



Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De landbouwvrijstelling

Een onderzoek naar de houdbaarheid van de vrijstelling.



Naam: Jarno Smit
Studentnummer: 610425
Begeleider: Drs. A.W. de Beer
Tweede beoordelaar: Drs. M.H.M. Smeets
Datum: 16 juli 2024

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

Hoofdstuk 1 – Inleiding	3
1.1. Inleiding	3
1.2. Relevantie	3
1.3. Probleemstelling	4
1.4. Deelvragen	4
1.5. Werkwijze	5
Hoofdstuk 2 Doel en historie van de landbouvvrijstelling	7
2.1. Inleiding	7
2.2. Historisch perspectief landbouvvrijstelling	7
2.2.1. Voorgangers landbouvvrijstelling	7
2.2.2. De landbouvvrijstelling onder de Wet IB 1914	8
2.2.3. De landbouvvrijstelling onder de Wet IB 1964	9
2.2.4. Wijziging landbouvvrijstelling per 1 april 1986	10
2.2.5. De landbouvvrijstelling in de Wet IB 2001	11
2.3. Doel van de landbouvvrijstelling	12
2.4. Werking van de landbouvvrijstelling	12
2.5. Conclusie	14
Hoofdstuk 3 Doeltreffend noch doelmatig	15
3.1. Inleiding	15
3.2. Doeltreffendheid landbouvvrijstelling	15
3.3. Doelmatigheid landbouvvrijstelling	16
3.3.1. Betekenis doelmatigheid	16
3.3.2. Uitvoeringskosten landbouvvrijstelling	16
3.3.3. Neveneffecten landbouvvrijstelling	17
3.4. Conclusie	19
Hoofdstuk 4 – Het gelijkheidsbeginsel in verhouding tot de landbouvvrijstelling	20
4.1. Inleiding	20
4.2. Ontstaan gelijkheidsbeginsel	20
4.3 Diverse gelijkheidsbeginselen	21
4.3.1. Gelijkheidsbeginsel in de Grondwet	21
4.3.2. Gelijkheidsbeginsel in het EVRM	22
4.3.3. Gelijkheidsbeginsel in het IVBPR	23
4.4. Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel	23

4.4.1. Gelijke gevallen	24
4.4.2. Ongelijke behandeling	26
4.4.3. Objectieve en redelijke rechtvaardiging	27
4.5. Conclusie.....	29
Hoofdstuk 5 – Aanbevelingen voor de toekomst.....	31
5.1. Inleiding.....	31
5.2. Landbouwvrijstelling aanpassen.....	31
5.3. Landbouwvrijstelling afschaffen.....	32
5.4. Conclusie.....	35
Hoofdstuk 6 – Conclusie	36
6.1. Inleiding	36
6.2. Samenvatting en eindconclusie	36
Literatuurlijst	38
Jurisprudentielijst:.....	42

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1. Inleiding

De afgelopen jaren worden voor de landbouwsector gekenmerkt door een aaneenschakeling van crises. Te denken valt aan bijvoorbeeld de stikstofcrisis en de mestcrisis, maar ook de verscheidende veeziekten zoals MKZ, vogelgriep en blauwtong. Deze crises hebben geleid tot onzekerheid binnen de agrarische sector met als gevolg grote boerenprotestacties, waarin de sector zijn onvrede over het beleid heeft geuit.¹ Tot op heden is geen adequate politieke oplossing voor al deze problemen geboden. De onrust binnen de agrarische sector houdt aan. Boerenbelangenorganisatie LTO roept op tot perspectief voor de toekomst van de sector. Daarbij noemen zij de landbouwwijstelling een ‘gericht en passend instrument op weg naar een toekomstbestendige en duurzame landbouw’.² De staatssecretaris van Financiën heeft daarentegen bij zijn aantreden in 2022 duidelijk gemaakt dat als uit evaluaties blijkt dat fiscale regelingen niet doelmatig zijn, deze dienen te worden versoberd dan wel afgeschaft.³

Inmiddels is meerdere malen een evaluatie van de landbouwwijstelling verschenen. De meest recente evaluatie⁴ toont, net als een aantal eerdere evaluaties⁵ aan dat de vrijstelling niet overeenkomt met haar oorspronkelijke doel en daarom doeltreffend noch doelmatig is. Deze evaluaties adviseren dan ook om de vrijstelling af te schaffen dan wel te hervormen of benadrukken het belang van nader onderzoek naar de neveneffecten. De agrarische sector beschouwt de vrijstelling als een essentiële belastingfaciliteit voor de sector, omdat agrariërs bij belangrijke beslissingen en grote investeringen rekening houden met deze vrijstelling.⁶ Op iedere beleidsevaluatie met negatieve uitkomst komt vanuit deze sector dan ook een oproep waarin het belang van de vrijstelling voor de sector wordt benadrukt. Dit belang bedroeg in 2019 €833 miljoen terwijl het voor 2024 op €1.482 miljoen is begroot.⁷ De regering is terughoudend in het afschaffen dan wel hervormen van de vrijstelling, omdat de vrijstelling naast het oorspronkelijke doel ook overige neveneffecten dient.⁸

1.2. Relevantie

¹ ‘Duizenden betogen tegen stikstofbeleid in Zuiderpark Den Haag’, NOS.nl, 11 maart 2023.

² ‘Evaluatie landbouwwijstelling voer voor nieuwe onrust’, LTO.nl, 21 maart 2024.

³ *Kamerstukken II 2021/22*, 32140, nr. 119, p. 6.

⁴ Witteman e.a. 2024, p. i.

⁵ Zie Van der Veen e.a. 2007 en IBO agro-, visserij- en voedselketens 2014, p. 51.

⁶ ‘Evaluatie landbouwwijstelling voer voor nieuwe onrust’, LTO.nl, 21 maart 2024.

⁷ *Kamerstukken II 2023/24*, 36410, nr. 2, p. 67.

⁸ *Kamerstukken II 2008/09*, 31727, nr. 1, p. 6 en *Kamerstukken II 2014/15*, 30991, nr. 25, p. 7.

Meerdere evaluaties hebben geconcludeerd dat de landbouvvrijstelling doeltreffend noch doelmatig is. In reactie daarop hebben de minister van Landbouw en de staatssecretaris van Financiën gesteld dat de vrijstelling neveneffecten heeft die dermate van belang zijn, dat het afschaffen of hervormen van de vrijstelling niet aan de orde is.⁹ Als reactie op een latere evaluatie stelt de regering zich op het standpunt dat op dat moment geen draagvlak bestaat om de vrijstelling te wijzigen.¹⁰ Daarnaast heeft menig auteur in de literatuur het onderwerp behandeld. Veelal is volgens hen sprake van een ongelijke behandeling van bijvoorbeeld agrariërs en niet-agrariërs wat betreft de behandeling van de ondergrond van bedrijfsgebouwen.¹¹ Om duidelijkheid te scheppen voor de agrarische sector is het van belang om tot een concreet oordeel te komen over de houdbaarheid van de vrijstelling. De agrarische sector dringt immers blijvend aan op duidelijkheid omtrent het beleid voor de sector.¹²

1.3. Probleemstelling

In mijn scriptie beoordeel ik of de vrijstelling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, waarbij ik ook aandacht besteed aan de beginselen van doeltreffendheid en doelmatigheid. Om de vrijstelling te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel onderzoek ik of de vrijstelling in strijd is met het verbod op discriminatie aan de hand van artikel 14 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) en artikel 26 Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna: IVBPR). De onderzoeksvraag die centraal staat in mijn scriptie luidt als volgt:

“In hoeverre is de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 Wet Inkomstenbelasting 2001 in strijd met de beginselen van doeltreffendheid, doelmatigheid en gelijkheid en welke aanbevelingen volgen daaruit voor de toekomst van de vrijstelling?”

1.4. Deelvragen

Om te kunnen beoordelen of de landbouvvrijstelling in strijd is met de beginselen van doeltreffendheid, doelmatigheid en gelijkheid stel ik ten eerste het oorspronkelijke doel van de landbouvvrijstelling vast. Daarnaast is de vrijstelling door de tijd heen ook sterk van karakter veranderd. Daarom onderzoek ik hoe de vrijstelling zich door de tijd heen heeft geëvolueerd tot de tekst van artikel 3.12 Wet IB 2001. De eerste deelvraag luidt als volgt:

⁹ *Kamerstukken II 2008/09, 31727, nr. 1, p. 6.*

¹⁰ *Kamerstukken II 2014/15, 30991, nr. 25, p. 7.*

¹¹ Fritzemeier & Seegers 2021, p. 1346.

¹² 'Evaluatie landbouvvrijstelling voer voor nieuwe onrust', LTO.nl, 21 maart 2024.

1. *Wat is het oorspronkelijke doel van de landbouvvrijstelling en hoe heeft de vrijstelling zich in de loop van de tijd ontwikkeld?*

In de beleidsevaluatie die SEO heeft uitgevoerd, concludeert het onderzoeksbureau dat de landbouvvrijstelling doeltreffend noch doelmatig is en dat het in stand houden van de vrijstelling niet gerechtvaardigd kan worden uit haar neveneffecten.¹³ Omdat het van belang is voor de aanbevelingen voor de toekomst van de vrijstelling zet ik in het tweede hoofdstuk uiteen waarom de vrijstelling doeltreffend noch doelmatig is. Hieruit volgt uit de volgende stelling:

2. *De landbouvvrijstelling is doeltreffend noch doelmatig.*

Ten derde is het belangrijk om te weten wat het gelijkheidsbeginsel inhoudt, omdat anders geen conclusies kunnen worden getrokken over het al dan niet voldoen aan dit beginsel. Het gelijkheidsbeginsel wordt beoordeeld op grond van het verbod op discriminatie ingevolge de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR. De derde deelvraag luidt als volgt:

3. *Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in?*

Vervolgens beoordeel ik met de volgende deelvraag of en in welke mate de landbouvvrijstelling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel:

4. *In hoeverre is de landbouvvrijstelling in strijd met het gelijkheidsbeginsel?*

Als geconcludeerd wordt dat de landbouvvrijstelling in strijd is met de beginselen van gelijkheid, doeltreffend- en doelmatigheid, dan wordt een aantal aanbevelingen onderzocht voor de toekomst van de vrijstelling. De laatste deelvraag waarin deze aanbevelingen behandeld worden, luidt als volgt:

5. *Welke aanbevelingen kunnen gedaan worden voor de toekomst van de vrijstelling?*

1.5. Werkwijze

Om de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden, worden in de volgende hoofdstukken de hiervoor geformuleerde deelvragen onderzocht en beantwoord. Daarbij wordt in ieder hoofdstuk eerst de deelvraag geïntroduceerd, waarna de deelvraag wordt onderzocht om ten slotte een deelconclusie te formuleren. In het laatste hoofdstuk wordt de centrale onderzoeksvraag beantwoord.

Deze scriptie is een literatuurstudie, waarbij ik aan de hand van de literatuur, jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis van de landbouvvrijstelling

¹³ Witteman e.a. 2024, p. i.

conclusies trek en met eventuele aanbevelingen voor de toekomst van de vrijstelling kom.

Hoofdstuk 2 Doel en historie van de landbouwwijstelling

2.1. Inleiding

Binnen de Wet IB 2001 wordt als uitgangspunt het totaalwinstbeginsel gehanteerd.¹⁴ Dit beginsel houdt in dat alle voordelen die met het drijven van de onderneming worden behaald, belast zijn, ongeacht de naam of vorm.¹⁵ Deze totaalwinst wordt bepaald volgens het nominalistische stelsel. Ingevolge dit stelsel is iedere euro aan opbrengst belast, ongeacht of deze euro voortkomt uit de exploitatie van de onderneming of uit conjuncturele of monetaire gevolgen, zoals bijvoorbeeld inflatie.¹⁶ Echter op het totaalwinstbeginsel bestaat een aantal inbreuken, de landbouwwijstelling is daar één van. Deze vrijstelling is een objectieve vrijstelling, wat inhoudt dat het voordeel niet tot het object van heffing behoort.¹⁷ Het zijn juist de conjuncturele en monetaire waardeveranderingen van landbouwgronden binnen de agrarische bestemming die onder de landbouwwijstelling zijn vrijgesteld.¹⁸

In dit hoofdstuk zal nader worden onderzocht wat de wetgever heeft beoogd met het invoeren van de landbouwwijstelling en hoe deze vrijstelling in de loop van de tijd is veranderd. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat, luidt:

Wat is het oorspronkelijke doel van de landbouwwijstelling en hoe heeft de vrijstelling zich in de loop van de tijd ontwikkeld?

2.2. Historisch perspectief landbouwwijstelling

2.2.1. Voorgangers landbouwwijstelling

De landbouwwijstelling is een van de oudste fiscale regelingen die we in Nederland kennen. Echter komt het karakter van de vrijstelling zoals dat in het verleden gold niet overeen met het karakter zoals dat nu geldt. In 1819 werd het Patentrecht ingevoerd.¹⁹ Iedereen die een beroep of bedrijf uitoefende, moest zijn voorzien van een patent. Van deze verplichting werden ingevolge artikel 3 onderdeel I landbouwers uitgezonderd;²⁰ hiermee ontstond een voorloper van de landbouwwijstelling.

