

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Ongelijke behandeling door de landbouwvrijstelling

Een onderzoek naar de rechtmatigheid van de landbouwvrijstelling.



Naam student: Hermen van der Vlies

Studentnummer: 468822

Begeleider: drs. M.H.M. Smeets

Tweede beoordelaar: drs. A.W. de Beer

Datum definitieve versie: 27 februari 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen	4
1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Werkwijze	6
2. Landbouwvrijstelling	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Ontstaan van de vrijstelling.....	8
2.2.1 Wet Bedrijfsbelasting 1893	8
2.2.2 Wet Inkomstenbelasting 1914	9
2.2.3 Wet Inkomstenbelasting 1964	10
2.3 Vrijstelling waardeverandering landbouwgronden.....	11
2.4 Landbouwbedrijf	12
2.5 Uitoefenen van het landbouwbedrijf.....	13
2.6 Voortzetting in het kader van landbouwbedrijf	13
2.7 Conclusie	15
3. Het gelijkheidsbeginsel.....	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en behoorlijke wetgeving	17
3.3 Europese en internationale verdragen.....	18
3.4 Invulling in de jurisprudentie.....	19
3.4.1 Gelijke situaties	20
3.4.2 Objectieve en redelijke verklaring.....	22
3.5 Mogelijkheden rechter	24
3.6 Conclusie	25
4. Verhouding tussen landbouwvrijstelling en gelijkheidsbeginsel	27
4.1 Inleiding	35
4.2 Gelijke situaties	35
4.2.1 Onroerende zaken	35
4.2.2 Geen landbouwbedrijf.....	35
4.3 Verklaringen	35
4.4 Oplossingen	35
4.5 Conclusie	35
5. Conclusie	36
Literatuurlijst	38

Regelgeving	39
Parlementaire stukken	39
Jurisprudentie.....	39

Lijst met gebruikte afkortingen

EHRM	Europese Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
GW	Grondwet
IVBPR (IVBP)	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
LEI	Landbouw-Economisch instituut
WEV	de waarde in het economische verkeer
WEVAB	de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming
wet IB 1964	Wet inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Sinds oktober 2019 zijn door heel Nederland protesten van boeren. Zo gingen boeren massaal naar het Malieveld in Den Haag, blokkeerden ze distributiecentra van supermarkten en protesteerden ze voor het NOS-gebouw. De boeren protesteerden tegen het beleid en de plannen van de overheid omtrent de stikstofproblematiek.¹

Naar aanleiding van deze protesten is het interessant om te kijken naar de positie van de landbouw in de fiscaliteit. Is de positie van de landbouw nadelig of voordelig voor de landbouwers in de belastingheffing? In de fiscaliteit zijn er verschillende belastingvoordelen gericht op de landbouw. Voorbeelden hiervan zijn de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting² en de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting.³

De landbouwvrijstelling stelt waardeveranderingen van landbouwgrond vrij voor de heffing van de inkomstenbelasting. De basis van deze landbouwvrijstelling komt voort uit de 19^e eeuw. Deze regeling heeft een lange geschiedenis en is al vaak aangepast.

De landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting is een regeling met niet geringe budgettaire belangen voor de landbouw. Het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling wordt in 2021 geschat op 614 miljoen euro.⁴ Dit is relatief lager dan in eerdere jaren. Dit kan verklaard worden door de angst onder landbouwers dat de landbouwvrijstelling afgeschaft zou worden. Veel landbouwers herwaardeerden hun landbouwgrond in eerdere jaren tot een hogere waarde waardoor het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling hoger was.⁵

De angst dat de landbouwvrijstelling afgeschaft kon worden kwam voort uit een langlopende discussie over het voortbestaan van de landbouwvrijstelling. De landbouwvrijstelling werd niet meegenomen in een wetsvoorstel in 1958 voor een nieuwe inkomstenbelasting met de

¹ Deze boeren leggen uit waarom ze demonstreren: 'Ik zit muurvast door dit beleid', nos.nl, 01 oktober 2019.

² Art 15 lid 1 onderdeel q WBR

³ Art 3.12 Wet IB 2001

⁴ Kamerstukken II 2020/21, 35 570, nr. 2, p 116.

⁵ Kamerstukken II 2020/21, 35 570, nr. 2, p 121.

argumentatie dat landbouwgrond op dezelfde manier belast moest worden als andere bedrijfsmiddelen.⁶ De landbouwwijstelling kwam echter wel in de wet Inkomstenbelasting 1964. De discussie over het bestaansrecht van de landbouwwijstelling gaat echter nog steeds door. Wat kan deze andere behandeling voor landbouwgronden rechtvaardigen en wat zijn eventuele alternatieven voor de landbouwwijstelling?

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt onderzocht of de landbouwwijstelling, in de Nederlandse wetgeving terug te vinden in artikel 3.12 wet Inkomstenbelasting 2001, een onrechtmatig ongelijke behandeling verleent aan een bepaalde groep in de maatschappij. De onderzoeksvraag is als volgt geformuleerd:

Is artikel 3.12 wet inkomstenbelasting 2001 in strijd met het gelijkheidsbeginsel en zo ja, hoe kan dit worden verholpen?

1.3 Werkwijze

De probleemstelling wordt onderzocht door middel van vier hoofdstukken. In deze hoofdstukken zal door middel van onderzoek in de literatuur, wetsgeschiedenis, kamerstukken en jurisprudentie een antwoord worden gegeven op de onderzoeksvraag.

In hoofdstuk twee wordt besproken hoe de landbouwwijstelling is ontstaan en wat het doel van de landbouwwijstelling is. Verder wordt in dit hoofdstuk besproken wat de landbouwwijstelling precies inhoudt en hoe de vrijstelling uitwerkt voor de belastingplichtige.

In hoofdstuk drie wordt besproken wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt en waar in de wet het gelijkheidsbeginsel terug te vinden is. Daarnaast wordt besproken hoe het gelijkheidsbeginsel vorm heeft gekregen in de jurisprudentie en welke mogelijkheden de rechter heeft als het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden.

In hoofdstuk vier wordt de landbouwwijstelling getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. In dit hoofdstuk wordt door middel van de informatie uit hoofdstuk drie en vier de

⁶ Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3, p 25.

landbouwwijziging geanalyseerd. In dit hoofdstuk worden ook, zo nodig, mogelijkheden gegeven om een eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel te verhelpen.

In hoofdstuk vijf vind de conclusie van dit onderzoek plaats. Eerst wordt een samenvatting van de eerdere hoofdstukken gegeven. Daarna wordt de onderzoeksvraag beantwoord met de kennis uit de eerdere hoofdstukken.

2. Landbouwwijstelling

2.1 Inleiding

Om een antwoord te kunnen geven op de onderzoeksvraag is het van belang om vast te stellen hoe artikel 3.12 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB 2001) is ontstaan, wat daarvoor de argumenten waren en of de landbouwwijstelling door de jaren heen is aangepast. Verder is het van belang hoe de wijstelling in de praktijk werkt. Met het oog op de onderzoeksvraag is het van belang wat de argumenten waren voor de invoering van de wijstelling en moet worden onderzocht wie recht heeft op de landbouwwijstelling en wie niet.

Allereerst wordt het ontstaan en de ontwikkeling van de landbouwwijstelling besproken. Daarna zal worden besproken hoe artikel 3.12 Wet IB 2001 nu vorm wordt gegeven. Als laatste zullen verschillende begrippen die verband hebben met de landbouwwijstelling worden besproken.

2.2 Ontstaan van de wijstelling

2.2.1 Wet Bedrijfsbelasting 1893

De landbouwwijstelling bestaat al voor een lange tijd in de Nederlandse fiscale wetgeving. De basis van de wijstelling ligt in de wet op de Bedrijfsbelasting 1893. Deze wet belaste de winst van bedrijven. Ook bestond in die tijd de Vermogensbelasting 1892 die de inkomsten uit vermogen belaste.⁷ Het inkomen uit vermogen werd fictief gesteld op 4% van het vermogen. Een bedrijf mocht deze vermogensbelasting aftrekken van de te betalen bedrijfsbelasting. Deze constructie was zo opgezet om dubbele belasting te voorkomen want een deel van de winst van een bedrijf kan ontstaan zijn door winsten uit vermogen. Voor landbouwbedrijven was een speciale regeling in de bedrijfsbelasting. Voor een landbouwbedrijf werden de inkomsten voor de Bedrijfsbelasting fictief gezet op 4% van het vermogen, precies hetzelfde als de vermogensbelasting. Doordat de vermogensbelasting mocht worden afgetrokken van de bedrijfsbelasting hoefde de landbouwer dus feitelijk geen bedrijfsbelasting te betalen.⁸

⁷ Van der Veen e.a. 2007, p. 22.

⁸ Schenk & Seegers 2014/2.2.

2.2.2 Wet Inkomstenbelasting 1914

In 1914 werd de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 ingevoerd. In deze wet was geen vrijstelling voor de landbouw meegenomen. In 1918 werd de landbouwvrijstelling via een resolutie geïntroduceerd. In deze resolutie stond dat de winst die werd behaald met de verkoop van een boerenplaats niet zou worden belast.⁹ Een verklaring voor de vrijstelling werd volgens een onderzoek van het LEI niet gegeven, alleen het standpunt dat deze winst niet tot het winstbegrip hoort werd gegeven.¹⁰

In een latere resolutie in 1933 werd uitgelegd waarom deze vrijstelling toch werd toegepast. Het gebeurde veel dat in de landbouw werd gewerkt met gepachte grond. Het was een uitzondering als een landbouwer ook de eigenaar was van het land dat hij verbouwde. De grond was niet te vergelijken met bijvoorbeeld machines, die wel vaak eigendom waren van de landbouwer. De conclusie was dat de landbouwer die ook eigenaar van landbouwgrond was twee eigenschappen had: als landbouwer en als grondbezitter. Door deze splitsing te maken is de grond dan ook geen bedrijfsmiddel maar juist privévermogen.¹¹ Volgens mij is de relevante vraag juist of de landbouwgrond structureel wordt gebruikt in de onderneming. Is dit het geval dan is er sprake van een bedrijfsmiddel. Dat het weinig voorkomt dat de landbouwer ook de grondeigenaar is, verandert hier niets aan. Bij andere ondernemingen waar bijvoorbeeld een kantoorpand is gekocht en niet gehuurd, wordt het pand wel gezien als bedrijfsmiddel. Het is dan niet logisch dat landbouwgrond op een andere manier wordt behandeld.

