken de landbouwwijstelling enkel vanuit het perspectief van de ondernemer en blijven daarbij dus enkel in de inkomstenbelasting.

1.3 Verantwoording van de opzet

De behandeling van de deelvragen zal ieder in een apart hoofdstuk uitgewerkt worden in dezelfde volgorde waarin de deelvragen opgenomen zijn. Zo wordt er in hoofdstuk 2 antwoord gegeven op de eerste deelvraag, in hoofdstuk 3 antwoord gegeven op de tweede deelvraag en in hoofdstuk 4 antwoord gegeven op de laatste deelvraag. Als deze deelvragen beantwoord zijn, kan er een antwoord gegeven worden op de onderzoeksvraag. Dit zal dan ook gebeuren in het laatste hoofdstuk, hoofdstuk 5.

Om een oordeel te kunnen leveren over het bestaansrecht van de landbouwwijstelling, is het allereerst van belang vast te stellen wat de landbouwwijstelling precies inhoudt. Door een bestudering van de geschiedenis van de landbouwwijstelling worden de doelen van de landbouwwijstelling geïdentificeerd. De werking en de strekking van de landbouwwijstelling worden aan de hand van het wetsartikel¹¹ waarin de vrijstelling is opgenomen zowel als de jurisprudentie uiteengezet. In hoofdstuk 2 wordt samenvattend een historisch en wettelijk kader voor de landbouwwijstelling gegeven.

In hoofdstuk 3 staan de argumenten voor de afschaffing van de landbouwwijstelling centraal. De actualiteit en geldigheid van de rechtvaardigingsgronden die in hoofdstuk 2 benoemd worden komen in dit hoofdstuk aan bod. Verder wordt in dit hoofdstuk ook besproken in welke mate de landbouwwijstelling een fiscale belemmering vormt voor de natuurontwikkeling.

In hoofdstuk 4 worden de negatieve effecten van de afschaffing van de landbouwwijstelling besproken. Dezelfde rechtvaardigingsgronden die voor de invoering van de landbouwwijstelling hebben gezorgd zijn niet meer in dezelfde mate aanwezig¹², maar de landbouwwijstelling staat nog steeds opgenomen in de inkomstenbelasting. Dit kan betekenen dat er, naast de rechtvaardigingsgronden die opgevoerd zijn bij de invoering of handhaving van de landouwwijstelling, ook andere rechtvaardigingsgronden zijn. Door de bepaling van de negatieve effecten van de afschaffing van de landbouwwijstelling wordt gezien of er nieuwe rechtvaardigingsgronden voor het handhaven van de vrijstelling genoemd kunnen worden.

¹¹ Art. 3.12 Wet IB.

¹² Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwwijstelling', Den Haag: LEI, p. 12.

In het laatste hoofdstuk wordt hetgeen uiteen is gezet in de voorgaande hoofdstukken samengevat en zal er op basis van het antwoord op de onderzoeksvraag een aanbeveling volgen betreffende een handhaving dan wel afschaffing van de landbouvvrijstelling.

2. Doel en strekking van de landbouwwijstelling: Een historisch en wettelijk kader

“Wat is het doel, de strekking en werking van de landbouwwijstelling?”

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een wettelijk en historisch kader gegeven voor de landbouwwijstelling. Aan de hand van de geschiedenis van de landbouwwijstelling wordt invulling gegeven aan de strekking van de landbouwwijstelling en wordt het doel van deze wijstelling ook belicht. In het wettelijke kader wordt de precieze werking van de landbouwwijstelling uitgewerkt aan de hand van de jurisprudentie. In de laatste paragraaf wordt aandacht besteed aan de vraag of het waarderen van de gronden tot aan de waarde die de landbouwwijstelling vrij zou stellen, in overeenstemming is met het goed koopmansgebruik.

2.2 Historisch Kader: De geschiedenis van de landbouwwijstelling

2.2.1 Landbouwwijstelling voor de inkomstenbelasting

Voordat de landbouwwijstelling werd opgenomen in de inkomstenbelasting was er al een vrijstelling voor de winsten van landbouwbedrijven. Zo werden landbouwers in de Wet op het Patentrecht 1819 vrijgesteld voor het hebben van een patent, een bewijs van bedrijfsuitoefening¹³. Dit betekent dat de landbouwbedrijven niet door middel van een patentbelasting hoeven bij te dragen in de kosten die de overheid moet maken om bedrijven te beschermen. Rechtvaardigheidsgrond voor de vrijstelling van de patentbelasting waren de lage opbrengsten in de landbouwsector toentertijd¹⁴.

De patentbelasting werd afgeschaft en daarvoor in de plaats werden de agrarische ondernemers geconfronteerd met de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893. Het betrekken van kapitaal dat tot het ondernemingsvermogen behoort is niet van deze tijd, maar in de Vermogensbelasting 1892 was dit gebruikelijk, ook voor ondernemingen buiten de agrarische sector. De landbouwers moesten vermogensbelasting betalen over het kapitaal dat in de onderneming is ingebracht. De belasting was gebaseerd op een fictief rendement uit het vermogen van 4%, maar het werkelijke rendement uit dit kapitaal vormden de bedrijfsopbrengsten die belast werden met bedrijfsbelasting. Dit zou dus zorgen voor

¹³ Klep, P.M.M; Lansink, A.; Terwisscha van Scheltinga, W.F.M.(1985). ‘Broncommentaren II, de registers van patentplichtigen. 1805-1893’, geraadpleegd via:

http://www.inghist.nl/pdf/Broncommentaren/voorlopig/Broncommentaren_II-015_040.pdf, p.31.

¹⁴ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). ‘Evaluatie Landbouwwijstelling’, Den Haag: LEI, p. 22.

juridische dubbele belastingheffing. Om deze vorm van dubbele belasting te voorkomen wordt de voor bedrijfsbelasting in aanmerking te nemen bedrijfsopbrengsten verminderd met 4% van het geïnvesteerde kapitaal. Tezamen met het feit dat de bedrijfsopbrengsten van de landbouwbedrijven fictief op 4% worden gesteld betekent dit een algehele vrijstelling van de bedrijfsbelasting¹⁵. In het aanhouden van een fictief rendement van 4% als bedrijfsopbrengsten is denk ik de basis van de landbouvvrijstelling te zien zoals die later ingevoerd is in de inkomstenbelasting. Met deze regeling worden doelbewust, althans ik kan geen andere verklaring vinden voor het aanhouden van dit fictieve rendement, de bedrijfsopbrengsten uit landbouwbedrijven buiten heffing van bedrijfsbelasting gehouden. Dit is niet nodig ter voorkoming van dubbele belasting en ook gaat het argument dat landbouwers te weinig rendement behalen niet langer op¹⁶.

2.2.2 Landbouvvrijstelling onder de Wet op de Inkomstenbelasting

In 1918, vier jaar na de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting (hierna: Wet IB) 1914, besloot de wetgever dat de winst bij de verkoop van 'de boerenplaats' van de agrariër vrijgesteld is van Inkomstenbelasting¹⁷. In tegenstelling tot bedrijfsmiddelen die in eigendom zijn van de ondernemers, bedrijven agrariërs de landbouw geregeld op verpachte grond. Het is enkel toevallig dat de ondernemer eigenaar is van de grond. Bij het kweken van bomen en bloemen is dat anders. Hier is de aankoop van grond sterker verbonden met de bedrijfsvoering, aangezien het meerjarige gewassen betreffen, aldus de regering¹⁸. De landbouwer is dus een privé-eigenaar van landbouwgrond en een landbouwondernemer, waarbij het eigendom van grond aan de landbouwer in de hoedanigheid van privé-eigenaar toekomt. Op basis van dit argument moet de verpachter van landbouwgrond hetzelfde worden belast als de landbouwondernemers met betrekking tot de grond. De eigenaar-verpachter wordt bij het vervreemden van zijn grond niet belast en zo behoort dit ook te gelden voor de eigenaar-gebruiker.

In het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 werd de landbouvvrijstelling zo geformuleerd dat de waardeveranderingen van grond die tot het landbouwbedrijf behoren niet tot de winst worden gerekend enkel voor zover de waardeveranderingen niet in de uitoefening van het bedrijf zijn ontstaan. Zo moet de grond gereed moeten worden gemaakt voor de landbouw, bijvoorbeeld door het afvoeren van water met te hoge zoutconcentraties uit de bodem. Dit brengt kosten met zich die de bedrijfswinst van de

¹⁵ Schenk, S.F.J.J.; Seegers, P.L.F (2014). 'De landbouvvrijstelling (Fed fiscale brochures)', Deventer: Kluwer, p.9.

¹⁶ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouvvrijstelling', Den Haag: LEI, p. 22.

¹⁷ Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. nr. 2217.

¹⁸ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. nr. 5650.

landbouwer verlagen. Daar staat tegenover dat de opbrengsten, waaronder de waardeverandering van de landbouwgrond die met de uitoefening van het bedrijf verband houdt, belast moeten worden. Op grond van een resolutie¹⁹ werden de opstallen ook onder het bereik van de landbouwvrijstelling gebracht. De snelle ontwikkeling van de technieken in de agrarische sector na de Tweede Wereldoorlog waardoor landbouwbedrijven steeds meer worden geïndustrialiseerd kan hier een reden voor zijn. Op grond van deze redenering werd de afschrijving op de boekwaarde van oude opstallen toegelaten, terwijl deze opstallen eigenlijk geen bijdrage aan het resultaat meer leveren en de kosten in dat jaar dus ook niet in mindering zouden mogen komen op het bedrijfsresultaat²⁰. Sinds de Wet IB 1964 geldt deze vrijstelling niet meer voor opstallen.

De landbouwvrijstelling stond niet vermeld in het ontwerp van de Wet IB 1964, maar is toch opgenomen via het amendement-Lucas. Hieruit komt onder meer naar voren dat het onjuist zou zijn de conjuncturele en monetaire ontwikkelingen van de grond op gelijke voet met de 'normale' winst van het bedrijf te belasten²¹. Het zal niet verder besproken worden aangezien het nationaal niet speelt, maar een andere redenering betrof de aanwezigheid van soortgelijke vrijstellingen die in andere EEG-landen van toepassing waren. De landbouwvrijstelling die zo toch is opgenomen verschilt niet van de landbouwvrijstelling onder het Besluit op de inkomstenbelasting 1941. Als de rechtvaardigheidsgrond voor de vrijstelling is gelegen in het niet belasten van de monetaire en conjuncturele ontwikkeling, de zogenoemde inflatiewinsten, dan zou de vrijstelling verder moeten zijn ingeperkt. Dit is uiteindelijk ook gebeurd op 1 april 1986. De winst die gemaakt werd doordat de grond na aankoop of waarschijnlijk binnenkort een andere bestemming krijgt, wordt sindsdien belast. Een bestemmingswijziging betekent voor de landbouwvrijstelling dat de grond buiten het kader van een landbouwbedrijf zal worden aangewend. Zo stijgt de waarde van de landbouwgrond als het na aankoop een 'rode' bestemming krijgt.²² Dat wil zeggen dat de grond voortaan gebruikt zal worden bijvoorbeeld om huizen op te bouwen of als industrieterrein, welke bestemmingswijziging natuuronvriendelijk is en vandaar als rood bestempeld wordt.

Het waarschijnlijk binnenkort veranderen van bestemming werkt in de praktijk uit als het wijzigen van bestemming binnen zes jaar na verkoop van de grond²³. Voor 1 april 1986 zal het over het algemeen wel

¹⁹ Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B. nr. 7844.

²⁰ HR, 18 maart 1970, B. nr. 16 200, BNB 1970/185.

²¹ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwvrijstelling', Den Haag: LEI, p.23.

²² Cotteleer, G.; Luijt, J.; Kuhlman, J.W.; Gardebroek, K.G. (2007). 'Oorzaken van verschillen in grondprijzen. Een hedonische prijsanalyse van de grondmarkt', Wageningen: Wettelijke Onderzoekstaken Natuur & Milieu, p. 45.

²³ Kamerstukken II, vergaderjaar 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 18.

zo zijn dat er geen bestemmingswijzigingswinst zit in de winst bij verkoop als de grond zo lang nog door een landbouwer voor agrarische doeleinden wordt gebruikt. Echter na het opnemen van deze termijn in de wet was dat niet langer het geval. Bij de verkoop werd een afspraak gemaakt dat de aangeschafte grond nog gedurende zes jaar en één maand de agrarische bestemming moest behouden, de 73-maandenclausule. Deze clausule werd vaak gehonoreerd en door deze lange adem die de kopers van de grond blijken te hebben, vindt de landbouvvrijstelling met betrekking tot de wijziging van 1 april 1986 vaak zijn toepassing wel²⁴. Vanuit de gedachte enkel inflatiewinsten onbelast te laten, behoren de bestemmingswijzigingswinst ten volle belast te worden. De gelegenheid om bestemmingswijzigingswinsten door opname van een 73-maandenclausule onbelast te laten is dan ongewenst. De landbouvvrijstelling is dan ook in de Wet IB 2001 wederom aangepast. De vrijstelling ex. art. 3.12, eerste lid, Wet IB 2001 leest nu als volgt:

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.

Alle bestemmingswijzigingswinsten worden nu belast onder de landbouvvrijstelling, ook die van de ondergrond van gebouwen. Door deze formulering worden alle voordelen uit het landbouwbedrijf belast, met uitzondering van de inflatiewinsten.

2.3 Wettelijk kader

2.3.1 Algemeen

De totstandkoming van de landbouvvrijstelling zoals die nu in de inkomstenbelasting is opgenomen geeft het doel en strekking van deze vrijstelling weer. In dit kader wordt dieper ingegaan op de verschillende facetten van deze vrijstelling. Zo ziet de vrijstelling op zowel negatieve als positieve waardeveranderingen van de grond. Het begrip 'voordelen' is hier dus een algebraïsch begrip. Het begrip van het landbouwbedrijf, de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning, het pachtersvoordeel en de waarde in het economische verkeer (WEV) bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf benodigen ook nog diepere toelichting. Voordat deze zaken worden besproken volgt

²⁴ Kamerstukken II, vergaderjaar 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 18.

eerst een voorbeeld, waaruit de werking van de landbouvvrijstelling duidelijk wordt:

Voorbeeld

Boer X besluit tot het afbouwen van zijn landbouwbedrijf en verkoopt daarom een deel van zijn grond. De boekwaarde van het verkochte perceel bedraagt €50.000. De waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) was €50.000 bij aanschaf van die grond door boer X. Het perceel wordt verkocht tegen een waarde van €85.000. Dit is tevens ook de waarde in het economische verkeer. De landbouwgrond wordt door de gemeente gekocht en gebruikt voor stedelijke uitbreidingen. De WEVAB bedraagt op dat moment €70.000. Dit is lager dan de WEV, aangezien de bestemmingswinst niet onder de vrijstelling valt en dus niet in de WEVAB wordt meegenomen. Hetgeen nu onder de landbouvvrijstelling valt is het verschil tussen de WEVAB op het moment van verwerving van de grond en de WEVAB op het moment dat de grond niet langer deel uitmaakt van het landbouwbedrijf, wat uitkomt op een vrijstelling ter grootte van €20.000. Het verschil tussen de WEVAB en WEV op het moment van vervreemding is wel belast, wat uitkomt op €15.000.

