



Erasmus School of Economics

Bachelor Fiscale Economie

De landbouvvrijstelling

Naam	Frank Rasenberg
Studentnummer	373603
Begeleider	Prof. dr. Peter Kavelaars
Tweede lezer	Drs. A.W. de Beer
Onderwerp	De landbouvvrijstelling
Datum	1 maart 2023

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

Inhoud

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Toetsingskader	5
1.4 Opbouw	6
1.5 Afbakening.....	6
Hoofdstuk 2: De landbouvvrijstelling	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Introductie.....	7
2.3 Geschiedenis van de landbouvvrijstelling	7
2.3.1 Eerdere vrijstellingen in de landbouwsector.....	7
2.3.2 De landbouvvrijstelling vanaf 1964	9
2.3.3 Bestemmingswijzigingswinsten vanaf 1986.....	9
2.3.4 De Wet op de Inkomstenbelasting 2001	10
2.4 De landbouvvrijstelling in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001	11
2.5 Samenvatting en conclusie.....	12
Hoofdstuk 3: Het verbod op discriminatie	13
3.1 Inleiding	13
3.2 Geschiedenis gelijkheidsbeginsel	13
3.3 Het gelijkheidsbeginsel.....	14
3.4 Artikel 14 EVRM.....	15
3.5 Artikel 14 EVRM in het belastingrecht	15
3.5.1 Gelijke gevallen	16
3.5.2 Ongelijke behandeling bij ongelijke gevallen	17
3.5.3 Objectieve en redelijke rechtvaardiging	18
3.6 Samenvatting en conclusie.....	19
Hoofdstuk 4: Toetsing van de landbouvvrijstelling aan artikel 14 EVRM	20
4.1 Inleiding	20
4.2 Is er sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod?	20
4.2.1 Landbouwers-eigenaren en verpachters.....	20
4.2.2 De landbouwsector en andere sectoren	22
4.3 Objectieve en redelijke rechtvaardiging	22
4.4 Aanpassing of afschaffing.....	24
4.5 Samenvatting en conclusie.....	25

Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie	26
5.1 inleiding	26
5.2 Samenvatting.....	26
5.3 Conclusie en aanbeveling	27
Literatuurlijst	28

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

In artikel 3.12 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (Hierna: Wet IB 2001) is de landbouvvrijstelling opgenomen. De objectieve vrijstelling geldt voor de waardeveranderingen van gronden van landbouwbedrijven, inclusief de ondergrond van gebouwen op deze grond. Al jaren wordt in de literatuur afgevraagd of de landbouvvrijstelling nog wel van deze tijd is. Hoewel de kritiek op de landbouvvrijstelling al meer dan 20 jaar terug gaat, is de vrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 nog altijd in ons wetboek te vinden.

‘De vrijstelling heeft geen specifiek beleidsdoel en draagt dus ook niet bij aan het bereiken daarvan.’¹

‘De rechtvaardigingsgrond van de landbouvvrijstelling is met de introductie van de Wet IB 2001 komen te vervallen.’²

‘Een groep van belastingplichtigen wordt een voordeel gegund, terwijl dat voordeel zonder reden aan anderen wordt onthouden.’³

Dit zijn slechts een paar voorbeelden van conclusies van onderzoeken over de landbouvvrijstelling sinds de introductie van de Wet IB 2001.

Kritiek op de vrijstelling draait vooral om twee punten. Het eerste punt van kritiek is dat sinds de invoering van de Wet IB 2001 het fiscale doel achterhaald is. Eén van de doelen was het faciliteren van de bedrijfsopvolging voor personen buiten de familie. Omdat bij de invoering van de Wet IB 2001 algemene faciliteiten werden gecreëerd voor bedrijfsopvolging, kan worden gesteld dat dit doel van de landbouvvrijstelling is komen te vervallen.⁴

Het tweede punt van kritiek draait om een ander doel van de landbouvvrijstelling: het niet belasten van inflatiewinsten.⁵ Bij de introductie van de Wet IB 1964 heeft de wetgever hier enkele redenen voor aangevoerd. Eigenaren van landbouwgrond die hun eigen grond verbouwden zouden bijvoorbeeld twee petten dragen: die van landbouw-ondernemer en die van privé-eigenaar van landbouwgrond.⁶ De onderbouwing hiervan vloeit voort uit een resolutie van 3 februari 1933, waar landbouwgrond wordt vergeleken met een machine van een fabrikant.⁷ Waar machines vaak in bezit waren van de fabrikant, werd landbouwgrond vaak verpacht. Privé-eigenaren van landbouwgronden die hun grond verpachtten, betaalden tot 2001 geen inkomstenbelasting over de (fictieve) waardevermeerdering van hun gronden. De wetgever achtte het daarom wenselijk dat de eigenaar-landbouwer voor zijn rol als privé-eigenaar van landbouwgrond ook niet in de belastingheffing zou worden betrokken. De landbouvvrijstelling zorgde er tot 2001 dus voor dat eigenaar-landbouwers en verpachters van landbouwgrond gelijk behandeld werden.

¹ Verantwoordingsonderzoek Ministerie van LNV en DGF 2020, p. 39.

² Van der Veen e.a., 2007, p. 30.

³ Denissen en Seegers, 2004, p. 21.

⁴ Zie artikel 3.63 Wet IB 2001, ook wel de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR). Dit artikel is de opvolger van artikel 17 Wet IB 1964. In artikel 3.63 is de regeling uitgebreid naar situaties buiten de familiesfeer, zoals opvolging door een werknemer of door een medeondernemer.

⁵ Van der Veen e.a., 2007, p. 49.

⁶ In deze scriptie maak ik onderscheid tussen verpachters van landbouwgrond en eigenaren van landbouwgrond die hun eigen grond verbouwen. Deze laatste groep zal in deze scriptie worden aangeduid als eigenaar-landbouwers.

⁷ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

Sinds 2001 is landbouwgrond voor verpachters echter een inkomensbestanddeel in box 3, terwijl voor eigenaar-landbouwers de landbouwgrond als bedrijfsmiddel in box 1 valt en door middel van de landbouwvrijstelling wordt de waardeverandering van de grond buiten de winst gehouden. Waar de landbouwvrijstelling tot 2001 de ongelijkheid tussen verpachters en eigenaar-landbouwers ongedaan maakte, is de vrijstelling nu juist de oorzaak voor een verschil in behandeling tussen verpachters en eigenaar-landbouwers. Dit zou in strijd kunnen zijn met het discriminatieverbod (ook wel het gelijkheidsbeginsel) van het EVRM, dat effectief voorschrijft dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden.⁸

Maar de ongelijkheid beperkt zich niet alleen tot de verhouding tussen verpachters van landbouwgrond en eigenaren van landbouwgrond die hun eigen grond verbouwen. Ook de verhouding tussen de sector landbouw en andere sectoren is scheef door toedoen van de landbouwvrijstelling. Ondernemers in andere sectoren zijn namelijk niet vrijgesteld voor hun inflatiewinsten, zoals eigenaren van landbouwgronden dat wel zijn.

1.2 Probleemstelling

Er kan dus gesteld worden dat de landbouwvrijstelling een ongelijke situatie creëert tussen landbouwers met eigen grond en verpachters van landbouwgrond, maar ook tussen de landbouwer en ondernemers uit andere sectoren. De onderzoeksvraag luidt daarom:

Vormt de landbouwvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM jo. artikel 1, 12^e protocol EVRM en zo ja, welke mogelijkheden heeft de wetgever om deze inbreuk op te lossen?

1.3 Toetsingskader

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden wordt gebruik gemaakt van het volgende toetsingskader.

- **Gelijkheidsbeginsel**
Voor een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM dient er een ongelijkheid te bestaan. De landbouwvrijstelling wordt getoetst aan de hand van het gelijkheidsbeginsel om te bepalen of gelijke situaties gelijk behandeld worden.
- **Evenredigheidsbeginsel**
Geen twee situaties zijn exact gelijk. Toch kan voor een andere behandeling van een soortgelijke situatie een rechtvaardigingsgrond bestaan. In deze scriptie wordt getoetst of deze ongelijke behandeling proportioneel is.
- **Doeltreffendheidsbeginsel**
Bij het toetsen aan het doeltreffendheidsbeginsel kan de vraag worden gesteld of het artikel het doel behaald dat de wetgever voor ogen had. Het tweede deel van de onderzoeksvraag gaat over de mogelijkheden van de wetgever om de eventuele inbreuk op het discriminatieverbod op te lossen. Deze mogelijkheden zullen getoetst worden aan het doeltreffendheidsbeginsel, zodat eventuele aanpassingen van de wet voldoen aan het doel van de wetgever.
- **Rechtszekerheidsbeginsel**
De landbouwvrijstelling is in het verleden al meerdere keren aangepast, waarbij verschillende

⁸ Artikel 14 EVRM jo. artikel 1, 12^e protocol EVRM.

overgangsregelingen gebruikt werden. In deze scriptie zal een aanpassing of een afschaffing van de vrijstelling en de bijbehorende overgangsregeling worden getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel.

1.4 Opbouw

Ter ondersteuning van het beantwoorden van de onderzoeksvraag worden eerst de subvragen beantwoord. In hoofdstuk 2 worden de oorsprong en de wetshistorie van de landbouwwijziging beschreven, waarbij ook het overgangsrecht bij de verschillende aanpassingen van de vrijstelling wordt behandeld. De subvraag die in dit hoofdstuk beantwoord zal worden is:

- *Hoe is de landbouwwijziging tot stand gekomen en hoe heeft deze zich over de jaren heen ontwikkeld?*

In hoofdstuk 3 staat het gelijkheidsbeginsel centraal. Dit onderdeel wordt behandeld door antwoord te geven op de volgende twee subvragen:

- *Wanneer is er sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?*

In hoofdstuk 4 worden de mogelijkheden van de wetgever behandeld om de eventuele inbreuk op het discriminatieverbod op te lossen door middel van de volgende subvraag:

- *Is er bij de landbouwwijziging sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod van het EVRM?*
- *Welke mogelijkheden heeft de wetgever om de inbreuk op het discriminatieverbod van het EVRM op te lossen?*

1.5 Afbakening

In de literatuur worden de aanpassing en afschaffing van de landbouwwijziging vaker in verband gebracht met de aanpassing en afschaffing van de BOR van artikel 3.63 Wet IB 2001. Hoewel de BOR in deze scriptie wel aan bod zal komen, zullen de gevolgen van de afschaffing of van de aanpassing van de BOR niet worden behandeld.