In 1941 werd de landbouwvrijstelling opgenomen in artikel 9 lid 4 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. In dit artikel werd de vrijstelling die gold onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 opgenomen met de aanpassing dat waardeveranderingen die ontstaan zijn door het uitoefenen van een landbouwbedrijf niet zijn vrijgesteld.¹² Al in 1943 werd de vrijstelling weer aangepast. Ook de waardeveranderingen van de opstallen waren toen vrijgesteld.¹³ In de Wet Belastingherziening 1950 werd de vrijstelling in de wet opgenomen. Vanaf toen stond in de wet dat waardeveranderingen van gronden in een

⁹ Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

¹⁰ Van der Veen e.a. 2007, p. 22.

¹¹ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

¹² Zie 2.5 voor het begrip uitoefening van het bedrijf.

¹³ Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B 7844.

landbouwbedrijf geen invloed hebben op de winst, met uitzondering van waardeveranderingen ontstaan door het uitoefenen van het bedrijf.¹⁴

2.2.3 Wet Inkomstenbelasting 1964

Met ingang van 1965 trad een nieuwe wet op de Inkomstenbelasting in werking. In Artikel 8 lid 1 onderdeel b van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 werd de landbouwvrijstelling opgenomen. Het was opvallend dat de vrijstelling nog steeds in de wet stond, want in het wetsvoorstel was de landbouwvrijstelling aanvankelijk niet opgenomen. In de memorie van toelichting wordt beargumenteerd dat landbouwgrond wel een bedrijfsmiddel is voor de landbouwer en daardoor op dezelfde manier zou moeten worden behandeld als de andere bedrijfsmiddelen.¹⁵ Verder konden geen andere objectieve redenen gevonden worden om de vrijstelling in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 op te nemen. Dat de landbouwvrijstelling wel in de wet werd opgenomen, kwam door een amendement van Tweede Kamerlid Lucas. De bedoeling van dit amendement was om de waardeveranderingen van gronden op dezelfde manier te behandelen als was gebeurd onder het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Daarnaast viel het Lucas op dat in veel andere Europese landen er een soortgelijke regeling was voor de landbouw en beargumenteerde hij dat het onjuist is waardeverschillen alleen ontstaan door monetaire en conjuncturele factoren te belasten.¹⁶ Hoewel het naar mijn mening een relevante vraag is of inflatiewinsten belast zouden moeten worden, is dit niet een argument dat een andere behandeling van landbouwgrond verantwoord. Ook in andere sectoren in de economie zijn inflatiewinsten en deze zijn niet vrijgesteld.

Al in 1964 was opgemerkt door leden van de Eerste Kamer dat de definitie van een landbouwbedrijf uit het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 verouderd was.¹⁷ Doordat er geen definitie van een landbouwbedrijf werd gegeven in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 moest de definitie uit 1941 worden gebruikt.¹⁸ Uiteindelijk kwam in 1986 een wetswijziging waarin de definitie van een landbouwbedrijf werd aangepast zodat die beter

¹⁴ Schenk & Seegers 2014/2.4

¹⁵ Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3, p 25.

¹⁶ Handelingen II 1963/64, nr. 56, p. 1899 – 1944.

¹⁷ Handelingen I 1964/65, nr. 12, p 199.

¹⁸ HR 5 maart 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5880.

aansloot op de werkwijze in de landbouw.¹⁹ Daarnaast werd een beperking aan de landbouvvrijstelling toegevoegd. De waardeveranderingen van landbouwgronden die ontstaan door een bestemmingswijziging van de grond waren niet meer vrijgesteld. Het idee was dat dit beter zou aansluiten bij het uiteindelijke doel van de landbouvvrijstelling: het vrijstellen voor de belastingheffing van de inflatiewinsten van gronden gebruikt voor de uitoefening van een landbouwbedrijf.²⁰ Om te voorkomen dat een bestemmingswijzigingswinst toch werd meegenomen in de vrijstelling moest worden onderzocht of de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van de landbouw zou worden aangewend. Uit de jurisprudentie volgde dat de grond nog minimaal zes jaar in een landbouwbedrijf moest worden gebruikt. Als in die zes jaar de grond buiten de landbouw zou worden gebruikt, mocht de winst slechts worden vrijgesteld tot de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (hierna WEVAB). Hierdoor hoefde niet de gehele verkoopwinst van landbouwgrond vrijgesteld te zijn.

De vrijstelling wijzigde opnieuw in 2000. Het bleek namelijk in de praktijk dat belastingheffing over de winst ontstaan door bestemmingswijzigingen van de landbouwgrond makkelijk te voorkomen was.²¹ Om dit te “repareren” en de vrijstelling in lijn te krijgen met het doel van de vrijstelling²² zouden alleen waardeveranderingen van landbouwgronden die zijn toe te rekenen aan de uitoefening van een landbouwbedrijf worden vrijgesteld. Hierdoor was het niet meer van belang om te onderzoeken of de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van de landbouw zal worden aangewend.

2.3 Vrijstelling waardeverandering landbouwgronden

Bij de invoering van de Wet IB 2001 is de landbouvvrijstelling ongewijzigd opgenomen in artikel 3.12. Volgens dit artikel behoren nader omschreven voordelen die worden behaald met de waardeveranderingen van gronden niet tot de winst en worden dus niet belast.

¹⁹ De definitie van een landbouwbedrijf wordt verder behandeld in 2.4.

²⁰ Kamerstukken II 1984/85, 18 915, nr. 3, p 8.

²¹ Van der Veen e.a. 2007, p. 24.

²² Kamerstukken II 1999/00, 27 209, nr. 3, p 18.

Hieronder vallen ook de waardeveranderingen van ondergronden van gebouwen. Ook de bestaande uitzonderingen hierop zijn in de Wet IB 2001 gehandhaafd. Zo zijn de waardeveranderingen van de landbouwgrond door uitoefening van het bedrijf niet vrijgesteld. Wat hier onder valt wordt later verder besproken. Ook is de waardeverandering van landbouwgrond niet vrijgesteld als de grond niet wordt aangewend in het kader van het landbouwbedrijf. Ook dit wordt later verder besproken.

Als de vrijstelling van toepassing is, zijn de waardeveranderingen van landbouwgrond vrijgesteld. Deze waardeveranderingen kunnen positief en negatief zijn. Ook verliezen op landbouwgrond kunnen dan niet worden afgetrokken. De vrijstelling is overigens geen keuze. Als aan de eisen van artikel 3.12 Wet IB 2001 is voldaan, dan is de vrijstelling van toepassing.²³

2.4 Landbouwbedrijf

Om aanspraak te mogen maken op de landbouwvrijstelling moet sprake zijn van een landbouwbedrijf. De definitie van een landbouwbedrijf is vastgelegd in lid twee van artikel 3.12 Wet IB 2001. In dit lid staat dat sprake is van een landbouwbedrijf als het bedrijf gericht is op het voortbrengen van producten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw of als het bedrijf gericht is op in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Ook staat in ditzelfde lid dat binnenvisserij en visteelt worden gelijkgesteld aan een landbouwbedrijf. De definitie kan zeer ruim worden uitgelegd. Hierdoor vallen ook veel van de innovatieve manieren van ondernemen in de landbouw, zoals intensieve veehouderij en substraatteelt in de glastuinbouw, onder de vrijstelling.²⁴

Het begrip veehouderij moet hier in de agrarische betekenis worden gezien. Dit betekent dat het bedrijf de dieren moet fokken, mesten of houden voor de consumptie. Dit houdt in dat bijvoorbeeld het fokken van paarden voor de springsport of een manege niet onder de landbouwvrijstelling valt.²⁵ Het is niet altijd zo dat geen sprake is van een landbouwbedrijf bij het houden van paarden. Als de paarden worden gehouden voor de consumptie van

²³ Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p 54-58.

²⁴ Van der Veen e.a. 2007, p. 23.

²⁵ HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2531; HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2276.

bijvoorbeeld paardenvlees zou wel sprake zijn van een landbouwbedrijf en zou dus de vrijstelling van toepassing kunnen zijn.

2.5 Uitoefenen van het landbouwbedrijf

Als is vastgesteld dat sprake is van een landbouwbedrijf, kunnen waardeveranderingen van landbouwgronden worden vrijgesteld. Het resultaat dat wordt behaald bij de verkoop van de landbouwgronden behoort dan niet tot de winst. Zoals eerder aangegeven zijn niet alle waardeveranderingen vrijgesteld. Zo zijn de waardeveranderingen van landbouwgronden niet vrijgesteld als ze voortkomen uit het uitoefenen van het bedrijf. Hiermee worden onder andere bedoeld fysieke ingrepen in de landbouwgrond waardoor de waarde van de grond verandert. Hieronder vallen onder andere het aanleggen van wegen of van een drainagesysteem. De landbouwer investeert in de landbouwgrond om er in de toekomst meer voordeel uit te halen. Het gevolg is dat de landbouwgrond dan meer waard wordt. De reden dat dit niet wordt vrijgesteld is dat de kosten van de ingrepen in de grond wel van de winst afgetrokken mochten worden. Het is dan ook een logische beredenering dat de voordelen die er mee behaald kunnen worden niet worden vrijgesteld.²⁶