Het kan zo zijn dat de omvang van de landbouvvrijstelling samenloopt met de prijsontwikkeling van de grond. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn als er in bovenstaand voorbeeld geen sprake was van een bestemmingswijzigingswinst. De landbouvvrijstelling ziet echter niet op prijsontwikkelingen per se, maar op waardeontwikkelingen. Dit volgt uit de wettekst en de behandeling van het pachtersvoordeel kan dit illustreren. Een eigenaar van landbouwgrond kan met een overeenkomst zijn landbouwgrond al dan niet geheel in gebruik geven aan een zogeheten pachter. Als de pachter de aan hem verpachte grond aanschafft voor de waarde in verpachte staat, geniet hij een voordeel bij het vervreemden van de grond. Dit pachtersvoordeel omvat het verschil tussen de prijs van de grond in verpachte staat en vrije staat van de grond. Dit voordeel vindt zodanig niet zijn oorzaak in de waardeverandering van de grond en zal dus belast worden wanneer dit voordeel gerealiseerd wordt²⁵.

2.3.1 Landbouwbedrijf

Sinds 1 april 1986 staat het begrip landbouwbedrijf uitgewerkt in de wet. Daarvoor was belangrijk of er naar algemeen spraakgebruik sprake was van een landbouwbedrijf. Voor veehouderijen was er ook de eis dat het vee gevoed moest worden met het voer dat uit hun eigen grond gewonnen werd.²⁶ Deze eis werd losgelaten in de wetsdefinitie. Het bedrijf moet gericht zijn op het voortbrengen van producten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw om te kwalificeren als landbouwbedrijf. Door het opnemen

²⁵ HR, 13 april 2012, nr. 11 01333, BNB 2012/181.

²⁶ Zuidgeest, R.N.F (1995). Fiscale wet- en regelgeving en land- en tuinbouw. Den Haag: LEI, p. 26.

van de volledige tuinbouwsector in de definitie van het landbouwbedrijf blijkt dat is losgelaten van de gedachte dat de landbouwvrijstelling niet van toepassing is op gronden waar meerjarige gewassen worden gekweekt. Het fokken, mesten of houden van dieren in het kader van een veehouderij wordt ook gezien als een landbouwbedrijf. Een manege waar paarden gefokt en gehouden worden is geen landbouwbedrijf, omdat de paarden gehouden en gefokt worden om op te rijden. Dat is anders bij slachtpaarden of paarden die gehouden worden omwille van hun melk. Hier worden de paarden gehouden om de producten die ze leveren en is er dus wel sprake van een landbouwbedrijf. Als laatste wordt een landbouwbedrijf gelijkgesteld met de binnenvisserij en de vissenteelt.²⁷ Het landbouwbedrijf is nu zo gedefinieerd dat de landbouwvrijstelling ook van toepassing is op modernere vormen van landbouw zoals de intensieve veehouderij die voorheen geen gebruik zou kunnen maken van de landbouwvrijstelling door de eigen-voedseleis.

De landbouwvrijstelling is alleen van toepassing als er een onderneming wordt gedreven²⁸. Nog voordat er bepaald wordt of er sprake is van een landbouwbedrijf moet het vast staan dat de landbouwer een onderneming drijft. Het ondernemingsbegrip is uitgewerkt in de jurisprudentie, aangezien de verschillende omstandigheden die in de praktijk spelen een algemene omschrijving bemoeilijken. Uit een abstracte omschrijving volgt dat een onderneming een duurzame en zelfstandige organisatie van kapitaal en arbeid is die door deelname aan het economische verkeer winst beoogt te behalen²⁹. In overeenstemming met dit begrip is een landbouwonderneming gericht op het uitoefenen van de landbouw, waarbij de nadruk vooral ligt op het technisch-organisatorische aspect³⁰. Voor de kwalificatie als landbouwbedrijf moet er een verband zijn met de feitelijke beoefening van landbouw. Het is dus niet genoeg, maar uiteraard wel nodig, dat de gronden onderdeel zijn van het ondernemingsvermogen van de onderneming om gebruik te maken van de landbouwvrijstelling.

Afsluitend worden twee situaties die in de jurisprudentie besproken zijn aangehaald om het begrip landbouwvrijstelling nog verder uit te werken. Ten eerste is er bepaald dat grond die niet langer bruikbaar is of zal zijn als cultuurgrond niet meer tot een landbouwbedrijf behoort³¹. Braakland, onbezaaide grond die nog wel wordt bewerkt, wordt gedurende de periode van braaklegging niet gebruikt om agrarische

²⁷ Kamerstukken II, vergaderjaar 1984-1985, 18 915, nr. 3, blz. 7.

²⁸ Volgens art. 3.95 is de landbouwvrijstelling niet van toepassing in het geval van resultaat uit overige werkzaamheid.

²⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schufer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 80-84.

³⁰ HR, 7 mei 2004, nummers 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.752 en 39.963, BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

³¹ HR 19 februari 1964, nr. 15 088, BNB 1964/83.

producten voort te brengen. Toch kan braakland deel uit maken van een landbouwbedrijf. Het gaat hierbij om de vraag of dit braakland potentieel nog gebruikt kan worden om landbouwproducten voort te brengen. Mocht dit zo zijn dan is het voor een bepaalde periode onbruikbaar zijn van de grond geen belemmering voor de toepassing van de landbouwwijstelling. Ten tweede is er bepaald dat verpachte grond de werking van de landbouwwijstelling verhindert.³² Zelfs, zo blijkt, in het geval de grond verpacht wordt aan een landbouwer die de grond voor agrarische doeleinden blijft gebruiken. De WEVAB kan wel stijgen bij deze verpachting, maar deze zal nu belast zijn. Dit betekent dat er niet zomaar een verband moet zijn met de feitelijke uitoefening van landbouw, maar dat dit een rechtsreeks verband moet zijn om onder de reikwijdte van een landbouwbedrijf te vallen.

2.3.2 Ondergrond van de agrarische bedrijfswoning

Met de ingang van de Wet IB 2001 worden alle bestemmingswijzigingswinsten belast, waaronder die van de ondergrond van gebouwen. Bij staking wordt ook de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning niet langer binnen het kader van een landbouwbedrijf aangewend. Hierdoor wijzigt de grond in eigenlijke zin van bestemming en wordt de bestemmingswijzigingswinst belast. Onder de landbouwwijstelling per 1 april 1986 werd dit toch niet als bestemmingswinst beschouwd, doordat de woning zowel voor als na de staking gebruikt werd om in te wonen³³. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 wordt daar volgens de formulering van de vrijstelling geen rekening meer mee gehouden, ook al is er in werkelijkheid geen sprake van een feitelijke wijziging van bestemming. Door de uitspraak van de Hoge Raad in een zestal arresten, de zogenoemde 7 mei arresten, is de landbouwwijstelling zelfs in zijn geheel afgeschaft voor de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning³⁴. Op het moment dat een agrarische woning gebouwd wordt op een perceel grond, staat het vast dat de grond niet meer feitelijk gebruikt wordt ten behoeve van de landbouw. De grond wordt niet meer aangewend ter uitoefening van een landbouwbedrijf en daardoor is de waardeverandering van de ondergrond volledig belast. Alleen het verschil tussen de boekwaarde en de WEVAB van de ondergrond, voordat die ondergrond bestemd wordt voor wonen valt, onder de landbouwwijstelling. Voor al reeds gebouwde agrarische bedrijfswoningen die tot het ondernemingsvermogen behoren is een goedkeuring opgenomen om de bedrijfswoning te heretiketteren

³² HR 9 juni 1965, nr. 15 419, BNB 1965/204.

³³ HR 29 januari 1997, nr. 31 938, BNB 1997/104.

³⁴ HR, 7 mei 2004, nummers 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.752 en 39.963, BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

naar privévermogen³⁵. Hierdoor kan de landbouwwijziging nog toegepast worden, zodat de waardeverandering van de WEVAB vrijgesteld wordt.

Zoals in de vorige subparagraaf al geconcludeerd wordt, is de feitelijke beoefening van de landbouw doorslaggevend voor de kwalificatie van een landbouwbedrijf. De ondergrond waar een woning op gebouwd wordt, zij het een eerste of tweede agrarische woning, is niet meer feitelijk gericht op de landbouw. Het is hier niet relevant of de woning dienstbaar is aan het bedrijf of dat de ondernemer woont in de nabijheid van het landbouwbedrijf met het oog op de bedrijfsvoering³⁶. De woning is namelijk enkel in organisatorisch opzicht gericht op de landbouw, wat niet onder het begrip landbouwbedrijf valt. De uitkomst van de 7 mei arresten is naar mijn mening terecht, aangezien hierdoor de gelijkheid in fiscale behandeling tussen de landbouwondernemers en de overige ondernemers vergroot wordt. De agrarische bedrijfswoning vervult namelijk dezelfde gemengde zakelijke functie en privéfunctie als een niet-agrarische bedrijfswoning. Het zou dan ook niet passen alleen de ondergrond van de bedrijfswoning van een niet-agrarische ondernemer te belasten.

2.4 Is de WEVAB in strijd met het goed koopmansgebruik?

2.4.1 Algemeen

Het uitgangspunt voor de waardering van bedrijfsmiddelen is waardering op historische kostprijs of lagere bedrijfswaarde³⁷. In 2012 kwam in een proefprocedure de vraag naar voren of de landbouwgrond gewaardeerd kan worden op basis van de WEVAB. In deze paragraaf is aan de orde of een dergelijk waarderingstelsel met betrekking tot het goed koopmansgebruik fiscaal toegestaan is. Om te bepalen of het waarden op basis van de WEVAB strookt met het goedkoopmansgebruik wordt bepaald of de hoofdbeginselen hiermee instemmen en of een dergelijke waardering in lijn is met de strekking van de landbouwwijziging. De hoofdbeginselen zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin­sel. Voordat gekeken kan worden of waardering op basis van de WEVAB in overeenstemming is met het goed koopmansgebruik, wordt het belang van het goed koopmansgebruik bij vrijgestelde activa besproken.

2.4.2 Vrijgestelde activa en goed koopmansgebruik

Het goed koopmansgebruik is van belang bij het bepalen van het tijdstip waarop voordelen worden gerealiseerd. Aan de hand van art. 3.25 Wet IB wordt de totaalwinst ex. art. 3.8 Wet IB opgedeeld in

³⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van de 7 mei arresten. Geraadpleegd via: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0019634/2006-03-24#Opschrift>, punt 4.

³⁶ HR, 7 mei 2004, nummers 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.752 en 39.963, BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

³⁷ HR. 15 februari 1956, nr. 12 649, BNB 1956/102.

jaarmoten³⁸. De totaalwinst bestaat uit alle voordelen, positief dan wel negatief, die uit een onderneming worden verkregen. De landbouvvrijstelling zondert, als objectieve vrijstelling, voordelen uit van de totaalwinst. De voordelen die onder de landbouvvrijstelling worden vrijgesteld behoren zo niet tot de totaalwinst en de verdelingsmethode neergelegd in art. 3.25 Wet IB zou dus niet van toepassing moeten zijn op deze voordelen. Het goed koopmansgebruik is echter al reeds gerelateerd aan een objectieve vrijstelling, namelijk de deelnemingsvrijstelling³⁹. In het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 1978 werd bepaald dat deelnemingen, waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, boven kostprijs gewaardeerd mogen worden als de gehanteerde waarderingsmethode niet in strijd is met het goed koopmansgebruik⁴⁰. Cornelisse (2006) merkt hierbij op dat de jaarwinst indirect beïnvloed werd in dit arrest doordat de omvang van de egalisatiereserve afhankelijk was van de waardering van de deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing was⁴¹. In het algemeen is dus nog niet duidelijk of goed koopmansgebruik van toepassing is op vrijgestelde activa.

Lubbers en Van Scharrenburg (2007) hebben zich ook gestort over de vraag of goed koopmansgebruik een rol vervult bij de waardering van vrijgestelde activa⁴². Om antwoord te kunnen geven op die vraag worden twee benaderingen gegeven. De eerste benadering is in de vorige alinea ook al even aan bod gekomen. Volgens deze benadering wordt allereerst vastgesteld of een voordeel al dan niet tot de totaalwinst behoort. De belaste totaalwinst die dan overblijft wordt vervolgens in overeenstemming met het goed koopmansgebruik opgedeeld in jaarwinsten. Volgens deze benadering is het goed koopmansgebruik niet van toepassing op voordelen die door de landbouvvrijstelling of een andere objectieve vrijstelling worden uitgezonderd van de totaalwinst. De tweede benadering stelt dat op basis van het goed koopmansgebruik met inachtneming van alle vermogensbestanddelen eerst bepaald wordt of er in een bepaald jaar een voordeel in aanmerking te nemen is. Nadat dit heeft plaatsgevonden kan pas aan de vraag toegekomen worden of deze voordelen objectief vrijgesteld zijn. Volgens deze benadering is het goed koopmansgebruik wel van toepassing op vrijgestelde vermogensbestanddelen. De Hoge Raad heeft in het arrest van 10 juli 2015 impliciet blijk gegeven de tweede benadering te hanteren⁴³. De Hoge Raad heeft namelijk gesteld dat de waardeveranderingen van gronden die onder de landbouvvrijstelling zijn

³⁸ Stevens, L.G.M. (2014). 'Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)', Deventer: Wolters Kluwer, 5.4.7.307.

³⁹ Art. 13 Wet VPB.

⁴⁰ HR, 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/181.

⁴¹ Cornelisse, R.P.C. (2006). 'Dat is verder geen probleem; vriendenbundel Jaap Zwemmer', Amersfoort: SDU, p. 57-65.

⁴² Lubbers, A.O.; Scharrenburg, R. (2007). 'Confrontaties tussen de totaalwinst en jaarwinst', WFR 2007/1007.

⁴³ HR, 10 juli 2015, nr. 14 3102, BNB 2015/180.

vrijgesteld naar hun aard voordelen uit een onderneming vormen en dus onder de beschrijving van art. 3.8 Wet IB vallen. Dit betekent dus dat het goed koopmansgebruik toepasbaar is op vrijgestelde activa.

2.4.3 Toetsing van WEVAB aan de hoofdbeginselen van goed koopmansgebruik

Het realiteitsbeginsel, ook wel het realiteitsbeginsel genoemd, verplicht een belastingplichtige zijn fiscale jaarwinst met het oog op de economische werkelijkheid op te stellen. Uit dit beginsel volgt dat de winst uiterlijk opgenomen moet worden in het jaar waarin die winst is gerealiseerd⁴⁴. Het moment van realisatie is hier het moment dat het economisch belang van de verkoper aan de koper is overgedragen. Bij de waardering op basis van de WEVAB is er geen sprake van een uitstel van winstneming, juist het tegenovergestelde. Tot zover dus nog geen strijdigheid. De waardeveranderingen worden bij dit waarderingssysteem, als overigens ook het geval is bij waardering op werkelijke waarde, in aanmerking genomen in de jaren waarop zij zich voordoen. De waardeveranderingen worden alleen niet jaarlijks gerealiseerd. Hierdoor zijn de waardeveranderingen niet voldoende zeker. Het voorzichtigheidsbeginsel zal ingaan op de vraag of de landbouwer zich wel voorzichtig opstelt bij een jaarlijkse waardering van gronden op basis van de WEVAB.