Hoofdstuk 2: De landbouvvrijstelling

2.1 Inleiding

In het tweede hoofdstuk wordt de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 uiteengezet. In de tweede paragraaf wordt een korte introductie over de vrijstelling zelf gegeven. In de derde paragraaf wordt aan de hand van de parlementaire geschiedenis de ontwikkelingen van de vrijstelling uiteengezet. Deze ontwikkelingen hebben er aan bijgedragen hoe de landbouvvrijstelling er vandaag de dag uit ziet. In de vierde paragraaf wordt het artikel ontleed en worden de verschillende voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling verder onderzocht. Tot slot wordt er in de vijfde paragraaf het hoofdstuk samengevat en wordt antwoord gegeven op de eerste subvraag:

- *Hoe is de landbouvvrijstelling tot stand gekomen en hoe heeft deze zich over de jaren heen ontwikkeld?*

2.2 Introductie

De landbouvvrijstelling is een objectieve vrijstelling. Dat betekent dat een gedeelte van de winst buiten de heffing wordt gehouden.⁹ Het gedeelte van de winst dat bij de landbouvvrijstelling buiten de heffing wordt gehouden is een deel van de waardeverandering van de grond. Als de door de landbouwer aangekochte grond vervreemd wordt, zijn eventuele winsten op de gronden niet belast. Andersom zijn eventuele verliezen ook niet aftrekbaar van de winst.¹⁰ Uitzonderingen op deze hoofdregel volgen later in dit hoofdstuk.

De landbouvvrijstelling is een inbreuk op het totaalwinstbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001. Dit artikel schrijft voor dat de winst uit een onderneming het bedrag van de gezamenlijke voordelen is, die onder welke naam en in welke vorm dan ook wordt verkregen uit een onderneming. Bij dit winstbegrip wordt uitgegaan van een nominalistische visie. Dit betekent dat elke toename of afname van vermogen tot de winst wordt gerekend, dus ook vermogensveranderingen door toedoen van conjuncturele en inflatoire factoren.¹¹ Het zijn juist deze factoren die door de landbouvvrijstelling buiten het winstbegrip worden gehouden.

2.3 Geschiedenis van de landbouvvrijstelling

2.3.1 Eerdere vrijstellingen in de landbouwsector

Vrijstellingen in de landbouwsector hebben een lange geschiedenis. Welk soort vrijstelling aan het landbouwbedrijf werd verleend, verschilt echter over de tijd. De eerste door het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden geheven bedrijfsbelasting is het Patentrecht.¹² Het Patentrecht was het recht om een bepaald beroep gedurende een jaar te mogen uitvoeren. Dit was een vorm van belasting, omdat het werd verkregen door een jaarlijks te betalen bedrag aan de Staat. Op grond van artikel 3, sub I van de Wet van den 21 mei 1819 waren landbouwers vrijgesteld van het Patentrecht.¹³

Het patentrecht gold tot 1894 en werd vervangen door de Wet op de vermogensbelasting 1892 en de Wet op de bedrijfsbelasting 1893. In de Wet op de Vermogensbelasting 1892 werd belasting geheven

⁹ Van Raad, Janssen & Pötgens, 2021, par. 3.2.13.

¹⁰ Seegers e.a., 2022, par 11.4.20.

¹¹ Van der Veen e.a., 2007, p. 21.

¹² Smeets, 1961, p. 14-24.

¹³ Wet van den 21 Mei 1819 houdende eene nieuwe Ordonnantie op het regt van patent, p. 6.

over de inkomsten uit vermogen. Maar in plaats van het vaststellen van het werkelijke inkomen uit vermogen, werd een fictief rendement van 4% van het vermogen gehanteerd. Dit fictieve rendement gold ook voor het vermogen van het landbouwbedrijf.¹⁴ Het landbouwbedrijf werd echter ook betrokken in de Wet op de Bedrijfsbelasting 1893. Ook in deze wet werden de inkomsten van het landbouwbedrijf fictief gesteld op 4% van het kapitaal van het bedrijf. Deze situatie zou voor de agrarische sector een dubbele belastingheffing betekenen. Ter voorkoming daarvan werd er in de Wet op de Bedrijfsbelasting een vrijstelling van 4% voor het landbouwbedrijf toegestaan. Dit betekende dat het landbouwbedrijf materieel vrijgesteld was van de bedrijfsbelasting.¹⁵

Tot 1914 kende de Nederlandse belastingheffing dus telkens een vrijstelling voor landbouwers. Bij de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 kwam hier verandering in. In de wet was geen aparte regeling opgenomen voor de agrarische sector. Pas in 1918 droeg de minister de Belastingdienst in een resolutie op om de winst bij verkoop van een boerenbedrijf buiten beschouwing te laten bij bepaling van de bedrijfswinst. Dit was de eerste vorm van een vrijstelling in de landbouw die lijkt op de huidige regeling. Opvallend was dat in deze resolutie niet werd uitgelegd waarom de vrijstelling aan het boerenbedrijf werd gegeven.¹⁶

In 1925 en in 1930 wees de Hoge Raad twee arresten die van toepassing konden zijn op het landbouwbedrijf. In het arrest van 29 april 1925 oordeelde de Hoge Raad dat de winst die ontstaat bij verkoop van bedrijfsmiddelen ook tot de bedrijfswinst behoorde, ook al waren de bedrijfsmiddelen niet aangekocht met het doel om later verkocht te worden.¹⁷ Het arrest van 16 april 1930 draaide om een bloembollenkweker die een stuk grond met winst had verkocht. Uit het arrest van de Hoge Raad bleek dat ook deze winst tot de bedrijfswinst hoorde, ondanks dat het voordeel ontstaan was buiten het doel van de bedrijfsuitoefening.¹⁸

Deze twee arresten konden onduidelijkheid geven over de werking van de resolutie van 1918. In reactie hierop bevestigde de minister in resoluties van 1931 en 1933 de resolutie van 1918, opdat de Belastingdienst de winst bij de verkoop van de boerenplaats nog steeds buiten de bedrijfswinst hield. In de resolutie van 1933 gaf de minister ook een onderbouwing voor de afwijkende behandeling van de boerensector ten opzichte van andere sectoren. Betoogd werd dat landbouw veelal werd bedreven op gepachte grond. Dit in tegenstelling tot machines, die vaak eigendom van de landbouwer waren. Hieruit volgde volgens de minister dat grond geen bedrijfsmiddel was, zoals machines, maar dat het als privébezit behandeld moest worden.

In het Besluit Inkomstenbelasting 1941 (Hierna: Besluit IB 1941) werd de landbouwwijziging opgenomen in artikel 9, lid 4. Dit artikel was een beperking op de vrijstelling zoals deze gold vanaf 1918. Voorts waren alleen nog de winsten behaald op de gronden van het landbouwbedrijf vrijgesteld. Als de winst was ontstaan in de uitoefening van het bedrijf, was de vrijstelling niet van toepassing. In het Besluit IB 1941 werd daarnaast ook een definitie van het begrip landbouwbedrijf opgenomen. Twee jaar later volgde een resolutie waardoor ook de opstallen behorende bij het landbouwbedrijf onder de vrijstelling vielen.¹⁹

¹⁴ Van der Veen e.a., 2007, p. 22.

¹⁵ Van der Veen e.a., 2007, p. 22.

¹⁶ Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

¹⁷ HR 29 april 1925, nr. 1770.

¹⁸ HR 16 april 1930, B. 4726.

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

2.3.2 De landbouvvrijstelling vanaf 1964

In de eerste concepten van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (Hierna: Wet IB 1964) ontbrak de landbouvvrijstelling. De regering reageerde in de memorie van toelichting en de memorie van antwoord op de resolutie uit 1933.²⁰ Ten eerste werd er gesteld dat grond wel degelijk een bedrijfsmiddel was voor de landbouwer-eigenaar. Ten tweede zou het verschil tussen grond en andere bedrijfsmiddelen zoals machines geen rechtvaardigingsgrond zijn voor een uitzondering voor de behandeling van landbouwgrond. Ten derde was het argument dat boeren veelal op gepachte grond werkten volgens de regering niet meer van toepassing: de agrarische sector week procentueel weinig af van andere sectoren als het ging om eigenaarschap van bedrijfsmiddelen. Tot slot zou het hebben van twee petten, eigenaar en landbouwer, in fiscale zin niet relevant zijn, zoals dit ook niet relevant was in andere sectoren.

Toch werd de landbouvvrijstelling door een amendement van het KVP-kamerlid Anton Lucas in de uiteindelijke Wet IB 1964 opgenomen. In het amendement werd aangevoerd dat bij de bovenstaande vier weerleggingen van de argumenten voor de landbouvvrijstelling niet werd gereageerd op het argument dat het niet juist zou zijn waardeverschillen veroorzaakt door monetaire en conjuncturele factoren als winst aan te merken.²¹ Het grote verschil van de landbouvvrijstelling in de Wet IB 1964 ten opzichte van het Besluit IB 1941 is dat opstallen voortaan niet meer onder de vrijstelling vielen. Voor deze aanpassing werd een overgangsregeling in het leven geroepen. Deze overgangsregeling werd opgenomen in artikel 70 Wet IB 1964 en voorzag in een onbelaste herwaardering van de opstallen tot de waarde in het economisch verkeer op 1 januari 1964.

2.3.3 Bestemmingswijzigingswinsten vanaf 1986

In de Wet IB 1964 was geen definitie van het begrip landbouwbedrijf opgenomen. Voor de invulling van dit begrip werd teruggegrepen op het Besluit IB 1941, waar het landbouwbedrijf wel een definitie had.²² Uit een amendement van het kamerlid Van der Linden bleek de wens om de term landbouwbedrijf weer in de wet te definiëren én om deze beter aan te laten sluiten bij moderne vormen van landbouw.²³ Dit amendement werd aangenomen en de nieuwe definitie werd in 1986 in het tweede lid van artikel 8 van de Wet IB 1964 opgenomen.

Daarnaast was de wetgever in de jaren 80 van de vorige eeuw van mening dat de landbouvvrijstelling in de Wet IB 1964 niet meer van toepassing diende te zijn op bestemmingswijzigingswinsten. Dit zijn winsten die behaald kunnen worden wanneer de bestemming van een stuk grond verandert. De waarde van grond met een woonbestemming is hoger dan dezelfde grond met een agrarische bestemming.²⁴ Dit betekent dat een bestemmingswijziging van een agrarische naar een woonbestemming een positieve waardeverandering met zich meebrengt. In het regime van de Wet IB 1964 bleef deze waardeverandering onbelast, omdat gebruik kon worden gemaakt van de landbouvvrijstelling.

Dit veranderde in 1986 met de introductie van de uitzondering voor bestemmingswijzigingswinsten. Voorts was de landbouvvrijstelling niet meer van toepassing op een waardeverandering die “verband houdt met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend”. Met deze aanpassing sloot de

²⁰ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

²¹ Amendement-Lucas Wet IB 1964.

²² Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3, p. 7.

²³ Kamerstukken II 1982/83, 17520, 8.

²⁴ Schenk & Seegers, 2014, par 4.2.

vrijstelling beter aan bij het doel van het artikel, namelijk het vrijstellen van winsten op landbouwgrond door monetaire en conjuncturele factoren.²⁵

Ook in 1986 was er sprake van een overgangsregeling. Deze regeling hield in dat belastingplichtigen een verzoek konden indienen bij de inspecteur om een beschikking af te geven, waarin werd bevestigd dat voor 1 april 1986 een bestemmingswijziging werd verwacht. Dit verzoek moest voor 1 januari 1992 aan de inspecteur worden gedaan. Als deze beschikking werd afgegeven door de inspecteur, waren de winsten die het gevolg waren van deze aanstaande bestemmingswijziging vrijgesteld.

De term “voortaan of waarschijnlijk binnenkort” werd in de behandeling van de wetswijziging in de Tweede Kamer in 1985 ingevuld als zes jaar.²⁶ Ondanks deze lange termijn, bleef het voor verkopende boeren relatief makkelijk om de winst van een naderende bestemmingswijziging onder de landbouwvrijstelling te laten vallen.²⁷ Een boer kon bijvoorbeeld een gedeelte van zijn grond verkopen, maar voor langer dan zes jaar het gebruiksrecht op de grond houden. Hiermee viel de verkoop buiten de uitzondering van de aangepaste wettekst en dus kon de landbouwvrijstelling op het gehele bedrag bij de verkoop worden toegepast.

Deze en andere mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik van de landbouwvrijstelling werden in 2000 gerepareerd. De term “voortaan of waarschijnlijk binnenkort” werd weggelaten en de vrijstelling was alleen nog van toepassing “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 het landbouwbedrijf”. Met deze formulering van de wettekst, maakte het niet langer uit op welke termijn een bestemmingswijziging verwacht kon worden. Alle waardeveranderingen door toedoen van bestemmingswinsten waren voortaan belast.²⁸

2.3.4 De Wet op de Inkomstenbelasting 2001

In het wetsontwerp van de Wet IB 2001 werd de landbouwvrijstelling van artikel 8 sub 6 Wet IB 1964 in ongewijzigde bewoordingen overgenomen. Toch kende de vrijstelling geen stille overgang. In een advies op het wetsvoorstel voor de belastingherziening van 2001 noemt de Raad van State de landbouwvrijstelling omstreden. De Raad van State stelt dat het buiten de winstbepaling houden van waardeveranderingen die het gevolg zijn van conjuncturele en monetaire factoren een niet te rechtvaardigen privilege is ten opzichte van andere sectoren. Geadviseerd wordt om de vrijstelling te heroverwegen in het licht van de in de Wet IB 2001 opgenomen vermogensrendementsheffing van 4%.²⁹

De Raad van State doelde hiermee op de introductie van het boxensysteem, waar voor landbouweigenaren de landbouwgrond in box 1 zou vallen, omdat landbouwgrond verplicht bedrijfsbezit zou zijn. In deze box is de landbouwvrijstelling van toepassing, zodat de inflatoire waardeveranderingen van de grond onbelast blijven. Voor de verpachter van landbouwgrond zou de grond echter in box 3 vallen. In box 3 werkt de landbouwvrijstelling echter niet hetzelfde als in box 1. Hierin wordt namelijk de grond van de verpachter elk jaar opnieuw op waarde geschat. Over deze waarde wordt vervolgens het fictief rendement van 4% berekend. Effectief betekende dit voor de verpachter dat de waardeveranderingen die toe te schrijven zijn aan conjuncturele en monetaire factoren wel in de

²⁵ Kamerstukken II, 1963/63, 5380, 42.

²⁶ Kamerstukken II 1984/85, 19815, 5, p. 4.

²⁷ Van der Veen e.a., 2007, p. 24.

²⁸ HR 01-04-2005, BNB 2005/227, ECLI:NL:HR:2005:AT3036.

²⁹ Kamerstukken II, 1998/99, 26727, A, p. 33.

belastingheffing worden betrokken. De Raad van State wees in het advies dus op het verschil in behandeling tussen de landbouwer-eigenaar en de verpachter van landbouwgrond.

In een nader rapport schoven de staatssecretaris en de minister van Financiën het advies van de Raad van State terzijde, omdat er volgens hen genoeg reden was om de landbouwvrijstelling te behouden.³⁰ Welke redenen dit waren, werd in het rapport niet benoemd.

2.4 De landbouwvrijstelling in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001

De landbouwvrijstelling is opgenomen in artikel 3.12 van de Wet IB 2001 en luidt 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 is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch 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.”

Dit eerste lid van het artikel sluit af met twee voorwaarden waar een waardeverandering aan moet voldoen voor de toepassing van de vrijstelling. Ten eerste geldt de vrijstelling voor zover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan *“de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf”*. Een bestemmingswijziging van de grond is een voorbeeld van een onderbreking van de voortzetting van de aanwending van de grond als landbouwgrond. Zoals is vermeld in paragraaf 2.3.3 kan een stuk grond in waarde toenemen wanneer de bestemming wijzigt van een agrarische naar een woonbestemming.

Om toch te kunnen berekenen in welke mate een waardeverandering uitsluitend kan worden toegerekend aan een agrarische bestemming kan worden uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (hierna: WEVAB). De WEVAB is een afgeleide van de waarde in het economische verkeer (hierna: WEV), wat gedefinieerd is als de prijs die zou worden betaald bij een verkoop op de meest geschikte wijze, na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde.³¹ De definitie van de WEVAB is hetzelfde, maar hierbij wordt uitgegaan van het bedrag dat de hoogste agrarische bidder voor een stuk grond over zou hebben. Hierbij wordt er geen rekening gehouden met de mogelijkheid om de grond buiten de landbouwsector te gebruiken.³²

Een stuk landbouwgrond heeft dus een waarde in het economisch verkeer en een waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming. Wanneer deze twee waarden gelijk zijn aan elkaar is de landbouwvrijstelling op de gehele waardeverandering van toepassing. Maar wanneer de WEV en de WEVAB van elkaar verschillen, wordt de landbouwvrijstelling alleen toegepast op het verschil tussen de WEVAB bij aankoop van een stuk grond en de WEVAB bij verkoop van datzelfde stuk grond.³³ In BNB 2003/142 had een veehouder een stuk weidegrond gekocht, waarvan de WEV 580.000 gulden en de WEVAB 368.000 gulden bedroeg. Op het moment dat de veehouder hetzelfde stuk grond weer verkocht was de WEV gestegen tot 1.374.796 gulden en de WEVAB tot 526.795 gulden. Het vrijgestelde bedrag o.g.v. de landbouwvrijstelling was dus 158.795 gulden (526.795 gulden -/- 368.000 gulden).³⁴

³⁰ Kamerstukken II, 1998/99, 26727, A, p. 34.

³¹ HR 5 februari 1969, nr. 16407.

³² HR 8 februari 2002, nr. 37196.

³³ Schenk & Seegers, 2014, par 4.5.

³⁴ HR 14 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF4523.

Toch is dat niet het einde van de berekening. Een tweede voorwaarde in het eerste lid is dat de waardeverandering niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. De wetgever heeft beoogd om alleen de waardeveranderingen die zijn ontstaan door conjuncturele of inflatoire invloeden vrij te stellen.³⁵ Wanneer een landbouwer zijn stuk grond bewerkt en ten gevolge van deze bewerking de waarde van de grond wijzigt, is deze waardeverandering belast. Voorbeelden van dergelijke veranderingen aan de grond zijn het aanbrengen van drainage, structuurverbetering en ruilverkaveling.³⁶

In het tweede lid van artikel 3.12 Wet IB 2001 is een definitie van het begrip landbouwbedrijf voor toepassing van de landbouwvrijstelling opgenomen: *“Onder landbouwbedrijf wordt verstaan een bedrijf dat is gericht op het voortbrengen van producten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw – daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen, bloembollen en paddenstoelen – dan wel op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt.”* Dit is vrijwel dezelfde tekst die in 1986 werd toegevoegd aan het toenmalige artikel voor de landbouwvrijstelling. Het doel van de Staatssecretaris destijds was om de definitie van het landbouwbedrijf beter aan te laten sluiten op de modernere vormen van landbouw. De Staatssecretaris benadrukte dan ook in de memorie van toelichting dat de termen voor akkerbouw, weidebouw en tuinbouw ruim opgevat dienden te worden.³⁷

2.5 Samenvatting en conclusie

Vrijstellingen van de landbouwgrond van het boerenbedrijf hebben een lange geschiedenis. In 1918 werd de winst bij verkoop van een boerenplaats vrijgesteld op grond van een resolutie van de minister. In het Besluit IB 1941 kreeg de vrijstelling een eigen artikel en werd ook de term landbouwbedrijf als definitie opgenomen. Toch werd de vrijstelling ingeperkt; alleen de gronden vielen sindsdien nog onder de toepassing van de nieuwe wet. In een resolutie van 1943 werden ook de opstallen toegevoegd aan de werking van de vrijstelling. In de Wet IB 1964 werd de landbouwvrijstelling, na wat onenigheid tijdens het wetsontwerp, toch in de wet geplaatst. In 1986 werd geprobeerd om bestemmingswijzigingswinsten niet langer onder de landbouwvrijstelling te laten vallen. Ook werd de definitie van landbouwbedrijf uitgebreid en in een eigen lid in het artikel toegevoegd. Omdat het relatief makkelijk bleek om de vrijstelling toch van toepassing te laten zijn op bestemmingswijzigingswinsten werd in 2000 de wettekst een laatste maal gerepareerd.

Hoewel de Raad van State vroeg om een heroverweging in het licht van de Belastingherziening 2001, kreeg de ongewijzigde landbouwvrijstelling toch weer een plaats in de Wet IB 2001. De huidige vrijstelling van artikel 3.12 geldt voor de waardeveranderingen van gronden voor zover de waardeverandering kan worden toegerekend aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf. Om de hoogte van de landbouwvrijstelling te berekenen wordt de WEVAB bij verkoop verminderd met de WEVAB bij aankoop. Ook moeten eventuele waardeveranderingen die zijn ontstaan in de uitoefening van het bedrijf in mindering worden gebracht op dit bedrag.

³⁵ Zie paragraaf 2.3.2.

³⁶ HR 14 mei 1969, nr. 16 138.

³⁷ Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3, p. 7.

