

Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting

Dirk Albregtse
Gabe Venema
Rolph van Ovost
Hennie van der Veen
Peter Kavelaars

Projectcode 30794

Februari 2008

Rapport 6.08.02

LEI, Den Haag

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

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

Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting
Albregtse, D.A., G.S. Venema, R. Van Ovost, H.B. van der Veen en P. Kavelaars
Den Haag, LEI, 2008
Rapport 6.08.02; ISBN/EAN: 978-90-8615-207-0; Prijs €13 (inclusief 6% btw)
59 p., fig., tab., bijl.

In dit rapport wordt een zestal voor de agrarische sector relevante vrijstellingen in artikel 15, eerste lid van de Wet op belastingen van Rechtsverkeer (WBR) geëvalueerd. De vrijstellingen zorgen ervoor dat de aankoop van landbouwgrond onder bepaalde voorwaarden onbelast is met 6% overdrachtsbelasting. In de evaluatie wordt per vrijstelling onderzocht of de regeling op een doeltreffende en doelmatige manier leidt tot het bereiken van de geformuleerde doelstellingen. Daarnaast wordt aandacht besteed aan de neveneffecten van de regeling.

This report evaluates six exemptions with relevance for the agricultural sector contained in article 15, paragraph 1 of the Legal Transactions (Taxation) Act. The exemptions ensure that - under certain conditions - the purchase of agricultural land is not subject to the 6% property transfer tax. The evaluation looks at each exemption to determine whether the scheme achieves the formulated objectives in an effective and efficient manner. It also studies the other effects of the regulation.

Bestellingen:

Telefoon: 070-3358330
Telefax: 070-3615624
E-mail: publicatie.lei@wur.nl

Informatie:

Telefoon: 070-3358330
Telefax: 070-3615624
E-mail: informatie.lei@wur.nl

© LEI, 2008

Vermenigvuldiging of overname van gegevens:

- toegestaan mits met duidelijke bronvermelding
- niet toegestaan



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

Inhoud

	Blz.
Woord vooraf	7
Samenvatting	9
Summary	13
1. Inleiding	17
1.1 Aanleiding	17
1.2 Probleemstelling	18
1.3 Werkwijze	18
1.4 Opzet rapportage	19
2. Achtergrond en wetgeving	20
2.1 Inleiding	20
2.2 Wetgeving met ingang van 1 januari 2007	25
3. Doelbereik	27
3.1 Inleiding	27
3.2 Doelstellingen landbouwvrijstellingen art 15 Wet WBR	27
3.3 Gebruik van de specifieke regelingen	28
3.4 Budgettair belang	31
4. Doeltreffendheid	32
4.1 Inleiding	32
4.2 Verbetering van de landbouwstructuur	32
4.3 Verlichting van bedrijfsverplaatsing	34
4.4 Doeltreffendheid per vrijstelling	35
5. Doelmatigheid	38
5.1 Inleiding	38
5.2 Uitvoeringskosten en knelpunten	38
5.3 Vereenvoudiging	40

	Blz.
6. Neveneffecten	41
6.1 Inleiding	41
6.2 Vrijstelling krachtens de Landinrichtingswet en door het BBL	41
6.3 Vrijstelling naburige landerijen	41
6.4 Vrijstellingen bij ruiling en bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijven	42
6.5 Effecten op grondmarkt	42
7. Alternatieven	43
7.1 Algemene vrijstelling voor verkrijging van cultuurgrond	43
8. Conclusies	45
Literatuur	47
Bijlagen	
1. Overzicht van geïnterviewde experts	49
2. Jurisprudentie	50

Woord vooraf

In de *Miljoenennota 2006* is aangegeven dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. In dit rapport wordt een aantal voor de agrarische sector relevante vrijstellingen in de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (WBR) geëvalueerd. De vrijstellingen zorgen ervoor dat de aankoop van landbouwgrond vrijgesteld is van 6% overdrachtsbelasting. Deze evaluatie wordt uitgevoerd door te onderzoeken of de regelingen op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leiden tot het bereiken van de geformuleerde doelstellingen. Naast deze evaluatie zijn ook de landbouwregeling in de omzetbelasting en de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting geëvalueerd. Hierover wordt in aparte publicaties gerapporteerd.

Het onderzoek is uitgevoerd in opdracht van ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en is uitgevoerd door Hennie van der Veen en Gabe Venema van het LEI en door Dirk Albregtse, Peter Kavelaars en Rolph van Ovost van de EUR. De begeleiding van het onderzoek was in handen van Sjaak Jansen (EUR), Jacques Urselmann, Peter van de Weegh, Jan Willem de Vries (allen ministerie van LNV), en Edmond Stassen, Wim van Tol en Bjorn Rappange (allen ministerie van Financiën). Een woord van dank gaat uit naar de materiedeskundigen die zijn geïnterviewd.



Prof.dr.ir. R.B.M. Huirne
Algemeen directeur LEI

Samenvatting

Relevante vrijstelling artikel 15, eerste lid WBR

De te evalueren vrijstellingen voor de landbouw, zoals deze tot en met 2006 in de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (WBR) waren opgenomen, hadden als hoofddoel de landbouwstructuur te verbeteren. Dit door onder meer de aankoop van naburige landbouwgronden en bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen niet te belasten met de heffing van overdrachtsbelasting. Het gaat in deze evaluatie om de vrijstelling bij verkrijging:

- in het kader van de Landinrichtingwet (artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR);
- van gronden door het Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) (artikel 15, eerste lid, onderdeel m, WBR);
- van naburige landerijen (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR);
- van landerijen door ruiling (artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR);
- in het kader van de verplaatsing van een landbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel v, WBR) en verplaatsing glastuinbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel w, WBR).

De vier laatstgenoemde vrijstellingen zijn per 1 januari 2007 vervangen door één integrale vrijstelling voor de verkrijging van bedrijfsmatig geëxploiteerd cultuurgrond, neergelegd in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR. Uitgangspunt voor deze evaluatie vormt de wetgeving tot en met 2006. Voor de betreffende vrijstellingen is een VBTB-evaluatie (Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording) uitgevoerd. Er is onderzocht of de regeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier heeft geleid tot het behalen van de geformuleerde doelstelling.

Doelbereik

De twee belangrijkste doelstellingen van de diverse vrijstellingen zijn structuurverbetering (met name via schaalvergroting) en het niet belasten met overdrachtsbelasting bij verplaatsing van land- en tuinbouwondernemingen als gevolg van overheidsingrijpen. De doelstellingen zijn nog grotendeels relevant en de praktijkervaring is dat alle geselecteerde vrijstellingen goed overeenstemmen met de doelen die de faciliteiten beogen.

Gebruik van de regeling

Ongeveer 80 à 90% van de overdrachten cultuurgrond valt onder de in dit onderzoek te evalueren vrijstellingen binnen de WBR. Een groot deel van de overdracht van cultuurgrond is ook reeds vrijgesteld van overdrachtsbelasting in het kader van bedrijfsoverdracht (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR) en vrijstellingen voor natuurontwikkeling en planologische maatregelen. De grondoverdracht die specifiek afhankelijk is van de onderzochte zes vrijstellingen in deze evaluatie beperkt zich dan ook tot ongeveer een derde van de grondoverdrachten.

Sinds 1 januari 2001 is het aantal uitsluitingen binnen de vrijstelling bij verkrijging naburige landerijen (onderdeel q) duidelijk beperkt door een verruiming van de regelgeving, zoals rond het begrip naburigheid, de vijfjaarseis en meer mogelijkheden bij samenwerkingsverbanden en voor verpachters. Ook heeft de toetsingsrol door de rechter of er een feitelijke verbetering van de landbouwstructuur heeft plaatsgevonden tot meer duidelijkheid geleid.

Het Bureau Beheer Landbouwgronden heeft in de periode 2001-2005 in doorsnee jaarlijks rond de 8.000 ha aangekocht. De vrijstelling (onderdeel m) wordt bijna altijd toegepast. Hetzelfde geldt voor bedrijfsverplaatsing van landbouwbedrijven (onderdeel v). Meestal ligt de ontvangen grondprijs hoger dan de te betalen prijs elders en is er ruimte voor structuurverbetering. Binnen de glastuinbouw wordt onderdeel w beperkt toegepast. In de praktijk worden de kassen veel gesloopt en is er sprake van nieuw vervaardigde grond, vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Vaak wordt nieuwbouw gepleegd op de nieuwe (grotere) kavel. De verkrijging krachtens de Landinrichtingswet leidt niet tot problemen.

Het budgettaire belang van de vrijstelling naburige landerijen is voor de Rijksoverheid verreweg het grootst, en bedraagt jaarlijks rond de €25 miljoen. Dit bedrag zal de komende jaren iets stijgen. De vrijstelling bij verkrijging grond via BBL is de laatste jaren teruggelopen naar €9 miljoen. Het budgettaire belang van de overige vrijstellingen beperkt zich tot hooguit enkele miljoenen in totaal.

Doeltreffendheid

Alle vrijstellingen hebben (mede) als doelstelling de verbetering van de landbouwstructuur. Door de inhoud van de gestelde voorwaarden om vrijstelling te verkrijgen vindt per definitie een bijdrage plaats aan de verbetering van de landbouwstructuur. In de praktijk vindt er in de land- en tuinbouw een voortdurend proces van structuurverbetering in alle sectoren plaats om de inkomensontwikkeling op peil te houden. Het productiemiddel grond speelt in dit proces een belangrijke rol en vertegenwoordigde eind 2005 36% van de balanswaarde op het gemiddelde land- en tuinbouwbedrijf. Zo is in de periode 1976-2006 het aandeel kleine bedrijven sterk afgenomen, en is het aandeel bedrijven boven de 100 nge gedurende deze periode gestegen van 3 naar 27%.

Bij bedrijfsverplaatsing brengt de vrijstelling een welkome financieringsverlichting met zich mee. Is de grondprijs in de nieuwe regio niet of nauwelijks lager dan in de regio waaruit men kwam, dan wordt de faciliteit als een noodzaak ervaren.

Zowel landinrichting (onderdeel l) via het verkrijgen van een verbeterde verkavelingspositie, als het tijdelijke beheer van gronden door BBL (onderdeel m) hebben een duidelijke structuurverbetering tot gevolg gehad. Beide vrijstellingen voorkomen een dubbele belastingheffing. De vrijstelling naburige landerijen (onderdeel q) heeft met name door de gestelde afstandscriteria een goede werking gehad op de structuurverbetering van bedrijven. Vrijstelling bij ruiling (onderdeel s) heeft geleid tot een verbetering van de verkavelingspositie en daarmee van de bedrijfsstructuur. De vrijstellingen bij verplaatsing van landbouwbedrijven uit een landinrichtingsregio (onderdeel v) zal in de meeste gevallen tot een economische structuurverbetering voor het verplaatste bedrijf leiden. Vaak zal ook in de landinrichtingsregio een structuurverbetering plaatsvinden, de milieusituatie verbeteren en zullen meer mogelijkheden tot natuurontwikkeling ontstaan.

De vrijstelling glastuinbouwbedrijf (onderdeel w) werkt positief op de structuur en verkaveling van glastuinbouwbedrijven die de vrijgekomen grond als gevolg van verplaatsing kopen.

Bedrijfsverplaatsing heeft voor het verplaatste bedrijf vaak ook een economische structuurverbetering tot gevolg. De mate waarin, is sterk afhankelijk van de grondprijverschillen tussen de regio waaruit vertrokken wordt en de te vestigen regio.

Doelmatigheid

De Belastingdienst ervaart weinig tot geen knelpunten, zodat er van overheidszijde kan worden gesproken van een qua uitvoering goed ingerichte regelgeving. De beschikbare faciliteiten in de overdrachtsbelasting worden door de praktijkdeskundigen positief beoordeeld. De gestelde voorwaarden sluiten echter niet altijd aan bij de economische praktijk. Dit geldt met name rond bedrijfsverplaatsingen en de teeltwijze. De voorwaarden roepen in de praktijk nog te vaak belemmeringen op. Hierdoor wordt een deel van de mogelijke structuurverbetering niet gerealiseerd. De verbrokkeling van de vrijstellingen, gericht op structuurverbetering, leidt in de praktijk tevens tot vrij hoge administratieve lasten en advieskosten. Bovendien komt die verbrokkeling de transparantie niet ten goede. De uiteindelijke indruk is dat de voorwaarden en/of bijkomende kosten slechts in beperkte mate het gebruik van de regelingen hebben beperkt.

De per 1 januari 2007 geïntroduceerde algemene vrijstelling voor cultuurgronden heeft een groot deel van de knelpunten ondervangen.

Neveneffecten

De vrijstelling krachtens de Landinrichtingswet heeft mede door de strikte koppeling aan de bepalingen en voorwaarden van de Landinrichtingswet 1985 nauwelijks tot uitvoeringsproblemen geleid. Dit geldt ook voor de generieke vrijstelling voor verkrijgingen door BBL, waar geen voorwaarden aan zijn gesteld. De vrijstelling naburige landerijen heeft daarentegen in het verleden wel voor veel jurisprudentie gezorgd, met name op het terrein van de naburigheid. Aanvullende regelgeving (artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR) heeft de stroom jurisprudentie min of meer doen opdrogen. Een neveneffect is dat bij uitkoop van grond door gebruik van de herinvesteringsreserve een grondprijsstijging kan optreden.

De vrijstellingen bij ruiling en bij bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijven hebben niet tot veel uitvoeringsproblemen geleid, en evenmin tot jurisprudentie aanleiding gegeven. Dit is ook van toepassing voor de vrijstelling bij bedrijfsverplaatsing van glastuinbouwbedrijven.

De vrijstellingen in de overdrachtsbelasting hebben effect op de vraag naar grond en daarmee op de grondprijs. Tot en met eind 2006 viel tussen de 80 tot 90% van de grond-aankopen onder de vrijstelling van 6% overdrachtsbelasting. In een situatie zonder deze vrijstelling van overdrachtsbelasting zal de maximale biedprijs voor vragers van landbouwgrond lager liggen. Het effect van deze lagere vraagprijs op de nieuwe evenwichtsprijs hangt af van de prijselasticiteit van de vraag en die van het aanbod van landbouwgrond. Nadere precisering van de grondprijzverandering valt buiten de scope van deze evaluatie.

Alternatieven

De per 1 januari 2007 geïntroduceerde algemene vrijstelling voor cultuurgronden, die de tot en met 2006 bestaande vrijstellingen, opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdelen q t/m w, WBR, heeft vervangen, wordt als positief ervaren. Er treedt een sterke vereenvoudiging op, wat naar verwachting zal leiden tot minder knelpunten in de uitvoerings sfeer, een administratieve lastenvermindering en een minder groot ambtelijk apparaat. Het systeem biedt de agrarische sector meer flexibiliteit en het gebruik zal efficiënter worden. De praktijk verwacht als nieuw knelpunt de eis dat grond na verkoop nog tien jaar als landbouwgrond moet worden gebruikt (met toetsing achteraf).

In de gehouden interviews zijn ook minder vergaande vereenvoudigingsvoorstellen naar voren gebracht.

Conclusie

Bij de toepassing van de onderzochte vrijstellingen (voor 1 januari 2007) deden zich relatief weinig knelpunten voor. Dit gold vooral na de uitbreiding van artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR met betrekking tot de definitie van het begrip 'naburige landerijen' en van het begrip 'verbetering van de landbouwstructuur'. De bijdrage aan de doelstellingen van de verschillende vrijstellingen wordt als positief ervaren. De gestelde voorwaarden sloten echter niet altijd aan bij de economische praktijk. Dit gold met name rond bedrijfsverplaatsingen en de teeltwijze. Hierdoor werd een deel van de structuurverbetering niet gerealiseerd.

De verbrokkeling van de vrijstellingen leidde in de praktijk tot vrij hoge administratieve lasten en advieskosten en kwam de transparantie niet ten goede.

Zoals onder het onderdeel alternatieven is aangegeven is er per 1 januari 2007 de geïntroduceerde algemene vrijstelling voor cultuurgronden. Er treedt daardoor een sterke vereenvoudiging op, hetgeen naar verwachting zal leiden tot minder knelpunten in de uitvoerings sfeer, een administratieve lastenvermindering en een minder groot ambtelijk apparaat. Het systeem biedt de agrarische sector meer flexibiliteit en het gebruik zal efficiënter worden. De praktijk verwacht als nieuw knelpunt de eis dat grond na verkoop nog tien jaar als landbouwgrond moet worden gebruikt (met toetsing achteraf).