De WEVAB wordt omschreven als de prijs die de meestbiedende agrarische gegadigde over heeft voor de grond⁴⁵. Het is echter mogelijk de grond aan te wenden buiten het kader van een landbouwbedrijf, waardoor het niet vaststaat dat een agrariër de grond over zal nemen⁴⁶. De WEVAB berust zo, in tegenstelling tot de WEV, op een aanneme waarvan nog maar bewezen moet worden dat het juist is. De WEVAB is dan een hypothetische waarde, waardoor de economische werkelijkheid niet gewaarborgd is bij waardering op basis van de WEVAB.

Volgens het voorzichtigheidsbeginsel dient de waardering van onder andere de grond voorzichtig plaats te vinden. Winsten hoeven pas in aanmerking genomen te worden als ze gerealiseerd zijn en verliezen mogen bij constatering in aanmerking genomen worden⁴⁸. In het geval van een verlies matigt het voorzichtigheidsbeginsel de werking van het realisatiebeginsel dus. Of het voorzichtigheidsbeginsel het nemen van winsten voor het moment van realisatie in het algemeen verbiedt is nog onduidelijk⁴⁹. De boekwinst die opkomt bij een waardering op basis van de WEVAB is nog niet gerealiseerd en dus

⁴⁴ Doornebal, J. (2003). 'Invulling van het goed koopmansgebruik', NTFR 2003/469

⁴⁵ Besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, Stcrt. 2010, 16586, BNB 2010/338

⁴⁶ HR, 29 januari 1997, nr. 31 938, BNB 1997/104

⁴⁸ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schuwer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 163-165

⁴⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schuwer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 165

onvoorzichtig. De uiteindelijke boekwinst, bijvoorbeeld bij het moment van vervreemding van de grond, kan lager uitvallen dan de winst die door de waardeveranderingen in een bepaald jaar in aanmerking genomen wordt. Bij deelnemingen is waardering op basis van de werkelijke waarde wel in overeenstemming met het goed koopmansgebruik verklaard⁵⁰. Dit zou kunnen komen door het feit dat de aandelen direct verhandelbaar zijn, maar in het arrest van 14 juni 1978 is nadrukkelijk gesteld door de Hoge Raad dat het goed koopmansgebruik zich door de deelnemingsvrijstelling⁵¹ niet tegen het waarden van een deelneming boven de kostprijs verzet. Ik concludeer dus dat het waarden op WEVAB conflicteert met het voorzichtigheidsbeginsel, maar dat dit goedgekeurd wordt aangezien er met betrekking tot die waardering een objectieve vrijstelling van toepassing is.

Het eenvoudsbeginself gebiedt dat het systeem van winstrekening praktisch en hanteerbaar moet zijn, om zo de administratieve lastendruk te beperken. Dit beginsel staat een relatieve eenvoud van winstrekening toe aan bedrijven waarvan een ingewikkeldere winstrekening niet noodzakelijk is door de omvang van het bedrijf⁵². Het beginsel matigt zo de werking van de overige hoofdbeginselen van het goedkoopmansgebruik. Voor het waarden op basis van de WEVAB zal ieder jaar een taxatie moeten geschieden van de gronden van de belastingplichtige. Er werd gesteld dat het jaarlijks taxeren van bijvoorbeeld onroerende zaken in strijd is met het eenvoudsbeginself⁵³. Dit kan echter niet zo algemeen opgevat worden. Zo is het in overeenstemming met het goed koopmansgebruik verklaard om deelnemingen te waarden tegen de werkelijke waarde, terwijl voor de waardering van die deelnemingen een jaarlijkse taxatie nodig is⁵⁴. Hieruit concludeer ik dat het eenvoudsbeginself in principe niet in de weg staat bij het waarden van gronden op de WEVAB.

2.4.4 Waardering op WEVAB in strijd met art. 3.12 Wet IB

De waardering op basis van de WEVAB van grond kan er ook toe leiden dat de reikwijdte van de landbouwvrijstelling groter wordt dan uitdrukkelijk is bedoeld. Onder de landbouwvrijstelling kunnen de niet in werkelijkheid behaalde waardeveranderingen van de grond ook niet onder de vrijstelling vallen⁵⁵. Met andere woorden wordt ten hoogste de gerealiseerde boekwinst vrijgesteld onder de

⁵⁰ HR, 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/81.

⁵¹ Art. 13 VPB.

⁵² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schuver, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 165

⁵³ Besluit Staatssecretaris van Financiën, nr. BLKB 2012/8M, Stcrt. 29 februari 2012, nr. 3804, BNB 2012/98

⁵⁴ HR, 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/81.

⁵⁵ HR, 17 maart 1965, nr. 15 349, BNB 1965/160; HR, 17 oktober 2014, nr. 13 765, BNB 2015/23.

landbouwwijstelling. Dat dit niet altijd gebeurt bij waardering op WEVAB wordt uitgewerkt aan de hand van een voorbeeld:

Voorbeeld

Boer Z schaft op 1 januari 2012 een aantal hectaren landbouwgrond aan, waarvoor hij €60.000 moest betalen. Dit was gelijk aan de WEVAB en de WEV op het moment van aanschaf. Deze boer gebruikt de grond in het eerste jaar in zijn eigen landbouwbedrijf ten behoeve van de landbouw. Aan het einde van dat jaar is de WEVAB, zowel als de WEV, gestegen tot €90.000. Aan het begin van het volgende jaar wordt de grond in zijn volledigheid verpacht aan een landbouwer. De WEV daalt nu in deze periode tot €80.000. De waardeverandering van de WEVAB is niet van belang voor de landbouwwijstelling, aangezien de grond in de periode van pacht niet wordt aangewend in het landbouwbedrijf van boer Z. Aan het eind van 2013 wordt de grond verkocht tegen de WEV. De boekwinst bedraagt op dat moment €80.000 minus €60.000 is €20.000. De WEVAB ten tijde van gebruik in eigen landbouwbedrijf van boer Z is gestegen met €30.000 in het eerste jaar. Dit betekent dat er bij jaarlijkse waardering op basis van de WEVAB €30.000 vrijgesteld wordt van de heffing van de inkomstenbelasting aan het einde van het jaar 2012. Dit is meer dan de winst die geboekt is bij verkoop en hiermee wordt de reikwijdte van de landbouwwijstelling dus overschreden. Dit gebeurt niet bij waardebeoordeling op basis van de historische kostprijs. De WEVAB overstijgt nog steeds de boekwinst met hetzelfde bedrag, maar hier kan dat gecorrigeerd worden doordat de landbouwwijstelling pas toegepast wordt na constatering van de boekwinst.

Op basis van de strijdigheid van het waarden op de WEVAB met de strekking van de landbouwwijstelling heeft de Hoge Raad geconcludeerd dat een waarderingsstelsel gebaseerd op de WEVAB niet strookt met goed koopmansgebruik⁵⁶.

2.5 Conclusie

Uit de geschiedenis van de landbouwwijstelling blijkt dat de landbouwwijstelling onder de Inkomstenbelasting twee doelen heeft. Ten eerste is de landbouwwijstelling ingevoerd om de gelijkheid tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-gebruiker van grond te waarborgen. De landbouwer is namelijk met betrekking tot de grond geen landbouwondernemer, maar privé-eigenaar. Vanuit die gedachte moet de landbouwer, oftewel de eigenaar-gebruiker, fiscaal hetzelfde behandeld worden als de privé-eigenaar die zijn landen verpacht. Ten tweede zou het onjuist zijn de monetaire en conjuncturele

⁵⁶ HR, 10 juli 2015, nr. 14 3102, BNB 2015/180

ontwikkelingen van grond dat wordt gebruikt in een landbouwbedrijf onder de heffing van de Inkomstenbelasting te betrekken. Uit de geschiedenis van de landbouwwijstelling valt ook te concluderen dat de voordelen, die hun oorsprong vinden in de uitoefening van het landbouwbedrijf, belast zijn. Ook op de bestemmingswijzigingswinsten, de voordelen die veroorzaakt worden doordat de grond buiten het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend, is de landbouwwijstelling niet van toepassing.

Onder de landbouwwijstelling wordt de waardeverandering van de WEVAB tussen verwerving en realisatie vrijgesteld van de Inkomstenbelasting. Het gaat hierbij om de waardeontwikkeling van de grond en niet de prijsontwikkeling, waardoor het pachtersvoordeel niet onder de landbouwwijstelling valt. Voor de toepassing van de landbouwwijstelling moet de grond naast onderdeel van het ondernemingsvermogen ook onderdeel zijn van het landbouwbedrijf. Dit houdt in dat er een rechtstreeks verband moet zijn met de grond en de feitelijke uitoefening van de landbouw. Als gevolg is de waardeverandering van de WEVAB van grond, gedurende de periode dat de landbouwer die grond verpacht, belast. Een ander gevolg is het in zijn geheel niet onder de landbouwwijstelling vallen van de ondergrond van agrarische bedrijfswoningen.

Het waarderen van de gronden die onder de landbouwwijstelling vallen op basis van de WEVAB is fiscaal toegestaan als dit in overeenstemming met het goedkoopmansgebruik. Het goedkoopmansgebruik is toepasbaar op vrijgestelde voordelen, aangezien die voordelen naar hun aard deel uitmaken van het totaalwinstbegrip. De waardering op basis van de WEVAB is mijns inziens in strijd met het realiteitsbeginsel, doordat de WEVAB op de aannahme berust dat de grond aan een agrarische gegadigde zal toekomen en zo niet de economische werkelijkheid waarborgt. Een dergelijke waardering zorgt er ook voor dat winsten geboekt worden voordat de winsten gerealiseerd zijn. Toch is dit niet onvoorzichtig te noemen, doordat het voorzichtigheidsbeginsel een uitzondering maakt in het geval op de winsten een objectieve vrijstelling van toepassing is. Het eenvoudsbeginsel verzet zich ook niet tegen een jaarlijkse taxatie van de WEVAB. Ik zou concluderen dat waarderen op basis van de WEVAB niet overeenstemt met goedkoopmansgebruik door de strijdigheid met het realiteitsbeginsel. De Hoge Raad concludeert hetzelfde, maar dan vanuit een strijdigheid van de waardering op de WEVAB met het bepaalde in art. 3.12 Wet IB. De onderhavige waardering kan namelijk zorgen voor een vrijstelling van winsten die nog niet gerealiseerd zijn, wat niet de bedoeling is van de landbouwwijstelling.

3. De onevenwichtigheid van de landbouvvrijstelling

“Wat zijn de argumenten voor het aanpassen dan wel afschaffen van de landbouvvrijstelling?”

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de rechtvaardigingsgronden voor de landbouvvrijstelling aan bod gekomen. In dit hoofdstuk wordt bepaald of deze rechtvaardigingsgronden actueel en kloppend zijn. Het gaat om de volgende twee rechtvaardigingsgronden:

I: De landbouwondernemer is met betrekking tot de grond gelijk aan een verpachter van grond, waaruit een gelijke fiscale behandeling volgt.

II: Het is onjuist de monetaire en conjuncturele ontwikkelingen van de gronden van de landbouwondernemer op gelijke voet te belasten met de ‘normale’ winst.

Daarnaast wordt besproken in welke mate de natuurontwikkeling belemmerd wordt door de aanwezigheid van de landbouvvrijstelling.

3.2 De rechtvaardigingsgronden van de landbouvvrijstelling

3.2.1 Algemeen

Zoals in het vorige hoofdstuk aan bod is gekomen, was de eerste vrijstelling voor landbouwers opgenomen in de Wet op het Patentrecht in 1819. De landbouwers waren zo, in tegenstelling tot anderen die een bedrijf uitoefenen, vrijgesteld van het moeten kopen van een vergunning om hun bedrijf te blijven uitoefenen. De landbouwers verkopen hun landbouwproducten indirect door de producten te verkopen aan de kleinere bedrijven in de lokale markt. Deze bedrijven genieten echter niet dezelfde vrijstelling van de Patentbelasting⁵⁷. Een landbouwer die boter produceert hoeft zo geen vergunning te kopen voor zijn bedrijfsvoering, maar de winkelier die de boter verkoopt in de plaatselijke markt is dit wel verplicht. De landbouwsector behaalde in de periode van de patentbelasting geen hoog rendement, wat de rechtvaardiging was van het opnemen van de vrijstelling. Het is echter niet de landbouwsector als geheel die vrijgesteld wordt, maar alleen de landbouwers. De landbouwers worden zo bevoorrecht ten opzichte van overige fabrikanten, zonder terechte verantwoording die deze behandeling rechtvaardigt. Dit was in strijd met art. 172 van de Grondwet, dat luidde: “Geene privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend”. Het lage rendement in de landbouwsector is niet langer een rechtvaardigingsgrond,

⁵⁷ Brouwer, J.D. (1876). Bijdrage voor een grondwettige beweging ter afschaffing der patentbelasting. Geraadpleegd via: <http://leesmuseum.bibliotheekarnhem.nl/Books/mp-pdf-bestanden/LM00064.pdf>, p.13

maar vraag is wel of de landbouwwijstelling in de Wet IB 2001 net als bij eerste invoering een niet gerechtvaardigde fiscale privilege is.

3.2.2 Rechtvaardigingsgrond I: Gelijkheid tussen eigenaar-verpachter en eigenaar-gebruiker

Het was niet bij de invoer van de landbouwwijstelling in de Wet inkomstenbelasting 1914 dat er een motivatie werd gegeven voor de vrijstelling. Het was pas in de resolutie van 1933⁵⁸ dat de reden voor invoering werd onderbouwd en die onderbouwing luidde als volgt:

“Dat de grond in het bedrijf van een landbouwer een geheel andere plaats inneemt dan bijv. eene machine in het bedrijf van een fabrikant. Het bedrijf van laatstgenoemde brengt mede, dat de ondernemer eigenaar is van zijne machines: huur zal uitzondering zijn. In het landbouwbedrijf is het anders. Dit bedrijf kan zeer goed op gehuurden grond worden uitgeoefend. Dat de landbouwer tevens eigenaar van de grond is, is geenszins regel, doch slechts eene toevallige omstandigheid. De landbouwer-eigenaar heeft twee kwaliteiten, welker samengaan geenszins uit de aard van het bedrijf voortvloeit, weshalve aangenomen wordt, dat de grond voor hem geen bedrijfsmiddel is.”

Grond is voor de landbouwer, net zoals voor de verpachter, privé-eigendom. Het heeft immers volgens bovenstaande redenering niets met het bedrijven van landbouw van doen dat de grond in eigendom gehouden wordt. Voor een eigenaar-verpachter van grond werden de inkomsten uit pacht belast als opbrengst van onroerende goederen⁵⁹ en voor een eigenaar-gebruiker werden de inkomsten belast als winst uit onderneming⁶⁰. De eigenaar-gebruiker werd zonder toepassing van de landbouwwijstelling belast over de vermogenswinst van de grond, aangezien het deel uitmaakt van de winst uit zijn onderneming. Het eindvermogen is namelijk in het geval van een vervreemding of een dergelijke handeling waarbij de waardemutaties worden gerealiseerd hoger geworden ten opzichte van het beginvermogen van de onderneming. Volgens artikel 5 Wet IB 1914 worden voordelen die van gebouwen en gronden worden getrokken belast. Uit deze omschrijving en de voorbeelden die in dat artikel gegeven worden valt te concluderen dat niet bedoeld wordt op de waardemutaties van de grond, maar enkel op de periodieke voordelen uit het beschikbaar stellen van grond. De redenering van de minister in zijn resolutie uit 1933 aanhoudende, zou dat betekenen dat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden en is de landbouwwijstelling dus gerechtvaardigd.