Hoofdstuk 3: Het verbod op discriminatie

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het gelijkheidsbeginsel centraal. Het gelijkheidsbeginsel is een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur (hierna: abvbb), maar ook een algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving (hierna: abvw). Voorafgaand aan dit hoofdstuk is het van belang dat vermeld wordt dat voor deze scriptie de landbouwvrijstelling wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel als abvw. Een wettelijke bepaling in formele zin mag niet getoetst worden aan de Grondwet (hierna: GW), maar wel aan hoger internationaal recht zoals een verdragsbepaling. In paragraaf 3.3 volgt een uitgebreide uitleg over de mogelijkheden om te toetsen aan de Grondwet en aan internationaal recht.

Wanneer in de literatuur wordt gesproken over het gelijkheidsbeginsel als abvw, worden vaak artikel 1 GW en artikel 14 EVRM genoemd. Ook artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (Hierna: IVBPR) wordt vaak aan dit rijtje toegevoegd. Waar het EVRM is opgesteld door de Raad van Europa, komt het IVBPR voort uit een resolutie van de Verenigde Naties. Om het onderwerp goed in te kaderen, wordt artikel 26 IVBPR verder niet behandeld in deze scriptie.

In dit hoofdstuk wordt de volgende subvraag beantwoord:

- *Wanneer is er sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?*

3.2 Geschiedenis gelijkheidsbeginsel

Net zoals de landbouwvrijstelling kent ook het gelijkheidsbeginsel een lange geschiedenis en verschillende bewoordingen. Voor 1988 maakte de Hoge Raad gebruik van een willekeurigheidstoets bij de beoordeling van verordeningen van gemeenten en andere lagere overheden. Het begin van het gebruik van deze toets is in een arrest in 1960, waarin de HR oordeelt over de brandverzekeringsbelasting in Amsterdam. Uit het arrest blijkt dat een regeling onverbindend zou moeten worden verklaard wanneer deze regeling leidt tot willekeurige en onredelijke belastingheffing, zonder dat de wetgever dit voor ogen heeft gehad.³⁸ Dezelfde bewoording over willekeurige en onredelijke belastingheffing komt terug in verschillende arresten in de jaren 70 en 80 van de vorige eeuw. Voorbeelden hiervan zijn een arrest over belasting bij de aansluiting op het gemeentelijk rioolnet³⁹, een arrest over de onroerendezaakbelasting⁴⁰ en een arrest over waterschapslasten^{41,42}

Niet verrassend is dat al deze arresten gaan over belastingen van lagere overheden. Artikel 120 GW schrijft namelijk voor dat de rechter niet in beoordeling treedt van de grondwettigheid van wetten en verdragen.⁴³ In dit artikel gaat het om wetten in formele zin zoals beschreven in artikel 81 GW: wetten die zijn vastgesteld door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk. De belastingen in eerdergenoemde arresten zijn geen wetten in formele zin en mogen dus door de rechter wel getoetst worden aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW.

³⁸ HR 2 maart 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY1719.

³⁹ HR 25 november 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5114.

⁴⁰ HR 5 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2721.

⁴¹ HR 27 februari 1985, ECLI:NL:HR:1985:AX1441.

⁴² Happé 1996, par. 3.6.1.

⁴³ Dit wordt verder uitgelegd in paragraaf 3.2.

Toch wees de HR in 1988 twee arresten waarin wetten in formele zin direct getoetst werden aan het gelijkheidsbeginsel. In het eerste arrest van 22 juni 1988 werd een regeling over aftrekbare kosten en kostenvergoedingen getoetst aan het gelijkheidsbeginsel.⁴⁴ In het tweede arrest van 8 juli 1988 werd een regeling voor aftrekbare kosten voor een studeerkamer in huis getoetst aan artikel 26 IVBPR.⁴⁵ Met dit laatste arrest schiep de HR een precedent door een wet in formele zin te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel in een door Nederland afgesloten verdrag.⁴⁶

Volgens artikel 94 GW staan Europese regels boven nationale wetten. In deze scriptie is de landbouwwijstelling de nationale wet en is het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (Hierna: EVRM) de Europese wet. Als de landbouwwijstelling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM, gebieden artikel 103 GW en artikel 104 GW dat de nationale wettelijke bepaling onverbindend is. In 2021 bepaalde de HR in het Kerst-arrest bijvoorbeeld dat het forfaitaire stelsel van box 3 van de Wet IB 2001 in strijd was met het recht op eigendom en het gelijkheidsbeginsel uit het EVRM. Het gevolg was dat de Staatssecretaris van Financiën het bezwaar van de belastingplichtigen die vielen onder de massaal bezwaarprocedure gegrond verklaarde.⁴⁷

De rechter kan dus wel uitspraken doen of wetten in lijn zijn met de afspraken die gemaakt zijn in verdragen. Een verdrag is een wederzijds bindende overeenkomst tussen twee of meer staten. Nederland is tal van dit soort overeenkomsten aangegaan en in een aantal van deze verdragen is ook het gelijkheidsbeginsel opgenomen. Het kan voorkomen dat Nederlandse wetten niet in overeenstemming zijn met de afspraken die vastgelegd zijn in een verdrag. In dat geval vindt de nationale wetgeving geen toepassing.

3.3 Het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel is een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en een algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving. Dit beginsel schrijft voor dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden en dat ongelijke gevallen ongelijk behandeld dienen te worden in de mate waarin ze ongelijk zijn.⁴⁸ Het gelijkheidsbeginsel is in verschillende door Nederland ondertekende verdragen opgenomen, maar is ook te vinden in de Grondwet. De positie in de Grondwet geeft een goede indicatie van het belang dat de wetgever heeft gegeven aan het gelijkheidsbeginsel: het is namelijk het eerste artikel in de Grondwet. Artikel 1 GW luidt:

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

De landbouwwijstelling is een voorbeeld van regelgeving die de rechter niet mag toetsen aan de Grondwet, omdat het een wettelijke bepaling in formele zin betreft. De Wet IB 2001, waarin de landbouwwijstelling is opgenomen, valt onder de definitie van wet o.g.v. artikel 81 GW. Om deze reden is in de onderzoeksvraag gespecificeerd dat de landbouwwijstelling getoetst wordt aan artikel 14 EVRM. Wetten mogen namelijk wel getoetst worden aan hoger internationaal recht.

⁴⁴ HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853.

⁴⁵ HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.

⁴⁶ Happé 1996, par. 3.6.1.

⁴⁷ HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

⁴⁸ Gribnau, WFR 2000/902, p. 1.

3.4 Artikel 14 EVRM

Het EVRM is een Europees verdrag dat in 1950 is ondertekend door de leden van de Raad van Europa. In de inleidende tekst van het verdrag wordt de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens van de Verenigde Naties genoemd als aanleiding van het opstellen van het verdrag.⁴⁹ Het EVRM beschermt de basale rechten en vrijheden van alle inwoners van de landen die het verdrag ondertekend hebben. Het ratificeren van het EVRM is een verplicht onderdeel wanneer een land lid wil worden van de Raad van Europa.⁵⁰

Het verdrag bestaat uit 18 artikelen die elk een ander recht waarborgen. Voorbeelden hiervan zijn het recht op leven (artikel 2), het verbod van slavernij en dwangarbeid (artikel 5) en de vrijheid van meningsuiting (artikel 10). Naast deze artikelen zijn er sinds 2010 ook 16 protocollen toegevoegd.

Deze scriptie richt zich op artikel 14 van het EVRM. In dit artikel is het gelijkheidsbeginsel of het discriminatieverbod vastgelegd. De verdragsbepaling luidt:

“Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.”

Wat opvalt in deze tekst is dat het artikel alleen de rechten en vrijheden beschermt die vermeld worden in het EVRM. Bij een puur grammaticale interpretatie van de wettekst zou het dus mogelijk zijn dat de landbouvvrijstelling buiten het bereik van het gelijkheidsbeginsel van het EVRM valt. In 2010 is echter het twaalfde protocol toegevoegd aan het verdrag.⁵¹ In het eerste artikel van dit twaalfde protocol wordt het genot verzekerd van elk in de wet neergelegd recht zonder enige discriminatie op welke grond dan ook. Dit artikel is dus een uitbreiding op artikel 14 EVRM. Wanneer in deze scriptie artikel 14 EVRM wordt vermeld, moet dit dus worden gezien in samenhang met artikel 1, twaalfde protocol EVRM.

3.5 Artikel 14 EVRM in het belastingrecht

Het gelijkheidsbeginsel vereist dat gelijke gevallen gelijk behandeld worden, maar ook dat ongelijke gevallen worden behandeld in de mate waarin ze ongelijk zijn. Dit betekent dat er twee opties zijn voor een succesvol beroep op artikel 14 EVRM. Ten eerste kan worden aangevoerd dat er sprake is van een ongelijke behandeling bij gelijke gevallen. Hierbij is het van belang om vast te stellen of de gevallen inderdaad gelijk zijn. Maar ook als er wel verschillen zijn tussen twee gevallen, moet er een redelijke proportionaliteit bestaan tussen de verschillen en de behandeling van de twee situaties.⁵² Daarom is ook sprake van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel indien ongelijke gevallen buitenproportioneel ongelijk worden behandeld, dan wel gelijk worden behandeld. Deze twee opties worden in deze paragraaf aan de hand van jurisprudentie onderzocht.

De paragraaf sluit af met de objectieve en redelijke rechtvaardiging. Wanneer er sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een buitenproportioneel ongelijke behandeling van ongelijke gevallen, kan er toch een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaan. In dat geval is er geen sprake van een inbreuk op artikel 14 EVRM.

⁴⁹ HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853.

⁵⁰ Gerards, 2004, p. 176.

⁵¹ Europees Hof voor de Rechten van de Mens, EVRM, p. 51.

⁵² EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62.