Summary

Evaluation of exemptions for agriculture in property transfer tax

Relevant exemption article 15, paragraph 1 of the Legal Transactions (Taxation) Act

The exemptions to be evaluated for agriculture - as included in the Legal Transactions (Taxation) Act up to and including 2006 - had the primary objective of improving the structure of agriculture. This was to be done through not applying property transfer tax to the purchase of neighbouring agricultural land and business relocations resulting from government interventions, for example. This evaluation concerns the exemptions regarding:

- the acquisition of land within the framework of the Land Use Act (article 15, paragraph 1, section l of the Legal Transactions (Taxation) Act);
- the acquisition of land through the Land Management Service (article 15, paragraph 1, section m of the Legal Transactions (Taxation) Act);
- the acquisition of land from neighbouring estates (article 15, paragraph 1, section q of the Legal Transactions (Taxation) Act);
- the acquisition of land from estates through exchange (article 15, paragraph 1, section s of the Legal Transactions (Taxation) Act);
- the acquisition of land within the framework of the relocation of an agricultural farm (article 15, paragraph 1, section v of the Legal Transactions (Taxation) Act) and the relocation of a greenhouse horticultural holding (article 15, paragraph 1, section w).

The last four of these exemptions were replaced with effect from 1 January 2007 by a single integrated exemption for the acquisition of commercially-exploited cultivated land, defined in article 15, paragraph 1, section q of the Legal Transactions (Taxation) Act. The starting point for this evaluation is the legislation up to and including 2006. A so-called VBTv evaluation (From policy budget to policy justification) was carried out for the exemptions concerned. This evaluation explores whether the scheme has led to the achievement of the formulated objective in an effective and efficient manner.

Scope

The two most important objectives of the various exemptions are structural improvements (particularly through increases in scale) and not applying property transfer tax in cases of farms and horticultural holdings having to relocate as a result of government interventions. The objectives are still largely relevant and the practical experience is that all selected exemptions match well with the goals of the facilities.

Use of the scheme

Approximately 80 to 90% of the transfers of cultivated land falls under the exemptions within the Legal Transactions (Taxation) Act as evaluated within this study. A large share

of the transfer of cultivated land is already also exempt from property transfer tax within the framework of article 15, paragraph 1, section b of the Legal Transactions (Taxation) Act (business transfer) and exemptions for nature development and planning measures. The transfer of land that is specifically dependent on the six exemptions investigated in this study is therefore limited to approximately one third of the land transfers.

The number of exclusions within the exemption upon acquiring neighbouring estates (section m) has been clearly limited since 1 January 2001 by an expansion of the regulations, for example regarding the concept of 'neighbouring', the five-year requirement and more possibilities in collaborative arrangements and for lessons. The verification role of the courts of whether an actual improvement of the agricultural structure has taken place has also brought greater clarity.

The Land Management Service typically purchased around 8,000 hectares per year in the period from 2001 to 2005. The exemption (section m) is almost always applied. The same applies to the relocation of farms (section v). Generally, the land price received is higher than the price to be paid elsewhere and there is scope for structural improvements. Section w is applied to a limited extent within greenhouse horticulture. In practice, many greenhouses are pulled down, and newly-prepared land is created, exempt from property transfer tax. New construction often takes place on the new - larger - plot. Acquisition pursuant to the Land Use Act does not result in problems.

The budgetary interest of the exemption of neighbouring estates is the largest for the national government, amounting to around €25 million per year. This sum will increase slightly over the coming years. The exemption upon acquisition of land through the Land Management Service has declined to €9 million over recent years. The budgetary interest of the other exemptions is limited to at most a few million in total.

Effectiveness

All exemptions have as one of their objectives the improvement of the structure of agriculture. Due to the content of the conditions set in order to gain exemptions, a contribution is made by definition to the improvement of the structure of agriculture. In practice, a continual process of structural improvements takes place in all sectors within agriculture and horticulture in order to keep income development at the same level. Land as a means of production plays an important role in this process; at the end of 2005, it represented 36% of the balance sheet value of the average farm or horticultural holding. The share of small enterprises declined strongly in the period 1976-2006, and the share of enterprises with more than 100 DSUs (Dutch size units) rose from 3% to 27% during the same period.

In the case of business relocation, the exemption is accompanied by a welcome alleviation of the financing burden. If the land price in the new region is not lower (or not much lower) than in the previous region, then the facility is perceived as a necessity.

Both land development (section l) through the acquisition of an improved position on the division of land, and the temporary management of land by the Land Management Service (section m) have resulted in a clear structural improvement. Both exemptions prevent double taxation. The exemption for neighbouring estates (section q) has had a positive effect on the structural improvement of enterprises, in particular due to the distance criteria set. Exemption through exchange (section s) has led to an improvement in the position on the division of land and thus also an improvement in the farm structure. The exemptions in

cases of the relocation of farms from a land development region (section v) will in most cases lead to an economic structural improvement for the relocated farm. In many cases, structural improvement will also take place in the land development region, the environmental situation will improve, and there will be more opportunities for nature development.

The exemption for greenhouse horticultural holdings (section w) has a positive effect on the structure and division of land of greenhouse horticultural holdings that sell the released land as a result of relocation.

Farm relocation often also results in economic structural improvements for the relocated enterprise. The extent to which this happens is strongly dependent on the differences in land prices between the region that the farm leaves behind and the region to which it relocates.

Efficiency

The Dutch tax authorities experience few or no problem areas. From a governmental perspective, the implementation of the regulations is therefore satisfactory. The available facilities in the property transfer tax are assessed positively by the practical experts. However, the conditions set do not always link up with economic practice. This applies particularly to farm relocations and cultivation methods. In practice, the conditions still bring about obstructions in practice too often. Consequently, some of the possible structural improvements are not realised. In practice, the crumbling away of the exemptions - aimed at structural improvements - also leads to relatively high administrative burdens and advisory costs. Moreover, that crumbling is detrimental to transparency. The ultimate impression is that the conditions and/or associated costs only determine the use of the schemes to a limited extent.

The general exemption for cultivated land, introduced with effect from 1 January 2007, has eliminated a large share of the problem areas.

Additional effects

Partly due to the strict link with the provisions and conditions of the Land Use Act 1985, the exemption pursuant to the Land Use Act has given rise to barely any implementation problems at all. This also applies to the generic exemption for land acquisition through the Land Management Service, for which no conditions have been set. The exemption for neighbouring estates on the other hand has in the past brought about a lot of case law, particularly in the field of 'neighbouring land'. Supplementary regulations (article 6a of the Decision implementing the Legal Transactions (Taxation) Act) has more or less completely stemmed the flow of case law. A side effect of this is that the land price may rise when buying out land through the use of the reinvestment reserve.

The exemptions in cases of exchanges and in cases of farm relocations have not led to many implementation problems, nor have they brought about case law. This also applies to the exemption in cases of the relocation of greenhouse horticultural holdings.

The exemptions in the property transfer tax impact upon the demand for land and thus also on the land price. Up to and including the end of 2006, between 80 to 90% of the land purchases were covered by the exemption from 6% property transfer tax. In a situation without this exemption from property transfer tax, the maximum offer price for those

looking to purchase agricultural land would be lower. The effect of this reduced asking price on the new equilibrium price is dependent on the price elasticity of demand and that of the supply of agricultural land. The more precise determination of the change in land price falls outside the scope of this evaluation.

Alternatives

The general exemption for cultivated land, introduced with effect from 1 January 2007, replacing the exemptions in existence up to the end of 2006, as included in article 15, paragraph 1, sections q to w inclusive, is perceived in a positive light. It greatly simplifies matters, and this is expected to give rise to fewer problem areas within the sphere of implementation, a reduction in administrative burdens, and a smaller-scale administrative machinery. The system offers the agricultural sector greater flexibility and usage will become more efficient. In practice, a new problem area is expected: the requirement that land must continue to be used as agricultural land for ten years after the sale (to be verified after those ten years have passed).

Less far-reaching simplification proposals were also put forward during the interviews conducted.

Conclusion

There were relatively few problem areas in the application of applying the exemptions investigated (before 1 January 2007). This applied particularly following the expansion of article 6a of the Decision implementing the Legal Transactions (Taxation) Act regarding the definition of the concept of “neighbouring estates” and the concept of “improvement of the agricultural structure”. The contribution to the objectives of the various exemptions is seen in a positive light. However, the conditions set did not always link up with economic practice. This particularly applied to farm relocations and cultivation methods. Consequently, some of the structural improvements were not realised.

In practice, the crumbling away of the exemptions led to relatively high administrative burdens and advisory costs, and was detrimental to transparency.

As indicated under the alternatives section, the general exemption for cultivated land was introduced with effect from 1 January 2007. This will greatly simplify matters, and the expectation is that this will give rise to fewer problem areas within the sphere of implementation, a reduction in administrative burdens, and a smaller-scale administrative machinery. The system offers the agricultural sector greater flexibility and usage will become more efficient. In practice, a new problem area is expected: the requirement that land must continue to be used as agricultural land for ten years after the sale (to be verified after those ten years have passed).

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

In de *Miljoenennota 2006* is vermeld dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. Voor het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Voedselkwaliteit (LNV) stonden de volgende vrijstellingen in de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (hierna: WBR) op het programma:

- landinrichting (artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR);
- de vrijstelling voor verkrijging grond BBL (artikel 15, eerste lid, onderdeel m, WBR);
- naburige landerijen (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR);
- ruiling (artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR);
- verplaatsing landbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel v, WBR);
- verplaatsing glastuinbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel w, WBR).

Aangetekend zij dat de vier laatstgenoemde vrijstellingen per 1 januari 2007 zijn vervangen door één integrale vrijstelling voor de verkrijging van bedrijfsmatig geëxploiteerd cultuurgrond, neergelegd in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR. Uitgangspunt voor deze evaluatie vormt de wetgeving tot en met 2006.

Doelstelling van het onderzoek is het uitvoeren van een VBTB¹-evaluatie van bedoelde vrijstellingen. Dit wordt gedaan door te onderzoeken of de regeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het behalen van de geformuleerde doelstelling.

Op basis van de omschrijving van de opdracht vallen de volgende voor de landbouw relevante vrijstellingen in de WBR buiten de evaluatie:
hervestiging van een landbouwbedrijf buiten het kader van verbetering van de landbouwstructuur als zodanig (onderdeel t);
verplaatsing vanuit beoogd EHS-gebied.

De vrijstelling voor door Staatsbosbeheer verkregen objecten als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer, niet zijnde bedrijfsondersteunende onroerende zaken, opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel u, WBR wordt in deze evaluatie evenmin meegenomen.

¹ VBTB: Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording.

1.2 Probleemstelling

In de evaluatie van de geselecteerde vrijstellingen in de WBR staan de volgende thema's centraal:

- Is er sprake van *doelbereiking*?
- Wat waren de oorspronkelijke doelstellingen van de betreffende vrijstellingen in de WBR, en hoe hebben deze zich in de loop van de tijd ontwikkeld? Zijn de doelstellingen nog relevant?
- Wat is het gebruik/niet-gebruik van deze vrijstellingen? Stemt het gebruik van de vrijstellingen overeen met de doelstelling? Wat is het budgettaire beslag van de vrijstellingen?
- Is het beleid *doeltreffend*?
- Hebben de vrijstellingen geleid tot verbetering van de landbouwstructuur? En in hoeverre hebben de vrijstellingen bijgedragen tot een gemakkelijker proces van bedrijfsverplaatsingen?
- Is het beleid *doelmatig* (kosteneffectief)?
- Wat zijn de uitvoeringskosten van de vrijstellingen voor de belastingen en zijn er nog knelpunten in de uitvoering?
- Zijn er betere manieren om de doelstellingen van de vrijstelling te realiseren, dan wel kan de regeling eenvoudiger vorm worden gegeven? Zijn de genoemde alternatieven inpasbaar in het huidige fiscale stelsel en wat zijn de uitvoeringskosten van de alternatieven?
- Is er sprake van *neveneffecten*?
- Zijn er neveneffecten verbonden aan de vrijstellingen?
- Leveren de vrijstellingen regelmatig discussies op waar het de toepassing betreft? Is er sprake van veel aanvullende regelgeving (uitvoeringsbesluiten belastingdienst) en veel rechtspraak? Is er sprake van discriminerende werking ten opzichte van andere ondernemers?

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

1.3 Werkwijze

De studie is gestart met een literatuuronderzoek. Het gaat dan vooral om de geschiedenis van de wetgeving en achtergronden van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting die in deze studie worden geëvalueerd.

Door middel van interviews is onderzocht of er in de praktijk knelpunten worden ervaren, wat voor neveneffecten men ziet, wat de administratieve lasten zijn en wat het belang is van de vrijstellingen. Tevens is ingegaan op de vraag of er alternatieven zijn. De kwantitatieve onderbouwing van de regelingen is beperkt, omdat er geen statistieken over

het gebruik, maar ook afwijzing van gebruik, voor handen zijn. Het gebruik is dan ook op een meer kwalitatieve wijze onderbouwd via informatie uit de praktijk.

1.4 Opzet rapportage

In hoofdstuk 2 wordt de achtergrond en de wetgeving van de vrijstellingen landbouw in de overdrachtsbelasting geschetst, waarbij ook aandacht wordt besteed aan de geschiedenis. In de hoofdstukken 3 en 4 worden respectievelijk het doelbereik en de doeltreffendheid van de vrijstellingen behandeld. Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 ingegaan op doelmatigheid en in hoofdstuk 6 op de vraag of de vrijstellingen tot neveneffecten hebben geleid. Een mogelijk alternatief voor de huidige vrijstellingen wordt in hoofdstuk 7 behandeld en is vooral gebaseerd op de nieuwe wetgeving die sinds 1 januari 2007 van kracht is. De conclusies worden in hoofdstuk 8 beschreven.

2. Achtergrond en wetgeving

2.1 Inleiding

De te evalueren vrijstellingen voor de landbouw, zoals deze tot en met 2006 in de WBR waren opgenomen, hadden als hoofddoel de landbouwstructuur te verbeteren, door onder meer de aankoop van naburige landbouwgronden te faciliteren en bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen niet te belasten met de heffing van overdrachtsbelasting. Het gaat hierbij om de vrijstelling bij verkrijging:

- in het kader van de Landinrichtingswet¹ (artikel 15, eerste lid, onderdeel l, WBR);
- in verband met de verkrijging van gronden door het Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) (artikel 15, eerste lid, onderdeel m, WBR);
- van naburige landerijen (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR);
- van landerijen door ruiling (artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR);
- in het kader van de verplaatsing van een landbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel v, WBR) en verplaatsing glastuinbouwbedrijf (artikel 15, eerste lid, onderdeel w, WBR).

In dit hoofdstuk worden de te evalueren vrijstellingen kort besproken. Daarbij wordt nadruk gelegd op de knelpunten die voor de evaluatie van de regelingen van belang zijn. In bijlage 2 is een overzicht van relevante jurisprudentie opgenomen.

2.1.1 Vrijstelling ingevolge de Landinrichtingswet²

De vrijstelling in het kader van de Landinrichtingswet vindt zijn oorsprong reeds vóór de totstandkoming van de WBR in 1970. Ze was voor de totstandkoming van de WBR opgenomen in de Ruilverkavelingswet 1954. Ingevolge deze vrijstelling zijn vrij van overdrachtsbelasting verkrijgingen van landerijen in het kader van de Ruilverkavelingswet 1954 en diens opvolger de Landinrichtingswet 1985. Daarnaast zijn tevens vrijgesteld verkrijgingen in het kader van een vrijwillige kavelruil ingevolge artikel 17 en 122, lid 1, Landinrichtingswet 1985. Op kavelruil die niet aan de voorwaarden van de Landinrichtingswet voldoet, is de vrijstelling niet van toepassing. De uitvoering van de bepaling roept in het algemeen weinig problemen op. De strikte koppeling daarvan aan de Landinrichtingswet 1985, en de daarin gestelde voorwaarden heeft hier waarschijnlijk aan bijgedragen. In beginsel is de vrijstelling niet van toepassing indien de verkrijgingen plaatsvinden

¹ We spreken korthedshalve over de vrijstelling van verkrijgingen in het kader van de Landinrichtingswet. Behalve op verkrijgingen in het kader van de Landinrichtingswet heeft bedoelde vrijstelling ook betrekking op verkrijgingen ingevolge de Ruilverkavelingswet 1954, de Reconstructiewet Midden-Delfland, de Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën en de Reconstructiewet concentratiegebieden.