⁵⁸ Resolutie van 4 februari 1933, nr. 84, B. nr. 5129.

⁵⁹ Art. 5 wet IB 1914.

⁶⁰ Art. 7 wet IB 1914.

Sinds 1975, met de invoering van de gedeeltelijke ondernemingsvrijstelling in de Wet op de Vermogensbelasting 1964, is er niet langer sprake van een absolute gelijkheid tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-gebruiker⁶¹. Door de ondernemingsvrijstelling wordt een gedeelte van het ondernemingsvermogen niet in de heffing van de vermogensbelasting betrokken. Met betrekking tot de vermogenswinsten op grond is er bij de invoering van de Wet IB 2001 geen gelijkheid meer tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-gebruiker. Dit volgt uit de invoering van de vermogensrendementsheffing, welke onderdeel is van de Wet IB 2001. De eigenaar-verpachter wordt niet langer geconfronteerd met de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting, maar alleen met de vermogensrendementsheffing in box 3 van de inkomstenbelasting. De grond van de eigenaar-verpachter wordt onder de Wet IB 2001 tegen een belastingpercentage van 30%⁶² belast over het forfaitair rendement⁶³ uit zijn vermogen. Op het moment dat de eigenaar-verpachter zijn voormalig verpachte gronden vervreemd wordt er geen inkomstenbelasting betaald over de vermogenswinsten, maar toch wordt er wel rekening gehouden met die vermogenswinsten. Bij het bepalen van de grootte van het forfaitaire rendement zijn de vermogenswinsten en -verliezen voor alle vermogenstitels die onder de vermogensrendementsheffing vallen namelijk in aanmerking genomen⁶⁴. Het buiten de heffing laten van de vermogenswinsten van de grond van de landbouwondernemer om een gelijke fiscale behandeling tussen eigenaar-verpachter en eigenaar-gebruiker te verwezenlijken kan dus sinds de invoering van de Wet IB 2001 geen rechtvaardiging meer zijn.

In de resolutie van 1933 werd verder gesteld dat het in eigendom hebben van grond een uitzondering is voor de landbouwondernemer die een landbouwbedrijf exploiteert. Hiermee wordt een onderscheid gemaakt tussen machines, waarbij het de regel zou zijn dat ze in eigendom zijn van de ondernemer. Het totale areaal landbouwgrond is sinds 1970 grotendeels in eigendom van de agrarische ondernemers en het aandeel landbouwgrond in eigendom vertoont een stijgend verloop⁶⁵. Het is hierdoor niet langer realistisch te stellen dat het in eigendom hebben van landbouwgrond voor de agrarische ondernemer een toevallige omstandigheid betreft. Daarbij is het ook zo dat bedrijven buiten de landbouwsector steeds meer zaken inhuren⁶⁶. Het onderscheid tussen de bedrijfsmiddelen als machines en gronden van de

⁶¹ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwvrijstelling', LEI: Den Haag, p.30-31.

⁶² Art. 2.13 IB.

⁶³ Art. 5.2 lid 1 IB.

⁶⁴ Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 31 727, nr. 1

⁶⁵ Zie hiervoor appendix tabel 3

⁶⁶ Noot van M.J.H Smeets in uitspraak HR, 23 november 1955, nr. 12 488, BNB 1956/39

landbouwer is dus niet meer actueel. Dat uit dit onderscheid zou volgen dat de gronden van een landbouwondernemer tot het privébezit behoren in plaats van het ondernemingsvermogen acht ik ook onjuist. Voor die etikettering is het enkel relevant of de gronden van de landbouwondernemer naar hun functie tot de onderneming behoren.

De grond die tot het ondernemingsvermogen van een onderneming behoort kan ook een bedrijfsmiddel zijn, in tegenstelling tot wat in de resolutie beweerd wordt. Volgens Art. 3.30 lid 1 Wet IB 2001 zijn bedrijfsmiddelen de goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt. Een bredere omschrijving volgt uit de jurisprudentie⁶⁷. De jurisprudentie laat zich als volgt samenvatten: bedrijfsmiddelen zijn de goederen die onderdeel van het vaste kapitaal van het ondernemingsvermogen uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf gebruikt te worden. De gronden gaan meerdere productieprocessen mee en behoren daarmee tot het vaste kapitaal. Als de gronden van de landbouwondernemer dan deel uitmaken van het ondernemingsvermogen en gebruikt worden voor de uitoefening van het bedrijf zijn die gronden aan te merken als bedrijfsmiddel. De grond is wel een speciaal bedrijfsmiddel in de zin dat er niet op wordt afgeschreven. Dit wordt ook als argument gebruikt om te stellen dat de landbouwvrijstelling gerechtvaardigd is⁶⁸. Het volgt echter niet uit de aanwezigheid van de landbouwvrijstelling dat er geen afschrijving mogelijk is op de gronden. Het heeft te maken met het karakter van afschrijvingen dat er niet wordt afgeschreven op gronden. Een afschrijving ziet namelijk op het nemen van verliezen als gevolg van het minder waard worden van de bedrijfswaarde van de bedrijfsmiddelen in een onderneming⁶⁹. Van grond staat het in beginsel⁷⁰ vast dat het niet slijt of verouderd doordat de grond zijn gebruikswaarde blijft behouden⁷¹. Alleen om die reden is er dus geen reden om op die gronden af te schrijven.

⁶⁷ HR 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72; HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119; HR 27 november 1957, nr. 13 237, BNB 1958/6; HR, 1 juli 1981, nr. 20 450, BNB 1981/318.

⁶⁸ Zuidgeest, R.N.F (1995). Fiscale wet- en regelgeving van land- en tuinbouw. Den Haag: LEI, p. 29

⁶⁹ HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56

⁷⁰ In HR 28 november 1951, B. nr. 9121 worden de situaties besproken, waarbij afschrijving wel mogelijk is.

⁷¹ HR, 29 maart 1972, nr. 16.764, BNB 1972/101

3.2.3 Rechtvaardigheidsgrond II: Inflatieneutrale belastingheffing

De landbouwvrijstelling is ingevoerd in de Wet IB 1964 door het amendement van het Tweede Kamerlid Lucas⁷². In dit amendement werd het volgende betoogd:

“Bij de bestrijding van de argumenten tot handhaving van de zgn. landbouwvrijstelling gaan de bewindslieden van Financiën voorbij aan het principieel betoog van het Landbouwschap, dat het onjuist is waardeverschillen, welke louter en alleen te danken zijn aan monetaire, conjuncturele en dergelijke factoren als normale winst te beschouwen en naar het normale progressieve tarief te belasten.”

Met monetaire en conjuncturele ontwikkelingen wordt gedoeld op de inflatie. Inflatie valt te omschrijven als een algemene prijsstijging. Hierdoor wordt geld minder waard, wat kan leiden tot het behalen van een hogere winst. Dit is echter een schijnvoordeel aangezien de koopkracht daalt bij inflatie. In mijn zienswijze is het dan ook rechtvaardig dat de winst uit een onderneming gecorrigeerd wordt voor schijnvoordelen.

Om de schijnvoordelen uit het belastingstelsel te houden had prof. mr. H.J. Hofstra een rapport opgesteld waarin gepleit wordt voor een inflatieneutrale belastingheffing⁷³. Een dergelijke heffing is er uiteindelijk niet gekomen. Dit komt in grote lijnen door de negatieve budgettaire gevolgen die enkel met een grote onzekerheidsmarge⁷⁴ geschat kunnen worden en de complexiteit van een inflatieneutrale belastingheffing⁷⁵. Naar aanleiding van dit rapport en de hoge inflatie zijn wel in 1981 de vermogensaftrek en de voorraadaftrek ingevoerd⁷⁶ als tegemoetkoming voor een nominalistisch winstbegrip⁷⁷. Een deel van het eigen vermogen, aanwezig aan het begin van het belastingjaar en verminderd met de fiscale reserves, kon onder naam van de vermogensaftrek in mindering gebracht worden op de winst uit onderneming⁷⁸. De voorraadaftrek⁷⁹ corrigeert de schijnwinsten van voorraden die gewaardeerd worden op basis van een nominalistisch stelsel op vergelijkbare wijze. De vermogensaftrek en de voorraadaftrek zijn uiteindelijk afgeschaft, mede door de aanhoudende relatief lage inflatie.

Doordat de inflatieneutrale belastingheffing niet ingevoerd is en de regelingen die als tegemoetkoming hiervoor werden geïntroduceerd uiteindelijk ook afgeschaft werden, blijft in Nederland het

⁷² Amendement-Lucas bij de Wet IB 1964.

⁷³ Hofstra, H.J. (1978). 'Inflatieneutrale belastingheffing', 's-Gravenhage: Staatsuitgeverij.

⁷⁴ Hoofdpijnen van het rapport-Hofstra over inflatieneutrale belastingheffingen, WFR 1978/236

⁷⁵ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schufer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 174.

⁷⁶ Wetswijziging van 24 juni 1981, Stb. 1981, 387.

⁷⁷ Kamerstukken II, vergaderjaar 1985-1986, 19 559, nr. 3

⁷⁸ Art. 14a Wet IB 1964.

⁷⁹ Art. 11 Wet IB 1964.

nationalistische winstbegrip gelden. Volgens de 'euro is euro'-regel, voormalig de 'gulden is gulden'-regel, wordt elke euro die boven het beginvermogen uitkomt in beginsel als winst gerekend⁸⁰. Door inflatie is een euro niet werkelijk een euro in deze context, maar dit wordt dus wel aangenomen bij het bepalen van de winst. De landbouwvrijstelling is zo een inbreuk op het nominalistische kenmerk van het winstbegrip.

3.3 Afschaffing landbouwvrijstelling als potentiële fiscale belemmering voor de natuur

Voor het voortbrengen van nieuwe natuurgebieden kan landbouwgrond een uitgangspunt zijn. A.

Bakker et al. (2005) zien de landbouwvrijstelling als een belemmering van de natuurontwikkeling en bieden als oplossing aan dat de landbouwvrijstelling een optieregeling wordt⁸¹. Aan de hand van twee situaties wordt onderzocht of sprake is van een fiscale belemmering voor de natuur.

Ten eerste kan de landbouwondernemer overgaan tot een gewijzigde bedrijfsvoering, waarbij de natuur zoveel mogelijk in stand gehouden wordt of zelfs wordt gecreëerd. Landbouwers zijn hier in eerste instantie toe geneigd aangezien het Subsidiestelsel voor Natuur en Landschapsbeheer hen hiervoor compenseert. Als tegenprestatie kan van de landbouwers verwacht worden dat ze bijvoorbeeld het waterpeil terug moeten brengen naar de natuurlijke staat. Dit bevordert de waterkwaliteit, hetgeen gunstig is voor de ontwikkeling van flora en fauna. Bij agrarisch natuurbeheer staat de beoefening van de landbouw nog wel voorop. Als de gronden ook een andere ongeschikte bestemming in zich dragen kan het zo zijn dat de waarde van de grond daalt⁸². Doordat de grond primair gebruikt wordt voor de landbouw zal de WEVAB dalen. Deze daling van de WEVAB zou niet aftrekbaar zijn onder de landbouwvrijstelling, aangezien die ook van toepassing is op de negatieve voordelen van de gronden in een landbouwbedrijf. Het staat vast dat de waarde van landbouwgrond groter is dan de waarde van de natuurgrond⁸³. Landbouwgrond wordt zo gebruikt dat de natuur bevorderd wordt, maar dit gaat onder agrarisch natuurbeheer niet zover dat het landbouwgrond omgezet wordt in natuurgrond. De WEVAB van de grond zal hier enkel kunnen dalen in bijzondere gevallen. Zolang de grond niet uitgeput raakt door de droogte als gevolg van agrarisch natuurbeheer zal de WEVAB niet dalen⁸⁴.

⁸⁰ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schufer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer, p. 103-104

⁸¹ Bakker, A.; Albrechtse, D.; Doorneweert, B.; Kavelaars, P.; Venema, G.; Van Wijk, M. (2005). 'Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren', LEI: Den Haag, p. 57.

⁸² Verduijn, A. (2007). Fiscale aspecten van bestemmingswijziging van landbouwgrond. Tijdschrift voor Agrarisch Recht 2007/4, p. 156-178.

⁸³ A. Bakker et al. (2005), p. 57

⁸⁴ HR, 29 september 1920, B. nr. 2578

Ten tweede wordt gesteld dat de waardedaling niet aftrekbaar kan zijn doordat het ‘plussen en minnen’ verboden is⁸⁵. Hierbij kan de vervreemding van landbouwgrond aan de overheid, waarbij de agrarische bestemming verandert in een natuurlijke bestemming, als voorbeeld genomen worden. Tot aan de vervreemding kan de WEVAB gestegen zijn als gevolg van de inflatie. Bij vervreemding van de grond zou de waarde vervolgens dalen door een bestemmingswijziging naar natuur. Het vrijstellen van de ontwikkeling van de WEVAB en het vervolgens aftrekken van het bestemmingswijzigingsverlies, het zogenoemde ‘plussen en minnen’, wordt verboden. Dit komt doordat de landbouwwijziging gemaximeerd is tot de gerealiseerde winst⁸⁶. Als gevolg kan het bestemmingswijzigingsverlies alleen in aftrek komen, voor zover dit verlies groter is dan de vrijgestelde waardevermindering. Naar mijn mening is de opvatting dat de bestemmingswijzigingsverliezen hier niet aftrekbaar zijn gebaseerd op een onjuiste gevolgtrekking. De boekwinst wordt namelijk bepaald door het verschil tussen de boekwaarde en de WEV op het moment van vervreemding. De WEV is hier de prijs die de meestbiedende gegadigde na de beste voorbereiding bereid is te betalen⁸⁷. Er wordt dus niet specifiek rekening gehouden met het feit dat landbouwgrond een natuurbestemming krijgt. Het behouden van de agrarische bestemming is dan een mogelijkheid die hier logischerwijs aanwezig is. Zoals eerder al opgemerkt is, staat het vast dat de waarde van landbouwgrond groter is dan de waarde van de natuurgrond⁸⁸. De WEV is dan minimaal de waarde bij voortgezette agrarische bestemming. Als gevolg hiervan en dus niet als gevolg van de landbouwwijziging is het bestemmingswijzigingsverlies bij vervreemding aan de overheid niet aftrekbaar.

3.3 Conclusie

De eerste opgevoerde rechtvaardigingsgrond ziet op de gelijke fiscale behandeling tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-gebruiker. Sinds de invoering van de gedeeltelijke ondernemingsvrijstelling in de Wet op de vermogensbelasting 1964 is er geen sprake meer van een gelijke fiscale behandeling tussen de twee groepen grondeigenaren. Specifiek met betrekking tot de vermogenswinsten op de gronden van de landbouwondernemer is er geen gelijkheid meer sinds de introductie van de vermogensrendementsheffing in box 3 van de Wet IB 2001. Bij het bepalen van het forfaitaire rendement wordt namelijk rekening gehouden met de vermogenswinsten en -verliezen voor alle vermogenstitels die onder de vermogensrendementsheffing vallen. De rechtvaardigingsgrond is hiermee dus niet langer

⁸⁵ Verduijn, A. (2007). Fiscale aspecten van bestemmingswijziging van landbouwgrond. Tijdschrift voor Agrarisch Recht 2007/4, p. 156-178.