2.6 Voortzetting in het kader van landbouwbedrijf

Bij het bepalen welk deel van de waardeverandering van de landbouwgrond wordt vrijgesteld, is het belangrijk er rekening mee te houden dat alleen de waardeverandering die is ontstaan door het gebruik van de grond in het landbouwbedrijf is vrijgesteld. Dat betekent onder andere dat waarde die ontstaat uit het wijzigen van de bestemming van de grond niet is vrijgesteld. Als het mogelijk zou zijn om op landbouwgrond woningen te bouwen is de grond al meer waard dan de waarde als de grond alleen voor landbouw mag worden gebruikt. Als de grond namelijk voor meer doelen gebruikt kan worden, zal de vraag naar de grond toenemen. Hierdoor neemt de prijs toe. De vrijstelling geldt dan ook niet voor winst die hierdoor is ontstaan. Om vast te stellen waar de vrijstelling dan wel op van toepassing is, moet de WEVAB worden vastgesteld. Bij de vaststelling van de WEVAB wordt dan de

²⁶ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2018, p 112-114.

eventuele mogelijkheid dat de grond voor iets anders kan worden gebruikt, geëlimineerd.²⁷ In 2010 heeft de staatssecretaris zijn mening gegeven over de WEVAB. De WEVAB is volgens de staatssecretaris de prijs die de meestbiedende agrarische gegadigde na de beste voorbereiding zou betalen, er van uit gaande dat de grond in een landbouwbedrijf blijft aangewend en geen rekening wordt gehouden met niet-agrarische bestemmingen.²⁸ Er kan dus een verschil zijn tussen de WEVAB en de waarde in het economische verkeer (hierna WEV). Dit verschil is niet vrijgesteld en gewoon belast. De resterende winst op de landbouwgrond is dan wel vrijgesteld. De vrijstelling is dus maar maximaal tot de WEVAB.²⁹

Om aanspraak te mogen maken op de landbouwvrijstelling moet de landbouwgrond gebruikt zijn voor de uitoefening van het landbouwbedrijf. Alleen het bezitten van de grond is hier niet genoeg. Dit betekent dan ook dat land dat verpacht is aan andere boeren en is gebruikt voor de landbouw niet is vrijgesteld. Dit is het geval omdat de eigenaar van de landbouwgrond de grond niet gebruikt voor zijn eigen landbouwonderneming. Als een eigenaar van landbouwgrond eerst de landbouwgrond in zijn eigen landbouwonderneming gebruikt en daarna de grond verpacht of niet in de landbouwonderneming gebruikt (of vice versa), dan moet een compartimentering plaatsvinden. Dit zorgt ervoor dat een deel van de eventuele boekwinst belast en een deel onbelast is.³⁰

Als grond in een landbouwbedrijf langere tijd braak ligt, is die niet dienstbaar aan de landbouwonderneming. Dit is zo omdat niets gebeurt op het land dat nut heeft voor de landbouwonderneming. De waardeveranderingen die plaatsvinden in deze tijd kunnen dan ook niet onder de landbouwvrijstelling vallen.³¹ Land dat voor een korte periode braak ligt kan nog steeds dienstbaar zijn aan de onderneming, bijvoorbeeld omdat een agrarische reden bestaat waarom de grond niet wordt gebruikt. Een voorbeeld hiervan is de set-aside regeling. Met deze regeling worden landbouwers gecompenseerd door de overheid als zij voor een periode de landbouwgrond niet gebruiken. Het doel is om te voorkomen dat de landbouwgrond te lang en te veel wordt gebruikt waardoor de grond niet meer geschikt zou kunnen zijn voor de landbouw.³² Volgens Tuinte valt deze grond wel onder de

²⁷ HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106.

²⁸ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 13 oktober 2010 (Stcrt. 2010, 16 586).

²⁹ Schenk & Seegers 2014/4.5.

³⁰ Zie onder andere: HR 17 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4203.

³¹ HR 05 februari 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7656 en HR 19 februari 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7651.

³² Beschikking ter zake van het uit productie nemen van bouwland (Stcrt. 17 augustus 1988, nr. 158)

landbouvvrijstelling omdat de vergoeding die wordt ontvangen van de overheid onderdeel is van de fiscale winst en de braakliggende grond potentieel nog geschikt is om te gebruiken in de landbouw. Daarnaast is het doel de landbouwgrond niet te veel te belasten, zodat de grond in de toekomst weer gebruikt kan worden voor de landbouw.³³ In deze situatie is het dan ook logisch dat deze grond wel onder de vrijstelling valt. De grond wordt namelijk niet gebruikt om in de toekomst te kunnen blijven gebruiken. De beslissing om de grond niet te gebruiken wordt met agrarische redenen gemaakt.

Zoals eerder besproken kunnen ook de ondergronden van gebouwen onder de landbouvvrijstelling vallen. Hiervoor moet de grond echter nog steeds worden gebruikt in het landbouwbedrijf. Dan doet zich de vraag voor of ook de woning, die vaak bij een boerderij aanwezig is, wordt gebruikt in de landbouwonderneming. De Hoge Raad heeft hier in een arrest antwoord op gegeven. Volgens de Hoge Raad wordt land niet meer ten behoeve van de landbouw aangewend op het moment dat een woning op de grond wordt gebouwd. Hier is dus sprake van een bestemmingswijziging. Dit betekent niet dat de woning geen ondernemingsvermogen kan zijn. De waardeveranderingen van de ondergrond van de woning zijn niet meer vrijgesteld door de landbouvvrijstelling.³⁴

2.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht hoe de landbouvvrijstelling is ontstaan en wat hiervoor argumenten waren. Daarnaast is onderzocht wat in artikel 3.12 Wet IB 2001 staat en hoe dit in de praktijk wordt toegepast.

De landbouvvrijstelling heeft haar basis in de Bedrijfsbelasting 1893 en bestaat sinds 1918 in de inkomstenbelasting. De belangrijkste reden voor de invoering van de vrijstelling was het argument dat heel vaak landbouw werd verricht op verpachte grond. Het was een uitzondering als een landbouwer ook echt de grond zelf bezat. De landbouweigenaar kon dan op twee verschillende manieren worden gezien: als landbouwer en als grondbezitter. De landbouwgrond bezit de ondernemer in zijn privévermogen. Daarom zouden waardeveranderingen niet moeten? worden belast bij de onderneming. Door de jaren heen

³³ Tuinte 1993, p 64

³⁴ HR 07 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9025.

is de vrijstelling op een aantal manieren ingeperkt. Hierdoor is niet altijd de volledige waardeverandering belast. Ook is de definitie van een landbouwbedrijf vergroot. Hierdoor hebben meer ondernemers recht op de landbouvvrijstelling.

In artikel 3.12 Wet IB staat de landbouvvrijstelling beschreven. Volgens dit artikel behoren voordelen behaald uit waardeveranderingen van landbouwgronden niet tot de winst voor een landbouwbedrijf. Hierbij zijn de belangrijkste uitzonderingen dat de waarde niet mag zijn ontstaan door het uitoefenen van het bedrijf en dat de grond moest worden aangewend in het kader van een landbouwbedrijf. Ook is het dus belangrijk dat sprake is van een landbouwbedrijf. Als dat er niet is kan nooit de landbouvvrijstelling worden toegepast. Alleen het bezitten van landbouwgrond in een landbouwbedrijf is niet genoeg voor de landbouvvrijstelling. De grond moet ook daadwerkelijk dienstbaar zijn aan de landbouwonderneming. Voor het berekenen van de waardeveranderingen wordt de WEVAB gebruikt. Deze kan verschillen van de verkoopprijs waardoor het kan gebeuren dat niet de volledige waardeverandering wordt vrijgesteld.

3. Het gelijkheidsbeginsel

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het gelijkheidsbeginsel behandeld. Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag is het van belang om te begrijpen wat het gelijkheidsbeginsel is en hoe het gelijkheidsbeginsel in de jurisprudentie vorm heeft gekregen. Daarnaast is het ook van belang om te weten hoe een wet in strijd kan zijn met dit beginsel.

In dit hoofdstuk wordt eerst besproken wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt. Daarna wordt besproken waar het gelijkheidsbeginsel in de Nederlandse en internationale wetgeving te vinden is en welke vindplaatsen van belang zijn voor het beoordelen van wetten aan het gelijkheidsbeginsel. Verder wordt besproken hoe de rechter invulling heeft gegeven aan het gelijkheidsbeginsel en hoe wettelijke bepalingen in strijd kunnen zijn met dit beginsel. Als laatste wordt besproken wat de mogelijkheden van de rechter zijn als een wet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel.

3.2 Algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en behoorlijke wetgeving

Het gelijkheidsbeginsel is een van de beginselen van behoorlijk bestuur en een van de beginselen van behoorlijke wetgeving.³⁵ Inhoudelijk lijken de twee beginselen veel op elkaar, maar verschillen bestaan wel. In dit hoofdstuk zal het beginsel van behoorlijke wetgeving worden besproken, omdat de onderzoeksvraag betrekking heeft op een wettelijke bepaling. Als iemand vindt dat hij onrechtvaardig wordt behandeld door de wetgever, kan hij bij de rechter beroep doen op algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Dit zijn vaak ongeschreven beginselen die in de jurisprudentie zijn gevormd. Op het gelijkheidsbeginsel kan beroep worden gedaan als iemand vindt dat hij door een wet niet gelijk met anderen wordt behandeld en wordt gediscrimineerd.³⁶

De basis van dit beginsel is in de Nederlandse wet te vinden in Artikel 1 van de Grondwet (Hierna GW). Daarin staat dat iedereen die zich in Nederland bevindt, in gelijke gevallen gelijk behandeld moet worden en dat discriminatie, op welke grond dan ook, niet is

³⁵ Poelman, in: Cursus Belastingrecht FBR.5.0.1.C.a.

³⁶ Poelman, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.A.

toegestaan. Een ongelijke behandeling in een gelijke situatie betekent niet gelijk dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Het gelijkheidsbeginsel wordt pas geschonden als een ongelijke behandeling in gelijke gevallen heeft plaatsgevonden en hier geen objectieve of redelijke verklaring voor is.³⁷ Wat wordt beschouwd als een objectie en redelijke verklaring wordt verder besproken in 3.4.2.

