

Vergaderjaar 2008–2009

**31 727**

## **Fiscale regelingen voor de landbouw**

**Nr. 1**

### **BRIEF VAN DE MINISTER VAN LANDBOUW, NATUUR EN VOEDSELKWALITEIT EN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 26 september 2008

Hierbij sturen wij u de evaluatierapporten over de landbouwregeling in de omzetbelasting, over de vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting en over de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting.<sup>1</sup> De rapporten geven gevolg aan de periodieke evaluatieverplichting van de belastinguitgaven op grond van de Regeling Prestatiegegevens en Evaluatie-onderzoek. In de evaluaties is de doeltreffendheid en doelmatigheid van deze regelingen onderzocht. De rapporten zijn opgesteld door het LEI, onderdeel van Wageningen Universiteit en Researchcentrum (WUR) en de Erasmus Universiteit Rotterdam (EUR). Ze zijn begeleid door de ministeries van Financiën en van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit.

#### **Evaluatie van de landbouwregeling in de omzetbelasting**

De landbouwregeling in de omzetbelasting, in het vervolg btw-landbouwregeling, houdt in dat landbouwers geen btw verschuldigd zijn over hun prestaties. Daartegenover staat dat zij dan ook geen recht op aftrek van btw-voorbelaasting hebben. Zij hoeven dan geen btw-administratie te voeren en geen factuur uit te reiken. De afnemers van deze landbouwers kunnen thans 5,1% van het bedrag dat aan hen door deze landbouwers in rekening is gebracht, als voorbelaasting in aftrek brengen. De landbouwer kan ook opteren om normaal in de heffing van de btw te worden betrokken.

De btw-landbouwregeling is gebaseerd op communautaire regelgeving op het gebied van de omzetbelasting, thans Richtlijn 2006/112/EG. Een van de belangrijkste overwegingen om in het toenmalige EEG-verband een bijzondere regeling voor de landbouw te treffen was het feit dat landbouwers in het algemeen geen boekhouding voerden. Voor de Nederlandse situatie was dit argument niet doorslaggevend, omdat het overgrote deel van de landbouwers in Nederland wel een boekhouding had. Voor Nederland zijn als argumenten voor de invoering gehanteerd dat er een mogelijk concurrentienadeel zou optreden ten opzichte van landbouwers in

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

andere lidstaten die wel een speciale landbouwregeling toepasten en dat het betrekken van landbouwers in de btw-heffing voor een deel geen effect zou hebben, omdat zij dan van de kleine ondernemersregeling gebruik zouden gaan maken.

Het gebruik van de btw-landbouwregeling in Nederland is in de loop der tijd sterk afgenomen. Maakten in 1975 nog nagenoeg alle landbouwbedrijven gebruik van de regeling, thans is dat nog ongeveer de helft. Wat omzet betreft valt nog circa 25 tot 30% onder de landbouwregeling. Het budgettaire beslag van de btw-landbouwregeling bedraagt dit jaar € 33 miljoen.

De onderzoekers komen voor wat doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid betreft tot de volgende conclusies:

- De argumenten voor de introductie van de regeling hebben voor het grootste deel hun gelding verloren. De bepaling van het doelbereik is daardoor achterhaald.
- Voor veel landbouwers die van de regeling gebruikmaken, zou het bijhouden van een btw-administratie niet of nauwelijks problemen opleveren; ook voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting wordt een administratie gevoerd.
- De btw-landbouwregeling levert relatief weinig jurisprudentie op, is kosteneffectief en wordt vanwege de beperkte administratieve lastendruk door de gebruikers sterk gewaardeerd;
- Afschaffing van de btw-landbouwregeling zou in administratief opzicht geen problemen opleveren, maar levert wel een verzwaring op van de administratieve lasten.