De Wet op het Patentrecht werd opgevolgd door een combinatie van de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893. Inkomsten uit vermogen werden onder de vermogensbelasting in de heffing betrokken tegen een fictief

¹⁴ Artikel 3.8 Wet IB 2001.

¹⁵ Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p. 45.

¹⁶ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2022, p. 93.

¹⁷ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2022, p. 112.

¹⁸ Artikel 3.12 lid 1 Wet IB 2001.

¹⁹ Wet van den 21 mei 1819, houdende eene nieuwe ordonnantie op het regt van Patent.

²⁰ Wet van den 21 mei 1819, houdende eene nieuwe ordonnantie op het regt van Patent, p. 6.

rendement van 4% van het in de onderneming ingebrachte kapitaal.²¹ Naast de vermogensbelasting werden landbouwers ook betrokken in de heffing van de Bedrijfsbelasting 1893, met een aftrekmogelijkheid voor de betaalde vermogensbelasting. Indien hierin niet was voorzien, zou de betaalde vermogensbelasting leiden tot een dubbele heffing met de bedrijfsbelasting. Eventuele rendementen boven deze 4% werden daarentegen wel belast in de Bedrijfsbelasting 1893. Het rendement voor landbouwbedrijven werd wettelijk vastgesteld op 4%, wat resulteert in een materiële vrijstelling van de Bedrijfsbelasting 1893.²²

2.2.2. De landbouvvrijstelling onder de Wet IB 1914

De landbouvvrijstelling was aanvankelijk niet opgenomen in de Wet IB 1914, maar werd in 1918 bij resolutie van de minister van Financiën alsnog geïntroduceerd.²³ In deze resolutie was opgenomen dat de winst bij verkoop van een boerenplaats geheel of gedeeltelijk niet tot de bedrijfswinst moest worden gerekend. Hierbij werd geen verdere motivering voor de noodzaak van de vrijstelling gegeven.

Artikel 7 Wet IB 1914 bepaalde het winstbegrip. Daarbij werd geen toelichting gegeven; de invulling hiervan werd overgelaten aan de rechtspraak. Hieruit bleek dat moest worden beoordeeld of de verkregen voordelen voortkwamen uit een bedrijf of beroep.²⁴ De Hoge Raad oordeelde aanvankelijk dat vermogensbestanddelen die niet waren bestemd om in de uitoefening van het bedrijf te worden verkocht, geen winst vormden voor het bedrijf.²⁵ In een later arrest gaat de Hoge Raad om en dient de winst behaald op vermogensbestanddelen die niet binnen het eigenlijke doel van de bedrijfsuitoefening passen, toch tot de belastbare winst te worden gerekend, omdat de onderneming het mogelijk heeft gemaakt om deze voordelen te behalen.²⁶ Het betrof in dit arrest een bloembollenkweker die winst behaalde met de verkoop van een stuk landbouwgrond.

Deze arresten zorgden voor onduidelijkheid omtrent de resolutie van 1918. Daarom bevestigde de minister het beleid in een nieuwe resolutie in 1933.²⁷ Zodoende bleef de landbouvvrijstelling van toepassing, ondanks de onduidelijkheid die ontstond als gevolg van de arresten van de Hoge Raad. In deze resolutie gaf de minister eveneens een onderbouwing voor de noodzaak van de vrijstelling, deze wordt in paragraaf 2.3 behandeld.

²¹ Van der Veen e.a. 2007, p. 22.

²² Van der Veen e.a. 2007, p. 22.

²³ Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

²⁴ Tigelaar-Klootwijk 2013, p. 69.

²⁵ HR 10 maart 1920, B. 2443, HR 17 maart 1920, B. 2444 en HR 19 mei 1920, B. 2464.

²⁶ HR 16 april 1930, B. 4726.

²⁷ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

Met het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (hierna: Besluit IB 1941) werd een beperking op de landbouwwijstelling aangebracht.²⁸ Voortaan was de vrijstelling alleen van toepassing op de waardeveranderingen van gronden, mits deze niet door interne factoren werd veroorzaakt. Activiteiten die binnen de onderneming werden uitgeoefend en die leidden tot een waardevermeerdering van de gronden, vielen dus niet langer onder de vrijstelling. Dit verschil tussen waardemutaties als gevolg van interne en externe factoren wordt ook bij de huidige landbouwwijstelling nog gehanteerd. Bij resolutie van 1943 werd de landbouwwijstelling verruimd doordat deze ook van toepassing werd verklaard op de opstallen op de landbouwgronden.²⁹ Met de Wet Belastingherziening 1950 is laatstgenoemde resolutie in de wet opgenomen.

2.2.3. De landbouwwijstelling onder de Wet IB 1964

Bij de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) was aanvankelijk niet voorzien in een landbouwwijstelling. In de memorie van antwoord geeft de regering met een viertal argumenten aan waarom zij de vrijstelling niet langer nodig acht.³⁰ Ten eerste stelt het kabinet dat met betrekking tot gronden voor eigenaar-agrariërs wel degelijk sprake is van een bedrijfsmiddel. Daarnaast wordt betoogd dat het verschil tussen landbouwgronden en overige bedrijfsmiddelen geen rechtvaardigingsgrond vormt voor de instandhouding van de vrijstelling. Ten derde werd het argument bestreden dat agrariërs vaker gepachte bedrijfsmiddelen gebruikten. Procentueel gezien was in 1959 namelijk 47% van de totale oppervlakte cultuurgrond in Nederland in het bezit van een agrariër. In overige sectoren gold ongeveer eenzelfde percentage. Ten laatste was het naar de mening van de regering fiscaal niet relevant dat voor eigenaar-agrariërs onderscheid werd gemaakt tussen de landbouwer en de grondeigenaar, dit onderscheid werd voor overige bedrijven immers ook niet gemaakt.

Desalniettemin werd bij amendement van het Kamerlid Lucas de vrijstelling alsnog opgenomen in de Wet IB 1964.³¹ In zijn amendement beargumenteerd hij dat het niet juist zou zijn om waardemutaties die het gevolg zijn van monetaire en conjuncturele ontwikkelingen tegen het normale, progressieve tarief te belasten. Aan dit principiële betoog ging de regering naar zijn mening voorbij in de memorie van antwoord. De vrijstelling die vervolgens werd opgenomen, was een meer beperkte vrijstelling dan die tot dan toe had gegolden. De nieuwe vrijstelling voorzag alleen in een vrijstelling voor de waardeontwikkeling van landbouwgronden zoals die ook onder het Besluit IB 1941 gold.

²⁸ Verordeningenblad 1941/105; Staatsblad no. S 414.

²⁹ Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B. 7844.

³⁰ *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, nr. 19, p. 25 en 30-31.

³¹ Amendement-Lucas bij de Wet IB 1964.

De vrijstelling voor opstallen op landbouwgronden kwam met de invoering van de Wet IB 1964 definitief te vervallen. Artikel 70 Wet IB 1964 voorzag in een onbelaste herwaardering van de opstallen, zodat de inperking geen terugwerkende kracht zou hebben. Deze onbelaste herwaardering gold niet voor waardemutaties die in de uitoefening van het bedrijf waren ontstaan, deze waren ook niet vrijgesteld onder de resolutie van 1943.³²

2.2.4. Wijziging landbouvvrijstelling per 1 april 1986

Per 1 april 1986 zijn een aantal essentiële wijzigingen aangebracht in de landbouvvrijstelling. Bij de invoering van de Wet IB 1964 had de wetgever geen definitie van het begrip landbouwbedrijf in de wet opgenomen. In het Besluit IB 1941 was dat wel het geval, waardoor de Hoge Raad dit begrip na de invoering van de Wet IB 1964 had gecontinueerd.³³ De ontwikkelingen die de landbouw had doorgemaakt, zorgden ervoor dat bepaalde landbouwbedrijven niet onder de reikwijdte van de oude definitie vielen. Met het amendement-Van der Linden werd beoogd om ook deze bedrijven onder het bereik van de vrijstelling te brengen.³⁴

Daarom werd in artikel 8 lid 2 Wet IB 1964 een wettelijke definitie opgenomen van het begrip landbouwbedrijf. Deze zelfstandige definitie zorgde in de eerste plaats voor een verruiming van de landbouvvrijstelling, omdat nu bijvoorbeeld de intensieve veehouderij ook binnen het bereik van de vrijstelling viel. De zogenaamde eigen-voereis en de mate van grondgebondenheid, die bij het begrip in het Besluit IB 1941 belangrijke criteria vormden, speelden in de nieuwe wetsdefinitie geen rol meer.³⁵

Daarnaast werd de werking van de landbouvvrijstelling beperkt. Het amendement-Van der Linden zorgde ervoor dat winsten door bestemmingswijzigingen niet langer onder de reikwijdte van de vrijstelling vielen, maar als zodanig in de heffing werden betrokken.³⁶ Deze winsten ontstaan doordat bijvoorbeeld de bestemming van landbouwgronden wijzigt van agrarisch gebruik, naar woningbouw. Hierdoor worden de gronden aanzienlijk meer waard.³⁷ In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat een inperking van de vrijstelling vanuit de agrarische sector wenselijk werd geacht, omdat de uitkoop van agrariërs een opwaartse prijsdruk op de agrarische grondmarkt heeft.³⁸

De wetgever was zich ook bewust van het feit dat de beperking eenvoudig te omzeilen was door de landbouwgrond in het zicht van de bestemmingswijziging te vervreemden. Om die reden was de landbouvvrijstelling eveneens niet langer van toepassing indien de grond 'voortaan of waarschijnlijk binnenkort' niet langer in het

³² Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B. 7844.

³³ *Kamerstukken II* 1984/85, 18915, nr. 3, p. 7.

³⁴ *Kamerstukken II* 1981/82, 17520, nr. 8.

³⁵ Schenk & Seegers 2014, par. 2.5.3.

³⁶ *Kamerstukken II* 1981/82, 17520, nr. 8.

³⁷ Schenk & Seegers 2014, par. 4.3.

³⁸ *Kamerstukken II* 1984/85, 18915, nr. 3, p.8.

landbouwbedrijf werd aangewend.³⁹ Deze term kwam ook voor in artikel 31 lid 3 Wet IB 1964. In dit artikel ging het om de vervreemding van aandelen in een vennootschap die geliquideerd wordt, of dat 'waarschijnlijk binnenkort' zou gaan doen. Deze term had in de fiscale praktijk al betekenis gekregen en hield een periode in van ten hoogste zes jaren.⁴⁰

De term 'waarschijnlijk' heeft in de rechtspraak over voornoemd artikel eveneens betekenis gekregen. Deze hield in dat als de grond verkocht werd, de bestemmingswijziging moest worden verwacht; daaromtrent behoefde geen zekerheid te bestaan. Zodoende kon eenvoudig aan deze bepaling worden ontkomen om toch gebruik te maken van de vrijstelling. Als de grond werd verkocht aan een persoon waarvan verwacht werd dat diegene het agrarische gebruik op termijn niet zou voortzetten, werd contractueel overeengekomen dat het agrarische gebruik voor ten minste zes jaar door de verkoper werd voortgezet ('73-maandenclausule'). Dit gebruik in het landbouwbedrijf van de verkoper werd dan na 73 maanden beëindigd, waardoor de uitzondering van de bestemmingswijzigingswinst niet gold en ook voor de bestemmingswijzigingswinst gebruik kon worden gemaakt van de vrijstelling.⁴¹

Ter bestrijding van de 73-maandenclausule is in de Wet Ondernemerspakket 2001 per 26 juni 2000 de landbouwvrijstelling aangepast. De term 'voortaan of waarschijnlijk binnenkort' werd uit de wet gehaald en daarvoor in de plaats kwam een nieuwe methode om de vrijgestelde winst te bepalen. Sinds die tijd is alleen de waardemutatie die toerekenbaar is aan de ontwikkeling in de WEVAB⁴² vrijgesteld. De waardemutaties van de WEV⁴³ minus de WEVAB zijn belast, hieronder vallen dus ook de bestemmingswijzigingswinsten.

2.2.5. De landbouwvrijstelling in de Wet IB 2001

De landbouwvrijstelling is ongewijzigd opgenomen in de Wet IB 2001. Echter was het overnemen van de vrijstelling niet vanzelfsprekend. De Raad van State noemde de vrijstelling in zijn advies omstreden.⁴⁴ Daarbij werd enerzijds gesteld dat de vrijstelling een niet te rechtvaardigen privilege vormde voor de agrarische sector, terwijl anderzijds de bijzondere positie van landbouwgronden werd benadrukt. Tevens werd gesteld dat de vrijstelling van grote betekenis was bij de financiering van bedrijfsoverdrachten binnen de sector. De Raad adviseerde dan ook om de vrijstelling te heroverwegen. Dit mede in het licht van de Box-3-heffing voor eigenaren-verpachters.

De regering stelt evenwel voldoende argumenten te hebben om de vrijstelling voort te zetten. Echter worden geen van deze argumenten genoemd als reactie op het

³⁹ *Kamerstukken II* 1984/85, 18915, nr. 3, p. 8.