² Vanaf 2007: Wet Investerings Landelijk Gebied (WILG).

bij een landinrichtingsproject in voorbereiding of in uitvoering. In de resolutie van 12 november 2004¹ is echter aangegeven dat toepassing van de vrijstelling onder voorwaarden dan toch mogelijk is. De vrijstelling is slechts van toepassing op onbebouwde gronden, derhalve niet op opstallen en de ondergrond daarvan.

2.1.2 Vrijstelling verkrijging door BBL

De vrijstelling in verband met de verkrijging van vastgoed door het BBL is een formalisering van de reeds voor de invoering van de WBR bestaande situatie.² De vrijstelling beoogt het tijdelijk beheer van landerijen door genoemd bureau te faciliteren in het kader van overheidsbeleid (LNV en Financiën, 2002). De vrijstelling heeft alleen betrekking op verkrijgingen van landerijen door het BBL. Vervreemdingen door het BBL zijn niet vrijgesteld, tenzij een andere vrijstelling van toepassing is. De regeling voorkomt dus dat dubbele belastingheffing optreedt (eenmaal bij de verkrijging door het BBL en eenmaal bij de vervreemding - wederuitgifte - door het BBL).

Met toepassing van de hardheidsclausule kan ook vrijstelling worden verleend, indien een ouder tot zijn onderneming behorende landerijen had overgedragen aan het BBL, onder de voorwaarde dat het Bureau die landerijen in langlopende erfpacht uitgeeft aan een of meer eigen of aangehuwde kinderen of pleegkinderen van die ouder. Daarbij gold als vereiste dat die onderneming voor wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel door dat kind of die kinderen werd voortgezet.³ In het besluit van 22 maart 2004⁴ is nog eens uitdrukkelijk aangegeven dat het moet gaan om langlopende erfpacht en dat, om voor de faciliteit in aanmerking te komen, moet worden voldaan aan alle verdere voorwaarden gesteld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR (vrijstelling bij bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer).

2.1.3 Vrijstelling bij verkrijging van naburige landerijen

De vrijstelling is bij amendement tijdens de kamerbehandeling van de WBR in 1970 in de wet gekomen. Het amendement strekte ertoe vrijstelling van overdrachtsbelasting te verlenen voor aankoop van aangrenzende landerijen, waardoor verbetering van de structuur van de landbouw werd bevorderd. Aan het verkrijgen van de vrijstelling is een aantal voorwaarden verbonden om misbruik van de vrijstelling door splitsing van aankopen te voorkomen. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel nr. 25 688 (Fiscale structuurversterking) is een algemene maatregel van bestuur aangekondigd waarin een nadere uitwerking wordt gegeven van de regeling. Bij Koninklijk Besluit van 14 december 2000⁵ is het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer daartoe uitgebreid met artikel 6a. In artikel 6a is een aantal voorwaarden om voor de vrijstelling in aanmerking te komen verder uitgewerkt.

¹ CPP2004.1679M, V-N 2004/64.22.

² Resoluties van 22 augustus 1966, nr. D6/5078, V-N 2 november 1966, punt 26 en van 4 juni 1968, nr. D68/3472, V-N 11 juli 1968, punt 17.

³ Resolutie 27 december 1988, nr. IB88/1084, V-N 1989, blz. 208.

⁴ CPP2004/543M, V-N 2004/23.14, in antwoord op vraag 13.

⁵ Stb. 565.

Onder landerijen worden alle gronden verstaan die bestemd zijn voor agrarisch gebruik, dat wil zeggen voor de uitoefening van landbouw, tuinbouw, veeteelt of bosbouw. Opstallen en de ondergrond daarvan zijn geen landerijen. Het gaat derhalve uitsluitend om onbebouwd land. De vrijstelling geldt ook bij de verkrijging van de als kweek- of teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden. Tot 1998 was dat volgens het arrest van de Hoge Raad van 25 juni 1997¹ niet het geval. In reactie daarop is bij de Nota van wijziging op het wetsvoorstel 25 688 (Fiscale structuurversterking) de tekst van onderdelen q (evenals van de onderdelen s, t, v en w) van artikel 15, eerste lid, WBR zodanig gewijzigd dat naast de landerijen voortaan ook de ondergrond van glasopstanden de faciliteiten deels deelt is, mits die ondergrond wordt gebruikt als kweek- of teeltmiddel. Indien de ondergrond niet wordt gebruikt als kweek- of teeltmiddel, maar als bijvoorbeeld sprake is van substraatteelt, geldt de vrijstelling niet. Deze wijziging is per 1 januari 1998 in werking getreden.²

Een belangrijke eis voor de verkrijging van de vrijstelling is voorts dat het moet gaan om de verkrijging van naburige landerijen. De vraag of en in hoeverre sprake hiervan in concrete situaties sprake is in het verleden herhaaldelijk aan de rechter voorgelegd (zie bijlage 2). Door met ingang van 1 januari 2001 uitdrukkelijk in artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR vast te leggen dat van naburigheid kan worden gesproken bij een afstand tot tien kilometer, is aan de stroom jurisprudentie op dit punt een eind gekomen. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling worden voorts de volgende voorwaarden gesteld:

- de verkrijger moet de oude landerijen in eigendom, erfpacht of beklemming hebben en de nieuwe landerijen in eigendom, erfpacht of beklemming³ krijgen. Andere zake-lijke rechten tellen niet mee en delen ook niet in de vrijstelling;
- de verkrijger moet de naburige landerijen reeds gedurende ten minste vijf jaar in eigendom, erfpacht of beklemming hebben. Het is hierbij onverschillig krachtens welke titel hij de landerijen reeds in zijn bezit zijnde land heeft verworven. Landerijen die hij heeft geërfd, tellen dus eveneens mee.⁴ Verkrijgingen (waaronder ook schenkingen) binnen een tijdsverloop van vijf jaar door dezelfde verkrijger worden als één verkrijging beschouwd. Hiermee wordt beoogd splitsing van aankopen te voorkomen;

¹ Nr. 29 598, BNB 1997/284.

² Nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 688, nr. 7. Wanneer in het vervolg over landerijen wordt gesproken, wordt daar mede als kweek- en teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden onder verstaan.

³ Het BW kent het recht van beklemming overigens niet (meer). Bestaande beklemrechten blijven echter in stand. Ten aanzien van bloot eigendom is aangenomen dat deze voor het oude bezit meetelt als ware sprake van volle eigendom. Hetzelfde wordt aangenomen bij verkrijging van blote eigendom. Het is echter de vraag in hoeverre onder deze omstandigheden nog van verbetering van de landbouwstructuur sprake kan zijn.

⁴ Strikt genomen, begint in deze gevallen de termijn van bezit voor de verkrijger pas te lopen op het tijdstip van het openvallen van de nalatenschap. Goedgekeurd is evenwel dat de tijd gedurende welke de erflater de landerijen reeds in eigendom enzovoort had, bij de tijd van de verkrijger wordt opgeteld. Wanneer landerijen op verschillende erfenamen overgaan en bij scheiding aan de verkrijger worden toegedeeld, kunnen die landerijen geacht worden reeds in het bezit van de verkrijger te zijn vanaf het tijdstip waarop de erflater ze had verworven. Een overeenkomstig standpunt kan worden ingenomen ten aanzien van de rechtverrijgende krachtens boedelmenging. Voorts kan de tijd van de rechtsvoorganger worden meegerekend, wanneer de verkrijger de landerijen heeft verworven in het kader van de overdracht van een onderneming op de voet van artikel 15, lid, 1, onderdeel b, WBR (paragraaf 37, zevende lid, van de toelichting op de WBR).

- de vrijstelling geldt alleen bij verkrijging van naburige landerijen die qua oppervlakte niet groter zijn dan het aangrenzende perceel dat reeds gedurende ten minste vijf jaar in eigendom en dergelijke van de verkrijger is. Als het verkregen land groter is dan het aangrenzende, reeds in eigendom zijnde land wordt de overdrachtsbelasting slechts geheven, voorzover die betrekking heeft op de grotere oppervlakte van het verkregen land. Ook met deze regeling wordt beoogd splitsing van aankopen te voorkomen;
- om voor de vrijstelling in aanmerking te komen moet voorts sprake zijn van een verbetering van de landbouwstructuur. In artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR zijn de eisen uitgewerkt waaraan moet worden voldaan om te kunnen spreken van een verbetering van de landbouwstructuur. Uitgangspunt is dat de afstand tussen de bedrijfsgebouwen en de verkregen landerijen niet meer bedraagt dan 25 km. Daar komt bij dat de verkregen landerijen bedrijfsmatig moeten worden geëxploiteerd en dat ze nog gedurende ten minste een jaar na de verkrijging als zodanig in gebruik zijn.

Volgens de toelichting in het Koninklijk Besluit waarbij artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR tot stand is gekomen zijn deze vereisten nodig teneinde een onbedoelde uitbreiding van de vrijstelling te voorkomen. Zo verhindert het criterium van bedrijfsmatige exploitatie dat degene die uit liefhebberij landerijen exploiteert, gebruik maakt van de vrijstelling. Het criterium van een afstand van ten hoogste 25 km van de bedrijfsgebouwen voorkomt dat de vrijstelling toepassing vindt in de situatie dat door opeenvolgende 'naburige' verkrijgingen de afstand tussen de bedrijfsgebouwen en de verst verwijderde verkregen landerijen uiteindelijk te groot is om nog van verbetering van de landbouwstructuur te kunnen spreken. Het criterium dat de landerijen na de verkrijging nog gedurende ten minste een jaar als zodanig in gebruik moeten zijn voorkomt met name dat de verkregen landerijen korte tijd na de verkrijging in gebruik worden genomen voor substraatteelt, een wijze van gebruik die de onderwerpelijke regeling niet beoogt te faciliteren.

2.1.4 Vrijstelling bij ruiling

De onderhavige vrijstelling is met ingang van 1 januari 1996 in de wet opgenomen in de plaats van het destijds bestaande art 14, tweede lid, WBR, dat voorzag in een verlaagd tarief van 1% bij ruiling. Het gaat hierbij vooral om vrijstelling voor bedrijfsverplaatsingen vanuit gebieden die tot de zogenoemde Ecologische hoofdstructuur (EHS), het Structuurschema Groene Ruimte, dan wel de VINEX-locaties behoren. De vrijstelling is niet van toepassing op eventuele met de verplaatsing gepaard gaande uitbreidingen.

Artikel 14 tweede lid (oud) bevatte in beginsel dezelfde tekst als artikel 15, eerste lid, onderdeel s. Echter, in plaats van een verlaagd tarief (artikel 14, tweede lid) is er sprake van een volledige vrijstelling (artikel 15 eerste lid, onderdeel s). Voor de omzetting van de tariefsubsidie naar een volledige vrijstelling is gekozen vanuit wetsystematisch oogpunt en om het geringe budgettaire belang dat ermee gemoeid was. De omzetting is door het ministerie van Financiën gepresenteerd als onderdeel van een pakket maatregelen ter verlichting van de lastendruk voor het MKB in het kader van het Belastingplan 1996, waarbij de vrijkomende middelen door het ministerie van Landbouw zijn ingezet om de doelstel-

ling van de destijds bestaande regeling (te weten het economisch gezien vergemakkelijken van bedrijfsverplaatsingen) effectiever te doen zijn.

Aan het begrip ruiling wordt een vrij ruime interpretatie gegeven. Zo is van ruiling is ook sprake, indien behalve een zaak, een toegift in geld wordt afgestaan, mits die toegift niet het voornaamste deel van de prestatie is, anders verandert de ruiling in een koopovereenkomst waarbij de prijs voor een bijkomstig deel uit iets anders dan geld bestaat. Dat de fiscus dit overigens niet nauw neemt en praktisch op iedere transactie waarbij van beide kanten maar enig land wordt afgestaan, de vermindering pleegt toe te passen, blijkt uit verschillende rechterlijke beslissingen.¹ Van ruiling is echter geen sprake ingeval van een overeenkomst waarbij twee personen aan elkaar wederkerig een zaak afstaan tegen afzonderlijke vastgestelde prijzen. Hierbij is in werkelijkheid sprake van twee koopovereenkomsten.

De vrijstelling bij ruiling is slechts van toepassing als geruilde landerijen zijn gelegen in dezelfde gemeente of in aangrenzende gemeenten in Nederland. Met gemeenten zijn hier bedoeld burgerlijke gemeenten en niet kadastrale gemeenten.

De vrijstelling wordt beperkt tot de waarde² van de afgestane grond. Deze beperking stemt overeen met de in artikel 15, eerste lid, onderdelen t en w, WBR neergelegde faciliteiten. Ook daarbij is de vrijstelling beperkt tot de waarde van de afgestane grond omdat de staatssecretaris van Financiën het niet gewenst vindt bedrijfsuitbreidingen te faciliteren. Hij ziet geen reden om voor een grootschaliger opzet van een landbouwbedrijf op zich, te voorzien in een vrijstelling van overdrachtsbelasting.³

2.1.5 Vrijstelling bij verplaatsing van een landbouwbedrijf/glastuinbouwbedrijf

Deze vrijstellingen zijn met ingang van 1 januari 1998 ingevoerd. De vrijstelling voor landbouwbedrijven (onderdeel v) is van toepassing op hervestigingen van landbouwbedrijven vanuit een gebied waarop de landinrichtingswet van toepassing is naar een gebied waarop deze wet niet van toepassing is. De landinrichtingswet heeft ten doel het inrichten van het landelijk gebied, overeenkomstig de functies van het gebied zoals dat in het kader van de ruimtelijke ordening is aangegeven. De vrijstelling voor glastuinbouwbedrijven (onderdeel w) is ingevoerd om een glastuinbouwer die zijn bedrijf elders voortzet een vrijstelling te verlenen voor het aangeschafte vastgoed mits hij zijn eigen vastgoed heeft afgestaan aan een andere glastuinbouwer die daarmee zijn bedrijfsstructuur verbetert.

De vrijstelling verplaatsing landbouwbedrijf kan worden gezien als een aanvulling op de destijds reeds bestaande vrijstelling ingevolge de Landinrichtingswet. Op grond daarvan zijn verkrijgingen binnen een gebied waarvoor in het kader van de Landinrichtingswet

¹ Zo is bij *PW 8630* als ruiling beschouwd de overeenkomst waarbij A aan B afstond een huis ter waarde van *f* 3.000 waartegen B aan A afstond een perceel grond, waarde *f* 300, en zich verplichtte daarop voor A een huis te bouwen voor een waarde van *f* 2.700. En bij *PW 10 097* is als ruiling aangemerkt een overeenkomst waarbij iemand een perceel weiland afstond en daarvoor terugontving een paar hoekjes grond ter waarde van *f* 200 en een bedrag in contanten van ruim *f* 6.000.

² Wanneer tot de afgestane landerijen een recht van erfpacht of beklemming op, dan wel de met zodanig recht belaste eigendom van landerijen behoort, wordt de waarde daarvan bepaald overeenkomstig artikel 11 Wet WBR.

³ Zie in dit verband de Nota naar aanleiding van het verslag, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997/98, 25 688, nr. 6, V-N 1997, blz. 4491, punt 5.

tingswet een zogenoemd landinrichtingsprogramma (in verband met ruilverkaveling en herinrichting) is vastgesteld, vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting. Bij verplaatsing van een landbouwbedrijf vanuit een landinrichtingsgebied naar elders gold echter tot 1998 geen vrijstelling, wat een belemmering vormde voor het realiseren van een zo goed mogelijke inrichting van dergelijke gebieden. De onderhavige regeling beoogt in die omissie te voorzien. Ze is van toepassing voorzover de belasting verschuldigd is over een bedrag gelijk aan de waarde (met in achtneming van artikel 11 WBR bepaald) van de afgestane landerijen.

De vrijstelling bij verplaatsing glastuinbouwbedrijf is een soortgelijke bepaling als artikel 15, eerste lid, onderdeel v, WBR. Het enige verschil zit in het feit dat als men onder de vrijstelling van de eerstgenoemde regeling wil vallen er sprake moet zijn van samenhang met de landinrichtingswet, terwijl voor toepassing van de als tweede genoemde regeling sprake moet zijn van verbetering van de bedrijfsstructuur van een achterblijvend glastuinbouwbedrijf. Op grond daarvan wordt daartoe een vrijstelling van overdrachtsbelasting verleend voor de glastuinbouwer die grond verkrijgt waarop hij zijn bedrijf voortzet onder voorwaarde dat de grond die hij afstaat wordt verkregen door een glastuinder die daardoor bijdraagt aan een verbetering van de structuur van zijn eigen bedrijf. Door de vrijstelling speelt de druk van de overdrachtsbelasting geen rol bij hervestiging van glastuinbouwbedrijven, wanneer daarmee de bedrijfsstructuur van de verkrijger gediend is.