3.3 Europese en internationale verdragen

Voor de beoordeling van wetten aan het gelijkheidsbeginsel is het belangrijk te weten wat formele wetten zijn. In artikel 120 van de GW staat namelijk dat de rechter niet treedt in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen. Met het begrip wetten wordt hier bedoeld een wet zoals beschreven in artikel 81 van de GW: een wet die door de Staten-Generaal en de regering gezamenlijk wordt vastgesteld. Hiermee wordt een wet in formele zin bedoeld, een wet van de formele wetgever. De rechter mag wel in de beoordeling treden van de grondwettigheid van wetten in materiële zin zoals algemeen plaatselijke verordeningen van lagere overheden zoals gemeentes en provincies.³⁸ Doordat het gelijkheidsbeginsel in artikel 1 van de GW staat beschreven, mag de rechter wetten in formele zin niet toetsen aan het gelijkheidsbeginsel. Ook de Hoge Raad heeft dit bevestigd.³⁹

De rechter heeft wel de bevoegdheid om formele wetgeving te toetsen aan bepalingen uit verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties die Nederland heeft ondertekend.⁴⁰ In meerdere verdragen is een artikel opgenomen dat een verbod van discriminatie beschrijft. Voorbeelden hiervan zijn artikel 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Hierna EVRM) en artikel 26 van het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (Hierna IVBPR). Ook in veel van de belastingverdragen die Nederland heeft ondertekend zijn discriminatieverboden opgenomen. Het is dus wel mogelijk om bij de rechter te beargumenteren dat een formele wet in strijd is met een van deze artikelen. Hierdoor kan toch indirect een beroep worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel.

³⁷ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110.

³⁸ Efstatiades, BB 2001/06-05.

³⁹ HR 21 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4254, r.o. 4.4.

⁴⁰ Zie art 94 GW.

3.4 Invulling in de jurisprudentie

Uit de jurisprudentie blijkt dat de rechter twee vragen stelt als een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Allereerst wordt de vraag gesteld of sprake is van een gelijke behandeling in een gelijk situatie of een naar rato ongelijke behandeling in een ongelijke situatie. Als sprake is van een ongelijke behandeling, wordt onderzocht of een objectieve en redelijke verklaring bestaat voor de ongelijke behandeling.⁴¹ Over deze splitsing van de vragen kan worden getwijfeld. Tussen twee gevallen zal bijna altijd wel enig verschil bestaan, met als gevolg dat sommige verschillen toch gezien zullen worden als gelijke situaties en niet de vraag wordt gesteld of dit verschil een objectieve en redelijke verklaring heeft. Volgens Van den Berge zou dan ook de vraag gesteld moeten worden of en in welke mate een verschil in behandeling gerechtvaardigd is.⁴² Hierbij worden de twee vragen gecombineerd in een enkele vraag en moet elk verschil worden verklaard.

Doordat bij formele wetgeving alleen via een Europees of internationaal verdrag beroep kan worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel, heeft ook het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna EHRM) meerdere arresten gewezen over discriminatie in fiscale wetgeving. Dit heeft ook invloed gehad op de Nederlandse rechtspraak en op uitspraken van het Europese Hof van Justitie. Artikel 46 EVRM geeft namelijk aan dat de verdragsluitende landen zich moeten houden aan de uitspraak van het EVRM. Het is daarom van belang om ook te analyseren hoe het EHRM onderzoekt of een wet strijdig is met het discriminatieverbod. Het EHRM stelt dezelfde vragen die ook door de Hoge Raad worden gevraagd. Wel splitst het EHRM de vraag of er een objectieve en redelijke verklaring is voor een ongelijke behandeling op in twee losse vragen. Het EHRM onderzoekt eerst of een objectieve rechtvaardigheidsgrond bestaat en daarna of de regel wel noodzakelijk en proportioneel is om de rechtvaardiging te bereiken.⁴³

Het is ook mogelijk een beroep te doen bij de rechter op deze discriminatieverboden als de situaties niet gelijk zijn. In dit geval zou sprake kunnen zijn van een onevenredige ongelijke behandeling. Dit houdt in dat de verschillende behandeling te groot zou zijn voor de verschillen in de situatie. De Hoge Raad heeft aangegeven dat discriminatie op de grond dat

⁴¹ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110; HR 15 juli 1998, ECLI:NL:PHR:1998:AC4289.

⁴² Van den Berge, *WFR* 2000/895.

⁴³ EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090.

ongelijke gevallen onevenredig worden behandeld, zich alleen voor kan doen bij een overduidelijke onevenredigheid.⁴⁴

De Hoge Raad geeft in de jurisprudentie aan dat de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid heeft bij de vraag wat moet worden beoordeeld als gelijke gevallen en wat een objectieve en redelijke verklaring is.⁴⁵ Ook het EHRM heeft een arrest gewezen met een vergelijkbare strekking. In het Della Ciaja arrest geeft het EHRM aan dat een lidstaat op het gebied van belastingheffing een 'wide margin of appreciation' heeft bij de beoordeling of en in welke mate een verschil in behandeling gerechtvaardigd is.⁴⁶ Dit houdt in dat een verklaring op basis van maatschappelijke en politieke gronden voor een ongelijke behandeling al snel als objectief en redelijk zal worden beschouwd door de Hoge Raad. Het EHRM heeft aangegeven dat de wetgever deze ruime beoordelingsvrijheid wordt geboden omdat meningen over sociaal en economisch beleid ver uiteen kunnen lopen.⁴⁷ De wetgever heeft deze ruime beoordelingsvrijheid niet als de ongelijke behandeling ontstaat op basis van uiterlijke kenmerken of als de afweging evident van enige grond is ontbloom.⁴⁸

Hierna zal worden besproken hoe de Hoge Raad en het EHRM invulling hebben gegeven aan de verschillende vragen die zij stellen. Eerst wordt geanalyseerd wat wordt beschouwd als gelijke behandeling en wat wordt beschouwd als gelijke situaties. Daarna wordt geanalyseerd wat de Hoge Raad beschouwt als objectieve en redelijke verklaringen voor een ongelijke behandeling.

3.4.1 Gelijke situaties

Het antwoord op de vraag wat moet worden beschouwd als gelijke situaties hangt af van de situatie en de wetgeving die in de situatie van belang is. Situaties kunnen namelijk in veel opzichten van elkaar verschillen. Van een gelijke situatie wordt gesproken als dezelfde algemeen verbindende voorschriften van toepassing zijn op beide partijen.⁴⁹ Een voorbeeld hiervan is een arrest gewezen door de Hoge Raad over de vrijstelling van de koning voor de

⁴⁴ HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139, r.o. 3.2.

⁴⁵ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, r.o. 4.5.; HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, r.o. 2.5.2.

⁴⁶ EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935.

⁴⁷ EHRM 27 mei 2014, ECLI:NL:XX:2014:263 r.o. 3.3.1.

⁴⁸ EHRM 12 april 2006, ECLI:NL:XX:2006:AX7103, r.o. 52.

⁴⁹ Happé 1996, p 297; Concl. A-G. R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2010:BG1120, bij HR 26 februari 2010.

heffing van de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen. De vraag was of de belanghebbende in dezelfde situatie zat als de koning. De Hoge Raad verwees in het arrest naar de conclusie van de Advocaat-generaal Niessen. Niessen concludeerde dat dit niet dezelfde situatie was omdat de vrijstelling zich beperkt tot de inkomsten en vermogensbestanddelen die verband houden met het koningschap en hierdoor niet dezelfde algemeen verbindende voorschriften van toepassing waren op de belanghebbende en de koning.⁵⁰

In een arrest van de Hoge Raad over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet was het de vraag of de belastingplichtige die ondernemingsvermogen erft en de belastingplichtige die vermogen erft niet uit een onderneming afkomstig, in een gelijke situatie zitten. De Hoge Raad oordeelde hier dat de relevante kenmerken van de successiewet, het algemeen verbindende voorschrift dat op beide situaties van toepassing is, in beide situaties zich voordoen. Met het oog op de successiewet waren dit dan ook gelijke situaties en moest worden beoordeeld of een objectieve en redelijke verklaring voor de ongelijke behandeling bestond.⁵¹

In een ander arrest van de Hoge Raad over de fictiebepaling uit artikel 15 van de Successiewet werd een schending van het gelijkheidsbeginsel geconstateerd. Een bloedverwant van een persoon die kort daarna overlijdt, werd door deze fictie anders behandeld als hij een onroerende zaak verkrijgt tegen een zakelijke prijs dan een derde. Deze bloedverwant was geen erfgenaam en betaalde een zakelijke prijs. Voor de successiewet was hij dus volgens de Hoge Raad gelijk aan een derde en was hier sprake van een ongelijke behandeling in een gelijke situatie. De fictie uit artikel 15 zorgde namelijk voor een heffing van erfbelasting. Hier bleek geen objectieve en redelijke verklaring voor te zijn en was het gelijkheidsbeginsel dus geschonden.⁵²

Zoals eerder aangegeven heeft de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid in belastingzaken bij de vraag wat gelijke situaties zijn. Deze beoordelingsvrijheid 'omvat naar het oordeel van de Hoge Raad bij uitstek de verdeling van de belastingdruk over categorieën

⁵⁰ HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:423 (concl. A-G R.E.C.M. Niessen).

⁵¹ HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206.

⁵² HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3110.

belastingplichtigen'.⁵³ Zo gaat de Hoge Raad niet in op de beoordeling of de wettelijk verminderde heffingskorting voor de minstverdienende partner een ongelijke behandeling is tussen belastingplichtigen die getrouwd zijn en belastingplichtigen die niet getrouwd zijn. De Hoge Raad vindt dat de keuze om de heffingskorting in bepaalde situaties te beperken, en daarmee de belastingdruk tussen verschillende groepen belastingplichtigen te beïnvloeden, valt onder de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever. De wetgever mag in deze situatie dus beoordelen dat verschillen bestaan tussen getrouwen en alleenstaanden. Alleen als dit 'evident van redelijke grond ontbloot is' kan de rechter in een dergelijke situatie ingrijpen.⁵⁴

3.4.2 Objectieve en redelijke verklaring

De afgelopen decennia zijn meerdere arresten geweest over wat een objectieve en redelijke verklaring kan zijn. Hieronder volgen een aantal argumenten die in de jurisprudentie worden beschouwd als een objectieve en redelijke verklaring en een aantal die niet worden beschouwd als objectieve en redelijke verklaring. Belangrijk is te realiseren dat de rechter bij toetsing van wetten beoordeelt of de verklaring die wordt gegeven binnen de ruime keuzevrijheid van de wetgever valt. Dit houdt in dat veel maatschappelijke verklaringen door de Hoge Raad beschouwd zullen worden als objectief en redelijk.