⁴⁰ *Kamerstukken I* 1985/86, 18915, nr. 82b.

⁴¹ Schenk & Seegers 2014, par. 2.5.4.

⁴² Waarde in het Economische Verkeer bij Agrarische Bestemming.

⁴³ Waarde in het Economische Verkeer.

⁴⁴ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr. A, p. 33-34.

advies van de Raad van State.⁴⁵ Nadien hebben verschillende instanties een evaluatie uitgevoerd van de vrijstelling. Deze concluderen dat de vrijstelling dient te worden afgeschaft⁴⁶ of benadrukken daarbij dat verder onderzoek naar de neveneffecten gewenst is⁴⁷. In reactie op deze aanbevelingen is de regering van mening dat geen aanleiding bestaat om de vrijstelling te wijzigen of af te schaffen⁴⁸ of ziet ze daarvoor geen draagvlak⁴⁹. In een amendement op het Belastingplan 2023 is voorgesteld de vrijstelling per 1-1-2024 af te schaffen, echter dit amendement is niet aangenomen.⁵⁰

2.3. Doel van de landbouvvrijstelling

Bij de invoering van de landbouvvrijstelling in de resolutie van 1918 werd geen onderbouwing gegeven voor de noodzaak van de vrijstelling. Omdat in de rechtspraak van de jaren daarna onduidelijkheid ontstond over de toepassing van genoemde resolutie werd een nadere onderbouwing van de landbouvvrijstelling gegeven in een nieuwe resolutie.⁵¹ Deze motivering hield in dat de vrijstelling noodzakelijk was om fiscaal een gelijke behandeling te bewerkstelligen tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. Uit deze motivering volgt de doelstelling van de landbouvvrijstelling.

De resolutie beargumenteert dat gronden een andere plaats innemen in een landbouwbedrijf dan bijvoorbeeld machines in het bedrijf van een fabrikant. Daarbij worden twee kwaliteiten aangaande deze landbouwer onderscheiden, te weten landbouwer en grondeigenaar. De grond vormde voor de eigenaar-agrariër geen bedrijfsmiddel, maar een privébezit. Omdat de eigenaar-verpachter niet belast werd voor vervreemdingswinsten van grond, ontstond door middel van de landbouvvrijstelling in de winstsfeer een fiscaal gelijke behandeling.

2.4. Werking van de landbouvvrijstelling

De landbouvvrijstelling zoals die in de huidige wetgeving is opgenomen 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 van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij aanwending van de grond

⁴⁵ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr. A, p. 34.

⁴⁶ Witteman e.a. 2024, p. 52.

⁴⁷ Van der Veen e.a. 2007, p. 66.

⁴⁸ *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, nr. 1, p. 6.

⁴⁹ *Kamerstukken II* 2014/15, 30991, nr. 25, p. 6.

⁵⁰ *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 65.

⁵¹ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

in het kader van een landbouwbedrijf, en niet is ontstaan in de uitoefening van dat bedrijf'.⁵²

Uit de wettekst volgt dat aan een aantal voorwaarden voor de toepassing van de landbouwwijziging dient te zijn voldaan.

- Ten eerste is de wijziging alleen van toepassing op voordelen uit een landbouwbedrijf. De landbouwgronden waarop de wijziging van toepassing is, dienen feitelijk dienstbaar te zijn aan dit bedrijf en niet slechts tot het vermogen van de onderneming te behoren.⁵³ Hierbij heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het voldoende is dat de landbouwgrond nagenoeg geheel, dat is voor ten minste 90%, wordt aangewend in het landbouwbedrijf.⁵⁴
- Ten tweede is de wijziging alleen van toepassing op waardemutaties die zijn toe te rekenen aan de WEVAB. Dit is de prijs die de meestbiedende agrarische gegadigde op de meest geschikte wijze en na de beste voorbereiding over heeft voor de landbouwgrond.⁵⁵ Hierbij dient geen rekening te worden gehouden met het feit dat de grond ook buiten de agrarische sector, maar binnen het bedrijf, kan worden aangewend.⁵⁶ Daarbij komt dat de waardeverandering betrekking moet hebben op de grond zelf en niet mag voortkomen uit een contract. Zodoende valt een pachtersvoordeel niet onder de landbouwwijziging.
- Daarnaast geldt dat de waardemutatie niet mag zijn ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. Indien een agrariër zodanige aanpassingen aanbrengt aan zijn grond dat dit leidt tot een hogere waarde, dan is deze toename belast. Dit sluit aan bij het karakter van de wijziging, namelijk het vrijstellen van enkel conjuncturele en monetaire gevolgen.
- Verder is het nog van belang dat de agrariër direct gerechtigd is tot de waardeveranderingen van de gronden.⁵⁷ Zo kunnen eigendomstitels waarbij de strikt juridische eigendom niet bij de agrariër liggen, eveneens leiden tot toepassing van de wijziging. Dit zijn bijvoorbeeld de economische eigendom of het recht van vruchtgebruik. Hieruit blijkt dan ook dat de landbouwwijziging niet van toepassing is op alle waardemutaties, maar enkel onder strikte voorwaarden.

In het tweede lid van artikel 3.12 Wet IB 2001 is opgenomen wat onder de term landbouwbedrijf dient te worden verstaan, deze bepaling luidt:

‘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 – of op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt’.

⁵² Art. 3.12 lid 1 Wet IB 2001.

⁵³ HR 23 november 1955, nr. 12448.

⁵⁴ HR 7 maart 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0187.

⁵⁵ HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106, r.o. 3.3.

⁵⁶ HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106, r.o. 3.4.

⁵⁷ De Beer, in: *NDFR Commentaar, deel Inkomstenbelasting*, art. 3.12 IB (online, bijgewerkt 12 april 2024).

Deze definitie komt vrijwel overeen met de definitie zoals die gold in 1986. In de memorie van toelichting heeft de staatssecretaris destijds benoemd dat de begrippen akkerbouw, weidebouw en tuinbouw ruim dienen te worden opgevat, zodat ook moderne vormen onder de vrijstelling kunnen vallen.⁵⁸

2.5. Conclusie

Sinds lange tijd geldt in de Nederlandse fiscale wetgeving een vorm van een landbouvvrijstelling. Het oorspronkelijke doel van deze vrijstelling was om een fiscaal gelijke behandeling tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter te bewerkstelligen. Met de invoering van de Wet IB 2001 en het in de heffing betrekken van de eigenaar-verpachter in box 3, is het oorspronkelijke doel van de vrijstelling vervallen.

De voorloper van de huidige vorm werd in 1918 ingevoerd per resolutie, waarbij de winst bij de verkoop van een boerenplaats was vrijgesteld. In het Besluit IB 1941 is de vrijstelling voor het eerst opgenomen in de wet, hierbij is ook de eerste definitie voor landbouwbedrijf opgenomen. Vervolgens werd de vrijstelling ingeperkt, waardoor deze alleen nog van toepassing was op landbouwgronden; per resolutie vielen hier ook opstallen op landbouwgronden onder. De vrijstelling werd per amendement alsnog in de Wet IB 1964 opgenomen, echter niet meer voor opstallen op landbouwgronden. Een eigen definitie voor landbouwbedrijf werd niet in de wet vastgelegd. In 1986 werd een wettelijke definitie van landbouwbedrijf toegevoegd die aansloot bij de modernere vormen van landbouw en daarbij werden bestemmingswijzigingswinsten uitgesloten van de vrijstelling. Echter bleek de uitzondering voor bestemmingswijzigingswinsten eenvoudig met een 73-maandeclausule te omzeilen. Daarom werd per 27 juni 2000 de vrijstelling herzien en gold deze alleen nog voor de ontwikkeling in de WEVAB. Dit stelsel is overgenomen bij de invoering van de Wet IB 2001, ondanks dat de Raad van State adviseerde om de vrijstelling te heroverwegen en niet in de Wet IB 2001 op te nemen.

⁵⁸ *Kamerstukken II* 1984/85, 18915, nr. 3, p. 7.

Hoofdstuk 3 Doeltreffend noch doelmatig

3.1. Inleiding

Een goed belastingstelsel wordt gekenmerkt door een drietal factoren, te weten: doeltreffendheid, doelmatigheid en neutraliteit.⁵⁹ In dit hoofdstuk zal ik de landbouwvrijstelling op de eerste twee genoemde kenmerken onderzoeken.

In de literatuur is veel geschreven over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwvrijstelling. Daarbij is de staatssecretaris van Financiën van mening dat indien een belastingmaatregel niet doeltreffend of doelmatig is, deze in beginsel dient te worden afgeschaft dan wel aangepast.⁶⁰ Deze lijn trekt het nieuwe kabinet door in het hoofdlijnenakkoord.⁶¹

Dit hoofdstuk zet uiteen wat de voornaamste bevindingen zijn van de diverse onderzoeken en evaluaties. Op basis van deze literatuur trek ik een conclusie over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling. De stelling die beantwoord wordt, luidt als volgt:

De landbouwvrijstelling is doeltreffend noch doelmatig.

3.2. Doeltreffendheid landbouwvrijstelling

De doeltreffendheid van een belastingmaatregel houdt in dat deze effectief moet zijn in het behalen van het beleidsdoel.⁶² Indien de maatregel niet leidt tot het gewenste effect betekent dit dat deze niet doeltreffend is. Een niet doeltreffende belastingmaatregel dient in beginsel te worden aangepast dan wel te worden afgeschaft.

In paragraaf 2.3 is het doel van de landbouwvrijstelling uiteengezet. Kortgezegd houdt deze in dat de vrijstelling tracht fiscale neutraliteit te waarborgen tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-agrariër. Echter met de invoering van de Wet IB 2001 is deze doelstelling komen te vervallen, doordat vanaf die tijd de eigenaar-verpachter in de vermogensrendementsheffing van box-3 wordt betrokken. Sindsdien streeft de landbouwvrijstelling dus niet langer een doel na. De Algemene Rekenkamer stelt aan de hand van de Miljoenennota 2020 zelfs dat de instandhouding van de vrijstelling een doel op zich is geworden nu de vrijstelling geen doel meer nastreeft.⁶³ Mijns inziens is de landbouwvrijstelling dan ook niet doeltreffend.

⁵⁹ *Belastingen in maatschappelijk perspectief 2024*, p. 26.

⁶⁰ *Kamerstukken II 2021/22*, 32140, nr. 119, p. 6.

⁶¹ Budgettaire bijlage hoofdlijnenakkoord, *HOOP, LEF EN TROTS*, 2024, p. 11.

⁶² *Belastingen in maatschappelijk perspectief 2024*, p. 27.

⁶³ *Verantwoordingsonderzoek 2020*, p. 43.

De literatuur is over de doeltreffendheid van de landbouwwijstelling eenduidig en komt tot een gelijkloidend oordeel. Zo concludeert het Landbouw Economisch Instituut (hierna: LEI) dat “van gelijkheid in behandeling van de eigenaar-verpachter en de landbouwer-eigenaar sinds de invoering van de Wet IB 2001 ten principale geen sprake meer is”.⁶⁴ Verder zegt een IBO-werkgroep van het ministerie van Financiën: “de reden die aan de landbouwwijstelling ten grondslag lag is niet meer van toepassing”.⁶⁵ Tot slot concludeert de Algemene Rekenkamer dat “het fiscale doel van de landbouwwijstelling achterhaald is” en “de vrijstelling geen specifiek beleidsdoel heeft en dus ook niet bijdraagt aan het bereiken daarvan”.⁶⁶

3.3. Doelmatigheid landbouwwijstelling

3.3.1. Betekenis doelmatigheid

De doelmatigheid van een belastingmaatregel bestaat uit een aantal elementen.⁶⁷ Kern hiervan is dat de maatregel gepaard dient te gaan met zo laag mogelijke maatschappelijke en economische kosten. Dit betekent dat een regeling op een doeltreffende wijze opbrengsten genereert, terwijl de ongewenste economische effecten van de maatregel beperkt zijn. Verder is het belangrijk dat de opbrengsten van een belastingmaatregel in een redelijke verhouding moeten staan tot de uitvoeringslasten bij de Belastingdienst.

3.3.2. Uitvoeringskosten landbouwwijstelling

Het LEI beoordeelt de landbouwwijstelling als kosteneffectief. Daarbij benoemt ze eveneens dat het voordeel van de vrijstelling in verhouding staat tot de te maken kosten.⁶⁸ Hierbij onderscheidt het LEI twee soorten lasten, te weten lasten voor de agrariër en uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. Voor de agrariër bestaan deze lasten voornamelijk uit makelaars- of taxateurskosten om de WEVAB vast te stellen. SEO schat deze lasten voor agrariërs beperkt in, omdat het verkoopproces van landbouwgronden volgens hen beheersbaar is. Daarbij komt dat agrariërs zich veelal laten bijstaan door gespecialiseerde adviseurs.⁶⁹ In de literatuur worden de lasten voor agrariërs veelal in verhouding gezien tot het voordeel dat de vrijstelling de agrariërs oplevert. Hieruit volgt dat deze lasten proportioneel zijn ten opzichte van dit voordeel.