⁸⁶ HR, 17 maart 1965, nr. 15 349, BNB 1965/160; HR, 17 oktober 2014, nr. 13 765, BNB 2015/23

⁸⁷ HR, 5 februari 1969, nr. 16 047, BNB 1969/39

⁸⁸ A. Bakker et al. (2005), p. 57

actueel. Daarnaast is de grond die behoort tot het landbouwbedrijf als bedrijfsmiddel onderdeel van het ondernemingsvermogen, waarbij het onjuist en niet relevant is dat het in eigendom hebben van de gronden een toevallige omstandigheid is. Op basis hiervan kan de grond toegerekend worden aan de landbouwer in de hoedanigheid van landbouwondernemer, waardoor het nastreven van een gelijke behandeling met de overige ondernemers evenwichtiger zou zijn.

De tweede rechtvaardigingsgrond stelt dat het onrechtvaardig is om inflatiewinsten te belasten. Aangezien een stijging van het algemene prijspeil zorgt voor een lagere koopkracht, meen ik dat het niet onredelijk is de winst uit een onderneming daarvoor te corrigeren. Er is ook onderzoek gedaan naar de mogelijkheid om een inflatieneutrale belastingheffing te implementeren. De inflatieneutrale belastingheffing is er helaas niet van gekomen. Ook de vermogensaftrek en de voorraadsaftrek, die als tegemoetkoming zijn opgenomen, zijn geen onderdeel meer van het belastingstelsel. Volgens het nominalistische winstbegrip dat dan blijft gelden, wordt elke euro boven het beginvermogen aan het begin van het belastingjaar als winst gezien. In overeenstemming met dit nominalistische winstbegrip zou de inflatiewinst op de grond, net als het geval is bij overige vermogenswinsten, belast moeten zijn.

Als laatst is de potentiële fiscale belemmering van de natuurontwikkeling besproken. In het geval de landbouwondernemer besluit tot agrarisch natuurbeheer, constateer ik geen belemmering. Er werd hier een daling van de WEVAB verwacht, welk verlies niet aftrekbaar zou zijn onder de werking van de landbouwvrijstelling. Dit is enkel het geval als agrarisch natuurbeheer zover strekt dat het tot uitputting van de grond lijkt. In geval van normaal agrarisch natuurbeheer zal de bijzonder gebeurtenis van uitputting zich niet voordoen en dus is er hier geen sprake van een fiscale belemmering. Een tweede situatie ziet op het vervreemden van de gronden in een landbouwbedrijf aan de overheid die de gronden inzet voor natuurontwikkeling. De waarde van natuurgrond is lager dan die voor landbouwgrond, waardoor er sprake zou zijn van een bestemmingswijzigingsverlies. De boekwinst mag niet opgesplitst worden in een aftrekbaar verlies en een onder de landbouwvrijstelling vrijgestelde winst, omdat de niet-gerealiseerde boekwinsten niet onder de landbouwvrijstellingen kunnen vallen. Het is echter zo dat door de definitie van de WEV de bestemmingsverliezen al niet aftrekbaar zijn. Concluderend is er geen fiscale belemmering met de natuurontwikkeling gevonden met betrekking tot de landbouwvrijstelling.

4. Gevolgen van de afschaffing van de landbouwvrijstelling voor de grondmarkt en de agrariërs

“Hoe groot zijn de negatieve effecten van de afschaffing van de landbouwvrijstelling voor de gebruikers van deze vrijstelling en de grondmarkt?”

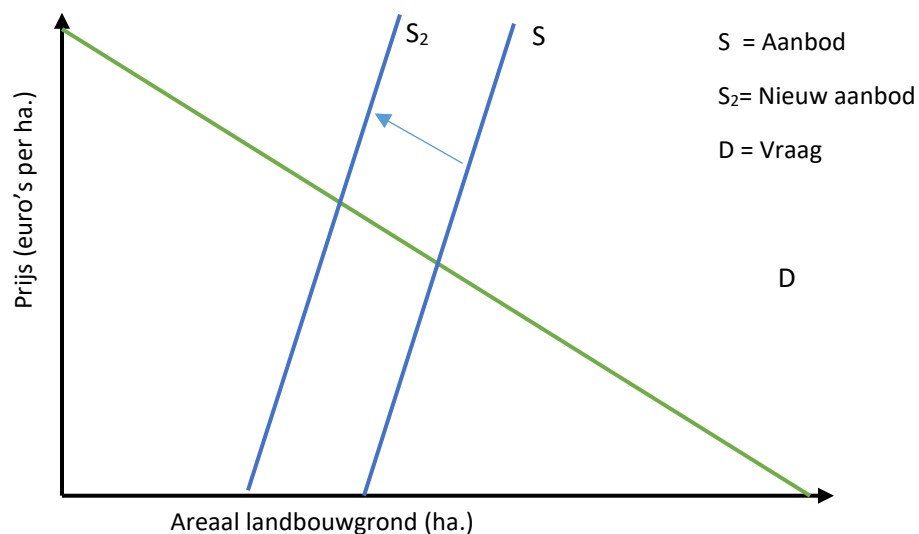
4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan de negatieve effecten van de afschaffing van de landbouwvrijstelling centraal. Allereerst wordt het effect van de afschaffing van de landbouwvrijstelling op de agrarische grondmarkt onderzocht. Hierbij wordt gekeken naar het effect op de vraag- en aanbodcurve om zo een inzicht te krijgen in de prijsverandering en de verandering in het verhandelde areaal landbouwgrond als gevolg van een afschaffing. Daarna worden de alternatieve regelingen besproken die in de afwezigheid van de landbouwvrijstelling uitkomst kunnen bieden. De landbouwvrijstelling kan gebruikt worden in het geval van bedrijfsverplaatsing, bedrijfsoverdracht en bedrijfsbeëindiging. Vanzelfsprekend kan niet één regeling of wetsartikel de werking van de landbouwvrijstelling in deze situaties vervangen. Wellicht echter kan een samenstel van fiscale regelingen de landbouwvrijstelling dusdanig vervangen dat een potentiële afschaffing niet ondenkbaar wordt. De grootte van het negatieve effect van een afschaffing is ook afhankelijk van de beschikbaarheid van een overgangsregeling. De mogelijkheid en de vorm van een overgangsregeling worden daarom ook besproken.

4.2 Het effect van de afschaffing van de landbouwvrijstelling op de vraag- en aanbodcurve

4.2.1 Het effect op de grondprijs in de agrarische grondmarkt

De landbouwvrijstelling wordt geheven bij de aanbieder en heeft zo een direct effect op het aangeboden areaal landbouwgrond, als ook de laatprijs. De laatprijs is de minimumprijs waartegen een verkoper zijn goederen, in dit geval landbouwgrond, aan wil bieden. Door het intrekken van de landbouwvrijstelling moet er meer belasting betaald worden bij het vervreemden van de landbouwgrond. Voor elke hectare aangeboden areaal zal er dus een hogere laatprijs ontstaan om dezelfde opbrengsten te generen. Hier is de literatuur met betrekking tot het effect van een afschaffing op de grondmarkt eensgezind over. De intrekking van de landbouwvrijstelling zal dan zorgen voor een parallelle verschuiving van de aanbodcurve naar links op de lange termijn. Illustratief ziet dit er als volgt uit:



Figuur 1: Het Langetermijneffect van de afschaffing van de landbouwvrijstelling op het aanbod van landbouwgrond

Op korte termijn wordt er verwacht dat het aanbod toeneemt in het geval de afschaffing gepaard gaat met een overgangsregeling⁸⁹. Agrarische ondernemers die erover denken hun bedrijf te beëindigen en daarbij hun landbouwgronden aan te bieden, zullen dat zo snel mogelijk willen doen ter voorkoming van onnodige inkomstenbelasting bij verdere waardevermindering van de WEVAB die zich voordoen na afschaffing.

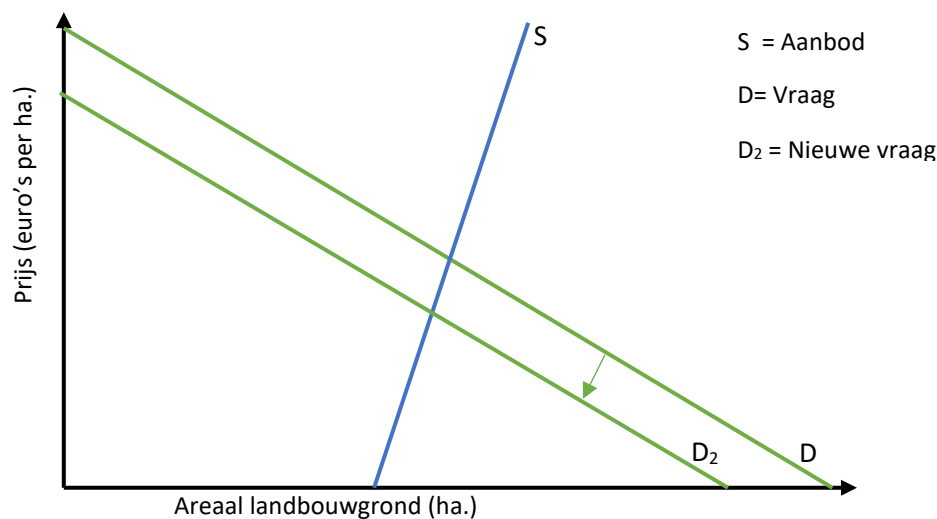
Van der Veen et al. (2007)⁹⁰ stellen dat de maximale vraagprijs, ook wel biedprijs genoemd, lager zal zijn doordat de stijging van de waarde van de landbouwgrond die onder de vrijstelling viel na aankoop belast zal worden. Hierbij wordt verondersteld dat de kopers van de landbouwgrond bij hun aankoop rekening houden met de waardeontwikkeling van de grond, omdat zij een homo economicus zijn. Dit is een aanname die in veel economische modellen wordt gebruikt. Het neemt aan dat de mens een economisch rationaal wezen is en in die hoedanigheid handelt om zijn behoeften te bevredigen. Deze theorie voorspelt dus dat de vraagcurve naar links zal verschuiven bij een afschaffing van de landbouwvrijstelling. Bij aankoop van landbouwgrond wordt volgens Silvis et al (2014)⁹¹ de toekomstige waardevermindering van de grond echter niet meegenomen in de bepaling van de biedprijs. De biedprijs zou enkel afhangen van de verwachte netto-opbrengsten door landbouweconomisch gebruik van de grond. De grond wordt in deze argumentatie enkel gezien als kapitaal waarmee landbouwproducten geproduceerd kunnen worden. Dit

⁸⁹ Van der Veen, H.; Silvis, H.J.; Van der Meulen, H.A.B.; Voskuilen, M.J. (2015). 'Visies uit de agrarische praktijk op de landbouwvrijstelling', Wageningen: LEI, p. 21

⁹⁰ Van der Veen, H.; Albregtse, D.; Venema, G.; Kavelaars, P.; Van den Dool, R.; De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwvrijstelling', Den Haag: LEI, p.55

⁹¹ Silvis, H.J.; Van der Veen, H.; Voskuilen, M.J. (2014). Fiscale faciliteiten agrosector; werking en effecten. Wageningen: LEI, p. 8

is echter niet het enige nut van landbouwgrond. Naast het nut van grond als een natuurlijk productiemiddel kan grond door de agrarische ondernemers namelijk ook aangehouden worden als een belegging⁹². Door het stijgende verloop van de grondprijzen, zelfs tijdens de economische crisis⁹³, is het nut van landbouwgrond als belegging nog steeds groot. De landbouwvrijstelling zorgt dat het rendement van de landbouwgronden, die naast gebruik als natuurlijk productiemiddel in het eigen landbouwbedrijf ook gehouden worden als belegging, bij de uiteindelijke vervreemding minder op zal leveren. Dit zal dan ook een negatief effect hebben op de vraag naar landbouwgrond. De vraagcurve zal dus parallel naar links verschuiven aangezien voor elke prijs nu minder areaal landbouwgrond gevraagd zal worden. Grafisch kan dat als volgt weergegeven worden:



Figuur 2: Korte- en langetermijneffect van de afschaffing van de landbouwvrijstelling op de vraag naar landbouwgrond.

Om tot deze conclusie te komen is de veronderstelling dat de vrager een homo economicus is niet nodig, vanwege het feit dat het inherent is aan het zijn van een belegger dat er rekening gehouden wordt met de waardeontwikkeling van hetgeen waarin er geïnvesteerd wordt. Bij elke aanbod van landbouwgrond zal de afschaffing een negatief effect hebben op de prijs. Voor het effect op de vraag is bepalend in hoeverre de aankoop gezien wordt als een strategische belegging door de koper. Als vooral wordt overgegaan tot het aanschaffen van grond om productie te verhogen zal een afschaffing van de landbouwvrijstelling geen effect hebben op de biedprijs. Hierdoor acht ik het aannemelijk dat het effect

⁹² De Veer, J.; Post, J.H.; Tjoa, S.A.; Willemsen, A. (1981). 'Bepalende factoren voor eigendom, pacht, mobiliteit en gebruik van grond in de landbouw', Wageningen: LEI, p. 101

⁹³ Appendix figuur 1

op de vraag kleiner zal zijn dan het effect op het aanbod van landbouwgrond. Een afschaffing van de landbouwwijstelling zal dan een gemiddelde prijsstijging van de grond ten gevolg hebben.

4.2.2 Het effect op de grondmobiliteit in de agrarische grondmarkt

De grondmarkt wordt gekenmerkt door een grote vraag en een relatief klein aanbod⁹⁴. Het kleine aanbod kan verklaard worden door de lage rentestand. De lage marktrentestand als gevolg van het ECB-beleid zorgt voor een lager rendement op vermogen in het geval van sparen. Bij staking van de boerenonderneming is het dan goed denkbaar dat landbouwgrond naar privé wordt gehaald en het daarna te verpachten in plaats van vervreemding van de grond. De grote vraag naar landbouwgrond komt vooral door de drang naar schaalvergroting naar aanleiding van technologische ontwikkelingen in de grondgebonden landbouwsector⁹⁵. Zo wordt vaak gezegd dat voor boeren stilstand achteruitgang is. Sinds 1950 proberen boeren hun areaal landbouwgrond uit te breiden om te produceren op grote schaal en dit is goed te zien in de daling van het totaal aantal bedrijven in de landbouw⁹⁶.

Een afschaffing van de landbouwwijstelling zou de kloof tussen vraag en aanbod verder kunnen verbreden. Het kan het aanbod van cultuurgrond nog verder verkleinen in een markt waar de vraag relatief groot is. In welke mate het aangeboden areaal cultuurgrond zal reageren op een prijsstijging is afhankelijk van de prijselasticiteit van de landbouwgrond. Door het berekenen van de prijselasticiteit wordt de gevoeligheid van de prijzen weergegeven. Een afschaffing van de landbouwwijstelling heeft een negatief effect op de vraag. Ondanks de positieve prijsontwikkeling van landbouwgrond gaan agrarische ondernemers niet vaak over tot de aankoop van grond met het oog op beleggen⁹⁷. Daarnaast is de landbouwwijstelling niet van toepassing op landbouwgrond die alleen als beleggingsobject wordt aangeschaft. Het effect op de vraag naar landbouwgrond zal dus naar verwachting beperkt blijven. Hieronder wordt om die reden alleen de aanbodselasticiteit van landbouwgrond besproken.