3.5.1 Gelijke gevallen

Het zal zelden voorkomen dat twee gevallen volstrekt identiek zijn. Tussen twee situaties zal vrijwel altijd een verschil bestaan. Voor de vaststelling van gelijke gevallen dienen daarom de voor de casus relevante kenmerken vergeleken te worden.⁵³ Als twee situaties voor de te toetsen regeling dezelfde relevante kenmerken hebben, is dit een begin voor de vaststelling van gelijke gevallen. Het is aan de rechter om te bepalen welke kenmerken wel en welke kenmerken niet relevant zijn. Hierbij is de doelstelling van de te toetsen wettelijke bepaling het uitgangspunt om te bepalen welke kenmerken relevant zijn voor de casus. Wanneer de doelstelling van de wet niet in acht wordt genomen, kunnen niet-relevante kenmerken worden aangemerkt als relevant en vice versa.⁵⁴

Een voorbeeld waarbij de relevante kenmerken in geschil waren is een arrest dat in 2010 werd gewezen door de Grote Kamer van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Hierna: EHRM). In dit arrest ging het om pensioenen van pensioengerechtigden die vrijwel hun hele werkzame leven in het Verenigd Koninkrijk hadden gewerkt en daar pensioenpremies hadden betaald. De pensioengerechtigden die de zaak hadden aangespannen, woonden op dat moment in landen waarmee het Verenigd Koninkrijk geen bilateraal verdrag had afgesloten. In tegenstelling tot de pensioenen van mensen die nog in het Verenigd Koninkrijk woonden of woonden in een land waarmee het Verenigd Koninkrijk een bilateraal verdrag had afgesloten, werden de pensioenen van deze groep pensioengerechtigden niet geïndexeerd. Zij stelden dat deze situatie in strijd was met artikel 14 EVRM. De Grote Kamer van het EHRM oordeelde dat er geen sprake was van gelijke gevallen. Gesteld werd dat de situatie van de groep pensioengerechtigden niet vergelijkbaar kon worden geacht met pensioengerechtigden die woonachtig waren in landen waarmee het Verenigd Koninkrijk een verdrag afgesloten had, omdat juist het verschil in woonplaats en de aanwezigheid van een verdrag met het land waarin de pensioengerechtigden woonachtig waren de relevante kenmerken waren die verschillend waren in de twee gevallen.⁵⁵

Een belangrijke toevoeging is dat de relevante kenmerken zowel feitelijk als rechtens vergelijkbaar dienen te zijn. Een voorbeeld van een arrest waar de HR dit onderstreept is BNB 1993/273. De belanghebbende in dit arrest voerde onder meer aan dat hij viel onder de fictie van artikel 2, lid 2 van de Wet IB 1964 en geacht werd in Nederland te wonen, omdat hij slechts tijdelijk in Nigeria werkzaam was voor de Landbouwwuniversiteit Wageningen. In een resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 3 maart 1987 was een forfaitaire regeling gegeven voor de kosten van werknemers die in werkzaam waren in Azië, Afrika of Latijns-Amerika, maar hun woonplaats in Nederland hadden behouden. Belanghebbende had volgens de inspecteur geen recht op deze regeling, omdat hij al jaren feitelijk in Nigeria verbleef. De HR concludeerde dat deze regeling in het leven was geroepen voor het kostenpatroon dat met deze situatie samenhangt. Dit betekende dat een fictieve woonplaats in Nederland niet vergelijkbaar was met het feitelijk behouden van de woonplaats in Nederland en dat het beroep op het gelijkheidsbeginsel dus faalde.⁵⁶

De Hoge Raad spreekt in arresten vrijwel niet van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Vaak wordt direct onderzocht of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling. We kunnen in een uitspraak zo indirect vaststellen dat er sprake is van een ongelijke

⁵³ Happé, WFR 1991/5951.

⁵⁴ Happé, WFR 1991/5951.

⁵⁵ EHRM 16 maart 2010, ECLI:NL:XX:2010:BM6391.

⁵⁶ HR, 30 juni 1993, nr. 28846, ECLI:NL:HR:1993:BH8769.

behandeling, omdat een rechtvaardiging alleen nodig is, wanneer twee gevallen ongelijk behandeld worden.⁵⁷ In paragraaf 3.5.3 wordt de rechtvaardiging verder onderzocht.

3.5.2 Ongelijke behandeling bij ongelijke gevallen

Het gelijkheidsbeginsel bestaat uit twee delen. Gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen behandeld te worden in de mate waarin ze verschillen. Dit betekent dat ook wanneer wordt vastgesteld dat er geen sprake is van gelijke gevallen er een inbreuk kan zijn op het gelijkheidsbeginsel.⁵⁸ Een voorbeeld waarin dit duidelijk tot uitdrukking komt, is een arrest uit 1982 voor de bepaling van de WOZ-waarde van verschillende huizen die aangekocht waren door belanghebbende.⁵⁹ Deze huizen waren niet gelijk, doordat zij in verschillende jaren gebouwd waren of verschillende groottes hadden. Het gelijkheidsbeginsel vereist in dat geval een proportioneel ongelijke behandeling. De HR kon het gelijkheidsbeginsel terugvinden in de verschillen in de waarde in het economische verkeer van de verschillende woningen.⁶⁰

In een arrest van 22 november 2000 was in geschil of het overdragen van pensioenrechten aan de ex-partner betekende dat het gehele uitgekeerde pensioen belast moest worden bij de ex-partner. Het relevante kenmerk voor dit arrest was het verschil in behandeling tussen gehuwde partners en gescheiden partners. De HR oordeelde dat er sprake was van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen, maar ook dat de fiscale situatie van ex-partners zodanig verschilt van gehuwden dat een verschil in fiscale behandeling gerechtvaardigd is.⁶¹

Een ander arrest van 21 oktober 1992 ging over het afschaffen van de alleenstaandentoeslag. Hoewel alleenstaanden geen beroep meer konden doen op de toeslag, konden alleenstaande ouders en alleenverdieners dat nog wel. Belanghebbende stelde dat dit in strijd was met het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 IVBPR. De HR stelde dat de situaties van alleenstaanden enerzijds en alleenstaande ouders en alleenverdieners anderzijds geen gelijke gevallen waren. Het hebben van gezinsleden die onderhouden moeten worden, brengt financiële lasten met zich mee die alleenstaanden niet hoeven te dragen. De HR oordeelde verder dat ongelijke gevallen alleen onevenredig ongelijk worden behandeld als er een overduidelijke onevenredigheid bestaat.⁶²

De term van de overduidelijke onevenredigheid wordt bevestigd in een arrest van 19 mei 1993. In dit arrest ging het om de waardering van vergoeding voor koffiemaaltijden voor werknemers met verschillende salarissen. De loonbelasting stelde een forfaitair bedrag voor de waardering van de koffiemaaltijden van de werkgever. Dit forfaitaire bedrag was echter bijna 40% hoger wanneer een werknemer een salaris had van boven de 49650 gulden per jaar. Belanghebbende stelde dat dit in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. De HR oordeelde dat werknemers met een salaris boven het eerdergenoemde bedrag ook meer consumeerden en dat er dus sprake was van ongelijke gevallen en dat bovendien alleen sprake kon zijn van discriminatie van ongelijke gevallen wanneer bij de ongelijke behandeling een overduidelijke onevenredigheid zich voordeed.⁶³

⁵⁷ Happé 1996, par. 3.5.2.

⁵⁸ Happé 1996, par. 3.6.3.1.

⁵⁹ HR 9 juni 1982, BNB 1982/215.

⁶⁰ Happé 1996, par. 3.6.3.1

⁶¹ HR 22 november 2000, ECLI:NL:PHR:2000:AA8425.

⁶² HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

⁶³ HR 19 mei 1993, ECLI:NL:PHR:1993:BH8529.

3.5.3 Objectieve en redelijke rechtvaardiging

Wanneer vastgesteld wordt dat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden of dat ongelijke gevallen buitenproportioneel ongelijk behandeld worden, staat nog niet vast dat er sprake is van een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel. Wanneer een objectieve en redelijke rechtvaardiging kan worden aangevoerd, kan de rechter oordelen dat de ongelijke behandeling geen inbreuk is op het gelijkheidsbeginsel.

Dit gebeurde onder andere in het Belgium Linguistic-arrest. In dit arrest stelde een groep Franstalige ouders van meer dan 800 kinderen in het Vlaams sprekende deel van België dat zij hun kinderen alleen naar Nederlandstalige scholen konden sturen. Dit zou volgens hen een inbreuk zijn op artikel 14 EVRM, omdat zij wilden dat hun kinderen een Franstalige opleiding zouden volgen. Het EHRM benadrukte in dit arrest dat artikel 14 EVRM geen volledig verbod op discriminatie is en dat alleen bij het ontbreken van een objectieve en redelijke rechtvaardiging er een schending van het discriminatieverbod heeft plaatsgevonden. De aanwezigheid van een objectieve en redelijke rechtvaardiging moest ofwel worden gezocht in doel en strekking van de regeling dan wel in het ontbreken van een redelijke proportionaliteit tussen het middel en het beoogde doel.⁶⁴

Een belangrijke toevoeging aan de jurisprudentie kwam met het Della Ciaja-arrest. In de Italiaanse successiewet is het belastingtarief afhankelijk van de totale omvang van de nalatenschap en niet van het door de individuen geërfde bedrag. Dit betekende voor de vier erfgenamen in het Della Ciaja-arrest dat zij een hoger bedrag moesten afdragen dan wanneer zij hetzelfde bedrag hadden geërfd als enig kind. Zij stelden dat dit een inbreuk was op artikel 14 EVRM. Het EHRM stelde dat lidstaten een *broad margin of appreciation* hadden of en in hoeverre een ongelijke behandeling gerechtvaardigd was, wat het bereik van de objectieve en redelijke rechtvaardiging. Het was niet voldoende dat belastingplichtigen stelden dat zij meer belasting betaalden dan een andere vergelijkbare belastingplichtige, maar dat dit het geval was op discriminatoire gronden.⁶⁵ Dit is het geval wanneer er geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling bestaat of wanneer er geen redelijke proportionaliteit bestaat tussen het doel van de wettelijke bepaling en de middelen hiervan.⁶⁶

Door deze *broad margin of appreciation* was de belastingkamer van de HR lange tijd zeer terughoudend bij het toetsen van wettelijke bepalingen aan het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM. In een arrest van 10 augustus 2001 was in geschil of artikel 15, lid 1 van de Successiewet 1956 (hierna: SW) in strijd was met het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 IVBPR. In dit arrest had een erflater kort voor diens overlijden een gedeelte van een onroerende zaak voor een zakelijke prijs verkocht aan bloedverwanten in de derde graad. Erflater woonde al langer dan 10 jaar in België en daardoor was de fictie van artikel 15, lid 1 SW van toepassing. Dit artikel schreef destijds voor dat overdrachten van onroerende zaken onder bezwarende titel in sommige gevallen worden aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht, wanneer de overdracht kort voor het overlijden heeft plaatsgevonden. De HR overwoog dat de bloedverwanten in de derde graad in dit arrest geen erfgenaam waren van de erflater en daarom konden worden vergeleken met een willekeurige derde die de onroerende zaak voor een zakelijke prijs had gekocht. Deze willekeurige derde kon niet worden geacht de transactie te hebben voltooid met het oog op het aanstaande overlijden en daarom oordeelde de HR dat er sprake was van een inbreuk op artikel 26 IVBPR. De wetgever heeft in reactie hierop artikel 15, lid 1 SW aangepast,

⁶⁴ EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62.

⁶⁵ EHRM 22 juni 1999, BNB 2002/398.