3.4.2.1 Voorkomen van belastingfraude

In sommige situaties is het lastig om te controleren of de belastingheffing wel op de juiste manier plaats vindt. Vooral in situaties waarin een internationaal aspect aanwezig is, is het controleren lastig. Daarom kan het zijn dat in internationale belastingzaken ongelijke situaties ontstaan door regels die belastingfraude moeten voorkomen. Het voorkomen van belastingfraude kan dan worden beschouwd als een objectieve en redelijke verklaring voor een ongelijke behandeling.⁵⁵ Dit argument is echter niet in elke situatie toepasbaar. Een voorbeeld hiervan is het arrest Marks & Spencer. In deze zaak werd geaccepteerd dat een verschil wordt gemaakt tussen dochtervennootschappen die in het Verenigd Koninkrijk waren gevestigd en dochtervennootschappen die in het buitenland waren gevestigd. Dit werd geaccepteerd vanwege de mogelijkheid om belasting te ontwijken of dubbel verliezen

⁵³ HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, r.o. 2.5.2.

⁵⁴ HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, r.o. 2.5.2.

⁵⁵ EHRM 13 oktober 1993, ECLI:NL:XX:1993:BG7683.

af te kunnen trekken. Het was echter niet in elke situatie proportioneel omdat soms de kans op belastingontwijking niet bestond. Bij dit argument moet dus worden onderzocht of de maatregel wel proportioneel is naar de mogelijkheid om belasting te ontwijken.⁵⁶

3.4.2.2 Eenvoud & doelmatigheid

Een van de verklaringen die door de Hoge Raad als objectief en redelijk wordt beschouwd is de verklaring van eenvoud. Hiermee wordt bedoeld dat de wet niet al te ingewikkeld moet zijn om uit te voeren. Uit een arrest van het EHRM volgt dat het wenselijk is om regelingen over belastbaar inkomen makkelijk en praktisch te houden. Het EHRM neemt dus eenvoud mee in de besluiten.⁵⁷ Ook de Hoge Raad neemt eenvoud mee in de besluiten. Bij een verschil in behandeling tussen thuiswonende en uitwonende studenten oordeelde de Hoge Raad dat de wetgever de uitvoerbaarheid van de bepaling mocht meenemen in het oordeel of de ongelijkheid een objectieve en redelijke verklaring heeft.⁵⁸

De verklaring van eenvoud wordt niet in elke situatie door de Hoge Raad geaccepteerd. In een arrest over de verhuurdersheffing werd beargumenteerd dat de ongelijke situatie nodig was omdat dit leidt tot eenduidige en eenvoudige wetgeving. De ongelijke situatie ontstond doordat de verhuurdersheffing bij medegerechtigdheid bij dezelfde huurwoning werd geheven van de persoon die ook de WOZ-beschikking ontvangt. Hierdoor werd van een medegerechtigde verwacht dat hij de verhuurdersheffing zou betalen. De andere medegerechtigden waren dan feitelijk geen belastingplichtige. Dit was volgens de Hoge Raad willekeurig en de verklaring van eenvoudige wetgeving, gaf hier geen goede verklaring voor.⁵⁹

De Hoge Raad heeft ook bevestigd dat doelmatigheid een gerechtvaardigd doel kan zijn. In een arrest uit 1997 was de vraag of een ongelijke behandeling bestond in de vergoeding van reiskosten voor de studie. Werknemers mochten namelijk meer onbelaste vergoeding ontvangen van de werkgever voor de reiskosten dan een andere belastingplichtige mocht aftrekken van zijn belastbaar inkomen. De regeling moest voorkomen dat werkgevers loonbelasting moesten inhouden als de werknemer verder moesten reizen voor een studie.

⁵⁶ HvJ EG 13 december 2005, ECLI:EU:C:2005:763.

⁵⁷ EHRM 13 oktober 1993, ECLI:NL:XX:1993:BG7683.

⁵⁸ HR 6 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8849, r.o. 3.7.

⁵⁹ HR 08 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:846.

De Hoge Raad oordeelde dat dit inderdaad een ongelijke behandeling is maar dat de regeling in de loonbelasting wel doelmatig is en dat dit een gerechtvaardigd doel is.⁶⁰

3.4.2.3 budget

Een verlies van belastinginkomsten is geen enkele keer geaccepteerd als een objectieve en redelijke verklaring. Deze verklaring legt namelijk niet uit waarom de ongelijke situatie nodig is. In een arrest uit 1995 is de vraag of een ongelijke behandeling die is ontstaan door het wijzigen van de vermogensaftrek en de afschaffing van de voorraadaftrek, een schending van het gelijkheidsbeginsel is. Een speciale regeling voor ondernemingen met een gebroken boekjaar was namelijk niet gegeven. Een van de verklaringen voor deze ongelijkheid was het verlies van belastinginkomsten. De Hoge Raad oordeelde over deze verklaring: 'Budgettaire problematiek levert geen grond op om een regeling achterwege te laten, die noodzakelijk is om discriminatie als bedoeld in artikel 26 IVBP te vermijden'.⁶¹ Budgettaire argumenten worden dus niet beschouwd als een verklaring die uitlegt hoezo de ongelijkheid nodig is.

3.5 Mogelijkheden rechter

Als de rechter heeft geoordeeld dat een wet in strijd is met een van de internationale discriminatieverboden, is de vraag wat de mogelijkheden van de rechter zijn. Advocaat-generaal Moltmaker geeft in een conclusie aan dat de rechter drie verschillende mogelijkheden heeft. De rechter kan kiezen (om al dan niet voorlopig) niets te doen, een bepaling van de wet buiten toepassing te laten of een bepaling van de wet uit te leggen in overeenstemming met de internationale verdragen.⁶²

De keuze om niets te doen kan een aantal oorzaken hebben.⁶³ Het kan zo zijn dat bij een wijziging van de wet, door een deel van de bepaling buiten toepassing te laten of anders uit te leggen, een situatie ontstaat die ook niet leidt tot een eerlijke behandeling van alle belanghebbenden. De rechter vindt het dan ook de taak van de wetgever om dit op te

⁶⁰ HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328.

⁶¹ HR 14 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1635.

⁶² Concl. A-G Moltmaker, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875, bij HR 8 juli 1988.

⁶³ P.J. Wattel, annotatie bij HR 15 juli 1998, ECLI:NL:PHR:1998:AC4289.

lossen.⁶⁴ Een andere reden kan zijn dat de discriminerende bepaling al door de wetgever is gewijzigd of vervangen of dit op korte termijn gaat gebeuren.⁶⁵

Een andere mogelijkheid die de rechter heeft is om de discriminerende bepaling ruimer of beperkter uit te leggen op een manier die de ongelijke behandeling opheft. Hij legt dan de bepaling uit in overeenstemming met de internationale verdragen.⁶⁶ Advocaat-generaal Van den Berge geeft aan dat de mogelijkheden van de rechter bij deze keuze wel beperkt zijn. Dit vindt hij omdat een fiscale discriminerende bevoordeling, zoals een vrijstelling of een verlaagd tarief, moeilijk op te lossen is. Deze oplossing zou al snel de strekking van de regeling veranderen. De vraag of dit wenselijk is, zou door de wetgever bepaald moeten worden. Daarom is Van den Berge van mening dat deze keuze alleen gemaakt kan worden als de gevolgen duidelijk zijn. Is dat niet het geval dan zou de correctie van de bepaling aan de wetgever over moeten worden gelaten.⁶⁷

De laatste optie is om (een deel van) de bepaling niet meer algemeen verbindend te verklaren. Dit kan handig zijn als bijvoorbeeld in een bepaling specifieke eisen staan voor een bepaalde groep. Door deze eisen niet meer algemeen verbindend te verklaren zou de ongelijke behandeling kunnen verdwijnen.⁶⁸

3.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt, waar in de nationale en internationale wetgeving dit beginsel terug te vinden is en hoe dit beginsel vorm heeft gekregen in de jurisprudentie. Verder is nog besproken wat voor gevolgen het heeft als een wet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en wat de rechter in een dergelijke situatie kan doen.

Het gelijkheidsbeginsel is een algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving. De formele wetten kunnen niet getoetst worden aan het discriminatieverbod van artikel 1 van de Grondwet maar wel aan internationale discriminatieverboden zoals art. 14 EVRM en art. 26

⁶⁴ HR 15 juli 1998, ECLI:NL:PHR:1998:AC4289, r.o. 3.14; HR 14 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:BI7527, r.o. 3.14 .

⁶⁵ HR 6 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5470, r.o. 4.3; HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110 r.o. 7.3.

⁶⁶ HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505.

⁶⁷ Conclusie A-G Van den Berge, ECLI:NL:HR:1998:AA2286, bij HR 17 augustus 1998.

⁶⁸ Poelman, in: Cursus Belastingrecht FBR.5.4.0.B.

IVBPR. Uit de jurisprudentie blijkt dat sprake is van discriminatie en een schending van het gelijkheidsbeginsel als sprake is van een ongelijke behandeling in een gelijke situatie en hier geen objectieve en redelijke verklaring voor kan worden gegeven. Deze verklaring moet wel proportioneel zijn voor de ongelijkheid die ontstaat.