In overeenstemming met wat geldt bij toepassing van de vrijstelling ingeval van ruiling (paragraaf 2.1.4) wordt ook de onderhavige vrijstelling beperkt tot heffing over de waarde van de afgestane landerijen. De staatssecretaris van Financiën vindt het niet gewenst bedrijfsuitbreidingen te faciliteren.

De vrijstelling is slechts van toepassing in door de staatssecretaris van Financiën, in overeenstemming met de minister van Landbouw, Natuurbeheer en Voedselkwaliteit, aangewezen gevallen onder daarbij te stellen voorwaarden.¹ Deze voorwaarden zijn dat er sprake moet zijn van hervestigen van een glastuinbouwbedrijf onder afstaan van landerijen. De afgestane landerijen moeten naburig zijn voor degene die ze verkrijgt, en er moet voor de verkrijger van de afgestane landerijen sprake zijn van een structuurverbetering.

2.2 Wetgeving met ingang van 1 januari 2007

Met ingang van 1 januari 2007 zijn de vrijstellingen, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdelen q, s, t, v, en w, WBR komen te vervallen en vervangen door één algemene vrijstelling, opgenomen in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel q, dat vanaf die datum als volgt luidt: Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging van ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder begrepen de rechten van erfpacht of beklemming daarop. Onder cultuurgrond wordt mede begrepen de ondergrond van glasopstanden. De belasting die door toepassing van deze bepaling niet is geheven, is alsnog verschuldigd indien de exploitatie als zodanig niet gedurende ten minste tien jaren wordt voortgezet. Dat laatste - de

¹ De bedoelde voorwaarden zijn in eerste instantie vastgelegd in de ministeriële regeling van 17 maart 1999, nr. WV98/410, V-N 1999/18.30.

voortzettingseis van tien jaren - zal niet gelden indien de grond door overheidsbeleid bestemd wordt voor de ontwikkeling of de instandhouding van natuur of landschap. Het is hierbij niet van belang door wie de grond wordt verkregen, maar wel dat de grond door overheidsbeleid aan de landbouwsfeer wordt onttrokken. Laatstbedoelde beperking van de voortzettingseis wordt toegevoegd bij de overigens nog in behandeling zijnde Fiscale onderhoudswet 2007¹ en heeft terugwerkende kracht tot 1 januari 2007.

¹ Kamerstukken II, 2006-2007, 30 943.

3. Doelbereik

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is beschreven hoe de voor de landbouwsector relevante vrijstellingen in de Wet WBR tot stand zijn gekomen en hoe de ontwikkelingen daarin zijn geweest. Kort samengevat is er een belangrijke overlap in voorwaarden en doelstellingen voor de geselecteerde vrijstellingen onder de te evalueren regelingen. De twee belangrijkste doelstellingen van de diverse vrijstellingen zijn structuurverbetering (met name via schaalvergroting) en het niet belasten met overdrachtsbelasting ingeval van verplaatsing van land- en tuinbouwondernemingen als gevolg van overheidsingrijpen.

In dit hoofdstuk wordt de vraag gesteld of er sprake is van doelbereik. De volgende vragen worden daarbij beantwoord:

- wat waren de oorspronkelijke doelstellingen van de betreffende vrijstellingen in de Wet WBR, en hoe hebben deze zich in de loop van de tijd ontwikkeld? Zijn de doelstellingen nog relevant?
- wat is het gebruik/niet-gebruik van deze vrijstellingen? Stemt het gebruik van de vrijstellingen overeen met de doelstelling? Wat is het budgettaire beslag van de vrijstellingen?

3.2 Doelstellingen landbouwvrijstellingen art 15 Wet WBR

In figuur 3.1 is voor de onderzochte vrijstellingen aangegeven wat de doelstelling ervan oorspronkelijk was en in hoeverre die in de loop van de tijd is veranderd. De oorspronkelijke doelstellingen zijn grotendeels nog relevant. De vrijstelling bij verkrijging landerijen via BBL draagt nu alleen nog bij tot een verbetering van de landbouwstructuur. Hetzelfde geldt voor verkrijging grond krachtens ruil.

De geïnterviewde experts zijn in doorsnee van mening dat toepassing van de geselecteerde vrijstellingen goed overeenstemt met de doelen die de faciliteiten beogen. In bijna alle gevallen is er sprake van een structuurverbetering van de landbouwsector in de regio. De structuurverbetering vindt vaak plaats door schaalvergroting. Bij de aankoop van grond door agrariërs vindt vaak afstemming en overleg plaats met de accountant over het investerings- en financieringsplan. Bij de financiering wordt uitdrukkelijk aandacht besteed aan het wel of niet kunnen toepassen van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting. Gezien de hoge grondprijzen in Nederland zijn de vrijstellingen van evident belang. De faciliteiten van art 15, eerste lid, WBR verlichten de financiering van aankoop van nieuwe landbouwgronden. Er wordt immers geen 6% overdrachtsbelasting over het aankoopbedrag van grond betaald. Gezien de inkomens die in de sector structureel worden verdiend, gemiddeld 45 à 50.000 euro, is de last van overdrachtsbelasting aanzienlijk.

Vrijstelling bij	Oorspronkelijke doelstelling	Huidige doelstelling
Verkrijging krachtens de Landinrichtingswet (onderdeel l)	Verbetering landbouwstructuur a) Ontlasten bedrijfsverplaatsingen door overheidsingrijpen	Gelijk aan oorspronkelijke doelstelling
Verkrijging door het BBL (onderdeel m)	Voorkoming dubbele belasting Verbetering landbouwstructuur Tijdelijk beheer (in familiesituaties) faciliteren	Verbetering landbouwstructuur
Verkrijging naburige landerijen (onderdeel q)	Verbetering landbouwstructuur door stimuleren aankoop aangrenzende/ naburige percelen	Gelijk aan oorspronkelijke Doelstelling
Verkrijging krachtens Ruiling (onderdeel s)	Verbetering landbouwstructuur Lastenverlichting MKB in het kader van het Belastingplan 1996.	Verbetering landbouw structuur.
Verkrijging bij verplaatsing landbouwbedrijf (onderdeel v)	Versterking economische structuur landbouw b)	Gelijk aan oorspronkelijke doelstelling
Verkrijging bij verplaatsing tuinbouwbedrijf (onderdeel w)	Versterking economische structuur glastuinbouw	Gelijk aan oorspronkelijke doelstelling

Figuur 3.1 Ontwikkeling in doelstelling van aantal vrijstellingen in artikel 15, eerste lid, Wet WBR

a) Landbouwstructuur heeft betrekking op zaken als bedrijfsomvang, verkavelings situatie, waterbeheersing, ontsluiting van agrarische bedrijven en dergelijke; b) Economische structuur heeft betrekking op de economische positie van bedrijven.

3.3 Gebruik van de specifieke regelingen

Een groot deel van de overdracht van cultuurgrond is vrijgesteld in het kader van art 15, eerste lid, onderdeel b, WBR, een vrijstelling in het geval van overdracht van land- en tuinbouwbedrijven aan de volgende generatie. Daarnaast zijn er vrijstellingen voor natuurontwikkeling en planologische maatregelen. De grondhandel die relevant is in het kader van de onderzochte vrijstellingen in dit onderzoek is dan ook slechts een deel van het totale grondverkeer. Zo schatte de werkgroep 'fiscale opties bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw' in 2000 dat rond de 30.000 ha vrijgesteld is van overdrachtsbelasting vanwege verbetering van de landbouwstructuur. Dat is ruim een derde van de in totaal 86.000 ha grond die in dat jaar is overgedragen (ministerie van Financiën, 2000).

In de akkerbouw hebben de bedrijven in de periode 2001-2005 gemiddeld voor ruim €32.000 per jaar het meest aan grond gekocht, gevolgd door de gecombineerde bedrijven. De melkveehouderij en de glastuinbouw bleven duidelijk achter (tabel 3.1). Kijken we alleen naar de bedrijven die daadwerkelijk grond hebben aangekocht, dan liggen de gemiddelde aankoopbedragen grond veel hoger. Indien alle grondaankopen onder de onderzochte vrijstellingen zouden vallen, sparen de akkerbouwbedrijven die daadwerkelijk kopen gemiddeld €30.000 (6% van €502.500) uit. In de melkveehouderij betreft het gemiddeld €15.000 per koper. Gezien de gemiddelde inkomens uit bedrijf in de periode 2004-2006 voor de akkerbouw (€34.000) en melkveehouderij (€53.000) gaat het om substantiële bedragen. Wel moet daarbij worden aangetekend dat de kopers van grond in het algemeen hogere inkomens genereren dan gemiddeld. Overigens koopt jaarlijks een gering percenta-

ge van de bedrijven grond. Koploper in de periode 2001-2005 was de melkveehouderij met jaarlijks zo'n kleine 10%.

Tabel 3.1 Jaarlijkse investeringen in grond (in euro) in de periode 2001-2005, naar sector

	Kopers (%) a)	Gemiddelde investering	
		kopende bedrijven	alle bedrijven
Akkerbouwbedrijven	6,1	502.500	32.200
Melkveebedrijven	9,4	152.400	14.000
Intensieve veehouderij	3,3	75.100	2.400
Overige graasdierhouderij	4,9	71.700	3.900
Glastuinbouw	3,5	442.400	15.500
Opengrondstuinbouw	2,5	306.700	7.100
Gecombineerde bedrijven	7,1	326.200	23.600

a) Berekend als het gemiddelde van het percentage kopers in de jaren 2001-2005.

Bron: Informatienet.

Vrijstelling verkrijging door BBL

Het Bureau Beheer Landbouwgronden heeft in 2005 voor 285 miljoen euro grond aangekocht (tabel 3.2). Dit betrof 8.600 ha (BBL, 2006). Het overgrote deel betrof verwervingen in opdracht van het ministerie van LNV. Hier staat een vervreemding van 6.800 ha (ter waarde van 250 miljoen euro) tegenover, zodat per saldo het aantal hectare in 2005 met 1.800 ha is toegenomen. De grondprijzen zijn, na jaren van stijging, gestabiliseerd. Het bureau had in 2004 voor 5.355 ha met een waarde van 205.479 miljoen euro aangekocht voor eindbeheerders.¹ In 2005 is voor 17,1 miljoen euro² aan overdrachtsbelasting bespaard. In 2004 ging het om 12,3 miljoen euro.

Tabel 3.2 Aankopen Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) a)

	2001	2002	2003	2004	2005
Uitgaven (in miljoenen)	436	386	228	205	285
Hectare gekocht	7.986	9.524	8.100	5.355	8.600

a) inclusief overgang grond van landbouwsector naar natuur.

Bron: ministerie van LNV, Jaarverslagen BBL 2001-2005.

Vrijstellingen bij bedrijfsverplaatsing

Er zijn via de overheid geen exacte gegevens beschikbaar over het gebruik van de vrijstellingen verplaatsing van landbouwbedrijven (onderdeel v) en verplaatsing glastuinbouwbedrijven (onderdeel w). Hetzelfde is van toepassing voor het gebruikers van de vrijstelling bij ruiling (onderdeel s).

¹ Zoals Staatsbosbeheer, Natuurmonumenten.

² 6% van 285 miljoen.

Bij bedrijfsverplaatsing van landbouwbedrijven wordt de vrijstelling bijna altijd toegepast. Meestal ligt de ontvangen grondprijs hoger dan de te betalen prijs elders en is er ruimte voor structuurverbetering.

In de glastuinbouw wordt onderdeel v en w beperkt toegepast. In de praktijk worden de kassen veelal gesloopt en is er sprake van nieuw vervaardigde grond (en daarmee vrijstelling van overdrachtsbelasting). Dit gebeurt omdat vaak nieuwbouw wordt gepleegd op de nieuwe (grotere) kavel.

Indien de verkoop plaatsvindt met bestaande kassen, dan kan alleen gebruik worden gemaakt van vrijstelling landbouwbedrijf (onderdeel v) indien wordt geteeld in de grond zelf. Ingeval van substraatteelt is de vrijstelling niet van toepassing. Aangezien in de glastuinbouw in de meerderheid van de gevallen sprake is van substraatteelt, geldt de vrijstelling in de meeste gevallen niet. Bij vrijstelling verplaatsing glastuinbouwbedrijf (onderdeel w) is niet van belang of op de ondergrond zelf wordt geteeld.

Vrijstelling bij verkrijging naburige Landerijen

De aankoop van naburige gronden die in het belang van de verbetering van de landbouwstructuur plaatsvinden vallen onder de vrijstelling verkrijging naburige landerijen, indien aan een aantal gestelde voorwaarden is voldaan. Bij de aankoop van grond is dan ook meestal een financieel of fiscaal adviseur betrokken die de voorwaarden van deze vrijstelling naloop. In de praktijk zijn de gestelde voorwaarden zo stringent dat regelmatig een potentiële koop niet door gaat (zie hoofdstuk 4). In veel gevallen wordt gezocht naar aankoop van grond waarbij wel gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling naburige landerijen. Sinds 1 januari 2001 heeft een aantal ontwikkelingen een positieve invloed gehad op het gebruik van de vrijstelling en geresulteerd in minder uitsluitingen. Dit zijn (zie Van der Kerkhof, 2006):

- verruiming begrip naburigheid;
- meer mogelijkheden tot gebruik bij samenwerkingsverbanden, die in de agrarische sector veel voorkomen
- verruiming tot verpachters die grond verwerven ten voordele van de bedrijfsmatige exploitatie door derden
- verruiming van de regelgeving bij bedrijfsoverdrachten in het kader van de vijfjaars-eis.

Ingeval van twijfel over verbetering van de landbouwstructuur vindt tegenwoordig toetsing door de rechter plaats op grond van een feitelijke verbetering van de landbouwstructuur. Voorheen was de toetsing gebaseerd op een afzonderlijke verklaring van het ministerie van LNV, wat soms onduidelijkheden met zich meebracht.

Vrijstelling bij Verrijking krachtens de Landinrichtingswet

Het landinrichtingsinstrument om tot een betere verkavelingspositie te komen, wordt door de overheid al jaren in de regio toegepast. De landinrichtingswet onderscheidt naast vrijwillige kavelruil, herinrichtings- en verkavelingsprojecten waarbij eigenaars en gebruikers verplicht worden tot deelname.

Voor bedrijven betekent dit meestal een vergroting van de huiskavel en per saldo minder kavels. De percelen liggen in doorsnee dicht bij de bedrijfsgebouwen. Dit leidt

tot een daling van de bedrijfskosten en kan leiden tot een verhoging van de bedrijfsopbrengsten per hectare.

In de periode 1985-2006 is in Nederland binnen vrijwillige kavelruilprojecten ruim 50.000 ha van eigenaar verwisseld (bron: www.groeneruimte.nl). Binnen verplichte landinrichtingsprojecten is het aantal hectare dat verwisseld is vele malen groter.

Verkrijging bij ruiling

De mate van gebruik van onderdeel s is niet duidelijk te achterhalen. De regeling is relevanter dan die van bedrijfsverplaatsing (zie paragraaf 3.4). Vanwege de eis van ruiling binnen dezelfde gemeente of naburige gemeente zal er een grote mate van overlap zijn met de vrijstelling naburig land. Bij gelijkwaardige grondprijzen is het dan verstandig gebruik te maken van de vrijstelling krachtens ruiling (Handboek Fiscaal adviseur, 19.4-2) omdat er dan geen sprake is van de vijf jaar eis. Bij verschillen in grondprijs tussen de ruilobjecten zal waarschijnlijk eerder gebruik worden gemaakt van de vrijstelling naburig land, om overdrachtsbelasting te voorkomen.

3.4 Budgettair belang

Het budgettaire belang van de vrijstelling naburige landerijen voor de Rijksoverheid bedroeg in 2005 €41 miljoen, hetgeen als een uitschieter is te beschouwen. Normaal ligt het niveau rond de €25 miljoen en zal de komende jaren iets stijgen. De vrijstelling bij verkrijging grond via BBL is de laatste jaren teruggelopen naar €9 miljoen. De komende jaren wordt dit bedrag begroot op €10 miljoen. Het bedrag dat gemoeid gaat met de vrijstelling landinrichting is beperkt.