Ricardo (1821) is een van de eerste economen die stelde dat de elasticiteit van het aanbod van grond perfect inelastisch is⁹⁸. Dit betekent dat het aanbod van landbouwgrond niet reageert op de prijs per hectare van die grond. De grond wordt gedefinieerd als de originele en onverwoestbare kracht van de

⁹⁴ Silvis, H.; Voskuilen, M. (2014). 'Internationale agrarische grondprijzen', Geraadpleegd via: <https://asrrealestafte.nl/media/186403/asr%20grondmarktmonitor%20thema%20internationale%20agrarische%20grondprijzen%2023jun14.pdf>

⁹⁵ Luijt, J.; Voskuilen, M.(2011). 'Grond voor schaalvergroting; Achtergronddocument', Wageningen: LEI, p. 8

⁹⁶ Appendix Tabel 3

⁹⁷ Van der Veen, H.; Albregtse, D.; Venema, G.; Kavelaars, P.; Van den Dool, R.; De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwwijstelling', Den Haag: LEI, p.56

⁹⁸ Dooley, P. (2005). 'The labour theory of value', London: Taylor & Francis Ltd., p.194

aarde. Hieraan valt te ontleen dat het aanbod van grond vast aangesteld is en op die wijze dus niet afhankelijk is van de prijs, zelfs op de lange termijn. Volgens Stigler (1986) is er altijd een alternatief nut van land ten opzichte van het ten verkoop aanbieden van landbouwgrond⁹⁹. Deze alternatieven introduceren opofferingskosten, waardoor het aangeboden areaal landbouwgrond toch niet vaststaat. Zo kan de grond hobbymatig gebruikt worden¹⁰⁰ of kan de keuze gemaakt worden de grond te verpachten. De stijgende prijzen van landbouwgrond over de jaren heen maken verpachten minder aantrekkelijk dan verkopen. Daarbij zal niet elke landbouwer zijn grond willen gebruiken voor recreatie. De aanwezigheid van alternatieven maakt dat het aanbod van landbouwgrond niet perfect prijsinelastisch is, maar met de onaantrekkelijkheid van deze alternatieven ten opzichte het vervreemden is het wel te verwachten dat het aanbod van landbouwgrond prijsinelastisch is.

In de literatuur is er weinig onderzoek gepubliceerd over de prijselasticiteit van het aanbod van landbouwgrond. Dit kan te maken hebben met het feit dat grond niet zozeer als product wordt gezien, maar meer als een productiemiddel. Ook kan er weinig literatuur voor handen zijn doordat de vraag- en aanbodcurven moeilijk te identificeren zijn. Wat de grondmarkt betreft kan het principe van vraag en aanbod namelijk niet zomaar worden toegepast. Dit heeft te maken met de zogenoemde identificatieproblemen¹⁰¹. Factoren als marktrente en het rendement van de op de grond verbouwde landbouwproducten die de vraag van landbouwgrond beïnvloeden, beïnvloeden ook het aanbod van diezelfde landbouwgrond. Als gevolg hiervan is het moeilijk de vraag en het aanbod los van elkaar te identificeren. Alleen in de Engelstalige literatuur is nog wel getracht de aanbodselasticiteit van landbouwgrond te bepalen, omdat het een inzicht zou geven in het resulterende effect van een economische schok op de voedselprijzen. Zo bepaalde Boitier (2011) dat het aanbod van landbouwgrond in Nederland inelastisch was met een waarde van 0,12¹⁰². Dit is in lijn met de hierboven toegelichte verwachting. Het heeft te betekenen dat het aangeboden areaal landbouwgrond minder evenredig omlaag zal gaan dan de prijsstijging als gevolg van een kleiner aanbod.

⁹⁹ Stigler, G.J. (1986). 'The theory of price', New York: The Macmillan co., p. 249

¹⁰⁰ Silvis, H.J., H.B. van der Veen en M.J. Voskuilen (2014). Fiscale faciliteiten agrosector; werking en effecten. Wageningen, LEI Wageningen UR (University & Research centre), p. 9

¹⁰¹ Luijt, J. (2007). 'Strategisch gedrag grondeigenaren; Van belang voor de realisatie van natuurdoelen', Wageningen: Wettelijke Onderzoekstaken Natuur & Milieu, p. 11

¹⁰² Boitier B. (2011). 'Development of a land use module for the applied economic model NEMESIS: application to European policies', Ecole Centrale Paris: Engineering Sciences, p. 85

4.3 Alternatieven voor de landbouwwijstelling

4.3.1 Bedrijfsverplaatsing

Een bedrijfsverplaatsing van landbouwbedrijven kan fiscaal inhouden dat de onderneming gestaakt wordt. Er wordt gesproken van een staking indien een ondernemer ophoudt met het drijven van zijn onderneming. Het gaat hierbij om de subjectieve band die een ondernemer met zijn onderneming heeft. Bij een bedrijfsverplaatsing lijkt het intuïtief zo dat deze band niet verloren gaat, aangezien de onderneming niet door een andere ondernemer gedreven zal worden bij bedrijfsverplaatsing. Het kan echter zo zijn dat de onderneming zodanig verandert, dat de onderneming voor verplaatsing en na verplaatsing niet meer als dezelfde onderneming gezien kan worden. Als de objectieve onderneming bij verplaatsing niet van aard of karakter verandert, is er geen sprake van een staking van de onderneming¹⁰³. Uit het arrest van 28 mei 1947¹⁰⁴ wordt duidelijk dat een mogelijke verandering van de onderneming na verplaatsing van de beoordeling van feiten door een rechter afhangt. De jurisprudentie die hierop volgt geeft meer inzicht in de factoren aan de hand waarvan wordt beoordeeld of sprake is van een bedrijfsverplaatsing of een staking van de onderneming om elders een nieuwe onderneming op te richten. Met betrekking tot de agrarische sector worden de volgende factoren genoemd: de grondoppervlakte, de aard van de agrarische activiteit, de grondsoort, het personeelsbestand, de leveranciers en de winstcapaciteit van de onderneming¹⁰⁵.

Als er sprake is van een bedrijfsverplaatsing waarbij de onderneming niet naar aard of karakter veranderd is, kan een herinvesteringsreserve gevormd worden met betrekking tot de stille reserves van de landbouwgrond. Met behulp van deze herinvesteringsreserve kan de boekwinst, het verschil tussen de werkelijke waarde en de boekwaarde, bij vervreemding onbelast blijven. In deze boekwinst zit dus ook de inflatiewinst die nu vrijgesteld is door de werking van de landbouwwijstelling. Het onderscheid tussen een vrijwillige bedrijfsverplaatsing en een onvrijwillige bedrijfsverplaatsing is hierbij wel van belang. Als de landbouwondernemer er zelf voor kiest zijn onderneming elders te drijven, dan moet een herinvestering

¹⁰³ HR 18 januari 1984, nr. 22 127, BNB 1984/169

¹⁰⁴ HR, 28 mei 1947, B. nr. 31 908

¹⁰⁵ Noot van J.W. Rijkers in uitspraak HR 28 januari 1998, nr. 32.785, BNB 1998/243

dezelfde economische functie vervullen als het vervreemde areaal landbouwgrond om gebruik te maken van een herinvesteringsreserve¹⁰⁶. Indien het vervangende bedrijfsmiddel een soortgelijke taak of werkzaamheid vervult, is sprake van het hebben van eenzelfde economische functie¹⁰⁷. Met betrekking tot de landbouwgrond wordt het vervullen van dezelfde taak of werkzaamheid gerelateerd aan het rendement en de oppervlakte van de grond¹⁰⁸. Ook heeft de grond die wordt gebruikt ten behoeve van de landbouw in het eigen landbouwbedrijf een andere economische functie dan de grond die ter belegging wordt gehouden¹⁰⁹. In het geval van een onvrijwillige bedrijfsverplaatsing door overheidsingrijpen is het hebben van eenzelfde economische functie van het vervangende bedrijfsmiddel niet nodig¹¹⁰.

De herinvesteringsreserve moet afgeboekt worden op de aankoopprijs van het nieuwe areaal voor zover de uiteindelijke boekwaarde op de balans niet lager wordt dan de boekwaarde van het areaal landbouwgrond op het moment van vervreemding¹¹¹. Grond is een niet slijtbaar productiemiddel, waardoor de boekwaarde-eis een grotere beperking in kan houden dan voor afschrijfbaar productiemiddelen. De herinvesteringsreserve valt vrij indien niet geherinvesteerd wordt in het jaar van vervreemding of de volgende drie jaren in het geval van voortzetting¹¹².

Indien de onderneming van aard en karakter verandert, is sprake van een staking van de oude onderneming. Een staking en een herinvesteringsreserve zijn niet te combineren, omdat er bij staking geen herinvesteringsvoornemen meer is. Tot 1 januari 2008 was er een doorschuiffaciliteit opgenomen in art. 3.64 Wet IB 2001 in het geval de onderneming gestaakt wordt door overheidsingrijpen¹¹³. Sinds 1 januari 2008 is de reikwijdte van deze faciliteit vergroot, zodat een geruisloze doorschuiving ook mogelijk is bij een vrijwillige bedrijfsverplaatsing. De winst op grond wordt bij gebruik van de doorschuiffaciliteit uitgesteld als ware die winst opgenomen in een herinvesteringsreserve. In beginsel moet bij deze doorschuiffaciliteit een herinvestering gedaan worden binnen twaalf maanden¹¹⁴, in tegenstelling tot de termijn van drie jaar bij de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB. De winst met betrekking tot de

¹⁰⁶ Art. 3.54 lid 4 IB.

¹⁰⁷ Parket bij de HR, 12 augustus 2016, nr. 15/04192

¹⁰⁸ Besluit van 5 september 2006, nr. CPP 2006/1173M, BNB 2007/34

¹⁰⁹ HR, 23 oktober 2009, nr. 43 924, BNB 2010/8.

¹¹⁰ HR 25 augustus 1992, nr. DB92/3157, BNB 1992/313 (Besluit overheidsingrijpen), gecodificeerd in art. 3.54 lid 10 IB.

¹¹¹ Art. 3.54 lid 2 IB.

¹¹² Art. 3.54 lid 1 IB.

¹¹³ Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 31 206, nr. 3.

¹¹⁴ Art. 3.64 lid 1 en lid 3 IB

landbouwgrond wordt bij gebruikmaking van de faciliteit net als bij een herinvesteringsreserve in mindering gebracht op de nieuw aangeschafte landbouwgrond. De regels die gelden voor een herinvesteringsreserve zijn bij deze doorschuiving van toepassing¹¹⁵ met als enige uitzondering de verlaagde herinvesteringsstermijn.

4.3.2 Bedrijfsoverdracht

Bij een bedrijfsoverdracht wordt de onderneming altijd gestaakt. Uit de definitie van een bedrijfsoverdracht volgt namelijk dat de onderneming niet meer voor rekening en risico van de ondernemer wordt verbonden met verbintenissen betreffende de onderneming en zo de subjectieve band met de onderneming verloren gaat. Een herinvesteringsreserve kan in dit geval geen uitkomst bieden, want het bedrijfsmiddel blijft op de balans van de onderneming staan. De landbouwwijziging zorgt dat een deel van de meerwaarde, het verschil tussen de WEVAB bij verwerving en staking, onbelast blijft bij deze bedrijfsovergang.

Over de hele agrarische sector bezien blijkt in 2016 dat 40 procent van land- en tuinbouwbedrijven, waarvan het bedrijfshoofd 55 jaar of ouder is, een opvolger heeft (CBS). Deze ondernemingen kunnen onder voorwaarden geruisloos, dat wil zeggen zonder fiscale afrekening over de stakingswinst, worden doorgeschoven. Onder de Wet IB 1964 was deze doorschuifregeling beperkt tot opvolgers binnen de familiesfeer. In de doorschuiffaciliteit van art. 3.64 Wet IB 2001 die op 1 januari 2008¹¹⁶ is ingegaan, worden er materiële eisen gesteld met betrekking tot deze doorschuiving. De opvolger moet gedurende 36 maanden voor het tijdstip van bedrijfsoverdracht werknemer zijn geweest¹¹⁷ of winst uit onderneming hebben genoten¹¹⁸. In dit laatste geval moet de winst uit onderneming vloeien uit een samenwerkingsverband die ook gedurende 36 maanden voor het tijdstip van bedrijfsoverdracht aanwezig was. Deze uitbreiding betekent een inperking van het belang van de landbouwwijziging. Met een zorgvuldige planning valt elke bedrijfsoverdracht bij leven nu onder deze doorschuiffaciliteit. In het geval van een doorschuiffaciliteit, evenals bij de herinvesteringsreserve en de hierna te bespreken stakingslijfrente, is er enkel sprake van een uitstel van belasting. Er is geen sprake van een vrijstelling, waardoor de bedrijfsopvolger de inkomstenbelastingclaim van de bedrijfsoverdrager overneemt bij een geruisloze doorschuiving. Door deze belastinglatentie valt de overnameprijs van de onderneming lager uit, waardoor er minder overblijft voor de oudedagsvoorziening van de ondernemer die overdraagt. De

¹¹⁵ Art. 3.64 lid 2 IB.

¹¹⁶ Kamerstukken II 2007-2008, 31 206, nr. 3.

¹¹⁷ Art. 3.63 lid 5.

¹¹⁸ Art. 3.63 lid 4.

landbouwwijstelling wordt van belang geacht voor de opbouw van de oudedagsvoorziening, maar die opbouw verschilt echter niet ten opzichte van andere sectoren¹¹⁹.

Bedrijfsoverdracht kan ook plaatsvinden bij overlijden van de ondernemer. Hier kan de onderneming alleen geruisloos worden doorgeschoven indien de erfgenaam de onderneming wil voortzetten. De agrarische sector bestaat uit veel familiebedrijven waardoor de voorwaarde vaak geen beperking vormt¹²⁰. Als er geen erfgenamen zijn die de onderneming willen voortzetten zal dit leiden tot een staking met fiscale afrekening. De laatste uitstelkans is dan de stakingslijfrente die zal worden besproken in de volgende subparagraaf.

4.3.3 Bedrijfsbeëindiging

Als er sprake is van een definitieve staking van de onderneming of een deel daarvan zal de ondernemer moeten afrekenen met de stakingswinst. Dat betekent dat bij een afschaffing van de landbouwwijstelling de volledige meerwaarde van de grond als deel van de stakingswinst in beginsel belast zal worden met inkomstenbelasting. Het bedingen van een stakingslijfrente is dan de laatste mogelijkheid om de belasting uit te stellen. De stakingswinst blijft namelijk onbelast, voor zover er een stakingslijfrente mee wordt bedongen. De lijfrente-uitkeringen die uit de stakingslijfrente voortvloeien zijn wel belast. De hoogte van de stakingslijfrente is namelijk niet gemaximeerd tot de stakingswinst, maar afhankelijk van de leeftijd van de stakende ondernemer¹²¹. De stakingswinst bestaat naast de stille reserves uit de grond uit de meerwaarde van de overige vermogensbestanddelen, fiscale reserves zoals de herinvesteringsreserve, de goodwill, de fiscale oudedagsreserve en de eventuele afwikkeling van de desinvesteringsbijtelling. Het bedingen van de stakingslijfrente kan uitkomst bieden, maar dit is dus wel afhankelijk van het maximum te bedingen stakingslijfrente en de hoogte van de stakingswinst anders dan de stille reserves van de grond.