De wetgever heeft een ruime bevoegdheid om te bepalen wat kan worden beschouwd als een gelijke situatie en om te bepalen wat een objectieve en redelijke verklaring is. Uit jurisprudentie volgt dat van een gelijke situatie wordt gesproken als dezelfde algemeen verbindende voorschriften van toepassing zijn. Voorbeelden van objectieve en redelijke verklaringen zijn het voorkomen van belastingfraude of ontwijking en het behouden van doelmatigheid en eenvoud. Budgettaire argumenten worden nooit beschouwd als een objectieve en redelijke verklaring. Als het gelijkheidsbeginsel is geschonden heeft de wetgever drie keuzes: niets doen en de wetgever de bepaling laten aanpassen, (een deel) van de bepaling onverbindend verklaren en de bepaling uitleggen zodat de bepaling overeenkomt met de internationale verdragen.

4. Verhouding tussen landbouwwijstelling en gelijkheidsbeginsel

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt geanalyseerd hoe de landbouwwijstelling in verhouding staat met het gelijkheidsbeginsel. Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag is het van belang om te weten wat kan worden beschouwd als een gelijke situatie zoals de situatie van een belastingplichtige die recht heeft op de landbouwwijstelling. Daarnaast is het van belang om te weten welke verklaringen te geven zijn voor het bestaan van de wijstelling. Ook is het van belang om te weten welke aanpassingen aan de landbouwwijstelling mogelijk zijn om een eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel te verhelpen.

Eerst worden verschillende situaties besproken waar de belastingplichtige geen recht heeft op de landbouwwijstelling en wordt onderzocht of deze belastingplichtige in een gelijke situatie zit als de belastingplichtige die recht heeft op de landbouwwijstelling. Daarna wordt besproken of een objectieve en redelijke verklaring bestaat waarom die ongelijkheid gerechtvaardigd is. Als laatste worden verschillende mogelijke aanpassingen besproken voor een gelijkere behandeling van de verschillende belastingplichtigen.

4.2 Gelijke situaties

Zoals aangegeven in 3.4 is de eerste vraag met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel of een ongelijke behandeling plaats vindt in een gelijke situatie. Dan is de vraag met betrekking tot de landbouwwijstelling wie in een gelijke situatie zit zoals de belastingplichtige die recht heeft op de landbouwwijstelling. Uit 3.4.1 volgt dat van een gelijke situatie wordt gesproken als voor beide situaties dezelfde algemeen verbindende voorschriften gelden. Ook werd duidelijk dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft om te bepalen wat een gelijke situatie is.

4.2.1 Onroerende zaken

De landbouwwijstelling is onderdeel van de Wet IB 2001. De wijstelling zorgt voor een andere behandeling van winst op landbouwgrond dan de behandeling van andere bedrijfsmiddelen. Bij een verkoop van onroerende zaken door een onderneming wordt ook, bij een resultaat, belasting geheven over de winst door artikel 3.8 Wet IB 2001. Toch wordt

grond anders behandeld in de inkomstenbelasting dan andere soorten onroerende zaken. Op grond mag normaal gesproken niet worden afgeschreven door de werking van art 3.30 Wet IB 2001.⁶⁹ In de parlementaire behandeling kwam naar voren dat grond een bedrijfsmiddel is dat anders is dan andere bedrijfsmiddelen. Grond is namelijk een werkeenheid die niet vermindert.⁷⁰ In de jurisprudentie wordt het anders omschreven. Grond is een bedrijfsmiddel dat bij normaal gebruik en behoudens buitengewone gebeurtenissen zijn gebruikswaarde voor het bedrijf blijft behouden.⁷¹ Hieruit kan geconcludeerd worden dat grond binnen een bedrijf een andere plaats heeft dan andere bedrijfsmiddelen. Het behoudt namelijk zijn waarde tijdens het gebruik in de onderneming en slijt niet. Daarnaast kan de grond niet worden vermeerderd. Het is wel mogelijk om meer grond te kopen maar het is fysiek onmogelijk meer grond te maken.⁷² Bij veel andere bedrijfsmiddelen is dit wel mogelijk.

Deze bijzondere positie van grond in een onderneming zorgt bij verkoop voor een andere situatie dan bij de verkoop van andere onroerende zaken en bedrijfsmiddelen. Hierbij moet meegenomen worden dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft om te bepalen wat een gelijke situatie is.⁷³ Deze verschillen zijn namelijk niet enorm groot, maar bieden wel voldoende aanleiding om de verkoop van grond en andere onroerende zaken en bedrijfsmiddelen verschillend te behandelen.

4.2.2 Geen landbouwbedrijf

Vanuit de wet IB 2001 gezien zit elke ondernemer die winst geniet uit de verkoop van grond, positief of negatief, in eenzelfde situatie als de belastingplichtige die hierop de landbouwvrijstelling mag toepassen. Beide behalen namelijk winst volgens art 3.8 Wet IB 2001 met de verkoop van de grond. De situaties worden echter wel verschillend behandeld want, zoals besproken in 2.6, wordt de winst op landbouwgrond tot de WEVAB vrijgesteld.

In 2.4 is besproken welke soort grond is vrijgesteld. Uit dit hoofdstuk volgt dat het doel van de werkzaamheden op de grond van belang is voor het recht op de landbouwvrijstelling. De

⁶⁹ Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3, p. 30-31; HR 29 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4428.

⁷⁰ Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3, p. 30-31.

⁷¹ HR 29 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4428.

⁷² Tuinte 1993, p. 17.

⁷³ Zie 3.4.

grond moet namelijk gebruikt worden voor de akkerbouw, tuinbouw of weidebouw. Grond waar bijvoorbeeld paarden op grazen is niet in alle gevallen vrijgesteld. Grond gebruikt door een manege wordt niet vrijgesteld, maar dezelfde grond waar ook paarden op grazen is wel vrijgesteld als het onderdeel is van een paardenfokkerij gericht op de verkoop van paardenvlees. Uit 2.8 volgt dat de grond ook in het eigen landbouwbedrijf moet zijn gebruikt. Ook het verpachten van landbouwgrond aan een andere landbouwer geeft geen recht op de landbouvvrijstelling.

Verkoop van landbouwgrond die op precies dezelfde wijze in een onderneming is gebruikt, geeft dus niet in elke situatie recht op de landbouvvrijstelling. Grond kan echter voor meer doelen worden gebruikt dan alleen voor landbouw. De grond kan ook worden gebruikt voor een camping, pretpark, als ondergrond voor een kantoor of woning en nog op vele andere manieren. Ook dit wordt allemaal niet vrijgesteld terwijl dit vaak op dezelfde grond kan gebeuren.⁷⁴

Verschillen tussen landbouwgrond en grond die wordt gebruikt voor andere doelen bestaan echter wel. Een onderneming gebruikt haar grond meestal om hierop haar activiteiten uit te kunnen voeren. Landbouwgrond is niet alleen grond waarop een onderneming zich kan vestigen maar ook een vruchtdragende productiefactor in het proces.⁷⁵ Binnen een landbouwbedrijf wordt echter in economisch opzicht wel op dezelfde manier omgegaan met grond als in andere ondernemingen. Bij beide wordt met de grond gestreefd naar maximale winst en efficiëntie.⁷⁶ Het verschil in gebruik van de grond zorgt dan ook niet voor een andere situatie.

De verkoop van landbouwgrond heeft vaak te maken met bedrijfsbeëindiging of bedrijfsoverdracht.⁷⁷ In andere sectoren kan de verkoop van grond ook komen door bijvoorbeeld een verplaatsing van de onderneming. Dit komt echter door de bijzondere vruchtdragende aspecten van landbouwgrond veel minder voor bij landbouwbedrijven.⁷⁸ Het feit dat de verkoop van landbouwgrond vaak te maken heeft met de staking of overdracht van de onderneming zorgt hier ook niet voor een andere situatie. Andere

⁷⁴ Zie 2.4.

⁷⁵ Schenk & Seegers 2014/3.1.

⁷⁶ Van der Veen e.a. 2007, p. 51.

⁷⁷ Segeren, Needham & Groen 2005, p. 42-43.

⁷⁸ Schenk & Seegers 2014/3.1

ondernemers verkopen namelijk ook hun grond bij de staking of overdracht van hun onderneming. Dat zij ook vaker grond verkopen vanwege ander redenen zorgt nog niet voor een andere situatie.

Bij de verkoop van grond wordt dus een onderscheid gemaakt op basis van het doel van de onderneming met de grond. Dit zorgt voor een ongelijke behandeling door de landbouvvrijstelling. Redenen waarom de verkoop van landbouwgrond als een verschillende situatie kan worden beschouwd als de verkoop van ander soort grond zijn niet gevonden. Hier is dus sprake van een ongelijke behandeling in een gelijke situatie.

4.3 Verklaringen

Bij een ongelijke behandeling in gelijke situatie moet een objectieve en redelijke verklaring worden gegeven. Als deze niet kan worden gegeven is de bepaling in strijd met het gelijkheidsbeginsel.⁷⁹ Hierna zullen enkele verklaringen worden besproken die als argument kunnen dienen voor de ongelijke behandeling.

In 2.2 is de wetsgeschiedenis besproken. Hier kwamen de volgende argumenten naar voren voor de invoering en instandhouding van de landbouvvrijstelling:

- Het creëren van een gelijke behandeling tussen landbouweigenaren die verpachten en landbouweigenaren die zelf op het land ondernemen.⁸⁰
- Het is onjuist waardeverschillen die ontstaan door monetaire en conjuncturele factoren te belasten.⁸¹
- Andere Europese landen hebben soortgelijke regelingen.⁸²

Het eerste argument was dat de landbouweigenaren die verpachten en de landbouweigenaren die zelf een landbouwbedrijf hebben op eenzelfde manier behandeld moesten worden. Het was namelijk een uitzondering als de landbouwondernemer ook de eigenaar was van de grond omdat landbouwgrond vaak werd gepacht. Om de eigenaar-ondernemer niet te benadelen in vergelijking met de verpachter moesten zij gelijk worden

⁷⁹ Zie 3.4.

⁸⁰ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

⁸¹ Handelingen I 1964/1965, nr. 12, p 199.