⁶⁶ EHRM 16 september 1996, ECLI:NL:XX:1996:AD2600.

zodat alleen de groep die uit andere hoofde krachtens erfrecht verkreeg onder de fictiebepaling zou vallen.⁶⁷

Sinds dit arrest zijn er tot voor kort geen fiscale arresten geweest waarbij de HR een inbreuk op een discriminatieverbod uit een verdrag heeft vastgesteld. Pas in BNB 2018/144 was hier weer sprake van. In dit arrest was de ongelijkheid bij wie de verhuurderheffing wordt vastgesteld in geschil. Belanghebbende was mede-eigenaar van 13 woningen. Voor de verhuurderheffing was belastingplichtig degene die eigenaar of mede-eigenaar was van 10 of meer huurwoningen. Echter werd bij mede-eigenaarschap alleen degene bij wie de WOZ-waarde werd bekendgemaakt belastingplichtig voor het gehele bedrag van de verhuurderheffing. Dit betekende dat belanghebbende de verhuurderheffing over alle 13 woningen in zijn geheel diende af te dragen. In het oordeel van de HR wordt expliciet vernoemd dat aan de fiscale wetgever een ruime beoordelingsmarge toekomt, maar dat voor de ongelijke behandeling in dit arrest geen toereikende rechtvaardiging is aan te wijzen. De HR raadde vervolgens aan om de verhuurderheffing ten aanzien van belanghebbende buiten toepassing te laten, omdat hij willekeurig zou zijn aangewezen als belastingplichtige voor de verhuurderheffing.⁶⁸ Dit arrest maakt duidelijk dat er toch grenzen zitten aan de ruime beoordelingsvrijheid van de fiscale wetgever. Dit is namelijk het geval wanneer voor de ongelijke behandeling evident een redelijke grond ontbreekt.⁶⁹

3.6 Samenvatting en conclusie

Volgens het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk te worden behandeld en ongelijke gevallen te worden behandeld in de mate waarin ze verschillen. In verschillende door Nederland afgesloten verdragen is het gelijkheidsbeginsel opgenomen. Hoewel rechters wetten en verdragen niet mogen toetsen aan de Grondwet, mogen wetten wel worden getoetst aan verdragen. In deze scriptie wordt de landbouwwijziging getoetst aan artikel 14 EVRM. Bij een toetsing aan dit artikel wordt allereerst onderzocht of er een ongelijke behandeling plaatsvindt. Indien het antwoord bevestigend is, wordt er gekeken of er sprake is van gelijke gevallen. Of gevallen gelijk zijn hangt af van de vergelijkbaarheid van de relevante kenmerken. Wanneer gevallen niet gelijk zijn, dient het verschil in behandeling proportioneel te zijn aan de mate waarin ze verschillen. Tot slot kan voor de ongelijke behandeling nog een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaan, waardoor toch geen schending van artikel 14 EVRM wordt vastgesteld. Volgens het EHRM hebben lidstaten een *broad margin of appreciation* bij het beoordelen of en in welke mate een verschil in behandeling gerechtvaardigd is. Aan deze ruime beoordelingsvrijheid zit wel een grens en wel wanneer voor de ongelijke behandeling evident een redelijke rechtvaardiging ontbreekt.

⁶⁷ HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3110.

⁶⁸ HR 8 juni 2018, BNB 2018/144.

⁶⁹ Van der Hulle, WFR 2018/168.

Hoofdstuk 4: Toetsing van de landbouvvrijstelling aan artikel 14 EVRM

4.1 Inleiding

In het tweede hoofdstuk van deze scriptie is de landbouvvrijstelling aan bod gekomen. Door middel van een tijdslijn van de vrijstelling sinds het begin van ons belastingstelsel en een beschrijving van het huidige artikel 3.12 Wet IB 2001 is er antwoord gegeven op de volgende subvraag: *Hoe is de landbouvvrijstelling tot stand gekomen en hoe heeft deze zich over de jaren heen ontwikkeld?*

In hoofdstuk drie is het discriminatieverbod uiteengezet. Na een onderzoek naar het gelijkheidsbeginsel is artikel 14 van het EVRM behandeld. In dit hoofdstuk is de volgende subvraag beantwoord: *Wanneer is er sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?*

De vraag waar het in deze scriptie om draait is of de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 IB 2001 een inbreuk vormt op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM. Een logisch vervolg aan de twee voorafgaande hoofdstukken is daarom om in dit hoofdstuk te onderzoeken of de in hoofdstuk twee beschreven landbouvvrijstelling voldoet aan de in hoofdstuk drie genoemde voorwaarden voor een inbreuk op het discriminatieverbod. Als het antwoord op deze vraag bevestigend is, dient ook onderzocht te worden wat de wetgever kan doen om artikel 3.12 IB 2001 te repareren. Uit deze doelen voor dit hoofdstuk volgen de twee volgende subvragen:

- *Is er bij de landbouvvrijstelling sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod van het EVRM?*
- *Zo ja, welke mogelijkheden heeft de wetgever om de inbreuk op het discriminatieverbod van het EVRM op te lossen?*

4.2 Is er sprake van een inbreuk op het discriminatieverbod?

In hoofdstuk drie is de kern van het gelijkheidsbeginsel beschreven. Gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen ongelijk behandeld te worden in de mate waarin ze ongelijk zijn. In deze paragraaf wordt getoetst of er sprake is van een inbreuk op artikel 14 EVRM. Ten eerste worden landbouwers-eigenaren vergeleken met verpachters en ten tweede worden de landbouwsector vergeleken met andere sectoren.

4.2.1 Landbouwers-eigenaren en verpachters

4.2.1.1 Ongelijke behandeling

De landbouvvrijstelling van artikel 3.12 IB 2001 bepaalt dat voordelen uit het landbouwbedrijf ter zake van de waardeveranderingen van de gronden niet tot de winst behoren, voorzover de waardeverandering is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch 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.

Voor landbouwers-eigenaren zijn de gronden van het boerenbedrijf verplicht ondernemingsvermogen. Dat betekent dat de waarde van de grond bij verkoop tot de winst uit onderneming behoort. Artikel 3.12 IB 2001 geeft bij verkoop van de grond een vrijstelling voor het verschil tussen de WEVAB bij aankoop en de WEVAB bij verkoop. Dit belastingvoordeel wordt door de landbouwer-eigenaar volledig genoten.

Voor verpachters vallen de gronden van het boerenbedrijf in de belastingheffing van box 3. In box 3 wordt een fictieve rendementsheffing gehanteerd. Dit betekent dat het voor de berekening van de verschuldigde belasting voor box 3 geen verschil maakt wat de daadwerkelijk genoten winst is. Feitelijk geniet de verpachter dus geen voordeel van de landbouwvrijstelling. Hierdoor kan gesteld worden dat sprake is van een ongelijke behandeling.

Daarnaast heeft de Staatssecretaris van Financiën besloten dat per 30 juni 2019 geen vrijstelling meer geldt voor pachtersvoordelen.⁷⁰ Een pachtersvoordeel ontstaat wanneer een pachter de landbouwgrond koopt van de verpachter voor een waarde die lager is dan de WEV. Omdat deze waardeverandering niet is toe te schrijven aan de landbouwgronden zelf, valt het voordeel niet onder de landbouwvrijstelling, wanneer de pachter de grond weer verkoopt of bij staking van zijn bedrijf. Dit laatste kan het geval zijn wanneer de oorspronkelijke verpachter dezelfde grond die hij gekocht heeft later weer verpacht. Dan moeten de gronden immers naar het privévermogen getrokken worden en moet er afgerekend worden.⁷¹ Omdat hij de grond nog niet verkocht heeft en geen gebruik kan maken van de landbouwvrijstelling, kan het bedrag waarover afgerekend moet worden te hoog zijn om te betalen.

4.2.1.2 Gelijke gevallen

Om vast te stellen dat er sprake is van twee gelijke gevallen dienen de relevante kenmerken vergeleken te worden. De doelstelling van de wettelijke bepaling is het uitgangspunt voor het identificeren van de relevante kenmerken.⁷² In paragraaf 2.3.1 en paragraaf 2.3.2 van deze scriptie is de doelstelling van de landbouwvrijstelling behandeld. Het amendement Lucas, dat ervoor zorgde dat de landbouwvrijstelling werd opgenomen in de Wet IB 1964, stelde dat het doel van de bepaling was om waardeverschillen ten gevolge van conjuncturele en monetaire factoren niet als winst aan te merken. Als deze doelstelling als uitgangspunt genomen wordt voor het vaststellen van de relevante kenmerken, is vooral van belang of in beide gevallen waardeveranderingen plaatsvinden ten gevolge van deze conjuncturele en monetaire factoren. Zowel landbouwers-eigenaren als verpachters hebben te maken met deze factoren.

Maar ook de fiscale positie van de landbouwer-eigenaar en verpachter is belangrijk. De landbouwer-eigenaar is ondernemer en de winsten op de landbouwgronden vallen voor hem in box 1. De verpachter exploiteert geen onderneming en zijn grond is privébezit en valt daarom in box 3. Bij de invoering van de Wet IB 1964 is uiteraard geen rekening gehouden met het verschil tussen box 1 en box 3, omdat deze destijds nog niet bestonden. Wel was een belangrijke reden voor het toch opnemen van de landbouwvrijstelling in de Wet IB 1964 het fiscaal gelijk behandelen van de verpachter en de landbouwer-eigenaar. In de Wet IB 1964 werden namelijk slechts de pachtbrengraten in de inkomstenbelastingheffing meegenomen. De waardeveranderingen van de grond in privébezit bleven onbelast. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 wordt de landbouwgrond van de verpachter jaarlijks meegenomen in box 3. In deze box geldt een fictieve rendementsheffing, waarbij geen rekening wordt gehouden met de daadwerkelijke waardeverandering van het vermogen.⁷³ Zoals beschreven in paragraaf 2.3.4 is van deze beoogde fiscale gelijkheid sinds de invoering van de Wet IB 2001 geen sprake meer.

⁷⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2018 (Stcrt. 2018, 68647).

⁷¹ HR 14 februari 2003, BNB 2003/142, ECLI:NL:HR:2003:AF4523.

⁷² Happé, 1991.

⁷³ Van der Veen e.a., 2007, p. 30.

Omdat het eerste doel van de landbouvvrijstelling voor beide gevallen gelijk is en het tweede doel juist een gelijkheid beoogt, concludeer ik dat er met betrekking tot de situaties van de landbouwer-eigenaar en van de verpachter sprake is van gelijke gevallen.

Gelijke gevallen mogen alleen ongelijk behandeld worden als daar een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor is. Omdat in paragraaf 4.2.2 eerst nog de situaties van de landbouwsector enerzijds en andere sectoren anderzijds worden behandeld, wordt de objectieve en redelijke rechtvaardiging onderzocht in paragraaf 4.3.