Bij de Belastingdienst dient eveneens een WEVAB door taxateurs vastgesteld te worden. Dit, en overige landbouwgerelateerde zaken, leiden tot een omvangrijke

⁶⁴ Van der Veen e.a. 2007, p. 50.

⁶⁵ *IBO Agro-, visserij-, en voedselketens* 2014, p. 51.

⁶⁶ *Verantwoordingsonderzoek* 2020, p. 39.

⁶⁷ *Belastingen in maatschappelijk perspectief* 2024, p. 27.

⁶⁸ Van der Veen e.a. 2007, p. 64.

⁶⁹ Witteman e.a. 2024, p. 35.

werklast bij de Belastingdienst.⁷⁰ Daarbij zijn de herfinanciering van gronden, (erf)pachtrechten, vruchtwisselingen en fiscale herwaarderingen een substantieel deel van de uitvoeringslasten. Nijhuis is echter van mening dat de uitvoeringslasten bij de Belastingdienst geen reden mogen zijn om de landbouvvrijstelling af te schaffen, mits de vrijstelling in de basis goed is, zijn nut afwerpt en prima werkt.⁷¹ Het is mijns inziens maar de vraag of dit laatste het geval is, omdat de vrijstelling niet doeltreffend is.

De WEVAB betreft een fictieve waarde.⁷² Hierdoor kan het zijn dat tussen de belastingplichtige en de fiscus een geschil ontstaat over de hoogte van deze waarde, wat kan leiden tot een juridische procedure. Dit brengt verdere lasten met zich mee. Echter is het aantal gevallen van een gang naar de rechter volgens het LEI beperkt, omdat hieraan aanzienlijke proceskosten zijn verbonden. Daarnaast is het partijen, volgens het LEI, duidelijk dat het voor de rechter ook niet eenvoudig is om deze fictieve waarde vast te stellen.⁷³

3.3.3. Neveneffecten landbouvvrijstelling

De doelmatigheid van een fiscale regeling vereist dat de maatschappelijke kosten van deze regeling zo beperkt mogelijk zijn.⁷⁴ Echter hebben deze regelingen vaak ook effecten die aanvankelijk niet beoogd waren. De twee belangrijkste neveneffecten van de landbouvvrijstelling zijn enerzijds het effect en de mobiliteit op de grondmarkt en anderzijds de noodzaak van de vrijstelling bij de financiering van bedrijfsovernames. Deze neveneffecten zijn door de regering meermaals aangedragen als rechtvaardiging voor het in stand houden van de landbouvvrijstelling.⁷⁵

Uit de beleidsevaluaties blijkt dat het effect van de landbouvvrijstelling op de grondmobiliteit en op de prijsvorming van grond beperkt is.⁷⁶ Bij de prijsvorming van grond zijn het voornamelijk overige factoren, zoals schaarste of de hoogte van de financieringsrente, die de prijzen bepalen.⁷⁷ SEO adviseert dan ook om deze zogenaamde 'schaarstewinsten' te belasten. Echter is het de vraag of dit gewenst is, omdat de agrariër deze waardevermeerdering veelal niet zelf wenst te realiseren, maar deze door wil geven aan zijn opvolger.⁷⁸ Mochten deze inflatiewinsten toch belast worden, dan wordt in de praktijk al sinds lange tijd gepleit voor een apart tarief voor deze winsten, omdat door de beperking van de vrijstelling tot de waardevermeerdering van de WEVAB, de winst op gronden grotendeels bestaat uit inflatiewinsten.⁷⁹

⁷⁰ Witteman e.a. 2024, p. 34.

⁷¹ Nijhuis 2024.

⁷² HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106, r.o. 3.3.

⁷³ Van der Veen e.a. 2007, p. 53.

⁷⁴ *Belastingen in maatschappelijk perspectief* 2024, p. 27.

⁷⁵ *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, nr. 1, p. 6 en *Kamerstukken II* 2014/15, 30991, nr. 25, p. 7.

⁷⁶ Witteman e.a. 2024, p. i.

⁷⁷ Visscher & Verduijn 2015.

⁷⁸ Nijhuis 2024.

⁷⁹ Verduijn 2009.

Voor stakers vormt de landbouwwijstelling een belangrijk hulpmiddel bij het vormen van een goede oudedagsvoorziening. Op de gronden van deze agrariërs rust namelijk veelal een aanzienlijke stille reserve. Staking van de onderneming leidt ertoe dat deze stille reserve vrijvalt en (indien de vrijstelling niet zou gelden) de aldus gerealiseerde winst tegen het progressieve tarief van box 1 in de heffing wordt betrokken. Een afzonderlijk tarief voor stakingswinsten zou dit kunnen voorkomen, waardoor agrariërs meer van deze winsten overhouden om te voorzien in een inkomen voor de oude dag. In theorie lijkt dit een goed idee, maar mijns inziens leidt dit in de praktijk tot complexe vraagstukken wat de uitvoeringslasten verder zal verhogen. Bovendien geldt dit verlaagde tarief dan niet alleen voor agrarische ondernemers, maar voor alle stakende ondernemers. De budgettaire derving van een verlaagd tarief zal van een aanzienlijke omvang zijn waardoor dit idee niet haalbaar zal zijn.

Het LEI geeft in haar evaluatie aan dat de landbouwwijstelling een ondergeschikte rol speelt bij de bedrijfsoverdracht van een landbouwonderneming.⁸⁰ Dit omdat er in de fiscaliteit andere faciliteiten zijn die deze bedrijfsoverdracht mogelijk maken, te denken valt aan de geruisloze doorschuiffaciliteit. Echter is het zo dat bij deze faciliteit de fiscale claim die rust op de gronden wordt doorgeschoven naar de overnemende partij.⁸¹ Zodoende wordt deze claim alsmar groter, wat een negatief effect sorteert op de financiële draagkracht van de desbetreffende landbouwonderneming. De onderneming kan zodoende minder zekerheden stellen bij het aantrekken van vreemd vermogen, wat resulteert in een hogere rente. Hierdoor wordt het lastiger om kapitaal te verkrijgen voor de innovatie van het bedrijf.⁸² Daarnaast is het eveneens voor een bedrijfsopvolger lastiger om de overname te financieren.

Hieruit blijkt dus dat de landbouwwijstelling een prijsopdrijvend effect heeft bij een overdracht van de agrarische onderneming. Indien de vrijstelling niet van toepassing is, leidt dit namelijk tot een hogere belastinglatentie met een lagere overnameprijs tot gevolg.⁸³ Een eventuele afschaffing van de landbouwwijstelling is dan ook voornamelijk nadelig voor de landbouwer die zijn onderneming overdraagt. Echter kan een gedeelte van dit nadeel worden gecompenseerd in de overnameprijs, waardoor dit argument geen stand houdt als rechtvaardigingsgrond.⁸⁴

Bij een eventuele heroverweging van de landbouwwijstelling is het wel van belang om deze neveneffecten in ogenschouw te nemen. Echter is het niet zo dat deze neveneffecten de landbouwwijstelling geheel rechtvaardigen, ze spelen immers een marginale rol. Uit de gebruikersaantallen van de vrijstelling blijkt namelijk dat deze in veel gevallen niet nodig is voor een bedrijfsoverdracht, maar dat wanneer deze wordt gebruikt dit een aanzienlijk belastingvoordeel oplevert.⁸⁵ Daarnaast wijkt de opbouw van een oudedagsvoorziening voor stakende ondernemers in de agrarische sector niet

⁸⁰ Van der Veen e.a. 2007, p. 57.

⁸¹ Nijhuis 2024.

⁸² Visscher & Verduijn 2015.

⁸³ Van der Veen e.a., p. 57.

⁸⁴ Van der Veen e.a., p. 65.

⁸⁵ Witteman e.a. 2024, p. 47-48.

wezenlijk af van overige sectoren.⁸⁶ Verder is het effect op de grondmobiliteit en prijsvorming van gronden beperkt.

3.4. Conclusie

De doeltreffendheid van een belastingmaatregel houdt in dat deze op een effectieve wijze het beleidsdoel realiseert. In de literatuur bestaat overeenstemming omtrent het feit dat de landbouwwijziging niet doeltreffend is. Dit omdat sinds de invoering van de Wet IB 2001 eigenaren-verpachters in de heffing van box-3 worden betrokken en eigenaren-agrariërs aanspraak kunnen blijven maken op de vrijstelling.

Over de doelmatigheid van de landbouwwijziging bestaat in de literatuur geen consensus. Uit de literatuur blijkt dat de uitvoeringskosten van de vrijstelling relatief groot zijn. Bij de fiscus leidt de behandeling van agrariërs tot een omvangrijke werklust.

Daarnaast bewerkstelligt de vrijstelling nog overige effecten, zoals het effect op de grondmobiliteit, de grondprijs en de (financiering van de) bedrijfsoverdracht. Hoewel deze effecten niet als rechtvaardigingsgrond voor het in stand houden van de vrijstelling dienen, zijn het wel effecten waarmee rekening moet worden gehouden. Al met al kan geconcludeerd worden dat de landbouwwijziging niet doeltreffend en evenmin doelmatig is.

⁸⁶ Van der Veen e.a. 2007, p. 66.

Hoofdstuk 4 – Het gelijkheidsbeginsel in verhouding tot de landbouvvrijstelling

4.1. Inleiding

Het gelijkheidsbeginsel kent evenals de landbouvvrijstelling een lange historie in de Nederlandse rechtspraak. Het beginsel is aanvankelijk in de jurisprudentie tot stand gekomen, tevens is het begrip in de wet vastgelegd. In artikel 1 Grondwet is een algemeen gelijkheidsbeginsel opgenomen. Echter verbiedt artikel 120 Grondwet de rechter formele wetgeving aan dit artikel te toetsen. Bij formele wetgeving gaat het om wetten die door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk tot stand zijn gebracht.

In artikel 94 Grondwet is het principe vastgelegd dat verdragen boven de Nederlandse wetgeving staan. Hierdoor is het op grond van dit artikel mogelijk om de formele wetgeving te toetsen aan de gelijkheidsbeginselen die zijn opgenomen in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.⁸⁷ Daarnaast zal in dit hoofdstuk de landbouvvrijstelling getoetst worden aan het gelijkheidsbeginsel. Hierbij zal beoordeeld worden of de landbouvvrijstelling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Deze eventuele strijdigheid wordt beoordeeld vanuit twee perspectieven, namelijk enerzijds in de verhouding tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-agrariër en anderzijds in de verhouding tussen de landbouwsector en overige sectoren. Daarbij staan in dit hoofdstuk de volgende deelvragen centraal:

Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in?

In hoeverre is de landbouvvrijstelling in strijd met het gelijkheidsbeginsel?

4.2. Ontstaan gelijkheidsbeginsel

Voor 1988 maakte de Hoge Raad gebruik van de zogenoemde willekeurigheidstoets. Deze toets werd voor het eerst in 1960 gehanteerd. Uit dit arrest volgt dat een regeling onverbindend wordt verklaard, indien deze leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing.⁸⁸ Ook in latere zaken wordt dit beginsel gehanteerd.⁸⁹

In de zogenoemde doorbraakarresten heeft de Hoge Raad ten aanzien van het vertrouwensbeginsel geoordeeld dat strikte toepassing van de wet in strijd kan zijn met de fundamentele rechtsbeginselen en dat toepassing van de wet in dat geval achterwege moet blijven.⁹⁰ Dit heeft ertoe geleid dat in 1979 het gelijkheidsbeginsel zijn intrede kon doen in het belastingrecht als algemeen beginsel van behoorlijk

⁸⁷ Gribnau, WFR 2000/902.

⁸⁸ HR 2 maart 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY1719.

⁸⁹ Zie HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9837 en HR 14 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8744.

⁹⁰ Zie HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX3264; HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC2432 en HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AM4447.

bestuur.⁹¹ In dit arrest heeft de rechter twee beginselen tegen elkaar afgewogen.⁹² Enerzijds is er het legaliteitsbeginsel dat vereist dat de wet wordt toegepast, maar anderzijds het beginsel van behoorlijk bestuur. In sommige gevallen moet het eerste beginsel dus wijken voor laatstgenoemd beginsel.

In 1988 toetst de Hoge Raad in een tweetal zaken voor het eerst formele wetgeving direct aan het gelijkheidsbeginsel. In het zogenoemde koffiegeldarrest wordt de Uitvoeringsbeschikking Inkomstenbelasting 1964 getoetst aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving.⁹³ In een tweede arrest toetst de Hoge Raad artikel 36 Wet IB 1964 aan het gelijkheidsbeginsel zoals dat is opgenomen in artikel 26 IVBPR.⁹⁴ Hiermee scheidt de Hoge Raad een precedent voor latere zaken waarin eveneens rechtstreeks een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel.⁹⁵

4.3 Diverse gelijkheidsbeginselen

4.3.1. Gelijkheidsbeginsel in de Grondwet

Het klassieke gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid.⁹⁶ Hierin kunnen twee subbeginselen worden onderscheiden, te weten het formele en het materiële gelijkheidsbeginsel. Het eerste houdt gelijkheid voor de wet in. Dit betekent dat de overheid een regel consequent moet toepassen op eenieder die onder deze regel valt. Het tweede subbeginsel betekent dat er geen sprake mag zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, tenzij daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.⁹⁷

De Nederlandse wetgeving kent eveneens een gelijkheidsbeginsel, deze is vervat in artikel 1 van de Grondwet en luidt als volgt:

“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.”

Artikel 120 Grondwet verbiedt de rechter de grondwettelijkheid van formele wetten te toetsen aan dit beginsel. Artikel 94 van de Grondwet bepaalt daarentegen dat verdragen die Nederland met andere mogendheden heeft gesloten boven de Nederlandse wetgeving staan. Dit biedt een opening naar de toetsing van formele wetgeving aan de gelijkheidsbeginselen zoals die zijn opgenomen in verschillende internationale verdragen. Deze worden hierna behandeld.

⁹¹ Happé, WFR 1991/298.

⁹² Happé, WFR 1993/145.

⁹³ HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853.

⁹⁴ HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.

⁹⁵ Happé 2000, par. 3.6.1.

⁹⁶ Happé 2000, par. 3.1.2.

⁹⁷ Happé, WFR 1991/298.

4.3.2. Gelijkheidsbeginsel in het EVRM

Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) is een universele verklaring van alle landen die lid zijn van de Raad van Europa. In de preambule wordt het doel van het verdrag duidelijk, namelijk de verzekering van de universele en daadwerkelijke erkenning en toepassing van de rechten die in het verdrag staan opgenomen. Ieder land dat lid wil worden van de Raad van Europa dient dit verdrag te ondertekenen. Op de naleving van het verdrag wordt toegezien door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM).

In artikel 14 EVRM is een discriminatieverbod opgenomen dat als volgt 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.”

Uit deze bepaling lijkt te volgen dat alleen een beroep op dit gelijkheidsbeginsel gedaan kan worden indien een schending plaatsvindt van een recht of vrijheid dat in het verdrag is opgenomen. Dit is echter niet het geval. Sinds 1 april 2005 heeft het EVRM namelijk een verzelfstandigd karakter gekregen door de ratificering van het Twaalfde Protocol bij het verdrag.⁹⁸ De toevoeging van het Twaalfde Protocol heeft echter niet geleid tot een nieuwe interpretatie van artikel 14 EVRM.⁹⁹ Het begrip ‘discriminatie’ heeft namelijk dezelfde betekenis behouden, waardoor het Twaalfde Protocol slechts een aanvullend karakter heeft.¹⁰⁰

Het Twaalfde Protocol houdt in dat ook een beroep op het verdrag gedaan kan worden als sprake is van een schending van een recht of vrijheid dat niet expliciet in het EVRM is opgenomen. Dit recht of deze vrijheid moet dan wel in een nationale of internationale wet zijn opgenomen.¹⁰¹

Voorts is artikel 14 EVRM alleen van toepassing bij discriminatie die gebaseerd is op subjectieve kenmerken en niet op objectieve kenmerken.¹⁰² Dit leidt ertoe dat discriminatie op grond van nationaliteit verboden is, maar dat discriminatie naar woonplaats geen schending van artikel 14 EVRM met zich meebrengt. Dit onderscheid lijkt arbitrair, maar is in sommige gevallen niet eenduidig vast te stellen. Met name bij rechtspersonen is dit onderscheid vaak moeilijk te onderbouwen.

⁹⁸ Poelmann 2024, par. FBR.5.0.2.F.

⁹⁹ EHRM 12 november 2008, ECLI:CE:ECHR:2008:1112JUD003450397 (*Demir en Baykara/Turkije*), r.o. 66.

¹⁰⁰ Wiggers, WFR 2022/177.

¹⁰¹ Toelichtingsrapport bij EVRM (Protocol nr. 12), ETS 177, Rome 4.XI.2000, p. 5.

¹⁰² Poelmann 2024, par. FBR.5.0.2.F.

4.3.3. Gelijkheidsbeginsel in het IVBPR

Het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR), ook wel BuPo-verdrag genoemd, is een verdrag dat is opgesteld door de Verenigde Naties (VN). Dit verdrag tracht een aantal rechten van de mens vast te leggen. Hierbij gaat het dan om onder andere het verbod op discriminatie, marteling, het recht van vrije meningsuiting en gelijkheid voor de wet.

Het gelijkheidsbeginsel zoals dat is opgenomen in artikel 26 IVBPR luidt als volgt:

“Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert eenieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.”

Uit de tekst van dit artikel blijkt dat, net als artikel 14 EVRM, dit artikel een zelfstandig karakter heeft.¹⁰³ Het toepassingsbereik van dit artikel gaat dus verder dan enkel de in het verdrag vastgelegde rechten. Burgers kunnen zodoende een direct beroep doen op dit verdrag. Veelal wordt met name in de jurisprudentie van vóór de ratificatie van het Twaalfde Protocol bij het EVRM, een beroep gedaan op het BuPo-verdrag.¹⁰⁴ Dit omdat op deze bepaling wel een rechtstreeks beroep gedaan kon worden. Het veertiende artikel EVRM had destijds immers nog geen zelfstandig karakter. De doelstelling van de VN was om het verdrag alleen van toepassing te laten zijn op natuurlijke personen. De Hoge Raad past het verdrag echter eveneens toe op rechtspersonen.¹⁰⁵

4.4. Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel vereist zoals beschreven dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid.¹⁰⁶ Er dient nog aan een tweede voorwaarde te zijn voldaan wil een beroep op het gelijkheidsbeginsel slagen. Indien er namelijk voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat, zal het beroep niet slagen. In het vervolg van deze paragraaf worden de kenmerken van het gelijkheidsbeginsel nader gespecificeerd en zal de landbouwvrijstelling daaraan getoetst worden.

¹⁰³ Poelmann 2024, par. FBR.5.0.2.E.

¹⁰⁴ Gerards 2004, p. 176-177.

¹⁰⁵ Zie HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5682 en HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT8182.

¹⁰⁶ Happé, WFR 1991/298.

4.4.1. Gelijke gevallen

Voor een succesvol beroep op het gelijkheidsbeginsel dient er in de eerste plaats sprake te zijn van gelijke gevallen. Geen enkel geval is echter volkomen identiek. Om die reden wordt de gelijkheid steeds beoordeeld vanuit bepaalde relevante kenmerken.¹⁰⁷ De doelstelling van de regeling bepaalt welke kenmerken relevant zijn. Een rechter zal bij een beroep op het gelijkheidsbeginsel dan ook eerst de doelstelling van de regeling moeten bepalen. Wanneer deze doelstelling niet eerst duidelijk wordt vastgesteld, kunnen relevante kenmerken buiten beschouwing worden gelaten, maar kunnen ook niet-relevante kenmerken een rol gaan spelen bij de beoordeling.

Daarbij heeft de Hoge Raad nog een essentiële toevoeging gedaan, namelijk dat de gelijke gevallen feitelijk en rechtens vergelijkbaar moeten zijn. Dit houdt in dat de gevallen ten eerste dezelfde kenmerken moeten hebben en daarnaast onder dezelfde wettelijke bepaling gerangschikt kunnen worden.¹⁰⁸ Een voorbeeld hiervan is een arrest over de onroerendgoedbelasting van een complex met 36 gelijksoortige woningen.¹⁰⁹ 24 van deze woningen werden lager belast. De Hoge Raad oordeelde dat belanghebbende eveneens lager belast moest worden, omdat zijn woning feitelijk en rechtens tot dezelfde groep woningen behoorde.

Het gelijkheidsbeginsel is tweeledig. Dit houdt in dat een schending van dit beginsel zich ook kan voordoen wanneer er geen sprake is van gelijke gevallen.¹¹⁰ Deze situatie vraagt om een behandeling naar de mate waarin de gevallen verschillen. Het is echter niet zo dat discriminatie plaatsvindt bij iedere onevenredige behandeling van ongelijke gevallen. Volgens de Hoge Raad is daarvan namelijk pas sprake bij een overduidelijke onevenredigheid.¹¹¹

De relevante kenmerken tussen zowel de eigenaar-verpachter als de eigenaar-agrariër is dat beiden grond bezitten dat voor agrarische doeleinden wordt gebruikt. Deze grond neemt bij beiden ten gevolge van monetaire en conjuncturele effecten in waarde toe. Oorzaken hiervan zijn onder andere inflatie en schaarstewinsten die de prijzen van landbouwgrond laten toenemen. Daarnaast is met de invoering van de landbouwvrijstelling, zoals uiteengezet in paragraaf 2.3, beoogd om fiscale gelijkheid te bewerkstellingen tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. In zoverre zijn beide typen eigenaren dus gelijk.

Agrariërs zijn net als ondernemers in andere sectoren ondernemers in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001. Voor de winst die zij hiermee behalen worden zij in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. Landbouwers gebruiken grond, net als overige ondernemers dat doen, als een bedrijfsmiddel bij het exploiteren van hun bedrijf. Relevant kenmerk hierbij is dat deze grond net als ik hiervoor heb beschreven, in waarde toeneemt als gevolg van monetaire en conjuncturele effecten.

¹⁰⁷ Happé, WFR 1991/298.

¹⁰⁸ Happé 2000, par. 3.2.2.

¹⁰⁹ HR 13 oktober 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9074.

¹¹⁰ Happé 2000, par. 3.6.3.1.

¹¹¹ HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

De gronden van agrariërs zijn net als bijvoorbeeld de machines van fabrikanten bedrijfsmiddelen waarmee de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. Echter vormt grond wel een bijzonder bedrijfsmiddel, omdat deze in tegenstelling tot veel andere bedrijfsmiddelen niet slijt. Dit is ook de reden waarom op gronden niet kan worden afgeschreven. Grond die wordt aangewend in een landbouwbedrijf moet mijns inziens onderscheiden worden in twee typen. Enerzijds is er de grond die gebruikt wordt voor de productie, dus om bijvoorbeeld om gras op te laten groeien waarvan het vee kan grazen of voor de teelt van akkerbouwgewassen. Anderzijds is er de ondergrond van bedrijfsgebouwen. De wettekst verklaart de landbouwvrijstelling namelijk expliciet ook van toepassing op de ondergrond van deze gebouwen.¹¹² Deze ondergronden moet wel dienstbaar zijn aan de landbouwonderneming.¹¹³ Hieromtrent heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de vrijstelling niet van toepassing is op de ondergrond van de bedrijfswoning.¹¹⁴

In overige sectoren wordt een stuk grond veelal aangewend als vestigingsplaats van het bedrijf. Zo staan op deze grond veelal een gebouw waarin de productie plaatsvindt of wordt de grond gebruikt als terrein voor opslag of voor het stallen van vervoermiddelen. Wat betreft de ondergrond van de bedrijfsgebouwen van landbouwondernemingen acht ik deze gelijk aan de grond die in overige sectoren aangewend wordt in de onderneming. Bij beiden is de voornaamste reden om deze grond in bezit te hebben namelijk om daarop het bedrijf te kunnen uitoefenen. Hiervoor is er dus ook sprake van gelijke gevallen tussen de agrarische sector en de overige sectoren.

Voor de 'productiegrond' in de agrarische sector ligt dit genuanceerder, omdat de grond in dat geval de productiefactor is.¹¹⁵ Deze grond is niet enkel de vestigingsplaats van het bedrijf maar brengt producten voort waarmee het bedrijf zijn inkomsten verdient. Echter zijn er ook andere sectoren die grond in hun bezit hebben en waarbij die grond een productiefactor is. Te denken valt aan onder andere de bosbouw-, mijnbouw- en energiesector. Bedrijven die operationeel zijn in deze sectoren gebruiken de grond als productiefactor voor bijvoorbeeld de houtkap, de winning van mineralen en de winning van aardgas. Op de bosbouwsector na¹¹⁶ kennen deze sectoren geen vergelijkbare regeling als de landbouwvrijstelling.

Het gaat naar mijn mening dan ook te ver om hierin een argument voor het rechtvaardigen van de landbouwvrijstelling te zien. Volgens het LEI bestaat er immers geen principieel verschil tussen de bedrijfsvoering van agrariërs en niet-agrariërs ten opzichte van de door hen gebruikte grond.¹¹⁷ Zowel bij agrariërs als bij niet-agrariërs staat immers het streven naar winstmaximalisatie en bedrijfsmatige efficiëntie voorop. Daarnaast zijn er nog overige kenmerken van de vrijstelling die veelal worden aangevoerd, zoals de constante gebruikswaarde of de matige rentabiliteit van de

¹¹² Art. 3.12 Wet IB 2001.

¹¹³ Schenk & Seegers 2014, par. 6.4.

¹¹⁴ HR 7 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9022, r.o. 3.3.

¹¹⁵ Schenk & Seegers 2014, par. 3.1.

¹¹⁶ Zie de bosbouwvrijstelling van art. 3.11 Wet IB 2001.

¹¹⁷ Van der Veen e.a. 2007, p. 51.

landbouwsector.¹¹⁸ Echter zijn dit kenmerken die ook voor bepaalde overige sectoren opgaan.