⁸² Handelingen I 1964/1965, nr. 12, p 199.

behandeld.⁸³ Onder de wet IB 1964 hoefde de verpachter alleen belasting te betalen over de feitelijke opbrengsten: de pacht opbrengsten. De vermogenswinsten over de landbouwgrond waren niet belast.⁸⁴ Door bij de eigenaar-ondernemer via de landbouvvrijstelling ook deze vermogenswinsten vrij te stellen, werden de eigenaar-ondernemer en de verpachter gelijk behandeld voor de inkomstenbelasting.⁸⁵

Onder de Wet IB 2001 is het niet altijd het geval dat de verpachter en de eigenaar-ondernemer gelijk worden behandeld. Als een verpachter de grond in privébezit heeft en niet in een onderneming, wordt hij belast over de inkomsten van die grond in box 3. In box 3 wordt een forfaitair rendement⁸⁶ belast tegen een tarief van 31%.⁸⁷ In dit forfaitaire rendement wordt ook rekening gehouden met winsten of verliezen door monetaire en conjuncturele factoren.⁸⁸ Dit betekent dat in de Wet IB 2001 de belastingplichtige die landbouwgrond in privébezit heeft en deze grond verpacht ook wordt belast over waardeverminderingen of waardeverhogingen van de landbouwgrond. Deze waardeverminderingen zijn door de landbouvvrijstelling juist vrijgesteld. Onder de Wet IB 2001 kan het dus voorkomen dat de eigenaar-ondernemer op een voordeligere manier wordt behandeld als een verpachter. Het argument dat hij door de vrijstelling dus gelijk behandeld wordt is niet meer juist.

Het argument dat het onjuist is om waardeverschillen die ontstaan door conjuncturele en monetaire factoren te belasten heeft naar mijn mening enige waarheid. Dit geeft echter geen enkele verklaring waarom dit specifiek voor de landbouwbedrijven zou gelden. Dit argument geldt net zo voor elke ondernemer die grond voor een ander doel gebruikt. Het is dan ook geen argument dat de ongelijke behandeling verklaart.

Het argument dat andere Europese landen ook soortgelijke regelingen hebben geeft ook geen enkele verklaring voor een ongelijke behandeling. Het toont alleen aan dat ook in het buitenland uitzonderingsposities bestaan voor de landbouwers.

⁸³ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

⁸⁴ Van der Veen e.a. 2007, p. 30.

⁸⁵ Zie Van der Veen e.a. 2007, p. 30 waarin een verschil door de vermogensbelasting wordt besproken.

⁸⁶ Art 5.2 Wet IB 2001.

⁸⁷ Art 2.13 Wet IB 2001.

⁸⁸ Van der Veen e.a. 2007, p. 31.

Ook in de literatuur zijn er weinig tot geen argumenten te vinden die deze ongelijkheid tussen landbouwgrond en ander soort grond kunnen verklaren. Mogelijke verklaringen hebben betrekking op het bijzondere karakter van de landbouwondernemer. Vervreemding van landbouwgrond door een ondernemer gebeurt niet vaak doordat de ondernemer deze grond nodig heeft om zijn onderneming te drijven.⁸⁹ Een verpachter verkoopt makkelijker de grond want hij hoeft bij verkoop van de grond niet gelijk zijn gehele onderneming te verplaatsen. Maar andere soorten ondernemingen kunnen ook niet makkelijk hun onderneming verplaatsen. Denk hier bijvoorbeeld aan een pretpark of een dierentuin. Als zij hun grond zouden verkopen zouden vermogenswinsten wel belast zijn. Dit argument geeft dan ook geen goede verklaring voor een ongelijke behandeling tussen landbouwgrond en ander soort gronden.

Daarnaast komt in de literatuur naar voren dat de landbouwwijstelling de bedrijfsopvolging makkelijker maakt.⁹⁰ Dit kan het geval zijn, maar in de Wet IB 2001 bestaat de doorschuifregeling. Deze regeling zorgt voor een verschuiving van de stille reserves naar de opvolger waardoor de landbouwwijstelling niet toegepast hoeft te worden.⁹¹ Ook dit is dus geen argument meer voor deze verschillende behandeling.

Het landbouwbedrijf kenmerkt zich door een relatief lage rentabiliteit. Dit komt onder andere door het vruchtdragende karakter van landbouwgrond. Door de noodzaak voor grond in een landbouwonderneming gaat een groot deel van het vermogen van de landbouwondernemer naar grond. Dit verlaagt de rentabiliteit.⁹² Ook voor dit argument geldt dat het niet alleen van toepassing is op landbouwgrond. Meerdere sectoren in de economie hebben te maken met lage rentabiliteit⁹³ en grond kan bij meerdere ondernemingen een groot deel van de vermogen zijn. Ook bij een verpachter vraagt grond veel vermogen.

⁸⁹ Schenk & Seegers 2014, 3.1.

⁹⁰ Schenk & Seegers 2014, 3.1.

⁹¹ Art 3.63 Wet IB 2001.

⁹² Marcus 2002, p. 69.

⁹³ Schenk & Seegers 2014, 3.1.

4.4 Oplossingen

Zoals besproken zit elke ondernemer die grond verkoopt in eenzelfde situatie als de ondernemer die bij de verkoop van landbouwgrond recht heeft op de landbouwwijstelling. Door de werking van de landbouwwijstelling worden zij verschillend behandeld. Hier is geen objectieve en redelijke verklaring voor gevonden in de wetsgeschiedenis en literatuur. Dan is de vraag hoe deze ongelijkheid opgelost kan worden. Uit 3.5 volgt dat de rechter de mogelijkheid heeft om de wet anders uit te leggen, buiten toepassing te laten of de wetgever de wet aan te laten passen. Ook als de rechter zelf de ongelijkheid zou oplossen is de kans groot dat de wetgever toch nog een deel van de bepaling zou aanpassen. Ik zal daarom hierna een aantal mogelijkheden geven die de wetgever heeft om deze ongelijkheid op te lossen.

De eerste mogelijkheid die de wetgever heeft is om de bepaling af te schaffen. Hierdoor wordt binnen de Wet IB 2001 landbouwgrond op dezelfde manier behandeld als andere soorten grond. In het rapport van het LEI wordt aanbevolen om de landbouwwijstelling af te schaffen omdat de rechtvaardigingsgrond is komen te vervallen. Wel wordt aangegeven dat eerst onderzoek moet worden gedaan naar de neveneffecten van het afschaffen van de vrijstelling, omdat de afschaffing nadelige gevolgen kan hebben voor landbouwondernemers.⁹⁴

De regering heeft als reactie op dit rapport aangegeven nog geen aanleiding te zien om de vrijstelling af te schaffen. Dit was vooral omdat een directe afschaffing van de vrijstelling ook zou betekenen dat waardeveranderingen die in het verleden zijn ontstaan, belast zouden worden. Herwaardering vond de regering toen een te grote administratieve last.⁹⁵ Het is echter wel een mogelijkheid om bij afschaffing van de landbouwwijstelling de landbouwgrond te herwaarderen zodat waardeveranderingen uit het verleden niet worden belast.

Een andere mogelijkheid die de wetgever heeft is het aanpassen van de landbouwwijstelling om zo een gelijkere behandeling te verkrijgen. In het rapport van het LEI worden enkele mogelijkheden gegeven. Zo geven ze aan dat een apart tarief voor boekwinsten op

⁹⁴ Van der Veen e.a. 2007, p. 66.

⁹⁵ Kamerstukken II 2008/09, 31727, 1, p. 6.

waardeveranderingen van grond een mogelijkheid is.⁹⁶ In dit geval is het geen vrijstelling meer maar een verlaagd tarief. Dit lost de ongelijkheid echter alleen op als dit tarief voor alle ondernemers geldt. Een andere mogelijkheid die wordt gegeven is de mogelijkheid om landbouwgrond buiten een onderneming te houden en de belastingheffing via box 3 te laten lopen. Dit is nu niet mogelijk omdat landbouwgrond door vermogensetikettering wordt beschouwd als verplicht ondernemingsvermogen.⁹⁷ Dit zou de ongelijkheid met een verpachter oplossen en het doel van de vrijstelling weer bereiken. Hier kan echter wel weer een ongelijke situatie ontstaan in de vergelijken met ander soort grond.

Een andere mogelijkheid voor de wetgever is een invoering van een algemene vrijstelling op inflatiewinsten die opkomen in bedrijfsmatig gebruikte gronden. Marcus is van mening dat bij een gelijkstelling van een agrarisch bedrijf en het midden- en kleinbedrijf dit een betere optie is dan de vrijstelling af te schaffen.⁹⁸ Hij volgt die beredenering omdat het huidige nominalistische systeem geen rekening houdt met inflatie, wat volgens hem wel zou moeten gebeuren. Ook Hofstra pleitte voor een regeling waarbij rekening werd gehouden met inflatie. Hij pleitte voor een volledige inflatieneutrale belastingheffing. Hierbij zou dan de landbouwvrijstelling worden afgeschaft omdat de regeling in een inflatieneutrale belastingheffing geen verschil meer zou maken.⁹⁹ Een dergelijk belastingstelsel zou echter een stuk complexer zijn en is daarom niet toegepast.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de landbouwvrijstelling geanalyseerd door middel van het toetsingskader van het gelijkheidsbeginsel. Dit is gedaan door te analyseren wie in eenzelfde situatie zit als de belastingplichtige die recht heeft op de landbouwvrijstelling. Daarna is onderzocht of objectieve en redelijke verklaringen bestaan voor een ongelijke behandeling. Ten slotte zijn mogelijke oplossingen gegeven om de ongelijke behandeling te verhelpen.

De verkoop van grond is niet dezelfde situatie als de verkoop van onroerende zaken, anders dan grond, of bedrijfsmiddelen. Dit komt door de speciale aspecten van grond die het een

⁹⁶ Van der Veen e.a. 2007, p. 61.

⁹⁷ Van der Veen e.a. 2007, p. 61-62.

⁹⁸ Marcus 2002, p 70.

⁹⁹ Hofstra 1978.

verschillend bedrijfsmiddel maken dan andere. De verkoop van grond is wel dezelfde situatie als de verkoop van landbouwgrond.