De onderzoekers bevelen aan de btw-landbouwregeling ongewijzigd te laten. Onder invloed van de verdergaande schaalvergroting in de landbouw, meer verbredingsactiviteiten en beëindiging van veel kleine bedrijven, verwachten de onderzoekers dat het gebruik van de regeling nog aanzienlijk verder zal teruglopen en dat de regeling op langere termijn zichzelf zal opheffen.

Het kabinet deelt de mening van de onderzoekers dat de oorspronkelijke argumenten voor invoering van de regeling voor het grootste deel hun gelding hebben verloren. De groep landbouwers die de regeling toepast wordt echter steeds kleiner en de administratieve lastenverzwaring die voor hen zou optreden als de regeling zou worden afgeschaft, past niet in de doelstellingen van het kabinet om de administratieve lastendruk voor bedrijven te verminderen. Het kabinet onderschrijft daarnaast de conclusies van de onderzoekers dat de btw-landbouwregeling doelmatig en kosteneffectief is. Het kabinet neemt daarom de aanbeveling over om de btw-landbouwregeling ongewijzigd te continueren.

### **Evaluatie van de vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting**

De evaluatie van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting voor de landbouw heeft betrekking op de vrijstellingen zoals die tot en met 2006 in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) waren opgenomen. De hoofddoelen ervan waren de landbouwstructuur te verbeteren en de verplaatsing van land- en tuinbouwbedrijven als gevolg van overheidsingrijpen niet te belasten. In de evaluatie gaat het om de vrijstellingen voor verkrijging in artikel 15, eerste lid, WBR:

- In het kader van de Landinrichtingwet (onderdeel l);
- Door het Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) (onderdeel m);
- Van naburige landerijen, mits sprake is van verbetering van de landbouwstructuur (onderdeel q);

- Van landerijen door ruiling (onderdeel s);
- In het kader van hervestiging van een landbouwbedrijf vanuit een landinrichtingsgebied (onderdeel v) en bij hervestiging van een glastuinbouwbedrijf (onderdeel w).

De onderdelen q, s, v en w zijn per 1 januari 2007 opgenomen in één integrale vrijstelling voor de verkrijging van bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, neergelegd in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR.

Tot 2006 viel ongeveer 80 á 90% van de overdrachten van cultuurgrond onder een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Een groot deel hiervan is al vrijgesteld op grond van andere vrijstellingen dan de vrijstellingen die in dit rapport zijn geëvalueerd, zoals in het kader van de bedrijfsoverdracht (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR) of voor natuurontwikkeling en planologische maatregelen. De grondoverdrachten die onder de geëvalueerde vrijstellingen vallen, beslaan ongeveer een derde van de totale grondoverdrachten.

Het budgettaire beslag van de geëvalueerde vrijstellingen bedraagt dit jaar, inclusief de verruiming van de vrijstelling per 1 januari 2007, € 156 miljoen.

De onderzoekers komen voor de evaluatieperiode tot 2006 wat doelmatigheid en doeltreffendheid van de vrijstellingen tot 2006 betreft tot de volgende conclusies:

- De genoemde vrijstellingen hebben een duidelijke bijdrage geleverd aan de verbetering van de landbouwstructuur, hetgeen (mede) komt door de gestelde voorwaarden om de vrijstelling te verkrijgen. Mede door de sterke daling van het aantal landbouwbedrijven is de bedrijfsomvang, gemeten in Nederlandse grootte-eenheden, in de afgelopen drie decennia bijna verdrievoudigd. De oppervlakte cultuurgrond van alle landbouwbedrijven nam toe van gemiddeld 13,1 ha. in 1976 tot 24,2 ha. in 2006 (melkveebedrijven van 15,7 ha. tot 41,4 ha. en akkerbouwbedrijven van 30,3 ha. tot 38,3 ha.);
- De vrijstelling voor verkrijgingen in het kader van landinrichting en die voor het tijdelijk beheer van gronden door het BBL voorkomen tevens dubbele belastingheffing;
- Bij bedrijfsverplaatsing als gevolg van overheidsingrijpen brengt de vrijstelling een welkome financieringsverlichting met zich mee;
- In de uitvoeringspraktijk (Belastingdienst) worden weinig tot geen knelpunten ervaren;
- In de praktijk treden er door de gestelde voorwaarden nog wel vaak vaak belemmeringen op. De verbrokkeling van de vrijstellingen leidt tot vrij hoge administratieve lasten en hoge advieskosten. De verbrokkeling komt de transparantie niet ten goede. Zie ook opmerking over de aanpassing per 1 januari 2007 hieronder;
- De gestelde voorwaarden sluiten niet altijd aan bij de economische praktijk, met name niet bij bedrijfsverplaatsingen, waardoor een deel van de structuurverbetering niet wordt gerealiseerd.