4.4 Terugwerkende kracht bij afschaffing van de landbouwwijstelling

4.4.1 Overgangsregeling

Het effect van een afschaffing van de landbouwwijstelling wordt bepaald door de beschikbaarheid van een overgangsregeling. Het is niet zeker of een overgangsregeling zal komen, maar de

¹¹⁹ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwwijstelling', LEI: Den Haag, p. 12

¹²⁰ IN 2016 waren 92 procent van de bedrijven in de agrarische sector familiebedrijven volgens het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS)

¹²¹ Art. 3.129 lid 2 Wet IB

landbouwwijziging is over de jaren heen aangepast. Het gelden van een overgangsregeling bij deze aanpassingen kan een indicatie zijn dat er ook een overgangsregeling zal gelden bij een afschaffing.

De aanpassing van de landbouwwijziging op 1 april 1986 ging gepaard met een overgangsregeling, die in artikel 70 Wet IB 1964 vermeld stond. Krachtens dit artikel werd de latent aanwezige bestemmingswijzigingswinst op verzoek bepaald bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De bestemmingswijzigingswinst bij latere realisatie wordt dan alleen belast voor zover deze winst groter is dan de bestemmingswijzigingswinst die aanwezig is op 31 maart 1986. In andere woorden wordt de landbouwwijziging niet met terugwerkende kracht aangepast. Het overgangsrecht vloeit voort uit het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich in het algemeen tegen het met terugwerkende kracht in werking treden van een belastende regeling¹²². Met diezelfde logica kan de landbouwwijziging, een belasting verlichtende regeling, niet met terugwerkende kracht worden afgeschaft. Toch is de landbouwwijziging zonder overgangsregeling aangepast per 27 juni 2000. Dit heeft ermee te maken, zo zegt de wetgever, dat de wijziging van de landbouwwijziging een reparatie van wetgeving inhoudt¹²³. In de landbouwwijziging, zoals die geldt sinds 1 april 1986, werd aangenomen dat geen sprake is van een bestemmingswijzigingswinst indien de landbouwgrond bij realisatie van winst bijvoorbeeld in geval van vervreemding ten minste zes jaar de agrarische bestemming zou behouden. In de praktijk werd de termijn van zes jaar herhaaldelijk opgezocht¹²⁴, waardoor de bestemmingswijzigingswinsten vaak alsnog onder de landbouwwijziging vrijgesteld werden. Dit was niet de bedoeling geweest van de landbouwwijziging en daaruit kwam de wijziging of beter gezegd reparatie van de landbouwwijziging per 27 juni 2000 dus voort.

4.4.2 Herwaardering landbouwgrond

Landbouwgrond is een bedrijfsmiddel en wordt als zodanig overeenstemmend met het goedkoopmansgebruik gewaardeerd op basis van de historische kostprijs of lagere bedrijfswaarde¹²⁵. Om de landbouwwijziging te kunnen toepassen voor een potentiële afschaffing, moet de waarde van de landbouwgrond geherwaardeerd worden tot de WEVAB. Het gebruiken van een grondslag anders dan de grondslag van de jaarrekening in het voorgaande jaar wordt een stelselwijziging genoemd. Volgens het Burgerlijk Wetboek¹²⁶ kan een stelselwijziging enkel plaatsvinden als daarvoor gegronde redenen bestaan.

¹²²Kamerstukken II, vergaderjaar 2011-2012, 33011, nr. 3

¹²³ Kamerstukken II, vergaderjaar 1999-2000, 27 209, nr. 6, p. 68

¹²⁴ Fiscaal overgangsbeleid, Fiscale monografieën nr. 131, Bijlage A

¹²⁵ HR, 15 februari 1956, nr. 12 649, BNB 1956/102

¹²⁶ Art. 2:384 lid 6 BW

In de fiscaliteit heeft dit te betekenen dat een stelselwijziging, in de inkomstenbelasting wijziging van een bestendige gedragslijn genoemd, toegestaan is als dit in overeenstemming is met het goedkoopmansgebruik¹²⁷. Uit hoofdstuk 2 van deze scriptie wordt duidelijk dat waardering op basis van de WEVAB in strijd is met het goedkoopmansgebruik, hetgeen herwaardering op basis van een stelselwijziging niet mogelijk maakt. Indien de landbouwgrond niet geherwaardeerd kan worden tot de WEVAB, leidt dit in geval van een afschaffing zonder overgangsregeling tot een forse belastinglatentie.

Herwaardering van de landbouwgrond kan wellicht wel mogelijk zijn in het geval van inbreng van landbouwgrond in een personenvennootschap door het aangaan van een vennootschap onder firma of maatschap. Bij inbreng van de landbouwgrond in een personenvennootschap tegen een waarde hoger dan de fiscale boekwaarde moest vroeger verplicht een herwaarderingswinst opgenomen worden¹²⁸. Sinds het arrest van 11 juli 2014 van de Hoge Raad¹²⁹ is dit geen verplichting meer, maar slechts een mogelijkheid. De herwaarderingswinst bij het blijven behouden van een belang in het bedrijfsmiddel wordt namelijk vanuit het oogpunt van de inbrenger gezien niet gerealiseerd, ook al is de waarde op de commerciële balans verhoogd tot de waarde die bij inbreng afgesproken is. Als de inbrenger op zijn persoonlijke balans het bedrijfsmiddel heeft geherwaardeerd wordt wel geacht dat hij de winst heeft gerealiseerd en moet hij wel herwaarderingswinst verantwoordelijken.

Het inbrengen van de landbouwgrond tegen de fiscale boekwaarde vermeerderd met het verschil tussen de WEVAB bij verwerving en inbreng van de grond zorgt ervoor dat geen herwaardering plaatsvindt voor de mogelijke waarde tussen de WEVAB en de WEV op het moment van inbreng. Als er bij de inbreng ook een voorbehoud van stille reserves afgesproken wordt ter grootte van de eventuele herinvesteringsreserve die is afgeboekt op de landbouwgrond, zou dit tot een waarde van de herwaarderingswinst leiden die precies onder de landbouwwijziging vrijgesteld zou zijn. Het blijkt zo te zijn dat de inbrenger vrij is in hoeverre hij vermogensbestanddelen wil inbrengen, zolang het minimaal de fiscale boekwaarde is en maximaal de WEV. Ook is de keuze voor de mate van voorbehoud van stille reserves volledig aan de inbrenger.¹³⁰ Als laatste vraag resteert dan of deze herwaarderingswinst volledig onder de werking van de landbouwwijziging zou vallen. Er wordt geherwaardeerd voor een waarde die gelijk is aan de waarde die onbelast is onder de werking van de landbouwwijziging, maar dat wil niet zeggen dat het die waarde ook representeert. Er is daarom bepaald dat de herwaarderingswinst pro rata

¹²⁷ Art. 3.25 IB.

¹²⁸ HR, 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

¹²⁹ HR, 11 juli 2014, nr. 13 372, BNB 2014/192.

¹³⁰ HR, 30 september 2016, nr. 15/01003.

toegerekend moet worden aan het belaste en onbelaste deel van de stille reserves¹³¹. Dit maakt herwaardering bij inbreng minder aantrekkelijk in het geval dat er een herinvesteringsreserve is afgeboekt en belaste stille reserves aanwezig zijn, maar deze uitkomst is wel positief te noemen in het geval van een daadwerkelijke afschaffing van de landbouwwijstelling zonder een overgangsregeling.

4.5 Conclusie

Een afschaffing van de landbouwwijstelling zal een negatief effect hebben op het aanbod van landbouwgrond. Zonder de landbouwwijstelling zal een groter deel van de waardeveranderingen in de grond bij realisatie belast worden, als gevolg waarvan het aanbod van landbouwgrond zal afnemen en de prijs zal stijgen. Het aanbod van landbouwgrond zou perfect inelastisch zijn, doordat grond de originele en onverwoestbare kracht van de aarde is. Naast het vervreemden van de landbouwgrond zijn er alternatieven aanwezig die opofferingskosten introduceren, waardoor het aanbod wel afhankelijk is van de prijs. Deze alternatieven zijn over het algemeen wel minder aantrekkelijk dan vervreemden, waardoor het aanbod van landbouwgrond inelastisch zal zijn. De aangeboden hoeveelheid landbouwgrond reageert dan minder evenredig op de prijs, waardoor het negatieve effect op het aanbod van landbouwgrond beperkt blijft. Er zal ook een negatief effect op de vraag naar landbouwgrond optreden. Agrarische ondernemers die de landbouwgrond naast gebruik als natuurlijk productiemiddel ook aanschaffen als belegging zullen een lagere biedprijs hebben, doordat ze rekening houden met de belaste waardeverandering na de afschaffing van landbouwwijstelling. Deze agrarische ondernemers maken geen groot deel uit van de deelnemers aan de agrarische grondmarkt, waardoor de vraag niet sterk zal afnemen.

De landbouwwijstelling kan de boekwinst van landbouwgrond vrijstellen bij bedrijfsverplaatsingen, bedrijfsoverdrachten en bedrijfsbeëindigingen. Indien de onderneming niet gestaakt wordt bij een bedrijfsverplaatsing kan de boekwinst ook onbelast blijven door de boekwinst te doteren aan een herinvesteringsreserve in de afwezigheid van de landbouwwijstelling. Voor het geval dat de onderneming wel gestaakt wordt bij bedrijfsverplaatsing is er een doorschuiffaciliteit opgenomen in art. 3.64 Wet IB 2001 die de boekwinst onbelast laat in het geval van bedrijfsverplaatsing door overheidsingrijpen en sinds 1 januari 2008 ook bij een vrijwillige bedrijfsverplaatsing. Verder wordt de landbouwwijstelling van belang geacht bij bedrijfsoverdrachten. De onderneming kan in dat geval geruisloos worden doorgeschoven krachtens art. 3.63 Wet IB 2001. De belastinglatentie verlaagt de overnameprijs, waardoor er minder overblijft voor de oudedagsvoorziening van de overdrager. De opbouw van deze voorziening verschilt

¹³¹ HR, 30 september 2016, nr. 15/01003

echter niet ten opzichte van de ondernemers in niet-agrarische sectoren. Bij bedrijfsbeëindiging kan de stakingslijfrente uitkomst bieden als alternatief voor de landbouwvrijstelling.

De landbouwvrijstelling kan in afwachting van een afschaffing zonder overgangsregeling alleen vervroegd toegepast worden door de onderneming in te brengen in een personenvennootschap. Doordat de landbouwvrijstelling alleen bij deze bijzondere omstandigheid zorgt dat de agrarische ondernemers niet meteen na afschaffing geconfronteerd worden met een aanzienlijke belastinglatentie, is een overgangsregeling gewenst. Als het verleden enige indicatie is, zal de landbouwvrijstelling met een overgangsregeling afgeschaft worden. Het beschikbaar zijn van een overgangsregeling zou ook in overeenstemming zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. De boekwinst die wordt gerealiseerd na de afschaffing van de landbouwvrijstelling zal dan onbelast blijven voor zover die niet groter is dan de aanwezige inflatiewinst op het moment van afschaffing.

5. Conclusie

Hoofdstuk 5: Conclusie

In deze scriptie is onderzoek gedaan naar de landbouvvrijstelling ex. art. 3.12 Wet IB 2001. De volgende vraag stond centraal in dit onderzoek:

“In hoeverre heeft de landbouvvrijstelling in de huidige maatschappelijke verhoudingen bestaansrecht?”

Om deze vraag te kunnen beantwoorden is de validiteit van de opgevoerde rechtvaardigingsgronden voor de invoering en de handhaving van de landbouvvrijstelling getoetst. Daarna zijn de negatieve effecten van de landbouvvrijstelling uiteengezet om een gewogen oordeel te kunnen leveren over het al dan niet handhaven van deze vrijstelling.

Ter beantwoording van de eerste deelvraag is het doel, de werking en de strekking van de landbouvvrijstelling toegelicht in hoofdstuk 2. Door de werking van de landbouvvrijstelling worden waardeveranderingen van de WEVAB van de grond, waaronder ook de ondergrond van gebouwen, die een rechtsreeks verband houden met de feitelijke uitoefening van het landbouwbedrijf uitgezonderd van de totaalwinst. De ontwikkeling van de WEVAB geeft de grootte van de inflatiewinsten van de grond weer. Het waarderen van de grond op basis van de WEVAB is niet in overeenstemming met het goed koopmansgebruik, als gevolg waarvan de vrijstelling niet jaarlijks toepassing kan vinden.

Uit de geschiedenis van de landbouvvrijstelling kunnen twee doelen genoemd worden die als rechtvaardiging dienen voor de invoering en instandhouding van de landbouvvrijstelling:

1. Een gewenste gelijke fiscale behandeling tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-gebruiker van grond.
2. Het onbelast laten van de winsten die veroorzaakt worden door monetaire en conjuncturele ontwikkelingen.

De argumenten voor afschaffing van de landbouvvrijstelling zijn behandeld in hoofdstuk 3 om een antwoord te kunnen geven op de tweede deelvraag. Uit dit hoofdstuk volgt dat de twee rechtvaardigingsgronden die hiervoor zijn vermeld niet langer juist zijn. Het eerste doel van de landbouvvrijstelling is komen te vervallen door de introductie van de vermogensrendementsheffing. Ook bevat dit doel de aanname dat het in eigendom houden van de landbouwgrond door agrarische ondernemers een toevallige omstandigheid betreft, wat niet actueel is. Het tweede doel is niet in lijn met het nominalistische winstbegrip dat in Nederland geldt. De mogelijkheid

tot een inflatieneutrale belastingheffing is onderzocht en aanbevolen, maar is uiteindelijk niet geïmplementeerd in het belastingstelsel. De twee fiscale aftrekposten die indertijd als tegemoetkoming zijn ingevoerd, de vermogensaftrek en de voorraadsaftrek, maken ook niet langer deel uit van het belastingstelsel.

In hoofdstuk 4 worden, als antwoord op de derde deelvraag, de negatieve effecten van de afschaffing van de landbouwvrijstelling voor de agrarische grondmarkt en de agrarische ondernemer besproken. De afschaffing zal naar verwachting een negatief effect hebben op zowel de vraag als het aanbod van landbouwgrond. De meeste vragers van landbouwgrond houden echter geen rekening met de toekomstige belaste waardevermindering van de WEVAB, waardoor het effect op de vraag beperkt zal blijven. Het negatieve effect op het aanbod zal naar verwachting ook beperkt blijven door de theoretische hypothese dat het aanbod van grond inelastisch is.