Tabel 3.4 Budgettair belang Rijksoverheid vrijstellingen WBR (op transactiebasis in lopende prijzen (x € miljoen) realisatie

	2002	2003	2004	2005	2006 (begroot)	2007 (begroot)
Verkrijging naburige landerijen (onderdeel q)	28	25	25	41	25	25
Verkrijging door het BBL (onderdeel m)	11	14	9	9	9	9
Verkrijging krachtens de Landinrichtingswet (onderdeel l)	2	1	1	1	1	1

Bron: *Miljoenennota* 2002, 2004, 2005, 2006 en 2007.

Het budgettaire belang van de vrijstelling bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijf, vrijstelling bedrijfsverplaatsing tuinbouwbedrijf en de vrijstelling krachtens ruiling worden niet in de jaarlijkse *Miljoenennota* vermeld. Omdat deze posten niet als belastinguitgaven worden aangemerkt zijn ze niet jaarlijks beschikbaar. Wel zijn aantallen en de totale heffingsgrondslag in 2005 bekend. De budgettaire derving van de drie regelingen gezamenlijk bedraagt minder dan 1 miljoen, bij een gezamenlijke grondslag van 12 miljoen). Een groot deel van dit bedrag komt voor rekening van de vrijstelling krachtens ruiling (bron: ministerie van Financiën).

4. Doeltreffendheid

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de doeltreffendheid van de vrijstellingen. De volgende vragen worden beantwoord:

- Is er sprake van verbetering van de landbouwstructuur?
- Is er sprake van een vergemakkelijking van bedrijfsverplaatsingen?
- Binnen welk kader worden de specifieke vrijstellingen ingezet?

4.2 Verbetering van de landbouwstructuur

Twee belangrijke vrijstellingen uit art 15, eerste lid, WBR, naburige landerijen en aankoop via BBL bestaan al sinds de jaren zeventig. De andere onderzochte vrijstellingen, verkrijgingen via ruiling, landinrichting en bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijven en glastuinbouwbedrijven stammen uit het tweede deel van de jaren negentig. Alle vrijstellingen hebben (mede) als doelstelling de verbetering van de landbouwstructuur. Door de inhoud van de gestelde voorwaarden om vrijstelling te verkrijgen vindt per definitie een bijdrage plaats aan de verbetering van de landbouwstructuur.

De vraag kan gesteld worden of niet iedere aankoop van grond voor duurzaam gebruik binnen de agrarische onderneming tot een verbetering van de landbouwstructuur leidt. Er vindt een voortdurend proces van structuurverbetering in de agrarische sector plaats om de inkomensontwikkeling op peil te houden. Het productiemiddel grond speelt op veel agrarische bedrijven, en dus ook bij structuurverbetering, een belangrijke rol.¹ Het gemiddelde land- en tuinbouwbedrijf beschikte eind 2005 over 34 ha grond, waarvan ruim 60% in eigendom. De grond in eigendom vertegenwoordigde eind 2005 een marktwaarde van 640.000 euro op het gemiddelde land- en tuinbouwbedrijf, oftewel 36% van het balanstotaal (tabel 4.1.).

Tabel 4.1 Kenmerken productiemiddel grond op agrarische bedrijven (eind 2005)

	Alle bedrijven	Melkvee- bedrijf	Akkerbouw- bedrijf	Glastuinbouw- bedrijf
Oppervlakte (ha)	34,1	44,2	56,4	3,4
Oppervlakte in eigendom (ha)	20,1	27,4	36	3,2
Balanswaarde grond (€1.000)	639	793	1.007	515
Totale balanswaarde (€1.000)	1.771	2.453	1.651	1.736

Bron: Informatienet.

¹ De agrarische sector is veruit de grootste grondgebruiker in Nederland met ongeveer 60% van de totale landoppervlakte in beheer. Boeren en tuinders beheren bijna 2 miljoen ha cultuurgrond, verdeeld als volgt: 55% grasland, 40% akkerland en 5 % tuinbouw (vollegrondstuinbouw en glastuinbouw samen).

In tabel 4.2 wordt een overzicht gegeven van de ontwikkeling van een aantal variabelen die de bedrijfsstructuur goed kenmerken. Mede door de sterke daling van het aantal bedrijven in de afgelopen drie decennia, is de bedrijfsomvang in de land- en tuinbouw bijna verdrievoudigd (van 34 naar 91 nge).¹ Bekijken we drie voor de vrijstellingen overdrachtsbelasting belangrijke sectoren dan is de toename van de bedrijfsomvang in de glastuinbouw het grootst. In de grondgebonden melkveehouderij komt de stijging overeen met het landelijke gemiddelde, terwijl de akkerbouw sterk achter blijft.

Tabel 4.2 Ontwikkeling van de structuur van agrarische bedrijven

	1976	1980	1985	1990	1995	2000	2005
Totaal land- en tuinbouw							
Aantal bedrijven	158.620	144.990	135.900	124.900	113.330	97.480	79.510
Oppervlakte cultuurgrond (ha)	13,1	13,9	14,9	16,1	17,3	20,1	24,2
Bedrijfsomvang (nge)	34	39	45	50	70	80	91
Intensiteit (nge/ha)	2,6	2,8	3,0	3,1	4,0	4,0	3,8
Meldveebedrijven							
Aantal bedrijven	69.560	60.040	47.890	39.550	33.300	26.820	20.430
Oppervlakte cultuurgrond (ha)	15,7	17,5	20,6	23,9	27,6	32,4	41,4
Bedrijfsomvang (nge)	33	41	48	52	83	88	94
Intensiteit (nge/ha)	2,1	2,3	2,3	2,2	3,0	2,7	2,3
Akkerbouwbedrijven							
Aantal bedrijven	14.950	16.730	17.860	16.260	14.650	13.750	12.150
Oppervlakte cultuurgrond (ha)	30,3	31,1	30,7	32,9	33,9	35,4	38,3
Bedrijfsomvang (nge)	43	44	49	49	54	57	52
Intensiteit (nge/ha)	1,4	1,4	1,6	1,5	1,6	1,6	1,4
Glastuinbouwbedrijven							
Aantal bedrijven	11.140	11.000	10.250	10.240	9.380	7.910	5.660
Oppervlakte cultuurgrond (ha)	1,2	1,4	1,4	1,6	1,7	2,0	2,2
Bedrijfsomvang (nge)	60	74	96	119	165	202	323
Intensiteit (nge/ha)	51,0	54,6	67,2	75,6	98,5	100,9	145,8

Bron: CBS, Landbouwtellingen, bewerking LEI.

Het aandeel kleine bedrijven (kleiner dan 40 nge) is fors afgenomen: van 70% naar 43% (tabel 4.3). Het aandeel bedrijven boven de 100 nge is gestegen van 3% in 1976 naar 27% in 2006. Het aandeel grote bedrijven is het sterkst toegenomen in de glastuinbouw van 13 naar 70%). In de akkerbouw is de structuurverbetering achtergebleven bij het landelijke beeld.²

¹ *Nederlandse grootte-eenheid (nge)*: De nge is een maatstaf voor de economische omvang van agrarische bedrijven. De nge is gebaseerd op de bruto standaardsaldi per diersoort en per hectare gewas. De brutostandaardsaldi (bss) worden berekend door de opbrengsten met bepaalde bijbehorende specifieke kosten te verminderen. De bss wordt in het kader van de EU-typologie elke twee jaar herzien en is uitgedrukt in ecu/euro (lopende prijzen). Om praktische redenen wordt de bedrijfsomvang niet in bss uitgedrukt maar in nge. De nge wordt bij een herziening zodanig aangepast dat de gemiddelde reële ontwikkeling van het saldo van Nederlandse landbouwbedrijven wordt weergegeven.

²Dit komt mede omdat veel afbouwende melkveebedrijven door hun maïsteelt onder de (kleine) akkerbouw vallen.

Tabel 4.3 Verdeling van bedrijven (%) naar bedrijfsomvang, 1976-2006

	1976	1980	1985	1990	1995	2000	2006
Totaal land- en tuinbouw							
3-16 nge	32	31	28	28	25	24	26
16-40 nge	38	31	27	24	18	18	17
40-100 nge	28	33	37	38	35	32	30
100-200 nge	3	4	6	8	18	19	19
>200 nge	0	1	1	2	5	7	8
Melkvee							
3-16 nge	25	22	12	11	6	5	3
16-40 nge	43	33	32	28	12	10	8
40-100 nge	30	41	51	54	53	51	51
100-200 nge	1	4	5	6	27	30	34
>200 nge	0	0	0	0	2	3	4
Akkerbouw							
3-16 nge	28	28	28	31	32	32	37
16-40 nge	30	28	24	21	20	20	22
40-100 nge	35	37	38	37	33	30	25
100-200 nge	6	6	8	9	13	14	12
>200 nge	1	1	1	1	2	3	3
Glastuinbouw							
3-16 nge	12	11	8	6	4	4	3
16-40 nge	27	22	16	13	9	9	8
40-100 nge	48	46	44	37	26	23	18
100-200 nge	11	16	25	31	35	30	23
>200 nge	2	4	7	13	25	34	47

Bron: CBS, Landbouwtellingen, bewerking LEI.

4.3 Verlichting van bedrijfsverplaatsing

Het hele proces van bedrijfsverplaatsing is voor het ondernemersgezin vaak een moeilijk proces. Veel landbouwbedrijven zijn gezinsbedrijven en al lange tijd voor meerdere generaties binnen de familie. De specifieke locatie en omgeving van het bedrijf zijn belangrijk. Vaak zijn bedrijfsverplaatsingen dan ook een gevolg van (gericht) overheidsbeleid. De vrijstellingen in het kader van bedrijfsverplaatsing zijn welkom en worden toegepast. Het voordeel van het niet betalen van overdrachtsbelasting op de nieuw verworven grond is financieel een welkome aanvulling bij de financiering van de bedrijfsverplaatsing. In hoeverre dit als een aanzienlijke verlichting wordt ervaren is mede afhankelijk van de grondprijnsverschillen tussen de regio waaruit vertrokken wordt en de nieuwe regio. Is de grondprijs in de nieuwe regio relatief laag, dan zal de meevaller van de vrijstelling van overdrachtsbelasting als minder relevant worden gevoeld. Is de grondprijs niet of nauwelijks lager, of zelfs hoger, dan wordt de faciliteit als een noodzaak gezien en als een gedeeltelijke compensatie van het overheidsbeleid dat aanleiding was tot de verplaatsing.

4.4 Doeltreffendheid per vrijstelling

4.4.1 Vrijstelling bij verkrijging ingevolge de landinrichtingswet

Landinrichting wordt door de overheid ingevoerd en heeft tot doel dubbele belastingheffing te voorkomen. Dit doel wordt met deze vrijstelling bereikt, en leidt tot een betere verkavelingspositie (vergroting huiskavel, concentratie van percelen, percelen dichter bij de bedrijfsgebouwen). Dit leidt tot een daling van de bedrijfskosten door besparing van tijd en geld (efficiëntere inzet arbeid, minder brandstof, lagere machinekosten), maar ook door lage kosten van kavelruil. Ook kunnen de bedrijfsopbrengsten per hectare stijgen. Een ander voordeel is een verbetering van de verkeersveiligheid op de wegen.

Hetzelfde doel wordt eveneens bereikt bij gebruik vrijstelling bij vrijwillige kavelruil, die aan de voorwaarden van de Landinrichtingswet voldoet. De verkavelingspositie in de meest grondgebonden sectoren, de melkveehouderij en akkerbouw, is aanzienlijk verbeterd.

4.4.2 Vrijstelling bij verkrijgingen door het Bureau Beheer Landbouwgronden

Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) ontleent zijn bestaansrecht aan de Wet Agrarisch Grondverkeer (WAG). Hierin is geregeld dat BBL zorgt voor verwerving van gronden, het tijdelijk beheer van gronden en vervreemding van onroerende zaken BBL opereert als een intermediair, die op deze wijze een goede bijdrage levert aan de verbetering van de landbouwstructuur. Het doel van de vrijstelling, het voorkomen van een dubbele belastingheffing bij het tijdelijk beheer van gronden in het kader van overheidsbeleid, wordt gerealiseerd.

4.4.3 Vrijstelling naburige landerijen

De vrijstelling naburige landerijen wordt specifiek ingezet in het kader van de nota *Structuurversterking MKB* en in het bijzonder ten behoeve van 'de economische structuurversterking van de land- en tuinbouwsector' in samenhang met de Landinrichtingswet, respectievelijk in het kader van verbetering van de bedrijfsstructuur in de glastuinbouw. Onder een verbetering van de landbouwstructuur wordt verstaan:

- *tot 2001*
Criteria als bedrijfsomvang, bestemming van de grond enzovoort, en ook afstandscriteria. Men moest hiervoor een verklaring aanvragen bij de Directeur Landbouw, Natuur en Openluchtrecreatie in de provincie waar de onroerende zaak was gelegen. Die toetste aan de bovengenoemde criteria;
- *na 2001*
De criteria waaraan moet worden voldaan om van een verbetering van de landbouwstructuur te kunnen spreken liggen vast in artikel 6a, onderdeel b, Uitvoeringsbesluit WBR (er moet sprake zijn van bedrijfsmatige exploitatie van de verkregen landerijen, de afstand tussen de bedrijfsgebouwen en de verkregen landerijen mag niet groter zijn dan 25 km, en de verkregen landerijen moeten minstens een jaar na de verkrijging bedrijfsmatig worden geëxploiteerd).

Als het begrip verbetering van de landbouwstructuur wordt beperkt tot de afstands-bepalingen van artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR is al snel sprake van een verbetering van de landbouwstructuur. In de praktijk vindt schaalvergroting op de grondgebonden bedrijven, veelal gezinsbedrijven, plaats binnen een straal van 25 km van de bedrijfsgebouwen. Dit geldt zeker voor de omvangrijkste grondgebonden sector, de melkveehouderij. Binnen een aantal andere sectoren kan de afstand tussen de aangekochte grond en de bedrijfsgebouwen soms groter zijn. In een enkel geval kan dit de structuurverbetering in relatie tot het economisch perspectief enigszins belemmeren. Als het doel is om in de toekomst meer grote landbouwbedrijven te creëren, kan dit streven in toenemende mate beperkt worden door het afstandscriterium. Concluderend: er is weinig sprake van het niet verkrijgen van de vrijstelling naburige landerijen door de afstands-bepalingen. De vrijstelling heeft een positief effect op de te dragen financieringslasten en daarmee op het economisch perspectief van bedrijven die grond hebben aangekocht.

4.4.4 Vrijstellingen bij ruiling en verplaatsing uit EHS-gebieden.

Door het ruilen van kavels wordt gestreefd naar verbetering van de structuur van agrarische bedrijven en kan dit waar nodig worden gecombineerd met andere gebiedsdoelen, zoals natuurontwikkeling en recreatie.

Hoewel geen kwantitatieve onderbouwing kan worden gegeven, mag op basis van de informatie uit de interviews worden aangenomen dat deze vrijstelling een bijdrage heeft geleverd aan de verbetering van de landbouwstructuur. Er treedt een verbetering van de verkavelingspositie op (vergroting huiskavel, concentratie van percelen, percelen dichter bij de bedrijfsgebouwen).

Door de vrijstellingen is het voor gemeenten eenvoudiger om in het kader van de volkshuisvesting landbouwbedrijven te 'laten' verplaatsen. Het gaat vooral om vrijstelling voor bedrijfsverplaatsingen vanuit gebieden die tot de Ecologische hoofdstructuur (EHS), het Structuurschema Groene Ruimte, dan wel de VINEX-locaties behoren. De vrijstelling kan ook worden toegepast bij vertrek uit een Nationaal Landschap.

4.4.5 Vrijstellingen bij verplaatsing van land- en tuinbouwbedrijven

In het geval van vrijstelling bij verplaatsing landbouwbedrijf (onderdeel v) gaat het om vrijstelling voor bedrijfsverplaatsingen vanuit gebieden waarvoor een landinrichtingsprogramma is vastgesteld. Het is aannemelijk dat vanuit Ruimtelijk Ordeningsbeleid de ondernemer in de nieuwe regio minder te maken krijgt met knelpunten voor uitbreiding (vergunningen en dergelijke). Door de vrijstelling is het eenvoudiger een bedrijf te verplaatsen vanuit een gebied met een landinrichtingsprogramma naar daarbuiten. In veel gevallen zal het tot economische structuurverbetering voor het verplaatste bedrijf leiden. Ook in de landinrichtingsregio vindt structuurverbetering plaats. Daarnaast werkt de faciliteit positief op de milieusituatie in de landinrichtingsregio en de mogelijkheden tot natuurontwikkeling. Het beleid is doeltreffend te noemen.