De onderzoekers zijn vervolgens ingegaan op de per 1 januari 2007 ingevoerde algemene vrijstelling voor bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond. Deze vrijstelling wordt als positief ervaren. Er treedt een sterke vereenvoudiging op, hetgeen naar verwachting zal leiden tot minder knelpunten in de uitvoeringssfeer, een administratieve lastenvermindering en een minder groot ambtelijk apparaat. Het systeem biedt de agrarische sector meer flexibiliteit en het gebruik van de vrijstelling zal efficiënter worden. De vereenvoudiging zal naar verwachting resulteren in minder knelpunten en in een lastenverlichting. De praktijk verwacht volgens de onderzoekers wel een nieuw knelpunt: de eis dat grond na verkoop nog

tien jaar als landbouwgrond moet worden gebruikt (met toetsing achteraf).

Het kabinet onderschrijft de conclusies van de onderzoekers dat de geëvalueerde vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting doeltreffend en doelmatig zijn. Over de door de onderzoekers geconstateerde knelpunten en belemmeringen had het kabinet al eerder signalen ontvangen. Per 1 januari 2007 heeft het daarom een integrale vrijstelling van overdrachtsbelasting voor bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond ingevoerd. Het door de praktijk verwachte knelpunt dat de grond nog tien jaar als landbouwgrond moet worden gebruikt, is naar de mening van het kabinet ondervangen door de invoering van een integrale vrijstelling van overdrachtsbelasting voor natuurgrond.

Het kabinet ziet daarom geen aanleiding om aanpassingen te doen in de vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting.

### **Evaluatie van de landbouwvrijstelling**

De landbouwvrijstelling is een regeling met een heel lange geschiedenis. Alhoewel de vrijstelling eerst in 1941 in de wet is opgenomen, werd sinds de introductie van de Wet op het Patentrecht in 1819 al rekening gehouden met de bijzondere positie van landbouwers en van landbouwgrond. De vrijstelling houdt in dat waardeveranderingen van grond die behaald wordt bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf vrijgesteld is van inkomsten- of vennootschapsbelasting. Niet alle waardeveranderingen zijn echter vrijgesteld. Belast zijn waardeveranderingen die ontstaan zijn binnen de onderneming (interne waardeveranderingen) en niet-agrarische waardeveranderingen.

De argumentatie voor de invoering van de landbouwvrijstelling was de bijzondere positie van landbouwgrond binnen de landbouwonderneming en de gedachte dat de landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent twee functies «in zich draagt», namelijk die van landbouwer-ondernemer en die van privé-eigenaar van landbouwgronden. De landbouwer-eigenaar moest in die gedachte fiscaal hetzelfde worden behandeld als de eigenaar-verpachter. De landbouwvrijstelling is enkele keren ingrijpend gewijzigd.

Per 1 april 1986 is het begrip «landbouwbedrijf» uitgebreid met «moderne vormen van landbouw» en beperkt door de zogenoemde bestemmingswijzigingswinst wel in de belastingheffing te betrekken. Vanaf 27 juni 2000 zijn alleen nog waardeontwikkelingen van landbouwgrond die zijn toe te rekenen aan de ontwikkelingen in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond binnen het landbouwbedrijf vrijgesteld. Uitgangspunt voor de toepassing van de landbouwvrijstelling is de waarde in het economische verkeer van de grond bij agrarische bestemming (WEVAB). Deze waarde wordt bepaald door het bedrag dat de beste koper voor de grond over heeft.