Voor de ongelijke behandeling is geen objectieve en redelijke verklaring. De verklaringen uit de wetsgeschiedenis geven geen verklaring voor de bestaande ongelijkheid en het oorspronkelijke doel van de vrijstelling wordt niet meer behaald na de invoering van de Wet IB 2001, terwijl dit door de wet IB 1964 wel werd bereikt. Ook in de literatuur zijn geen objectieve en redelijke verklaringen te vinden voor de bestaande ongelijkheid.

De wetgever heeft verschillende mogelijkheden hoe de ongelijkheid opgelost kan worden. Dit kan door de vrijstelling af te schaffen, dit kan door de vrijstelling aan te passen zodat de ongelijkheid minder groot is en het oorspronkelijke doel van de vrijstelling weer wordt bereikt of dit kan door een algemene vrijstelling op inflatiewinsten in te voeren.

5. Conclusie

In dit hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de onderzoeksvraag. De onderzoeksvraag is als volgt geformuleerd:

Is artikel 3.12 wet inkomstenbelasting 2001 in strijd met het gelijkheidsbeginsel en zo ja, hoe kan dit worden verholpen?

Eerst zal een korte samenvatting worden gegeven van de eerdere hoofdstukken om daarna een antwoord op de onderzoeksvraag te formuleren.

In hoofdstuk twee is de landbouwvrijstelling besproken. De landbouwvrijstelling staat in artikel 3.12 Wet IB 2001. De vrijstelling stelt waardeveranderingen van gronden vrij van belastingheffing. Hiervoor moet de grond wel gebruikt worden in het eigen landbouwbedrijf en zijn winsten die verband houden met een bestemmingswijziging, niet vrijgesteld.

Waardeveranderingen ontstaan door uitoefening van het bedrijf zijn evenmin vrijgesteld.

Uit de wetsgeschiedenis bleek dat de basis van de vrijstelling ligt in de wet Bedrijfsbelasting 1893. Via een resolutie is de vrijstelling in 1918 geïntroduceerd onder de Wet Inkomstenbelasting 1914. Sindsdien is de landbouwvrijstelling altijd onderdeel geweest van het Nederlandse belastingsysteem maar is de vrijstelling wel meerdere malen veranderd. In een resolutie van 1933 werd het doel van de vrijstelling uitgelegd. Het was een uitzondering dat een landbouwondernemer ook eigenaar was van de grond, want vaak werd de landbouwgrond gepacht. Om de eigenaar-ondernemer en de eigenaar-verpachter gelijk te stellen moest de eigenaar-ondernemer beschouwd worden als privé-grondbezitter en als landbouwondernemer. Nadat in 1958 was beargumenteerd dat landbouwgrond niet speciaal behandeld moest worden kwam de vrijstelling door een amendement toch in de Wet IB 1964. In de parlementaire behandeling werd beargumenteerd dat de vrijstelling wel in de wet moest blijven omdat het onjuist is om waardeverschillen die ontstaan zijn door conjuncturele en monetaire factoren te belasten en dat naburige landen soortgelijke regelingen voor de landbouw hadden.

In hoofdstuk drie is het gelijkheidsbeginsel besproken. Wetgeving in formele zin kan niet door de rechter op grondwettigheid worden getoetst. Wel kan worden getoetst aan de internationale discriminatieverboden uit het EVRM en het IVBPR. Uit de jurisprudentie blijkt dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden bij een ongelijke behandeling in dezelfde

situatie als daar geen objectieve en redelijke verklaring voor is te geven. De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid bij de beoordeling wat gelijke situaties zijn en wat een objectieve en redelijke verklaring is.

In hoofdstuk vier is de landbouwwijstelling geanalyseerd door middel van het toetsingskader van het gelijkheidsbeginsel. Hier wordt beargumenteerd dat de verkoop van landbouwgrond niet dezelfde situatie is als de verkoop van onroerende zaken, anders dan grond, en bedrijfsmiddelen. De verkoop van landbouwgrond is wel dezelfde situatie als de verkoop van ander soort grond. Deze situaties kunnen door de landbouwwijstelling anders worden behandeld. Hier is geen objectieve en redelijke verklaring voor. Ook het oorspronkelijke doel van de landbouwwijstelling wordt in de Wet IB 2001 niet meer gehaald.

De wetgever heeft verschillende mogelijkheden om de ongelijke behandeling op te lossen. Zo kan de vrijstelling worden afgeschaft, eventueel met een mogelijkheid om de grond te herwaarderen. Daarnaast is het mogelijk om een algemene vrijstelling op inflatiewinsten in te voeren. Dit zou echter een stuk complexer zijn. Daarnaast bestaan mogelijkheden om de bestaande vrijstelling aan te passen, bijvoorbeeld door een verlaagd tarief op waardeveranderingen van grond of een mogelijkheid om landbouwgrond in privébezit te hebben.

De onderzoeksvraag kan gesplitst worden in twee losse vragen. De eerste vraag is of artikel 3.12 wet inkomstenbelasting 2001 in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Deze vraag moet bevestigend beantwoord worden. Dit artikel kan voor een ongelijke behandeling zorgen bij de verkoop van landbouwgrond en ander soort grond, wat een gelijke situatie is. Hier is geen objectieve en redelijke verklaring voor te geven.

De tweede vraag van de onderzoeksvraag richt zich op oplossingen voor deze ongelijkheid. Hoewel meerdere mogelijkheden bestaan is naar mijn mening de beste optie om artikel 3.12 Wet IB 2001 af te schaffen. Hierbij is het wel aan te raden om eerst onderzoek te doen naar de eventuele neveneffecten van de afschaffing van dit artikel. Daarnaast is het ook eventueel mogelijk om de landbouwgrond te herwaarderen zodat waardeveranderingen die in het verleden zijn ontstaan niet worden belast.

Literatuurlijst

Van den Berge, WFR 2000/895

J.W. van den Berge, 'Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)', *WFR* 2000/895, afl. 6391, p. 895.

Deze boeren leggen uit waarom ze demonstreren: 'Ik zit muurvast door dit beleid', nos.nl, 01 oktober 2019.

Efstratiades, BB 2001/06-05

S.K.A. Efstratiades, 'De invulling van het gelijkheidsbeginsel', *BB* 2001/06-05, afl. 6, p. 13-16.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, FM nr. 77, Deventer: Wolters Kluwer, 1996.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2018

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting, inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Hofstra 1978

H.J. Hofstra, *Inflatieneutrale belastingheffing*, Den Haag: Staatsuitgeverij 1978.

Lubbers, Meussen & Smeets 2018

A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen & M.H.M. Smeets, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Marcus 2002

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

Poelman, in: Cursus Belastingrecht FBR

E. Poelman, in: M.L.M. van Kempen, A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik (red.), *Cursus belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

Schenk & Seegers 2014

S.F.J.J. Schenk FB & P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling* (Fed Fiscale Brochures nr. 47), Deventer: Kluwer 2014.

Segeren, Needham & Groen 2005

A. Segeren, B. Needham en J. Groen, *De markt doorgrond, een institutionele analyse van grondmarkten in Nederland*, Rotterdam: NAI uitgevers 2005.

Tuinte 1993

G.H.J. Tuinte, *De landbouwwijziging*, Deventer: Uitgeverij FED 1993.

Van der Veen e.a. 2007

H. Van der Veen, D. Albrechtse, G. Venema, P. Kavelaars, R. Van den Dool, B. De Nies, *Evaluatie landbouwwijziging*, Den Haag: LEI 2007, bijlage bij Kamerstukken II 2008/2009, 31727, nr. 1.

Regelgeving

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

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

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

Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 13 oktober 2010 (Stcrt. 2010, 16 586).

Beschikking ter zake van het uit productie nemen van bouwland (Stcrt. 1988, nr. 158).

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1958/59, 5 380, nr. 3.

Handelingen II 1963/64, nr. 56.

Handelingen I 1964/65, nr. 12.

Kamerstukken II 1984/85, 18 915, nr. 3.

Kamerstukken II 1999/00, 27 209, nr. 3.

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

Kamerstukken II 2020/21, 35 570, nr. 2.

Jurisprudentie

Europese Hof voor de rechten van de Mens

EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090.

EHRM 10 maart 1983, ECLI:NL:XX:1993:BG7683.

EHRM 13 oktober 1993, ECLI:NL:XX:1993:BG7683.

EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935, BNB 2002/398.

EHRM 12 april 2006, ECLI:NL:XX:2006:AX7103.

EHRM 27 mei 2014, ECLI:NL:XX:2014:263, BNB 2014/237.

Hof van Justitie EU

HvJ EG 28 april 1998, ECLI:EU:C:1998:171.

HvJ EG 06 juni 2000, ECLI:EU:C:2000:294, BNB 2000/329.

HvJ EG 13 december 2005, ECLI:EU:C:2005:763.

Hoge Raad

HR 05 februari 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7656, BNB 1964/70.

HR 19 februari 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7651, BNB 1964/83.

HR 5 maart 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5880, BNB 1969/83.

HR 29 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4428, BNB 1972/10.

HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, BNB 1990/61.

HR 17 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4203, BNB 1990/79.

HR 21 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4254, BNB 1990/179.

HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139, BNB 1993/29.

HR 6 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5470, BNB 1993/332.

HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505, BNB 1994/36.

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

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

HR 15 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AC4289:AC4289, BNB 1998/293.

HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2531, BNB 1999/47.

HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2276, BNB 1999/77.

HR 14 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:BI7527, BNB 2000/306.

HR 6 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8849, BNB 2001/144.

HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3110, BNB 2001/400.

HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106, BNB 2002/151.

HR 07 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9025, BNB 2004/337.

HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206.

HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:423 (concl. A-G R.E.C.M. Niessen), BNB 2016/100.

HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, BNB 2018/117.

HR 08 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:846, BNB 2018/144.

Conclusies

Concl. A-G. R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2010:BG1120, bij HR 26 februari 2010, BNB 2010/279.

Concl. A-G Moltmaker, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875 , bij HR 8 juli 1988, BNB 1988/302.

Concl. A-G Van den Berge, ECLI:NL:HR:1998:AA2286, bij HR 17 augustus 1998, BNB 1999/122.