De negatieve effecten van de landbouwvrijstelling voor de agrarische ondernemer worden verminderd door alternatieve regelingen en de beschikbaarheid van een overgangsregeling. Bij vrijwillige en onvrijwillige bedrijfsverplaatsing kan er bij voortzetting zonder staking gebruik worden gemaakt van een herinvesteringsreserve. Bij staking kan de doorschuiffaciliteit in art. 3.64 Wet IB gebruikt worden voor onvrijwillige bedrijfsverplaatsingen en sinds 1 januari 2008 ook voor vrijwillige bedrijfsverplaatsingen. Bij bedrijfsoverdrachten kan de boekwinst van de grond onbelast blijven door de doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB. In het geval het bedrijf geheel of gedeeltelijk gestaakt wordt, bijvoorbeeld door bedrijfsbeëindiging, kan er een stakingslijfrente bedongen worden om de heffing over de boekwinst van de grond uit te stellen. Het belang van de vrijstelling kan door de genoemde alternatieven naar mijn mening dan ook niet als rechtvaardiging voor het bestaan van de landbouwvrijstelling worden gezien.

Als besloten wordt tot een afschaffing van de landbouwvrijstelling krijgen agrarische ondernemers onmiddellijk te maken met een forse belastinglatentie. Dit kan voorkomen worden met een overgangsregeling. Als het verleden enige indicatie is, zal een afschaffing van de vrijstelling gepaard gaan met een overgangsregeling. Naast het feit dat het verleden op de beschikbaarheid van een overgangsregeling wijst, zou er ook recht worden gedaan aan het rechtszekerheidsbeginsel door de landbouwvrijstelling niet met terugwerkende kracht af te schaffen.

Alles overwegende ben ik van mening dat de landbouwvrijstelling zijn bestaansrecht heeft verloren. Er is geen gelijke fiscale behandeling meer tussen de eigenaar- en de eigenaar-gebruiker verpachter sinds de introductie van de vermogensrendementsheffing en het onbelast laten van inflatiewinsten is niet in lijn

met het nominalistische winstbegrip. Uit de bespreking van de negatieve effecten volgt ook niet dat de landbouvvrijstelling noodzakelijkerwijs gehandhaafd moet blijven. De landbouvvrijstelling is hiermee een ongeoorloofd privilege. Op grond hiervan ben ik van mening dat de handhaving van de landbouvvrijstelling dient te worden heroverwogen.

Appendix

Tabel 1: Budgettaire belang fiscale regelingen 2016-2018 in lopende prijzen (x € mln.)

	2016	2017	2018
Landbouwvrijstelling in de winstsfeer	1.109	1.109	1.109
OVV Vrijstelling cultuurgrond	114	118	123
EB Verlaagd tarief glastuinbouw	126	121	124
BTW landbouwregeling	18	18	0

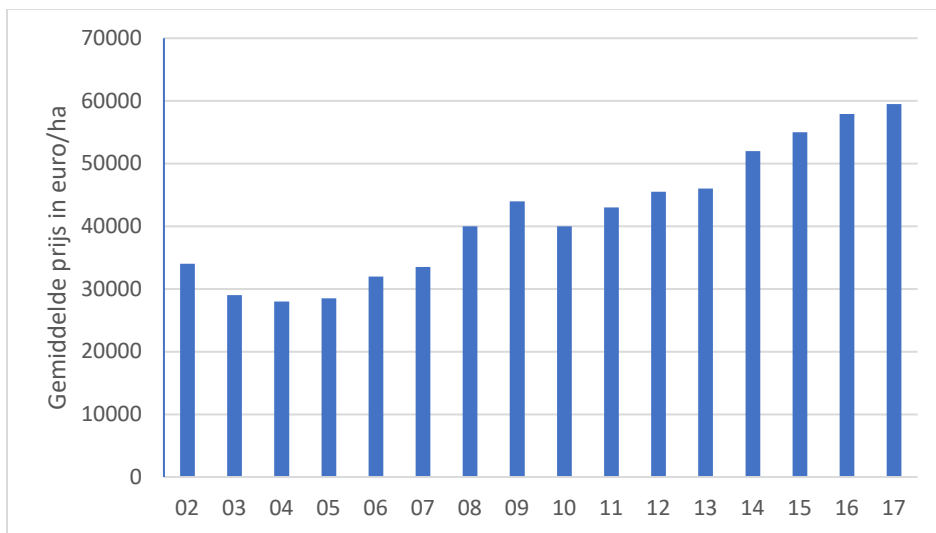
Bron: Ministerie van Economisch Zaken, Rijksbegroting 2018 Economische Zaken en Diergezondheidsfonds

Tabel 2: De elf grootste belastingfaciliteiten (in miljarden euro's) in 2017

Belastingfaciliteiten	Financieel belang
IB/LB: Arbeidskorting	17,2
IB: Eigenwoningregeling	8,1
ACC: Vrijstelling accijns luchtvaartuigen	2,1
IB: Inkomensafhankelijke combinatiekorting	2,0
OB: Verlaagd tarief voedingsmiddelen horeca	1,8
IB: MKB-winstvrijstelling	1,5
IB: Zelfstandigenaftrek	1,5
VPB: Innovatiebox	1,4
IB: Landbouwvrijstelling	1,3
AVV: Vrijstelling accijns communautaire wateren	1,3
VA: Afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	1,1

Bron: Algemene Rekenkamer, Zicht op belastingverlichtende regelingen

Figuur 3: Prijsontwikkeling van agrarische grondprijzen van onverpacht bouw- en grasland sinds 2002



Bron: Nederlandse Vereniging van Makelaars en Taxateurs in samenwerking met het Kadaster

Tabel 3: Aandeel van het totale areaal landbouwgrond in eigendom van de landbouwers sinds 1970

	In eigendom (ha.)	Erfpacht (ha.)	Reguliere pacht (ha.)	Teelpacht (ha.)	Eenmalige pacht (ha.)	Los land van 1 ha. of minder (ha.)	Gelib. pacht > 6 jaar (ha.)	Gelib. pacht ≤ 6 jaar (ha.)	Totaaal (ha.)	Aandeel eigendom
1970	1.112.124		1.030.473						2.142.597	51,9%
1975	1.158.424		910.588						2.069.012	56,0%
1977	1.184.701		875.580						2.060.281	57,5%
1979	1.205.513		816.516						2.022.029	59,6%
1983	1.191.598	52.116	755.561						1.999.275	59,6%
1985	1.220.275	55.355	726.727						2.002.357	60,9%
1987	1.231.960	63.526	699.610						1.995.096	61,7%
1990	1.274.891	67.518	629.961						1.972.370	64,6%
1993	1.278.536	75.445	606.404						1.960.385	65,2%
1995	1.287.208	74.445	561.558						1.923.211	66,9%
1997	1.287.277	111.830	419.626	29.923	81.610	7.328			1.937.594	66,4%
1998	1.289.848	105.583	406.190	33.115	100.313	7.532			1.942.581	66,4%
1999	1.278.591	96.016	401.858	33.763	115.430	7.931			1.933.589	66,1%
2003	1.133.548	44.782	402.456	31.009	74.782	2.210			1.688.787	67,1%
2005	1.132.855	35.685	393.589	34.753	73.464	1.167			1.671.513	67,8%
2006	1.098.048	32.744	385.824	4.814	72.396	1.120			1.594.946	68,8%
2007	1.083.794	33.840	373.054	4.892	75.270	1.310			1.572.159	68,9%
2008	1.094.419	35.342	378.961	12.418	92.001	1.288	2.256	18.962	1.635.647	66,9%
2010	1.055.319	35.896	350.122	14.509	87.918	1.137	2.885	42.165	1.589.951	66,4%
2012	1.045.360	37.166	330.221	14.892	82.002	1.087	3.675	55.302	1.569.705	66,6%
2014	1.057.429	39.789	312.248	14.591	74.705	1.035	4.740	68.575	1.573.112	67,2%
2015	1.078.176	42.003	285.532	13714	73.552	1.010	7.119	89.451	1.590.557	67,8%
2016	1.038.764	42.509	264.388	14.496	79.128	919	9.007	96.489	1.545.700	67,2%
2017	1.032.304	43.536	251.148	13.017	82.524	865	10.845	103.792	1.538.031	67,1%

Bron: CBS Landbouwtelling

Literatuurlijst

Boeken

Dooley, P. (2005). 'The labour theory of value', London: Taylor & Francis Ltd.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P.; Schufer, B.F. (2016). 'Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelastingen en premieheffing', Deventer: Wolters Kluwer.

Schenk, S.F.J.J.; Seegers, P.L.F (2014). 'De landbouwwijziging (Fed fiscale brochures)', Deventer: Kluwer.

Stevens, L.G.M. (1980). 'Belasting naar draagkracht', Alphen a/d Rijn: Kluwer-Samson.

Stevens, L.G.M. (2014). 'Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)', Deventer: Wolters Kluwer.

Stigler, G.J. (1986). 'The theory of price', New York: The Macmillan co.

Publicaties

Bakker, A.; Albregtse, D.; Doorneweert, B.; Kavelaars, P.; Venema, G.; Van Wijk, M. (2005). 'Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren', Den Haag: LEI.

Boitier B. (2011). 'Development of a land use module for the applied economic model NEMESIS: application to European policies', Ecole Centrale Paris: Engineering Sciences.

Cornelisse, R.P.C. (2006). 'Dat is verder geen probleem; vriendenbundel Jaap Zwemmer', Amersfoort: SDU.

Cotteleer, G.; Luijt, J.; Kuhlman, J.W.; Gardebroeck, K.G. (2007). 'Oorzaken van verschillen in grondprijzen. Een hedonische prijsanalyse van de grondmarkt', Wageningen: Wettelijke Onderzoekstaken Natuur & Milieu.

De Veer, J.; Post, J.H.; Tjoa, S.A.; Willemsen, A. (1981). 'Bepalende factoren voor eigendom, pacht, mobiliteit en gebruik van grond in de landbouw', Wageningen: LEI.

Doornebal, J. (2003). 'Invulling van het goed koopmansgebruik', NTFR 2003/469.

Hofstra, H.J. (1972). 'De pressiegroepen en de belastingheffing', WFR 1972/5088.

Hofstra, H.J. (1978). 'Inflatieneutrale belastingheffing', 's-Gravenhage: Staatsuitgeverij.

Lubbers, A.O.; Scharrenburg, R. (2007). 'Confrontaties tussen de totaalwinst en jaarwinst', WFR 2007/1007.

Luijt, J. (2007). 'Strategisch gedrag grondeigenaren; Van belang voor de realisatie van natuurdoelen', Wageningen: Wettelijke Onderzoekstaken Natuur & Milieu.

Luijt, J.; Voskuilen, M.(2011). 'Grond voor schaalvergroting; Achtergronddocument', Wageningen: LEI

Silvis, H.J.; Van der Veen, H.; Voskuilen, M.J. (2014). 'Fiscale faciliteiten agrosector; werking en effecten', Wageningen: LEI.

Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B. (2007). 'Evaluatie Landbouwwijziging', LEI: Den Haag.

Van der Veen, H.; Silvis, H.J.; Van der Meulen, H.A.B.; Voskuilen, M.J. (2015). 'Visies uit de agrarische praktijk op de landbouwwijziging', Wageningen: LEI.

Verduijn, A. (2007). 'Fiscale aspecten van bestemmingswijziging van landbouwgrond', Tijdschrift voor Agrarisch Recht 2007/4.

Zuidgeest, R.N.F (1995). 'Fiscale wet- en regelgeving en land- en tuinbouw', Den Haag: LEI.

Hoofdpijnen van het rapport-Hofstra over inflatieneutrale belastingheffingen, WFR 1978/236.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II, vergaderjaar 1984-1985, 18 915, nr. 3.

Kamerstukken II, vergaderjaar 1985-1986, 19 559, nr. 3

Kamerstukken II, vergaderjaar 1999-2000, 27 209, nr. 3.

Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 31 206, nr. 3.

Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 31 727, nr. 1.

Kamerstukken II, vergaderjaar 2011-2012, 33011, nr. 3.

Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 787, nr. 3.

Jurisprudentie

HR, 29 september 1920, B. nr. 2578.

HR 28 mei 1947, B. nr. 31 908.

HR 28 november 1951, B. nr. 9121.

HR 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72.

HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119.

HR 15 februari 1956, nr. 12 649, BNB 1956/102.

HR 27 november 1957, nr. 13 237, BNB 1958/6.

HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56.

HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

HR 19 februari 1964, nr. 15 088, BNB 1964/83.

HR 17 maart 1965, nr. 15 349, BNB 1965/160.

HR 9 juni 1965, nr. 15 419, BNB 1965/204.

HR 5 februari 1969, nr. 16 047, BNB 1969/39.

HR 18 maart 1970, B. nr. 16 200, BNB 1970/185.

HR 29 maart 1972, nr. 16.764, BNB 1972/101.

HR 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/181.

HR 1 juli 1981, nr. 20 450, BNB 1981/318.

HR 18 januari 1984, nr. 22 127, BNB 1984/169.

HR 25 augustus 1992, nr. DB92/3157, BNB 1992/313

HR 29 januari 1997, nr. 31 938, BNB 1997/104.

HR 7 mei 2004, nummers 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.752 en 39.963, BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

HR 23 oktober 2009, nr. 43 924, BNB 2010/8.

HR 13 april 2012, nr. 11 01333, BNB 2012/181.

HR 11 juli 2014, nr. 13 372, BNB 2014/192.

HR 17 oktober 2014, nr. 13 765, BNB 2015/23.

HR 10 juli 2015, nr. 14 3102, BNB 2015/180.

HR, 30 september 2016, nr. 15/01003.

Parket bij de HR, 12 augustus 2016, nr. 15/04192.

Internetbronnen

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van de 7 mei arresten. Geraadpleegd via: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0019634/2006-03-24#Opschrift>, punt 4

Brouwer, J.D. (1876). Bijdrage voor een grondwettige beweging ter afschaffing der patentbelasting. Geraadpleegd via: <http://leesmuseum.bibliotheekarnhem.nl/Books/mp-pdf-bestanden/LM00064.pdf>.

Centraal Planbureau (2017). 'Keuze in Kaart 2018-2021: Een analyse van elf verkiezingsprogramma's', geraadpleegd via <https://www.cpb.nl/publicatie/keuzes-in-kaart-2018-2021>.

Klep, P.M.M.; Lansink, A.; Terwisscha van Scheltinga, W.F.M.(1985). 'Broncommentaren II, de registers van patentplichtigen. 1805-1893', geraadpleegd via: http://www.inghist.nl/pdf/Broncommentaren/voorlopig/Broncommentaren_II-015_040.pdf.

Silvis, H.; Voskuilen, M. (2014). Internationale agrarische grondprijzen, Geraadpleegd via: <https://asrrealestafte.nl/media/186403/asr%20grondmarktmonitor%20thema%20internationale%20agratische>.

Wetgeving

Besluit van 5 september 2006, nr. CPP 2006/1173M, BNB 2007/34.

Besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, Stcrt. 2010, 16586, BNB 2010/338.

Besluit Staatssecretaris van Financiën, nr. BLKB 2012/8M, Stcrt. 29 februari 2012, nr. 3804, BNB 2012/98.

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

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

Resolutie van 4 februari 1933, nr. 84, B. nr. 5129.

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

Wetswijziging van 24 juni 1981, Stb. 1981, 387.

Overig

Amendement-Lucas bij de wet IB 1964.

Fiscaal overgangsbeleid, Fiscale monografieën nr. 131, Bijlage A.

Noot van J.W. Rijkers in uitspraak HR 28 januari 1998, nr. 32.785, BNB 1998/243.

Noot van M.J.H. Smeets in uitspraak HR, 23 november 1955, nr. 12 488, BNB 1956/39.