Het budgettaire beslag van de landbouwvrijstelling wordt geschat op € 117 tot € 278 miljoen per jaar. De grote spreiding in dit bedrag wordt veroorzaakt door de onzekerheid in de uitgangspunten. Volgens de Miljoenennota 2008 bedraagt de belastingderving € 178 miljoen in 2008, oplopend tot € 189 miljoen in 2012.

Wat betreft doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwvrijstelling komen de onderzoekers tot de volgende conclusies:

- Het areaal gepachte landbouwgrond is sinds het begin van de twintigste eeuw afgenomen. Momenteel is ongeveer tweederde van de

landbouwgrond in bezit van de agrariër zelf. De motivatie dat het een toevallige omstandigheid is als de agrariër de grond zelf in bezit heeft, is dan ook niet meer actueel;

- De landbouwvrijstelling is niet in elke situatie van belang, omdat er ook alternatieve fiscale vrijstellingen zijn om ongeveer het zelfde effect bereiken, zoals de doorschuifregeling bij bedrijfsoverdracht en de stakingslijfrente bij staking van het bedrijf;
- Bij bedrijfsverplaatsing geldt de landbouwvrijstelling. In dat geval is de vrijstelling in een aantal situaties wel van belang omdat het alternatief om gebruik te kunnen maken van de herinvesteringsreserve afhankelijk is van de vraag of er sprake is van een vrijwillige bedrijfsverplaatsing als gevolg van overheidsingrijpen. Bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing kan veelal geen gebruikgemaakt worden van de herinvesteringsreserve waarmee belastingheffing kan worden uitgesteld. In deze situatie zou zonder landbouwvrijstelling de boekwinsten op grond geheel belast zijn, waardoor een (aanzienlijk) deel van de eigen middelen het bedrijf verlaat. Bij bedrijfsverplaatsing als gevolg van overheidsingrijpen kan wel gebruik worden gemaakt van de herinvesteringsreserve;<sup>1</sup>
- Voor de stakende ondernemers wordt de landbouwvrijstelling nog steeds van groot belang geacht voor hun oudedagsvoorziening, alhoewel ten aanzien van het belang van de oudedagsvoorziening de agrarische sector niet afwijkt van andere sectoren;
- Sinds de introductie van de Wet IB 2001 wordt de eigenaar-verpachter geconfronteerd met de vermogensrendementsheffing. Bij de vaststelling van de hoogte van die heffing is voor alle vermogenstitels voor alle belastingplichtigen binnen box 3 IB op gelijke wijze rekening gehouden met vermogenswinsten en -verliezen. Er is derhalve sinds 1 januari 2000 ten principale geen sprake meer van gelijke behandeling van eigenaar-verpachter en landbouw-eigenaar, omdat de landbouwvrijstelling alleen voor de landbouwer-eigenaar geldt;
- Vermogenswinsten die behaald zijn binnen de ondernemingsfeer zijn in beginsel belast. De landbouwvrijstelling maakt op dit beginsel een inbreuk en schendt daarmee het gelijkheidsbeginsel;
- De uitvoeringskosten van de landbouwvrijstelling zijn beperkt in verhouding tot de omvang van het te behalen voordeel. De landbouwvrijstelling leidt niet in veel gevallen tot een gang naar de rechter. De landbouwvrijstelling is daarmee kosteneffectief.