Kortom, landbouwgronden als bedrijfsmiddel nemen in de agrarische sector een bijzondere positie in vergeleken met andere sectoren. Echter is dit geen rechtvaardiging voor de landbouwvrijstelling. De toename in de waarde van landbouwgronden en gronden in eigendom van bedrijven in overige sectoren moeten dan ook als gelijk worden beschouwd.

4.4.2. Ongelijke behandeling

4.4.2.1. Eigenaren-agrariërs en eigenaren-verpachters

In paragraaf 2.3 heb ik het doel van de landbouwvrijstelling behandeld. Deze hield in om een fiscaal gelijke behandeling van de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter te bewerkstelligen, omdat daarvoor de eigenaar-agrariër wel in de heffing werd betrokken voor vervreemdingswinsten, maar de eigenaar-verpachter niet. Echter met de invoering van de Wet IB 2001 is deze redenering komen te vervallen.

De eigenaar-agrariër is een ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001. Derhalve vormt de exploitatie van zijn landbouwbedrijf een onderneming. De landbouwgronden die hij aanwendt in zijn bedrijf vormen dan ook verplicht ondernemingsvermogen.¹¹⁹ Dit omdat de gronden (nagenoeg) geheel in het bedrijf worden aangewend. Met dit verplichte ondernemingsvermogen wordt de agrariër in de heffing van de winst uit onderneming in box 1 betrokken. Door de landbouwvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 blijven echter de waardeverhogingen binnen de WEVAB onbelast.

Voor de eigenaar-verpachter vormt de landbouwgrond privébezit. Ten aanzien van zijn privébezit, wordt hij in de heffing van box 3 betrokken. Box 3 kent een forfaitair rendement, wat inhoudt dat het rendement wordt berekend aan de hand van tevoren vastgestelde rendementspercentages. Dit rendement wordt berekend aan de hand van de waarde van het te belasten object aan het begin van het kalenderjaar. Zodoende wordt de vermogenstoename, die nog niet gerealiseerd is, ieder jaar in de heffing betrokken.

Dit is ook het wezenlijke verschil tussen de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001. Onder eerstgenoemde wet werd een onderscheid gemaakt tussen het object zelf en de vruchten van het object.¹²⁰ De vruchten van het object, zoals rente en dividend, werden in de heffing betrokken, maar de vermogenstoename van het object zelf werd niet gezien als rendement zodat deze buiten de heffing bleef. Met de invoering van de Wet IB 2001 is dit veranderd en wordt ook deze jaarlijkse vermogenstoename (forfaitair) in de heffing betrokken.

¹¹⁸ Schenk & Seegers 2014, par. 3.1.

¹¹⁹ Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p. 47.

¹²⁰ *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.*

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het forfaitaire box-3-stelsel in strijd is met het eigendomsrecht.¹²¹ Dientengevolge heeft de wetgever een herstel- en overbruggingswet geïmplementeerd die het tijdelijk heffen van belasting in box 3 mogelijk moest maken. Echter heeft de Hoge Raad ook van deze wetten geoordeeld dat ze niet te verenigen zijn met het eigendomsrecht.¹²² Benadeelden kunnen ter compensatie aantonen dat het werkelijk rendement lager is dan het forfaitaire rendement. De Hoge Raad geeft omtrent de vaststelling van het werkelijke rendement aan dat hiertoe ook de (ongerealiseerde) waardeinstijgingen van het object behoren.¹²³

Samengevat kunnen eigenaren-agrariërs aanspraak maken op een vrijstelling van de inflatiewinsten bij de verkoop van hun grond. Eigenaren-verpachters daarentegen worden in de heffing betrokken voor de gehele vermogenswinst, inclusief de inflatiewinsten. In paragraaf 5.2.1. heb ik reeds geconcludeerd dat sprake is van gelijke gevallen. Uit deze paragraaf blijkt dat de behandeling van deze gelijke gevallen verschillend is, zodat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, indien er geen sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging.

4.4.2.2. Landbouwsector en overige sectoren

Zoals uit paragraaf 2.4 blijkt, kunnen agrariërs bij de verkoop van een stuk landbouwgrond aanspraak maken op de landbouwvrijstelling. Hierdoor blijft de waardeontwikkeling in de WEVAB buiten de heffing van inkomstenbelasting en wordt de waardeontwikkeling tussen de WEV en de WEVAB in de heffing betrokken. Het gedeelte van de waardeinstijging tussen de WEV en de WEVAB ziet voornamelijk op de inflatie- en schaarstewinsten.¹²⁴

Bedrijven in overige sectoren dienen bij verkoop over de gehele vermogenstoename van een bedrijfsmiddel af te rekenen. Dit vormt een overduidelijk ongelijke behandeling. Indien hiervoor geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat, zal er sprake zijn van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel zoals die zijn vastgelegd in de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR.

4.4.3. Objectieve en redelijke rechtvaardiging

Een beroep op het gelijkheidsbeginsel zal niet slagen indien voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat.¹²⁵ Voorbeelden van rechtvaardigingsgronden die het EHRM heeft geaccepteerd zijn bijvoorbeeld de doelmatigheid en eenvoud van het belastingstelsel en de

¹²¹ HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, r.o. 3.6.1.

¹²² HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705, r.o. 5.3.7.

¹²³ HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705, r.o. 5.4.8.

¹²⁴ Verduijn 2009.

¹²⁵ Poelmann 2024, par. FBR.4.4.3.A.

controleerbaarheid en het tegengaan van belastingontwijking.¹²⁶ Het gebrek aan budgettaire middelen vormt echter geen rechtvaardigingsgrond voor een schending van het gelijkheidsbeginsel. Verder is eveneens geen sprake van een rechtvaardigingsgrond indien de regeling geen gelegitimeerd doel nastreeft of indien de maatregel niet proportioneel is ten opzichte van het doel dat het dient.¹²⁷

Daarnaast heeft de wetgever bij de beoordeling of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging een zekere beoordelingsvrijheid (*certain margin of appreciation*).¹²⁸ De omvang van deze '*margin of appreciation*' hangt samen met de omstandigheden, het onderwerp en de achtergrond van het geschil.¹²⁹ Uit verdere jurisprudentie van het EHRM blijkt dat voor onder andere belastingzaken een ruime beoordelingsvrijheid (*wide margin of appreciation*) is toegekend aan de wetgever.¹³⁰

Het EHRM geeft de nationale wetgever deze ruime beoordelingsvrijheid, omdat het de democratisch gekozen wetgever in beginsel vrij staat om regelgeving te implementeren waarvan zij acht dat daarmee het algemeen belang gediend wordt.¹³¹ De wetgever heeft deze vrijheid, zelfs al zouden daarmee bepaalde individuele belangen geschonden worden. Echter is deze ruime beoordelingsvrijheid niet zonder grenzen. Ook deze vrijheid kan in strijd zijn met de algemene rechtsbeginselen, waaronder het gelijkheidsbeginsel.

Als reactie op verschillende evaluaties heeft de wetgever diverse rechtvaardigingsgronden aangedragen die het behoud van de vrijstelling moesten onderbouwen.¹³² De twee belangrijkste rechtvaardigingsgronden zijn het effect en de mobiliteit op de grondmarkt en de noodzaak van de vrijstelling bij de financiering van bedrijfsovernames. Deze rechtvaardigingsgronden heb ik reeds behandeld in paragraaf 3.3.3. De conclusie die ik getrokken heb in deze paragraaf is dat deze effecten van de landbouwvrijstelling niet als rechtvaardiging kunnen dienen voor het in stand houden van de vrijstelling, omdat ze slechts beperkt zijn.

Daarnaast noemde de Raad van State de landbouwvrijstelling bij de invoering van de Wet IB 2001 een niet te rechtvaardigen privilege.¹³³ Hierbij gaf hij het advies om de vrijstelling te heroverwegen met inachtneming van de vermogensrendementsheffing in box-3. Mijns inziens is de vrijstelling dan ook in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals dat bepaald wordt door de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR. Dit omdat er geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat voor het in stand houden van de vrijstelling.

¹²⁶ Poelmann 2024, par. FBR.5.1.1.D.

¹²⁷ EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090 (*Marckx/België*), r.o. 33.

¹²⁸ EHRM 8 juli 1986, ECLI:CE:ECHR:1986:0708JUD000900680 (*Litghow e.a./Verenigd Koninkrijk*), r.o. 177.

¹²⁹ EHRM 28 november 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC8625 (*Rasmussen/Denemarken*).

¹³⁰ EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (*Della Ciaja/Italië*).

¹³¹ Poelmann 2024, par. FBR.5.1.1.B.

¹³² *Kamerstukken II* 2008/09, 31727, nr. 1, p. 6 en *Kamerstukken II* 2014/15, 30991, nr. 25, p. 7.

¹³³ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr. A, p. 33-34.

4.5. Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel zorgt ervoor dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen verschillend worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Dit gelijkheidsbeginsel is in diverse verdragen en wettelijke bepalingen terug te vinden. Ten eerste kent de Grondwet in haar eerste artikel een gelijkheidsbeginsel. Echter kan formele wetgeving hieraan niet worden getoetst. De Grondwet staat wel toe dat formele wetgeving getoetst wordt aan verdragen. In dat kader zijn de gelijkheidsbeginselen van de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR van belang.

Bij een toets aan het gelijkheidsbeginsel moet blijken de jurisprudentie aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Ten eerste moet er sprake zijn van feitelijk en rechtens vergelijkbare gevallen. Dit moet worden beoordeeld vanuit de relevante kenmerken.

Ten tweede moet een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ongelijke behandeling ontbreken. Bij de beoordeling of sprake is van een rechtvaardigingsgrond heeft het EHRM de wetgever voor belastingzaken een ruime beoordelingsvrijheid toegekend. Deze ruime beoordelingsvrijheid is echter niet ongelimiteerd en dient in overeenstemming te zijn met de algemene rechtsbeginselen, waaronder het gelijkheidsbeginsel.

Verder heb ik in dit hoofdstuk geconcludeerd dat de landbouwwijstelling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals dat geformuleerd is in de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR. In de vergelijking tussen de eigenaar-verpachter en de eigenaar-agrariër is er sprake van gelijke gevallen, omdat beiden landbouwgrond in hun bezit hebben die ten gevolge van monetaire en conjuncturele gevolgen in waarde toeneemt. Bovendien was het doel van de landbouwwijstelling om gelijkheid tussen beiden te waarborgen. De fiscale behandeling van deze twee typen eigenaren is verschillend, omdat de eigenaar-verpachter voor de vermogenstoename van zijn grond in de vermogensrendementsheffing van box-3 wordt betrokken, terwijl de eigenaar-agrariër aanspraak kan maken op de landbouwwijstelling.

Vervolgens heb ik geconcludeerd dat landbouwgrond een bedrijfsmiddel vormt voor de agrarische sector. Hierbij heb ik twee typen grond voor de agrarische sector onderscheiden, namelijk de 'productiegrond' en de ondergrond van gebouwen. De 'productiegronden' vormen een bijzonder bedrijfsmiddel, omdat deze voornamelijk een vruchtdragend karakter hebben. Echter kan dit niet als rechtvaardigingsgrond dienen, omdat de agrarische sector, net als bedrijven in de bosbouw-, mijnbouw- en energiesector, streeft naar winstmaximalisatie en een zo efficiënt mogelijke bedrijfsvoering.

Ten slotte heb ik aan de hand van de steeds terugkerende rechtvaardigingsgronden beoordeeld of deze een objectieve en redelijke rechtvaardiging vormen. De belangrijkste gronden die hierbij behandeld zijn, zijn het effect en de mobiliteit op de grondmarkt en de financiering van bedrijfsovernames in de agrarische sector. De conclusie hierbij luidde dat deze slechts een beperkt effect hebben en derhalve geen rechtvaardiging vormen voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Daarmee

is de landbouwwijstelling in strijd met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.

Hoofdstuk 5 – Aanbevelingen voor de toekomst

5.1. Inleiding

De Algemene Rekenkamer heeft de landbouwvrijstelling in haar verantwoordingsonderzoek beoordeeld aan de hand van het toetsingskader fiscale regelingen uit de Rijksbegrotingsvoorschriften.¹³⁴ Hieruit volgde dat de wenselijkheid van de vrijstelling onvoldoende is onderbouwd.¹³⁵ De Algemene Rekenkamer adviseert om die reden om de vrijstelling aan te passen of af te schaffen.

Daarnaast heb ik in de vorige hoofdstukken geconcludeerd dat de landbouwvrijstelling doeltreffend noch doelmatig is en dat deze bovendien in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Om die reden onderzoek ik in dit hoofdstuk diverse aanbevelingen voor de toekomst van de vrijstelling. De deelvraag die daarbij in dit hoofdstuk onderzocht wordt, luidt als volgt:

Welke aanbevelingen kunnen gedaan worden voor de toekomst van de landbouwvrijstelling?

5.2. Landbouwvrijstelling aanpassen

In de literatuur zijn diverse voorstellen gedaan om de landbouwvrijstelling aan te passen. Op deze manier kan de vrijstelling behouden blijven. De Algemene Rekenkamer adviseert de regering indien zij er voor kiest om de vrijstelling in stand te houden, in de eerste plaats om de wenselijkheid daarvan te onderbouwen aan de hand van het eerder genoemde toetsingskader fiscale regelingen.¹³⁶ Daarbij moet eveneens worden afgewogen of een fiscale regeling de voorkeur verdient boven alternatieven.

Een van de aanbevelingen die het LEI deed in haar evaluatierapport was om de vrijstelling te beperken tot landbouwgronden die aangewend worden voor traditioneel gebruik.¹³⁷ Hieronder vallen dus alleen de productiegronden. Echter, zoals ik in paragraaf 4.4.1. uiteengezet heb, is er geen rechtvaardiging voor het in stand houden van de landbouwvrijstelling voor productiegronden. Dit omdat in andere sectoren ook gronden worden aangewend als productiefactor. Deze aanbeveling van het LEI vormt dus geen oplossing en neem ik dus ook niet over.

Een tweede aanbeveling die het LEI deed, was om de vrijstelling uit te breiden naar alle bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden.¹³⁸ Zodoende kunnen ook niet agrarische ondernemers aanspraak maken op de vrijstelling. Afgezien van de budgettaire derving lijkt het mij geen goed idee om de vrijstelling uit te breiden, omdat

¹³⁴ Model 4.55 - Toetsingskader fiscale regelingen.

¹³⁵ *Verantwoordingsonderzoek 2020*, p. 44-45.

¹³⁶ *Verantwoordingsonderzoek 2020*, p. 48.

¹³⁷ Van der Veen e.a. 2007, p. 60.

¹³⁸ Van der Veen e.a. 2007, p. 60-61.

deze op zichzelf al een inbreuk vormt op het totaalwinstbeginsel dat ten grondslag ligt aan het winstbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Ook het SEO heeft een aantal aanpassingen voorgesteld die het behoud van de landbouwwijstelling kunnen rechtvaardigen. Ten eerste doen zij het voorstel om de eigenaar-agrariërs op eenzelfde wijze te belasten als de eigenaar-verpachters in box 3.¹³⁹ SEO geeft echter zelf al aan dat deze optie niet de voorkeur verdient, gelet op de huidige problematiek rond de heffing in box 3. De uitvoering van deze optie wordt op die manier namelijk te complex. Daarmee is ook deze optie geen goed alternatief voor de huidige regeling.

Daarnaast doet het SEO een tweede aanbeveling, namelijk om de landbouwwijstelling in haar huidige vorm te behouden.¹⁴⁰ Dit behoud zal dan met een nieuwe doelstelling moeten worden onderbouwd. In paragraaf 3.3.3. heb ik echter uiteengezet dat de effecten die de vrijstelling bewerkstelligt geen rechtvaardiging vormen voor het in stand houden van de vrijstelling. Het hervormen van de landbouwwijstelling is dus complex of draagt niet bij aan het oplossen van de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Om die reden ligt de toekomst van de landbouwwijstelling naar mijn mening niet in het aanpassen daarvan.

5.3. Landbouwwijstelling afschaffen

Het afschaffen van de landbouwwijstelling is de nog enig overgebleven optie. De afschaffing heft de ongelijkheid die de vrijstelling bewerkstelligt tussen eigenaren-agrariërs en eigenaren-verpachters op, omdat beiden voor de gehele waardeinstijgingen van de gronden in de heffing worden betrokken. Daarnaast wordt de gelijkheid tussen de agrarische sector en overige sectoren hersteld.

Het afschaffen van de landbouwwijstelling kan op twee manieren, namelijk met en zonder overgangsregeling. Een afschaffing zonder overgangsregeling betekent feitelijk een afschaffing met terugwerkende kracht.¹⁴¹ De waardeontwikkelingen die zijn ontstaan vóór de afschaffing van de landbouwwijstelling worden dan namelijk eveneens in de heffing betrokken. Een overgangsregeling, waarbij de waardeontwikkelingen die zijn ontstaan voor de afschaffing, onbelast worden gelaten, kan dit voorkomen.

Bij de verscheidene aanpassingen van de landbouwwijstelling in het verleden, is er veelal sprake geweest van een overgangsregeling. Deze overgangsregelingen hadden ten doel om te voorkomen dat de waardeinstijgingen die zijn ontstaan voor het moment van aanpassing van de landbouwwijstelling met terugwerkende kracht zouden worden belast.¹⁴² De overgangsregeling van de aanpassing van 1986 was gebaseerd op de compartimenteringsregel.¹⁴³ Dit houdt in dat de voordelen die zijn

¹³⁹ Witteman e.a. 2024, p. 54.

¹⁴⁰ Witteman e.a. 2024, p. 54.

¹⁴¹ Witteman e.a. 2024, p. 52.

¹⁴² Schenk & Seegers 2014, par. 8.1.

¹⁴³ Van den Dool 2023, par. 5.1.

ontstaan tijdens het bestaan van de oorspronkelijke vrijstelling niet tot de winst behoren bij een latere realisatie na de afschaffing (of beperking) van de vrijstelling. Een nadeel hiervan is dat het jaren kan duren voordat de stille reserves op grond gerealiseerd worden, waardoor deze overgangsregelingen een zeer langdurig karakter hebben. Zo liggen er bij de fiscus nu nog duizenden verzoeken voor de overgangsregeling voor de aanpassing van de vrijstelling in 1986.¹⁴⁴

Daarentegen is bij de invoering van de Wet Ondernemerspakket 2000 expliciet gekozen om niet te voorzien in overgangsrecht. Argument hiervoor was om te voorkomen dat agrariërs voorafgaand aan de wijziging de waardestijging onbelast zouden realiseren. De wetwijziging betrof namelijk enkel een reparatie van de Wet IB 1964.¹⁴⁵

Ondanks dat geen sprake was van een overgangsregeling, is in de praktijk getracht te voorzien in een eigen overgangsregeling. Er was namelijk onrust ontstaan over het mogelijk afschaffen of aanpassen van de vrijstelling in de toekomst zonder overgangsrecht. Een manier waarop dit gebeurde was door jaarlijks de grond te herwaarderen naar de WEVAB. De Hoge Raad heeft van deze methode geoordeeld dat ze in strijd is met het goed koopmansgebruik.¹⁴⁶ Dit omdat waardestijgingen jaarlijks achtereenvolgens belastingvrij worden genoten terwijl een latere waardedaling, niet gesaldeerd kan worden met de waardestijgingen. Hierdoor valt deze waardedaling niet onder de vrijstelling en heeft deze dus een drukkend effect heeft op het belastbare bedrag. Een tweede manier die wel stand hield bij de Hoge Raad was het eenmalig herwaarderen door een inbreng in een vennootschap onder firma.¹⁴⁷ Hierdoor staakt de inbrengende ondernemer zijn onderneming waardoor hij de stille reserve op de grond realiseert. Deze wordt onder de landbouwvrijstelling belastingvrij genoten. Indien hij deze gronden tegen de dan geldende waarde inbrengt, heeft een herwaardering plaatsgevonden zonder dat dat leidt tot belastbare winst.

Aangezien een afschaffing van de landbouwvrijstelling niet enkel een reparatie is, lijkt het mij gepast om hiervoor wel een overgangsregeling te treffen. Gelet op het beginsel van rechtszekerheid is het niet wenselijk om de vrijstelling met terugwerkende kracht af te schaffen.¹⁴⁸ Daarnaast is overgangsrecht hier op zijn plaats, omdat van de landbouwsector de voorbije jaren veel is gevraagd, waardoor er onrust binnen de sector is ontstaan.¹⁴⁹ Het afschaffen van de landbouwvrijstelling zal niet bijdragen aan het verminderen van deze onrust, maar is een noodzakelijk kwaad. Mits dit ruim van tevoren kenbaar wordt gemaakt en er een overgangsregeling wordt getroffen, kan de afschaffing van de vrijstelling soepel verlopen.

Het SEO schetst in haar evaluatie van de landbouwvrijstelling twee mogelijke varianten van een overgangsregeling. Bij beide varianten gaat ze uit van de herwaarderingsregel in plaats van de compartimenteringsregel. Het nadeel van deze herwaarderingsregel is dat een latere waardedaling ten laste van de winst gebracht

¹⁴⁴ Schenk & Seegers 2014, par. 8.3.1.

¹⁴⁵ Schenk & Seegers 2014, par. 8.4.

¹⁴⁶ HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, r.o. 2.4.4.

¹⁴⁷ HR 30 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2199, r.o. 2.5.4.

¹⁴⁸ Poelmann 2024, par. FBR.4.1.1.A.

¹⁴⁹ Van den Dool 2023, par. 5.1.

kan worden.¹⁵⁰ Echter door in het overgangsrecht op te nemen dat verliezen die te relateren zijn aan de periode van voor het afschaffen van de vrijstelling, niet aftrekbaar zijn, kan voorkomen worden dat belanghebbenden tweemaal kunnen profiteren van de afschaffing van de landbouwwijstelling.

Ten eerste schetst SEO een overgangsregeling die een eenmalige herwaardering op de balans toestaat.¹⁵¹ Deze herwaardering wordt dan niet tot de belastbare winst gerekend. De waardestijgingen die ontstaan na het moment van herwaarderen zullen dan volledig zijn belast. Het voordeel is dat deze variant exact is, omdat de omvang van het voordeel de exacte waardestijging weergeeft. Het nadeel is dat deze variant naar alle waarschijnlijkheid aanzienlijke administratieve lasten en uitvoeringskosten met zich meebrengt. In paragraaf 3.3.2. heb ik aangetoond dat de uitvoeringskosten bij de fiscus voor wat betreft de landbouwwijstelling nu al omvangrijk zijn.¹⁵² Deze werklust beslaat een gedeelte van de agrariërs dat aanspraak maakt op de landbouwwijstelling. Indien de vrijstelling wordt afgeschaft en iedere agrariër zijn grond moet herwaarderen, leidt dit tot een nog omvangrijkere uitvoeringstaak. Dit alles nog afgezien van eventuele geschillen met belastingplichtigen over de exacte waarde op het moment van herwaarderen.

Een tweede variant die het SEO aandraagt is het beleidsmatig herwaarderen aan de hand van vastgestelde normbedragen voor de waardering van pachtgronden in box 3.¹⁵³ Het voordeel van deze variant is dat de administratieve lasten en uitvoeringskosten aanzienlijk beperkter zijn. Aan de andere kant kan deze variant tot meer geschillen met belastingplichtige agrariërs leiden, omdat er een verschil kan ontstaan tussen het normbedrag en de feitelijke waardering, wat de uitvoeringskosten weer verhoogt. Overigens is het maar de vraag of de normbedragen juridisch stand houden bij de rechter. Uit het kerstarrest blijkt bijvoorbeeld dat het heffen op basis van forfaits in strijd is met het eigendomsrecht.¹⁵⁴ Ook forfaits die de werkelijke situaties zo goed mogelijk benaderen volstaan niet.¹⁵⁵ Indien de rechter oordeelt dat deze herwaarderingsvorm in strijd is met bijvoorbeeld het eigendomsrecht, zal alsnog een feitelijke waardering moeten plaatsvinden. Een manier om dit probleem te ondervangen is door een tegenbewijsregeling in te voeren. De waarde van de gronden zullen dan middels normbedragen worden vastgesteld, waarbij de belastingplichtige de mogelijkheid krijgt om aan te tonen dat de feitelijke waarde verschilt van het normbedrag. Indien de normbedragen de feitelijke waarde nagenoeg weerspiegelen zal dit kunnen leiden tot een afname in het aantal geschillen met belastingplichtigen, wat een besparing op de uitvoeringskosten met zich meebrengt.

De laatstgenoemde variant is mijns inziens het meest voor de hand liggend, omdat de uitvoering van daarvan eenvoudiger is. Dit in tegenstelling tot de eerste variant die, complexe waarderingsvraagstukken en geschillen met de belastingplichtige met zich meebrengt. Bij de tweede variant is dit minder het geval, aangezien het voor diegenen,

¹⁵⁰ Van den Dool 2023, par. 5.1.

¹⁵¹ Witteman e.a. 2024, p. 52.

¹⁵² *Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen 2023*, p. 29.

¹⁵³ Witteman e.a. 2024, p. 52-53.

¹⁵⁴ HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, r.o. 3.6.1.

¹⁵⁵ HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705.

waarvoor de feitelijke waarde (nagenoeg) overeenstemt met het normbedrag, weinig zinvol is om aan te tonen dat de feitelijke waarde verschilt van het vastgestelde normbedrag. Bovendien ligt bij de tweede variant het initiatief tot tegenbewijs bij de belastingplichtige. Hier moet de belanghebbende aantonen dat de feitelijke waarde afwijkt van het normbedrag. Bij de eerste variant is het daarentegen aan de inspecteur om aan te tonen dat de door de belastingplichtige opgegeven waarde niet overeenstemt met de feitelijke waardering.

5.4. Conclusie

Zoals in paragraaf 3.2 en 3.3 aangetoond, is de landbouwwijstelling niet doeltreffend noch doelmatig. Bovendien is de landbouwwijstelling in strijd met het gelijkheidsbeginsel. De huidige vorm kan dan ook niet in stand blijven. In dit hoofdstuk is een aantal aanbevelingen voor de toekomst van de landbouwwijstelling onderzocht. Ten eerste heb ik een aantal aanpassingen beschreven. Waaronder het beperken van de vrijstelling tot enkel traditionele vormen van landbouw, het uitbreiden naar alle bedrijfsmatige geëxploiteerde cultuurgronden, het behandelen van de eigenaar-agrariër op een manier zoals box 3 en het meegeven van een nieuw doel aan de vrijstelling. Hierbij heb ik geconcludeerd dat deze aanpassingen in de uitvoering ervan te complex zijn of niet bijdragen aan het oplossen van de ongelijkheid die de landbouwwijstelling bewerkstelligt. Daarom ligt de toekomst van de vrijstelling in het afschaffen ervan.

Het afschaffen van de landbouwwijstelling kan op meerdere manieren, namelijk met en zonder overgangsregeling. Indien de vrijstelling zonder overgangsregeling zou worden afgeschaft, leidt dit tot een afschaffing met terugwerkende kracht. Aangezien dit vanuit het oogpunt van rechtszekerheid niet wenselijk is, heb ik de aanbeveling gedaan om een overgangsregeling te treffen. Wat betreft deze overgangsregeling heb ik twee varianten beschreven, waarvan de eerste betreft een herwaardering naar werkelijke waarde. Deze heeft het voordeel dat die exact is, maar deze brengt wel aanzienlijke administratieve lasten en uitvoeringskosten met zich mee. Daarom is het naar mijn mening wenselijker om een overgangsregeling te treffen waarbij de waarde wordt vastgesteld aan de hand van vastgestelde normbedragen. Hierbij wordt de belastingplichtige wel de mogelijkheid geboden om met tegenbewijs te komen om aan te tonen dat de feitelijke waarde afwijkt van het normbedrag.

Hoofdstuk 6 – Conclusie

6.1. Inleiding

In dit laatste hoofdstuk vat ik samen wat ik in de vorige hoofdstukken heb geconcludeerd. Vervolgens wordt hiermee de onderzoeksvraag beantwoord die centraal staat in deze scriptie.

In hoeverre is de landbouwwijstelling van artikel 3.12 Wet Inkomstenbelasting 2001 in strijd met de beginselen van doeltreffendheid, doelmatigheid en gelijkheid en welke aanbevelingen volgen daaruit voor de toekomst van de vrijstelling?

6.2. Samenvatting en eindconclusie

Het oorspronkelijke doel van de landbouwwijstelling was om fiscale gelijkheid te bewerkstelligen tussen eigenaar-agrariërs en eigenaar-verpachters. Voorheen werd de eigenaar-agrariër belast terwijl de eigenaar-verpachter niet in de heffing werd betrokken. Echter, de invoering van de Wet IB 2001 heeft geleid tot een omgekeerd effect: de eigenaar-verpachter wordt nu belast en aan de eigenaar-agrariër wordt een vrijstelling verleend. Om die reden is de vrijstelling niet langer doeltreffend.

Een regeling die niet doeltreffend is, kan ook niet doelmatig zijn. Literatuur toont bovendien aan dat de uitvoering van de landbouwwijstelling een aanzienlijke werklast en kosten met zich meebrengt voor de fiscus. Voor agrariërs staan de kosten in verhouding tot het voordeel dat zij behalen met de vrijstelling. Bovendien blijkt er geen empirisch verband te bestaan tussen de landbouwwijstelling en de door de regering aangedragen neveneffecten, waardoor deze niet als een (nieuwe) rechtvaardigingsgrond kunnen dienen.

Bij het toetsen van de landbouwwijstelling aan het gelijkheidsbeginsel heb ik twee situaties beoordeeld: de verhouding tussen eigenaar-verpachters en eigenaar-agrariërs, en de verhouding tussen de agrarische sector en andere sectoren. Ik concludeerde dat eigenaar-verpachters en eigenaar-agrariërs als gelijk kunnen worden beschouwd, omdat beiden hun grond in waarde zien toenemen door monetaire en conjuncturele gevolgen. Ook de situatie van de agrarische sector en andere sectoren ten aanzien van gronden die behoren tot het ondernemingsvermogen is gelijk, omdat in alle sectoren sprake is van een waardeinstijging ten gevolge van conjuncturele en monetaire gevolgen.

Vervolgens heb ik geconcludeerd dat er sprake is van ongelijke behandeling. Eigenaar-verpachters worden volledig belast voor de waardeinstijging in box 3, terwijl eigenaar-agrariërs gebruik kunnen maken van de landbouwwijstelling, waardoor een deel van de waardeinstijging onbelast blijft. Ook tussen de agrarische sector en andere sectoren is er sprake van ongelijke behandeling ten aanzien van de waardeinstijging van gronden die behoren tot het ondernemingsvermogen, aangezien andere sectoren, behalve de bosbouwsector, geen vergelijkbare vrijstelling kennen. De

landbouwvrijstelling is dan ook in strijd met de beginselen van doeltreffendheid, doelmatigheid en gelijkheid.

Vervolgens heb ik – naar aanleiding van het tweede deel van de onderzoeksvraag – diverse aanbevelingen onderzocht om deze ongelijkheid op te heffen. Het aanpassen van de vrijstelling blijkt te complex en inefficiënt. De enige haalbare oplossing is het afschaffen van de vrijstelling. Hierbij is een overgangsregeling nodig om rechtszekerheid te bieden aan de belastingplichtigen. Ik concludeerde dat een regeling waarbij de gronden worden geherwaardeerd op basis van de normbedragen voor verpachte gronden in box 3, het best uitvoerbaar is. Hierbij dient wel een tegenbewijsregeling opgenomen te worden, omdat ander problemen met de juridische houdbaarheid van de overgangsregeling te verwachten zijn.

Literatuurlijst

Boeken, artikelen, evaluatierapporten:

Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen 2023

Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel, bijlage bij *Kamerstukken II 2022/23*, 32140, nr. 167.

Belastingen in maatschappelijk perspectief 2024

Belastingen in maatschappelijk perspectief. Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel, bijlage bij *Kamerstukken II 2023/24*, 32140, nr. 180.

Budgettaire bijlage hoofdlijnenakkoord, HOOP, LEF EN TROTS 2024

Budgettaire bijlage hoofdlijnenakkoord, bijlage bij *HOOP, LEF EN TROTS – Hoofdlijnenakkoord 2024-2028 van PVV, VVD, NSC en BBB*.

De Beer, in: NDFR Commentaar, deel Inkomstenbelasting, art. 3.12 IB (online, bijgewerkt 12 april 2024).

A.W. de Beer, commentaar op art. 3.12 IB, in: *NDFR Commentaar, deel Inkomstenbelasting*, Den Haag: SDU (online).

Denissen & Seegers, 2004

P.J.J.M. Denissen & P.L.F. Seegers, 'Discrimineert de landbouwvrijstelling?', *WFR* 2004/21, JCDI:ADS54765:1.

Fritzemeier & Seegers 2021

J.W.H.H. Fritzemeier & P.L.F. Seegers, 'Is er toekomst voor de landbouwvrijstelling?', *WFR* 2021/182, p. 1344-1348, JCDI:ADS293705:1.

Gerards 2004

J. Gerards, 'Gelijke behandeling en het EVRM. Artikel 14 EVRM: van krachteloze waarborg naar 'norm met tanden'?', *NJCM-bulletin* (29) 2004, nr. 2, p. 176-198.

Gribnau, WFR 2000/902

J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902, JCDI:ADS659962:1.

Hamelink e.a. 2023

E. Hamelink, A. Lejour, A. Trommelen & F. Weyzig, *Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten*, Den Haag: CPB 2023.

Happé, WFR 1991/298

R.H. Happé, 'Gelijkheid: een kwestie van standpunt', *WFR* 1991/298, JCDI:ADS823922:1.

Happé, WFR 1993/145

R.H. Happé. 'De opmars van het gelijkheidsbeginsel voltooid?', *WFR* 1993/145, JCDI:ADS791448:1.

Happé 2000

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën nr. 77)*, Deventer: Kluwer 2000 (online).

Happé 2014, WFR 2014/1000

R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtstatelijk debat', *WFR* 2014/1000, JCDI:ADS815675:1.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2022

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting. Inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing (Fed Fiscale Studieserie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

IBO Agro-, visserij-, en voedselketens 2014

IBO Agro-, visserij-, en voedselketens, bijlage bij *Kamerstukken II* 2014/15, 30991, nr. 25.

Lubbers, Meussen & Smeets 2018

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

Nijhuis 2024

R. Nijhuis, 'Heeft de landbouwwijziging haar langste tijd gehad?', *LTB* 2024/27, JCDI:ADS962822:1.

Poelmann 2024

E. Poelmann, *Formeel Belastingrecht*, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2024 (online).

Schenk & Seegers 2014

S.F.J.J. Schenk & P.L.F. Seegers, *De landbouwwijziging*, Deventer: Kluwer 2014 (online).

Tigelaar-Klootwijk 2013

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen. Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (Fiscale Monografieën nr. 141) (diss. Rotterdam)*, Deventer: Kluwer 2013.

Van den Dool 2023

R.P. van den Dool, 'Toekomst van de landbouwvrijstelling', *NLF-W* 2023/42.

Van der Veen e.a. 2007

H. van der Veen, D. Albregtse, G.S. Venema, P. Kavelaars, R. van den Dool & B. de Nies, *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Den Haag: LEI 2007.

Verantwoordingsonderzoek 2020

Verantwoordingsonderzoek 2020 (Rapport Algemene Rekenkamer bij Jaarverslag 2020 Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en Diergezondheidsfonds), Den Haag: Algemene Rekenkamer 2021.

Verduijn 2009

A. Verduijn, 'Evaluatie van de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting', *LTB* 2009/143, JCDI:ADS640998:1.

Visscher & Verduijn 2015

A. Visscher & A. Verduijn, 'Beleidsrapport 'Visies uit de agrarische praktijk op de landbouwvrijstelling'', *LTB* 2015/33, JCDI:ADS640833:1.

Wiggers, WFR 2022/177

F.W. Wiggers, 'Het twaalfde protocol van het EVRM: geen fiscale grand slam?', *WFR* 2022/177, JCDI:ADS672167:1.

Witteman e.a. 2024

J. Witteman, A. Lensink, D. Beernink, J. Content, N. Verheuvél & W. Ourak, *Evaluatie landbouwvrijstelling*, Amsterdam: SEO 2024.

Internetbronnen:

Rijksbegrotingsvoorschriften model 4.55, Toetsingskader fiscale regelingen, geraadpleegd via: <https://rbv.rijksfinancien.nl/modellen/2021/overig/4.55>.

Toelichtingsrapport bij EVRM (Protocol nr. 12), ETS 177, Rome 4.XI.2000, geraadpleegd via: <https://rm.coe.int/09000016800cce48>.

"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

Kamerstukken:

Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, p. 25 en 30-31.

Amendement-Lucas bij de Wet IB 1964.

Kamerstukken II 1981/82, 17520, nr. 8.

Kamerstukken II 1984/85, 18915, nr. 3.

Kamerstukken I 1985/86, 18915, nr. 82b.

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. A.

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/09, 31727, nr. 1.

Kamerstukken II 2014/15, 30991, nr. 25.

Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119.

Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 65.

Resoluties

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

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

Verordeningenblad 1941/105; Staatsblad no. S 414.

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

Jurisprudentielijst:

Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM)

EHRM 13 juni 1979, ECLI:NL:XX:1979:AC3090 (Marckx/België), *NJ* 1980/462.

EHRM 28 november 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC8625 (Rasmussen/Denemarken), *NJ* 1986/4.

EHRM 8 juli 1986, ECLI:CE:ECHR:1986:0708JUD000900680 (Litghow e.a./Verenigd Koninkrijk).

EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (Della Ciaja/Italië), *BNB* 2002/398.

EHRM 12 november 2008, ECLI:CE:ECHR:2008:1112JUD003450397 (*Demir en Baykara/Turkije*).

Hoge Raad

HR 10 maart 1920, B. 2443.

HR 17 maart 1920, B. 2444.

HR 19 mei 1920, B. 2464.

HR 9 februari 1921, B. 2727.

HR 16 april 1930, B. 4726.

HR 23 november 1955, nr. 12448, *BNB* 1956/38.

HR 2 maart 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY1719, *BNB* 1960/138.

HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX3264, *BNB* 1978/135.

HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC2432, *BNB* 1978/136.

HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AM4447, *BNB* 1978/137.

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

HR 6 juni 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4573, *BNB* 1979/211.

HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9837, *BNB* 1981/46.

HR 13 oktober 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9074, *BNB* 1983/4.

HR 14 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8744, *BNB* 1984/74.

HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853, *BNB* 1988/259.

HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875, *BNB* 1988/302.

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

HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9106, *BNB* 2002/151.
HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5682, *BNB* 2003/383.
HR 7 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9022, *BNB* 2004/335.
HR 7 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9025, *BNB* 2004/337.
HR 7 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9028, *BNB* 2004/338.
HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT8182, *BNB* 2005/321.
HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1211, *BNB* 2014/30.
HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, *BNB* 2015/180.
HR 30 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2199, *BNB* 2016/235.
HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, *BNB* 2022/27.
HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705.