

Evaluatie landbouwwijziging

Hennie van der Veen
Dirk Albregtse
Gabe Venema
Peter Kavelaars
Ruud van den Dool
Bram de Nies

Projectcode 30795

November 2007

Rapport 6.07.24

LEI, Den Haag

Het LEI beweegt zich op een breed terrein van onderzoek dat in diverse domeinen kan worden opgedeeld. Dit rapport valt binnen het domein:

- Wettelijke en dienstverlenende taken
- Bedrijfsontwikkeling en concurrentiepositie
- Natuurlijke hulpbronnen en milieu
- Ruimte en Economie
- Ketens
- Beleid
- Gamma, instituties, mens en beleving
- Modellen en Data

Evaluatie landbouvvrijstelling

Veen, H.B. van der, D. Albregtse, G.S. Venema, P. Kavelaars, R. van den Dool en B. de Nies

Den Haag, LEI, 2007

Rapport 6.07.24; ISBN/EAN:978-90-8615-189-9; Prijs € 14 (inclusief 6% btw)

77 p., fig., tab., bijl.

Landbouwgrond neemt in de agrarische sector een bijzondere positie in. Zonder grond is de bedrijfsuitoefening ondenkbaar. Boekwinsten op landbouwgrond zijn onder de landbouvvrijstelling onder bepaalde condities vrijgesteld. In deze evaluatie wordt onderzocht of de landbouvvrijstelling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het bereiken van de geformuleerde doelstelling. Daarnaast wordt aandacht besteed aan de neveneffecten van de regeling.

Agricultural land has a special position in the agricultural sector. Without land, farming is impossible. Under the agricultural allowance, book profits on agricultural land are exempt under certain conditions. This evaluation explores whether the agricultural allowance achieves the formulated objective in an effective and efficient way. Additionally, it studies the other effects of the regulation.

Bestellingen:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: publicatie.lei@wur.nl

Informatie:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: informatie.lei@wur.nl

© LEI, 2007

Vermenigvuldiging of overname van gegevens:

- toegestaan mits met duidelijke bronvermelding
- niet toegestaan



Op al onze onderzoeksopdrachten zijn de Algemene Voorwaarden van de Dienst Landbouwkundig Onderzoek (DLO-NL) van toepassing. Deze zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel Midden-Gelderland te Arnhem.

Inhoud

| | Blz. |
|---|------|
| Woord vooraf | 7 |
| Samenvatting | 9 |
| Summary | 15 |
| 1. Inleiding | 19 |
| 1.1 Aanleiding | 19 |
| 1.2 Probleemstelling | 19 |
| 1.3 Werkwijze | 20 |
| 1.4 Opzet rapportage | 20 |
| 2. Achtergrond landbouwvrijstelling | 21 |
| 2.1 Inleiding | 21 |
| 2.2 Geschiedenis | 22 |
| 3. De huidige wetgeving | 26 |
| 3.1 Inleiding | 26 |
| 3.2 De begrippen landbouwbedrijf en landbouwgrond | 26 |
| 3.3 Waarde economisch verkeer bij agrarische bestemming | 27 |
| 3.4 Doorschuiffaciliteiten bij herinvesteringen | 29 |
| 3.5 Verpachte grond versus grond in eigendom | 30 |
| 4. De factor grond in de landbouw | 32 |
| 4.1 Inleiding | 32 |
| 4.2 De vraag naar landbouwgrond | 32 |
| 4.3 Het aanbod van landbouwgrond | 33 |
| 4.4 Prijzen en prijsvorming | 33 |
| 5. Gebruik regeling en budgettair belang | 37 |
| 5.1 Inleiding | 37 |
| 5.2 Gebruik/niet-gebruik van de regeling | 37 |
| 5.3 Budgettair belang | 44 |
| 6. Doelbereik en doeltreffendheid | 49 |
| 6.1 Inleiding | 49 |
| 6.2 Relevantie oorspronkelijke doelstelling landbouwvrijstelling | 49 |
| 6.3 Gelijke behandeling eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar | 50 |
| 6.4 Gelijke behandeling landbouwondernemers en niet-landbouwondernemers | 50 |

| | Blz. |
|--|------|
| 7. Doelmatigheid | 53 |
| 7.1 Inleiding | 53 |
| 7.2 Uitvoeringskosten belastingdienst en belastingplichtigen | 53 |
| 8. Neveneffecten | 55 |
| 8.1 Inleiding | 55 |
| 8.2 Grondprijs | 55 |
| 8.3 Grondmobiliteit | 56 |
| 8.4 Bedrijfsoverdracht | 56 |
| 8.5 Overige neveneffecten van de landbouwwijstelling | 58 |
| 9. Alternatieven | 60 |
| 9.1 Inleiding | 60 |
| 9.2 Aanpassing huidige regeling | 60 |
| 9.3 Afschaffen landbouwwijstelling | 61 |
| 10. Conclusies en aanbevelingen | 63 |
| 10.1 Conclusies | 63 |
| 10.2 Aanbevelingen | 66 |
| Literatuur | 67 |
| Bijlagen: | |
| 1 Overzicht van geïnterviewde experts | 69 |
| 2 Artikel 3.12. Landbouwwijstelling | 70 |
| 3 Landbouwwijstelling en grondmarkt | 71 |

Woord vooraf

In de *Miljoenennota 2006* is aangegeven dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. In dit rapport wordt de landbouwwijziging geëvalueerd. Door de landbouwwijziging vallen waardeveranderingen van landbouwgrond onder bepaalde voorwaarden buiten de winst. Deze evaluatie wordt uitgevoerd door te onderzoeken of de regeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het bereiken van de geformuleerde doelstelling. Naast de evaluatie van de landbouwwijziging zijn ook de landbouwregeling in de omzetbelasting en een aantal wijzigingen in de overdrachtsbelasting geëvalueerd. Hierover wordt in aparte publicaties gerapporteerd.

Het onderzoek is uitgevoerd in opdracht van ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en is uitgevoerd door Hennie van der Veen en Gabe Venema van het LEI en door Dirk Albregtse, Peter Kavelaars, Ruud van den Dool en Bram de Nies van de EUR. De begeleiding van het onderzoek was in handen van Jacques Urselmann en Peter van de Weegh (ministerie van LNV), Jacques Jansen (EUR) en Keetie van der Torren-Jakma, Edmond Stassen, Jeanine de Visser en Wim van Tol (ministerie van Financiën). Ook willen wij de geïnterviewden bedanken voor hun bijdrage.



Dr. J.C. Blom
Algemeen directeur LEI

Samenvatting

Binnen de agrarische sector neemt het productiemiddel grond een bijzondere positie in. Zonder grond is de bedrijfsuitoefening ondenkbaar. In de belastingwetgeving zijn diverse specifiek op de agrarische sector toegesneden fiscale faciliteiten opgenomen. In de *Miljoenennota 2006* is aangegeven dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. In dit rapport wordt de landbouwwijziging geëvalueerd.

Achtergrond en geschiedenis landbouwwijziging

Op grond van het zogenoemde totaalwinstbegrip behoren alle voor- en nadelen die een ondernemer in het kader van zijn onderneming behaalt tot de winst die is onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting. Ook waardemutaties van onroerende zaken die tot het ondernemingsvermogen behoren (landbouwgronden en de daarop gelegen opstallen) behoren in beginsel tot de belastbare winst. De landbouwwijziging, neergelegd in artikel 3.12 Wet IB 2001, maakt hier echter een inbreuk op. Op grond van dit artikel is winst die wordt behaald bij de vervreemding van binnen het landbouwbedrijf gebruikte landbouwgrond vrijgesteld. Hoewel reeds sinds de introductie van de Wet op het Patentrecht in 1819 rekening is gehouden met de bijzondere positie van landbouwers en landbouwgrond, is de landbouwwijziging pas in 1941 in de wet (het toenmalige Besluit op de Inkomstenbelasting 1941) opgenomen.

De landbouwwijziging steunde aanvankelijk op de gedachte dat de landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent twee functies 'in zich bergt', namelijk die van landbouwer-ondernemer en die van privé-eigenaar van landbouwgronden. Onder de Wet IB 1964 werd de privé-eigenaar niet belast voor een gerealiseerde waardevermeerdering. Ter wille van een gelijke behandeling behoeft een landbouwer-eigenaar daarom de waardevermeerdering van de grond, voorzover die niet in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan, evenmin tot de belastbare winst te rekenen.

In de loop der jaren onderging de landbouwwijziging een aantal belangrijke wijzigingen. Met ingang van 1 april 1986 is het begrip 'landbouwbedrijf' uitgebreid met 'moderne vormen van landbouw'. Ook werd besloten om winsten behaald doordat de grond buiten de agrarische sfeer wordt aangewend (zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten) niet langer onder de landbouwwijziging te laten vallen. Per 27 juni 2000 werd in de wet expliciet bepaald dat voortaan alleen waardeontwikkelingen die zijn toe te rekenen aan de ontwikkelingen in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond binnen het landbouwbedrijf onder de landbouwwijziging vallen. Elke andere waardeverandering van de grond, waaronder alle bestemmingswijzigingswinsten, worden volledig in de belastingheffing betrokken.

Uitgangspunt voor de toepassing van de landbouwwijziging is de waarde in het economische verkeer van de grond bij agrarische bestemming (WEVAB). Deze waarde wordt bepaald door het bedrag dat de beste koper voor de grond over heeft.

Grond in de landbouw

De landbouwsector is de grootste grondgebruiker in Nederland; het betreft bijna twee derde van de landoppervlakte van Nederland. Naast de agrarische sector hebben onder meer de overheid en projectontwikkelaars invloed op de agrarische grondmarkt.

De gemiddelde verkoopprijs van agrarische grond is tussen 1995 en 2001 verdubbeld, maar na die periode zijn de prijzen voor landbouwgrond gedaald tot een niveau van rond € 31.000 per hectare. De prijzen van landbouwgrond vertonen echter een grote regionale spreiding die onder andere wordt veroorzaakt door de druk van de stedelijke gebieden. De prijs van landbouwgrond die een stedelijke bestemming krijgt ligt gemiddeld op € 235.500. Buiten de stedelijke invloedssfeer is de gemiddelde prijs € 30.000. De prijs van landbouwgrond wordt echter al lang niet meer (alleen) bepaald door de agrarische opbrengstwaarde.

Doelbereik

De onderbouwing van de landbouwvrijstelling is vooral gebaseerd op het feit dat een landbouwbedrijf destijds meestal op gepachte grond werd uitgeoefend en slechts bij uitzondering op grond die in eigendom was van de landbouwer. Grond nam daardoor in het bedrijf van de landbouwer een andere plaats in dan andere bedrijfsmiddelen, zoals machines. Uit die redenering volgde dat een landbouwer met landbouwgrond in eigendom twee kwaliteiten had, te weten landbouwer en grondbezitter. Echter, sinds het begin van de twintigste eeuw is het areaal gepachte landbouwgrond afgenomen en momenteel is ongeveer twee derde van de landbouwgrond in bezit van de agrariër zelf. De motivatie dat het een toevallige omstandigheid is als de agrariër de grond zelf in bezit heeft is dan ook niet meer actueel.

De landbouwvrijstelling is van belang voor vrijwel iedere grondtransactie waarbij de verkopende partij een landbouwondernemer is. Echter niet in elke situatie is de landbouwvrijstelling even belangrijk, omdat er ook andere fiscale faciliteiten zijn waarvan gebruik kan worden gemaakt. Belangrijke gebeurtenissen waarbij een waardevermindering van grond wordt gerealiseerd zijn bedrijfsoverdrachten, stakingen zonder bedrijfsoverdrachten, bedrijfsverplaatsingen en verkopen van losse stukken grond. Veel grondtransacties vinden plaats rond de bedrijfsoverdracht. Door gebruik te maken van de geruisloze doorschuiving kan belastingheffing uitgesteld worden. Bij staking van het bedrijf zonder bedrijfsoverdracht kan de stakingslijfrente tot zekere hoogte uitstel bieden.

Bij bedrijfsverplaatsing moet onderscheid gemaakt worden tussen vrijwillige bedrijfsverplaatsing en bedrijfsverplaatsing vanwege overheidsingrijpen. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing kan veelal geen gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve (artikel 3.54 Wet IB 2001). Zonder de landbouwvrijstelling zouden de boekwinsten op grond, net als bij andere niet-agrarische ondernemingen, daarom geheel belast zijn, waardoor een (aanzienlijk) deel van de eigen middelen het bedrijf verlaat. Vrijwillige bedrijfsverplaatsing is dan ook in de praktijk vaak niet of moeilijk te financieren. Bij bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen kan wel gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve (artikel 3.64 Wet IB 2001) om belastingheffing over de boekwinst op de grond uit te stellen.

Het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling wordt in dit rapport geschat op een bedrag tussen de € 117 en € 278 miljoen per jaar. De grote spreiding in dit bedrag

wordt veroorzaakt door de onzekerheid in de uitgangspunten. De bedragen die de afgelopen jaren in de Miljoenennota's genoemd zijn liggen binnen deze marge (voor 2007 € 176 miljoen).

Doeltreffendheid

Om de doeltreffendheid van een regeling te kunnen beoordelen dient deze ook aan de rechtvaardigheidseisen te worden getoetst. In eerste instantie gaat het hierbij om het gelijkheidsbeginsel.

Voor de eigenaar-verpachter geldt sinds de introductie van de Wet IB 2001 de vermogensrendementsheffing. Van gelijkheid in behandeling van de eigenaar-verpachter van landbouwgrond en van de landbouwer-eigenaar, waarvoor de landbouwvrijstelling is gehandhaafd, is sinds 1 januari 2001 dus geen sprake meer is. De voornoemde rechtvaardigingsgrond is daarmee komen te vervallen.

Vermogenswinsten, behaald binnen de ondernemings sfeer zijn in beginsel belast. De landbouwvrijstelling, die in feite inflatiewinsten vrijstelt, maakt op dit beginsel een inbreuk en schendt daarmee het gelijkheidsbeginsel. Voor deze schending werd en wordt een aantal rechtvaardigingsgronden aangevoerd:

- de eigen aard van het bedrijfsmiddel 'landbouwgrond'. Hoewel de grond binnen de landbouwsector veelal anders wordt gebruikt dan binnen andere sectoren kan ons inziens niet gesteld worden dat grond daarmee geen bedrijfsmiddel is in bedrijfseconomische zin;
- op grond kan niet worden afgeschreven. Het niet kunnen afschrijven op de landbouwgrond is echter louter een gevolg van het niet slijten ervan, hetgeen afschrijven overbodig maakt;
- het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdracht. Landbouwers kunnen evenals alle andere ondernemers een beroep doen op de reguliere doorschuiffaciliteiten, die eveneens met het oog op het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdracht in het leven zijn geroepen.

Doelmatigheid

De uitvoeringskosten van de landbouwvrijstelling zijn beperkt gezien de omvang van het te behalen voordeel. De belangrijkste kosten voor de landbouwer zijn de taxatiekosten. In de praktijk leidt een aantal zaken nog geregeld tot discussies met de belastingdienst. Belangrijkste discussiepunt is vaak de bepaling van de WEVAB. Ondanks de discussiepunten leidt de landbouwvrijstelling niet vaak tot een gang naar de rechter. De landbouwvrijstelling is dus kosteneffectief: het te behalen voordeel staat in gunstige verhouding tot de te maken kosten.

Alternatieven voor de landbouwvrijstelling kunnen gevonden worden in een aanpassing of een afschaffing van de huidige regeling. Aanpassingen van de huidige regeling kunnen liggen in het beperken van de regeling tot landbouwgronden die een vruchtdragende functie hebben, of het van toepassing doen zijn van de regeling op alle cultuurgrond, ongeacht of er sprake is van een agrarische onderneming of niet. Het gelijkheidsbeginsel wordt in dat geval tenminste recht gedaan. Het afschaffen van de regeling zonder dat er sprake zou zijn van herwaardering leidt er toe dat ondernemers direct te maken krijgen met een aanzienlijke belastinglatentie. Om de gevolgen van een afschaffing op te vangen zou-

den (eventueel alleen in een overgangssituatie) de volgende alternatieven geschikt kunnen zijn: het toepassen van een bijzonder tarief voor boekwinsten op grond, het buiten het bedrijf houden van de grond (is nu niet toegestaan) of het baseren van de belastingheffing op de overnameprijs in plaats van op de marktwaarde. Ten behoeve van de vrijwillige bedrijfsverplaatsingen zou het mogelijk moeten zijn om de herinvesteringsreserve toe te passen.

Neveneffecten

De agrarische grondprijs wordt bepaald door wat de vrager maximaal wil betalen en wat de aanbieder minimaal wil ontvangen. De landbouwwijstelling beïnvloedt zowel de vraag als het aanbod en het effect op de prijs is afhankelijk van de prijselasticiteit van het aanbod (en de vraag. Gezien de onduidelijkheid wat de hoogte van de elasticiteiten is, is uitgegaan van een range. Een eerste inschatting is dat de grondprijs zonder landbouwwijstelling tussen de 1,5% hoger en 11% lager en de grondmobiliteit tussen de 4,3 en 17,1% lager zal liggen. Dit onder de veronderstelling dat de verwachte waardeinstijgingen volledig in de vraagprijs worden meegenomen.

In een situatie zonder landbouwwijstelling kan de overnameprijs bij bedrijfsoverdrachten lager liggen door zowel een hogere belastinglatentie in geval van geruisloos doorschuiven als door een lagere grondprijs. In hoeverre dit ook daadwerkelijk doorberekend wordt in de overnameprijs hangt af van met name het toekomstperspectief van het bedrijf na bedrijfsovername en het gewenste niveau van de oudedagsvoorziening van de bedrijfs-overdragers. Afschaffing van de landbouwwijstelling zal over het algemeen nadelige gevolgen hebben voor de landbouwer die overdraagt. Voor hem zal er vrijwel altijd minder resteren in vergelijking tot de voorheen bestaande situatie. Echter, een deel van het nadeel zou ook aan de opvolger over kunnen worden gedragen. Dit zal met name het geval zijn bij de beter renderende bedrijven, waarbij de opvolger nog enige financiële ruimte heeft.

De landbouwwijstelling betekent dat alternatieve toepassingen van landbouwgrond (zoals bijvoorbeeld natuur of recreatie) minder interessant zijn, omdat de landbouwwijstelling dan niet langer van toepassing is. Overige neveneffecten liggen in de financierings-sfeer (grond levert een hogere onderpandswaarde op) en er wordt minder geruisloos doorgeschoven.

Aanbevelingen

De rechtvaardigingsgrond van de landbouwwijstelling is met de introductie van de Wet IB 2001 komen te vervallen. Hieruit volgt in eerste instantie een pleidooi voor afschaffing van de landbouwwijstelling, zeker gezien de alternatieven die er zijn om onder meer een soepele bedrijfsovergang mogelijk te maken. Voor stakende ondernemers wordt de landbouwwijstelling nog steeds van groot belang geacht voor hun oudedagsvoorziening. Wat betreft de opbouw van de oudedagsvoorziening wijkt de agrarische sector echter niet wezenlijk af van een aantal andere sectoren. Ons inziens is er daarom geen rechtvaardigingsgrond meer om de landbouwwijstelling in stand te houden. Ten behoeve van het milieu en de ruimtelijke ordening zou ervoor kunnen worden gekozen om de toepassing van de landbouwwijstelling te beperken tot de vrijwillige bedrijfsverplaatsingen. Een alternatief is het verruimen van de herinvesteringsreserveregeling, door deze ook van toepassing te doen zijn in geval van vrijwillige bedrijfsverplaatsingen.

De landbouwwijstelling is een regeling met een lange geschiedenis, waardoor een situatie zonder landbouwwijstelling moeilijk is voor te stellen. De regeling is met name nauw verweven met de grondmarkt (prijzen en mobiliteit). Het verdient daarom aanbeveling om de effecten van de landbouwwijstelling op de grondmarkt nader in kaart te brengen.

Summary

Evaluation of agricultural allowance

Land as a production asset has a special position within the agricultural sector. Without land, farming is impossible. Tax legislation includes various fiscal provisions aimed specifically at the agricultural sector. The Budget Statement for 2006 stated that a number of tax expenditures would be evaluated. In this report, the agricultural allowance is evaluated.

Background and history of agricultural allowance

Based on the 'total profit' concept, all the advantages and disadvantages experienced by a farmer in the framework of his farming enterprise are attributed to the taxable profit. Any value mutations on immovable property which forms part of the farm capital, (agricultural land and buildings) are also in principle attributed to taxable profit. However, the agricultural allowance (defined in Article 3.12 of the Income Tax Act 2001) violates this. On this basis, profit obtained through selling agricultural land used within the farm is exempt. Although the special position of farmers and agricultural land has been taken into account since the introduction of the Patent Act in 1819, the agricultural allowance was first included in the Income Tax Act (the former Income Tax Decree 1941) in 1941.

The agricultural allowance initially supported the idea that the farmer who farms on his own land exercises two functions, i.e. that of farmer-entrepreneur and that of private owner of agricultural land. Under the Income Tax Act 1964, the private owner was not taxed for any value increase obtained. For the sake of equality, a farmer-owner was not obliged to include the rise in value of the land, insofar as this did not arise from the farming business, in the taxable profit either.

Over the years, the agricultural allowance underwent a number of major changes. As of 1 April 1986, the term 'farm' was extended with 'modern forms of agriculture'. It was also decided not to apply the agricultural allowance to profits obtained as a result of land being used outside agriculture (profits from changes to the intended use). As of 27 June 2000, the law explicitly stated that only value developments which could be attributed to developments in economic traffic involved in using the land for agricultural purposes could be included in future in the agricultural allowance. Any other value changes of the land, including profits related to changes in the intended use, were fully taxable.

The basis for the application of the agricultural allowance is the value in the economic traffic of the land used for agricultural purposes (WEVAB). This value is determined by the amount that the best buyer of the land would pay.

Land in agriculture

The agricultural sector is the largest user of land in the Netherlands, involving almost two thirds of the surface area of the Netherlands. Besides the agricultural demand for land, the government and property developers also affect the agricultural land market.

The average sales price of agricultural land doubled between 1995 and 2001, but hereafter the prices for agricultural land declined to a level of around €31,000 per hectare. However, there is a wide regional variation in prices of agricultural land caused by the pressure of urban areas, among others. Land prices involved in transactions of agricultural land with an urban use average €235,500. Outside urban areas, the average price is €30,000. However, the price of agricultural land is no longer (solely) determined by the agricultural yield value.

Scope

The agricultural allowance was mainly based on the fact that a farm was generally situated on leased land and was only owned by the farmer in exceptional cases. Land therefore had a different relevance to the work of the farmer from other assets like machines. Consequently, a farmer who owned agricultural land had two qualities, i.e. farmer and land-owner. Since the start of the twentieth century, however, the area of leased agricultural land has declined and currently around two thirds of agricultural land is owned by farmers themselves. For this reason, the motivation that it is mere coincidence if the farmer owns the land himself no longer applies.

The agricultural allowance is important for almost every land transaction in which the selling party is a farmer. However, the agricultural allowance is not equally important in every situation because there are also other fiscal provisions that can be used in the case of completion. Important events involving completion of increases in the value of land are business transfers, business windups without transfers, business relocations and sale of individual plots of land. Many land transactions take place around the business transfer. By using silent succession, tax duties can be delayed. Winding up a business without business transfer can postpone the termination annuity to some extent.

In the case of business relocation, a distinction must be made between voluntary relocation and relocation due to government intervention. In the case of voluntary relocation, it is not generally possible to call on the reinvestment reserves (Article 3.54 of the Income Tax Act 2001). Without the agricultural allowance, the book profits on land, as with other non-agricultural businesses, would therefore be fully taxable. In such cases, a considerable amount of the private equity would leave the business. In practice, voluntary relocation is therefore often difficult or impossible to finance. In the case of business relocations following government intervention, it is possible to call on the re-investment reserve (Article 3.64 of the Income Tax Act 2001) in order to postpone taxes on the book profit of the land.

In this report, the budgetary importance of the agricultural allowance is estimated at between € 117 and € 278 million per year. The great difference in this sum is due to the uncertainty in the assumptions. The sums mentioned in the Budget Statements of past years are within this range (for 2007: € 176 million).

Effectiveness

In order to assess the effectiveness of a regulation, it should also be tested against the defined justification demands. Initially, this involves the principle of equality.

Since the introduction of the Income Tax Act 2001, the owner-lessor has been subject to the tax on imputed return on investment. Since 1 January 2001, equality in the treatment of the owner-lessor of agricultural land and the farmer-owner - to whom the ag-

gricultural allowance still applies - is a thing of the past, abolishing the ground for justification mentioned above.

In principle, capital gains achieved within farming are taxed. The agricultural allowance, which in fact exempts inflation profits, infringes this principle and thus violates the principle of equality. For this violation, a number of grounds for justification have been proposed.

- The nature of the 'agricultural land' as a business asset. Although land is generally used very differently within the agricultural sector compared with other sectors, we do not feel that land does not therefore constitute a business asset in the economic sense.
- Land cannot be depreciated. This is purely because agricultural land does not wear out, making depreciations unnecessary.
- The facilitating of business transfer. Like other entrepreneurs, farmers can call on the standard succession facilities, which were also introduced to facilitate business transfers.