De vrijstelling bij verplaatsing van een glastuinbouwbedrijf (onderdeel w) zal in die gevallen leiden tot betere toekomstmogelijkheden door schaalvergroting bij de glastuinder die de beschikbaar gekomen grond koopt. Dit geldt vooral in de glastuinbouw regio 'West-

land'. De faciliteit geeft daarmee ook een verbetering van de structuur van de glastuinbouwsector, en leidt tot een betere verkaveling van individuele glastuinbouwbedrijven.

Door de vrijstellingen (onderdelen v en w) is het financieel minder zwaar landbouwbedrijven te 'laten' verplaatsen. Met de huidige grondprijzen levert het niet betalen van de overdrachtsbelasting van 6% een aanzienlijke vermindering van de financieringslast op. In hoeverre dit als een lastenverlichting wordt gevoeld is mede afhankelijk van de grondprijverschillen tussen de regio waaruit vertrokken wordt en de te vestigen regio. Ook zal dit verschil meespelen of bedrijfsverplaatsing heeft geleid tot een groter bedrijf (economische structuurverbetering). Indien de grondprijs in de nieuwe regio lager is, zal er in doorsnee meer grond worden gekocht dan waarover men voorheen beschikte.

5. Doelmatigheid

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vraag in hoeverre de vrijstellingen doelmatig (kosteneffectief) zijn. Specifiek worden de volgende vragen beantwoord:

- Wat zijn de uitvoeringskosten van de vrijstellingen voor de belastingen en zijn er nog knelpunten in de uitvoering?
- Zijn er betere manieren om de doelstellingen van de vrijstelling te realiseren, dan wel kan de regeling eenvoudiger vorm worden gegeven? Zijn de genoemde alternatieven inpasbaar in het huidige fiscale stelsel en wat zijn de uitvoeringskosten van de alternatieven?

5.2 Uitvoeringskosten en knelpunten

Uitvoeringskosten

De Belastingdienst heeft aangegeven dat er vanuit haar kant gezien weinig of geen knelpunten optreden bij de uitvoering van de vrijstellingen. Hieruit kan geconcludeerd worden dat er van overheidszijde sprake is van qua uitvoering goed ingerichte regelgeving. De kosten zullen vooral verband houden met controle en administratie.

In de praktijk worden er regelmatig belemmeringen ervaren in het verkrijgen van de vrijstellingen.¹ Veel agrariërs doen daarbij een beroep op hun financiële adviseur. Vaak zijn het de gestelde voorwaarden die voor de gebruikers van de regelingen uitvoeringskosten met zich brengen. De spreiding in kosten is echter groot. De indruk is dat de kosten slechts in geringe mate het gebruik van de regelingen beperken. Wel vloeit een deel van het financiële voordeel hierdoor weg.²

Hoewel de beschikbare faciliteiten in de overdrachtsbelasting door de praktijkdeskundigen positief worden beoordeeld, worden er door de minder goede aansluiting bij de praktijk de doelen van de regeling nogal eens niet gehaald. De belemmeringen zorgen ervoor dat economisch gezien binnen de betreffende landbouwsectoren de investeringen niet realiseerbaar zijn. Het duurt bij een gebiedsontwikkeling bijvoorbeeld vaak veel te lang voordat alle plannen en processen op papier uitgewerkt zijn. De ondernemer is in zijn strategisch bedrijfsplan al vaak een aantal stappen verder. Hij moet immers vooruitdenken bij strategische investeringen en heeft daarvoor de ruimte nodig. Het mag niet te lang duren voordat de bedrijfsontwikkeling dan ook realiseerbaar is.

Tegenover de uitvoeringskosten van de vrijstellingen, staan ook voordelen als gevolg van de verbetering van de landbouwstructuur. Bij ruiling ontstaat bijvoorbeeld een betere

¹ De vrijstelling ingevolge de Landinrichtingswet brengt weinig uitvoeringsproblemen met zich, gezien ook de koppeling met de Landinrichtingswet 1985.

² Het gebruik kan efficiënter indien de regels en voorwaarden beter aansluiten op de praktijk.

verkavelingspositie. Dit leidt tot besparingen in tijd, maar ook in geld (minder brandstof, lager machinekosten per hectare). Vaak wordt een belangrijk deel van de uitvoeringskosten van de ruiling gesubsidieerd.

Knelpunten¹

In de praktijk komt het regelmatig voor dat niet aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstellingen (vijfjaarstermijn, hectaregrens) kan worden voldaan, terwijl de aankoop wel degelijk tot een landbouwstructuurverbetering zou hebben geleid. Vooral startende en/of groeiende bedrijven hebben nog al eens de neiging grond verder weg van het bedrijf te kopen en dit op termijn weer te verkopen ten voordele van aankoop van beschikbare grond dichterbij. Ook bedrijven die zich in een snel groeiproces bevinden, kunnen worden belemmerd door het vijfjaarsvereiste. Zeker in het geval er binnen een korte tijd na een eerdere grote aankoop van grond, weer aantrekkelijk gelegen grond beschikbaar komt (bijvoorbeeld bij een naburige bedrijfsbeëindiging). Pas vijf jaar na een aankoop weer kunnen bijkopen is voor veel bedrijven een te lange tijd in een proces van door groei.

Bedrijven die een beroep hebben gedaan op vrijstellingen art 15, eerste lid, onderdelen s, t, v of w, WBR in het kader van een bedrijfsverplaatsing kunnen vaak daarna niet volledig voldoen aan de voorwaarden voor het in aanmerking komen van de vrijstelling naburige landerijen.²

Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling verplaatsing glastuinbouwbedrijf³ is vereist dat vervangende grond moet zijn aangekocht binnen een termijn van 13 maanden. In het kader van een bedrijfsverplaatsing is dit een korte termijn, gezien het feit dat alleen gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling als het gaat om vastgestelde plannen, en dat kan bij gemeenten een lang proces zijn. Een voorstel tot verruiming naar twee jaar zou volgens de praktijk aan te bevelen zijn.⁴

Ook de eis dat de verkochte grond (art 15, eerste lid, onderdeel w, WBR) binnen zes jaar een andere (niet-agrarische) bestemming moet hebben, kan nog wel eens een knelpunt zijn.

Als specifiek punt noemen agrarische adviseurs dat het onlogisch is dat niet alle grond in de glastuinbouw onder de vrijstellingen van artikel 15, eerste lid, onderdelen q en s, WBR vallen. Substraatteelt valt er niet onder, waardoor de vrijstelling (soms) nadelig werkt voor de milieuvriendelijke teler.

Er mag al met al worden geconcludeerd dat niet alle bedrijven die worden verplaatst om realisatie van overheidsbeleid op het terrein van herstructurering te realiseren, in aanmerking komen voor vrijstelling van overdrachtsbelasting.

¹ In het kader van de wet 'Werken aan winst' (Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631) is ter compensatie van de landbouwsector in artikel 15, eerste lid, onderdeel q WBR een algemene vrijstelling voor verkrijging van ten behoeve van de in de landbouwsector bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder begrepen de rechten van erfpacht of beklemming daarop, opgenomen. Een groot deel van de in deze paragraaf genoemde knelpunten is hiermee ondervangen.

² Bijvoorbeeld de eis van art 15, eerste lid, onderdeel, q, de verkrijgen heeft ten minste vijf jaar grond in eigendom: na verkrijging van grond bij bedrijfsverplaatsing gaat de termijn opnieuw van startikel

³ Dit geldt eveneens voor art 15, eerste lid, onderdeel t.

⁴ Zie ook werkgroep herstructurering en fiscale instrumenten.

5.3 Vereenvoudiging

Zoals in onderdeel 2.2 reeds is aangegeven zijn per 1 januari 2007 de tot die datum bestaande vrijstellingen, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdelen q, s, t, v en w, WBR vervallen en vervangen door één algemene vrijstelling, neergelegd in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR. Deze algemene vrijstelling, die in hoofdstuk 7 nader aan de orde wordt gesteld, betekent een aanzienlijke vereenvoudiging ten opzichte van de vóór 2007 bestaande situatie en lost de door ons gesignaleerde knelpunten voor een groot deel op.

Los van de per 1 januari 2007 doorgevoerde wijzigingen deden bij de geïnterviewden voor die datum minder vergaande vereenvoudigingsvoorstellen de ronde ten einde de uitvoeringskosten voor de gebruiker te verminderen. Deze hielden onder meer verband met de in onderdeel 5.2.k geschetste knelpunten, samenhangend met de verschillende voorwaarden, die aan de toepassing van de diverse vrijstellingen werden gesteld. Gepleit werd in dit verband voor stroomlijning van de diverse regeling (zie verder hoofdstuk 7).

6. Neveneffecten

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de neveneffecten van de vrijstellingen behandeld, waarbij specifiek de volgende vragen onderzocht zijn:

- Leveren de vrijstellingen in de WBR regelmatig discussies op waar het de toepassing betreft?
- Is er sprake van aanvullende regelgeving (uitvoeringsbesluiten belastingdienst) en van veel rechtspraak?

6.2 Vrijstelling krachtens de Landinrichtingswet en door het BBL

Beide vrijstellingen roepen weinig fiscale uitvoeringsproblemen op. De strikte koppeling aan de bepalingen en voorwaarden van de Landinrichtingswet 1985 van de eerstgenoemde vrijstelling draagt hier ongetwijfeld toe bij. Eventuele uitvoeringsproblemen, onder meer tot uiting komend in jurisprudentie worden verplaatst naar de Landinrichtingswet zelf.

Ook de vrijstelling van verkrijgingen door BBL is een generieke vrijstelling, waar geen voorwaarden aan zijn gesteld. Uitvoeringsproblemen kunnen zich wel voordoen bij de toepassing van het hardheidsclausulebeleid bij wederuitgifte in erfpacht door BBL in het kader van bedrijfsopvolging binnen de familiesfeer. Die uitvoeringsproblematiek raakt echter niet zozeer de vrijstelling als zodanig, doch veeleer die van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR (bedrijfsopvolgingsvrijstelling) en valt daarmee buiten het kader van dit evaluatieonderzoek.

6.3 Vrijstelling naburige landerijen

De vrijstelling naburige landerijen heeft in het verleden voor veel jurisprudentie gezorgd op het terrein van de naburigheid. Dit is aanleiding geweest voor nadere regelgeving. Eerst een aanschrijving en vervolgens een aanvullend regelgeving (artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR. Na de invoering van artikel 6a is de stroom jurisprudentie min of meer opgedroogd.

Een ander neveneffect dat wordt gesignaleerd is het volgende: Als een agrariër in het kader van de ruimtelijke ordening bijvoorbeeld wordt uitgekocht door een projectontwikkelaar zal hij waarschijnlijk een som geld ontvangen die de WEVAB¹ van de grond zal overstijgen. Hij kan dit geld reserveren in een herinvesteringsreserve (ex artikel 3.64 Wet IB 2001). Deze reservering kan in beginsel maximaal één jaar worden aangehouden tenzij

¹ Waarde in het economische verkeer van de grond bij agrarische bestemming.

de ondernemer zijn onderneming eerder staakt. Het geld kan worden aangewend om nieuwe grond te kopen. Hierdoor kan de grondprijs stijgen.

6.4 Vrijstellingen bij ruiling en bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijven

De vrijstellingen bij ruiling en bedrijfsverplaatsing landbouwbedrijven hebben niet tot veel uitvoeringsproblemen geleid, en evenmin tot veel jurisprudentie aanleiding gegeven. Dit is mede veroorzaakt doordat een aantal begrippen door de jurisprudentie rond de vrijstelling naburige landerijen nader is ingevuld. De vrijstelling bij bedrijfsverplaatsing van glastuinbouwbedrijven heeft niet tot veel uitvoeringsproblemen geleid en geen aanleiding gegeven tot jurisprudentie.

6.5 Effecten op grondmarkt

De vrijstellingen in de overdrachtsbelasting hebben effect op de vraag en daarmee de grondprijs. Zonder de vrijstellingen liggen de totale kosten van de aankoop van grond op een hoger niveau. Tot en met 2006 viel tussen de 80 tot 90% van de grondaankopen onder de vrijstelling van 6% overdrachtsbelasting. In een situatie zonder de vrijstellingen zal de maximale biedprijs voor vragers van landbouwgrond lager liggen. Hoe deze lagere vraagprijs uitwerkt op de grondprijs is mede afhankelijk van de prijselasticiteiten van de vraag en het aanbod. De volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

- prijselasticiteit vraag -3,77% (met een range van -1 tot -6%);
- prijselasticiteit aanbod 0,25% (met een range van 0.1 tot 0.4%);
- huidige prijs €31.000;
- verhandelde areaal: 28.000 ha.¹

Bovenstaande prijselasticiteiten zijn enigszins verouderd. Er bestaat dus onduidelijkheid over welke prijselasticiteiten gehanteerd moeten worden.² Echter het voert te ver om binnen deze evaluatie de grondprijselasticiteiten nader te onderzoeken. Er wordt in deze analyse wel een gevoeligheidsanalyse uitgevoerd, zodat een beter inzicht kan worden gegeven van het effect van de landbouwvrijstelling op de grondmarkt.

Bij het uitgangspunt dat 80% van de grondaankopen in 2006 is vrijgesteld zou bij een verval van de vrijstellingen de nieuwe vraagprijs 4.6% lager en bij 90% 5.12% lager zijn.³ Afhankelijk van de hoogte van de prijselasticiteiten ligt de nieuwe evenwichtsprijs (bij het uitgangspunt van 80%) tussen de 3.3 en 4.5% lager. Het verhandelde areaal neemt tussen de 0.4 en 1.7% af.

¹ Dit is exclusief de grond die overgaat in het kader van een bedrijfsovername.

² Eind 2007/begin 2008 zal een diepgaande studie rond de prijselasticiteit van vraag en aanbod van grond door het LEI worden uitgevoerd. In deze evaluatie wordt hier dan ook niet verder op ingegaan.

³ Oude vraagprijs = nieuwe vraagprijs / (1 + 6% * 80%).

7. Alternatieven

7.1 Algemene vrijstelling voor verkrijging van cultuurgrond

In het kader van de wet 'Werken aan winst' (Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631) is ter compensatie van de landbouwsector in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR een algemene vrijstelling voor verkrijging van ten behoeve van de in de landbouwsector bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder begrepen de rechten van erfpacht of beklemming daarop, opgenomen. Voor een korte beschrijving van de regeling verwezen zij naar onderdeel 2.2. Deze algemene vrijstelling komt in de plaats van de in dit rapport geëvalueerde vrijstellingen voor naburige landerijen, ingeval van ruiling en bij bedrijfsverplaatsingen, tot en met 2006 neergelegd in de onderdelen q, s, t, v, en w van artikel 15, eerste lid, WBR. De vrijstellingen bij verkrijging ingevolge de Landinrichtingenwet en verkrijging door het Bureau Beheer Landbouwgronden zijn als zelfstandige vrijstellingen blijven bestaan.

Een belangrijk motief om voor een algemene vrijstelling te kiezen was dat de bestaande vrijstelling ieder hun eigen, specifieke voorwaarden kenden en dat sprake was van versnippering van faciliteiten, die de overzichtelijkheid niet ten goede kwam. Gevolg hiervan is dat de toepassing van de verschillende vrijstellingen gepaard ging met relatief hoge administratieve lasten.

Door de vrijstellingen in elkaar te schuiven is er sprake van een belangrijke versimpeling van de regeling bij overdracht van cultuurgrond in de agrarische sector. Door cultuurgrond te scharen onder het begrip landerijen wordt voorkomen dat er opnieuw jurisprudentie ontstaat over dit begrip. Onder landerijen moeten blijkens de wetsgeschiedenis en de Toelichting, paragraaf 18, eerste lid, worden verstaan alle gronden welke zijn bestemd voor agrarisch gebruik, dat wil zeggen voor de uitoefening van landbouw, tuinbouw, veeteelt of bosbouw. Opstallen en de ondergrond daarvan zijn echter nooit landerijen. Het betreft dus alleen zogenaamd onbebouwd land.