De onderzoekers beschrijven een aantal neveneffecten als de landbouwvrijstelling zou worden afgeschaft. Afschaffing beïnvloedt zowel de vraag als het aanbod van landbouwgrond; het effect op de prijs is afhankelijk van de prijselasticiteit van het aanbod en de vraag. De huidige landbouwvrijstelling betekent dat alternatieve toepassingen van landbouwgrond (zoals bijvoorbeeld natuur of recreatie) minder interessant zijn, omdat de landbouwvrijstelling dan niet langer van toepassing is. Overige neveneffecten liggen in de financieringsfeer (grond levert een hogere onderpandswaarde) en er wordt minder geruisloos doorgeschoven.

Een situatie zonder landbouwvrijstelling is volgens de onderzoekers moeilijk voor te stellen. De regeling is met name nauw verweven met de grondmarkt (prijzen en mobiliteit). De onderzoekers bevelen daarom aan om de effecten van de landbouwvrijstelling op de grondmarkt nader in kaart te brengen.

Het kabinet kan zich vinden in de door de onderzoekers getrokken conclusies over het bestaansrecht van de landbouwvrijstelling. De destijds gehanteerde rechtvaardigingsgronden voor de landbouwvrijstelling hebben ook naar de mening van het kabinet aan belang ingeboet. Zo is het areaal pacht verminderd tot nog maar 25% van het totale areaal aan

---

<sup>1</sup> Het kabinet merkt hierbij op dat de evaluatie voor 1 januari 2008 heeft plaatsgevonden. Deze conclusie is daarom achterhaald. Vanaf 1 januari 2008 is het voor (alle) bedrijven namelijk mogelijk om ook bij vrijwillige bedrijfsverplaatsing gebruik te maken van de herinvesteringsreserve. Hierdoor is sprake van het wegnemen van een belangrijke barrière voor bedrijfsverplaatsingen.

landbouwgrond, is er geen gelijke behandeling meer ten opzichte van de de eigenaar-verpachter sinds de introductie van de Wet IB 2001 en is er ook geen gelijke behandeling ten opzichte van andere ondernemers met vermogenswinsten op grond. Daarnaast is de gefaciliteerde doorschuiving in de Wet IB 2001 ook mogelijk geworden bij bedrijfsopvolging buiten de familiesfeer. Het kabinet deelt ook de conclusies van de onderzoekers dat er in een aantal situaties fiscale alternatieven zijn om belastingheffing over de winst op landbouwgrond uit te stellen. Het kabinet merkt hierbij wel op dat bij toepassing van de landbouwvrijstelling sprake is van afstel van belastingheffing en niet van uitstel.

Volgens het kabinet is, gegeven de huidige situatie, de landbouwvrijstelling nog steeds van groot belang bij de financiering van bedrijfsopvolging en bedrijfsverplaatsing, alsmede bij bedrijfsbeëindiging voor de oudedagsvoorziening.

Over de gevolgen van een afschaffing van de landbouwvrijstelling op de grondprijs merkt het kabinet nog het volgende op. In de evaluatie worden onder een aantal aannames die gevolgen geschetst. Over de prijselasticiteiten van grond is evenwel heel veel onduidelijk. Dit betekent ook dat de gevolgen ervan op de grondprijs en op de grondmobiliteit onduidelijk zijn. Gelet hierop is aan het LEI verzocht de hoogte van de prijselasticiteiten van grond nader te onderzoeken.

Afschaffing van de landbouwvrijstelling, zonder herwaardering van de grond, zou ertoe leiden dat ondernemers direct te maken krijgen met een aanzienlijke belastinglatentie.

Dit zou betekenen dat winst op landbouwgrond met terugwerkende kracht zou worden belast, hetgeen voor het kabinet niet aanvaardbaar zou zijn. Integrale herwaardering van landbouwgrond, zoals dat in 1986 het geval is geweest, voorkomt dat, maar leidt tot een éénmalige aanzienlijke administratieve last. Het kabinet streeft er juist naar de administratieve lasten in deze kabinetsperiode met 25% te verminderen.

Alles overwegende komt het kabinet tot de conclusie dat er thans geen aanleiding bestaat de landbouwvrijstelling te wijzigen of af te schaffen.

De minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit,  
G. Verburg

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager