

De Landbouwvrijstelling

Ongeoorloofd fossiel of vruchtdragende vrijstelling?



Masterthesis Fiscaal Recht
Tilburg University
Tilburg Law School
Departement Belastingrecht

Naam:	S.J.A.C. Oonincx
Studierichting:	Master Fiscaal recht
Administratienummer:	233374
Datum:	31 oktober 2013
	Lokaal DZ 6, 11.00 uur
Examencommissie:	Prof. Dr. J.A.G. van der Geld Drs. F.J. Elswelier

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Voorwoord	4
Hoofdstuk 1: Doelstelling	5
Hoofdstuk 2: Wettelijk kader	6
2.1. Doel en werking van de landbouwwijziging	6
2.2. Artikel 3.12	6
2.2.1. Landbouwbedrijf	7
2.2.2. Landbouwgronden.....	8
2.2.3. Waardeverandering.....	9
Hoofdstuk 3: Historisch kader	10
3.1. Begin 19 ^e eeuw tot nu.....	10
3.1.1. Amendement ib 1964	11
3.1.2. Wijzigingen per 1986.....	11
3.1.2. Terugwerkende kracht 8 maart 2006	12
Hoofdstuk 4 De landbouwwijziging verboden discriminatoir? .	14
4.1. Inleiding: doel en uitwerking.....	14
4.1.2. Internationaal recht.....	14
<i>Ondergrond woning</i>	14
<i>Is er sprake van feitelijk gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden?</i>	15
<i>Rechtvaardiging</i>	15
<i>Landbouwgronden</i>	15
<i>Ondergrond bedrijfsgebouwen zijnde niet-woningen</i>	16
4.1.3. Staatssteun.....	16
4.1.3.1. Maatregelen bekostigd met staatsmiddelen	17
4.1.3.2. Vervalsen of dreigen te vervalsen.....	17
4.1.3.3. Begunstiging	18
4.1.3.4. Bepaalde ondernemingen.....	18
4.1.3.5. Landbouwbeleid Europese Unie.....	18
<i>Ad 1</i>	19
<i>Ad 2</i>	19
<i>Ad 3</i>	19
<i>Ad 4</i>	19
<i>Ad 5</i>	19
4.1.3.6. Conclusie.....	19
4.1.3.7. Gevolgen verboden staatssteun	20
<i>Bestaande staatssteun</i>	20
4.1.4. Gelijkheid vanuit nationaal perspectief.....	20
4.1.4.1. Conclusie gelijkheid.....	22
4.1.5. Doel landbouwwijziging en rechtvaardigingsgronden.....	22
4.1.5.1. Gelijkstelling eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar	22
4.1.5.2. Bevorderen bedrijfsoverdracht.....	23
4.1.5.3. Landbouwgrond is een speciaal bedrijfsmiddel	23

4.1.5.4. De landbouwsector in het buitenland kent vaak ook aparte regelingen.....	24
4.1.5.5. Conclusie doelen en rechtvaardigingsgronden	25
Hoofdstuk 5: Overgangsrecht.....	27
5.1. Is overgangsrecht nodig dan wel gewenst?	27
5.2. Mogelijkheden	27
5.2.1. Afschaffen	27
5.2.2. Vaststellen prijs en compartimentering	27
5.2.3. Herwaarderen	28
5.2.4. Stelselwijziging.....	29
5.2.4.1. Stelselwijziging mogelijk?	29
5.2.4.2. Stelselwijziging op WEVAB waarde toegestaan?.....	31
5.2.5. Uitbreiding toepassing landbouwvrijstelling	32
5.2.6. Gelijkstelling aan box 3.....	32
5.3. Conclusie en aanbeveling	33
5.3.1. Conclusie	33
5.3.2. Aanbeveling	34
Literatuurlijst	35

Voorwoord

De landbouwwijstelling. Een vrijstelling die niet weg te denken is in de agrarische sector. Een vrijstelling die met recht het predicaat “heilig huisje” verdient en waar tot voor kort niet aan gemorrelt werd. Echter, in deze politieke en economische roerige tijden lijkt alles bespreekbaar. Derhalve ook het wijzigen danwel afschaffen van de landbouwwijstelling.

In de agrarische sector heeft het idee dat er zelfs maar gepraat wordt over het ter discussie stellen van de landbouwwijstelling geleid tot de nodige paniek. Belangenverenigingen buitelen over elkaar heen om hun mening te geven en om als eerste met eventuele reparatiemogelijkheden te komen. Buiten de agrarische sector wordt belangstellend gekeken naar de gang van zaken omtrent de mogelijke wijziging casu quo afschaffing van de landbouwwijstelling, die door velen als een agrarisch privilege wordt beschouwd, net als bijvoorbeeld (tot voor kort) de rode diesel of de door de Belastingdienst in de praktijk gehanteerde soepelere omgang zoals het niet of minder ter discussie stellen van het ongebruikelijk samenwerkingsverband of het niet hebben van een urenregistratie. Een overzicht omtrent de (on)mogelijkheden van de landbouwwijstelling ligt dan ook voor de hand.

Hoofdstuk 1: Doelstelling

In deze scriptie zal ik trachten te onderzoeken in hoeverre de landbouwvrijstelling gerechtvaardigd is. Indien deze vrijstelling niet gerechtvaardigd is, zal ik aangeven op welke punten de landbouwvrijstelling aangepast dient te worden. Indien de landbouwvrijstelling gehandhaafd kan worden, zal ik aangeven of het wenselijk is de landbouwvrijstelling in zijn huidige vorm te handhaven dan wel in welke zin aanpassing gewenst is.

Ik zal hiervoor de landbouwvrijstelling toetsen aan het gelijkheidsbeginsel zoals dit in zowel de nationale als internationale wetgeving is vastgelegd.

Hoofdstuk 2: Wettelijk kader

2.1. Doel en werking van de landbouwwijstelling

De landbouwwijstelling is een zogenaamde objectvrijstelling. De winst behaald met de verkoop van het object landbouwgrond is vrijgesteld. Als doelstelling van de landbouwwijstelling wordt tegenwoordig aangegeven dat deze ziet op bevordering van de bedrijfsoverdracht tussen agrariërs. Om een agrarisch bedrijf te exploiteren dienen immers grote investeringen gedaan te worden welke slechts een relatief klein rendement opleveren. Zonder de landbouwwijstelling zal een verkoper/overdrager in beginsel belasting dienen te betalen over de meerwaardes in de grond. Deze zal hij verdisconteren in de verkoopprijs. Een hogere prijs leidt tot een hogere financiering en tot hogere financieringslasten voor de koper, waardoor het rendement van die koper alleen maar lager zal zijn. Voor het grote deel van de agrarische bedrijven geldt dat zij grotendeels afhankelijk zijn van (inter)nationale subsidies om nog winst te kunnen maken. Het is de agrarische sector namelijk vaak zo dat producten meer kosten dan ze opleveren. Voor veel landbouwbedrijven is een lonende exploitatie van landbouwgronden bij hogere grondprijzen dan ook al snel niet meer haalbaar. Zonder de landbouwwijstelling zal het voor veel agrariërs derhalve moeilijker zijn om een landbouwbedrijf over te nemen casu quo een overnemer te vinden.

Ik zal de werking van de landbouwwijstelling illustreren aan de hand van een cijfervoorbeeld.

Boer A verkoopt een perceel grond aan boer B voor €70.000. De waarde in het economisch verkeer (WEV) is €70.000. De waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB, dit is de prijs die een willekeurige agrarische derde zou betalen) is eveneens €70.000. Bij een boekwaarde van €10.000 kan voor de winst van €60.000 eveneens €60.000 landbouwwijstelling geclaimd worden. Per saldo is boer A geen heffing verschuldigd over de verkoop van het perceel grond.

Nu verkoopt boer A een perceel warmliggende grond aan een projectontwikkelaar voor €100.000. De grond is warmliggend omdat het perceel grenst aan de rand van een stad en er uitbreidingsplannen zijn. De waarde in het economisch verkeer (WEV) is dan €100.000. De waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) is nog steeds €70.000. Immers, voor de teelt van bieten is de nabijheid van een stad niet van belang. Bij een boekwaarde van €10.000 kan voor de winst van €90.000 dan over het verschil boekwaarde - WEVAB landbouwwijstelling geclaimd worden, in dit geval €60.000. Voor het verschil WEV - WEVAB ad €30.000 geldt de landbouwwijstelling niet en dit deel van de winst wordt dan ook in de normale heffing betrokken.

2.2. Artikel 3.12

De landbouwwijstelling is neergelegd in artikel 3.12 Wet op de inkomstenbelasting 2001. Dit artikel luidt:

- 1. Tot de winst behoren niet voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen – voor zover 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 paddenstoelen – of op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt.

Uit het wetsartikel blijkt dat er enkele begrippen relevant zijn voor de landbouwwijstelling. Ik zal deze onderstaand noemen en kort bespreken.

2.2.1. Landbouwbedrijf

Het dient te gaan om voordelen behaald uit het landbouwbedrijf. Hiermee wordt het eigen landbouwbedrijf bedoeld. Er dient sprake te zijn van een agrarische exploitatie van de grond voor rekening en risico van de belastingplichtige. De exploitatie hoeft niet ten volle voor rekening en risico van de belastingplichtige te komen. In de agrarische sector komen diverse soorten exploitatie voor waarbij het risico gedeeld wordt. Een voorbeeld is het houden van varkens op voergeld. Hierbij heeft varkensboer A teveel varkens, en laat hij deze in de stal van boer B opgroeien. Boer B verzorgt de varkens, waarbij afgesproken is dat boer B een vergoeding krijgt voor het voeren van de varkens. Voor boer A geldt dat de exploitatie voor rekening van hem komt (verkoopprijs varkens op de markt) en voor risico van hem (ziekte bij varkens). Voor Boer B geldt dat de exploitatie voor rekening van hem komt (voergeld) en voor risico van hem (brandgevaar schuur). Zou boer B enkel de schuur verhuren aan boer A, dan zou er geen landbouwwijstelling van toepassing zijn.

Een ander voorbeeld is deelteelt. Boer A heeft tijd over maar grond te weinig. Boer B heeft het druk maar grond over. Boer A komt met boer B overeen dat boer A de grond mag gebruiken om daar maïs op te telen. De opbrengst wordt 50-50 gedeeld. De exploitatie komt dan voor rekening en risico van beiden. Zou boer B de grond gewoon verpachten aan boer A, dan liep boer B geen risico en zou de landbouwwijstelling in beginsel niet van toepassing zijn.

Bij gemengd gebruik dient er voldaan te worden aan het vereiste dat de grond geheel of nagenoeg geheel¹ (derhalve voor minstens 90%) voor agrarische doeleinden binnen het eigen bedrijf gebruikt dient te worden. In lid 2 van artikel 3.12 Wet op de inkomstenbelasting 2011 wordt aangegeven wat er wordt verstaan onder een landbouwbedrijf. Het betreft een ruime formulering, welke sedert 1 april 1986 niet meer is gewijzigd.

Voor veehouderij dient het te gaan om fokken, mesten of houden van dieren. Dit is wederom een ruim begrip. Derhalve geldt dat dit in de agrarische betekenis opgevat dient te worden. Het gaat dan om vee dat de bestemming van menselijke of dierlijke consumptie *kan* hebben en niet een niet-agrarische bestemming heeft. Kan, omdat in de rechtspraak² is neergelegd dat de uiteindelijke bestemming van het dier niet relevant is. Voor koeien, kippen en schapen lijkt dit voor de hand te liggen. Voor paarden is dit niet altijd vanzelfsprekend. Het opfokken van

¹ HR 7 maart 1979, nr. 19.130, BNB 1980/229.

² HR 29 april 2005, nr. 39.781, BNB 2005/209 (V-N 2005/25.7).

paarden kwalificeert als een landbouwbedrijf, echter niet als dit gebeurt met het oog op het houden van bijvoorbeeld springpaarden. Het fokken van honden is geen landbouwactiviteit, echter zou men de honden exporteren naar bijvoorbeeld de Aziatische markt, waar hond op het menu staat, dan zou dit wellicht wel kunnen kwalificeren. Overigens is consumptie eveneens een ruim begrip. Het produceren van dierlijk sperma ten behoeve van de opfok van vee valt ook onder dierlijke consumptie.