Efficiency

The implementation costs of the agricultural allowance are limited in view of the extent of the potential benefits. The main costs for the farmer are the taxation costs. In practice, a number of issues regularly lead to discussions with the taxation authorities. The main point of contention is often the determination of the WEVAB. Despite the various issues, the agricultural allowance does not often end up in the courts. The agricultural allowance is thus cost effective: the benefits to be obtained are in proportion to the costs to be incurred.

Alternatives for the agricultural allowance can be found in the amendment of the current regulation and the abolition of the present regulation. Amendments to the present regulation may lie in limiting the regulation to agricultural land which has a fructiferous function or the application of the regulation to all cultivated land, whether or not it is part of an agricultural farm. This would at least do justice to the principle of equality. The abolition of the regulation without further re-evaluation will result in entrepreneurs being faced with considerable tax latency. In order to compensate the consequences of its abolition (perhaps only in an interim situation), the following alternatives might be suitable: the application of a special tariff for book profits on land, keeping the land outside the business (is not currently permitted) or using the takeover prices as a basis for tax levies, rather than using the market value. To assist voluntary business relocations, it might be possible to apply the reinvestment reserve.

Side effects

The agricultural land price is determined by the maximum amount the buyer is willing to pay and the minimum price the seller is willing to receive. The agricultural allowance affects both the supply and demand and the effect on the price depends on the price elasticity of the supply (fairly inelastic) and the demand (fairly elastic). Given the fact that the elasticities are not completely clear, we used a range. A first estimation is that the land price without agricultural allowance will be between 1.5% higher and 11% lower and the land mobility between 4.3 and 17% lower, given the assumption that the expected value rises will be fully included in the selling price.

In a situation without agricultural allowance, the takeover price in business transfers may be lower due to both higher tax latency in the case of silent succession and a lower land price. The extent to which this is actually charged on mainly depends on the future prospects of the enterprise after the takeover and the required level of the old age provision of those transferring the business. Abolition of the agricultural allowance will not generally benefit the farmer transferring the business. For him, there will almost always be less money over compared with the previous situation. However, some of the disadvantage could be transferred to the successor. This will tend to apply to the more profitable businesses, whereby the successor still has some financial scope.

The agricultural allowance means that alternative uses of agricultural land (e.g. nature or recreation) are less interesting, because the agricultural allowance then no longer applies. Other additional effects lie in the financial realm (land provides a higher security value) and there is less silent succession.

Recommendations

The introduction of the Income Tax Act 2001 has abolished the grounds for justifying the agricultural allowance. This initially produces a plea for the abolition of the agricultural allowance, particularly in view of the alternatives that exist to enable smoother business transfers, amongst other things. For entrepreneurs who are winding up their business, the agricultural allowance is still very important with regard to their old age provision. However, concerning the creation of old age provisions; the agricultural sector does not differ substantially from other sectors. We do not therefore feel that there are any grounds to justify the continuation of the agricultural allowance. For the environment and spatial planning, the application of the agricultural allowance could be limited to voluntary business relocations. An alternative is to expand the reinvestment reserve regulation by also applying it to voluntary business relocations.

The agricultural allowance has a long history and it is difficult to imagine a situation without it. It is particularly closely related to the land market (prices and mobility). We therefore recommend that the effects of the agricultural allowance on the land market should be charted further.

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Het productiemiddel grond neemt een bijzondere positie in binnen de agrarische sector. Zonder het productiemiddel grond is de bedrijfsuitoefening ondenkbaar, omdat grond in veel sectoren gebruikt wordt voor het vruchtdragend karakter. In de belastingwetgeving zijn diverse specifiek op de agrarische sector toegesneden fiscale faciliteiten opgenomen. Daarmee neemt de agrarische sector ten opzichte van de meeste andere sectoren een uitzonderingspositie in, die al sinds lange tijd bestaat. In Europa zijn er meer landen die, vanwege de specifieke positie die de landbouw vanuit het verleden in de economie van de Europese landen inneemt, een fiscaal begunstigend regime voor landbouwers kennen.¹

In de *Miljoenennota 2006* is aangegeven dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. Voor het ministerie van LNV staat in dat kader onder andere de landbouwwijstelling zoals opgenomen in art. 3.12 Wet IB 2001 op het programma. Doelstelling van dit onderzoek is het uitvoeren van een VBTB²-evaluatie van de landbouwwijstelling. Deze evaluatie wordt uitgevoerd door te onderzoeken of de regeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het bereiken van de geformuleerde doelstelling.

1.2 Probleemstelling

In de evaluatie van de landbouwwijstelling staan de volgende thema's centraal:

- a) Is er sprake van *doelbereiking*?
 - Wat was de oorspronkelijke doelstelling en hoe heeft deze zich in de loop van de tijd ontwikkeld? Is de doelstelling nog relevant?
 - Wat is het gebruik/niet-gebruik van de regeling? Stemt het gebruik van de regeling overeen met de doelstelling? Wat is het budgettaire beslag van de regeling?
- b) Is het beleid *doeltreffend*?
 - Wordt de landbouwer-eigenaar en eigenaar-verpachter gelijk behandeld onder de landbouwwijstelling?
 - In hoeverre is de landbouwwijstelling in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel, waarbij landbouwondernemers en niet-landbouwondernemers met elkaar worden vergeleken? Past de regeling/faciliteit nog in het bestaande fiscale stelsel, mede met het oog op de daaraan ten grondslag liggende rechtvaardigingsbeginselen?

¹ Kamerstukken II, 2001/02, 28 207, nr. 1, p. 4 en 15 e.v.

² VBTB: Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording, ministerie van Financiën, 2003.

- c) Is het beleid *doelmatig* (kosteneffectief)?
- Wat zijn de uitvoeringskosten van de regeling? Dit betreft zowel de uitvoeringskosten van de belastingdienst als van de belastingplichtigen;
 - Zijn er betere manieren om de doelstelling van de regeling te realiseren, dan wel kan de regeling eenvoudiger vorm worden gegeven? Zijn de genoemde alternatieven inpasbaar in het huidige fiscale stelsel? Wat zijn de uitvoeringskosten van de alternatieven?
 - Leveren de regelingen regelmatig discussies op waar het de toepassing betreft? Is er sprake van veel aanvullende regelgeving (uitvoeringsbesluiten belastingdienst) en veel rechtspraak?
- d) Is er *sprake* van *neveneffecten*?
- Zijn er neveneffecten verbonden aan de landbouwwijziging? Hierbij kan worden gedacht aan de effecten op de grondmarkt, effecten op de bedrijfsoverdracht, enzovoort.

Door meer inzicht te verschaffen in de doeltreffend- en doelmatigheid van de landbouwwijziging kan een nadere discussie over het belang en daarmee het bestaansrecht van de regeling plaatsvinden. Ook biedt de evaluatie inzichten in mogelijke alternatieven of suggesties voor veranderingen van de regeling.

1.3 Werkwijze

De studie is grotendeels uitgevoerd door middel van literatuuronderzoek. Het gaat dan met name om de geschiedenis van de landbouwwijziging, alsmede om de werking van de agrarische grondmarkt.

Door middel van interviews is onderzocht of er in de praktijk knelpunten worden ervaren, wat voor neveneffecten men ziet, wat de administratieve lasten zijn en wat het belang is van de regeling. Tevens zijn er alternatieven voor de regeling aangedragen.

Voor de kwantitatieve onderbouwing van het belang van de regeling is gebruik gemaakt van statistische informatie van het Dienst Landelijk Gebied.

1.4 Opzet rapportage

In hoofdstuk 2 wordt de achtergrond van de landbouwwijziging geschetst, waarbij ook aandacht wordt besteed aan de geschiedenis. Hoofdstuk 3 gaat in op de huidige wetgeving en licht deze nader toe. Het belang van de factor grond voor de agrarische sector en de werking van de markt van landbouwgrond wordt beschreven in hoofdstuk 4. In hoofdstuk 5 wordt het gebruik van de regeling en het budgettaire belang behandeld. Vervolgens komen in hoofdstuk 6 en 7 het doelbereik, de doeltreffendheid en de doelmatigheid aan de orde. Of de landbouwwijziging leidt tot neveneffecten komt in hoofdstuk 8 aan de orde. Mogelijke alternatieven voor de landbouwwijziging worden in hoofdstuk 9 geschetst. De conclusies en aanbevelingen worden in hoofdstuk 10 beschreven.

2. Achtergrond landbouwvrijstelling

2.1 Inleiding

Op grond van het zogenoemde totaalwinstbegrip behoren alle voor- en nadelen die een ondernemer in het kader van zijn onderneming behaalt tot de winst welke is onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting. Ook waardemutaties op onroerende zaken die tot het ondernemingsvermogen behoren, dus landbouwgronden en de daarop gelegen opstallen, behoren op grond van dit ruime winstbegrip tot de belastbare winst. De landbouwvrijstelling vormt een uitzondering op het ruime winstbegrip. Zij vormt een zogenoemde objectvrijstelling voor de winst die wordt behaald bij de vervreemding¹ van binnen het landbouwbedrijf aangewende landbouwgrond. Hoewel reeds sinds de introductie van de Wet op het Patentrecht in 1819 rekening is gehouden met de bijzondere positie van landbouwers en landbouwgrond, is de landbouwvrijstelling eerst in 1941 in de wet (het toenmalige Besluit op de Inkomstenbelasting 1941) opgenomen. Overigens was reeds in 1918, en wel bij resolutie onder het regime van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, de landbouwvrijstelling ingevoerd. De landbouwvrijstelling is nadien enkele malen gewijzigd waarbij, onder andere naar aanleiding van jurisprudentie, het bereik van de regeling uiteindelijk is ingeperkt.

De landbouwvrijstelling is ook van toepassing op een in de vorm van een nv of bv gedreven landbouwonderneming. De waardemutatie van de grond is (tevens) van invloed op de waarde van de aandelen in de bv. Ingeval de betreffende aandelen tot een zogenoemd aanmerkelijk belang in de zin van de inkomstenbelasting behoren, rust op de waardemutatie van de aandelen een zogenoemde aanmerkelijkbelangclaim.² Door gebruik te maken van bepaalde structuren kan de materiële aanmerkelijkbelangclaim worden beperkt en kan afhankelijk van de omstandigheden de feitelijke belastingheffing worden uitgesteld.

¹ In de wettelijke regeling komt de vervreemding in civiel-juridische zin niet voor als voorwaarde voor toepassing van de landbouwvrijstelling. De vrijstelling is van toepassing op nader omschreven waardeveranderingen, ongeacht de transactie of het handelen welke tot de realisatie van de waardeverandering leidt. Ook de onttrekking van landbouwgronden aan een onderneming (bijvoorbeeld in het kader van een staking van de onderneming waarbij de ondernemer een deel van de grond aanhoudt om als hobbyboer verder te gaan) vormt daarom een vervreemding in de hier bedoelde zin. Gemakshalve spreken wij hierna over vervreemding van de grond of over realisatie van de waardemutatie.

² Toch blijkt dit in de praktijk niet een echte belemmering te vormen bij de afweging tussen de diverse rechtsvormen. Die keuze wordt namelijk vooral gemaakt vanuit de 'going concern'-gedachte en er wordt dus niet zozeer rekening gehouden met eventuele stakingen dan wel vrijwillige bedrijfsverplaatsingen (informatie uit interview verkregen).

2.2 Geschiedenis

Onder de Wet op het Patentrecht 1819, één van de voorlopers van de inkomstenbelasting, was een vrijstelling opgenomen voor landbouwers. In de literatuur werd deze vrijstelling wellicht redelijk geacht bij de totstandkoming van de wet wegens de slechte rendementen die behaald werden binnen de landbouwsector, doch aan het einde van de negentiende eeuw achtte men dit niet langer gerechtvaardigd omdat de landbouw één van de meest winstgevende beroepen was geworden.

De patentbelasting werd uiteindelijk opgevolgd door een gecombineerd heffingstelsel, bestaande uit de zogenoemde Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893. Onder de Vermogensbelasting 1892 werden de inkomsten uit vermogen belast; deze werden gesteld op 4% van de waarde van het vermogen. De werkelijk behaalde vermogensinkomsten waren onder de Vermogensbelasting 1892 irrelevant. Het kapitaal uit een landbouwbedrijf werd op basis van deze Vermogensbelasting 1892 (behoudens een algemene vrijstelling van toentertijd f 13.000) belast naar een verondersteld rendement van 4 procent.^{1,2}

De Bedrijfsbelasting 1893 belastte de bedrijfsinkomsten en andere inkomsten. De landbouwsector was van deze bedrijfsbelasting materieel vrijgesteld (Sillevis et al.). De materiële vrijstelling vloeide voort uit de toentertijd geldende wettelijke systematiek. Ten einde dubbele belastingheffing uit een gelijktijdige toepassing van de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893 te voorkomen, kende de bedrijfsbelasting een aftrek van het in een onderneming aanwezige kapitaal. De inkomsten uit kapitaal werden immers ook belast op grond van de vermogensbelasting. Door een aftrek binnen de bedrijfsbelasting toe te staan van 4% voor het rendement over het in een onderneming aanwezige kapitaal werd cumulatie van de bedrijfsbelasting met de vermogensbelasting voorkomen. Onder de bedrijfsbelasting werd het eventuele meerrendement over het kapitaal boven 4% wel in aanmerking genomen. Ten aanzien van landbouwbedrijven werd echter bij wetsfictie verondersteld dat het gerealiseerde rendement slechts 4% was. Per saldo betekende dit dat de landbouwbedrijven onder de bedrijfsbelasting waren vrijgesteld.

Onder de nadien ingevoerde Wet op de Inkomstenbelasting 1914 was de landbouwvrijstelling eveneens niet opgenomen: deze deed pas naderhand in 1918 door middel van een resolutie van de minister van Financiën haar intrede.³ In deze resolutie was bepaald dat de winst bij verkoop van de 'boerenplaats' niet tot de bedrijfswinst werd gerekend. De resolutie zelf gaf geen motivering voor de vrijstelling, doch daarin werd volstaan met de stelling dat deze winst niet onder het winstbegrip viel. De in deze resolutie opgenomen stelling is temeer bevreemdend omdat eerder ten aanzien van soortgelijke verkoopresultaten was aangegeven dat deze resultaten wel tot de belastbare winst behoorden.⁴ De onderbouwing van deze vrijstelling bleek uit een resolutie uit 1933, namelijk dat het landbouwbedrijf veelal op gepachte landbouwgrond werd uitgeoefend en slechts bij uitzondering op grond die in eigendom was van de landbouwer. Het standpunt was dat machines en dergelijke die werden aangewend binnen de onderneming veelal in eigendom waren van de ondernemer

¹ Zie uitgebreider mr J. Kruseman, *De Bedrijfsbelasting*, H. Honig. Utrecht, 1894.

² Zie over de toepassing van de Vermogensbelasting 1892: Bertling (1892).

³ Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. 2217.

⁴ Zie Resoluties van 12 december 1916, nr. 75, B. 1529 en 14 november 1917, nr. 51, B. 1873.

en dat huur van deze bedrijfsmiddelen een uitzondering vormde. Grond in het bedrijf van de landbouwer nam een andere plaats in binnen het bedrijf dan andere bedrijfsmiddelen, zoals machines. Uit die redenering volgde dat een landbouwer met landbouwgrond in eigendom twee kwaliteiten had; te weten landbouwer en grondbezitter. De grond vormde voor hem dan ook geen bedrijfsmiddel, maar privé-bezit.¹

Onder het Besluit IB 1941 werd bepaald dat waardeveranderingen van gronden behorend bij een landbouwbedrijf buiten aanmerking blijven bij het bepalen van de winst.² Dit was slechts anders indien de waardeveranderingen waren ontstaan door de *uitoefening* van het landbouwbedrijf. Met ingang van 1943 werd de vrijstelling uitgebreid tot waardeveranderingen van opstallen.

Met de invoering van de Wet IB 1964 is de landbouwvrijstelling ingeperkt in die zin dat opstallen niet langer onder de werking van de vrijstelling vielen. Opvallend is overigens dat de landbouwvrijstelling in eerste aanleg niet zou worden overgenomen in de Wet IB 1964. Uiteindelijk werd de landbouwvrijstelling toch opgenomen. Dit gebeurde om waardeveranderingen van gronden uit het landbouwbedrijf op gelijke wijze te blijven behandelen als het geval was onder het Besluit IB 1941.³ Naast het feit dat sommige toenmalige EEG-landen overeenkomstige vrijstellingen hadden, was het Tweede Kamerlid Lucas, met het Landbouwschap, van mening dat het onjuist was om waardeverschillen voortkomend uit monetaire, conjuncturele en dergelijke factoren als normale winst te beschouwen en als zodanig aan het reguliere progressieve tarief te onderwerpen.

De landbouwvrijstelling steunt blijkens de wetsgeschiedenis bij de Wet IB 1964 op de gedachte dat de landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf heeft twee functies 'in zich bergt', namelijk die van landbouwer-ondernemer en die van privé-eigenaar van landbouwgronden. Onder de Wet IB 1964 werd de privé-eigenaar niet belast voor een gerealiseerde waardeverandering. Ter wille van een gelijke behandeling behoefde een landbouwer-eigenaar daarom de waardeverandering van de grond, voorzover die niet in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan, evenmin tot de belastbare winst te rekenen. Een vergelijking met andere ondernemers die ter zake van de tot hun ondernemingsvermogen behorende onroerende zaken wel in de heffing werden betrokken, ontbrak.

Met ingang van 1 april 1986 onderging de bestaande landbouwvrijstelling een aantal belangrijke wijzigingen. Het kabinet achtte het van belang om de landbouwvrijstelling beter af te stemmen op 'moderne vormen van landbouw',⁴ wat aanleiding gaf tot uitbreiding van het begrip 'landbouwbedrijf'. Voorts werd besloten om winsten behaald op grond die voortkomen uit aanwending buiten de agrarische sfeer (zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten) niet langer onder de landbouwvrijstelling te laten vallen. De landbouwvrijstelling werd aldus niet langer van toepassing verklaard op de waardeverandering die ermee verband houdt dat 'de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend'. Vanouds was de landbouwvrijstelling al niet van toepassing op waardeveranderingen van grond die voortkomt uit de uitoefening van het bedrijf als zodanig, zoals verbeteringen aan de grond, door

¹ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

² Toegelicht in Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B. 7844.

³ Amendement-Lucas bij de Wet IB 1964.

⁴ Zoals innovatieve ontwikkelingen in de glastuinbouw (onder meer opkomst tabletten- en substraatteelt) en in de veehouderij (intensieve veehouderij).

deze te draineren. Na de wetswijziging was de landbouvvrijstelling dus nog slechts van toepassing op waardeontwikkelingen binnen de agrarische sfeer die ontstaan zijn zonder dat de landbouwer/ondernemer daarop invloed heeft gehad. Hiermee sloot de regeling beter aan bij de gedachte erachter, namelijk geen belasting te heffen over inflatiewinsten behaald op binnen het landbouwbedrijf aangewende grond.¹ Vanuit de agrarische sector werd een dergelijke inperking eveneens wenselijk geacht, omdat door de uitkoop van agrariërs de prijzen van de landbouwgronden op werden gedreven.² Dus door de fiscaal gunstige regeling in te perken werd ook beoogd deze uitkoop minder aantrekkelijk te maken.

Per 27 juni 2000 is wederom een inperking doorgevoerd van de reikwijdte van de landbouvvrijstelling. In de praktijk was gebleken dat de waardestijging bij aanwending binnen agrarische bestemming eenvoudig was te ontgaan. Na verkoop binnen de agrarische sfeer was doorverkoop daarbuiten na verloop van tijd een mogelijkheid om ondanks een (uiteindelijke) bestemmingswijziging de daarop betrekking hebbende winst belastingvrij te genieten onder de landbouvvrijstelling. De in de jurisprudentie aangegeven periode voor voortzetting binnen het landbouwbedrijf was gesteld op ten minste zes jaar. Hiermee bleek 'voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend' niet afdoende om winst behaald door een bestemmingswijziging in alle gewenste gevallen buiten het bereik van de landbouvvrijstelling te houden. Door middel van de wetswijziging werd expliciet bepaald dat voortaan alleen waardeontwikkelingen die zijn toe te rekenen aan de ontwikkelingen in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond binnen het landbouwbedrijf onder de landbouvvrijstelling vallen. Elke andere waardeverandering van de grond, waaronder alle bestemmingswijzigingswinsten worden volledig in de belastingheffing betrokken.³ De beoordeling van 'voortaan of waarschijnlijk binnenkort' behoefde niet meer te worden gemaakt. In de wet werd omschreven wat wél onder de landbouvvrijstelling valt in plaats van wat niet binnen het bereik van de landbouvvrijstelling valt.

Of de wetswijzigingen in 1986 en 2000 ook tot gevolg hadden dat de ondergrond van bedrijfswoningen voortaan niet langer onder de landbouvvrijstelling viel, was onduidelijk. Ook de gewezen jurisprudentie was niet eenduidig.⁴ Zowel vóór als na de wetswijziging van 27 juni 2000 is er in zijn algemeenheid van uitgegaan dat de tot het ondernemingsvermogen behorende woning werd aangewend in het kader van een landbouwbedrijf. Aan de ondergrond van de woning werd een waarde in het economische verkeer met agrarische bestemming (WEVAB) toegekend. Bij onttrekking naar privé of vervreemding kon voor de toepassing van de landbouvvrijstelling worden uitgegaan van de WEVAB-ondergrond. Op 7 mei 2004 heeft de Hoge Raad echter duidelijkheid geschapen. De Hoge Raad wees op die datum een zevental arresten die betrekking hebben op de waardestijging van de ondergrond van bedrijfswoningen in relatie tot de landbouvvrijstelling (ondermeer het eerder aangehaalde arrest⁵). In die arresten geeft de Hoge Raad uitdrukkelijk aan dat als een perceel cultuurgrond of een deel van het bestaande agrarische bouwperceel wordt aangewend

¹ Kamerstukken II, 1984/1985, 18 915, nr. 3.

² Toelichting op amendement Van der Linden op wetsvoorstel 17.520 (Kamerstukken II 1981/1982, 17 520, nr. 8).

³ Kamerstukken II, 1999/2000, 27 209, nr. 3, p. 18.

⁴ Vergelijk noot Aardema bij HR 7 mei 2004, BNB 2004/338.

⁵ Gepubliceerd als BNB 2004/338.

voor de bouw van een woning dit perceel niet meer in het kader van het landbouwbedrijf wordt aangewend. Dit betekent dat de landbouwvrijstelling slechts van toepassing is op het verschil tussen de boekwaarde en de WEVAB-waarde van de grond direct voorafgaand aan de bestemming tot ondergrond van de woning. De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit opgemerkt dat hij van mening is dat dit ook geldt voor in het verleden gebouwde woningen die nog steeds tot het ondernemingsvermogen behoren.¹ In hetzelfde besluit geeft de staatssecretaris uitdrukkelijk aan dat een en ander niet van toepassing is op waardeveranderingen die betrekking hebben op de periode vóór 1 april 1986.

¹ Besluit staatssecretaris van Financiën van 8 maart 2006, CPP2005/3338M, V-N 2006/17.14.

3. De huidige wetgeving

3.1 Inleiding

De landbouvvrijstelling, neergelegd in art. 3.12 Wet IB 2001¹ vormt, zoals in paragraaf 2.1 is aangegeven, een inbreuk op de totaalwinstgedachte die aan de winstbepaling in de Wet IB 2001 ten grondslag ligt. Waardeveranderingen van landbouwgrond, ongeacht of die positief of negatief zijn, vallen buiten de winst. Echter, dit geldt slechts indien de waardeverandering niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf. Waardestijgingen die voortvloeien uit bijvoorbeeld het aanbrengen van irrigatie waardoor de productiviteit en daarmee de waarde van de grond stijgt of uit ruilverkaveling vallen derhalve wel onder de winst. Evenmin zijn waardeveranderingen als gevolg van de mogelijke aanwending van de grond in een andere bestemming dan landbouwgrond, vrijgesteld. De waardeveranderingen die voortvloeien uit het feit dat de grond al dan niet op termijn niet meer als landbouwgrond zal worden aangewend (bijvoorbeeld omdat deze (mogelijkerwijs) kan worden gebruikt voor woningbouw of als industrieterrein) valt niet onder de werking van de landbouvvrijstelling. In geval van vervreemding van landbouwgronden waarbij (mede) sprake is van waardestijgingen die betrekking hebben op dergelijke niet aan de landbouw dienstige functies, dient de waardemutatie te worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de agrarische functie en een deel dat daar geen betrekking op heeft. Slechts het eerstgenoemde deel valt onder de toepassing van de vrijstelling.

3.2 De begrippen landbouwbedrijf en landbouwgrond

Ten behoeve van de definitie van het begrip landbouwbedrijf is gekozen voor een ruime omschrijving. Daardoor vallen ook meer innovatieve vormen van landbouw onder de vrijstelling, zoals het winnen van tot het plantenrijk behorende producten. Ook de exploitatie van rietvelden en grienden valt er onder. Het gaat niet alleen om bedrijven die bodemcultuur in de open lucht of als glascultuur toepassen door bouwland als voedingsbodem te gebruiken, doch ook om bedrijven die gebruik maken van een andere voedingsbodem, zoals kweektabletten. In het kader van de veehouderij gaat het om bedrijven die zijn gericht op het fokken, mesten of houden van dieren. Daarbij gaat het niet alleen om bedrijven die voornamelijk eigen voer gebruiken, maar ook om de zogenoemde intensieve veehouderij. Ook bedrijven die zijn aangewezen op ingekochte goederen (i.c. voer) vallen onder het begrip landbouwbedrijf. Het begrip veehouderij moet in de agrarische betekenis worden opgevat. Dit houdt mede in, dat onder het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren tevens wordt verstaan het exploiteren van een station voor kunstmatige inseminatie ten behoeve van de agrarische sector. De begripsomschrijving van het land-

¹ Voor de wettekst zie bijlage 2.

bouwbedrijf heeft geen betrekking op maneges, dierentuinen, dierenasielen, circussen en dergelijke, aangezien de dieren in die bedrijven niet worden gehouden voor de consumptie.¹ Van belang is voorts dat op de grond feitelijk landbouw wordt beoefend. De grond moet daarom niet alleen tot een onderneming behoren, maar moet ook daadwerkelijk dienstbaar zijn aan de uitoefening van het eigen landbouwbedrijf. Verpachte landbouwgrond kan derhalve niet onder de landbouwwijstelling vallen. De grond behoeft evenwel niet volledig dienstbaar te zijn aan het landbouwbedrijf. Het is voldoende dat de grond nagenoeg geheel, dat wil zeggen tenminste voor 90%, wordt gebruikt in het landbouwbedrijf.²

Daarnaast geldt dat de landbouwwijstelling onderscheid maakt tussen landbouwondernemingen die onder de inkomstenbelasting vallen en ondernemingen die onder de vennootschapsbelasting vallen.³ In het laatste geval is de landbouwwijstelling wel van toepassing bij de winstbepaling voor de vennootschapsbelasting, doch rust op de winstreserve van de nv of bv nog een latente aanmerkelijkbelangclaim.

3.3 Waarde economisch verkeer bij agrarische bestemming

Uitgangspunt voor de toepassing van de landbouwwijstelling is de waarde in het economische verkeer van de grond bij agrarische bestemming (WEVAB). Deze waarde wordt bepaald door het bedrag dat de beste koper voor de grond over heeft. In zakelijke verhoudingen zal deze waarde overeenkomen met de overeengekomen verkoopprijs. Als de verkoop van landbouwgrond zich in de agrarische sfeer afspeelt, zal in de regel sprake zijn van waardeveranderingen die onder de vrijstelling vallen. De waardeveranderingen zullen normaliter kunnen worden verklaard door monetaire of conjuncturele factoren. Als de grond daarentegen feitelijk wordt gebruikt in de agrarische sfeer maar daarnaast tevens andere gebruiksmogelijkheden heeft, behoeft de waarde in het economische verkeer als objectieve grootte niet per definitie gelijk te zijn aan de waarde bij voortgezette agrarische bestemming. In dat geval zal alleen de waardeverandering voorzover die verband houdt met de aanwending in de agrarische sfeer, onder de landbouwwijstelling kunnen worden gebracht. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer (alle feitelijke gebruiksmogelijkheden in aanmerking genomen) en de waarde bij agrarische bestemming valt niet onder de landbouwwijstelling. In de praktijk leidt deze afbakeningsproblematiek tot conflicten tussen de belastingdienst en de belastingplichtige.⁴ De bewijslast ter zake van de toepasselijkheid van de landbouwwijstelling op een gerealiseerde waardeverandering ligt bij de belastingplichtige.⁵

Niet alle gerealiseerde voordelen bij de verkoop van agrarische grond vallen onder de werking van de landbouwwijstelling. In de jurisprudentie is daarvan een aantal voor-

¹ HR 26 augustus 1998, nr. 32 598, BNB 1999/47 inzake het houden van paarden t.b.v. concoursen en het opleiden van jockey's; HR 23 december 1998, nr. 33 794, BNB 1999/77 inzake een manegebedrijf en Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2000, nr. 96/2207, V-N 2000/50.14, inzake een hertenkamp.

² HR 7 maart 1979, nr. 19 130, BNB 1980/229.

³ De meeste primaire landbouwbedrijven vallen onder de inkomstenbelasting.

⁴ G.T.K. Meussen, Herziening landbouwwijstelling; WEV - WEVAB = belast, WFR 2000/6398, blz. 1169.

⁵ Zie bijvoorbeeld HR 31 maart 1993, nr. 28 458, BNB 1993/169.

beelden te vinden. Zo werd vastgesteld¹ dat de uitkering ter zake van de verevening van de bezittingen en schulden van een opgeheven waterschap niet in verband stond met enige waardevermindering van de gebruikte landbouwgrond. Die uitkering viel derhalve niet onder de landbouwvrijstelling. In datzelfde arrest werd bepaald dat ook de vergoeding voor een melkquotum niet is vrijgesteld. Het melkquotum houdt weliswaar verband met aanwezige landbouwgrond, maar is geen onderdeel van de waarde van die grond. De vergoeding die de belastingplichtige ontvangt in verband met de aanleg van infrastructurele voorzieningen zoals gas-, water- en hoogspanningsleidingen, moet ook weer zijn ontvangen in verband met een waardeachteruitgang ten gevolge van die leidingen in of op de grond. Alleen in zoverre valt de vergoeding onder de landbouwvrijstelling. De feitelijke omstandigheden zijn daarbij bepalend. Ook in geval van onteigening of verkoop ter voorkoming van onteigening van een landbouwbedrijf zal de ontvangen vergoeding moeten worden gesplitst in een bedrag dat wordt betaald voor de waarde van de grond bij agrarische bestemming en het restant dat om andere redenen wordt betaald (zoals inkomensschade en belastingschade) en daarmee niet onder de landbouwvrijstelling valt. Ook waardeveranderingen van grond als gevolg van de bedrijfsuitoefening zijn expliciet van de vrijstelling uitgesloten. De wetgever heeft met de in de uitoefening van het bedrijf ontstane waardeveranderingen van gronden het oog gehad op wijzigingen in de waarde die voortvloeien uit de fysieke hoedanigheid van de grond.² In dit verband kan gedacht worden aan ontginning, drainage en andere verbeteringen, maar ook aan inundatie en oeververzakking. De fysieke hoedanigheid van de grond behoeft dus niet noodzakelijkerwijs door toedoen van de belastingplichtige te veranderen. Waardeveranderingen die hun oorzaak vinden in dergelijke wijzigingen in de fysieke hoedanigheid vallen niet onder de landbouwvrijstelling en zijn dus belast. Overigens zijn de daarmee gemoeide kosten aftrekbaar. Ook de waardeverandering die voortvloeit uit ruilverkaveling is in de uitoefening van het bedrijf ontstaan en daarmee belast.³ Volgens de Hoge Raad vloeit het voordeel dat een belastingplichtige geniet doordat de waarde van hetgeen hij opoffert voor de verkrijging van landbouwgronden lager is dan de waarde van die gronden in het economische verkeer, niet voort uit een verandering van de waarde van die gronden, en kan het daarom niet worden aangemerkt als een voordeel in de zin van de landbouwvrijstelling.

Kosten en lasten die verband houden met vrijgestelde winst uit het landbouwbedrijf zijn niet aftrekbaar. Indien kosten deels betrekking hebben op vrijgestelde en deels op niet-vrijgestelde winstbestanddelen, moeten deze kosten worden uitgesplitst naar beide bestanddelen.⁴ Indien geen exacte toerekening mogelijk is, kan een evenredige toerekening, bijvoorbeeld naar grondwaarde, plaatsvinden.⁵

Bij verkoop van regulier verpachte grond heeft de pachter op grond van de Pachtwet een voorkeursrecht tot koop. De prijs van de grond wordt dan vastgesteld met inachtneming van de omstandigheid dat de grond in verpachte staat verkeert. Hierdoor ligt de door de pachter te betalen prijs doorgaans aanzienlijk lager dan de prijs die voor vergelijkbare

¹ HR 31 maart 1993, nr. 28 458, BNB 1993/169.

² Dit volgt uit HR 16 december 1987, nr. 23 844, BNB 1988/103.

³ HR 1 april 1992, nr. 27 906, BNB 1992/202.

⁴ HR 16 juni 1971, nr. 16 533, BNB 1971/169, HR 10 maart 1993, nr. 28 609, BNB 1994/16 en HR 1 februari 1995, nr. 29 872, BNB 1995/130.

⁵ HR 11 april 1973, nr. 17 019, BNB 1973/126.

grond moet worden betaald waarop geen pachtrecht rust. Bij vervreemding van de grond door de voormalige pachter, zal het pachtersvoordeel gerealiseerd worden. Het pachtersvoordeel valt niet onder de werking van de landbouwvrijstelling, en is derhalve bij realisatie normaal belast. Een pachtersvoordeel ontstaat immers niet vanwege een waardeverandering van de grond. Er worden twee vormen van het pachtersvoordeel onderscheiden, te weten het eerste en tweede pachtersvoordeel.¹ Van het eerste pachtersvoordeel is sprake als de pachter die de grond koopt niet tot de familiesfeer van de verpachter behoort. Het tweede pachtersvoordeel ontstaat als de pachter die de grond koopt wel tot de familiesfeer van de verpachter behoort. Zowel het eerste als het tweede pachtersvoordeel kunnen onder voorwaarden (al dan niet tijdelijk) buiten de heffing blijven.

3.4 Doorschuiffaciliteiten bij herinvesteringen

De landbouwvrijstelling is van belang bij verkoop van grond door een landbouwer. De meerwaarde van de grond zal dus met name worden gerealiseerd bij de staking van de onderneming, bij bedrijfsoverdracht en bij verplaatsing van de landbouwonderneming naar elders (zie ook paragraaf 5.2.1). In geval van staking en bedrijfsoverdracht zal in beginsel moeten worden afgerekend over de in de onderneming aanwezige stille reserves, waaronder de meerwaarden van de landbouwgrond. De landbouwvrijstelling is in deze gevallen een belangrijke faciliteit. Daarnaast kan in die gevallen onder voorwaarden een beroep gedaan worden op de in de Wet IB 2001 opgenomen stakings- en/of doorschuiffaciliteiten.² De doorschuiffaciliteiten bewerkstelligen dat de fiscale claim wordt doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger en de belastingheffing over de meerwaarden wordt uitgesteld tot de latere realisatie ervan.³

In geval van herinvestering van de gerealiseerde meerwaarden bestaat naast de stakings- en doorschuiffaciliteiten nog een andere faciliteit, te weten de herinvesteringsreserve. De herinvesteringsreserve is neergelegd in art. 3.54 Wet IB 2001. Op grond hiervan kunnen gerealiseerde meerwaarden, indien er een herinvesteringsvoornemen bestaat, worden gereserveerd en worden afgeboekt op de aanschaffing- of voortbrengingskosten van de bedrijfsmiddelen waarin geherinvesteerd wordt. In beginsel dient de herinvestering dan binnen drie jaar plaats te vinden. In geval van bijzondere omstandigheden is verlenging van die termijn mogelijk. Voorts is als voorwaarde gesteld dat daar waar het bedrijfsmiddelen betreft waarop niet dan wel gedurende meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven (en dat is bij onroerende zaken, waaronder grond in het algemeen het geval) het vervangende bedrijfsmiddel dezelfde economische functie dient te bezitten als het vervreemde bedrijfsmiddel. In geval van vrijwillige verplaatsing van de landbouwonderneming naar elders is de toepassing van de herinvesteringsreserve, met name voor een landbouwonderneming die door een natuurlijk persoon wordt gedreven, problematisch. Op grond van de jurisprudentie wordt in dat geval veelal verondersteld dat de onderneming

¹ Bij Besluit van 4 maart 1988, nr. DB87/5463, BNB 1988/156, herdrukt in verband met de introductie van de Wet IB 2001 als Besluit van 4 december 2000, CPP 2000/275.

² Art. 3.58, 3.59, 3.62 en 3.63 Wet IB 2001.

³ In tegenstelling tot de landbouwvrijstelling leiden de doorschuiffaciliteiten echter niet tot afstel, maar slechts tot uitstel van belastingheffing.

wordt gestaakt, waardoor de herinvesteringsreserve, een ondernemingsgebonden faciliteit, niet van toepassing is. In het geval de onderneming wordt gedreven in de vorm van een bv is dat anders. In dat geval wordt de door de bv gedreven onderneming bij verplaatsing daarvan niet geacht te worden gestaakt.

In geval er sprake is van een door een natuurlijk persoon gedreven onderneming kan nog een andere regeling van betekenis zijn, met name indien het gaat om een gedwongen bedrijfsverplaatsing ten gevolge van direct overheidsingrijpen¹, bijvoorbeeld onteigening. In dat geval is art. 3.64 Wet IB 2001 van toepassing, op grond waarvan doorschuiving (via te conserveren inkomen) naar een andere onderneming bij staking mogelijk is; op deze wijze behoeft er over de meerwaarden in de activa en met name in bedrijfsmiddelen niet te worden afgerekend, mits aan de voorwaarden van art. 3.64 Wet IB 2001 wordt voldaan. Deze bepaling voorziet er onder andere in dat art. 3.54 Wet IB 2001 met enigszins aangepaste voorwaarden van overeenkomstige toepassing is. De eis dat wordt geherinvesteerd in bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie geldt bijvoorbeeld in dit geval niet, hetgeen een versoepeling impliceert. De reserve kan dan ook worden afgeboekt op bijvoorbeeld uitbreidingsinvesteringen. Daarnaast is echter bepaald dat de vervanging in geval van overheidsingrijpen in beginsel reeds binnen één jaar (twaalf maanden) dient plaats te vinden; er geldt dus niet de driejaarstermijn. In een aantal gevallen is ook hier niettemin verlenging van de termijn van twaalf maanden mogelijk.² Indien de herinvestering niet tijdig plaatsvindt, wordt de gecreëerde herinvesteringsreserve zowel in geval van art. 3.54 Wet IB 2001 als in geval van art. 3.64 Wet IB 2001 tot de te belasten winst gerekend.

3.5 Verpachte grond versus grond in eigendom

Een belangrijke rechtvaardigingsgrond voor het bestaan van de landbouvvrijstelling is steeds geweest de gewenste gelijke fiscale behandeling van de eigenaar-verpachter en de landbouwer-eigenaar. Onder de voorgangers van de Wet IB 2001 werden bij de verpachter slechts de feitelijke inkomsten uit landbouwgronden, de netto pachtopbrengsten in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. De gerealiseerde vermogenswinsten op landbouwgrond bleven onbelast. De verpachter was wel vermogensbelasting verschuldigd. Dat gold in beginsel ook voor de landbouwer-eigenaar, zij het dat deze gebruik kon maken van de ondernemingsvrijstelling, waardoor een deel van zijn ondernemingsvermogen waartoe ook de landbouwgronden behoorden, van belastingheffing waren vrijgesteld. Van een absolute gelijkheid in behandeling was daarom ook voor 2001 geen sprake. Met de introductie van de Wet IB 2001 en de gelijktijdige afschaffing van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 is in het systeem van heffing over vermogensbestanddelen een principiële wijziging aan-

¹ In de motie Slob bij het Belastingplan 2007 (Kamerstukken II 2006/2007, 30 804, nr. 29) wordt gevraagd de toepassing van de herinvesteringsreserve ook te doen uitstrekken tot gevallen van *indirect* overheidsingrijpen, opdat de fiscale knelpunten bij de reconstructie van de land- en tuinbouw en de ontwikkeling van de natuur in het algemeen en van de Ecologische Hoofdstructuur en Strategische Groenprojecten in het bijzonder kunnen worden opgelost/gemitigeerd. De minister heeft aangeraden de motie voorlopig aan te houden.

² Zie voor een uitgebreidere behandeling van de herinvesteringsreserve met of zonder overheidsingrijpen onder meer L.W. Sillevius en F.H. Lugt, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), onderdeel 3.2.25.C*, Gouda Quint, Arnhem, jaartal onbekend (losbladig).

gebracht. De eigenaar-verpachter wordt sindsdien geconfronteerd met de vermogensrendementsheffing. Onder de vermogensrendementsheffing worden feitelijke opbrengsten uit vermogensbestanddelen niet langer belast. Men gaat ervan uit dat beleggers jaarlijks een netto forfaitair rendement van 4% over hun vermogen kunnen behalen. Daarover wordt dan vervolgens 30% inkomstenbelasting geheven, hetgeen resulteert in een vermogensrendementsheffing van 1,2%. Bij de vaststelling van het netto forfaitaire rendement van 4% is rekening gehouden met vermogenswinsten en -verliezen. Voorts wordt de vermogensrendementsheffing van 1,2% berekend over de gemiddelde rendementsgrondslag in een bepaald kalenderjaar. Van gelijkheid in behandeling van de eigenaar-verpachter van landbouwgrond en van de landbouwer-eigenaar, waarvoor de landbouwvrijstelling is gehandhaafd, is sinds 1 januari 2001 daarom ten principale geen sprake meer.

4. De factor grond in de landbouw

4.1 Inleiding

De landbouw is de grootste grondgebruiker in Nederland en gebruikt bijna twee derde van de landoppervlakte van Nederland. Het geheel van economische activiteiten samenhangend met landbouw en voedingsmiddelen (het 'agrocomplex') kwam in 2004 overeen met 9,3% van de totale nationale toegevoegde waarde en met ruim 10% van de werkgelegenheid (LEI, 2006). In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de vraag en het aanbod van landbouwgrond, de prijzen en de prijsvorming.

4.2 De vraag naar landbouwgrond

De groep agrarische vragers naar landbouwgrond kan worden onderscheiden in een aantal categorieën (Seegeren et al., 2005). Allereerst kopen boeren grond omdat dat nodig is om de door hen gekozen bedrijfsstrategie te volgen. Dit kan bijvoorbeeld zijn omdat men kiest voor schaalvergroting of voor biologische landbouw. Een andere groep boeren die grond koopt, zijn de degenen die hun bedrijf verplaatsen. Dit kan zowel een vrijwillige verplaatsing zijn als een uitkoop door de overheid. Een vrijwillige verplaatsing kan zijn ingegeven door het feit dat er op de huidige locatie geen uitbreidingsmogelijkheden zijn. Verplaatsing gaat overigens vaak samen met uitbreiding van de productie. Zeker als er sprake is van uitkoop (woningbouw enzovoort), krijgt de landbouwer vaak een relatief goede prijs voor zijn grond waardoor zijn investeringsmogelijkheden elders relatief ruim zijn. Verplaatsers hebben weliswaar een voorkeur om in de omgeving te blijven van waar ze gevestigd waren, maar ze oriënteren zich ook op verderweg gelegen locaties, bijvoorbeeld in het buitenland, hetgeen zeker het geval is indien zij in de grensstreek werkzaam waren. Een derde groep kopers die kan worden onderscheiden zijn de hobbyboeren. Hobbyboeren zijn boeren die op kleine schaal agrarische activiteiten verrichten die niet de arbeidsomvang van een volledige arbeidskracht hebben. Voor alle kopers geldt dat de eigenschappen en de ligging van de grond een belangrijke rol spelen bij de beslissing tot koop. Welke grondeigenschappen of kwaliteitsaspecten een rol spelen, hangt af van het type bedrijf en de te volgen strategie. Voor schaalvergroters is de ligging belangrijk, omdat de aan te kopen kavels in de buurt van, of liefst aansluitend aan, het bestaande bedrijf moeten liggen.

De agrarische grondmarkt werd jarenlang gekenmerkt door de uitdrukking 'buurmans grond is maar één keer te koop', maar dit lijkt steeds minder op te gaan. Naast de ligging speelt namelijk de bestemming van de grond ook een belangrijke rol. Niet elk type landbouw is overal toegestaan. In de Nederlandse landbouw is aan de ene kant het belang van grond als productiemiddel afgenomen, maar aan de andere kant heeft de schaalvergroting een enorme impuls gekregen door de dalende financiële opbrengsten en de hierdoor weg-

vallende bedrijven. Uitbreiding door het aankopen van nabijgelegen percelen kan bedrijfs-economisch rendabel zijn zolang het bedrijf nog niet de ideale omvang heeft.

Naast de agrarische vraag naar landbouwgrond hebben ook de overheid en project-ontwikkelaars op verschillende manieren invloed op de grondmarkt. Zo wordt de grond aangekocht voor woningbouw, bedrijventerreinen, infrastructurele projecten, waterberging en natuurontwikkeling. De prijs die dan betaald wordt is in veel gevallen hoger dan de agrarische waarde (WEVAB) van de landbouwgrond. Het deel van de prijs dat boven de WEVAB ligt, valt niet onder de landbouwvrijstelling.

4.3 Het aanbod van landbouwgrond

Verkoop van landbouwgrond hangt vaak samen met bedrijfsbeëindiging, dan wel bedrijfs-overdracht (Seegeren et al., 2005). In het eerste geval, willen agrariërs vaak nog wel op dezelfde plaats blijven wonen en ze verkopen dan niet alle grond, maar houden nog een (grote) kavel ten behoeve van persoonlijk gebruik aan. Het kan overigens ook zo zijn dat de ondernemer besluit om geleidelijk het bedrijf af te bouwen. De laatste jaren dalen de grondprijzen en sommige boeren besluiten dan ook om hun grond kortdurend te verpachten aan andere boeren, wachtend op hogere prijzen. Daarnaast wordt in het kader van de verbetering van de structuur van het bedrijf ook wel eens op een ander moment grond verkocht. Ook vrijwillige en onvrijwillige bedrijfsverplaatsingen leiden tot aanbod van landbouwgrond. Bij onvrijwillige bedrijfsverplaatsingen ontvangt de agrariër vaak een hogere grondprijs.

Daarnaast wordt de laatste tijd steeds meer landbouwgrond omgezet in natuurterreinen. De waarde van de grond daalt dan veelal tot (ver) beneden de WEVAB. In dat geval kan de landbouwvrijstelling zelfs negatief uitwerken (Bakker et al., 2005). (Zie ook hoofdstuk 7 en 8.)

4.4 Prijzen en prijsvorming

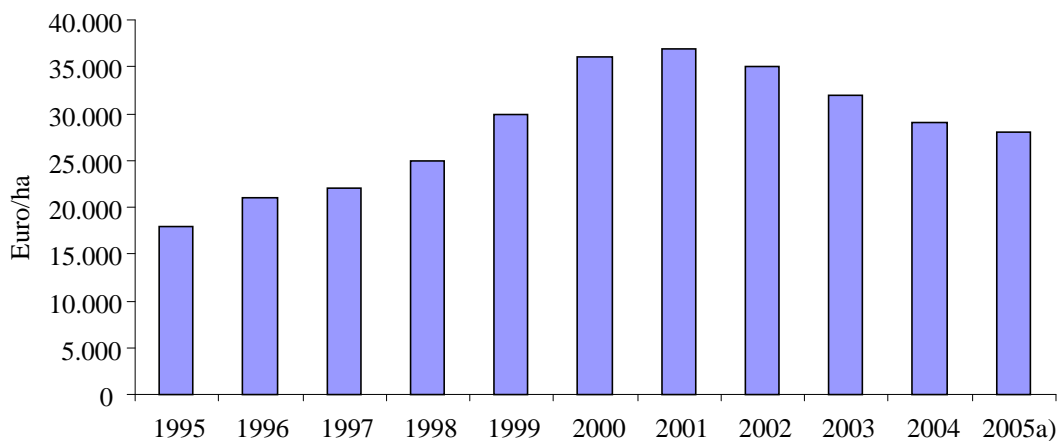
De gemiddelde verkoopprijs van agrarische grond is tussen 1995 en 2001 verdubbeld. Na die periode zijn de prijzen voor landbouwgrond (los grasland, los bouwland, tuinland en boomgaard) gedaald tot een niveau van rond de € 28000 per hectare (figuur 4.1).

De prijzen van landbouwgrond vertonen echter een grote regionale spreiding die wordt veroorzaakt door een aantal invloeden, waarbij de druk van de stedelijke gebieden de belangrijkste factor is (figuur 4.2). DLG (2006) maakt bij het berekenen van de gemiddelde prijzen van landbouwgrond onderscheid tussen drie soorten transacties van landbouwgrond:

- *groen*

Transacties van landbouwgrond die een agrarische bestemming behoudt en die zich niet in een gebied binnen de stedelijke invloedssfeer bevindt;

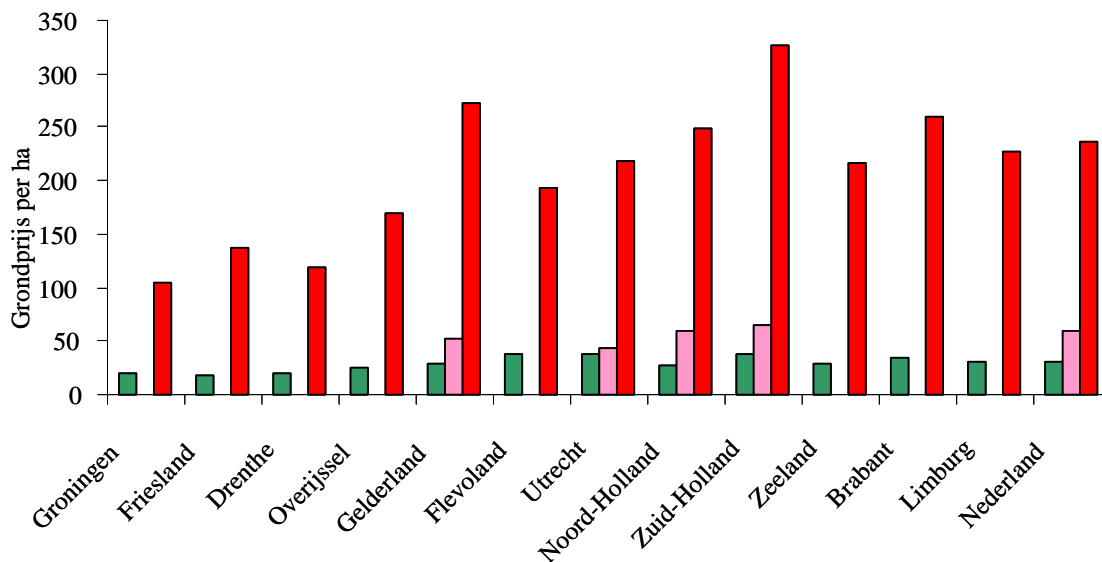
- *roze*
Transacties van landbouwgrond in gebieden die binnen de stedelijke invloedssfeer liggen. Dit betreft de landbouwgebieden rondom Amsterdam, Utrecht, Den Haag, Rotterdam en tussen Arnhem en Nijmegen. De grond behoudt de agrarische bestemming;
- *rood*
Daarnaast gaat het om transacties van landbouwgrond met een stedelijke bestemming, de zogenaamde rode transacties.



Figuur 4.1 Gemiddelde grondprijzen agrarische cultuurgrond vanaf 1995

a) Eerste halfjaar.

Bron: DLG.



Figuur 4.2 Gemiddelde grondprijzen (* € 1.000) van groene, roze en rode transacties (2005)

Bron: DLG (2006), gegevens kadaster.

De verschillen van de grondprijzen tussen de rode en de groene transacties zijn groot. Gemiddeld in Nederland lagen de groene grondprijzen in Nederland op € 30.000 per hectare terwijl de gemiddelde prijs voor rode transacties op ruim € 235.500 per hectare lag. Wat dit voor individuele bedrijven betekent wordt in paragraaf 5.2 nader toegelicht.

Landbouwgrond kan door agrarische ondernemers om een aantal redenen aangekocht worden, wat van belang is voor de maximale prijs die een koper wil betalen. Bij schaalvergroting zal de maximale biedprijs gebaseerd zijn op de te verwachten extra kasstroom, welke bestaat uit de opbrengsten verminderd met de toegerekende kosten zoals die in verband met het gebruik van meststoffen, gewasbeschermingsmiddelen en pootgoed. In de landbouw staat dit bekend als het saldo (exclusief kosten eigen¹ en vreemde arbeid) en komt overeen met de marginale winst die behaald kan worden. Daarnaast moet de aankoop natuurlijk wel gefinancierd kunnen worden, wat mede afhangt van de huidige resultaten en de financiële structuur van het bedrijf. Het saldo per hectare is hoger dan het inkomen uitgedrukt per hectare. In het laatste kengetal worden ook de vaste kosten, zoals afschrijving van gebouwen en machines, meegerekend. De biedprijs, resulterend uit het saldo, is ook hoger dan dat een agrariër kan betalen indien een geheel bedrijf wordt overgenomen, zoals bij de bedrijfsoverdracht.

Het saldo per hectare cultuurgrond verschilt overigens niet alleen per sector, maar ook in de loop van de tijd. Dit zorgt voor verschuivingen van aantallen bedrijven tussen sectoren. Tabel 4.1 toont een aantal normen voor saldi per hectare. De saldi lopen nogal uiteen tussen de tuinbouw- en akkerbouwgewassen. Dit zal dan ook zichtbaar zijn in de prijzen die de agrariërs kunnen en veelal zullen betalen voor de aangekochte percelen.

Tabel 4.1 Saldi in euro per hectare cultuurgrond op basis van nge-normen 2006 (exclusief kosten voor loonwerk)

| Gewas | Saldi per hectare (€) |
|-----------------------------|-----------------------|
| Consumptieaardappel op klei | 2.932 |
| Suikerbiet | 2.413 |
| Wintertarwe | 1.181 |
| Tulpenbollen | 18.022 |
| Appel | 7.440 |
| Prei | 9.041 |
| Bloemkool | 7.331 |

Bron: LEI.

Bij een daling van de prijzen van landbouwproducten daalt de maximale biedprijs voor een hectare grond. Deze daling heeft met name invloed in de 'echte' landbouwgebieden waarvan de bestemming in de nabije toekomst niet verandert in wonen of werken (Segeren et al., 2005).

¹ De meeste agrarische bedrijven zijn nog echt familiebedrijven in de zin dat er niet tot nauwelijks gebruik wordt gemaakt van vreemde arbeid. Dat geldt zeker voor grondgebonden bedrijven. Aan de inzet van eigen arbeid zijn geen betaalde kosten verbonden. Voor de vergelijkbaarheid tussen de bedrijven worden de kosten van het loonwerk ook niet ingerekend. Indien voor extra aangekocht areaal wel loonwerk wordt gebruikt, daalt de netto kasstroom van de investering in grond.

Landbouwgrond waarop een pachtcontract rust heeft een lagere waarde dan grond die vrij is van pacht. Pachtters kunnen aan een pachtcontract een aantal rechten ontleen die de grond waarop het contract rust voor een kopende partij minder aantrekkelijk maken.

De prijs van landbouwgrond wordt echter al lang niet meer alleen bepaald door de agrarische opbrengstwaarde. Vraag, aanbod en prijsvorming zijn voor een belangrijk deel afhankelijk van de huidige en mogelijke toekomstige bestemmingen, ofwel van de verwachtingswaarde, van de grond. De verwachtingswaarde is hoger in gebieden met veel vraag naar grond voor stedelijke uitbreidingen. Dit kan zelfs, ook zonder bestemmingswijziging, leiden tot een situatie waarin landbouwgrond een prijs heeft die tot twee keer zo hoog ligt als de agrarische opbrengstwaarde¹ (Segeren et al., 2005).

Met grond wordt in een aantal gevallen ook gespeculeerd. Daarbij is niet alleen het agrarisch gebruik van grond de reden om grond aan te kopen, maar ook de verwachting ten aanzien van de ontwikkeling van de grondprijzen. Dit leidt tot prijsopdrijving. Voor nieuwkomers in de agrarische sector (met name in de grondgebonden landbouw) wordt het daardoor moeilijker om de bedrijfsvoering rendabel te maken. Bedrijfsovernames zijn slechts mogelijk met medewerking van familie, waarbij iedereen wat water bij de wijn moet doen: een lagere oudedagsvoorziening voor de ouders, een lager erfdeel voor de overige broers en zussen en minder belastingopbrengst voor de overheid (Segeren et al., 2005).

Bij gedwongen bedrijfsverplaatsing wordt vaak meer dan de marktprijs voor de grond betaald. De uitgekochte agrariër kan met deze middelen een nieuw bedrijf kopen, waarbij hij dan in staat is om of meer voor de grond te betalen, of zijn bedrijf uit te breiden. In dit geval zorgen de herinvesteringsreserve² en de landbouwvrijstelling ervoor dat de agrariër het ontvangen bedrag kan herinvesteren zonder met de fiscus te hoeven afrekenen over de meerwaarde. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing moet er overigens wel met de fiscus afgerekend worden over de meerwaarde.

Kopers van landbouwgrond hebben hun maximale biedprijs, maar ook de aanbieders van landbouwgrond kennen prijzen waaronder zij hun landbouwgrond niet willen verkopen. De landbouwvrijstelling zorgt ervoor dat hun minimale prijs op een lager niveau ligt dan zonder landbouwvrijstelling. Met toepassing van de landbouwvrijstelling houden verkopers immers netto meer over aan de verkoop. In paragraaf 8.2 en bijlage 3 wordt nader ingegaan op het effect van de landbouwvrijstelling op de grondprijzen.

¹ Niet te verwarren met de WEVAB; de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming. De WEVAB kan de agrarische opbrengstwaarde overstijgen doordat door de koper impliciet rekening wordt gehouden met toekomstige waardeinstijgingen (de zogenaamde optiewaarde).

² Voor een uitgebreidere uiteenzetting van de herinvesteringsreserve en de voorwaarden voor toepassing ervan zie 3.4.

5. Gebruik regeling en budgettair belang

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet in welke situaties door agrariërs grond verkocht wordt en welke rol de landbouwwijstelling speelt. Tevens wordt aangegeven welke rol andere fiscaliteiten spelen in de genoemde situaties. In dit hoofdstuk wordt ook de omvang van het budgettaire belang berekend.

5.2 Gebruik/niet-gebruik van de regeling

5.2.1 Grondtransacties en de fiscale implicaties daarvan

De landbouwwijstelling is relevant bij elke transactie van landbouwgrond waarbij de verkopende partij een agrarische ondernemer is. In deze paragraaf wordt aangegeven in welke situaties grondverkoop veelal plaatsvinden en welke fiscale implicaties dat naast de landbouwwijstelling heeft (zie ook 3.4). Immers het belang van de landbouwwijstelling hangt samen met alternatieve mogelijkheden om belastingheffing op boekwinsten op grond uit- of af te stellen. Er kan een aantal situaties waarbij grondverkoop plaatsvinden, worden onderscheiden:

- a. bedrijfsoverdracht met geruisloze doorschuiving;
- b. staking van de onderneming;
- c. verkoop van een bedrijf, gevolgd door aankoop van een bedrijf elders;
- d. verkoop van een perceel grond door een agrarisch bedrijf.

a) Bedrijfsoverdracht met geruisloze doorschuiving

Grondtransacties vinden ook plaats bij de bedrijfsoverdracht, die in de agrarische sector vaak binnen de familie plaatsvinden. Door gebruik te maken van de geruisloze doorschuiving wordt de belastingheffing naar de toekomst geschoven. De belastingheffing over de in het kader van de overdracht gerealiseerde stille reserves kan dan achterwege blijven, zij het dat de fiscale claim wordt doorgeschoven naar degene die de onderneming overneemt. De toepassing van de geruisloze doorschuiving heeft tot gevolg dat de overnameprijs voor de overnemende ondernemer over het algemeen lager uitvalt dan bij een overname zonder geruisloze doorschuiving; dit wordt veroorzaakt doordat hij de toekomstige fiscale claim over de op dat moment bestaande meerwaarde overneemt van de overdrager. In de gevallen waarin van deze faciliteit gebruik kan worden gemaakt, speelt de landbouwwijstelling derhalve een minder belangrijke rol, zij het dat deze wel van invloed is op de prijsbepaling van de grond tussen de kopende en verkopende partijen. Bij toepassing van de landbouwwijstelling zijn de fiscaal beclaimde stille reserves lager en derhalve is ook de belastingclaim die wordt overgenomen lager. Binnen de melkveehouderij ziet men vaak dat het

melkveebedrijf partieel wordt doorgeschoven (alleen het melkquotum wordt doorgeschoven). In dat geval valt de boekwinst op gebouwen, machines en grond vrij. Voor de grond wordt dan de landbouwvrijstelling gebruikt en om belastingheffing van de boekwinst op de overige activa uit te stellen, wordt een lijfrente aangekocht.

b) Staking van het bedrijf

Een agrariër die zijn onderneming staakt, moet evenals alle andere ondernemers, afrekenen over alle gerealiseerde boekwinsten. Belastingheffing over de boekwinst op de grond wordt beperkt tot de waarde boven de WEVAB door gebruik te maken van de landbouwvrijstelling. Indien de landbouwvrijstelling niet zou bestaan, zou de winst die op de bij de staking van de onderneming verkochte gronden wordt behaald, kunnen worden gebruikt om een zogenoemde stakingslijfrente te bedingen.¹ Tot het bedrag waarvoor een stakingslijfrente wordt bedongen, vindt bij de staking geen heffing plaats, terwijl de toekomstige lijfrente-uitkeringen wel, doch veelal tegen een lager tarief, zullen worden belast. De materiële heffing wordt in dat geval naar de toekomst verschoven.

In de jaren 2001-2005 waren er gemiddeld anderhalf keer zoveel stakende agrariërs, waarbij het bedrijf niet werd overgedragen als stakende agrariërs waarbij het bedrijf werd overgedragen. De onderneming van stakende agrariërs waarbij geen sprake is van bedrijfs-overdracht zijn over het algemeen echter veel kleiner van omvang (Van Bommel et al., 2007).

Vooral stakende ondernemers die hun bedrijf niet overdragen profiteren van de landbouwvrijstelling. Aangezien zij de agrarische sector verlaten, leidt de landbouwvrijstelling in dat geval niet tot verbeterde rendementen in de agrarische sector.

c) Verkoop van een bedrijf bij bedrijfsverplaatsing

Bij bedrijfsverplaatsing moet onderscheid gemaakt worden tussen vrijwillige bedrijfsverplaatsing en bedrijfsverplaatsing vanwege overheidsingrijpen. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing kan veelal geen gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve omdat de verplaatsing in de regel in fiscaal opzicht een staking inhoudt, althans als de onderneming wordt gedreven door een natuurlijke persoon en de winst aan de heffing van inkomstenbelasting is onderworpen (zie paragraaf 3.4). Zonder de landbouwvrijstelling zouden de boekwinsten op grond, net zoals bij andere niet-agrarische ondernemingen, daarom geheel belast zijn, waardoor een (aanzienlijk) deel van de eigen middelen het bedrijf verlaat. Vrijwillige bedrijfsverplaatsing is dan ook in de praktijk vaak niet of moeilijk te financieren. Door het afrekenen met de fiscus verdwijnt een deel van de eigen middelen uit het bedrijf. Dit zal dan aangevuld moeten worden met vreemd vermogen. Door de lage rendementen in de landbouw zijn de extra financieringslasten vaak niet op te brengen. Overigens zou men door de onderneming in een bv onder te brengen, dit probleem volledig

¹ De extra lijfrentepremieaftrek bij de gehele of gedeeltelijke staking van een onderneming door een ondernemer heeft de volgende maxima (2007):

- € 411.698 bij staking door ondernemers van 60 jaar of ouder, door arbeidsongeschikte ondernemers of bij staken van de onderneming door overlijden;
- € 205.854 bij staking door ondernemers van 50 tot 60 jaar of door ondernemers jonger dan 50 jaar wanneer de uitkeringen of verstrekkingen direct ingaan;
- € 102.932 in de overige gevallen.

kunnen ondervangen (zie paragraaf 3.4). Bij bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen kan wel gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve om belastingheffing over de boekwinst op grond uit te stellen, zij het dat de termijn waarbinnen worden geherinvesteerd voor toepassing van de herinvesteringsreserve aanmerkelijk korter is dan in andere gevallen (zie paragraaf 3.4). In dat geval is de landbouwwijstelling ook minder effectief omdat vaak veel meer dan de WEVAB voor de grond wordt betaald. Een groot deel van de boekwinst op de grond valt daardoor toch al niet onder de landbouwwijstelling.

d) Verkoop van een perceel grond door een agrarisch bedrijf

Indien een agrarisch bedrijf een deel van de landbouwgrond verkoopt, is de boekwinst tot de WEVAB onbelast op grond van de landbouwwijstelling. In een situatie zonder landbouwwijstelling kan, indien er sprake is van een herinvesteringsvoornemen, gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve.

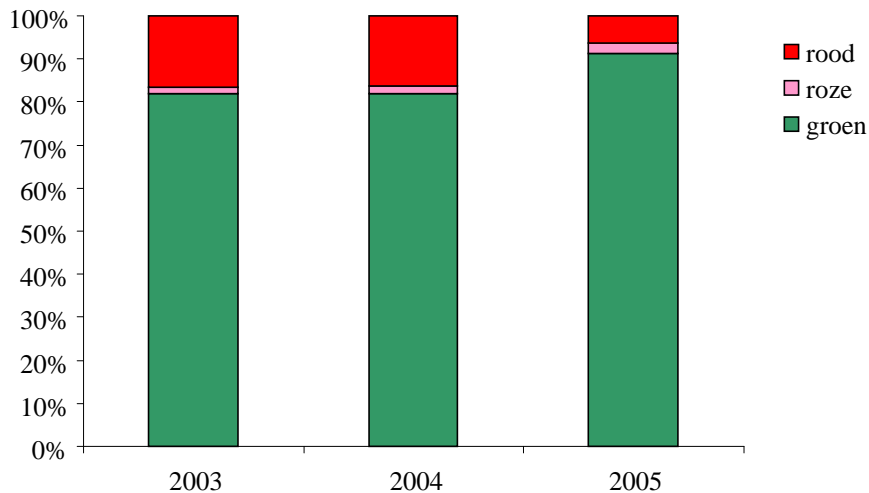
Om de financiering van de bedrijfsoverdracht voor de bedrijfsopvolger te vergemakkelijken, vindt in de praktijk soms los van de overdracht verkoop van een perceel of meerdere percelen grond aan derden plaats. De uitreder verkrijgt dan uiteindelijk (veelal) een hogere opbrengst. Dit is overigens wel een laatste redmiddel om een bedrijfsoverdracht rond te krijgen. Het resterende areaal waarop de onderneming na de overdracht wordt gedreven mag niet te klein worden voor een efficiënte bedrijfsvoering. Ook in de periode voor de staking van een bedrijf is er vaak sprake van afbouw, waarbij percelen grond worden verkocht. Door de landbouwwijstelling is de boekwinst op deze verkopen onbelast tot de WEVAB.

5.2.2 Belang landbouwwijstelling voor de agrarische sector

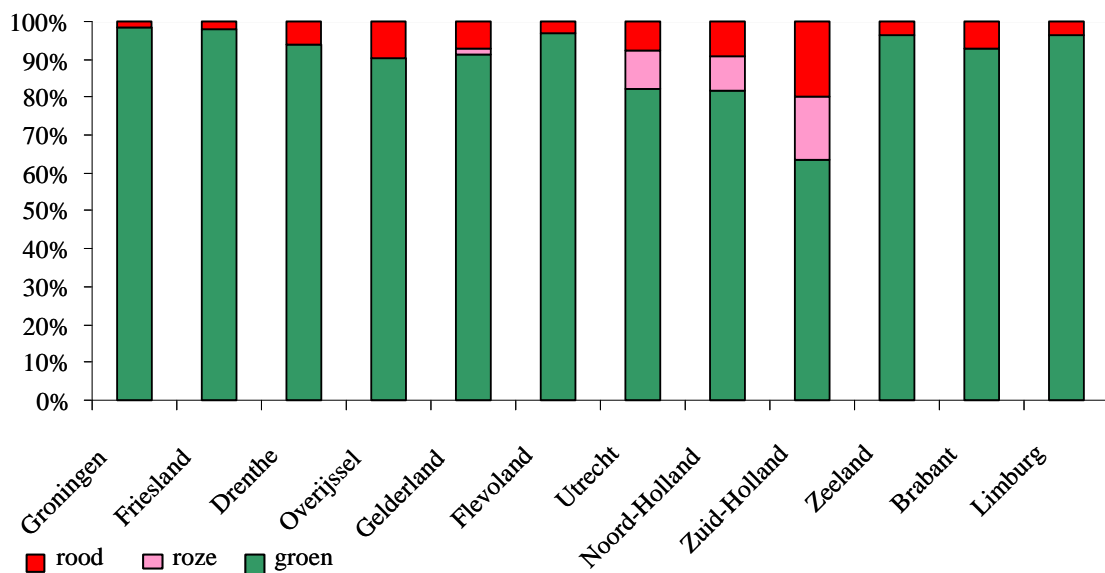
Om het financiële belang voor de agrarische sector vast te stellen is naast de grondprijzen (WEVAB versus WEV) ook van belang hoeveel grond voor de agrarische, dan wel een hogere waarde wordt verhandeld.

DLG (2006) geeft in de grondprijzmonitor aan hoeveel hectare landbouwgrond jaarlijks verhandeld wordt en tegen welke prijzen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen groene, roze en rode transacties (zie paragraaf 4.4). DLG gebruikt bij hun monitor alleen transacties die geen betrekking hebben op familietransacties of verkopen van gehele bedrijven. In het eerste geval zal er in de praktijk vaak gebruik worden gemaakt van de doorschuiffaciliteit (met uitzondering van de melkveehouderij), waardoor de landbouwwijstelling niet direct een rol speelt. Bij de verkoop van gehele bedrijven zal er meestal sprake zijn van staking dan wel bedrijfsverplaatsing. Bij bedrijfsverplaatsing kan in een aantal gevallen gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve, waardoor de landbouwwijstelling ook niet direct een rol speelt. Echter bij staking van het bedrijf speelt de landbouwwijstelling wel een rol, ook al biedt de stakingsfaciliteit enig uitstel van belastingheffing. Uit CBS-gegevens (www.statline.nl) blijkt dat in de jaren 1999-2001 gemiddeld jaarlijks rond de 22% van het verhandelde areaal (exclusief overdrachten in de familiesfeer) betrekking heeft op de verkoop van gehele boerderijen. In hoeverre het daarbij gaat om bedrijfsverplaatsingen dan wel stakingen is niet bekend.

Ondanks het feit dat niet alle grondtransacties die relevant zijn voor de landbouwvrijstelling worden meegenomen in de monitor, geeft de monitor wel een beeld van het verhandelde areaal van de groene, roze en rode grondtransacties (figuur 5.1). Het aandeel roze en rode landbouwgrond in het gehele verhandelde areaal landbouwgrond schommelt van jaar tot jaar. In 2005 lag het percentage op 9%, maar in 2003 en 2004 was het aandeel ruim het dubbele.



Figuur 5.1 Verdeling van het verhandeld areaal naar groene, roze en rode landbouwgrond in 2003-2005
Bron: DLG (2006).



Figuur 5.2 Verdeling van het verhandeld areaal naar groene, roze en rode landbouwgrond en naar regio (2005)
Bron: DLG (2006).

De regionale verschillen zijn echter groot (figuur 5.2). Behalve in Utrecht, Noord-Holland en Zuid-Holland, is het areaal rode en roze grondtransacties beperkt tot onder de 10%. Met name in Zuid-Holland is de druk van de verstedelijking op de agrarische grondmarkt goed te voelen. Dit uit zich ook in regionaal gezien de hoogste prijzen voor landbouwgrond voor zowel de rode als roze grondtransacties (figuur 4.2). Voor alle groene grondtransacties kan verwacht worden dat de WEV en de WEVAB redelijk dicht bij elkaar liggen.

In paragraaf 4.4 zijn de prijzen van zogenaamde groene, roze en rode transacties voor 2005 vermeld. Aan de hand van deze prijzen wordt een aantal voorbeelden gegeven van wat de landbouwwijziging onder de huidige wetgeving betekent voor ondernemers. Bij deze berekeningen worden de volgende veronderstellingen gemaakt:

- gemiddeld is de landbouwgrond 23 jaar in bezit (zie paragraaf 5.3), waarbij de grondprijzen in die periode gemiddeld met 5.3% per jaar zijn gestegen (op basis van de grondprijzen sinds 1965). De fiscale waarde wordt berekend door de groene grondprijs 23 jaar terug te rekenen;
- het areaal landbouwgrond dat in bezit is, is gebaseerd op gemiddelde bedrijfsgroottes, zoals die door het LEI uit het Bedrijven-Informatienet worden gerapporteerd;
- de gemiddelde grondprijzen zijn gebaseerd op DLG (2006), waarbij het jaar 2005 als uitgangspunt is genomen. De WEVAB is gebaseerd op de groene grondprijs en de waarde in het economisch verkeer (WEV) komt overeen met de roze of rode grondprijs. Voor de glastuinbouw in het Westland wordt de informatie die is verkregen van experts gebruikt.

Tabel 5.1 toont voor een aantal voorbeeldsituaties de effecten van de landbouwwijziging en de resterende belastbare boekwinst in geval van verkoop in roze gebieden dan wel verkoop ten behoeve van verstedelijking (rood). In geval van verkoop van gehele bedrijven ten behoeve van verstedelijking gaat het om aanzienlijke bedragen. Op basis van gemiddelde prijzen en gemiddelde bedrijfsgroottes loopt dit voor grondgebonden bedrijven al snel op tot bedragen van € 5 tot € 7 miljoen. Voor een gemiddeld glastuinbouwbedrijf dat wordt verkocht in het Westland loopt het belastbare bedrag al snel op tot € 1 miljoen.

Tabel 5.1 toont een aantal voorbeeldsituaties waarbij uitgegaan wordt van gemiddelde waarden die in de praktijk worden waargenomen. Ter illustratie wordt in tabel 5.2 voor de voorbeeldbedrijven de situatie weergegeven in geval van groene transacties. In die gevallen is de belaste boekwinst nihil.

Tabel 5.1 *Belaste boekwinst op grond voor een aantal voorbeeldbedrijven in geval van staking (bedragen * € 1.000), rode en roze grondtransacties*

| | Melkveebedrijf (Nederland) | | Akkerbouw (Nederland) | | Glastuinbouw (Westland) |
|--|-------------------------------|-------|--------------------------|-------|----------------------------|
| | rood | roze | rood | roze | rood (waterschap) |
| Gemiddelde bedrijfs grootte in hectare | 44,2 | 44,2 | 56,4 | 56,4 | 3,4 |
| Percentage grond in bezit | 62 | 62 | 62 | 62 | 94 |
| Areaal grond in bezit | 27 | 27 | 35 | 35 | 3 |
| Fiscale waarde per hectare | 9 | 9 | 9 | 9 | 120 |
| WEVAB per hectare | 30 | 30 | 30 | 30 | 400 |
| Transactieprijs per hectare | 236 | 59 | 236 | 59 | 650 |
| Fiscale waarde grond | 249 | 249 | 318 | 318 | 385 |
| Transactiewaarde | 6.454 | 1.610 | 8.236 | 2.055 | 2.077 |
| Boekwinst op grond | 6.205 | 1.361 | 7.918 | 1.737 | 1.693 |
| Vrijgesteld | 579 | 579 | 739 | 739 | 894 |
| Belast | 5.626 | 782 | 7.179 | 998 | 799 |
| Belast bedrag per hectare | 205 | 29 | 205 | 29 | 250 |

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI, DLG (2006); bewerking LEI.

Tabel 5.2 *Belaste boekwinst op grond voor een aantal voorbeeldbedrijven in geval van staking (bedragen * € 1.000), groene grondtransacties*

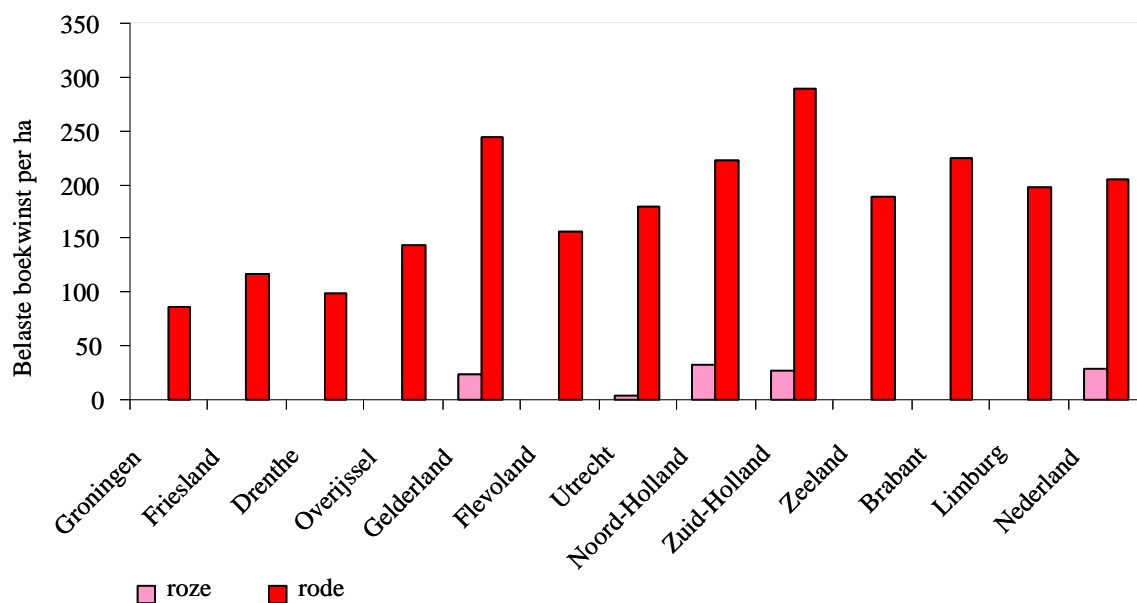
| | Melkveebedrijf | Akkerbouw | glastuinbouw |
|-----------------------------|----------------|-----------|--------------|
| | groen | Groen | Groen |
| Gemiddelde bedrijfs grootte | 44,2 | 56,4 | 3,4 |
| Aandeel bezit | 62 | 62 | 94 |
| Areaal grond in bezit | 27,4 | 35 | 3 |
| Fiscale waarde per hectare | 9 | 9 | 120 |
| WEVAB per hectare | 30 | 30 | 400 |
| Transactieprijs per hectare | 30 | 30 | 400 |
| Fiscale waarde grond | 249 | 318 | 385 |
| Transactiewaarde | 829 | 1.057 | 1.278 |
| Boekwinst op grond | 579 | 739 | 894 |
| Vrijgesteld | 579 | 739 | 894 |
| Belast | 0 | 0 | 0 |

Echter, in gebieden waar de grondprijzen voor rode of roze transacties fors hoger liggen dan het gemiddeld voor Nederland of voor grotere bedrijven zal de belastbare winst fors hoger liggen (tabel 5.3). In Zuid-Holland is de gemiddelde prijs voor rode grondtransacties gemiddeld meer dan € 327.000 in 2005. Het gemiddelde melkveebedrijf in de verstedelijkte gebieden in Zuid-Holland is ongeveer 24 ha groot. Van de boekwinst op grond van ruim € 7.6 miljoen is bijna € 7 miljoen belast. Omdat de gemiddelde bedrijfsomvang van de akkerbouwbedrijven in Zuid-Holland aanzienlijk kleiner is dan het landelijke gemiddelde is de belaste boekwinst op grond lager dan het landelijke gemiddelde als de grond verkocht wordt ten behoeve van rode doelen.

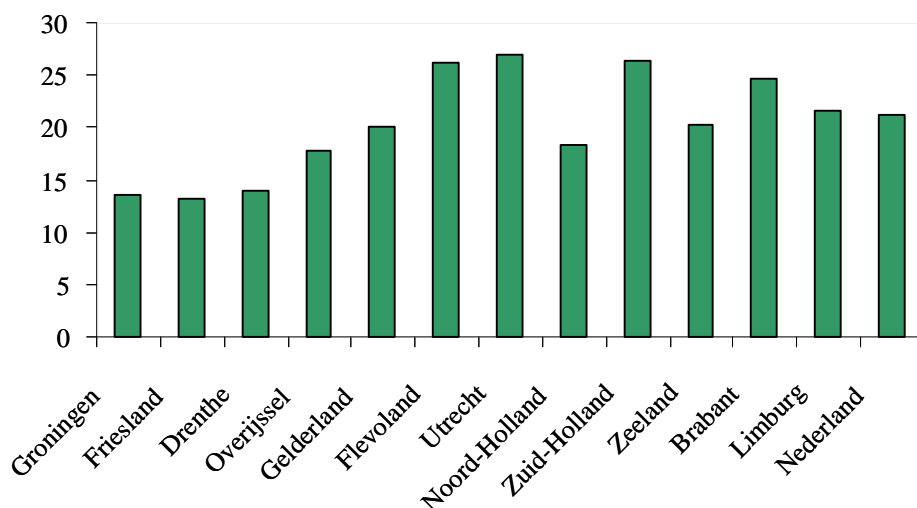
Tabel 5.3 Belaste boekwinst op grond voor een melkveebedrijf in Zuid-Holland in geval van staking (bedragen * € 1.000)

| | Melkveebedrijf (Zuid-Holland) | | Akkerbouwbedrijf (Zuid-Holland) | |
|-----------------------------|----------------------------------|-------|------------------------------------|-------|
| | rood | roze | rood | roze |
| Areaal grond in bezit | 24 | 24 | 26 | 26 |
| Fiscale waarde per hectare | 11 | 11 | 11 | 11 |
| WEVAB per hectare | 38 | 38 | 38 | 38 |
| Transactieprijs per hectare | 327 | 64 | 236 | 59 |
| Fiscale waarde grond | 273 | 273 | 296 | 296 |
| Transactiewaarde | 7.888 | 1.546 | 6.147 | 1.534 |
| Boekwinst op grond | 7.615 | 1.273 | 5.852 | 1.238 |
| Vrijgesteld | 634 | 634 | 687 | 687 |
| Belast | 6.981 | 639 | 5.165 | 552 |
| Belast bedrag per hectare | 290 | 27 | 198 | 21 |

De voorbeelden hebben betrekking op transacties in de zogenaamde roze gebieden of bij bestemmingswijziging. Bij het grootste deel van de transacties (zie figuur 5.1) behoudt de landbouwgrond nog steeds zijn agrarische bestemming en zullen de WEVAB en de WEV dicht bij elkaar liggen. Voor provincies met minder druk vanuit de verstedelijkte gebieden is de gemiddelde grondprijs en daarmee de gemiddeld belaste boekwinst bij rode transacties over het algemeen lager dan in de gebieden met meer stedelijke druk (figuur 5.3). Hierbij is verondersteld dat de gemiddelde transactieprijs van groene transacties de WEVAB benadert.



Figuur 5.3 Gemiddelde belaste boekwinsten (* € 1.000) van roze en rode transacties (2005)
Bron: DLG (2006), gegevens kadaster, bewerking LEI.



Figuur 5.4 Gemiddelde onbelaste boekwinsten (* € 1.000, gemiddelde duur op balans 23 jaar)
Bron: DLG (2006), gegevens kadaster, bewerking LEI.

Figuur 5.4 toont de onbelaste boekwinst op grond; de winst die nu onder de landbouwvrijstelling valt. Hierbij is verondersteld dat grond gemiddeld 23 jaar op de balans heeft gestaan. In de provincies Flevoland, Utrecht, Noord-Holland en Brabant is gemiddeld de onbelaste boekwinst per hectare het hoogst en ligt op een niveau van rond de € 26.000. Gemiddeld voor Nederland ligt dat rond de € 21.000 per hectare.

5.3 Budgettaire belang

Met betrekking tot de hoogte van het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling circuleren verschillende bedragen. In de 'nota fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid' wordt een bedrag van € 68 miljoen genoemd, dat helaas niet verder onderbouwd is. In de Miljoenennota 2007 worden geheel andere bedragen genoemd. Voor 2005 wordt het budgettaire beslag geraamd op € 211 miljoen; voor 2011 is die raming een fractie hoger, te weten € 212 miljoen.

Het belang kan geschat worden door uit te gaan van historische gegevens omtrent prijsontwikkelingen en grondmobiliteit, zodat bepaald kan worden wat gemiddeld de huidige fiscale boekwaarde is. Aan de hand hiervan kan dan bepaald worden, wat de brutovrijstelling is als gevolg van boekwinsten die onder de landbouwvrijstelling vallen. Door dit te vermenigvuldigen met het gemiddelde belastingtarief, komt men op het budgettaire belang van de regeling. Bij de berekening wordt onderscheid gemaakt tussen het verhandelde areaal en grondprijzen per provincie. De landbouwvrijstelling is alleen van toepassing op het verschil tussen de WEVAB en de fiscale boekwaarde van de grond op de balans. Het verschil tussen de WEVAB en de transactieprijs is immers gewoon belast en derhalve niet van belang voor het bepalen van het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling. Verder heeft de landbouwvrijstelling effect op de grondprijs en grondmobiliteit

(zie bijlage 3). Doordat het verhandelde areaal en de grondprijs lager ligt in de situatie zonder landbouvvrijstelling, zal hiervoor een correctie gemaakt worden.¹

Voor het bepalen van het budgettaire belang spelen dus de volgende factoren een rol:

- verhandelde areaal dat valt onder de landbouvvrijstelling;
- gemiddelde WEVAB en fiscale boekwaarde;
- gemiddelde marginale belastingtarief.

5.3.1 Verhandelde areaal

Op basis van de cijfers van het DLG (2006) is berekend hoeveel areaal per provincie over de jaren 2003-2005 gemiddeld is verhandeld (zie tabel 5.4). Dit betreffen alleen de losse verkopen van landbouwgrond, buiten familietransacties en de verkopen van gehele boerderijen. Bij een deel van de verkopen van gehele boerderijen zal wel sprake zijn van staking. Hier wordt bij de berekening van het budgettaire belang rekening mee gehouden.

Tabel 5.4 Verhandelde areaal naar provincie in hectare (gemiddeld 2003-2005)

| | Verhandelde areaal |
|---------------|--------------------|
| Groningen | 1.671 |
| Friesland | 2.503 |
| Drenthe | 1.782 |
| Overijssel | 2.113 |
| Gelderland | 2.536 |
| Flevoland | 941 |
| Utrecht | 708 |
| Noord-Holland | 1.451 |
| Zuid-Holland | 1.267 |
| Zeeland | 1.363 |
| Brabant | 2.878 |
| Limburg | 1.725 |
| Nederland | 21.078 |

Bron: DLG (2006).

5.3.2 Gemiddelde WEVAB en fiscale boekwaarde

Voor het bepalen van de fiscale boekwaarde is van belang hoe lang de grond over het algemeen in bezit blijft, de zogenaamde omloopsnelheid. Naast de omloopsnelheid speelt ook het feit dat veel landbouwgrond (met uitzondering van de melkveehouderijbedrijven) door middel van geruisloze overdracht van eigenaar verandert een rol bij het bepalen van de fiscale boekwaarde. Dit betreft ongeveer een derde van alle transacties van landbouwgrond.² Daarnaast geldt voor bedrijven waarbij sprake is van bedrijfsverplaatsing en die gebruik hebben gemaakt van de herinvesteringsreserve dat de fiscale waarde gebaseerd is op een prijs die ligt voor de laatste aankoop van grond.

¹ Zonder de landbouvvrijstelling zal het aantal geruisloze bedrijfsoverdrachten toenemen (zie paragraaf 8.5). Deze effecten zijn niet verwerkt in de berekening van het budgettaire belang.

² Cijfers DLG.

Per jaar wordt ongeveer 100.000 ha landbouwgrond verhandeld. Gegeven het feit dat in totaal 2.326.000 ha landbouwgrond (kadastrale maat) in Nederland aanwezig is, betekent dit, dat er gemiddeld 4,29% van het areaal wordt verhandeld. De gemiddelde omloopsnelheid van grond is dus ruim 23 jaar. De gemiddelde fiscale boekwaarde van de grond is als gevolg van de herinvesteringsreserve en het geruisloos doorschuiven dus lager dan de gemiddelde waarde van 23 jaar geleden. Al met al mag verondersteld worden dat de 23 jaar wel het minimum vormt. In de berekeningen wordt enige marge gehanteerd. De gemiddelde fiscale boekwaarde is in tabel 5.5 berekend aan de hand van de gemiddelde omlooperperiode van 23 jaar en een gemiddelde prijsstijging van 5,3% per jaar.¹

Tabel 5.5 geeft een indicatie van de WEVAB en de gemiddelde ingeschatte fiscale waarde van de grond. Het is in dit kader van belang te realiseren dat door prijsfluctuaties in het verleden, de daadwerkelijke fiscale waarde lager dan wel hoger kan liggen, afhankelijk van het moment van aankoop. Daarnaast is ook de WEVAB in de toekomst aan veranderingen onderhevig en zal de toekomstige prijsontwikkeling een grote invloed hebben op het toekomstige budgettaire belang.

Tabel 5.5 Gemiddelde WEVAB en fiscale boekwaarde van landbouwgrond (bij 23 jaar op balans)

| | WEVAB | Fiscale boekwaarde |
|---------------|--------|--------------------|
| Groningen | 19.500 | 5.900 |
| Friesland | 18.900 | 5.700 |
| Drenthe | 20.000 | 6.000 |
| Overijssel | 25.400 | 7.700 |
| Gelderland | 28.800 | 8.700 |
| Flevoland | 37.500 | 11.300 |
| Utrecht | 38.500 | 11.600 |
| Noord-Holland | 26.400 | 7.900 |
| Zuid-Holland | 37.600 | 11.300 |
| Zeeland | 29.000 | 8.700 |
| Brabant | 35.200 | 10.600 |
| Limburg | 30.800 | 9.300 |
| Nederland | 30.200 | 9.100 |

Bron: DLG (2006), bewerking LEI.

5.3.3 Gemiddelde marginale belastingtarief

Het daadwerkelijke budgettaire belang is een resultante van zowel de bruto omvang van de landbouwvrijstelling als het gemiddelde tarief waartegen de boekwinst op grond anders belast zou zijn geweest. Daarnaast is bij de berekeningen rekening gehouden met de MKB-winstvrijstelling van 10%. Vaak wordt de landbouwvrijstelling toegepast als de ondernemer staakt. Dat zou er al snel toe leiden dat het hoogste marginale tarief van 52% betaald had moeten worden indien er geen landbouwvrijstelling zou zijn. De ondernemer heeft echter ook de mogelijkheid om een stakingslijfrente aan te schaffen. Op die manier vertraagt en vermindert de ondernemer de belastingheffing, doordat de lijfrente-uitkeringen pas op een later tijdstip en waarschijnlijk tegen een lager gemiddeld tarief belast zullen

¹ Berekend aan de hand van de gemiddelde grondprijs van € 3.800 in 1965 en de prijs van € 31.000 in 2005.

worden. Ook door tijdige inbreng van de onderneming in een bv kan de feitelijke heffing worden beperkt.¹ Het is dus niet correct om het maximale tarief van 52% toe te passen, maar hoeveel lager dit zou moeten zijn is lastig in te schatten. Bij de hier volgende berekeningen wordt gerekend met de tarieven 30, 40 en 50% inkomstenbelasting.

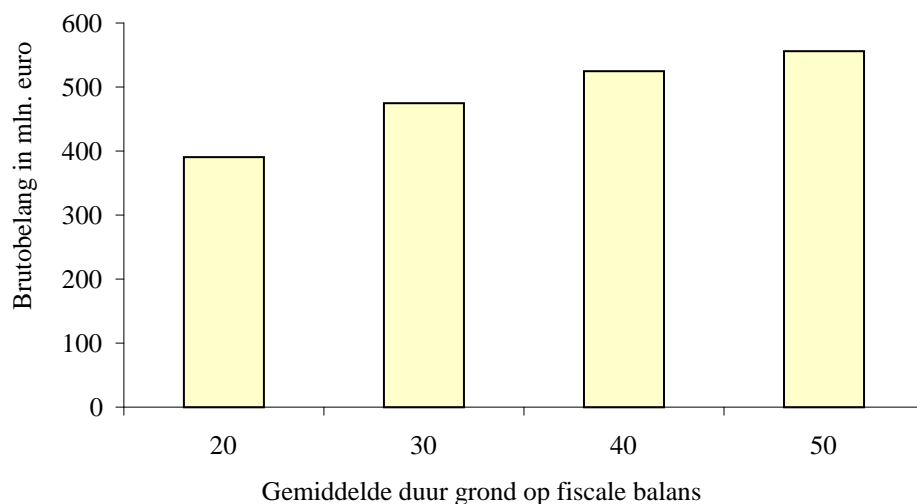
5.3.4 Berekening budgettair belang

Uit bovenstaande analyse blijkt dat er nogal wat veronderstellingen moeten worden gemaakt om tot een inschatting van het budgettaire belang te komen. De bruto omvang van de landbouwvrijstelling is als volgt berekend: per provincie is het aantal hectares (tabel 5.4) vermenigvuldigd met het verschil tussen de WEVAB en de fiscale boekwaarde (tabel 5.5). De gemiddelde duur dat de grond op de balans staat, en daarmee de gemiddelde fiscale waarde, is niet precies bekend. Daarom worden daar een aantal verschillende waarden voor ingevuld.

Een deel van de transacties die betrekking hebben op de verkoop van landbouwgrond betreft de verkoop van gehele boerderijen. Deze zijn niet opgenomen in de cijfers van DLG (tabel 5.4). Niet alle verkopen van gehele boerderijen zullen leiden tot boekwinsten die nu onder de landbouwvrijstelling vallen, omdat mogelijk ook gebruik wordt gemaakt van de herinvesteringsreserve. Gezien het feit dat 22% van het totale verhandelde areaal betrekking heeft op boerderijen, kan het niet buiten beschouwing worden gelaten. Omdat precieze informatie ontbreekt, wordt verondersteld dat de helft van deze transacties stakende ondernemers betreft en momenteel dus wel onder de landbouwvrijstelling valt. Het berekende bruto budgettair belang wordt derhalve met 14,1% opgehoogd.² Aangezien het marginaal betaalde belastingtarief invloed heeft op het verhandelde areaal en de evenwichtsprijs zonder landbouwvrijstelling (zie bijlage 3), wordt ook rekening gehouden met het belastingtarief door te rekenen met een lagere evenwichtsprijs en een kleiner verhandeld areaal. Figuur 5.5 toont het brutobelang van de landbouwvrijstelling, waarbij voor de gemiddelde periode dat de grond op de fiscale balans staat een aantal jaren wordt weergegeven, te weten, 20 tot 50 jaar.

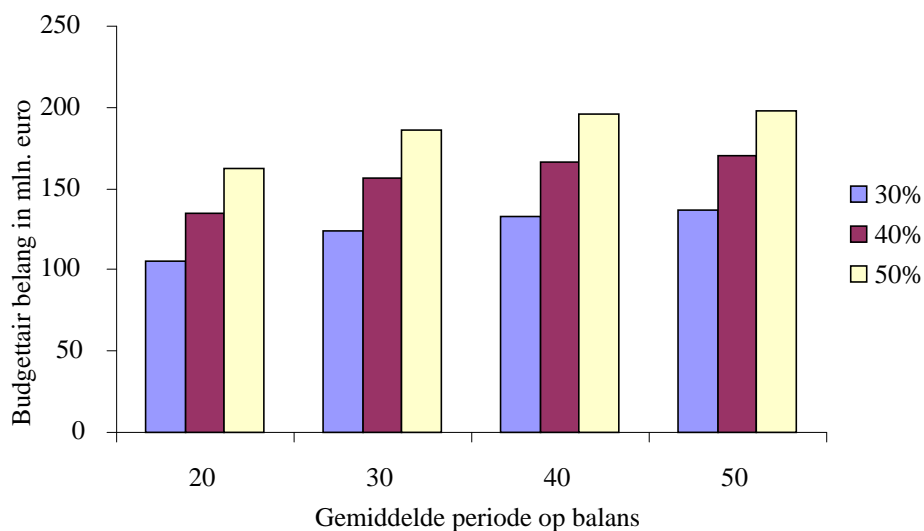
¹ Al zal dit voor de agrarische sector niet zo vaak interessant zijn, omdat de rendementen te laag zijn.

² $11\% / (1 * (100\% - 22\%))$.



Figuur 5.5 Relatie tussen de gemiddelde duur dat de grond op de balans staat en het bruto belang van de landbouwwijstelling

Het brutobelang van de landbouwwijstelling wordt vervolgens vermenigvuldigd met het marginale belastingtarief wat leidt tot het budgettaire belang (figuur 5.6). De bedragen lopen uiteen van € 117 miljoen (bij een marginaal tarief van 30% en een gemiddelde duur op de fiscale balans van 23 jaar) tot € 278 miljoen (bij een marginaal tarief van 40% en een gemiddelde duur op de balans van 50 jaar). Gezien de onzekerheid van de achterliggende factoren is het niet mogelijk om tot een nauwkeurigere inschatting van het budgettaire belang te komen. De bedragen in de Miljoenennota liggen binnen deze marge (2007: € 176 miljoen).



Figuur 5.6 Relatie tussen de gemiddelde duur dat de grond op de balans staat, het gemiddelde marginale belastingtarief en het budgettaire belang

6. Doelbereik en doeltreffendheid

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 en 3 is uiteengezet hoe de landbouwvrijstelling tot stand is gekomen en hoe de ontwikkeling ten aanzien van de regeling is geweest. In 1933¹ werd beargumenteerd dat de landbouwer met landbouwgrond in eigendom eigenlijk twee kwaliteiten heeft: landbouwer en grondbezitter. Grond in het bedrijf van de landbouwer nam een andere plaats in binnen het bedrijf dan de andere bedrijfsmiddelen, zoals machines. Landbouwgrond werd doorgaans gepacht. De grond werd dan ook niet als bedrijfsmiddel beschouwd, maar als privé-bezit. Onder de Wet IB 1964 werd de privé-eigenaar niet belast voor een gerealiseerde waardevermeerdering. Ter wille van een gelijke behandeling behoeft een landbouweigenaar daarom de waardevermeerdering van de grond, voorzover die niet in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan, evenmin tot de belastbare winst te rekenen. Om te beoordelen of het doel van de landbouwvrijstelling bereikt wordt en of dit doeltreffend gebeurt, worden in dit hoofdstuk achtereenvolgens de volgende vragen beantwoord:

- In hoeverre is de oorspronkelijke doelstelling van de regeling nog relevant?
- In hoeverre worden de eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar nog gelijk behandeld?
- In hoeverre is de landbouwvrijstelling in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel, waarbij landbouwondernemers en niet-landbouwondernemers met elkaar worden vergeleken?

6.2 Relevantie oorspronkelijke doelstelling landbouwvrijstelling

Sinds het begin van de 20e eeuw is het areaal gepachte landbouwgrond afgenomen en momenteel is ongeveer twee derde van de landbouwgrond in bezit van de agrariër zelf (LEI/CBS, 2006). De motivatie dat het een toevallige omstandigheid is als de agrariër de grond zelf in bezit heeft is dan ook niet meer actueel. De afname van het areaal pacht heeft overigens niet direct een relatie met de landbouwvrijstelling, maar wordt vooral veroorzaakt doordat verpachters ontmoedigd worden om tot verpachting over te gaan doordat de pachter een hoge mate van bescherming kent.

Een discussiepunt is of inflatiewinsten überhaupt belast zouden moeten zijn. Indien de inflatiewinsten buiten de belastingheffing gehouden zouden moeten worden, zou de landbouwvrijstelling een overbodige regeling zijn. In de Nederlandse belastingwetgeving zijn inflatiewinsten, behaald in het kader van het drijven van een onderneming over het algemeen belast in de inkomsten- en vennootschapsbelasting.

¹ Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. 5650.

Dat wil overigens niet zeggen dat er geen andere redenen zouden kunnen zijn die de landbouwwijstelling rechtvaardigen. Fiscale faciliteiten kunnen andere effecten hebben dan waar de regeling oorspronkelijk voor bedoeld was. Vanwege deze andere effecten kan het zinvol zijn om een bepaalde regeling voort te laten bestaan, ondanks dat de oorspronkelijke doelstelling niet meer relevant is. In hoofdstuk 8 van dit rapport worden de neveneffecten van de landbouwwijstelling behandeld.

In 1998 werd door de werkgroep 'Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers' als rechtvaardiging voor het bestaan van de landbouwwijstelling nog aangegeven dat de landbouwwijstelling een belangrijk instrument is voor de bedrijfsopvolging buiten de familiesfeer. Met de uitbreiding van de faciliteit van de geruisloze doorschuiving tot overdrachten buiten de familiesfeer per 1 januari 2001 is die grond als rechtvaardiging voor de landbouwwijstelling echter komen te vervallen.

6.3 Gelijke behandeling eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar

In paragraaf 3.5 is reeds aangegeven dat de belangrijkste rechtvaardigingsgrond voor de landbouwwijstelling, te weten een gelijke behandeling van de landbouwer-eigenaar en de eigenaar-verpachter zijn belang heeft verloren. Met de introductie van de Wet IB 2001 en de gelijktijdige afschaffing van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 is in het systeem van heffing over vermogensbestanddelen een principiële wijziging aangebracht. De eigenaar-verpachter wordt sindsdien geconfronteerd met de vermogensrendementsheffing. Onder de vermogensrendementsheffing worden feitelijke opbrengsten uit vermogensbestanddelen niet langer belast. Men gaat ervan uit dat beleggers jaarlijks een netto forfaitair rendement van 4% over hun vermogen kunnen behalen. Daarover wordt dan vervolgens 30% inkomstenbelasting geheven. Van gelijkheid in behandeling van de eigenaar-verpachter van landbouwgrond en van de landbouwer-eigenaar, waarvoor de landbouwwijstelling is gehandhaafd, is sinds 1 januari 2001 daarom ten principale geen sprake meer is.

6.4 Gelijke behandeling landbouwondernemers en niet-landbouwondernemers

Vermogenswinsten, behaald binnen de ondernemingsfeer zijn in beginsel belast. Hierbij geldt het nominalistisch beginsel als uitgangspunt, dat wil zeggen dat ook winsten, veroorzaakt door inflatie belast worden. De landbouwwijstelling, die in feite inflatiewinsten vrijstelt, maakt op dit beginsel een inbreuk en schendt daarmee het gelijkheidsbeginsel. Voor deze schending werd en wordt een aantal rechtvaardigingsgronden aangevoerd.¹

- a. De eigen aard van het bedrijfsmiddel 'landbouwgrond'. Zoals eerder is aangegeven werd in het verleden het argument gebruikt dat de landbouwer met landbouwgrond in eigendom eigenlijk twee kwaliteiten heeft: landbouwer en grondbezitter. Grond in het bedrijf van de landbouwer nam een andere plaats in binnen het bedrijf dan de andere bedrijfsmiddelen, zoals machines. Landbouwgrond werd doorgaans gepacht. De

¹ Zie voor aangevoerde rechtvaardigingsgronden ook Schenk en Seegers (2007).

grond vormde dan ook geen bedrijfsmiddel, maar privé-bezit. Daardoor zou de fiscale behandeling van de landbouwgrond in handen van de landbouwer zelf gelijkgesteld moeten worden aan de behandeling van landbouwgrond in handen van de eigenaar verpachter. Deze betaalde tot 2001 geen inkomstenbelasting over de door hem gerealiseerde vermogenswinsten. Zoals reeds eerder is aangegeven, is dat laatste sinds 2001 niet langer het geval. Ook het argument dat landbouwgrond in vele gevallen worden gepacht, terwijl andere bedrijfsmiddelen in eigendom zijn is minder geldig te noemen. Het areaal dat gepacht wordt is sterk afgenomen. Ten slotte worden grote arealen grond ook gebruikt door andere ondernemers waarbij de landbouwvrijstelling niet kan worden toegepast, zoals campinghouders, recreatie- en attractieparken. Hoewel de grond binnen de landbouwsector veelal anders wordt gebruikt dan binnen andere sectoren kan ons inziens niet gesteld worden dat grond daarmee geen bedrijfsmiddel is in bedrijfseconomische zin. Er bestaat ons inziens geen principieel verschil meer tussen de bedrijfsvoering van agrarische bedrijven en van niet-agrarische bedrijven in relatie tot de door hen in gebruik zijnde grond. Bij beide gevallen staat het streven naar winstmaximalisatie en bedrijfsmatige efficiëntie voorop. Dat geldt in beginsel ook voorzover de grond een vruchtdragend karakter heeft.

- b. Voorts wordt als rechtvaardigingsgrond aangevoerd dat op grond niet kan worden afgeschreven. Het niet kunnen afschrijven op de landbouwgrond is echter louter een gevolg van het niet slijten daarvan. De gebruikswaarde vermindert dan immers niet. Niet goed valt in te zien waarom stille reserves dan buiten de heffing moeten blijven. Een uitzonderingspositie voor de grond is niet te motiveren met enig verschil tussen grond en andere bedrijfsmiddelen.¹
- c. Als derde rechtsvaardigingsgrond wordt het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer genoemd. In geval van bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer is te verwachten dat het voordeel deels terecht komt bij de bedrijfsopvolger en deels bij de overdrager (zie paragraaf 8.4). Er is binnen de agrarische sector een sterke voorkeur aanwezig voor bedrijfsopvolging binnen de familiesfeer. Mogelijk kan de landbouwvrijstelling een bijdrage leveren om een bedrijfsopvolger buiten de familiesfeer te vinden, doordat de bedrijfsopvolger een deel van zijn voordeel aan een bedrijfsopvolger prijsgeeft, waardoor de financierbaarheid toeneemt. De vraag is echter of het argument van de vergemakkelijking van de bedrijfsoverdracht zodanig sterk is om handhaving van de landbouwvrijstelling te rechtvaardigen. Landbouwers kunnen evenals alle andere ondernemers een beroep doen op de reguliere doorschuif Faciliteiten, die eveneens met het oog op het vergemakkelijken van bedrijfsoverdracht in het leven zijn geroepen. Hoewel de financierbaarheid een zeer belangrijke rol speelt bij het vinden van een bedrijfsopvolger in de landbouw, is het niet de enige factor.
- d. De landbouwvrijstelling vergemakkelijkt verplaatsingen en herstructureringen in de landbouwsector. Het bijzondere karakter van (landbouw)grond en met name de betekenis ervan in het licht van het milieu en de ruimtelijke ordening kan de inbreuk van de landbouwvrijstelling op het gelijkheidsbeginsel om instrumentele redenen recht-

¹ Vergelijk ook het antwoord van de staatssecretaris van Financiën op vraag 54 met betrekking tot de nota Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid (Kamerstuk 28.607)

vaardigen. Er zou voor kunnen worden gekozen de toepassing van de vrijstelling tot dergelijke gevallen te beperken. Overigens is er al eerder op gewezen dat ook landbouwondernemers het instrument van de herinvesteringsreserve kunnen toepassen. Met name bij vrijwillige verplaatsingen echter levert toepassing daarvan de nodige problemen op, gezien de eisen die hieraan gesteld worden (zie hierover paragraaf 3.4.).

7. Doelmatigheid

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht in hoeverre de landbouwwijziging in staat is om de doelstelling kosteneffectief te bereiken. De concrete onderzoeksvraag die beantwoord wordt is:

- Wat zijn de uitvoeringskosten van de belastingdienst en de belastingplichtigen?

7.2 Uitvoeringskosten belastingdienst en belastingplichtigen

De uitvoeringskosten van de landbouwwijziging kunnen gesplitst worden in lasten voor de agrariër en lasten voor de overheid. Indien de agrariër gebruik wil maken van de landbouwwijziging zal er in ieder geval een taxatierapport moeten worden opgesteld om de WEVAB te bepalen. Ook de belastingdienst stelt op basis van beschikbare transactiegegevens een WEVAB vast. Vaak wordt hierbij dan gebruik gemaakt van een gemiddelde van een aantal waarnemingen, waardoor gemakkelijk verschillen tussen beide partijen ontstaan. Toch leiden deze verschillen niet in veel gevallen tot een gang naar de rechter. Het is de partijen duidelijk dat een geschil over de vaststelling van een waarde lastig door de rechter te beoordelen valt. Bovendien is het voeren van procedures een kostbare zaak. Overigens is het praktisch zo dat bij het ene belastingkantoor nog wel eens eenvoudiger tot een oplossing wordt gekomen dan bij het andere kantoor.¹

De genoemde wetswijziging van 27 juni 2000 heeft geleid tot een beduidende toename van de administratieve lasten, omdat de WEVAB tot veel discussie leidt. Er is sneller sprake van een tegentaxatie of een correctie op de opgegeven WEVAB. Dat geldt met name in de meer verstedelijkte gebieden en minder voor de noordelijke regio en de glastuinbouw.² De WEVAB is een fictieve waarde, waardoor deze lastig vast te stellen is. Voor de glastuinbouw geldt dat de WEVAB gebaseerd zou moeten zijn op de verkoop aan naburige glastuinbouwbedrijven danwel de verkoop in cluster. In deze situaties levert de grond het meeste op. Dit leidt echter al snel tot de discussie of dit in de praktijk ook wel altijd een reële optie is.

Ook het feit dat de ondergrond van de woning niet meer onder de landbouwwijziging valt leidt tot toegenomen administratieve lasten. In de situatie dat de transactieprijs overeenkomt met de WEVAB (met name dus buiten verstedelijkte gebieden) en er voor de bepaling voor de WEVAB geen taxatie nodig zou zijn, is alsnog een taxatie nodig ten behoeve van de waardebepaling van de ondergrond van de woning.

Bij sommige situaties zijn de administratieve lasten hoger, omdat er meer onduidelijkheid is of omdat de regelgeving complex is. Het gaat dan bijvoorbeeld om:

¹ Informatie verkregen uit interviews.

² Informatie verkregen uit interviews.

- pachtersvoordeel of gebruikersvoordeel.¹ Dit verhoogt de complexiteit van het vaststellen van het vrijgestelde deel van de boekwinst;
- er is onduidelijkheid over de subsidies die ontvangen worden als landbouwgrond bos/natuurgebied wordt. De subsidies dienen ter compensatie van de waardedaling. Valt dit onder de landbouwvrijstelling? Of is de bosbouwvrijstelling van toepassing?
- er is soms onduidelijkheid over welk deel van de aan- en verkoopkosten onder de landbouwvrijstelling valt. Aan- en verkoopkosten (en andere kosten) die verband houden met vrijgestelde winst uit landbouwbedrijf zijn niet aftrekbaar. Indien kosten zijn gemaakt die samenhangen met vrijgestelde en niet-vrijgestelde winstbestanddelen, zal ingevolge vaste jurisprudentie een toerekening moeten volgen.² Indien geen exacte toerekening mogelijk is, heeft de Hoge Raad enige malen goedgekeurd dat de toerekening geschiedt naar rato van de belaste en onbelaste winstbestanddelen;³
- het vaststellen van het deel van de boekwinst dat onder de landbouwvrijstelling valt als tussentijds de landbouwgrond een andere bestemming had en dus niet onder de landbouwgrond valt of als de grond oorspronkelijk niet tegen de WEVAB is aangekocht;
- in de glastuinbouwsector wordt soms de kale grond verkocht. Dat wil zeggen dat de grond met de glasopstanden wordt verkocht, maar dat er wordt afgesproken dat de glasopstanden worden afgebroken. De grond krijgt hierdoor een hogere waarde. Volgens de fiscus wordt de winst op de opstallen, die belast is, in dat geval vervangen door winst op de grond (die onbelast is). Dit leidt in de praktijk vaak tot discussie, omdat de belastinginspecteur dan een deel van de onbelaste boekwinst toch wil belasten.

Bovendien hangt het nogal eens van de eenheid van de belastingdienst af hoe snel men tot een overeenkomst komt en in hoeverre er geprocedeerd moet worden. Toch zijn de administratieve lasten bij de agrariërs slechts een fractie van het te behalen voordeel. Al met al kan geconcludeerd worden dat met name het vaststellen van de WEVAB tot de grootste administratieve lasten en uitvoeringskosten leidt.

¹ Een gebruikersvoordeel ontstaat als een uittredende vennoot zijn firma-aandeel om zakelijke redenen tegen een te lage prijs aan de opvolger overdraagt. Bij de overnemer is in dat geval sprake van een belastbaar (gebruikers)voordeel ter hoogte van het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van het firma-aandeel en de waarde waarvoor het firma-aandeel bij de bevoordeelde te boek wordt gesteld. Dit voordeel wordt eerst in de heffing betrokken als de overnemer het voordeel realiseert door bij voorbeeld een verkoop of overdracht van de (afzonderlijke bestanddelen van de) onderneming.

² Zie onder meer HR 16 juni 1971, BNB 1971/169 en HR 10 maart 1993, BNB 1994/16.

³ HR 11 april 1973, BNB 1973/126 en HR 1 februari 1995, 1995/130.

8. Neveneffecten

8.1 Inleiding

Dit hoofdstuk behandelt een aantal neveneffecten van de landbouvvrijstelling. De belangrijkste neveneffecten zijn gerelateerd aan de grondprijs, -mobiliteit en de bedrijfsoverdracht. Daarnaast worden een aantal minder belangrijke neveneffecten behandeld.

8.2 Grondprijs

In hoofdstuk 4 is de vraag, het aanbod en de prijsvorming van agrarische grond beschreven. De agrarische grondprijs is gebaseerd op een evenwicht tussen wat vragers van grond maximaal willen betalen en wat aanbieders van grond minimaal willen ontvangen.

De landbouvvrijstelling heeft bij het aanbod van landbouwgrond een drukkend prijseffect. Door de landbouvvrijstelling is de netto-opbrengst van de verkoop van landbouwgrond hoger. Gegeven de waarde die de verkoper minimaal wil ontvangen kan met een lagere transactieprijs genoeg worden genomen. Aan de andere kant ligt in een situatie zonder landbouvvrijstelling de maximale vraagprijs lager, doordat toekomstige prijsstijgingen belast zijn. Of de grondprijs per saldo daalt hangt af van de prijselasticiteit van de vraag en het aanbod naar landbouwgrond (zie de analyse in bijlage 3. Gezien de onduidelijkheid wat de hoogte van de elasticiteiten is, is uitgegaan van een range. Een eerste inschatting is dat de grondprijs zonder landbouvvrijstelling tussen de 1.5% hoger en 11.0% lager zal liggen, onder de veronderstelling dat de verwachte waardestijgingen volledig in de vraagprijs worden meegenomen.¹

Hier speelt mee dat zich hervestigende landbouwers een substantieel deel van de winst op de verkoop van hun grond vrij van belastingheffing ontvangen en vervolgens elders op de grondmarkt kunnen benutten (de zogenoemde hervestigersproblematiek). Dit geeft hen een van andere vragers op de grondmarkt afwijkende positie. Desalniettemin zou dit effect aanzienlijk zijn beperkt, aldus de IBO-werkgroep, door de reparatie van de landbouvvrijstelling (maximering landbouvvrijstelling tot WEVAB). Deze reparatie wordt ten aanzien van zich hervestigende agrariërs tengevolge van gedwongen bedrijfsverplaatsingen gedeeltelijk teniet gedaan, doordat zij gebruik kunnen maken van de herinvesteringsreserve. Agrariërs die vanwege ruimtelijke ordening worden uitgekocht, ontvangen een aanzienlijke som geld die de WEVAB van de grond waarschijnlijk ver zal overstijgen. Het vele geld dat deze agrariër te besteden heeft, kan zorgen voor een prijsopdrijvend effect. Echter in dit geval wordt dit prijsopdrijvende effect slechts voor een klein deel door de landbouvvrijstelling veroorzaakt. Immers het bedrag dat boven de WEVAB wordt ontvangen, is

¹ Onder de veronderstelling dat de agrariër een 'homo economicus' is en toekomstige prijsstijgingen volledig verwerkt in zijn maximale biedprijs. Zie bijlage 3 voor een analyse van de gevoeligheid van dit uitgangspunt.

gewoon belast. De boekwinst zal bij uitkoop grotendeels bestaan uit winst boven de WEVAB, waardoor de herinvesteringsreserve mogelijkwerwijs een grotere rol speelt. Via de herinvesteringsreserve kunnen alsnog niet-agrarische winsten op grond (voorheen de zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten) fiscaal geruisloos worden doorgeschoven. Hoewel over deze winsten bij latere realisatie alsnog moet worden afgerekend, leidt de doorschuiving van deze winsten in eerste instantie tot een opleving van de hervestigersproblematiek. Daarnaast is deze agrariër bij een verplaatsing vanwege ruimtelijke ordening veelal ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd over de nieuw aangekochte grond.¹

Bij een directe afschaffing van de landbouwwijziging en/of herinvesteringsreserve moet onderscheid worden gemaakt tussen transacties van agrariërs onderling en overige transacties. Voor de percelen die een ander gebruik krijgen, zou er in eerste instantie een prijsopdrijvend effect ontstaan, doordat de verkopende agrariër de fiscale claim (deels) op de kopende partij wil afwentelen. De marges bij een bestemmingswijziging zijn over het algemeen groot genoeg (Segeren et al., 2005).

8.3 Grondmobiliteit

De landbouwwijziging heeft een positieve invloed op de vraag naar grond. Toekomstige grondprijsstijgingen (voor zover deze de WEVAB niet overstijgen) zijn onbelast. Dit maakt het investeren in grond interessanter dan wanneer de waardeverhogingen wel belast zouden zijn. Toch moet de invloed van de landbouwwijziging op de agrarische vraag naar grond niet overschat worden. De aankoop van grond wordt over het algemeen gedreven door het streven naar een optimale bedrijfsvoering en minder vanuit het beleggingsperspectief². Bovendien zou de boekwinst op grond toch belast zijn, indien de grond niet direct in het bedrijf wordt gebruikt.

Gezien de onduidelijkheid wat de hoogte van de elasticiteiten is, is uitgegaan van een range. Een eerste inschatting is dat de grondmobiliteit tussen de 4.3 en 17.1% lager zal liggen, onder de veronderstelling dat de verwachte waardeverhogingen volledig in de vraagprijs worden meegenomen (zie bijlage 3).³

8.3 Bedrijfsoverdracht

In de agrarische sector is een sterke voorkeur aanwezig voor bedrijfsovername in familieverband. Dit heeft enerzijds te maken met het feit dat kinderen vaak met het bedrijf opgroeien, anderzijds met de mogelijkheden om vermogen op te bouwen en gebruik te maken van (fiscale) faciliteiten. Buiten de familiesfeer is bedrijfsoverdracht nauwelijks te financieren, omdat bij bedrijfsoverdracht binnen de familie het bedrijf vaak tegen een relatief lage prijs aan de opvolger wordt overgedragen. Hierbij is een voldoende oudedagsvoorzie-

¹ Sinds 1 januari 2007 is over cultuurgrond onder voorwaarden geen overdrachtsbelasting meer verschuldigd.

² Informatie verkregen uit interviews.

³ Onder de veronderstelling dat de agrariër een 'homo economicus' is en toekomstige prijsstijgingen volledig verwerkt in zijn maximale biedprijs. Zie bijlage 3 voor een analyse van de gevoeligheid van dit uitgangspunt.

ning van de overdragers vaak het uitgangspunt is voor de overnameprijs.¹ In de agrarische sector (en dan met name in de grondgebonden sectoren) is de opvolger zelden in staat om de marktwaarde van het bedrijf te betalen. Het opgebouwde vermogen zal over het algemeen niet voldoende zijn, terwijl de rendementen te laag zijn om voldoende vreemd vermogen aan te trekken. Ouders stellen zich bij de vaststelling van de overnameprijs daarom doorgaans coulant op.² Aan de andere kant hebben de overige gezinsleden, vanwege de gestegen marktwaarde van het bedrijf, steeds meer belang bij een zakelijke overnameprijs. Bedrijfsovername in de agrarische sector wordt echter steeds moeilijker te financieren doordat de bedrijven steeds groter en kapitaalsintensiever worden. Hierbij spelen ook de hoge prijzen voor grond en productierechten een grote rol (Van der Veen et al., 2001).

Bij veel bedrijfsovernames in de agrarische sector wordt gebruik gemaakt van de (partiële) doorschuiffaciliteit, waardoor de landbouwvrijstelling niet een direct effect sorteert voor de uittreder. Pas op het moment dat het bedrijf fiscaal gestaakt wordt of gronden worden verkocht speelt de landbouwvrijstelling een rol. Echter, de landbouwvrijstelling beperkt wel de belastinglatentie bij de geruisloze bedrijfsoverdracht. De boekwinst tot de WEVAB is immers vrijgesteld. In een situatie zonder landbouwvrijstelling zal bij geruisloos doorschuiven in principe een lagere overnameprijs betaald worden doordat de belastinglatentie hoger is. Dit zal in de praktijk echter niet vaak gebeuren, omdat de ouders ook voldoende middelen voor de oude dag moeten hebben en zij vaak al op de grens van het acceptabele zitten. Als een bedrijf voldoende inkomenspotentieel heeft, dan zal de afweging tussen wie uiteindelijk de lasten van de belastinglatentie draagt eerder in het nadeel van de opvolger vallen, zodat de ouders voldoende oudedagsvoorziening overhouden. In dat geval wordt de belastinglatentie niet (volledig) in mindering gebracht op de overnameprijs. Bij bedrijven die een minder goed toekomstperspectief hebben, zal de belastinglatentie de overnameprijs nauwelijks beïnvloeden, omdat deze zich al op het minimale niveau bevindt.

Uit paragraaf 8.1 blijkt dat de landbouwvrijstelling een beperkt opdrijvend effect heeft op de grondprijs. Zonder landbouwvrijstelling is de marktwaarde van het bedrijf lager. Het is echter zo dat de overnameprijs bij agrarische bedrijven in de meeste gevallen niet direct gerelateerd is aan de marktwaarde, maar meer aan wat de opvolger maximaal kan betalen in combinatie met wat de ouders minimaal voor de oudedagsvoorziening willen overhouden. Het prijsopdrijvend effect van de landbouwvrijstelling heeft daardoor niet direct een grote invloed op de overnameprijs.

Al met al kan geconcludeerd worden dat in een situatie zonder landbouwvrijstelling de overnameprijs lager kan liggen door zowel een hogere belastinglatentie in geval van geruisloos doorschuiven als een lagere grondprijs. In hoeverre dit ook daadwerkelijk doorberekend wordt in de overnameprijs hangt af van met name het toekomstperspectief van het bedrijf na bedrijfsovername en het gewenste niveau van de oudedagsvoorziening van de ouders. Afschaffing van de landbouwvrijstelling zal over het algemeen nadelige gevolgen hebben voor de landbouwer die overdraagt. Voor hem zal er vrijwel altijd minder resteren in vergelijking tot de voorheen bestaande situatie. Echter een deel van het nadeel zou ook aan de opvolger over kunnen worden gedragen. Dit zal met name het geval zijn bij de beter

¹ Informatie verkregen uit interviews.

² Een te lage overnameprijs kan er overigens toe leiden dat er schenkingsrecht verschuldigd is. Door de toegevoegde vrijstellingen zal dit in de praktijk nauwelijks meer een rol spelen.

renderende bedrijven, waarbij de opvolger nog enige financiële ruimte heeft. Door die compensatie zal de uittreder meer financiële middelen hebben voor de oudedag.

8.4 Overige neveneffecten van de landbouvvrijstelling

Minder alternatieve aanwending van landbouwgrond

Agrariërs zullen altijd proberen een zo hoog mogelijk rendement uit hun landbouwgrond te halen, waarbij verwacht mag worden dat door de boer ook rekening wordt gehouden met de netto opbrengst van de waardeontwikkeling van de grond. Zonder landbouvvrijstelling zou de optimale aanwending van de grond anders kunnen liggen en is er dus sprake van neveneffecten van de landbouvvrijstelling.

Agrarische grondbezitters hebben een aantal alternatieven om een zo groot mogelijk rendement uit hun grondbezit te halen. Hierbij kan gedacht worden aan: verkoop van grond (aan DLG), agrarische productie, verpachten of aan recreatief gebruik. Er wordt dus een afweging gemaakt tussen enerzijds het aanhouden van het grondbezit met verschillende alternatieven en de verkoop van grond. Waardestijgingen van agrarische gronden die niet in gebruik zijn voor agrarische productie vallen niet onder de landbouvvrijstelling en dus zal de landbouvvrijstelling een rol spelen in de afweging. Door de landbouvvrijstelling zal er minder vaak worden gekozen voor alternatieve aanwending van de landbouwgrond.

Een bijzonder knelpunt kan zich voordoen bij omzetting van landbouwgrond naar natuurgebied. In de praktijk zal de waarde van natuurgrond altijd beneden de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van het grondgebruik in het kader van een landbouwbedrijf (WEVAB) liggen en meestal zelfs beneden de fiscale boekwaarde. Daardoor wordt de landbouvvrijstelling slechts ten dele of in het geheel niet benut. Het onbenutte deel van de landbouvvrijstelling, inclusief het eventuele positieve verschil tussen de fiscale boekwaarde van de landbouwgrond op het moment van overgang en de verkoopwaarde als natuurgebied, kan ons inziens binnen de huidige systematiek van de wet niet in mindering worden gebracht op de te belasten stakingswinst.

Mogelijk zou die systematiek kunnen worden doorbroken door in geval van omzetting van een landbouwonderneming naar natuurbeheer en natuurontwikkeling, het bestemmingswijzigingsverlies van toepassing te laten zijn op het verschil tussen de actuele WEVAB en de waarde van het natuurterrein. Een andere mogelijkheid is het optioneel maken van de landbouvvrijstelling (analoog aan de optieregeling die geldt voor de bosbouwvrijstelling). Ten slotte zou een verliesaftrekregeling kunnen worden gecreëerd.^{1,2}

Minder geruisloos doorschuiven

Zonder landbouvvrijstelling zou er vaker gebruik worden gemaakt van de fiscale faciliteit van geruisloos doorschuiven. Er kan dus gesteld worden dat er door de landbouvvrijstelling vaker afgerekend wordt, wat het budgettaire belang van de landbouvvrijstelling weer vermindert.

¹ *Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren*. Rapport 5.05.06. LEI, Den Haag, 2006. Blz. 80-81.

² In dit geval kan de motie-Slob (zie paragraaf 3.4) weinig soelaas bieden.

Financiering

Door de landbouwwijstelling is de boekwinst tot de WEVAB onbelast. Zonder de landbouwwijstelling zou er in verband met de boekwinst rekening moeten worden gehouden met een belastinglatentie. Hierdoor biedt de landbouwgrond minder onderpand voor de bank bij het verstrekken van de lening. Het blijkt uit onderzoek overigens wel dat bij veel grondgebonden landbouwbedrijven niet zozeer het onderpand van de lening als wel de terugbetaalcapaciteit de beperkende factor is (Van der Veen, 1999 en Van der Meulen en Venema, 2005). De hogere onderpandswaarde als gevolg van de landbouwwijstelling kan wel leiden tot betere financieringsvoorwaarden.

9. Alternatieven

9.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een aantal alternatieven voor de landbouvvrijstelling beschreven. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen aanpassingen van de huidige regeling en het afschaffen van de huidige regeling. Voor de tweede categorie worden alternatieven geschetst die een relatie tot grond hebben.

9.2 Aanpassing huidige regeling

Een belangrijke uit het vorengaande te trekken conclusie is dat voor het bestaan van de landbouvvrijstelling in de inkomstenbelasting nauwelijks argumenten meer te vinden zijn, die een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel rechtvaardigen. De oude doelstellingen die destijds aan de landbouvvrijstelling zijn meegegeven (en die destijds, gegeven de toen geldende situatie, legitimiteit bezaten) hebben weinig gelding meer. Grond kan zowel voor landbouwondernemers als voor niet-landbouwondernemers als een normaal bedrijfsmiddel in bedrijfseconomische zin worden gezien.

Beperken landbouvvrijstelling tot grond met een vruchtdragende functie

Een optie is de landbouvvrijstelling die door de agrarische sector als een verworven recht, verband houdende met de traditionele uitoefening van de landbouw, kan worden gezien, te handhaven voor die landbouwers die de grond traditioneel gebruiken, dat wil zeggen voor grond met een vruchtdragende functie, zoals voor bijvoorbeeld akkerbouw, grove tuinbouw en niet-intensieve veeteelt. Voor grond die niet vruchtdragend wordt gebruikt, zoals bijvoorbeeld in de glastuinbouw en de intensieve veeteelt bestaat ons inziens geen legitieme reden om de landbouvvrijstelling te handhaven.

Een verdergaande optie is de landbouvvrijstelling in die gevallen te beperken tot verplaatsingen en herstructureringen in de landbouwsector. Het bijzondere karakter van (landbouw)grond en met name de betekenis ervan in het licht van het milieu en de ruimtelijke ordening kan de inbreuk van de landbouvvrijstelling om instrumentele redenen rechtvaardigen. Er zou voor kunnen worden gekozen de toepassing van de vrijstelling tot dergelijke gevallen te beperken (zie hierover verder paragraaf 6.4).

Landbouvvrijstelling van toepassing doen zijn op alle cultuurgrond

Een andere optie is de landbouvvrijstelling van toepassing te doen zijn op alle bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, ongeacht of daarbij sprake is van een agrarische onderneming of niet. Daaronder kan de ondergrond van glasopstanden mede worden begrepen, mits de grond zelf voor de kweek van gewassen wordt gebruikt (en er dus bijvoorbeeld geen gebruik wordt gemaakt van substraat). Enerzijds impliceert deze optie dus een uit-

breiding (naar niet-agrarische ondernemingen) van de regeling, anderzijds een beperking (de landbouwvrijstelling geldt onder meer niet meer voor substraatteelt).

9.3 Afschaffen landbouwvrijstelling

Uit het voorgaande komt naar voren dat de landbouwvrijstelling, met name in het licht van het gelijkheidsbeginsel discutabel is. Voorts worden knelpunten gesignaleerd bij overgang van landbouwgrond naar natuurterrein. Verder is het overheidsbeleid erop gericht geen sectorspecifieke regelingen te creëren. Een en ander pleit voor afschaffing van de landbouwvrijstelling. Daarbij moet echter bedacht worden dat afschaffing van de landbouwvrijstelling de nodige (economische) schokeffecten binnen de agrarische sector teweeg zal brengen. Indien de regeling zou worden afgeschaft zonder dat er sprake zou zijn van herwaardering, zouden ondernemers direct te maken krijgen met een aanzienlijke belastinglatentie. Om de problemen die hierdoor kunnen ontstaan te voorkomen zou een overgangsregeling in het leven kunnen worden geroepen naar het voorbeeld van de overgangsregeling die per 1 april 1986 is getroffen om de materiële terugwerkende kracht van het belasten van bestemmingswijzigingswinsten te voorkomen. Op grond van deze overgangsregeling die overigens onder de Wet IB 2001 nog doorwerkt,¹ werd de latent aanwezige bestemmingswijzigingswinst per 31 maart 1986 vastgesteld bij een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking. Bij latere realisatie van de voordelen kwam/komt het in de beschikking vastgestelde bedrag in mindering op de behaalde bestemmingswijzigingswinst. In het geval bij realisatie geen sprake meer was/is van bestemmingswijzigingswinsten vervalt de verminderingmogelijkheid. Analoog hieraan zou per datum van afschaffing van de landbouwvrijstelling de latent aanwezige winst waarvoor de landbouwvrijstelling geldt, kunnen worden vastgesteld bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking, waarna bij realisatie dit bedrag wordt vrijgesteld voorzover er op dat moment nog sprake is van een positief verschil tussen de WEVAB en de boekwaarde.

Afschaffing van de landbouwvrijstelling zal er meer in het algemeen toe leiden dat stakende ondernemers die hun bedrijf zwaar gefinancierd hebben met vreemd vermogen niet meer in staat kunnen zijn om hun schulden af te lossen, terwijl de hypothecaire zekerheden voor banken zullen fors afnemen.

De landbouwvrijstelling speelt verder een grote rol bij het staken van een onderneming, met name voor de oudedagsvoorziening. Om in die situatie de gevolgen van een afschaffing van de landbouwvrijstelling op te vangen, zouden de volgende alternatieven geschikt kunnen zijn:

- apart tarief voor boekwinsten op grond. Ook hierbij doen zich problemen voor met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, die overigens minder zullen als de vrijstelling voor alle ondernemers gaat gelden;
- het buiten de onderneming houden van grond (wat nu niet mogelijk is) waarbij de grond in box 3 valt en forfaitair belast is over de waarde in verpachte staat. Dit voorstel past niet binnen de huidige systematiek van vermogenetikettering. Op grond

¹ De regeling was oorspronkelijk neergelegd in art. 70 Wet IB 1964. De regeling heeft onder de Wet IB 2001 zijn werking behouden (hoofdstuk 2, art. I, onderdeel E, Invoeringswet IB 2001).

- hiervan behoort landbouwgrond tot het verplichte ondernemingsvermogen, het is namelijk essentieel voor de uitoefening van een landbouwonderneming;
- overnameprijs als basis voor de belastingheffing en niet de marktwaarde. In toekomst wel claim mogelijk (going concern gedachte). In geval van zakelijke transacties zal de overnameprijs gelijk zijn aan de marktwaarde (de waarde in het economische verkeer). In geval van onzakelijke transacties kan de overnameprijs daarvan afwijken. Bij overdracht van landbouwondernemingen binnen de familiesfeer zal in vele gevallen sprake zijn van een overnameprijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer. Het voorstel gaat er vanuit dat bij de overname voor de belastingheffing de overnameprijs tot uitgangspunt worden genomen, hetgeen echter in strijd is met de aan de fiscale winstberekening neergelegde beginselen. Een deel van de claim wordt daarbij doorgeschoven naar de opvolger. Hetzelfde effect treedt op bij toepassing van de reguliere doorschuiffaciliteiten. Daarbij zal de door te schuiven claim (en daarmee de belastinguitstel) veelal groter zijn dan bij het onderhavige voorstel.

De landbouwvrijstelling speelt ook een belangrijke rol bij bedrijfsverplaatsingen. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsingen levert toepassing van de herinvesteringsreserve problemen op. Een voorstel zou zijn om ook toepassing van de herinvesteringsreserve ook in dat geval mogelijk te maken. Een wetswijziging is daarvoor noodzakelijk. Ook buiten de agrarische sector wordt het niet of zelden van toepassing zijn van de herinvesteringsreserve overigens als een knelpunt ervaren, zodat een gemeenschappelijke actie om wetswijziging te bewerkstelligen voor de hand ligt. Voor wat dit punt betreft wordt verder nog verwezen naar wat in paragraaf 6.4. in het licht van het gelijkheidsbeginsel is opgemerkt. Voorstelbaar is de landbouwvrijstelling te beperken tot situaties van herstructurering en verplaatsing in de landbouwsector, daar in die situaties de landbouwvrijstelling te rechtvaardigen is in verband met de bijzondere betekenis van (landbouw)grond voor het milieu en de ruimtelijke ordening.

10. Conclusies en aanbevelingen

10.1 Conclusies

Doelbereik

De onderbouwing van de landbouwvrijstelling blijkt uit een resolutie van 1933. Een landbouwbedrijf werd destijds meestal op gepachte grond uitgeoefend en slechts bij uitzondering op grond die in eigendom was van de landbouwer. Grond nam in het bedrijf van de landbouwer een andere plaats in dan andere bedrijfsmiddelen, zoals machines. Uit die redenering volgde dat een landbouwer met landbouwgrond in eigendom twee kwaliteiten had, te weten landbouwer en grondbezitter. De grond vormde voor hem dan ook geen bedrijfsmiddel maar privé-bezit (hoofdstuk 2). Echter, sinds het begin van de twintigste eeuw is het areaal gepachte landbouwgrond afgenomen en momenteel is ongeveer twee derde van de landbouwgrond in bezit van de agrariër zelf (LEI/CBS, 2006). De motivatie dat het een toevallige omstandigheid is als de agrariër de grond zelf in bezit heeft is dan ook niet meer actueel (paragraaf 6.2).

De landbouwvrijstelling is van belang voor vrijwel iedere grondtransactie, waarbij de verkopende partij een landbouwondernemer is. Echter niet in elke situatie is de landbouwvrijstelling even belangrijk, omdat er ook andere fiscale faciliteiten zijn met behulp waarvan belastingheffing kan worden uitgesteld. Onderscheiden kunnen worden bedrijfsoverdrachten, stakingen zonder bedrijfsoverdrachten, bedrijfsverplaatsingen en verkopen van lossen stukken grond. Veel grondtransacties vinden plaats rond de bedrijfs-overdracht. Door gebruik te maken van de geruisloze doorschuiving kan belastingheffing uitgesteld worden. Bij staking van het bedrijf zonder bedrijfsoverdracht kan de stakingslijfrente tot zekere hoogte uitstel bieden. Echter, deze ondernemers verlaten de agrarische sector en spelen voor de concurrentiekracht van de sector geen rol meer. Bij bedrijfsverplaatsing moet onderscheid gemaakt worden tussen vrijwillige bedrijfsverplaatsing en bedrijfsverplaatsing vanwege overheidsingrijpen. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing kan veelal geen gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve (artikel 3.54, Wet IB 2001). Zonder de landbouwvrijstelling zouden de boekwinsten op grond, net zoals bij andere niet-agrarische ondernemingen, daarom geheel belast zijn, waardoor een (aanzienlijk) deel van de eigen middelen het bedrijf verlaat. Vrijwillige bedrijfsverplaatsing is dan ook in de praktijk vaak niet of moeilijk te financieren. Bij bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen kan wel gebruik worden gemaakt van artikel 3.64 Wet IB 2001, om belastingheffing over de boekwinst op grond uit te stellen. Indien een agrarisch bedrijf een deel van de landbouwgrond verkoopt, is de boekwinst tot de WEVAB onbelast op grond van de landbouwvrijstelling. In een situatie zonder landbouwvrijstelling kan, indien er sprake is van een herinvesteringsvoornemen, gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve (paragraaf 5.2.1).

Het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling wordt in dit rapport geschat op tussen de € 117 en € 278 miljoen per jaar. De sprading in dit bedrag wordt veroorzaakt

door de onzekerheid in de uitgangspunten. De bedragen die de afgelopen jaren in de Miljoenennota's genoemd zijn liggen binnen deze marge (paragraaf 5.3.4).

Doeltreffendheid

Met de introductie van de Wet IB 2001 en de gelijktijdige afschaffing van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 in het systeem van heffing over vermogensbestanddelen een principiële wijziging aangebracht. Voor de eigenaar-verpachter geldt sindsdien de vermogensrendementsheffing. Van gelijkheid in behandeling van de eigenaar-verpachter van landbouwgrond en van de landbouwer-eigenaar, waarvoor de landbouwvrijstelling is gehandhaafd, is sinds 1 januari 2001 derhalve ten principale geen sprake meer is, zodat de voornoemde rechtvaardigingsgrond is komen te vervallen (paragraaf 6.3).

Vermogenswinsten, behaald binnen de ondernemingsfeer zijn in beginsel belast. De landbouwvrijstelling, die in feite inflatiewinsten vrijstelt, maakt op dit beginsel een inbreuk en schendt daarmee het gelijkheidsbeginsel. Voor deze schending werd en wordt een aantal rechtvaardigingsgronden aangevoerd (paragraaf 6.4):

- de eigen aard van het bedrijfsmiddel 'landbouwgrond'. Hoewel de grond binnen de landbouwsector veelal anders wordt gebruikt dan binnen andere sectoren kan ons inziens niet gesteld worden dat grond daarmee geen bedrijfsmiddel is in de bedrijfseconomische zin;
- op grond kan niet worden afgeschreven. Het niet kunnen afschrijven op de landbouwgrond is echter louter een gevolg van het niet slijten ervan.
- het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdracht. Landbouwers kunnen evenals alle andere ondernemers een beroep doen op de reguliere doorschuiffaciliteiten, die eveneens met het oog op het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdracht in het leven zijn geroepen.

Onder de Wet IB 1964 is de landbouwvrijstelling van relevante betekenis geweest voor de realisering van de aan de vrijstelling ten grondslag liggende doelstellingen. Onder de Wet IB 2001 zijn die doelstellingen, niet belasten van inflatiewinsten en vergemakkelijking van bedrijfsoverdrachten buiten de familiesfeer, komen te vervallen. De landbouwvrijstelling blijft relevante betekenis houden voor bedrijfsverplaatsingen en herstructureringen in de landbouwsector.

Doelmatigheid

De uitvoeringskosten van de landbouwvrijstelling zijn beperkt gezien de omvang van het te behalen voordeel. Belangrijkste kosten voor de landbouwer zijn de taxatiekosten. In de praktijk leidt een aantal zaken nog geregeld tot discussies met de belastingdienst. Belangrijkste discussiepunt is vaak de bepaling van de WEVAB. Ondanks de discussiepunten leidt de landbouwvrijstelling niet in veel gevallen tot een gang naar de rechter. De landbouwvrijstelling is dus kosteneffectief: het te behalen voordeel staat in verhouding tot de te maken kosten (paragraaf 7.1).

Alternatieven voor de landbouwvrijstelling kunnen gevonden worden in aanpassing van de huidige regeling en afschaffing van de huidige regeling. Aanpassingen van de hui-

dige regeling kunnen liggen in het beperken van de regeling tot de landbouwgrond die een vruchtdragende functie hebben of het van toepassing doen zijn van de regeling op alle cultuurgrond, ongeacht of er sprake is van een agrarische onderneming of niet (paragraaf 9.2). Het afschaffen van de regeling zonder dat er sprake zou zijn van herwaardering leidt er toe dat ondernemers direct te maken krijgen met een aanzienlijke belastinglatentie. Om de gevolgen van een afschaffing op te vangen zouden de volgende alternatieven geschikt kunnen zijn: bijzonder tarief voor boekwinsten op grond, het buiten het bedrijf houden van de grond (is nu niet toegestaan) of de overnameprijs als basis voor belastingheffing en niet de marktwaarde. Ten behoeve van de vrijwillige bedrijfsverplaatsingen zou het mogelijk moeten zijn om de herinvesteringsreserve toe te passen (paragraaf 9.3).

Neveneffecten

De prijs van landbouwgrond wordt al dan niet meer alleen bepaald door de agrarische opbrengstwaarde. Vraag, aanbod en prijsvorming zijn voor een belangrijk deel afhankelijk van de huidige en mogelijke toekomstige bestemmingen, ofwel van de verwachtingswaarde, van de grond (hoofdstuk 4). De agrarische grondprijs wordt bepaald door wat de vrager maximaal wil betalen en wat de aanbieder minimaal wil ontvangen. De landbouwvrijstelling beïnvloedt zowel de vraag en het aanbod en het effect op de prijs is afhankelijk van de prijselasticiteit van het aanbod en het aanbod. Gezien de onduidelijkheid wat de hoogte van de elasticiteiten is, is uitgegaan van een range. Een eerste inschatting is dat de grondprijs zonder landbouwvrijstelling tussen de 1,5 hoger en 11% lager en de grondmobiliteit tussen de 4,3 en 17,1% lager zal liggen, onder de veronderstelling dat de verwachte waardeinstijgingen volledig in de vraagprijs worden meegenomen (paragraaf 8.2, 8.3 en bijlage 3), waarbij is verondersteld dat de verwachte waardeinstijgingen volledig in de vraagprijs worden meegenomen.

In een situatie zonder landbouwvrijstelling kan de overnameprijs bij bedrijfsoverdrachten lager liggen door zowel een hogere belastinglatentie in geval van geruisloos doorschuiven als een lagere grondprijs. In hoeverre dit ook daadwerkelijk doorberekend wordt in de overnameprijs hangt af van met name het toekomstperspectief van het bedrijf na bedrijfsovername en het gewenste niveau van de oudedagsvoorziening van de ouders. Afschaffing van de landbouwvrijstelling zal over het algemeen nadelige gevolgen hebben voor de landbouwer die overdraagt. Voor hem zal er vrijwel altijd minder resteren in vergelijking tot de voorheen bestaande situatie. Echter een deel van het nadeel zou ook aan de opvolger over kunnen worden gedragen. Dit zal met name het geval zijn bij de beter renderende bedrijven, waarbij de opvolger nog enige financiële ruimte heeft (paragraaf 8.4).

De landbouwvrijstelling betekent dat alternatieve toepassingen van landbouwgrond (zoals bijvoorbeeld natuur of recreatie) minder interessant zijn, omdat de landbouwvrijstelling dan niet langer van toepassing is. Overige neveneffecten liggen in de financierings sfeer (grond levert een hogere onderpandswaarde) en er wordt minder geruisloos doorgeschoven (paragraaf 8.5).

10.2 Aanbevelingen

De rechtvaardigingsgrond van de landbouwwijstelling is met de introductie van de Wet IB 2001 komen te vervallen. Hieruit volgt in eerste instantie een pleidooi voor afschaffing van de landbouwwijstelling, zeker gezien de alternatieven die er zijn om onder meer een soepele bedrijfsoverdracht mogelijk te maken. Voor stakende ondernemers wordt de landbouwwijstelling nog steeds van groot belang geacht voor hun oudedagsvoorziening. Wat betreft de opbouw van de oudedagsvoorziening wijkt de agrarische sector echter niet wezenlijk af van een aantal andere sectoren. Is dat een rechtvaardigingsgrond om voor de landbouw wel een regeling in stand te houden? Ten behoeve van het milieu en de ruimtelijke ordening zou er voor kunnen worden gekozen om de toepassing van de landbouwwijstelling te beperken tot de vrijwillige bedrijfsverplaatsingen of het verruimen van de herinvesteringsreserve, waar nu geen gebruik van kan worden gemaakt.

De landbouwwijstelling is een regeling met een lange geschiedenis, waardoor een situatie zonder landbouwwijstelling moeilijk voor te stellen is. De regeling is met name nauw verweven met de grondmarkt (prijzen en mobiliteit). Het verdient daarom aanbeveling om de effecten van de landbouwwijstelling op de grondmarkt nader in kaart te brengen.

Literatuur

Bakker et al., *Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren*. LEI, Den Haag, 2005. Rapport 5.05.06. Blz. 80-81.

Bertling, A.E.J., *De wet van den 27 september 1892 op de vermogensbelasting*. Gebr. Belinfante, Den Haag, 1892.

Bommel, K.H.M. van, J.H. Jager en M.J. Voskuilen, *Dynamiek in bedrijven, Schatting aantal starters, bedrijfsovernames en -beëindigingen in de land- en tuinbouw*. LEI, Den Haag (in voorbereiding).

CBS, *Bodemstatistiek*. 2000.

DLG (Dienst Landelijk Gebied), *Grondprijsmonitor 2005, recente ontwikkelingen in de agrarische grondmarkt*. 2006.

Elhorst, J.P., *De investeringen in kapitaalgoederen en het financieringsvraagstuk in de Nederlandse landbouw*. Onderzoekverslag 31. LEI, Den Haag, 1987.

Kruseman, J., *De bedrijfsbelasting*. H. Honig, Utrecht, 1894.

Bakker, A.J.J., D.A. Albrechtse, R.B. Doorneweert, P. Kavelaars, G.S. Venema en M.N. van Wijk, *Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren*. Rapport 5.05.06. LEI, Den Haag, 2006.

LEI, *Landbouw-Economisch Bericht 2006*. LEI, Den Haag, 2006.

LEI/CBS, *Land- en tuinbouwcijfers 2006*. LEI, Den Haag, 2006.

Levenkamp, J.A.P., *Wet tot heffing eener vermogensbelasting*. 3e druk. J.M.C. Pot, Tholen.

Luijt, J., 'Een nationaal model van de agrarische grondmarkt'. In: *Landbouwkundig Tijdschrift* pt 95 (1983) 2, pp. 20-24.

Luijt, J., F.R. Veeneklaas, J.W. van der Schans en G.S. Venema, *Ontvlechting van de productiewaarde en optiewaarde van landbouwgronden; Oplossingsrichtingen van de Denktank Melkveehouderij*. LEI, Den Haag, 2003.

N.B.: Fiscale literatuur is door middel van voetnoten opgenomen in de hoofdtekst.

Meulen, H.A.B. van der en G.S. Venema, *Ontwikkelingen rond de financiering van agrarische bedrijven*. LEI, Den Haag, 2005.

Meussen, G.T.K., 'Herziening landbouwvrijstelling; WEV - WEVAB = belast'. In: *Weekblad Fiscaal Recht* 2000/6398, pp. 1169.

Ministerie van Financiën, *Grond voor beleid, Interdepartementaal beleidsonderzoek grondbeleid*. 2002.

Ministerie van Financiën, *Miljoenennota 2006*. 2005.

Ministerie van Financiën, *Miljoenennota 2008*. 2007.

Ministerie van Financiën, *VBTB, Handreiking beleidsevaluatie ex post*. 2003.

Ministerie van Landbouw, Natuurbeleid en Visserij, *Notitie Fiscaliteit, landbouwbeleid en natuurbeleid*. 2002.

Schenk, S.F.J.J., en P.L.F. Seegers, *De landbouwvrijstelling (zesde geheel herziene druk)*. Kluwer, Deventer, 2007.