Het alternatief tot vernieuwing per 1 januari 2007 om tot een structurele vrijstelling voor alle cultuurgrond te komen wordt in de praktijk als positief ervaren. In het nieuwe voorstel is de wetgeving algemener, en vervallen de eisen (zie ook Van der Kerkhof, 2006). Er treedt een sterke vereenvoudiging op (in zijn algemeenheid geldt: 'grond is vrij, steen is belast') hetgeen zal leiden tot minder knelpunten in de uitvoerings sfeer, een administratieve vereenvoudiging en een minder groot ambtelijk apparaat. Het systeem biedt de agrarische sector meer flexibiliteit en het gebruik zal efficiënter worden. De grondmobiliteit zal toenemen en inherent daarmee de bijdrage aan de (gewenste) herstructurering van de land- en tuinbouw.

In de praktijk wordt als nieuw te verwachten knelpunt de eis gezien dat de verkochte grond nog tien jaar na koop als landbouwgrond moet worden gebruikt (toetsing achteraf). De oplossing lijkt gelegen in het maken van een kettingbeding bij de verkoop: 'de grond

dient de komende tien jaar als landbouwgrond te worden gebruikt'.¹ Overigens is bij Fiscale onderhoudswet 2007 nader bepaald dat de voortzettingseis van tien jaar niet geldt indien de grond door overheidsbeleid bestemd wordt voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap (zie onderdeel 2.2.) Het stellen van de voortzettingstermijn van tien jaar zal overigens waarschijnlijk tot de nodige administratieve lasten leiden.

Zoals aan gegeven is gekozen voor een algemene vrijstelling. Door de in verband met deze evaluatie gehouden interviews zijn ook minder vergaande vereenvoudigingsvoorstellen naar voren gebracht. Een van de voorstellen is de bestaande vrijstellingen te splitsen in de volgende twee typen vrijstellingen:

- een vrijstelling gericht op het verbeteren van de landbouwstructuur, waarin de vrijstelling voor naburige boerderijen en de vrijstelling bij ruiling zouden opgaan en die de strekking zou krijgen van het per 1 januari 2007 ingevoerde artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR; en
- een vrijstelling waarin artikel 15 eerste lid, onderdelen t, v en w, WBR zouden worden samengebracht. Dit zijn alle vrijstellingen die te maken hebben met de hervestiging van bedrijven.²

¹ Bij de verkoop van de grond wil de koper (A) zekerheid over de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Als vervolgens een nieuwe koper (B) de grond voor een niet-agrarische bestemming gaat gebruiken en er is niet getekend voor een kettingbeding, dan komt dat tot uiting in een hogere prijs (inclusief 6% overdrachtsbelasting) ter waarde van 6% van de transactieprijs van de eerste koop. Dit kan leiden tot een cumulatie van heffingen.

² Voorgesteld zou kunnen worden dat ook substraattelers gebruik van de vrijstelling kunnen maken.

8. Conclusies

In het algemeen kan worden gesteld, en dat wordt door de sector ook zo ervaren, dat bij de toepassing van de onderzochte vrijstellingen zich relatief weinig knelpunten voordoen. Dit geldt vooral na de uitbreiding van artikel 6a Uitvoeringsbesluit WBR met betrekking tot de definitie van het begrip 'naburige landerijen' en van het begrip 'verbetering van de landbouwstructuur'. De bijdrage aan de doelstellingen van de verschillende vrijstellingen wordt als positief ervaren. De gestelde voorwaarden sluiten echter niet altijd aan bij de economische praktijk. Dit geldt met name rond bedrijfsverplaatsingen en de teeltwijze. De voorwaarden roepen in de praktijk nog te vaak belemmeringen op. Hierdoor wordt een deel van de structuurverbetering niet gerealiseerd.

De verbodskeling van de vrijstellingen, gericht op structuurverbetering, leidt in de praktijk tot vrij hoge administratieve lasten en advieskosten. Bovendien komt die verbodskeling de transparantie niet ten goede.

De per 1 januari 2007 geïntroduceerde algemene vrijstelling voor cultuurgronden, die de tot en met 2006 bestaande vrijstellingen, opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdelen q t/m w, WBR, heeft vervangen, wordt als positief ervaren. Er treedt een sterke vereenvoudiging op, hetgeen naar verwachting zal leiden tot minder knelpunten in de uitvoerings sfeer, een administratieve vereenvoudiging (met minder lasten) en een minder groot ambtelijk apparaat. Het systeem biedt de agrarische sector meer flexibiliteit en het gebruik zal efficiënter worden. De praktijk verwacht als nieuw knelpunt de eis dat grond na verkoop nog tien jaar als landbouwgrond moet worden gebruikt (met toetsing achteraf).

Literatuur¹

Bureau Beheer Landbouwgronden, Jaarverslagen, 2001-2005.

Kerkhof, mr. ing. H.J. van den (FB), 'De grenzen van het begrip 'verbetering landbouwstructuur''. In: *Weekblad fiscaal recht* 6659 (23 februari 2006).

Ministerie van Financiën, *Miljoenennota*. Ministerie van Financiën, Den Haag, 2001-2007.

Ministerie van LNV en Financiën, *Nota fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid*. Ministerie van LNV en Financiën, Den Haag, 2002.

Ministerie van Financiën, *Werkgroep fiscale opties bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw*. Ministerie van Financiën, Den Haag, 2000.

¹ Fiscale literatuur is door middel van voetnoten opgenomen in de hoofdtekst.

Bijlage 1. Overzicht van geïnterviewde experts

Organisatie	Geïnterviewde
Alfa Accountants en Adviseurs	Harm Jan de Boer
GIBO Groep	Peter Ceelen
ABAB	Ben Groenen
	Bert van den Kerkhof
WEA	Ed Izeren
Noordelijke Accountantsunie	Tonko Keizer

Bijlage 2. Jurisprudentie

Jurisprudentie artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR

- *HR 5 november 1975, nr. 17 727, BNB 1975/273, V-N 20 december 1975, punt 24, PW 18 428 (besproken door D.C. Smit in Weekblad 1976/5283, alsmede door J.H. Linders en E.M.H. Pieters, achtereenvolgens in WPNR 1976/5350 en 5358):* Het hof heeft zonder schending van enige rechtsregel kunnen beslissen, dat bij een afstand van tien km niet van naburige landerijen kan worden gesproken.

- *Hof 's-Hertogenbosch 27 februari 1981, nr. 124/1970, BNB 1982/148:* Een onderlinge afstand van tien à twaalf km is niet naburig ook al is sprake van een goede bereikbaarheid met gebruik van gemotoriseerd verkeer.

- *Hof Arnhem 5 februari 1973, nr. 424/1972, BNB 1973/269, V-N 16 februari 1974, punt 12, PW 18 238:* Een afstand van vijf à zes km is niet naburig.

- *Hof Arnhem 16 februari 1973, nr. 422/1972, BNB 1973/272, V-N 16 februari 1974, punt 13, PW 18 240:* Idem ten aanzien van een afstand van vijf km.

- *Hof 's-Gravenhage 18 augustus 1977, nr. 68/1977, BNB 1978/323, V-N 2 september 1978, punt 25, PW 18 598:* Idem ten aanzien van een afstand van 6.700 meter bij een veehouderijbedrijf.

- *Hof 's-Gravenhage 14 mei 1973, nr. 42/1973, BNB 1974/114, V-N 16 februari 1974, punt 14, PW 18 241:* Een afstand van vier à vijf km is naburig, omdat exploitatie als een eenheid in landbouwkundige zin mogelijk is. De administratie heeft deze beslissing aanvaardbaar geacht, aangezien het grote complexen betrof en om een akkerbouwbedrijf ging.

- *Hof Leeuwarden 16 mei 1973 (FED Rechtsverkeer: Artikel 15:5):* Op een afstand van drie km gelegen landerijen, welke onderling goed bereikbaar zijn over een verharde openbare weg, zijn naburig.

- *Hof 's-Hertogenbosch 29 maart 1974, nr. 411/1973, BNB 1974/305, V-N 1 februari 1975, punt 16:* Landerijen, gescheiden door een afstand van 3.800 meter en onderling bereikbaar langs verharde wegen, zijn naburig, omdat gezamenlijke exploitatie als een eenheid voor akkerbouw mogelijk is.

- *Hof Leeuwarden 23 april 1974, V-N 26 april 1975, punt 20, PW 18 315:* Op een afstand van ongeveer 4.000 meter gelegen landerijen, welke onderling goed bereikbaar zijn over verharde, goed begaanbare openbare wegen, zijn naburig.

- *Hof 's-Gravenhage 20 januari 1982, V-N 11 december 1982, punt 27*: Landerijen, geografisch gelegen aan de andere zijde van de dorpskern op een onderlinge afstand van ruim zes km, kunnen naar spraakgebruik ook in de meest ruime zin des woords niet als naburig worden aangemerkt.

- *Hof 's-Gravenhage 28 augustus 1981, nr. 83/81 meter II, BNB 1982/275, V-N 24 juli 1982, punt 27*: De afstand tussen de oude en nieuwe landerijen bedraagt 5,8 km. De verbindingsroute voert door een nieuwbouwwijk langs een drukke voor lokaal en interlokaal verkeer bestemde weg met zes of zeven stoplichten, terwijl tevens een veel gebruikte spoorweg moet worden gekruist. Ook al kan de voormelde afstand in \pm tien minuten worden overbrugd, toch is i.c. geen sprake van naburigheid.

- *Hof 's-Gravenhage 4 maart 1982, nr. 122/80 meter II, BNB 1983/114, V-N 11 december 1982, punt 26, PW 19 083*: Bij een afstand tussen oude en nieuwe landerijen van 3,4-4,15 km, welke afstand wordt afgelegd over verharde wegen met een landelijk karakter en waarbij de route voert door twee dorpskernen waarin het landbouwverkeer normaal plaatsvindt, kan worden gesproken van naburigheid. In de beschouwing dient bovendien te worden betrokken dat de oude en nieuwe landerijen van dezelfde agrarische gemeenschap deel uitmaken.

- *HR 24 december 1980, nr. 20 209, BNB 1981/49, V-N 7 februari 1981, punt 28, PW 18 865 (besproken door mr. H.S.A. van Gils in Weekblad 1981/5511)*: In een geval waarin het nieuwe land vanuit het oude land slechts bereikbaar was door gebruik te maken van een veerpont, werd geoordeeld, dat aan de eis van naburigheid niet was voldaan.

- *Hof 's-Gravenhage 30 juni 1982, nr. 76/82 meter I, BNB 1983/321, V-N 1983, blz. 749, punt 29, PW 19 144*: Gelet op de afstand tussen het oude en het nieuwe land van zes km kan niet worden gesproken van naburigheid. Dat deze afstand met een personenauto binnen zes à zeven minuten kan worden overbrugd zonder dat men door een dorpskern hoeft te gaan doet hieraan niets af. Evenmin speelt een rol het feit dat het oude en nieuwe land al sinds onheuglijke tijden in één tuinbouwbedrijf zijn geëxploiteerd.

- *Hof 's-Hertogenbosch 25 april 1986, Infobulletin ministerie van Financiën 86/491*: Zes kilometer is niet naburig. Het feit dat de HID op grond van deze afstand geweigerd heeft te verklaren dat de verkrijging strekte tot verbetering van de landbouwstructuur kan dan onbesproken blijven.

HR 11 juni 1986, PW 19 416 (alwaar opgenomen onder de vermelding uitspraak Hof Arnhem 3 juni 1985): Belanghebbende koopt een aantal percelen land aan. De kortste verbinding tussen huiskavel en veldkavels verloopt via een pontveer; de onderlinge afstand bedraagt dan circa 1.900 meter. Voor zware transporten moet 'achterom' worden gereden, in welk geval de afstand circa 5.800 meter belooft. In casu wordt aan het naburigheidsvereiste voldaan. Er is echter, mede in verband met de bereikbaarheid geen sprake van verbetering van de landbouwstructuur.

- *Hof Leeuwarden 25 september 1987, BNB 1989/82, V-N 1988, blz. 778, punt 46, PW 19 582*: Een landbouwer verkrijgt landerijen (ruim 19 ha) op ongeveer vijf km afstand van de landerijen (ruim 42 ha) waarvan hij al eigenaar is. De afstand kan worden overbrugd via een verharde weg, waarbij de dorpskern, een met verkeerslichten beveiligde kruising en een brug moeten worden gepasseerd. Mede gelet op de situatie ter plaatse en het plattelandskarakter van het gebied, zijn de afstand en de bereikbaarheid, een en ander beoordeeld in onderling verband en samenhang, tussen de verkregen landerijen en de reeds bij belanghebbende in eigendom zijnde landerijen zodanig, dat te dien aanzien sprake is van naburige landerijen in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel q.

- *Hof Arnhem 14 november 1989, PW 19 784*: Landerijen gelegen op een afstand van circa zeven km van de bedrijfsgebouwen van de verkrijger zijn niet naburig.

- *Hof Arnhem 14 november 1989, PW 19 785*: De tekst van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, dwingt niet tot een zodanige uitleg dat de naburigheid vereist is ten opzichte van alle reeds in eigendom zijnde landerijen c.q. ten opzichte van de bedrijfsgebouwen.

- *Hof Leeuwarden 25 mei 1990, Infobulletin 90/525, PW 19 833*: De afstand tussen de verkregen landerijen en de reeds bij belanghebbende aanwezige landerijen bedraagt 5.400 meter en kan worden overbrugd via een secundaire weg, welke is ingesteld op agrarisch verkeer. De afstand en de bereikbaarheid, een en ander beoordeeld in onderling verband en samenhang, tussen de onderhavige landerijen zijn zodanig dat sprake is van naburige landerijen in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel q. Ondanks de afstand tussen 'oud' en 'nieuw' land zal de schaalvergroting in het algemeen leiden tot betere exploitatiemogelijkheden. De verlaging van de fosfaatbelasting (belanghebbende oefende een melkveehouderij uit) door de toename van de beschikbare weidegrond wordt evenzeer als structuurverbeterend gezien.

NB. De staatssecretaris van Financiën deelt bij brief van 17 juli 1990, kenmerk nr. IB 90/531, mede dat hij tegen de onderwerpelijke uitspraak niet in cassatie gaat. De uitspraak geeft hem aanleiding de navolgende praktische handelwijze goed te keuren. Indien de afstand tussen 'oud' en 'nieuw' land vijf km of minder bedraagt kan naburigheid worden aangenomen, bij een onderlinge afstand tussen vijf en zes km hangt dit af van de feiten en omstandigheden (vergelijk HR 5 november 1975, BNB 1975/273, PW 18 428), waarbij in het bijzonder dient te worden gelet op de bereikbaarheid en de omvang van de landerijen, terwijl bij een onderlinge afstand die zes km of meer bedraagt geen naburigheid moet worden aangenomen.

Dit standpunt is overigens inmiddels vervallen door de regeling neergelegd in artikel 6a Uitvoeringsbesluit waarin wordt uitgegaan van een afstand van tien km.

- *Hof Amsterdam 20 augustus 1990, PW 19 896, Infobulletin 90/617*: Belanghebbende verkreeg de eigendom van weilanden welke gelegen waren op 5.700 meter van de bedrijfsgebouwen van de door hem geëxploiteerde veehouderij. De deskundige van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij achtte de verkrijging, gelet op de ontstane verkavelingssituatie, niet in het belang van een verbetering van de landbouwstructuur. De aard

van het bedrijf van belanghebbende maakt het noodzakelijk tweemaal per dag vanuit het bedrijf naar de verkregen landerijen te gaan. Lettend op de daarbij af te leggen afstand is niet voldaan aan de naburigheids-eis. Nu dit een zelfstandige eis is ter verkrijging van de vrijstelling, behoeft de vraag of de verkrijging in het belang is van een verbetering van de landbouwstructuur niet meer aan de orde te komen.

- *Hof Arnhem 22 februari 1991, Infobulletin 91/237*: Slechts in bijzondere omstandigheden kan bij afstanden tussen vijf en zes km aan het naburigheidsvereiste worden voldaan. De afstand moet worden gemeten over de kortste met landbouwvoertuigen en werktuigen af te leggen verbinding tussen de uiteenliggende landerijen. Bij een afstand van 6,7 km is niet voldaan aan het naburigheidsvereiste.

- *HR 5 juni 1991, BNB 1991/214, V-N 1991, blz. 2487, punt 12, FED 1991/619, met noot van G.H.J. Tuinte*: Naar algemeen spraakgebruik dient onder naburig te worden verstaan: nabijgelegen. Weliswaar is dat niet synoniem met 'aangrenzend', maar het duidt wel op een beperkte onderlinge afstand. Bij een afstand van zeven km is geen sprake van naburigheid.