2.2.2. Landbouwgronden

De landbouwvrijstelling geldt voor ondernemers. Derhalve ziet zij ook enkel op gronden welke tot het ondernemingsvermogen behoren. De gronden hoeven geen juridisch eigendom te zijn van de ondernemer. Economisch eigendom of een zakelijk recht, zoals erfpacht of vruchtgebruik, is voldoende. Gepachte grond valt hier niet onder, pacht is immers een persoonlijk recht. In beginsel dient het te gaan om Nederlandse gronden. Het is niet zo dat de landbouwvrijstelling niet zou gelden voor buitenlandse gronden, echter landbouwgronden in het buitenland vormen op grond van artikel 2 lid b van het Besluit te voorkoming van dubbele belasting 2001 een vaste inrichting. In de inkomstenbelasting geldt een voorkomingsregeling voor winsten en verliezen afkomstig van deze gronden. Voor vaste inrichtingen geldt in de vennootschapsbelasting een objectvrijstelling en derhalve heeft de waardeverandering van buitenlandse landbouwgrond in beginsel geen effect op de Nederlandse belastingdruk.

De landbouwvrijstelling ziet ook op de aan- en verkoopkosten van landbouwgronden. Dit houdt in dat deze kosten niet aftrekbaar zijn. Indien de aan- en verkoopkosten ook zien op bijvoorbeeld de opstallen, dient er een splitsing gemaakt te worden.

Grond is landbouwgrond indien deze aangewend wordt voor feitelijke agrarische activiteiten, danwel ondersteunend is aan de eigen agrarische activiteiten op het landbouwbedrijf. Bij de eerste categorie denke men aan akkers, bij de tweede categorie bijvoorbeeld het erf of de ondergrond van de loods waarin de gerooide eigen producten liggen of de oogstmachine is gestald. Het dient te gaan om machines en producten die gebruikt worden voor de eigen landbouwactiviteit. Een agrarisch loonwerker kan geen gebruik maken van de landbouwvrijstelling op de ondergrond van de loods van zijn machinepark, omdat deze machines niet in zijn eigen landbouwbedrijf gebruikt worden. Hetzelfde geldt voor de ondergrond van loodsen waarin producten van andere landbouwers opgeslagen liggen of caravans gestald worden. In dat geval is er sprake van “verhuur aan derden” en derhalve geen benutting binnen het eigen landbouwbedrijf. Ook grond welke braak ligt of verpacht is valt buiten de landbouwvrijstelling, tenzij er verpacht is in het kader van vruchtwisseling. Vruchtwisseling is het na elkaar telen van verschillende soorten gewassen om bodemziekten te voorkomen. Indien een landbouwer elk jaar hetzelfde gewas zou telen, is de kans dat ziektes voor dat gewas zich kunnen vestigen groter dan wanneer hij elk jaar een ander gewas zou telen. Aanwezige aardappelziektekiemen werken niet op bijvoorbeeld uitjes. Omdat ziektekiemen wel lang aanwezig kunnen blijven is het zaak om pas na enkele jaren weer dezelfde gewassen te telen op het perceel grond. Het kan dan voorkomen dat een landbouwer een perceel grond een jaar niet zou kunnen gebruiken. Daarom is het toegestaan om deze grond dan door een andere landbouwer te laten gebruiken middels kortlopende pacht, zonder dat men hierdoor de landbouwvrijstelling zou verliezen over de waardeontwikkeling van het verpachtingsjaar.³

³ HR 15 juni 1960, nr. 14 302, BNB 1960/203.

2.2.3. Waardeverandering

De waardeverandering van landbouwgrond valt onder de landbouwwijstelling voor zover 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. Hiermee heeft de wetgever de waardemutaties naar aanleiding van de algemene economische tendens onder de landbouwwijstelling willen brengen. Waardeveranderingen door andere interne of externe factoren vallen niet onder de landbouwwijstelling. Gekeken dient te worden naar de waarde van de landbouwgrond. Hiervoor maakt men gebruik van de WEVAB. Normaalgesproken koopt een landbouwer grond tegen deze waarde, en is de boekwaarde op de balans gelijk aan de WEVAB van de grond ten tijde van de aankoop. Verkoopt hij de grond aan een andere landbouwer, dan betaalt deze normaalgesproken een zakelijke prijs, die de WEVAB van het moment van verkoop vertegenwoordigd. Het verschil tussen de WEVAB oud en de WEVAB nieuw, zijnde derhalve de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer, valt onder de landbouwwijstelling.

Nu zijn er echter diverse andere soorten waardeveranderingen van grond denkbaar. De waarde van de grond kan hoger worden door de wijziging van een bestemmingsplan of de grond kan verbeterd zijn door de landbouwer. Tevens kan de boekwaarde lager zijn dan de WEVAB ten tijde van de aankoop vanwege het feit dat er een herinvesteringsreserve is afgeboekt of dat de grond vanuit pacht is gekocht of uit een ruilverkaveling is verkregen. Deze waardemutaties vallen allen niet onder het bereik van de landbouwwijstelling.

Ook het gebruik van de grond is een factor. Indien de grond bijvoorbeeld enige tijd verpacht is aan een derde, geldt over die periode de landbouwwijstelling niet over de waardeverandering c.q. waardedaling van deze grond. Er dient dan gecompartmenteerd te worden bij een latere verkoop van de grond.

Hoofdstuk 3: Historisch kader

3.1. Begin 19^e eeuw tot nu

Bij invoering van de Wet op het Patentrecht in 1819 werden landbouwers vrijgesteld van belastingheffing. De motivatie lag in het feit dat landbouwactiviteiten toentertijd weinig winstgevend waren.

De landbouwvrijstelling is in het leven geroepen omdat een landbouwer vroeger twee petten op had, namelijk die van grondeigenaar en die van ondernemer. Een verpachter van gronden behoeft over de waardeverhoging van de grond geen heffing te betalen omdat deze winst als een (onbelaste) vermogenswinst kwalificeerde. Zou de ondernemersgrond wel belast worden, dan zou er sprake zijn van ongelijkheid.

In 1892 is de Vermogensbelasting 1892 ingevoerd. Er werd over een fictief rendement van 4% als inkomen uit vermogen geheven. Bedrijfskapitaal viel ook onder de Vermogensbelasting 1892. In 1893 werd de Bedrijfsbelasting 1893 ingevoerd. Hierdoor was er sprake van dubbele belasting van bedrijfskapitaal. In de Bedrijfsbelasting 1893 verkregen ondernemers een korting op de winst ter hoogte van 4% rendement op hun kapitaal. Over dit kapitaal werd immers al vermogensbelasting geheven. Voor landbouwbedrijven werd de winst fictief gesteld op 4% van het kapitaal. Hierdoor betaalde de landbouwer per saldo enkel een vermogensbelasting.⁴

De Wet op de Inkomstenbelasting 1914 kende geen landbouwvrijstelling. Echter, in een resolutie in 1918⁵ gaf de minister aan dat de winst welke een boer maakt met de verkoop van zijn boerenplaats geen deel uit maakt van de bedrijfswinst. In 1931 werd dit standpunt nogmaals herhaald.⁶ In 1932 werd duidelijk dat de vrijstelling ook gold voor boekverliezen.⁷ De motivatie volgde in een resolutie in 1933.⁸

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

In dezelfde resolutie werd aangegeven dat deze redenering niet opging voor bloemen- en boomkwekers.

“dat de grond eigendom is van den kweker zal veelal een normaal gevolg zijn van het bedrijf; de eigendom van den grond zal in den regel juist ter wille van het bedrijf zijn verkregen”.

⁴ S.F.J.J. Schenk en P.L.F. Seegers, De Landbouwvrijstelling, FED 2007.

⁵ 19 november 1918, nr.78, B. nr 2217.

⁶ 4 februari 1931, nr. 84, B. nr 5129.

⁷ 21 april 1932, nr. 88,.

⁸ 3 februari 1933, nr. 63, B. nr. 5650.

In 1941 kwam er een beperking op de toen geldende vrijstelling. Bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 werden de verkoopwinsten en –verliezen van onroerend goed in een landbouwbedrijf vrijgesteld van belastingheffing. Echter de vrijstelling vond slechts toepassing voor waardeveranderingen welke niet in de uitoefening van het eigen bedrijf waren ontstaan. Naast een beperking in 1941 kwam er in 1943 tevens een verruiming van de regeling. Bij resolutie werd bepaald dat de opstallen op landbouwgronden eveneens onder de landbouwvrijstelling vielen.⁹

3.1.1. Amendement ib 1964

Bij de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 werd stilgestaan bij de landbouwvrijstelling. Door middel van de landbouwvrijstelling kon zorggedragen worden voor een gelijke behandeling tussen landbouwondernemers en de eigenaren van landbouwgrond welke als privé vermogen geëtiketteerd waren. Door de landbouwvrijstelling werden de landbouwondernemers immers niet belast over hun vermogenswinsten. Echter, de opstallen vielen niet meer onder de landbouwvrijstelling. Dit betekende een significante inperking van de landbouwvrijstelling. Heffing over de tot dan toe aanwezige stille reserves werd voorkomen door een eenmalige onbelaste waardesprong toe te staan ex het toenmalige artikel 70 Wet op de Inkomstenbelasting 1964. Deze waardesprong werd bij beschikking vastgesteld. Indien men geen gebruik maakte van deze eenmalige herwaardering over het boekjaar 1965, verviel de mogelijkheid, ook al kon men aantonen dat latere winsten toegerekend konden worden op stille reserves aanwezig voor 1 januari 1965¹⁰.

3.1.2. Wijzigingen per 1986

In 1986 werd de landbouwvrijstelling aangepast. Gold deze vroeger de traditionele landbouw, nu gold de vrijstelling ook voor de intensieve veehouderij zoals melkvee,- varkens- en pluimveehouderijen. Daarentegen waren bestemmingswijzigingswinsten niet meer onder de landbouwvrijstelling te brengen. Winsten die voortkwamen uit het feit dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort (binnen zes jaar) niet meer in de landbouw zou worden aangewend werden vanaf dit moment normaal belast. Er gold een overgangsrecht voor te verwachten bestemmingswijzigingswinsten van voor 31 maart 1986. Hiervoor gold de landbouwvrijstelling alsnog indien realisatie op een later tijdstip plaatsvond. Ook deze waarde werd op verzoek door de inspecteur bij beschikking vastgesteld. Een voorbeeld:

Een perceel warmliggende grond heeft op 31 maart 1986 een boekwaarde van €10.000, een WEVAB van €50.000 en een WEV van €150.000. Op 1 januari 1990 wordt het perceel verkocht voor €220.000. De WEVAB is dan €55.000. Onder de landbouwvrijstelling valt dan het verschil tussen de WEVAB en de boekwaarde, ofwel €45.000 plus de bestemmingswijzigingswinst van voor 1 april 1986, zijnde €100.000. Van de €210.000 winst is derhalve €145.000 onbelast en €65.000 belast. De vastgestelde niet-agrarische waardeverandering is derhalve een aftrekpost voor de latere niet-agrarische winst. De latere winst kan echter niet lager zijn dan nihil.

⁹ 4 februari 1943, nr. 4, B. nr 7844.

¹⁰ HR 8 januari 1975, nr. 17.582, BNB 1975/34

Indien de onderneming geruisloos wordt doorgeschoven of omgezet wordt naar een naamloze of besloten vennootschap voordat de bestemmingswijzigingswinst wordt gerealiseerd, blijft de beschikking in stand. De overnemer/voortzetter treedt dan in de voetsporen van de vorige ondernemer.

In 1998 is een onderzoek gedaan naar de landbouvvrijstelling. Hierbij werd het faciliteren van overdrachten van agrarische ondernemingen buiten de familiesfeer aangegeven als de ratio van de landbouvvrijstelling. Als aanbeveling werd gedaan het inperken van de vrijstelling, opdat bestemmingswijzigingswinsten in zijn geheel niet meer onder de vrijstelling konden vallen.

In de aanloop naar de Wet Ondernemerspakket 2001 werd de landbouvvrijstelling op enkele punten gewijzigd per 27 juni 2000. De wetgever wilde enkele misbruiksituaties repareren. Er gold in die tijd een zesjaarstermijn voor de bestemmingswijzigingswinsten. Indien een waardestijging van landbouwgrond te wijten was aan een (mogelijke) bestemmingswijziging, was deze enkel belast indien de grond (waarschijnlijk) binnen 72 maanden buiten de agrarische sfeer zou worden aangewend. Hierdoor was het mogelijk om de bijvoorbeeld de grond te verkopen aan een projectontwikkelaar, en deze vervolgens zes jaar terug te pachten, zodat de bestemmingswijzigingswinst onbelast bleef. Na de wijziging waren bestemmingswijzigingswinsten altijd belast. De wetgever zag deze wijziging als reparatiewetgeving en daarom is er geen overgangsrecht gekomen. Compartimentering voor de waardestijgingen tot 27 juni 2000 is derhalve niet mogelijk. Naar aanleiding van deze reparatiewetgeving zijn er verscheidene (proef)procedures gevoerd. Uiteindelijk bepaalde de Hoge Raad dat de wetswijziging (ook zonder overgangsregeling) geoorloofd was.

De wetswijziging leverde wel grond op voor een eventuele heretikettering van de agrarische ondergrond van de woning naar het privé vermogen. Naar aanleiding van de visie van de Hoge Raad¹¹ omtrent de fiscale spelregels voor deze heretikettering gaf de staatssecretaris agrariërs met een bedrijfswoning alsnog de kans¹² om de woning te heretiketteren met gebruikmaking van de landbouvvrijstelling zoals deze gold voor 27 juni 2000. Voor deze heretiketteringsoperatie werd een zogenaamde werkafpraak in het leven geroepen. De werkafpraak was redelijk complex van aard, ik zal deze derhalve op hoofdlijnen schetsen. Afhankelijk van of men voor de uitspraak van de Hoge Raad al ter behoud van rechten een vaststellingsovereenkomst had gesloten met de fiscus, kon men de bedrijfswoning per 27 juni 2000, 1 januari 2001 of 31 december 2005 naar privé onttrekken. Men diende dan zowel de ondergrond als de opstal van de bedrijfswoning te heretiketteren. Als waarde diende de WOZ waarde van 2003 gehanteerd te worden met -10% correctie indien heretikettering per 27 juni 2000 of 1 januari 2001, en met een +10% correctie indien heretikettering per 31 december 2005. Tevens kon een waardedruk van 20% gehanteerd worden in verband met zelfbewoning. Met de werkafpraak kon derhalve nog een stukje landbouvvrijstelling benut worden over de ondergrond van de woning.

3.1.2. Terugwerkende kracht 8 maart 2006

Op 7 mei 2004 oordeelde de Hoge Raad dat op de ondergrond van agrarische woningen geen landbouvvrijstelling mogelijk was, daar de ondergrond niet meer in het kader van het

¹¹ De 7 mei 2004 arresten, nrs. 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.572 en 39.963; BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

¹² Besluit Staatssecretaris van Financiën van 8 maart 2006, CPP2005/3338M, V-N 2006/17.14.

landbouwbedrijf wordt aangewend. Enkel de landbouwvrijstelling tot het moment van de bestemmingswijziging van de ondergrond (van landbouw naar bewoning) zou nog gelden. De staatssecretaris gaf aan dat nu de Hoge Raad geoordeeld had dat de ondergrond van de bedrijfswoning het landbouwbedrijf had verlaten de uitspraak zag op de wet vanaf 1 april 1986 en derhalve de landbouwvrijstelling enkel gold tot de opgebouwde waardevermeerdering over de periode tot 1 april 1986¹³. Indien men toentertijd geen beschikking ex artikel 70 had aangevraagd, kon men alsnog een beroep doen op het besluit van 6 maart 1986. Voor deze gevallen gold wel dat de WEV van de ondergrond van de woning per 1 april 1986 gelijkgesteld werd aan de WEVAB per 1 april 1986 van die woning.

In 2007 is de landbouwvrijstelling geëvalueerd door het Landbouw-Economisch Instituut (LEI). Dit onderzoek betrof een brede evaluatie en beperkte zich geenszins tot de fiscale factoren. Het LEI concludeerde onder andere dat de vroegere rechtvaardigingsgrond van de landbouwvrijstelling, namelijk dat de regeling een gelijkheid creëert tussen de eigenaar-verpachter van landbouwgrond en de landbouwer-eigenaar, met de introductie van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 is komen te vervallen.¹⁴

¹³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 8 maart 2006, CPP2005/3338M, V-N 2006/17.14.

¹⁴ Van der Veen, H., Albrechtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouwvrijstelling, LEI, Den Haag, 2007, p.12.

Hoofdstuk 4 De landbouvvrijstelling verboden discriminatoir?

4.1. Inleiding: doel en uitwerking

De landbouvvrijstelling staat al enige tijd ter discussie. Niet-agrariërs voelen zich tekort gedaan omdat de vrijstelling niet voor hen geldt, agrariërs zien de landbouvvrijstelling juist als een soort verworven recht, zonder welke hun bedrijfsvoering in gevaar gebracht wordt. Ook op meer academisch niveau laten zowel voor- als tegenstanders zich horen. Immers, op basis van artikel 1 van de Grondwet is discriminatie verboden. Toetsing aan de Grondwet is niet toegestaan op basis van artikel 120 van de Grondwet, maar de wetgever dient zich er wel aan te houden. Tevens dienen wetten wel getoetst te worden aan internationale wetgeving op basis van artikel 94 van de Grondwet. Ik zal eerst ingaan op de wettelijke toetsing van de landbouvvrijstelling gezien vanuit zowel internationaal als nationaal perspectief. Daarna zal ik de argumenten voor en tegen de landbouvvrijstelling noemen en voorzien van commentaar.

4.1.2. Internationaal recht

Beoordeeld dient te worden of de landbouvvrijstelling mogelijk in strijd is met artikel 26 IVBPR, artikel 12 EG-Verdrag of artikel 14 EVRM. Indien dit zo zou zijn, mist de landbouvvrijstelling verbindende kracht. Eerst dient bekeken te worden of gelijke gevallen gelijk behandeld worden, en ongelijke gevallen ongelijk naar mate van hun ongelijkheid. Indien dit zo is, dient bekeken te worden of daar een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor is. De wetgever krijgt hiervoor een ruime beoordelingsvrijheid¹⁵. Ik zal voor de discussie eerst de analogie trekken met de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning. Daarna zal ik ingaan op landbouwgronden, en ten slotte zal ik de ondergrond van bedrijfsgebouwen zijnde niet-woningen behandelen.

Op 27 juni 2000 werd de landbouvvrijstelling zodanig gewijzigd dat bestemmingswijzigingswinsten altijd belast waren. De Hoge Raad was tot die tijd van mening dat bij staking van de onderneming gevolgd door onttrekking van de woning naar het privé vermogen¹⁶ danwel bij verkoop van de woning aan een derde die de woning voor woondoeleinden wenst te gebruiken¹⁷ de winst niet kwalificeerde als bestemmingswijzigingswinst. De landbouvvrijstelling gold enkel nog voor het verschil boekwaarde – WEVAB. Waardeveranderingen die niet in de agrarische sfeer liggen worden vanaf dit moment ook belast bij agrarische ondernemers. Hierdoor ontstond een grotere gelijkheid tussen agrarische en niet-agrarische ondernemers¹⁸. Groter, maar nog steeds geen algehele gelijkheid. Agrarische ondernemers konden immers nog steeds de landbouvvrijstelling, zij het in afgeslankte vorm, benutten over het verschil boekwaarde-WEVAB waarde.

Ondergrond woning

In de literatuur ontstond een discussie omtrent de verschillende behandeling van agrarische ondernemers en niet-agrarische ondernemers bij de belasting van de verkoopwinst van de

¹⁵ EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398.

¹⁶ HR 8 juli 1996, BNB 1996/311 en HR 8 juli 1996, BNB 1996/310.

¹⁷ HR 22 april 1998, BNB 1998/198.

¹⁸ Reactie Staatssecretaris, V-N BP21 2000/15.3, blz. 3660.

ondergrond van de bedrijfswoning. Denissen en Seegers stellen dat sprake is van ongeoorloofde discriminatie¹⁹.

Is er sprake van feitelijk gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden?

Zowel agrarische ondernemers als niet-agrarische ondernemers zijn ondernemers welke belast worden naar hun winst uit onderneming op basis van artikel 3.8 Wet op de Inkomstenbelasting 2001. In zoverre is er gelijkheid. Voor agrarische ondernemers geldt bij de verkoop van de ondergrond van de bedrijfswoning de landbouwvrijstelling op een deel van de winst op basis van artikel 3.12 Wet op de Inkomstenbelasting 2001. Dit duidt op een mogelijke ongelijkheid. Het is derhalve de vraag of de ondergrond van een agrarische bedrijfswoning verschilt van de ondergrond van een niet-agrarische bedrijfswoning. Bij beide onroerende zaken is sprake van gemend zakelijk en privé gebruik. De woning heeft in beide gevallen een woonfunctie en daarnaast een zakelijke functie. De zakelijke functie bestaat vaak uit het ontvangen van cliënten of leveranciers, het overzicht kunnen houden over het bedrijf en het snel ter plaatse kunnen zijn. Tevens schelen de woningen niet in inhoud of indeling. Ten slotte worden voormalig agrarische woningen en niet-agrarische woningen fiscaal juridisch hetzelfde behandeld, zoals bijvoorbeeld bij het eigenwoningforfait of de regels omtrent verhuur.

Agrarische bedrijfswoningen en niet-agrarische bedrijfswoningen lijken derhalve niet te verschillen. De ondergrond van de bedrijfswoningen neemt in beide gevallen dezelfde positie in. Er is sprake van gelijke gevallen, die ongelijk behandeld worden. Denissen en Seegers komen eveneens tot deze conclusie, waarin zij opmerken dat de Staatssecretaris bij de behandeling van de inperking per 27 juni 2000 aangaf dat door de inperking een “grotere gelijkheid” gecreëerd werd, en men hieruit zou kunnen concluderen dat er derhalve nog immer sprake was van een (deels) ongelijke behandeling. De constatering dat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden lijkt mij juist.

Rechtvaardiging

Er is een rechtvaardiging mogelijk voor het ongelijk behandelen van gelijke gevallen. In de regel wordt de rechtvaardiging in kwestie door de wetgever in het wetgevingsproces genoemd. In de wetshistorie is echter niet gerept over de ongelijke behandeling inzake de ondergrond van de bedrijfswoning. Het is dan aan de rechter om de ongelijkheid te toetsen. De Hoge Raad heeft dit dan ook gedaan in zijn arrest van 7 mei 2004, waarbij hij oordeelde dat er geen landbouwvrijstelling van toepassing is op de ondergrond van agrarische bedrijfswoningen. Er lijkt derhalve geen rechtvaardiging te zijn voor de ongelijke behandeling van de verkoopwinst op de ondergrond van bedrijfswoningen voor agrarische ondernemers en niet-agrarische ondernemers.

Landbouwgronden

Bovenstaand besprak ik de analogie met de behandeling van de ondergrond van de bedrijfswoning. Dezelfde behandeling is ook van toepassing op landbouwgronden. Indien bij de landbouwvrijstelling gelijke gevallen ongelijk behandeld worden zonder rechtvaardigingsgrond, zou de landbouwvrijstelling ook ongeoorloofd discriminatoir zijn.

Beide ondernemerssoorten worden op dezelfde manier ex artikel 3.8 Wet op de Inkomstenbelasting 2001 belast. Echter, bij niet-agrarische ondernemers neemt de

¹⁹ P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, Discrimineert de landbouwvrijstelling?, WFR 6559, 15 januari 2004.

landbouwgrond een andere positie in in de onderneming dan bij agrarische ondernemers. Bij agrarische ondernemers worden de vruchten van de grond genoten waar in de regel dit bij niet-agrarische ondernemers niet het geval zal zijn. De vergelijking gaat hier derhalve mank voor wat betreft de positie van de grond in de onderneming, er is geen sprake van gelijke gevallen. De landbouwvrijstelling voor zover zij ziet op landbouwgronden is derhalve niet in strijd met geldend internationaal recht. Echter, in situaties waar de functie van de cultuurgrond voor zowel een agrarische ondernemer als een niet-agrarische ondernemer gelijk is, dient mijn inziens gelijk gehandeld te worden. De landbouwvrijstelling is echter niet van toepassing voor niet-agrarische ondernemers. Het niet van toepassing zijn van de landbouwvrijstelling op niet-agrarische ondernemers op dit punt acht ik in strijd met geldend internationaal recht.

Ondergrond bedrijfsgebouwen zijnde niet-woningen

Inzake de ondergrond van bedrijfsgebouwen, zijnde niet woningen, ligt het anders. De ondergrond van schuren en stallen en wat dies meer zij vallen onder de landbouwvrijstelling, zolang de schuren gebruikt worden ten behoeve van het landbouwbedrijf. Zou een landbouwer de schuur gebruiken voor een caravanstalling, dan vervalt vanaf dat moment de landbouwvrijstelling over de toekomstige waardemutatie. De ondergrond van een agrarische schuur heeft in de regel echter exact dezelfde functie(s) als de ondergrond van een niet-agrarische schuur (“loods”). In het eerste geval worden er voorraden en/of machines in opgeslagen, in het tweede geval worden er voorraden en/of machines in opgeslagen. Vooralsnog valt de ondergrond van agrarische onroerende zaken, behalve de ondergrond van bedrijfswoningen, onder de landbouwvrijstelling. Gelijke gevallen worden derhalve ongelijk behandeld en zodoende ben ik van mening dat de landbouwvrijstelling op dit punt discriminatoir is en strijdig met geldend internationaal recht. Derhalve is de landbouwvrijstelling in zijn huidige vorm strijdig met artikel 94 van de Grondwet.

4.1.3. Staatssteun

Een veel gehoord argument in de discussie omtrent de landbouwvrijstelling is dat de landbouwvrijstelling wellicht ongeoorloofde staatssteun zou kunnen zijn. Om te kunnen beoordelen of dit zo is, dient aan de voorwaarden voor staatssteun getoetst te worden. Zou de landbouwvrijstelling als staatssteun kwalificeren, dan dient in beginsel van tevoren toestemming gevraagd te worden aan de Europese Commissie. Bij een negatieve respons zou de landbouwvrijstelling teruggedraaid dienen te worden. Echter, nu de landbouwvrijstelling dateert van voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome, kwalificeert de landbouwvrijstelling als bestaande steun. Hiervoor geldt dat een eventuele aanduiding als ongeoorloofde staatssteun niet zal leiden tot een terugname van deze steun met terugwerkende kracht, maar slechts tot afschaffing of inperking van de landbouwvrijstelling vanaf het moment van de aanduiding.

Uit artikel 2 van Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap blijkt dat één van de doelen van de Europese Gemeenschap is:

"De Gemeenschap heeft, door het instellen van een gemeenschappelijke markt en door het geleidelijk nader tot elkaar brengen van het economische beleid van de lidstaten, tot taak de bevordering van de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele Gemeenschap, een gestadige en evenwichtige expansie, een grotere stabiliteit, een

toenemende verbetering van de levensstandaard en nauwere betrekkingen tussen de in de Gemeenschap verenigde staten".

Hieruit vloeit voort dat concurrentieverstorende maatregelen van overheden met betrekking tot de gemeenschappelijke markt verboden worden. Staatssteun zou een mogelijke inbreuk kunnen zijn. In artikel 87 lid 1 EG-verdrag (thans artikel 107 VWEU) wordt aangegeven wanneer er sprake is van staatssteun. In lid 2 en lid 3 staan uitzonderingen genoemd op grond waarvan staatssteun als niet verboden wordt aangemerkt. In haar Mededeling van 11 november 1998 gaf de Europese Commissie uitleg omtrent het begrip staatssteun.²⁰

Er is sprake van staatssteun als cumulatief aan vier voorwaarden wordt voldaan:

- Het moet gaan om steunmaatregelen van de staten of in welke vorm dan ook met staatsmiddelen bekostigd
- Die mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen
- Door begunstiging
- van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties

4.1.3.1. Maatregelen bekostigd met staatsmiddelen

Het moet gaan om het bekostigen met staatsmiddelen. De landbouwvrijstelling is geen fiscale uitgave van de Staat. Het verlies van belastingopbrengsten dient echter gelijkgesteld te worden met een uitgave. Als gevolg van de landbouwvrijstelling ontvangt de Staat minder belastingopbrengsten dan wanneer elke verkooptransactie belast zou zijn. Men kan concluderen dat de landbouwvrijstelling met staatsmiddelen bekostigd wordt.

4.1.3.2. Vervalsen of dreigen te vervalsen

(Dreigende) vervalsing van mededinging. Er dient sprake te zijn van een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten. Hiervan is sprake zodra de begunstigde onderneming een activiteit uitoefent die het voorwerp is van handel tussen lidstaten.

“Op grond van het enkele feit dat de steun de positie van deze onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, kan worden aangenomen dat dit handelsverkeer ongunstig is beïnvloed. Noch het relatieve belang van een steunmaatregel, noch de bescheiden omvang van de begunstigde of zijn zeer beperkte aandeel in de intracommunautaire markt, en zelfs niet het feit dat deze begunstigde niet deelneemt aan de uitvoer of het feit dat de onderneming vrijwel haar gehele productie uitvoert naar buiten de Gemeenschap, brengen hierin verandering.”²¹

Hieruit blijkt dat er al snel sprake is van een (dreigende) vervalsing van mededinging. De landbouwvrijstelling zorgt voor een kostprijs verlagend effect op Nederlandse landbouwproducten en beïnvloedt derhalve op basis van onderdeel elf van de Mededeling het handelsverkeer negatief.

²⁰ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, 98/C 384/03.

²¹ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, 98/C 384/03, onderdeel 11.

4.1.3.3. Begunstiging

Begunstiging van bepaalde ondernemingen of producties. In onderdeel 9 van de Mededeling wordt aangegeven wanneer sprake is van begunstiging. Belastingvrijstellingen worden genoemd als begunstiging. De landbouwvrijstelling voldoet aan hetgeen gesteld is in het 9^e onderdeel.

4.1.3.4. Bepaalde ondernemingen

In onderdeel 12 en verder is aangegeven wanneer er sprake is van “bepaalde ondernemingen of producties”, het zogenaamde selectiviteitscriterium. De landbouwvrijstelling is een sector-specifieke maatregel, hij geldt enkel voor landbouwondernemingen. Aan het selectiviteitscriterium is dan in beginsel voldaan. Er geldt echter een rechtvaardigingsgrond voor sectorspecifieke steunmaatregelen. Indien men hieraan voldoet is er niet voldaan aan het selectiviteitscriterium. Indien de belastingmaatregel voortvloeit uit de aard en opzet van het stelsel kan deze derhalve gerechtvaardigd zijn. De Europese Commissie oordeelt hieromtrent:

“Specifieke bepalingen die geen discretionaire elementen bevatten, bijvoorbeeld bepalingen die het mogelijk maken de belasting op forfaitaire grondslag vast te stellen (bijvoorbeeld in de landbouw of de visserijsector), kunnen worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel wanneer zij met name rekening houden met bijzondere vereisten op het gebied van de boekhouding of met het belang van de grond bij activa die kenmerkend zijn voor bepaalde sectoren; dergelijke bepalingen vormen derhalve geen steunmaatregelen.”²²

Afgaand op het bovenstaande is de Europese Commissie van mening dat het productiemiddel “grond” in de landbouwsector een aparte plaats kan innemen. De landbouwvrijstelling kan derhalve gerechtvaardigd worden door de aard en opzet van het Nederlandse belastingstelsel. Bij gerechtvaardigde selectiviteit wordt niet voldaan aan het criterium voor staatssteun. Beoordeeld moet derhalve worden of de aard en opzet van het Nederlandse belastingstelsel de selectiviteit kan rechtvaardigen. Dit is het geval als de maatregel kwalificeert als onmisbaar onderdeel van het Nederlandse belastingstelsel²³. Sandijk²⁴ merkt hier over op dat het functioneren van de Wet IB 2001 niet afhankelijk is van de landbouwvrijstelling. Ik deel de mening van Sandijk dat artikel 3.12 Wet IB 2001 niet onmisbaar is voor het Nederlands belastingstelsel. Zonder de landbouwvrijstelling kan het Nederlandse belastingstelsel prima functioneren. Derhalve is er geen rechtvaardiging voor de selectiviteit.

4.1.3.5. Landbouwbeleid Europese Unie

De Europese Unie heeft een gemeenschappelijk landbouwbeleid. In artikel 36 EG-Verdrag is vastgelegd, dat de regels omtrent staatssteun alleen van toepassing zijn indien de steunmaatregel niet conform de doelstellingen van het landbouwbeleid zijn. De doelstellingen van het landbouwbeleid zijn neergelegd in artikel 33 EG-Verdrag:

1 het bevorderen van de landbouwproductiviteit

²² Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, 98/C 384/03, onderdeel 27.

²³ HvJ 2 juli 1974, nr. C-173/77, Italië vs. De Commissie.

²⁴ F.J. van Sandijk, De landbouwvrijstelling in internationaal(rechtelijk) perspectief, Erasmus Universiteit 2009.

- 2 zorgen voor een redelijke levensstandaard van hen die in de landbouw werkzaam zijn
- 3 stabilisatie van de markt
- 4 de voorziening vrij te stellen
- 5 redelijke prijzen bij de levering aan verbruikers te verzekeren

Ad 1

De landbouwwijziging is niet specifiek bedoeld om de landbouwproductiviteit te verhogen. Het doel van de landbouwwijziging is door de jaren heen wel veranderd, maar verhoging van de productiviteit is nimmer als doelstelling geformuleerd. De wijziging is enkel van toepassing bij een, al dan niet gedeeltelijke, staking.

Ad 2

De landbouwwijziging kan enkel benut worden door ondernemers die grond in eigendom hebben. De landbouwwijziging ziet dus niet op een ieder die in de landbouw werkzaam is. Tevens ziet de landbouwwijziging ook op waardeverminderingen van gronden, waardoor de levensstandaard ook lager kan worden.

Ad 3

De landbouwwijziging kan weliswaar een stabiliserend effect hebben op de exploitatie van een landbouwonderneming, doordat de liquiditeitspositie van de landbouwer minder onder druk komt te staan indien de grond extern gefinancierd wordt, maar het gaat te ver om te stellen dat hierdoor de totale landbouwsector gestabiliseerd wordt door de landbouwwijziging.

Ad 4

De landbouwwijziging heeft geen aantoonbaar effect op de mate waarin gewassen geteeld worden en derhalve de aanvoer van landbouwproducten gegarandeerd blijft.

Ad 5

De landbouwwijziging ziet niet op de prijzen die consumenten betalen. Het is een wijziging aan de kant van de producent, die niet doorgerekend behoeft te worden in de uiteindelijke verkoopprijs.

De landbouwwijziging kwalificeert niet als een maatregel conform het Europese Landbouwbeleid ex artikel 34 EG-Verdrag. De regels met betrekking tot staatssteun gelden derhalve.

4.1.3.6. Conclusie

Om de landbouwwijziging aan te merken als verboden staatssteun dient cumulatief aan de vier voorwaarden te worden voldaan. Aan alle voorwaarden wordt voldaan, en tevens is er sprake van selectiviteit. Het selectiviteitsvereiste is in dit geval niet gerechtvaardigd. Artikel 34 EG-Verdrag biedt geen uitweg. Bij de landbouwwijziging is derhalve mijn inziens sprake van verboden staatssteun.

4.1.3.7. Gevolgen verboden staatssteun

Bovenstaand heb ik geconcludeerd dat er sprake is van verboden staatssteun. De vraag is dan wat de gevolgen zijn voor de landbouwwijstelling. Bij verboden staatssteun wordt een onderscheid gemaakt tussen nieuwe staatssteun en bestaande staatssteun. Voor nieuwe staatssteun is de goedkeuring van de Europese Commissie nodig²⁵. Voor bestaande staatssteun is deze niet nodig. Wel heeft de Europese Commissie in beginsel de taak om bestaande staatssteun zelf te beoordelen²⁶.

Bestaande staatssteun

Bestaande staatssteun is steun die al bestond voordat het EG-Verdrag in de lidstaat bestond²⁷. Voor wat betreft Nederland dient dan gekeken te worden naar het Verdrag van Rome. Dit Verdrag trad per 1 januari 1958 in werking. De landbouwwijstelling bestond toen echter al. Is de landbouwwijstelling dan per definitie bestaande steun? Dat is nog maar de vraag. Immers de landbouwwijstelling bestaat al geruime tijd, echter zij is wel enkele keren gewijzigd, in 1986 zelfs ingrijpend.

Wijzigingen van bestaande steun kunnen leiden tot nieuwe staatssteun, indien bijvoorbeeld de criteria om gebruik te kunnen maken van de staatssteun worden aangescherpt²⁸. Artikel 1c rept echter over het wijzigen van gekwalificeerde bestaande staatssteun. Sandijk²⁹ betoogt dat het pleitbaar is te stellen dat steun pas bestaande staatssteun is indien de steun ook als zodanig door de Europese Commissie is gekwalificeerd. De Europese Commissie heeft echter de landbouwwijstelling nog niet eerder beoordeeld en derhalve is er geen sprake van een wijziging van bestaande staatssteun. Ik acht dit standpunt eveneens pleitbaar, echter gezien de onzekerheid over de mogelijke uitkomst van een toekomstig onderzoek op dit punt door de Europese Commissie merk ik op dat, zou de Europese Commissie oordelen dat er toch sprake is van nieuwe staatssteun, het in principe zo is dat nieuwe staatssteun pas in werking treedt na goedkeuring van de Europese Commissie. Mocht die goedkeuring niet verleend worden, dan dient de lidstaat de steun terug te vorderen bij de begunstigden indien de staatssteun reeds in gang gezet was.

De landbouwwijstelling dient derhalve eerst als bestaande steun gekwalificeerd te worden door de Europese Commissie. Vervolgens kan zij getoetst worden en kan de Europese Commissie de lidstaat aanbevelen danwel uiteindelijke verplichten de regeling te wijzigen, procedurele vereisten in te voeren of de regeling af te schaffen. Zolang het bestaande staatssteun is die niet zodanig gewijzigd is dat daarbij nieuwe staatssteun is ontstaan, zal het afschaffen geen terugwerkende kracht hebben.

4.1.4. Gelijkheid vanuit nationaal perspectief

Een veel gehoorde klacht omtrent de landbouwwijstelling bij tegenstanders is: waarom wel voor de boer, maar niet voor mij? Komt deze klacht slechts voort uit een onderbuikgevoel of is er inderdaad sprake van ongelijke behandeling in gelijke gevallen?

²⁵ Artikel 88 lid 3 EG-Verdrag.

²⁶ Artikel 88 lid 1 EG-Verdrag.

²⁷ Artikel 1b van Verordening 659/1999.

²⁸ Artikel 1c van Verordening 659/1999.

²⁹ F.J. van Sandijk, De landbouwwijstelling in internationaal(rechtelijk) perspectief, Erasmus Universiteit 2009.

Om dat te beoordelen schets ik onderstaand enkele casussen en de behandeling van landbouwers en niet-landbouwers in deze, waarbij ik in ga op de soorten verschillen.

Hoedanigheid ondernemer:

Een perceel grasland dat verkocht wordt door een landbouwer aan zijn landbouwer-buurman valt onder de landbouwvrijstelling. Een perceel grasland naast een fabriek dat door de eigenaar verkocht wordt aan zijn landbouwer-buurman, is belast tegen het reguliere tarief.

Een perceel grasland dat verkocht wordt door een landbouwer aan een projectontwikkelaar valt deels onder de landbouwvrijstelling. Een perceel grasland naast een fabriek dat door de eigenaar verkocht wordt aan een projectontwikkelaar, is geheel belast tegen het reguliere tarief.

Bij beide situaties zien we dat ongeacht het toekomstige doel van de grond, respectievelijk agrarisch gebruik danwel projectontwikkeling, de persoon van de verkoper van belang is voor de toepasbaarheid van de landbouwvrijstelling. Een ongelijke behandeling lijkt van toepassing te zijn. Echter, voor de landbouwer zal de grond gebruikt worden als productiemiddel, voor de fabriek zal dit normaliter niet zo zijn. Er is dan vanuit die gedachte bezien ook geen sprake van een gelijke situatie. Indien de grond voor de landbouwer een beleggingsobject zou zijn, zou de landbouwvrijstelling eveneens niet van toepassing zijn en wordt de gelijke situatie gelijk behandeld. Zou echter de fabrieksgrond bijvoorbeeld dienst doen als parkeerplek of opslagplaats, dan is het bedrijfsmiddel geen belegging. In dat geval zou er sprake zijn van een gelijke situatie, namelijk de verkoop van een bedrijfsmiddel grond, die ongelijk behandeld wordt.

Een perceel landbouwgrond van een melkveehouder, waarop de koeien grazen danwel waarop maïs geteeld is ten behoeve van het voeren van de koeien, wordt verkocht. De landbouwvrijstelling is van toepassing.

Een perceel landbouwgrond van een manegehouder, waarop de paarden grazen danwel waarop maïs geteeld is ten behoeve van het voeren van de paarden, wordt verkocht. De landbouwvrijstelling is niet van toepassing.

Bij beide situaties zien we dat de grond schijnbaar voor hetzelfde aangewend wordt, namelijk het telen van maïs ten behoeve van het voeren van dieren danwel het gelegenheid geven tot het gebruik van de wei door deze dieren. Echter, een manege is geen landbouwonderneming en derhalve is de landbouwvrijstelling niet van toepassing. Een gelijke situatie die ongelijk behandeld wordt.

Een perceel grasland dat verkocht wordt door een landbouwer aan zijn landbouwer-buurman valt onder de landbouwvrijstelling. Een perceel grasland dat verkocht wordt door een “hobby boer” aan zijn landbouwer-buurman valt niet onder de landbouwvrijstelling.

De fiscale kwalificatie van de werkzaamheid is eveneens van belang. Wordt de verkoopwinst van de landbouwer aangemerkt als winst uit onderneming, dan is de landbouwvrijstelling van toepassing. Het is echter ook mogelijk dat de verkoopwinst kwalificeert als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit is vaak het geval bij voormalige landbouwers die hun onderneming gestaakt hebben, maar nog wel op kleine schaal grond blijven betelen. De

feitelijke werkzaamheden zijn dan gelijk, echter de fiscale kwalificatie van de verkoopwinst is anders. Landbouwtechnisch gelijke gevallen, immers in beide gevallen betreft het grond die door een landbouwer beteeld wordt, worden dan fiscaal ongelijk behandeld.

4.1.4.1. Conclusie gelijkheid

Toepassing van de landbouwwijstelling op de winst behaald met de verkoop van landbouwgronden door landbouwers leidt tot ongelijkheid ten opzichte van verkoop van landbouwgronden door niet-landbouwers in die gevallen waarbij de grond feitelijk hetzelfde aangewend wordt.

Toepassing van de landbouwwijstelling op de winst behaald met de verkoop van landbouwgronden door landbouwers leidt tot ongelijkheid ten opzichte van verkoop van gronden door niet-landbouwers in die gevallen waarbij de grond niet als beleggingsobject aangehouden wordt maar als bedrijfsmiddel fungeert.

Toepassing van de landbouwwijstelling op de winst behaald met de verkoop van landbouwgronden door landbouwers-ondernemers leidt tot ongelijkheid ten opzichte van verkoop van landbouwgronden door landbouwers-resultaatgenieters in die gevallen waarbij de grond feitelijk hetzelfde aangewend wordt.

Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat de landbouwwijstelling in situaties zoals hierboven beschreven een ongelijkheid creëert tussen de behandeling van landbouwers en niet-landbouwers of landbouw-niet-ondernemers.

4.1.5. Doel landbouwwijstelling en rechtvaardigingsgronden

De landbouwwijstelling heeft gedurende haar bestaan enkele rechtvaardigingsgronden meegekregen. Tevens wijzen voorstanders ter rechtvaardiging op de speciale positie die landbouwgrond inneemt in de onderneming en verwijzen zij naar steunbepalingen het buitenland. Onderstaand zal ik ingaan op de gehanteerde argumenten en hierbij de argumenten voor en tegen bespreken.

4.1.5.1. Gelijkstelling eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar

De landbouwwijstelling had van oorsprong het doel om er voor zorg te dragen dat er een gelijke behandeling bewerkstelligd werd tussen de landbouw-ondernemer en de eigenaar van landbouwgrond. Uiteraard is het vreemd dat men wel gelijkheid tussen eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar wenste te bereiken, maar geen gelijkheid tussen eigenaar-verpachter en andere ondernemer-eigenaar maar ik beperk me tot de vraag of het gelijkstellen van de eigenaar-verpachter aan de landbouwer-eigenaar nog een geldige rechtvaardiging is voor het bestaan van de landbouwwijstelling. Eigenaren van grond, die deze verpachtten aan agrariërs, betaalden geen heffing over de verkoop van hun grond. Landbouwondernemers met eigen grond zouden echter wel moeten afrekenen over de verkoop van de grond. Door de verkoopwinst vrij te stellen werd gelijkheid gecreëerd. Echter in 2001 werd box 3 geïntroduceerd. Eigenaren van landbouwgrond die tot het privé vermogen gerekend wordt dienen sindsdien 30% rendementsheffing te betalen over de forfaitaire inkomsten (4%) uit de (eveneens forfaitair vastgestelde³⁰) waarde van de landbouwgronden. Er is derhalve geen

³⁰ Besluit waardering landbouwgronden box 3, jaarlijks aangepast.

gelijkheid meer tussen de landbouw-ondernemer en de eigenaar van landbouwgrond. Eén van de pijlers van het bestaansrecht van de landbouwwijstelling is hiermee komen te vervallen³¹.

4.1.5.2. Bevorderen bedrijfsoverdracht

De landbouwwijstelling kent ook als doel het bevorderen van de bedrijfsoverdracht. Uiteraard is het vreemd dat ondernemingen buiten de agrarische sector geen dergelijk maatregel hebben, maar ik beperk me hier tot de vraag of het bevorderen van de bedrijfsoverdracht nog een geldige rechtvaardiging is voor het bestaan van de landbouwwijstelling. Een bedrijfsoverdracht kan zowel binnen als buiten de familie plaatsvinden, echter in de agrarische sector is bedrijfsoverdracht binnen de familie de meest voorkomende manier van bedrijfsoverdracht.

Door de landbouwwijstelling zal er over de normale agrarische waardevermindering van de grond niet afgerekend hoeven te worden. De overnameprijs zal derhalve lager kunnen zijn, wat de overname vergemakkelijkt. Ook bij bedrijfsverplaatsingen biedt de landbouwwijstelling uitkomst.

Echter, sinds de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 wordt de bedrijfsovername al vergemakkelijkt door de invoering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zoals artikel 3.63, de geruisloze doorschuiving aan de mede-ondernemer. Voor bedrijfsverplaatsingen kan dan weer gebruik gemaakt worden van de verruimde herinvesteringsreserve. Voordeel van deze faciliteiten is dat zij voor alle ondernemers gelden, en niet enkel specifiek voor agrarische ondernemers. De noodzaak voor het in standhouden van de landbouwwijstelling lijkt dan ook door de komst van deze faciliteiten een stuk minder aanwezig te zijn.

Tevens blijkt dat bij veel bedrijfsoverdrachten enkele bedrijfsmiddelen ruisend overgedragen worden, waarbij voor de gerealiseerde winst dan een lijfrente bij de overnemer bedongen wordt³². Het doel hiervan is dan belastinguitstel. Dit doel strookt dan niet met het bevorderen van de bedrijfsovername, de overnamesom is dan immers hoger.

4.1.5.3. Landbouwgrond is een speciaal bedrijfsmiddel

Landbouwgrond is een speciaal bedrijfsmiddel. Het is niet alleen een locatiebepalend bedrijfsmiddel, maar tevens vruchtdragend. Als zodanig dient dit speciaal bedrijfsmiddel dan ook anders behandeld te worden dan andere bedrijfsmiddelen. Als argumenten voor de stelling dat grond een apart bedrijfsmiddel vormt kunnen worden gegeven:

-Het vervreemden van landbouwgronden ligt niet in de lijn van het landbouwbedrijf. Agrarische ondernemingen zetten vooral in op stabiliteit danwel schaalvergroting. De grond is nodig voor de productie, verkoop ligt derhalve niet voor de hand. Tevens is landbouwgrond

³¹ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouwwijstelling, LEI, Den Haag, 2007, p.12.

³² Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouwwijstelling, LEI, Den Haag, 2007, p.37-38.

niet gebonden aan een economische levensduur, vervanging in verband met ouderdom is niet aan de orde.

-De waarde van landbouwgrond is stabiel. Er is weinig volatiliteit in de agrarische waarde van de grond. Er is weliswaar een stijging waarneembaar, maar deze is niet sprongsgewijs.

-Landbouwgrond is niet afschrijfbaar, echter wordt wel geactiveerd op de balans.

-Landbouwgrond maakt over het algemeen het grootste deel uit van het vermogen van de onderneming.

-Gezien het lage rendement van landbouwbedrijven maakt de grond een belangrijk deel uit van de vermogenspositie van de landbouwonderneming. Dientengevolge is de landbouwgrond ook een belangrijke factor voor eventuele financieringen. Door de landbouwvrijstelling is de waarde van de landbouwgrond (in beginsel) gevrijwaard van fiscale claims en zal een bank weinig risico lopen indien landbouwgronden als onderpand voor een financiering gegeven worden.

-De landbouwvrijstelling houdt op effectieve wijze rekening met inflatie. De waardeverhoging van de grond, hoe geleidelijk ook, zorgt elk jaar voor een groter wordend verschil tussen boekwaarde en WEVAB waarde. Het is niet ongebruikelijk dat grond al generaties lang geruisloos doorgeschoven is en de boekwaarde erg laag is. Het belang van de landbouwvrijstelling stijgt dan ook naarmate de grond langer tot het ondernemingsvermogen behoort³³.

Ik onderschrijf de bovengenoemde argumenten die het speciale karakter van agrarische grond benadrukken. Echter, er zijn meer sectoren waarin speciale bedrijfsmiddelen aanwezig zijn, die waardeverlozen zijn, of niet afschrijfbaar, of niet vaak verkocht worden en die een groot deel uitmaken van de vermogenspositie van een onderneming. Hiervoor geldt echter geen aparte vrijstelling voor de eventuele verkoopwinst. De hamvraag is zodoende niet c.q. onbevredigend beantwoord: waarom juist deze faciliteit voor landbouwgronden en niet voor vergelijkbare andere bedrijfsmiddelen?

Inflatiewinsten zijn in de regel ook belast. Daarentegen zijn de inflatiewinsten in de agrarische sectoren wel significanter aanwezig daar de grond langer tot het ondernemingsvermogen behoort dan andere bedrijfsmiddelen in andere sectoren, gezien het feit dat deze in de regel eerder vervangen zijn en de boekwaarde over de jaren heen zal stijgen.

4.1.5.4. De landbouwsector in het buitenland kent vaak ook aparte regelingen

In het buitenland kent men voor de landbouwsector vaak een bijzonder regime. In België werkt men met zogenaamde Nationale forfaitaire grondslagen van aanslag³⁴. De omzet van landbouwactiviteiten wordt daar forfaitair bepaald en belast op basis van een oppervlakte x product x prijs methode. Een vergelijking met het Nederlandse tonnageregime in de

³³ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouwvrijstelling, LEI, Den Haag, 2007, p.48.

³⁴ artikel 342, § 1, 2de lid van het WIB 92.

zeescheepvaart ligt voor de hand. In Duitsland kende men vroeger eveneens een landbouwwijziging. De waardevermindering grond werd bij boeren niet belast maar vrijgesteld³⁵. Bij grond-handelaren diende echter elk jaar de waardevermindering commercieel bepaald te worden en werd deze in de heffing betrokken bij verkoop³⁶. De landbouwwijziging in Duitsland is echter afgeschaft omdat deze evident in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Het Duitse Bundesverfassungsgericht bepaalde dit op 11 mei 1970³⁷.

“Die unterschiedslose Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden ist mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar (§4 Abs. 1 Satz 5 EStG)”

“1. Durch die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG würden die betrieblichen Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft im Vergleich mit denen aus Gewerbebetrieb so evident ungleich besteuert, daß diese - im wesentlichen nur noch - für die Landwirtschaft geltende Sonderregelung mindestens seit dem hier maßgebenden Veranlagungszeitraum 1958 wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG nichtig sei. Die tatsächlichen Auswirkungen der verschiedenen Besteuerung seien von außerordentlichem Gewicht, da gerade bei der Veräußerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke ungewöhnliche, zuweilen das Hundertfache und mehr der Besteuerungswerte ausmachende Gewinne erzielt würden.”

Daarvoor in de plaats is een forfaitaire regeling gekomen die op hoofdlijnen gelijkenissen vertoont met het systeem van België.

4.1.5.5. Conclusie doelen en rechtvaardigingsgronden

Bezien we de historie van de landbouwwijziging, dan komen er twee doelen prominent naar voren. Gelijkstelling van heffing tussen de landbouwondernemer en de landbouwgrondeigenaar en het bevorderen van de bedrijfsoverdracht. Door de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 lijken beide doelen niet meer relevant. Landbouwgrondeigenaren worden belast in box 3, en door de invoering van artikel 3.63 is ook de geruisloze doorschuiving mogelijk gemaakt. Tevens blijkt dat de hoeveelheid landbouwgrond in particuliere handen (box 3) kleiner wordt³⁸.

Als rechtvaardigingsgrond wordt gesteld, dat de landbouwgrond een speciale positie inneemt ten opzichte van andere bedrijfsmiddelen in andere sectoren. Ik bestrijd niet dat landbouwgrond inderdaad een speciaal bedrijfsmiddel is. Echter, ook in andere sectoren zijn bedrijfsmiddelen te vinden die overeenkomsten vertonen met het bedrijfsmiddel landbouwgrond. Voor deze bedrijfsmiddelen geldt echter geen vrijstelling. Het criterium “speciaal bedrijfsmiddel” is voor mij derhalve geen reden om de landbouwwijziging te rechtvaardigen. Heffing over de stille reserves op de landbouwgronden zal wel leiden tot een slechtere financieringspositie voor de landbouwondernemers. Echter, dit is niet anders voor niet-agrarische ondernemers. Indien men dit wil oplossen zal de oplossing wellicht gezocht

³⁵ §4 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 23. September 1958 – EstG 1958 – (BGBl I S, 673).

³⁶ §5 EstG – Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden.

³⁷ BVerfG, Beschluss vom 11.05.1970 – Aktenzeichen I BvL 17/67.

³⁸ Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouwwijziging, LEI, Den Haag, 2007, p. 9.

moeten worden in financieringsfaciliteiten voor alle overnemende ondernemers, niet alleen de agrarische. Het gaat nu echter te ver om dieper op die materie in te gaan.

Ten slotte wordt gewezen naar het buitenland, waar men vaak ook aparte regelingen kent voor de belastingheffing in de landbouwsector. Belastingheffing in het buitenland dient echter bezien te worden vanuit het buitenlandse belastingstelsel en tevens in combinatie met andere landbouw ondersteunende maatregelen en kan niet één op één vergeleken worden met de Nederlandse wet- en regelgeving hieromtrent. Daarbij komt dat de Duitse variant van de landbouwwijstelling, die veel gelijkenis vertoonde met de Nederlandse, wel is afgeschaft in het verleden.

Hoofdstuk 5: Overgangsrecht

5.1. Is overgangsrecht nodig danwel gewenst?

Ik heb aangegeven dat de landbouwvrijstelling deels strijdig is met bestaande wetgeving. Het doel van de landbouwvrijstelling is inmiddels achterhaald en de aangevoerde rechtvaardigingsgronden rechtvaardigen mijn inziens het in stand houden van de landbouwvrijstelling als zodanig niet meer. Daarbij leidt de landbouwvrijstelling in zijn huidige vorm tot een ongerechtvaardigd verschil in behandeling van belastingplichtigen. Afschaffing danwel aanpassing van de huidige regeling lijkt mij gepast. Onderstaand zal ik ingaan op de gevolgen en mogelijkheden van een eventuele afschaffing of aanpassing en ten slotte zal ik mijn voorkeur aangeven bij de conclusie.

5.2. Mogelijkheden

Er is discussie omtrent de houdbaarheid van de landbouwvrijstelling. Veel accountantskantoren en belangenverenigingen wachten deze discussie niet af en zijn druk bezig met het voorkomen van heffing bij een eventuele afschaffing danwel het aansturen op gewenst overgangsrecht.

5.2.1. Afschaffen

Uiteindelijk is afschaffing van de landbouwvrijstelling ook een optie. Als argument voor kan worden gesteld dat de historische doelstellingen van de landbouwvrijstelling achterhaald zijn, als ze al ooit hadden mogen worden gesteld. De landbouwvrijstelling is in dit licht bezien overbodig. Tevens leidt de landbouwvrijstelling tot een verschil in behandeling van belastingplichtigen zonder dat daar valide redenen voor lijken te zijn anders dan een goede lobby van de agrarische sector in politiek Den Haag.

Als argument tegen de afschaffing van de landbouwvrijstelling kan genoemd worden dat er een fiscale claim ontstaat voor het waardeverschil tussen de boekwaarde op de balans en de waarde in het economisch verkeer op het moment van afschaffing. Tevens zal een financiering van een agrarische onderneming sterk belemmerd worden, daar het rendement in deze sector aantoonbaar lager ligt dan andere sectoren.

5.2.2. Vaststellen prijs en compartimentering

Er wordt geopperd om bij een eventuele afschaffing van de vrijstelling de WEVAB waarde van alle landbouwgronden eenmalig vast te leggen. Dit zou dan plaatsvinden door middel van een verzoek aan de inspecteur om deze waarde per beschikking vast te stellen. Men kan verwijzen naar de analogie met de zogenaamde artikel 70 beschikking.

Tegenstanders van deze methode geven aan dat dit leidt tot uitvoeringsproblemen. Het is ondoenlijk om elk landbouwperceel in Nederland te laten taxeren. Er liggen nog steeds vele verzoeken ex artikel 70 in overleg met belastingplichtigen op de plank bij de fiscus, welke pas in behandeling genomen worden zodra de verkoopwinst gerealiseerd wordt. Echter, deze

laatste methodiek, het aanmelden en dan vervolgens wachten met de uitvoering, zou ook toegepast kunnen worden bij een eventuele afschaffing van de landbouwwijstelling. Dit heeft wel als nadeel dat er geen zekerheid vooraf is over de te benutten landbouwwijstelling.

Men zou ervoor kunnen kiezen om de landbouwgronden regionaal te waarderen. Eenzelfde methodiek wordt ook gehanteerd voor de waardering van landbouwgronden in box 3. Voor de te hanteren WEVAB ondergrond woning per 1 april 1986 is aan sommige boekhoudkantoren³⁹ eveneens een beschikking afgegeven door de fiscus waarop de gemiddelde WEVAB waarden van deze ondergrond woning per regio aangegeven wordt. Door deze regionale prijsbepaling kunnen uitvoeringsproblemen voorkomen worden. Groot nadeel van standaardprijzen per regio is natuurlijk dat dit in specifieke gevallen onevenredig voor- of nadelig kan uitpakken. Beide situaties zijn ongewenst. De WEVAB waarde van grond voor aardbeienteelt is bijvoorbeeld hoger dan die voor suikerbieten, omdat aardbeigrond aan meer eisen moet voldoen. Bij standaardwaarden zou de landbouwwijstelling over de genoemde aardbeigrond lager zijn. Tevens kan grond een hogere WEVAB waarde hebben voor sommige kopers⁴⁰. Een landbouwer-buurman zal uit efficiëntie overwegingen over het algemeen meer over hebben voor nabijgelegen grond dan een landbouwer die niet naast de grond in kwestie woont. Bij een generale vaststelling van de waarde kan hier geen rekening mee gehouden worden.

Een oplossing hiervoor zou kunnen zijn om de regionale WEVAB waarde als een standaardwaarde te zien, waarbij het belastingplichtige c.q. de fiscus vrijstaat om middels een eigen taxatie een hogere of lagere landbouwwijstelling aannemelijk te kunnen maken. Dit zou dan niet anders zijn dan de waardering van landbouwgronden in box 3. De waardering volgens het besluit is een compromis, hier kan van worden afgeweken.⁴¹

5.2.3. Herwaarderen

Een groot deel van de agrarische financiële dienstverleners zet in op de zogenaamde herwaardering. Hierbij wordt een hogere balanswaardering gecreëerd door overdrachts- en herwaarderingswinst te realiseren. Hiervoor wordt in de regel gewerkt met een samenwerkingsverband waarbij een deel van de onderneming tussen de bestaande vennoten (of een nieuw toe te treden vennoot) wordt overgedragen al dan niet met inbreng van buitenvennootschappelijke gronden. Door de overdracht mag het overgedragen deel gewaardeerd worden op de overdrachtprijs, zijnde de waarde in het economisch verkeer. Voor het niet overgedragen deel geldt dat dit geherwaardeerd mag worden. Voor zowel de overdrachtwinst als de herwaarderingswinst kan de landbouwwijstelling van toepassing zijn. Er is druk overleg gaande tussen de zogenaamde VLB-kantoren en de Belastingdienst omtrent de problemen en voorwaarden, maar in beginsel is duidelijk dat herwaardering in veel gevallen mogelijk is. De herwaarderingswinsten zoals deze nu uitgevoerd worden vinden formeel plaats op zakelijke gronden, zoals het toetreden van een bedrijfsopvolger of het (meer) mee laten delen in de winst van een hardwerkende partner als beloning voor bewezen diensten, of althans zakelijke redenen niet zijnde het mogelijk afschaffen van de landbouwwijstelling. De wetgever zou er echter voor kunnen kiezen om bij de afschaffing van de landbouwwijstelling

³⁹ Verslag bespreking 19 december 1991 inzake toepassing overgangsregeling landbouwwijstelling ex artikel 70 ten behoeve van de vestigingen in Breda, Oosterhout, Roosendaal, Oudenbosch, Goes, Hulst en Oostburg tussen ABABncb en de Belastingdienst Breda.

⁴⁰ Hof Leeuwarden 25 april 2007, 04/00868, NTFR 2007/887.

⁴¹ Besluit waardering van verpachte gronden in box 3, CPP2006/639M.

herwaarderen eenmalig mogelijk te maken. De herwaardering zou dan mogelijk zijn tot de WEVAB waarde. Hierdoor wordt er niet met terugwerkende kracht geheven over claims uit het verleden en blijven derhalve “opgebouwde rechten” gerespecteerd. Deze optie lijkt op de hierboven systematiek inzake de artikel 70 – methode. Er zijn echter verschillen.

Bij de artikel 70 methode is er overleg met de fiscus omtrent de waarde van de grond. Deze waarde is pas relevant bij de daadwerkelijke verkoop van de grond, derhalve kan de benodigde taxatie naar aanleiding van het verzoek ex artikel 70 in beginsel tot die tijd uitgesteld worden.

Bij een herwaardering van de grond naar een hogere waarde, de WEVAB waarde, komt de grond in het jaar van herwaarderen voor een hogere waarde op de balans te staan. Dat leidt tot een realisatie van de meerwaardes en derhalve een hogere winst. Voor zover de landbouwwijziging van toepassing is, is dit een optel en aftreksom in de aangifte. Echter, indien er belaste claims aanwezig zijn op de grond, zoals pachtersvoordelen of afgeboekte herinvesteringsreserves, komen deze eveneens tot uiting bij herwaardering. In deze gevallen zal er dan sprake zijn van een belaste winst. Tevens dient de WEVAB waarde in het jaar van herwaarderen vastgesteld te worden.

5.2.4. Stelselwijziging

Een ander deel van de financiële dienstverleners zet in op een andere mogelijkheid, te weten de stelselwijziging. In plaats van het stelsel van waarderen op kostprijs of lagere marktwaarde wordt nu het waarderen op WEVAB waarde gehanteerd. Hierbij valt grofweg een splitsing te maken tussen herwaardering op WEVAB waarde en herwaardering op WEVAB waarde indien en voor zover de voordelen, zowel positieve als negatieve, door toepassing van de landbouwwijziging onbelast zullen zijn. De laatste variant ziet op situaties waarbij bijvoorbeeld een pachtersvoordeel op de grond rust of in het verleden een herinvesteringsreserve is afgeboekt op de boekwaarde van de grond. Voor deze claims geldt de landbouwwijziging immers niet. Tevens ziet de laatste variant ook op de ondergrond van bedrijfsgebouwen. Voor deze grond geldt wel de landbouwwijziging, maar het is de vraag of men voor de ondergrond een ander waarderingsstelsel mag hanteren dan voor de opstallen. In eerste instantie beriep men zich op de box 3 methode, dat wil zeggen dat de WEVAB waarde gelijkgesteld werd aan 10/9^e van de waarde van de waardering zoals vermeld in het Besluit waardering landbouwgronden box 3. De waarde is gesteld op 10/9^e, omdat uit de parlementaire geschiedenis van het Besluit waardering landbouwgronden box 3 blijkt dat men 9/10^e van de gemiddelde WEVAB waarde heeft gehanteerd⁴². De fiscus⁴³ heeft echter aangegeven hier niet akkoord mee te zullen gaan. Derhalve dient bij het hanteren van dit waarderingsstelsel elk jaar de grond getaxeerd te worden op de juiste WEVAB waarde.

Er is discussie of een stelselwijziging überhaupt is toegestaan, en zo ja, of waardering op WEVAB waarde een waarderingsmethode is die spoort met goed koopmansgebruik.

5.2.4.1. Is stelselwijziging mogelijk?

⁴² 21 februari 2005, nr. CPP2005/282M.

⁴³ Zie onder andere de geanonimiseerde uitspraak op bezwaar de dato 29 maart 2012 gericht aan Accon AVM.

Een ondernemer kan in principe elk winstberekenningsstelsel hanteren. Hij dient daarbij wel de beginselen van goedkoopmansgebruik in acht te nemen. Daaruit voort vloeit dat men een bestendige gedragslijn dient te hanteren, derhalve indien men eenmaal voor een stelsel heeft gekozen dient men dit stelsel in beginsel ook te blijven gebruiken. Dit komt ook de balanscontinuïteit ten goede. Tevens dient de winst berekend te worden onafhankelijk van de vermoedelijke uitkomst⁴⁴. Het wijzigen van stelsel is echter mogelijk. Het nieuwe stelsel dient eveneens in overeenstemming te zijn met goedkoopmansgebruik. De enige eis die wordt gesteld aan de stelselwijziging is dat deze niet is ingegeven door willekeur en niet is gebaseerd op louter fiscale gronden. Volgens de Hoge Raad⁴⁵ dient men “op louter fiscale gronden” op te vatten als “het niet gericht zijn op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel”. Bekeken dient te worden of er sprake is van willekeur. Tevens is het de vraag of het wijzigen van een waarderingsstelsel in het licht van een mogelijke afschaffing van de landbouwvrijstelling gericht is op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.

Er mag geen sprake zijn van willekeur. Men kan niet het ene jaar kiezen voor waarderingsmethode x en het andere jaar voor waarderingsmethode y. Een wetwijziging kan een goede reden zijn (een zogenaamde bijzondere omstandigheid) om het waarderingsstelsel aan te passen⁴⁶. Echter, de landbouwvrijstelling is nog niet afgeschaft of aangepast. De groep belastingplichtigen die nu massaal herwaarderen als gevolg van een stelselwijziging doen dit onder verwijzing naar een mogelijke toekomstige gebeurtenis, die echter nog onzeker is. Mijn inziens lopen zij derhalve op de muziek vooruit en is de toegepaste stelselwijziging op dit moment nog volstrekt willekeurig en derhalve niet toegestaan. Immers er zijn legio mogelijke toekomstige en onzekere gebeurtenissen denkbaar. Hiermee kan men echter geen rekening houden. Zou de landbouwvrijstelling in enige vorm aangepast worden, dan wel zou dit toegezegd worden door de wetgever, dan zou dit in beginsel een gegronde reden zijn om eventueel van waarderingsstelsel te veranderen, mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Tevens mag er geen sprake zijn van een wijziging van een waarderingsstelsel gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. De vraag rijst dan of het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel hetzelfde is als het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel.

Is het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel hetzelfde als het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel?

Uit de jurisprudentie en de literatuur blijkt dat er discussie is over de vraag of het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel hetzelfde is als het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel. Tegenstanders geven aan dat het slechts een semantische discussie is⁴⁷. Zij noemen het voorkomen van een fiscaal nadeel derhalve het behalen van een fiscaal voordeel, wat het wijzigen van het waarderingsstelsel in de weg staat. Voorstanders zijn er echter ook. De Bont betoogt⁴⁸ dat het voorkomen van een fiscaal nadeel geen fiscaal voordeel behoeft te zijn. Essers komt tot een gelijklopende conclusie.⁴⁹ Hun betoog ziet op de stelselwijziging ter voorkoming van verliesverdamping. Vanuit de redenering dat de totaalwinstgedachte inhoudt dat winsten belast dienen te worden en verliezen verrekend zouden moeten kunnen worden,

⁴⁴ Zie artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁴⁵ HR 14 januari 1970, BNB 1970/68.

⁴⁶ HR 18 november 1953, BNB 1953/307.

⁴⁷ G.T.K. Meussen, ‘Werken aan winst, over waarderingsperikelen, afschrijvingsvraagstukken en voorkoming van verliesverdamping’, *Tribuut* 2006/6, blz. 22.

⁴⁸ G.J. de Bont, *Herwaarderen op hogere bedrijfswaarde indien verliezen dreigen te verdampen*, WFR 1994/238.

⁴⁹ P.H.J. Essers, In de nood leert men zijn vrienden kennen, NTFR 2009/2131.

zou het benutten van de te verdampen verliezen niet leiden tot een voordeel maar slechts tot het voorkomen van een fiscaal nadeel. De staatssecretaris heeft ook goedgekeurd dat men ter voorkoming van verliesverdamping waarderingssystemen mag wijzigen⁵⁰. Tevens is er ook jurisprudentie te vinden waaruit blijkt dat een voorkoming van een fiscaal nadeel niet hetzelfde is als het behalen van een fiscaal voordeel. Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelde in 1989⁵¹ al dat het inlassen van een kort boekjaar opdat de toenmalige voorraad- en vermogensaftrek benut kon worden niet in strijd was met goed koopmansgebruik, daar er geen fiscaal voordeel beoogd werd maar het voorkomen van een fiscaal nadeel.

De vraag is dan of stelselwijziging bij het vooruit lopen op het afschaffen van de landbouwvrijstelling ziet op de voorkoming van een fiscaal nadeel. Enerzijds “verdampt” de vrijstelling, anderzijds verzet de totaalwinstgedachte zich juist niet tegen heffing over de verkoopwinsten (en aftrek bij verliezen!) op landbouwgrond. Naar mijn mening dient de totaalwinstgedachte te prevaleren. Mocht het willekeurargument derhalve niet gevolgd worden, dan is stelselwijziging op dit moment niet mogelijk daar dit ziet op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.

5.2.4.2. Is stelselwijziging op WEVAB waarde toegestaan?

Een nieuw stelsel van waardering dient in overeenstemming te zijn met goed koopmansgebruik. Het is de vraag of waardering op WEVAB waarde in overeenstemming is met goedkoopmansgebruik. De meningen hieromtrent zijn verdeeld. Denissen en Seegers zijn tegenstander van de waardering op WEVAB waarde⁵². Wetshistorisch is herwaarderen op de WEVAB waarde niet mogelijk. Het voorzichtigheidsbeginsel verzet zich hier tegen. Een kort overzicht:

In de Wet op de inkomstenbelasting was waardering op werkelijke waarde toegestaan⁵³. Let wel, waardering op werkelijke waarde zou een waardering op WEV betekenen. Dit is niet gelijk aan de waardering op de WEVAB, al zal in de praktijk voor veel landbouwgronden gelden dat WEV = WEVAB. In 1941 werd waardering boven de kostprijs echter niet meer toegestaan bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. De Wet Belastingherziening 1950 vermeldt dat waarden op bedrijfswaarde ook niet mogelijk zou zijn. Dit laatste is overigens wel teruggenomen door de staatssecretaris, echter zonder aanpassing van het wetsartikel. Bij de behandeling van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 is de vrijwillige opwaardering van bedrijfsmiddelen besproken en expliciet afgewezen⁵⁴. Tevens werd bepaald dat waarden op de vervangingswaarde en periodieke opwaarderingen in verband met geldontwaarding evenmin toegestaan waren. De wetgever stelt zich op het standpunt dat het voorzichtigheidsbeginsel zich verzet tegen een waardering boven de kostprijs. In artikel 10 Wet op de Inkomstenbelasting 1964 blijkt dan ook dat historische kostprijs als maximale waarderingmethode gehanteerd blijft. Artikel 10 Wet op de Inkomstenbelasting vinden we nu in het huidige recht terug als artikel 3.30 Wet op de Inkomstenbelasting 2001. De staatssecretaris heeft aangegeven dat waardering op verkoopwaarde in zijn algemeenheid in strijd met goedkoopmansgebruik dient te worden aangemerkt⁵⁵. De Staatssecretaris heeft wel een goedkeuring afgegeven indien men het waarderingssysteem wijzigt ter voorkoming van de

⁵⁰ Parlementaire behandeling Wet werken aan Winst en Belastingplan 2010.

⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch 26 mei 1989, nr. 1318/1988, BNB 1991/11.

⁵² P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, Het Register juni 2011, nummer 6.

⁵³ HR 19 oktober 1938, B. 6761.

⁵⁴ Persbericht Ministerie van Financiën van 20 december 1982, nr. W 323.

⁵⁵ Besluit van 14 november 2000, CPP 2000/2118M.

verliesverdamping van de eigen verliezen. Als voorwaarden worden genoemd dat het moet gaan om eigen verliezen en dat het nieuwe stelsel in lijn is met goedkoopmansgebruik⁵⁶. Het doel van de huidige herwaardering is echter geen verliesverdamping

Er is naast wetsgeschiedenis ook jurisprudentie omtrent mogelijke stelsels van waardering. Er kan geconcludeerd worden dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat waardering op kostprijs minus afschrijvingen de norm dient te zijn, en dat waardering op lagere marktwaarde enkel mogelijk is indien de waardering op kostprijs minus afschrijvingen leidt tot een boekwaarde die hoger is dan de bedrijfswaarde⁵⁷. Uit een arrest van het Hof 's-Gravenhage blijkt dat waardering van tuinbouwgrond op hogere bedrijfswaarde niet mogelijk is⁵⁸. De Hoge Raad heeft in meerdere arresten geoordeeld dat baten en lasten toegerekend moeten worden aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Bij waardering op dagwaarde of WEVAB waarde worden winsten aangegeven die betrekking hebben op toekomstige jaren en derhalve is dit niet toegestaan. Slechts indien de verkoop van gronden vaststaat kan de grond voor een hogere waarde op de balans aangegeven worden. Ten slotte is een waardering naar WEVAB in strijd met het voorzichtigheidsbeginsel. Het voorzichtigheidsbeginsel geeft aan dat verliezen direct genomen dienen te worden, maar winsten pas bij daadwerkelijke realisatie. Herwaardering naar de WEVAB waarde is echter geen daadwerkelijke winstrealisatie.

5.2.5. Uitbreiding toepassing landbouwwijstelling

Om ongelijke behandeling te voorkomen zou men er ook voor kunnen kiezen om de landbouwwijstelling voor iedereen te laten gelden. Op die manier profiteert iedereen van de regeling. Elke transactie die ziet op landbouwgrond wordt dan op dezelfde wijze belast. Ook de landbouwer-resultaatgenieter zou dan op dezelfde wijze belast worden.

Aan deze mogelijkheid kleven wel enkele nadelen. Zo zal het accent nog meer komen te liggen op het begrip landbouwgrond. Er zal duidelijkheid moeten zijn wanneer een perceel grond als landbouwgrond kwalificeert. Misbruik door even snel maïs te planten bij een voorgenomen verkoop van een perceel grond dient zoveel mogelijk voorkomen te worden. Tevens zal verbreding van de grondslag uiteraard budgettaire consequenties hebben.

5.2.6. Gelijikstelling aan box 3

De landbouwwijstelling had in eerste instantie tot doel het verschil in fiscale behandeling van de landbouwgrond eigenaar-verpachter en de landbouwgrond eigenaar-ondernemer op te heffen. Met de invoering van box 3 kwam deze gelijkheid te vervallen. Immers, in box 3 wordt nu geheven over een forfaitair rendement van 4%. Om deze gelijkheid wederom te realiseren kan men een 4% forfaitair rendementsheffing over de landbouwgronden invoeren. Landbouwgrond wordt dan zowel in box 1 (winst of resultaat uit overige werkzaamheden) als box 3 (forfaitair) tegen hetzelfde tarief belast.

Een nadeel van deze aanpassing is gelegen in het feit dat men dan werkt met een forfait. Een forfait is per definitie geen juiste weergave van de werkelijkheid en zal dus altijd leiden tot een te hoge of te lage belastingheffing. Ook is het de vraag of aansluiten bij de werking van

⁵⁶ Parlementaire behandeling Wet werken aan Winst en Belastingplan 2010.

⁵⁷ HR 5 mei 1956, BNB 1956/102 en HR 11 december 1985, BNB 1987/187.

⁵⁸ Hof 's-Gravenhage 7 december 1976, BNB 1978/159.

box 3 an sich wenselijk is. Er zijn immers diverse bezwaren ten opzichte van box 3 te bedenken. Naast dat er gewerkt wordt met een forfait, en derhalve per definitie geen sprake is van een juiste belastingheffing, wordt door het forfait het draagkrachtbeginsel geweld aan gedaan. Iedereen betaalt immers hetzelfde. Ten slotte wordt er in box 1 en box 2 (via de vennootschapsbelasting) gewerkt met een progressieve heffing, terwijl in box 3 het tarief juist degressief van aard is bij hogere rendementen. Tevens dient bekeken te worden wat de grondslag is voor de heffing. Dient men 4% te pakken van de jaarlijkse WEVAB waarde van de grond, dan dient men elk jaar te laten taxeren, wat de nodige kosten met zich mee zal brengen. Indien men 4% neemt van de waardes zoals vermeld in het Besluit waardering landbouwgronden box 3 loopt men tegen de bezwaren aan zoals genoemd onder 5.2.2.

5.3. Conclusie en aanbeveling

5.3.1. Conclusie

Ik heb de landbouwwijstelling beoordeeld vanuit een internationaal en nationaal perspectief. Enerzijds heb ik beoordeeld of gelijke gevallen gelijk behandeld worden, anderzijds heb ik beoordeeld of er sprake is van ongeoorloofde staatssteun. Ook heb ik gekeken of het doel van de landbouwwijstelling de landbouwwijstelling nog rechtvaardigt.

In 2004 oordeelde de Hoge Raad dat er geen rechtvaardiging was voor de ongelijke behandeling van ondernemers inzake de ondergrond van de bedrijfswoning en de landbouwwijstelling op dat punt verboden discriminatoir was. Dit omdat de functie van de ondergrond van een agrarische bedrijfswoning voor een agrarisch ondernemer niet anders was dan voor een niet-agrarische ondernemer. Voor zover de landbouwwijstelling ziet op ondergrond van andere bedrijfsgebouwen ben ik van mening dat de landbouwwijstelling op dit punt ook discriminatoir is daar de functie van de ondergrond van bedrijfsgebouwen in mijn optiek voor een agrarische ondernemer niet anders is dan voor een niet-agrarische ondernemer. Cultuurgronden hebben naar mijn mening wel vaak een andere functie voor agrarische ondernemers dan voor niet-agrarische ondernemers. Echter, in situaties waar de functie van de cultuurgrond voor zowel een agrarische ondernemer als een niet-agrarische ondernemer gelijk is, dient mijn inziens gelijk gehandeld te worden. De landbouwwijstelling is echter nimmer van toepassing voor niet-agrarische ondernemers, en derhalve ben ik van mening dat het niet van toepassing zijn van de landbouwwijstelling op niet-agrarische ondernemers op dit punt discriminatoir kan zijn.

Tevens heb ik beoordeeld of er sprake is van staatssteun, en of deze staatssteun geoorloofd zou zijn. Om te kwalificeren als staatssteun dient er aan vier criteria voldaan te zijn. Het moet gaan om steunmaatregelen van de staten of in welke vorm dan ook met staatsmiddelen bekostigd die mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Ik heb deze criteria getoetst en aan alle vier de criteria wordt voldaan. Indien de landbouwwijstelling zou voldaan aan de doelstellingen van het Europese Landbouwbeleid, is er geen sprake van staatssteun. De doelstellingen zijn het bevorderen van de landbouwproductiviteit, het zorgen voor een redelijke levensstandaard van hen die in de landbouw werkzaam zijn, stabilisatie van de markt, de voorziening vrij te stellen of redelijke prijzen bij de levering aan verbruikers te verzekeren. Ik heb geconcludeerd dat de landbouwwijstelling niet voldeed aan de doelstellingen. Er is dan ook sprake van staatssteun. Om te bepalen of de staatssteun geoorloofd is, dient bekeken te worden of er een

rechtvaardigingsgrond is voor het selectiviteitscriterium. Naar mijn mening is deze er niet en is er derhalve sprake van ongeoorloofde staatssteun.

De historische doelen van de landbouwwijstelling waren enerzijds het creëren van gelijkheid tussen de landbouwer-eigenaar en de landbouwgrondverpachter-eigenaar en anderzijds het bevorderen van de bedrijfsoverdracht in de agrarische sfeer. Door de introductie van box 3 is de gelijkheid en daarmee het eerste doel komen te vervallen. Door de invoering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zoals de geruisloze doorschuiving naar mede ondernemers ex artikel 3.63 en de verruimde herinvesteringsreserve, in combinatie met het onderzoek van het LEI waaruit blijkt dat veel bedrijfsoverdrachten niet helemaal geruisloos gaan, lijkt de noodzaak van het in standhouden van de landbouwwijstelling een stuk kleiner geworden te zijn.

Ten slotte verwijs ik naar de situatie in Duitsland. In het verleden bestond daar ook een landbouwwijstelling die zeer veel overeenkomsten met de Nederlandse landbouwwijstelling vertoonde. In 1970 kwamen de Duitsers eveneens tot de conclusie dat de landbouwwijstelling strijdig was met het gelijkheidsbeginsel.

Ik heb aangegeven dat de landbouwwijstelling deels strijdig is met bestaande internationale en nationale wetgeving. Het doel van de landbouwwijstelling is inmiddels achterhaald en de aangevoerde rechtvaardigingsgronden rechtvaardigen mijn inziens het in stand houden van de landbouwwijstelling als zodanig niet meer. Daarbij leidt de landbouwwijstelling in zijn huidige vorm tot een ongerechtvaardigd verschil in behandeling van belastingplichtigen. Afschaffing danwel aanpassing van de huidige regeling lijkt mij gepast.

5.3.2. Aanbeveling

Ik heb diverse opties benoemd inzake het afschaffen danwel aanpassen van de landbouwwijstelling, en daarbij de voor- en nadelen genoemd. Ik heb daarbij het afschaffen van de landbouwwijstelling behandeld maar ook het van toepassing verklaren van de landbouwwijstelling op alle grondtransacties. Tevens heb ik als optie genoemd het invoeren van een nieuwe waardebeschikking gelijk de artikel 70 beschikking of het invoeren van een forfaitaire winst à la box 3. Ten slotte heb ik het wijzigen van het waarderingsstelsel genoemd en de optie tot herwaardering.

Mijn persoonlijke voorkeur geniet de eenmalige herwaardering. Bij het afschaffen van de landbouwwijstelling zouden belastingplichtigen dan eenmalig hun grond mogen opwaarderen tot de WEVAB. Op die manier kunnen zij gelijk hun “opgebouwde rechten” verzilveren. Het grote nadeel van herwaarderen is dat andere claims zoals afgeboekte herinvesteringsreserves en pachtersvoordelen meteen tot uiting komen. Dit zou mijn inziens eenvoudig gerepareerd kunnen worden door het gelijktijdig opnemen van een voorziening op de balans. Eenzelfde oplossing ziet men ook bij het doorschuiven van belaste pachtersvoordelen. Bij verkoop van de grond valt de voorziening dan belast vrij in de winst.

Literatuurlijst

Publicaties

- G.J. de Bont, Herwaarderen op hogere bedrijfswaarde indien verliezen dreigen te verdampen, WFR 1994/238.
- P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, Discrimineert de landbouvwijziging?, WFR 6559, 15 januari 2004.
- P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, Herwaardering en Stelselwijziging van Landbouwgrond, Het Register juni 2011, nummer 6.
- P.H.J. Essers, In de nood leert men zijn vrienden kennen, NTFR 2009/2131. Parlementaire behandeling Wet werken aan Winst en Belastingplan 2010.
- G.T.K. Meussen, 'Werken aan winst, over waarderingsperikelen, afschrijvingsvraagstukken en voorkoming van verliesverdamping', Tribuut 2006/6, blz. 22.
- F.J. van Sandijk, De landbouvwijziging in internationaal(rechtelijk) perspectief, Erasmus Universiteit 2009.
- S.F.J.J. Schenk en P.L.F. Seegers, De Landbouvwijziging, FED 2007.
- Van der Veen, H., Albregtse, D., Venema, G., Kavelaars, P., Van den Dool, R., De Nies, B., Evaluatie Landbouvwijziging, LEI, Den Haag, 2007, p.12.

Wetgeving

- 19 november 1918, nr.78, B. nr 2217.
- 4 februari 1931, nr. 84, B. nr 5129.
- 21 april 1932, nr. 88,.
- 3 februari 1933, nr. 63, B. nr. 5650.
- 4 februari 1943, nr. 4, B. nr 7844.
- §5 EstG – Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden.
BVerfG, Beschluss vom 11.05.1970 – Aktenzeichen 1 BvL 17/67.
- Persbericht Ministerie van Financiën van 20 december 1982, nr. W 323.
- Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, 98/C 384/03.
- Reactie Staatssecretaris, V-N BP21 2000/15.3, blz. 3660.
- Besluit van 14 november 2000, CPP 2000/2118M.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 8 maart 2006, CPP2005/3338M, V-N 2006/17.14.
- Besluit waardering van verpachte gronden in box 3, 21 februari 2005, nr. CPP2005/282M en CPP2006/639M.
- Artikel 88 lid 3 EG-Verdrag.
- Artikel 88 lid 1 EG-Verdrag.
- Artikel 1b van Verordening 659/1999.
- Artikel 1c van Verordening 659/1999.
- Artikel 342, § 1, 2de lid van het WIB 92.
- §4 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 23. September 1958 – EstG 1958 – (BGBl I S, 673).

Jurisprudentie

HR 19 oktober 1938, B. 6761.

HR 18 november 1953, BNB 1953/307.

HR 5 mei 1956, BNB 1956/102 en HR 11 december 1985, BNB 1987/187.

HR 15 juni 1960, nr. 14 302, BNB 1960/203.

HR 14 januari 1970, BNB 1970/68.

HvJ 2 juli 1974, nr. C-173/77, Italië vs. De Commissie.

HR 8 januari 1975, nr. 17.582, BNB 1975/34

Hof 's-Gravenhage 7 december 1976, BNB 1978/159.

HR 7 maart 1979, nr. 19.130, BNB 1980/229.

Hof 's-Hertogenbosch 26 mei 1989, nr. 1318/1988, BNB 1991/11.

HR 8 juli 1996, BNB 1996/311 en HR 8 juli 1996, BNB 1996/310.

HR 22 april 1998, BNB 1998/198.

EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398

De 7 mei 2004 arresten, nrs. 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.572 en 39.963; BNB 2004/337 en BNB 2004/338.

HR 29 april 2005, nr. 39.781, BNB 2005/209 (V-N 2005/25.7).

Hof Leeuwarden 25 april 2007, 04/00868, NTFR 2007/887.

Overige

Verslag bespreking 19 december 1991 inzake toepassing overgangsregeling landbouwvrijstelling ex artikel 70 ten behoeve van de vestigingen in Breda, Oosterhout, Roosendaal, Oudenbosch, Goes, Hulst en Oostburg tussen ABABncb en de Belastingdienst Breda.