Segeren, A., B. Needham en J. Groen, *De markt doorgrond, een institutionele analyse van grondmarkten in Nederland*. Ruimtelijk Planbureau, 2005.

Sillevis, L., F.H. Lugt en M.L.M. van Kempen, *Cursus belastingrecht (inkomstenbelasting)*. Gouda Quint, Deventer, jaartal ongekend. Losbladig.

Veen, H.B. van der, K.H.M. van Bommel en G.S. Venema, *Vestigingssteun voor bedrijfsopvolgers in de agrarische sector. Een analyse van drie mogelijke varianten*. LEI, Den Haag, 2001.

Veen, H.B. van der, 'Financieringsruimte glastuinbouw- en melkveebedrijven'. In: *Agri-Monitor* 6 (1999).

Bijlage 1. Overzicht van geïnterviewde experts

ABAB: Ben Groenen en Bert van den Kerkhof

Alfa Accountants Wageningen: Arne de Beer

Gibogroep Arnhem: Sylvester Schenk

NAU: Tonko Keizer

WEA: Ed Izeren

Bijlage 2. Artikel 3.12. Landbouwwijstelling

1. Tot de winst behoren niet voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden - daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen - voorzover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, en niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf.
2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder landbouwbedrijf 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 paddestoelen - of op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt.

Bijlage 3. Landbouvvrijstelling en grondmarkt

De landbouvvrijstelling heeft zowel effect op de vraag als op het aanbod. Zonder landbouvvrijstelling dient op het moment van verkoop belasting betaald te worden over de gerealiseerde grondprijsstijging (tot de WEVAB). Agrariërs die grond verkopen zien direct een deel van de gerealiseerde boekwinst verdwijnen, terwijl potentiële kopers rekening houden met lagere netto opbrengsten van toekomstige waardeinstijgingen. Aanbieders van grond willen dus meer ontvangen voor hun grond, terwijl kopers minder voor de grond willen betalen. Hoe dit per saldo uitwerkt is mede afhankelijk van de prijselasticiteiten van de vraag en het aanbod.

De volgende uitgangspunten worden gehanteerd.

| | |
|--|----------------|
| - Prijsstijging | 5,30% per jaar |
| - Rentevoet | 4% |
| - Periode op balans | 23 jaar |
| - Belastingpercentage | 52% |
| - MKB-winstvrijstelling | 10% |
| - Prijselasticiteit vraag ¹ | -3,77% |
| - Prijselasticiteit aanbod | 0,25% |
| - Huidige prijs | € 31.000 |

Bovenstaande prijselasticiteiten zijn enigszins verouderd. Er bestaat dus onduidelijkheid over welke prijselasticiteiten gehanteerd moeten worden. Echter het voert te ver om binnen deze evaluatie de grondprijselasticiteiten nader te onderzoeken. We verwijzen hiervoor naar lopend onderzoek binnen het LEI. Er wordt in deze analyse wel een gevoeligheidsanalyse uitgevoerd, zodat een beter inzicht kan worden gegeven van het effect van de landbouvvrijstelling op de grondmarkt.

Theorie

Elasticiteit is de verhouding van een procentuele verandering van de gevraagde hoeveelheid en de procentuele verandering van de prijs. Van een elastische vraag is er sprake als bij een kleine relatieve prijsverandering een grote relatieve verandering in de gevraagde hoeveelheid hoort. We zeggen dat een vraag inelastisch is, als de prijsverandering weinig invloed heeft op de vraag. Een goed voorbeeld hiervan is brood. We mogen verwachten dat bij een hogere broodprijs de consumenten toch ongeveer dezelfde hoeveelheid brood blijven kopen. Hetzelfde geldt voor olie. De vraag naar benzine blijkt eveneens betrekkelijk ongevoelig te zijn bij een verandering van prijs. Een elastische vraag heeft een elasticiteit die kleiner is dan -1; een inelastische vraag heeft een elasticiteit tussen 0 en -1. Als bij een

¹ Dit zijn de prijselasticiteiten die op dit moment beschikbaar zijn (Luijt, 1983 en Elhorst, 1987). Er is dus enige voorbehoud met betrekking tot de uitkomsten.

prijsverandering van 1% een verandering in de gevraagde hoeveelheid hoort van 3%, is de prijselasticiteit van de gevraagde hoeveelheid -3. Bij een vraagfunctie geeft het minteken weer dat een prijsdaling (-) een hoeveelheidsstijging (+) tot gevolg heeft. Bij een aanbodfunctie hoort ook een elasticiteitscoëfficiënt, maar deze is positief, omdat bij een hogere (+) prijs een hogere aangeboden (+) hoeveelheid hoort.

Er zijn situaties denkbaar waarin veranderingen optreden in de gevraagde en aangeboden hoeveelheid, die niets te maken hebben met prijsverandering. Als we nu het verband tussen prijs en gevraagde hoeveelheid willen onderzoeken, moeten we derhalve andere veranderingen, die ook invloed hebben op de gevraagde hoeveelheid buiten beschouwing laten. Dit is de ceteris paribus voorwaarde. (Ceteris paribus, afgekort c.p., betekent: de overige omstandigheden gelijk). Zijn de overige omstandigheden gelijk, dan geldt het in de vraagcurve beschreven verband tussen prijs en gevraagde en aangeboden hoeveelheid. Veranderen de ceteris paribus voorwaarden, dan zal de hele vraag- danwel aanbodcurve verplaatsen. Hij verschuift dan naar links of naar rechts.¹ Het bestaan van de landbouwwijstelling kan gezien worden als 1 van ceteris paribus voorwaarden. Bij afschaffing van de landbouwwijstelling zullen zowel de vraag- als de aanbodcurve verschuiven.

Effect op de maximale biedprijs vragers:

In een situatie zonder landbouwwijstelling is de maximale vraagprijs lager, doordat toekomstige prijsstijgingen belast zijn. Daarmee bestaat de grondprijs uit twee delen, te weten de prijs zonder de verwachte waardeestijging en de prijs met verwachte waardeestijging. In 2005 was de grondprijs € 31.000. In die prijs zit een jaarlijkse grondprijsstijging 5,30% per jaar gedurende een periode van 23 jaar verwerkt

$$Prijs(inclusief\ waardeestijging) = prijs(exclusief) * (1 + prijsstijging\ grond)^{23} / (1 + rente)^{23}$$

Hieruit volgt dat de prijs exclusief de verdisconteerde waardeestijging € 23.296 bedraagt. De huidige waarde van de verwachte prijsstijging is dus € 7.704. Het verschil is nu onbelast, zonder landbouwwijstelling zou er 46,8% belasting betaald moeten worden, wat neerkomt op een bedrag van € 3.606. De maximale biedprijs ligt in een situatie zonder landbouwwijstelling dus ongeveer 11,6% lager.

Effect op laatprijs bieders:

Boeren die hun grond willen verkopen ontvangen in de huidige situatie bruto hetzelfde bedrag als netto (onder voorwaarde dat de transactieprijs niet hoger is dan de WEVAB). Zonder landbouwwijstelling is dit bedrag veel lager. Als in 2005 een hectare grond werd verkocht, dan bedroeg de opbrengst € 31.000. Om zonder landbouwwijstelling hetzelfde bedrag te ontvangen, is (gegeven de uitgangspunten) een opbrengst van € 49.956 nodig:

| | |
|--------------------|----------|
| Opbrengst | € 49.956 |
| Fiscale boekwaarde | € 9.452 |
| Boekwinst | € 40.504 |
| Belasting (46.8%) | € 18.956 |

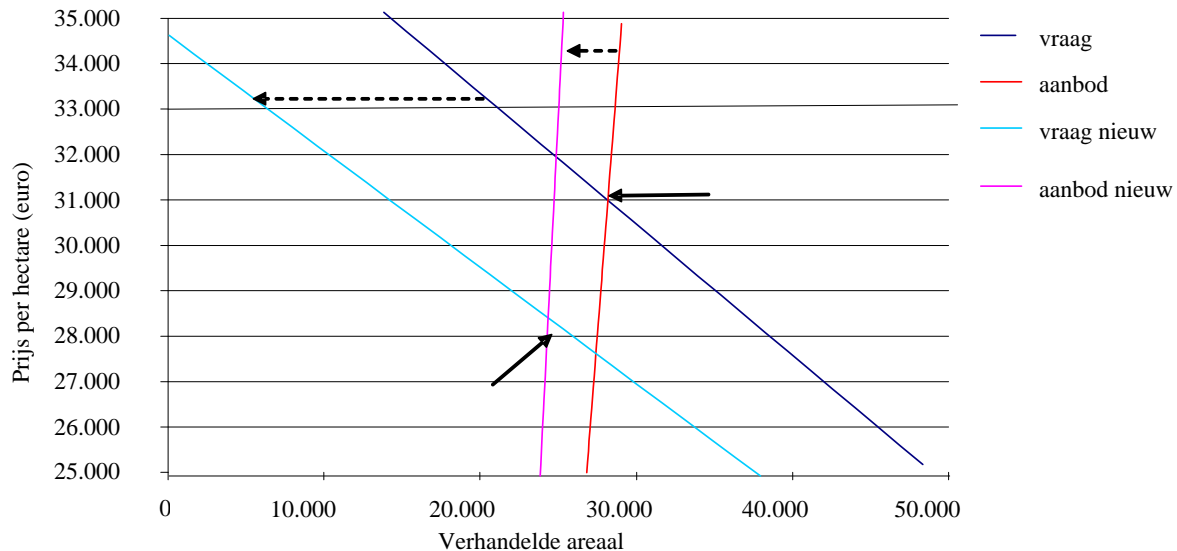
¹ Universiteit Leiden - Opleiding Geschiedenis - Economie online.

Netto-opbrengst € 31.000

Verkopers van grond willen dus 61,1% meer voor hun grond ontvangen als in een situatie zonder landbouwvrijstelling.

Effect op grondprijs en verhandelde areaal

De effecten op de vraag en laatprijs hebben effecten op de vraag en aanbodcurve van grond. Beide curven verplaatsen zich naar beneden en de hellinghoeken veranderen (zie figuur B3.1).



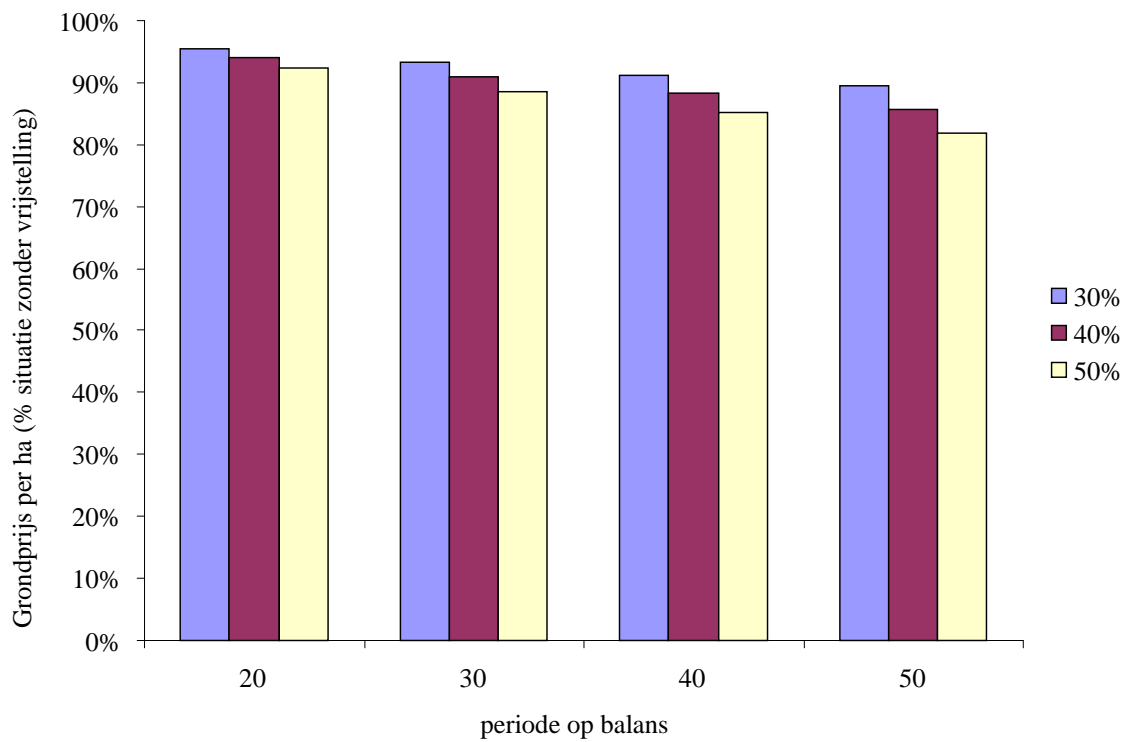
Figuur B3.1 Vraag- en aanbodcurven met en zonder landbouwvrijstelling bij prijselasticiteit vraag -3.77 en aanbod 0.25

De nieuwe evenwichtsprijs en verhandelde hoeveelheid liggen zonder landbouwvrijstelling op een lager niveau. De prijs ligt 9% lager en de verhandelde hoeveelheid 11% lager (gegeven de nu bekende prijselasticiteiten).

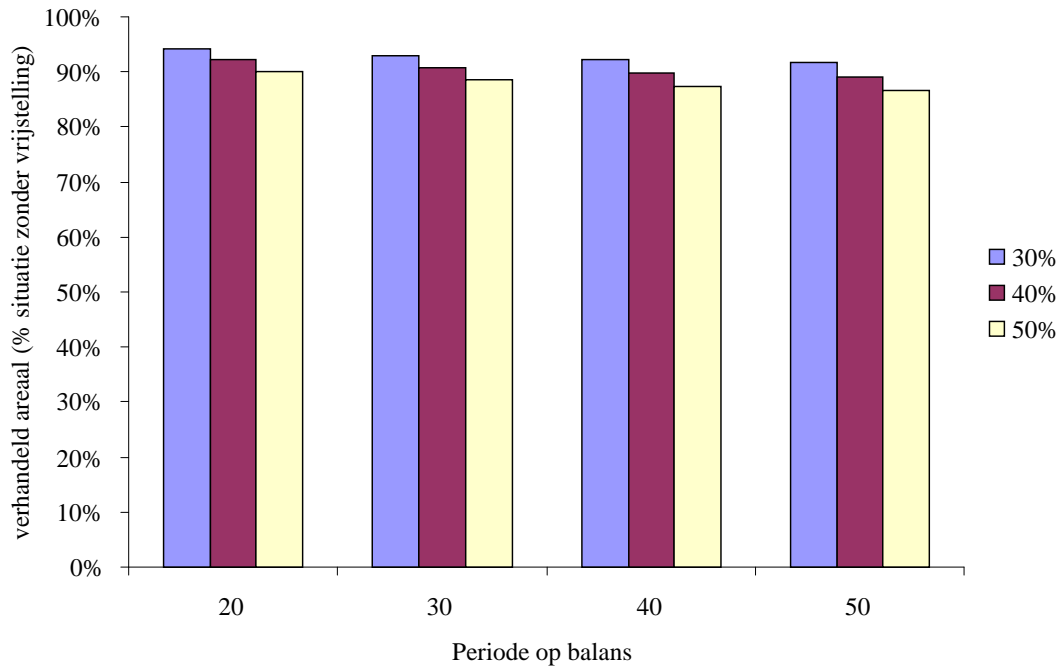
Net als bij de berekening van het budgettaire belang is ook hier weer een analyse uitgevoerd naar het effect van de uitgangspunten op de nieuwe evenwichtsprijs en verhandelde areaal (zie figuren B3.2 en B3.3). Bij hogere belastingtarieven en langere periodes op de balans kan het effect op de grondprijs oplopen tot 20%. Het verhandelde areaal kan tot 15% teruglopen.

Onder de veronderstelling dat zowel de fiscale boekwaarde als de grondprijs hetzelfde percentage lager ligt in een situatie zonder landbouwvrijstelling¹, kan berekend worden wat het effect is op het bruto bedrag dat onder de landbouwvrijstelling valt (figuur B3.4).

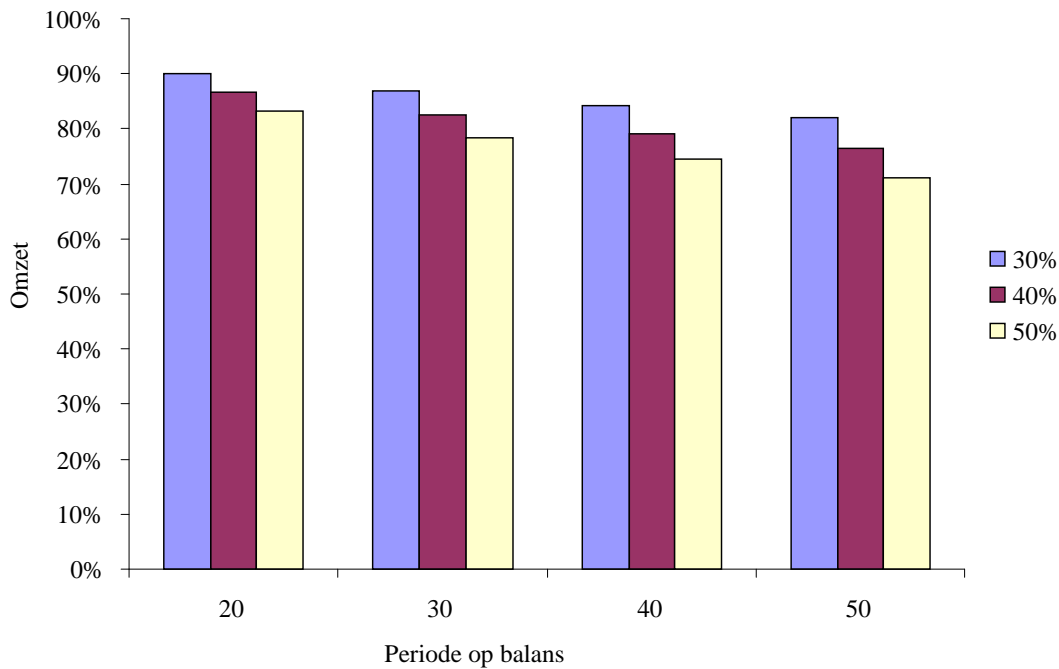
¹ Op het moment dat de landbouwvrijstelling wordt afgeschaft, geldt deze situatie niet direct. De oude fiscale boekwaarde zullen in verhouding nog hoger liggen dan in een situatie die na verloop van tijd bestaat: zowel de fiscale boekwaardes als de grondprijs liggen op een lager niveau.



Figuur B3.2 Grondprijs zonder landbouwvrijstelling gegeven periode op balans en gemiddeld betaalde belastingtarief (100% is situatie met landbouwvrijstelling)



Figuur B3.3 Verhandeld areaal zonder landbouwvrijstelling gegeven periode op balans en gemiddeld betaalde belastingtarief (100% is situatie met landbouwvrijstelling)



Figuur B3.4 Omzet van landbouwgrond zonder de landbouwvrijstelling gegeven de periode op balans en gemiddeld betaalde belastingtarief (100% is situatie met landbouwvrijstelling)

In bovenstaande analyse is verondersteld dat de agrarische ondernemers bij hun keuze om wel dan niet grond aan te kopen, de toekomstige waardeinstijgingen volledig doorrekenen. Het is echter de vraag in hoeverre dit voor agrarische ondernemers van belang is, of dat zij hun afweging vooral baseren op de 'going concern' gedachte: het bedrijf blijft bestaan en de grond wordt dus voor agrarische productie gebruikt. In bovenstaande uitwerking is uitgegaan van een 'homo economicus' die de toekomstige waardeinstijgingen wel meeneemt in zijn afweging. Geheel tegenovergesteld is het uitgangspunt dat de waardeinstijgingen geheel niet worden meegenomen in die afweging. Zonder landbouwvrijstelling is de vraagcurve dan gelijk aan de vraagcurve met landbouwvrijstelling, alleen de aanbodcurve verschuift (zie figuur B3.1). De grondprijs stijgt in dit geval met 2,4%, terwijl het verhandelde areaal met 9% daalt. Wordt de verwachte waardeinstijging slechts gedeeltelijk (50%) meegenomen, dan ligt de grondprijs 3,3% lager en het verhandelde areaal 10%.

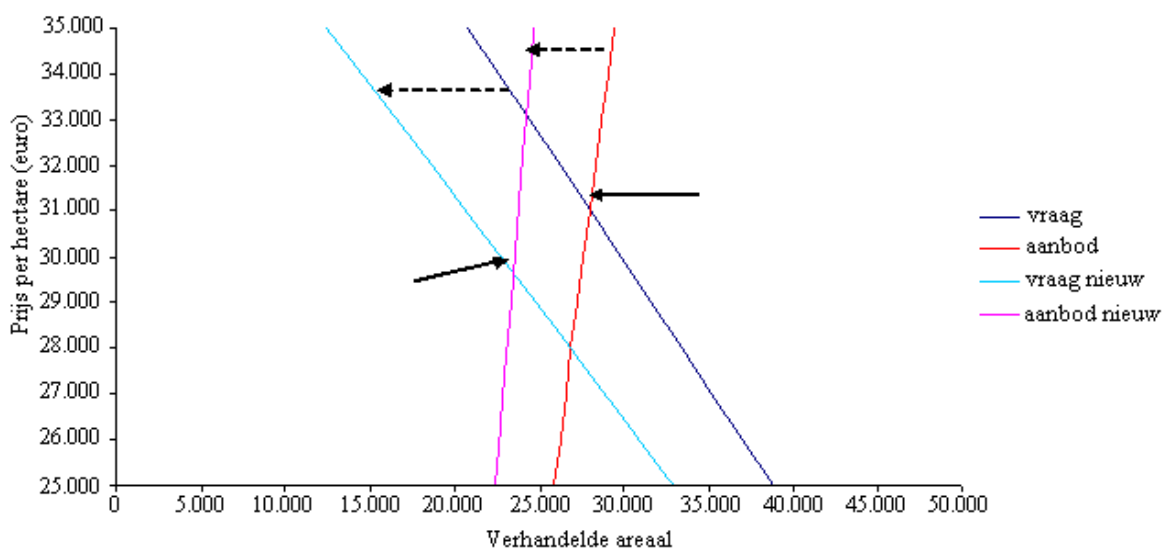
Het effect op het verhandelde areaal wordt nauwelijks beïnvloed door de economische uitgangspunten, echter de grondprijs is sterk afhankelijk van in hoeverre de agrariër de toekomstige waardeinstijgingen meeneemt in zijn afweging. Het voert hier te ver om daar een nadere analyse naar te verrichten, echter uit Luijt et al. (2003) blijkt wel dat de huidige grondprijzen de agrarische productiewaarde overstijgt, waardoor verondersteld mag worden dat de agrariër in ieder geval een deel van de toekomstige waardeinstijgingen meeneemt in zijn afweging.

Tabel B3.1 Effect economische uitgangspunten

| | Effect grondprijs (%) | Effect verhandel areaal (%) |
|---------------------|-----------------------|-----------------------------|
| 'Going concern' | +2,4 | -9 |
| 50% waarde stijging | -3,3 | -10 |
| Homo Economicus | -9 | -11 |

Gevoeligheidsanalyse prijselasticiteiten

Gegeven het feit dat de prijselasticiteiten enigszins verouderd zijn, is ook nog geanalyseerd wat de gevoeligheid van de resultaten is voor de hoogte van de elasticiteiten. Figuur B3.5 toont bijvoorbeeld het nieuwe evenwicht bij een prijselasticiteit van -4.00 van de vraag en 0.40 van het aanbod.



Figuur B3.5 Vraag- en aanbodcurven met en zonder landbouwwijziging bij prijselasticiteit vraag -2.0 en aanbod 0.40.

Tabellen B3.1 en B3.2 tonen de nieuwe evenwichtsprijzen en verhandelde arealen in een situatie zonder landbouwwijziging. Gegeven de range van de elasticiteiten loopt het effect op de prijs uiteen van 1.5% hoger tot 11% lager en het effect op de verhandelde hoeveelheid van 4.3 tot 17.1% minder.

Tabel B3.1 Effect van prijselasticiteiten op nieuwe evenwichtsprijs

| | Prijselasticiteit aanbod | | | |
|-------------------------|--------------------------|--------|--------|-------|
| | | 0,1 | 0,25 | 0,4 |
| Prijselasticiteit vraag | -1,0 | -7,8% | -2,9% | 1,5% |
| | -2,0 | -9,7% | -7,0% | -4,4% |
| | -4,0 | -10,6% | -9,2% | -7,8% |
| | -6,0 | -11,0% | -10,0% | -9,1% |

Tabel B3.2 Effect van prijselasticiteiten op verhandeld areaal

| | | Prijselasticiteit aanbod | | |
|-------------------------|------|--------------------------|--------|--------|
| | | 0,1 | 0,25 | 0,4 |
| Prijselasticiteit vraag | -1,0 | -4,3% | -9,9% | -14,8% |
| | -2,0 | -4,4% | -10,6% | -16,3% |
| | -4,0 | -4,5% | -10,9% | -17,1% |
| | -6,0 | -4,5% | -11,0% | -17,4% |