4.2.2 De landbouwsector en andere sectoren

4.2.2.1 Ongelijke behandeling

Het is evident dat de landbouvvrijstelling zelf resulteert in een ongelijke behandeling tussen de landbouwsector en andere sectoren. De agrarische sector kan, in tegenstelling tot andere sectoren, gebruik maken van een faciliteit die een gedeelte van de waardeverandering van grond buiten de winst houdt.

4.2.2.2 Gelijke gevallen

Ook in de vergelijking tussen de landbouwsector en andere sectoren is het van belang om de doelstelling van de wettelijke bepaling in acht te nemen bij het bepalen van de relevante kenmerken. Zoals in paragraaf 4.2.1.1 is beschreven, was het doel van de landbouvvrijstelling in de Wet IB 1964 om de waardeveranderingen ten gevolge van monetaire en conjuncturele factoren buiten de winst te houden. Zowel de landbouwsector als andere sectoren ondervinden waardeveranderingen ten gevolge van monetaire en conjuncturele factoren. Hieruit concludeer ik dat er met betrekking tot de situaties van de landbouwsector en andere sectoren sprake is van gelijke gevallen.

4.3 Objectieve en redelijke rechtvaardiging

In paragraaf 4.2 heb ik geconcludeerd dat de landbouvvrijstelling zorgt voor een ongelijke behandeling van landbouwer-eigenaren enerzijds en verpachters anderzijds en van de landbouwsector enerzijds en andere sectoren anderzijds. Ook heb ik geconcludeerd dat bij beide vergelijkingen er sprake is van gelijke gevallen. Artikel 3.12 Wet IB 2001 is echter alleen een inbreuk op het discriminatieverbod van het EVRM als er geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor het behouden van de vrijstelling.

In een resolutie van de minister van 1933 werd als rechtvaardiging voor de vrijstelling genoemd dat landbouw slechts bij uitzondering werd gedreven op grond die eigendom was van de landbouwer. Daarom nam grond volgens de minister een andere plek in in het boerenbedrijf dan andere bedrijfsmiddelen. Hij redeneerde dat een landbouwer met eigen grond daardoor twee petten op had: die van landbouwer en die van grondbezitter. Het bezit van de grond zou gezien moeten worden als privébezit en diende niet in de winstsfeer betrokken te worden. In paragraaf 2.3.2 is beschreven dat bij de eerste concepten van de Wet IB 1964 al door de wetgever werd aangegeven dat de hoeveelheid gepachte grond in de landbouwsector procentueel weinig afweek van andere sectoren. Ook uit de laatste cijfers van het CBS (2020) blijkt dat slechts 29% van de landbouwgrond nog wordt gepacht.⁷⁴ Hierdoor concludeer ik dat dit niet langer een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de landbouvvrijstelling.

⁷⁴ CBS, *Landbouwgrond naar gebruikstitels per provincie*, 19-03-2021.

In de literatuur wordt ook het makkelijker maken van de bedrijfsoverdracht buiten de familie als rechtvaardigingsgrond genoemd.⁷⁵ Binnen de landbouwsector is het immers nog erg gebruikelijk om de bedrijfsopvolger binnen de familie te zoeken. In 2018 was 19% van de bedrijven in Nederland een familiebedrijf. Voor de landbouwsector was dit in hetzelfde jaar 49%.⁷⁶ Dit is mijns inziens echter geen rechtvaardiging voor de verschillende behandeling van de landbouwsector ten opzichte van andere sectoren. Bovendien laten deze cijfers juist zien dat landbouwbedrijven een voordeel hebben in vergelijking met andere sectoren. Binnen familiebedrijven zal vaker gebruik worden gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b SW of van de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet IB 2001, wanneer het familielid al 36 maanden werkzaam was binnen het bedrijf. Ook dit is naar mijn mening geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de vrijstelling.

In 2021 was de gemiddelde prijs per hectare landbouwgrond €69.400,-.⁷⁷ Het gemiddelde melkveebedrijf had in hetzelfde jaar 59 hectare grond.⁷⁸ Grond kan voor boeren dus een groot gedeelte van hun ondernemingsvermogen zijn ten opzichte van andere sectoren, waardoor waardeveranderingen door conjuncturele factoren een grote impact kunnen hebben. Deze waardeveranderingen zijn echter pas belast op het moment van verkoop of staking van de onderneming. En ook dan kan gebruik gemaakt worden van de doorschuifregeling waar andere sectoren ook gebruik van kunnen maken.⁷⁹ Daarom ben ik van mening dat ook dit geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is.

Een laatste rechtvaardiging voor de vrijstelling zou gevonden kunnen worden in de huidige stikstofcrisis. In een rapport adviseerde Remkes om de 500 tot 600 grootste stikstofuitstoters nabij kwetsbare natuurgebieden desnoods gedwongen op te kopen.⁸⁰ Bij gedwongen verkoop wordt de onderneming gestaakt. Dit betekent voor deze boeren dat onder andere moet worden afgerekend over de overwaarde op de landbouwgrond. Omdat de landbouwvrijstelling nu nog geldt, wordt een dure afrekening op de grond voorkomen. Dit zou een objectieve en redelijke rechtvaardiging kunnen zijn voor het behoud van de landbouwvrijstelling ten minste tot is voldaan aan de stikstofdoelstellingen, omdat deze gedwongen verkoop alleen geldt voor de landbouwsector en niet voor andere sectoren. Het kabinet heeft echter besloten om vooralsnog niet over te gaan op gedwongen verkoop van boerenbedrijven.⁸¹ Daarom is ook dit geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond.

Tot slot moet benoemd worden dat de fiscale wetgever volgens het EHRM een *broad margin of appreciation* heeft, maar zoals in hoofdstuk 3 is uitgelegd, heeft de HR geoordeeld dat er een grens zit aan deze beoordelingsvrijheid. Dit is het geval wanneer voor de ongelijke behandeling evident een redelijke grond ontbreekt. In een advies op het wetsontwerp van de Wet IB 2001 noemde de RvS de landbouwvrijstelling al een niet te rechtvaardigen privilege ten opzichte van andere sectoren. Ook vroeg de RvS om de vrijstelling te heroverwegen in het licht van de vermogensrendementsheffing van box 3.⁸² De RvS kaart in dit advies de twee ongelijkheden aan die ook in deze scriptie aan bod zijn gekomen.

⁷⁵ Van der Veen e.a., 2007, p. 50.

⁷⁶ CBS, *Familiebedrijven in Nederland 2015-2018*, 28-10-2020.

⁷⁷ Het Kadaster, *Kwartaalbericht agrarische grondmarkt*, 2022 1^e kwartaal.

⁷⁸ Agrimatie, *Areaal cultuurgrond op melkveebedrijven toegenomen in 2021*, 01-08-2022.

⁷⁹ Van der Veen e.a., 2007, p. 51.

⁸⁰ Remkes, *Wat wel kan: Uit de impasse en een aanzet voor perspectief*, 5 oktober 2022.

⁸¹ Rijksoverheid, *Regeling gerichte opkoop veehouderijen gestart*, 3 november 2020.

⁸² Kamerstukken II, 1998/99, 26727, A, p. 33.

Omdat er naar mijn mening geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de landbouwvrijstelling, concludeer ik dat artikel 3.12 Wet IB 2001 in strijd is met artikel 14 EVRM.

4.4 Aanpassing of afschaffing

Dit betekent dat het ongewenst is om de huidige situatie in stand te laten en dat de wetgever de ongelijkheid die veroorzaakt wordt door de landbouwvrijstelling moet repareren. Om een ongelijkheid recht te zetten zijn er twee mogelijkheden. Wanneer een weegschaal naar de linkerkant helt, kan de weegschaal weer in evenwicht worden gebracht door gewicht toe te voegen aan de rechterkant of door gewicht weg te halen van de linkerkant. Met andere woorden: om de gelijkheid te herstellen, kan het voordeel van de vrijstelling ook aan anderen worden verleend of de landbouwvrijstelling kan in zijn geheel worden afgeschaft.

Het lijkt mij geen wenselijke situatie om artikel 3.12 Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat deze ook geldt voor alle andere sectoren. Naast de budgettaire gevolgen voor de overheid, gaat het vrijstellen van inflatiewinsten lijnrecht in tegen het totaalwinstbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Een andere manier om aan het gelijkheidsbeginsel te voldoen is door de landbouwvrijstelling af te schaffen. Door het afschaffen van de vrijstelling zou ten eerste het verschil tussen de landbouwer-eigenaar en de verpachter van landbouwgrond worden opgelost. De waardeveranderingen van de landbouwgrond van de landbouwer-eigenaar worden vervolgens gewoon meegenomen in de winst, net zoals het geval is bij de verpachter van landbouwgrond en bij andere sectoren. Ten tweede zou ook het verschil tussen de landbouwsector en andere sectoren worden opgelost. De landbouwsector zou immers geen gebruik meer kunnen maken van een vrijstelling die in andere sectoren ongekend is.

Door het afschaffen van de landbouwvrijstelling wordt naar mijn mening voldaan aan het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM. Wanneer hiertoe wordt overgegaan, moet ook bepaald worden of er sprake zal zijn van een overgangsregeling. Bij de wijziging van de landbouwvrijstelling in 1983, waarbij naderende bestemmingswijzigingswinsten ook belast werden, was in eerste instantie geen overgangsregeling opgenomen. De RvS adviseerde om wel een regeling in het leven te roepen, omdat anders de rechtszekerheid zou worden geschaad.⁸³ Bij ingang van de regeling in 1986, was er een periode van 6 jaar waarin de boer een verzoek aan de inspecteur kon doen om de landbouwvrijstelling ook op de bestemmingswijzigingswinst van toepassing te laten zijn. Hierbij moest aangetoond worden dat al voor het ingaan van de wijziging een bestemmingswijzigingswinst werd verwacht.⁸⁴ In de praktijk bleek het toch mogelijk om dit soort winsten belastingvrij te genieten, door bijvoorbeeld de grond te verkopen, maar voor langer dan 6 jaar het gebruiksrecht te behouden.⁸⁵ In de Wet IB 2001 viel echter geen enkele bestemmingswijzigingswinst meer in het bereik van de landbouwvrijstelling. Om te voorkomen dat boeren nog voor de ingang van de nieuwe regeling de mogelijkheid zouden aangrijpen om toch een bestemmingswijzigingswinst belastingvrij te realiseren, werd door de wetgever bewust geen overgangsregeling opgenomen en de nieuwe landbouwvrijstelling gold vanaf het moment dat het wetsvoorstel werd ingediend.⁸⁶

Het ontbreken van een overgangsregeling in de Wet IB 2001 leidt er mede toe dat boeren al langere tijd proberen om de stille reserves van hun landbouwgrond vroegtijdig te realiseren. Eén manier waarop ze dit deden was het jaarlijks herwaarderen op de WEVAB. In BNB 2015/180 oordeelde de HR

⁸³ Kamerstukken II 1981/82, 17250.

⁸⁴ Kamerstukken II 1984/85, 19815, 5, p. 4.

⁸⁵ Zoals behandeld in paragraaf 2.3.3.

⁸⁶ Schenk & Seegers, 2014, par 8.4.

dat dit in strijd was met het goedkoopmansgebruik, omdat bij een latere afschaffing van de landbouwwijstelling een verlies op de grond in aanmerking genomen zou kunnen worden, terwijl de winst onbelast gerealiseerd werd.⁸⁷ Een andere manier die in BNB 2016/235 wel werd goedgekeurd door de HR, was het eenmalig herwaarderen door bijvoorbeeld inbreng van de grond in een vennootschap onder firma. Omdat de ondernemer de onderneming staakte, diende afgerekend te worden over de stille reserves. De winsten die hierop behaald werden vielen uiteraard onder de werking van de landbouwwijstelling en zo kon de grond onbelast herwaardeerd worden.⁸⁸

De verwachting dat de landbouwwijstelling afgeschaft zou kunnen worden en de onzekerheid of er een overgangsregeling getroffen zal worden, zijn naar mijn mening een aanleiding om zo snel mogelijk duidelijk te bieden over de continuïteit van artikel 3.12 Wet IB 2001. Mijn voorstel zou zijn om de landbouwwijstelling af te schaffen en een eenmalige herwaardering naar de WEVAB toe te staan. Dit zou voor boeren de onzekerheid wegnemen en het zou hen de mogelijkheid bieden om de landbouwwijstelling effectief te gebruiken tot de datum van de herwaardering. Hierdoor komen boeren die geen gebruik hebben gemaakt van een herwaardering niet voor hoge kosten te staan en wordt rechtszekerheid geboden doordat de landbouwwijstelling effectief pas wordt afgeschaft na de peildatum.

4.5 Samenvatting en conclusie

Het toetsingskader van artikel 14 EVRM is tweemaal toegepast. Eenmaal op de ongelijke behandeling van de landbouwer-eigenaar en van de verpachter en eenmaal op de ongelijke behandeling van de landbouwsector en van andere sectoren. De landbouwer-eigenaar en verpachter zijn met inachtneming van de doelen van de wettelijke bepaling mijns inziens vergelijkbare gevallen. De landbouwsector enerzijds en andere sectoren anderzijds zijn naar mijn mening ook gelijke gevallen, omdat alle sectoren te maken hebben met inflatoire waardeveranderingen op grond. Omdat ik geen actuele objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond heb kunnen vinden voor het behoud van de landbouwwijstelling, concludeer ik dat de landbouwwijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 een inbreuk vormt op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM. De wetgever zou naar mijn mening de landbouwwijstelling moeten afschaffen en eenmalig een herwaardering van de landbouwgrond naar de WEVAB moeten toestaan.

⁸⁷ HR 10 juli 2015, BNB 2015/180, ECLI:NL:HR:2015:1780.

⁸⁸ HR 30 september 2016, BNB 2016/235, ECLI:NL:HR:2016:2199.

Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie

5.1 inleiding

Het laatste hoofdstuk van deze scriptie bestaat uit een samenvatting van de gehele scriptie, het antwoord op de onderzoeksvraag en een aanbeveling. De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt:

Vormt de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM jo. artikel 1. 12^e protocol EVRM en zo ja, welke mogelijkheden heeft de wetgever om deze inbreuk op te lossen?

In paragraaf 5.3 wordt antwoord gegeven op deze onderzoeksvraag.

5.2 Samenvatting

De landbouvvrijstelling kent een lange geschiedenis in het Nederlandse belastingstelsel. Al in het begin van de 19^e eeuw wordt een vrijstelling gegeven aan het boerenbedrijf voor het patentrecht. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 is de landbouvvrijstelling opgenomen in artikel 3.12. De vrijstelling geldt voor voordelen uit een landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden voorzover de waardeverandering is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van het landbouwbedrijf. De waardeverandering mag geen gevolg zijn van de normale uitoefening van het bedrijf. Ook de ondergrond van gebouwen is op dezelfde manier vrijgesteld.

In het derde hoofdstuk is het gelijkheidsbeginsel uiteengezet. Het gelijkheidsbeginsel bepaalt dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden en ongelijke gevallen behandeld dienen te worden in de mate waarin ze ongelijk zijn. Dit gelijkheidsbeginsel is opgenomen in verschillende door Nederland afgesloten verdragen. Dit is van belang, omdat de rechter nationale wetgeving niet mag toetsen aan de Grondwet, maar wel aan verdragen. In het EVRM is het gelijkheidsbeginsel opgenomen in artikel 14. Als een wettelijke bepaling niet in overeenstemming is met een verdragsbepaling, vindt de werking van de nationale bepaling geen toepassing. Een nationale wet is niet in overeenstemming met artikel 14 EVRM, wanneer er een ongelijke behandeling is tussen gelijke gevallen óf wanneer er een buitenproportionele ongelijke behandeling is tussen ongelijke gevallen. Indien er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling is er toch geen inbreuk op artikel 14 EVRM.

In het vierde hoofdstuk is aan de hand van het gelijkheidsbeginsel getoetst of de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 IB 2001 een inbreuk vormt op het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM. In deze scriptie is de situatie van landbouwers-eigenaren vergeleken met verpachters. Daarnaast is ook de situatie van de landbouwsector vergeleken met andere sectoren. Uit de toets concludeerde ik dat de situatie van landbouwers-eigenaren en verpachters gelijke gevallen zijn. Ook is de landbouwsector vergeleken met andere sectoren. Uit deze toets concludeerde ik dat ook de landbouwsector en andere sectoren gelijke gevallen zijn. Ik heb geen objectieve en redelijke rechtvaardiging gevonden voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen en hierdoor heb ik geconcludeerd dat artikel 3.12 Wet IB 2001 in strijd is met artikel 14 EVRM.

5.3 Conclusie en aanbeveling

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt: *Vormt de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 een inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM jo. artikel 1. 12^e protocol EVRM en zo ja, welke mogelijkheden heeft de wetgever om deze inbreuk op te lossen?*

De ongelijke behandeling van landbouwers-eigenaren en verpachters en van de landbouwsector en andere sectoren zijn naar mijn mening in strijd met artikel 14 EVRM. Mijn aanbeveling is om de landbouvvrijstelling af te schaffen en eenmalig een herwaardering van de landbouwgrond toe te staan tot de WEVAB.

Literatuurlijst

Boeken

- J. Gerards, *Gelijke behandeling en het EVRM*, NTM, 2004.
- J.L.M. Gribnau, *Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel*, WFR 2000/902.
- R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.
- M.L.M van Kempen, A.W. Hofman & F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.
- S.F.J.J. Schenk FB & P.L.F. Seegers, *De landbouvvrijstelling*, Deventer: Kluwer 2014.
- P.L.F. Seegers e.a., *Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

Artikelen

- P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, *Discrimineert de landbouvvrijstelling?*, WFR 2004, p. 21-24.
- J.W.H.H. Fritzemeier en P.L.F. Seegers, *Is er toekomst voor de landbouvvrijstelling?*, WFR 2021/182.
- R.H. Happé, *Gelijkheid: een kwestie van standpunt*, WFR 1991/5951.
- M.J.H. Smeets, *Ontwikkeling van de belasting op winsten van lichamen*, WFR 1961.
- R. van der Hulle, *de wederopstanding van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod*, WFR 2018/168.
- H. Van der Veen e.a., *Evaluatie landbouvvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007.

Internetbronnen

“Areaal cultuurgrond op melkveebedrijven toegenomen in 2021”,
<https://www.agrimatie.nl/PublicatiePage.aspx?subpubID=2523§orID=2245&themalID=2753&indicatorID=2761#:~:text=De%20gemiddelde%20grootte%20van%20alle,2020%3A%20ruim%2058%20ha>
).

“Familiebedrijven in Nederland 2015-2018”, <https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2020/44/familiebedrijven-in-nederland-2015-2018>

“Kwartaalbericht agrarische grondmarkt”, <https://www.kadaster.nl/-/kwartaalbericht-agrarische-grondmarkt-2022-1e-kwartaal>

“Landbouwgrond naar gebruikstitels per provincie”, <https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2021/11/landbouwgrond-naar-gebruikstitels-per-provincie>

“Wet van den 21 Mei 1819 houdende eene nieuwe Ordonnantie op het regt van patent”,
https://books.google.be/books?id=MMweRlyqoeEC&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

“Resultaten verantwoordingsonderzoek 2020 Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en Diergezondheidsfonds”,
<https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2021/05/19/resultaten-verantwoordingsonderzoek-2020-ministerie-van-landbouw-natuur-en-voedselkwaliteit-en-diergezondheidsfonds>

Besluiten

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2018 (Stcrt. 2018, 68647).

Rapporten

Rapport Johan Remkes, *Wat wel kan: Uit de impasse en een aanzet voor perspectief*, 5 oktober 2022.

Resoluties

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.

Kamerstukken

Kamerstukken II, 1963/63, 5380, 42.

Amendement-Lucas Wet IB 1964.

Kamerstukken II 1982/83, 17520, 8.

Kamerstukken II 1984/85, 18915, 3.

Kamerstukken II 1984/85, 19815, 5.

Kamerstukken II, 1998/99, 26727, A.

Jurisprudentie

EHRM

EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62.

EHRM 16 september 1996, ECLI:NL:XX:1996:AD2600.

EHRM 22 juni 1999, BNB 2002/398.

EHRM 16 maart 2010, ECLI:NL:XX:2010:BM6391.

HR

HR 29 april 1925, nr. 1770.

HR 16 april 1930, B. 4726.

HR 2 maart 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY1719.

HR 5 februari 1969, nr. 16407.

HR 14 mei 1969, nr. 16 138.

HR 25 november 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5114.

HR 5 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2721.

HR 27 februari 1985, ECLI:NL:HR:1985:AX1441.

HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853.

HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.

HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

HR, 30 juni 1993, nr. 28846, ECLI:NL:HR:1993:BH8769.

HR 22 november 2000, ECLI:NL:PHR:2000:AA8425.

HR 8 februari 2002, nr. 37196.

HR 14-02-2003, ECLI:NL:HR:2003:AF4523.

HR 01-04-2005, BNB 2005/227, ECLI:NL:HR:2005:AT3036.

HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.