- *Hof Leeuwarden 7 mei 1992, PW 20 108*: Belanghebbende verkreeg landerijen, die deels op 7,6 km en deels op 5,9 km zijn gelegen van de landerijen welke hij reeds meer dan vijf jaar in eigendom heeft. Een afstand van 7,6 km is te ver om van naburigheid te kunnen spreken. Ten aanzien van de op 5,9 km gelegen landerijen is geen sprake van naburigheid, gelet op de omstandigheid dat de verbindingsweg tussen de betrokken landerijen door een dorpskern loopt.

- *Hof Arnhem 29 december 1994, V-N 1994, blz. 2085, punt 16, PW 20 504, Infobulletin 95/123*: Belanghebbende verkrijgt in 1992 een erfpachtsrecht van cultuurgrond. Het perceel is alleen via een dam bereikbaar. De afstand bedraagt dan 6.245 meter. Belanghebbende gaat zelf een nieuwe dam aanleggen, waardoor de afstand wordt teruggebracht tot 5.900 meter. In geschil is de vraag of de afstand moet worden gemeten via de dam die op het tijdstip van verkrijging aanwezig is dan wel via de nieuw te bouwen dam. Niet enkel de feitelijke situatie op het tijdstip van de verkrijging moet in aanmerking worden genomen, maar ook de op belanghebbende rustende en juridisch afdwingbare verplichting tot aanleg van een nieuwe dam. Nu aannemelijk was dat belanghebbende niet in staat was reeds op het tijdstip van de verkrijging de nieuwe dam gereed te hebben en gebleken is dat dit korte tijd nadien alsnog het geval was, mag voor de naburigheids-eis worden uitgegaan van de na de verkrijging gewijzigde situatie. Aan die eis is alsdan voldaan.

NB. Blijkens *Infobulletin 95/215*, heeft de staatssecretaris afgezien van het instellen van cassatie, omdat hij, gelet op de zeer specifieke en bijzondere omstandigheden van dit geval, de beslissing van het hof - hoewel op het tijdstip van de verkrijging feitelijk niet voldaan werd aan het naburigheids-criterium - redelijk acht en niet in strijd met doel en strekking van de wet. Zo nodig zou hij, zo merkt hij op, met toepassing van de hardheids-clausule tot eenzelfde resultaat zijn gekomen.

- *Hof Amsterdam 2 maart 1992, V-N 1992, blz. 2872, punt 21, PW 20 107*: Naburigheid houdt wel een zekere mate van bestendigheid in. Nu de akte waarbij belanghebbende landerijen verkreeg 20 minuten eerder werd verleden dan de akte waarbij hij de hem tot dan toe in eigendom toebehorende weilanden verkocht, is van naburigheid in de zin der wet geen sprake.

Mr. G.A.F.P. Giunta d'Albani, Landbouw en Fiscus (onder redactie van ing. G.H.J. Tuin- te), *Kluwer belastingwijzers* nr. 20, vierde druk (1992), Kluwer, Deventer, merkt op blz. 209, onder het kopje naburigheid, op dat de directeur LNO aan andere criteria toetst. Schrijver verliest hierbij naar mijn mening uit het oog dat de directeur LNO niet beoordeelt of sprake is van naburigheid, maar of sprake is van verbetering van de landbouwstructuur.

- *HR 30 januari 1980, BNB 1980/78, V-N 15 maart 1980, punt 28, PW 18 782*: Ingeval iemand het recht van beklemming van percelen land heeft en de blote eigendom van die percelen verkrijgt, kan niet worden gesproken van naburigheid. Vergelijk in dit verband HR 22 juli 1985, BNB 1985/263, met noot van Laeijendecker, V-N 1985, blz. 1946, punt 26, PW 19 341, opgenomen onder f van deze aantekening.

- *Hof Arnhem 6 februari 1987, PW 19 537*: Van naburigheid als vereist in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, kan niet worden gesproken voor zover de verkregen landerijen dezelfde zijn als die waarvan belanghebbende reeds erfpachter was.

- *Hof Arnhem 23 november 1999, PW 21 157*: In 1996 verkrijgt A de volle eigendom van 28 ha landbouwgrond alsmede het recht van erfpacht van 10 ha. De afstand tussen 3 ha van het aangekochte land en de landerijen die A reeds langer dan 5 jaar in eigendom heeft bedraagt 6,4 km. De afstand tussen 25 ha volle eigendom en 10 ha recht van erfpacht van het aangekochte land en de landerijen die A reeds langer dan vijf jaar in eigendom heeft bedraagt 8,6 km. De inspecteur legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. In geschil is of er sprake is van naburige erven in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR. De inspecteur onderbouwt zijn stelling met Hoge Raad 5 juni 1991, BNB 1991/214 en Hof Arnhem 22 februari 1991, Infobulletin 1991/237, waarin is vermeld dat slechts in bijzondere omstandigheden bij afstanden tussen de 5 en 6 kilometer aan het naburigheidsvereiste is voldaan. Bij afstanden meer dan 6 kilometer is er geen sprake van naburigheid. Het Hof oordeelt: De verkregen gronden op 6,4 respectievelijk 8,6 km zijn - ook in de huidige tijd - niet naburig. Dat exploitatie als één bedrijf goed mogelijk is, doet daaraan niet af. Gelet op de huidige inzichten en de stand van de techniek verdient het standpunt dat het vereiste van naburigheid gekoppeld zou moeten worden aan de verbetering van de landbouwstructuur serieuze overweging. Zulks is echter voorbehouden aan de wetgever.

- *Hof 's-Gravenhage 26 maart 1998, PW 20 945, Infobulletin 98/413*: De eis van naburig- heid is een zelfstandige eis naast die betreffende de verbetering van de landbouwstructuur. Een afstand van 7,5 km kan niet als naburig gelden.

- *Hof 's-Gravenhage 1 juni 2001, V-N 2001/64.2.6, Infobulletin 2001/773, FED 2001/680*: Voor een beroep op de vrijstelling overdrachtsbelasting bij verbetering van de landbouw-

structuur is de eis van naburigheid een zelfstandig vereiste. Bij een afstand van 8,5 km tussen de oude en nieuwe landerijen is hiervan geen sprake. Belanghebbende kan ook geen vertrouwen ontleen aan de aankondiging dat nadere wetgeving inzake naburigheid in voorbereiding is. De boete van 10% is passend en geboden nu tot een te laag bedrag aangifte is gedaan. Van een verdedigbaar standpunt was immers geen sprake. Volgens constante jurisprudentie zijn afstanden als de genoemde steeds te groot om te spreken van naburigheid. Belanghebbende in cassatie.

- *Hoge Raad 27 september 2002, nr. 37 215, V-N 2002/47*: De Hoge Raad oordeelt in navolging van Hof 's-Gravenhage van 1 juli 2001 (zie hiervoor) dat belanghebbende X geen beroep kan doen op de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een perceel bouwland in 1999. Aan de aankondiging van de Staatssecretaris van Financiën en de Minister van Economische Zaken tot verruiming van de vrijstelling kan hij niet het vertrouwen ontleen dat de vrijstelling zou worden verleend. De aankondiging bij het wetsvoorstel fiscale structuurversterking luidde dat van een structuurverbetering sprake zal zijn als de verkregen landerijen niet meer dan 10 km afliggen van reeds in bezit zijnde landerijen. Volgens de Hoge Raad kan X daaraan geen vertrouwen ontleen omdat de aankondiging uitsluitend betrekking heeft op een bij algemene maatregel van bestuur tot stand te brengen nadere uitwerking van een wetsartikel. Zij kan niet het vertrouwen wekken dat de belastingdienst in afwachting van de totstandkoming van die algemene maatregel van bestuur een beleid zal voeren als ware deze al van kracht.

- *Hof 's-Hertogenbosch 26 maart 2002, V-N 2002/38.30, Infobulletin 2002/444*: Belanghebbende is woonachtig in Y, Duitsland, alwaar hij een boomkwekerij drijft. Deze boomkwekerij wordt uitgeoefend op 61.10.25 ha reeds meer dan vijf jaren in bezit zijnde, eigen grond en 298.95.12 ha gepachte grond. Op 20 februari 1998 verwerft belanghebbende grond in erfpacht. Het betreft een totale oppervlakte van 193.16.20 ha, gelegen in de gemeente D en in de gemeente E.

In geschil is het antwoord op de vraag of het feit dat de in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, van de Wet genoemde naburige landerijen niet in Nederland zijn gelegen aan toepassing van de in genoemd artikel bedoelde vrijstelling in de weg staat, hetgeen de inspecteur beaamt en belanghebbende ontkent. In beroep overweegt het hof dat noch de wettekst noch de wetsgeschiedenis voldoende ondersteuning bieden voor de zienswijze dat toepassing van de in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, van de Wet genoemde faciliteit, niet mogelijk is indien de naburige landerijen in het buitenland zijn gelegen.

Jurisprudentie artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR

(met name gewezen onder het regime van artikel 14 tweede lid WBR, maar nog relevant omdat de bepaling van artikel 14 tweede lid inhoudelijk ongewijzigd is verplaatst naar artikel 15 eerste lid onderdeel s)

- *Hof 's-Gravenhage 20 januari 1982, nr. 145/81 MI, BNB 1983/100, V-N 1982, blz. 2196, punt 27, PW 19 142*: Een perceel grond wordt gekocht voornamelijk om als uitweg te dienen. Deels dient het nog als ondergrond voor een gedeelte van later te stichten opstallen. I.c. is het perceel aan te merken als 'landerij'.

- *Hof Arnhem 27 december 1988, nr. 1984/1987 Infobulletin ministerie van Financiën, nr. 89/187*: De Stichting X verkrijgt een perceel grasland en draagt bij wijze van ruil in eigendom over een ander perceel grasland. De inspecteur weigert op de verkrijgingen krachtens ruiling het lage tarief van 1% toe te passen, aangezien zijns inziens zowel tijdens als na de ruil de percelen grond dienstbaar moeten zijn aan het landbouwbedrijf. Zulks is niet het geval aangezien de Stichting X kort na de ruiling bestemmingswijziging voor het verkregen perceel land heeft aangevraagd om aldaar de golfsport te laten beoefenen.

- *Hof Amsterdam 22 maart 1993, V-N 1993, blz. 1127, punt 1*: Blijkens de wetsgeschiedenis van de vrijstelling dienen onder landerijen te worden verstaan gronden die bestemd zijn voor agrarisch gebruik. Een interpretatie van het begrip landerijen die glasopstanden met de door die opstanden omsloten grond met functie van kweek- of teeltmiddel uitsluit van de vrijstelling van overdrachtsbelasting, zou het bereik van die vrijstelling voor de moderne tuinbouw meer beperken dan de bedoeling van de wetgever kan zijn geweest. Het staat vast dat de belanghebbende orchideeën kweekt en de door de glasopstanden omsloten grond als cultuurgrond exploiteert. De glasopstanden (kassen) zijn voor hem een hulpmiddel van die bodemexploitatie. Dit zou anders zijn indien belanghebbende een tablettencultuur onderhield en van exploitatie van cultuurgrond geen sprake is omdat de grond alsdan slechts dient als ondergrond van stellingen met tabletten en van de kassen zelf.

- *Hof Amsterdam 31 augustus 1995, V-N 1996, blz. 969, punt 30, PW 20 608*: In een uitspraak van latere datum komt Hof Amsterdam opnieuw tot een soortgelijke conclusie. De in een kas aanwezige grond is afgedekt met ondoordringbare folie, omdat die grond wegens ziekte niet kan worden gebruikt als kweek- of teeltplaats. Bovendien wil belanghebbende om redenen van rendement en wegens milieuvoorschriften de grond niet gebruiken als kweek- of teeltplaats. Onder deze omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de grond bestemd is voor agrarisch gebruik.

Uiteindelijk bracht de Hoge Raad duidelijkheid in deze problematiek. In zijn arrest van 25 januari 1997, nr. 29 598, dat een voortzetting vormde van de hiervoor vermelde procedure bij Hof Amsterdam 22 maart 1993, valt de ondergrond van glasopstanden niet onder het begrip landerijen. Glasopstanden, zo merkt dit college op, waarbij de daardoor omsloten grond als cultuurgrond wordt geëxploiteerd, vallen volgens de tekst van de WBR (uitleg van het begrip landerijen naar het spraakgebruik) niet onder het begrip landerijen in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel q. Ook naar de bedoeling van de wetgever vallen gebouwde eigendommen (een begrip dat glasopstanden als deze omvat) niet onder het begrip landerijen. Het stelsel van de wet waarin wordt uitgegaan van het civielrechtelijke begrip onroerende zaak brengt mee dat opstallen en ondergrond, tenzij zij aan verschillende personen toebehoren, in de regel als één geheel moeten worden beschouwd. Dit betekent dat ook de ondergrond van glasopstanden niet in de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, kan delen.

- *HR 25 juni 1997, nr. 29 598, met conclusie van advocaat-generaal Moltmaker, BNB 1997/284, met noot van J.W. Zwemmer, V-N 1997, blz. 4226, punt 22, PW 20 822, FED 1997/570, met noot van mr. J.S. Rijkels, Infobulletin 97/473 (besproken in FBN 1997, nr. 63)*.

Dit arrest is ook behandeld bij 15 eerste lid onderdeel q WBR. Het leidde tot een nota van wijziging op het wetsvoorstel 25 688 (Fiscale structuurversterking). De tekst van de onderdelen q, s, t en v is toen zodanig gewijzigd dat naast de landerijen voortaan ook de ondergrond van glasopstanden de faciliteiten deelachtig is, mits die ondergrond wordt gebruikt als kweek- of teeltmiddel. Deze wijziging is per 1 januari 1998 in werking getreden. (Nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 688, nr. 7.)

- *Hof 's-Hertogenbosch 1 november 1995, PW 20 788*: Belanghebbende verkrijgt bij akte van ruiling percelen grond, in totaal circa 5 ha. Belanghebbende exploiteert een afvalberging/stortplaats die grenst aan de verworven onroerende zaken. Na beëindiging van de stortactiviteiten, naar schatting in 1999, zal op een deel van de stortplaats een, thans reeds gedeeltelijk aangelegde, golfbaanaangelegd zijn. Het overige deel zal in hoofdzaak eveneens voor recreatieve doeleinden geschikt gemaakt worden. Het Hof oordeelt dat uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de in artikel 14, tweede lid, van de wet neergelegde bepaling in het leven is geroepen met het oog op de bij de ruilingen betrokken algemene landbouwbelangen, hierin bestaande dat de opheffing van de versnippering van landbouwgronden diende te worden bevorderd. Nu belanghebbende, geen agrarisch ondernemer zijnde, krachtens ruiling een stuk grond verwerft met de enige bedoeling hierop een bos aan te leggen om vervolgens aan dit bos binnen zijn onderneming uitsluitend de functie toe te kennen van bufferzone is er in het algemeen geen sprake van een verkrijging van landerijen in de zin van artikel 14, tweede lid (oud).

Jurisprudentie artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR

- *HR 27 juni 2001, nr. 35 959, BNB 2001/331, met noot van B.G. van Zadelhoff, V-N 2001/39.23, PW 21 352, Infobulletin 2001/596*: A exploiteert een rundveebedrijf. De grond heeft hij in pacht van gemeente Y. Ongeveer de helft van de grond ligt in een bestemmingsplan, dat voorziet in woningbouw. In 1998 beëindigen partijen de pachtovereenkomst. A verkrijgt in gemeente Z een vervangend perceel landbouwgrond. Hij doet daarbij een beroep op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel t. Hof: Voor toepassing van de vrijstelling is niet vereist dat de afgestane landerijen destijds voorwerp zijn geweest van een verkrijging in de zin van artikel 2 van de wet. Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat de periode van 13 maanden (als bedoeld in artikel 4 Regeling vrijstelling overdrachtsbelasting hervestiging landbouwbedrijven) moet worden gerekend vanaf het tijdstip waarop de overeenkomst tot beëindiging van de pacht schriftelijk is aangegaan, zoals is voorgeschreven in artikel 2, eerste lid, Pachtwet. De inspecteur betwist niet dat de overeenkomst tot beëindiging van de pacht is ondertekend op de dag van de verkrijging van de nieuwe grond. Aan de voorwaarde dat het tijdsverloop tussen de verkrijging van de nieuwe en het afstaan van de oude landerijen maximaal 13 maanden bedraagt is voldaan. Het hof acht de vrijstelling van toepassing. De Hoge Raad echter is een andere mening toegedaan. Mede gelet op de omstandigheid dat blijkens artikel 15, eerste lid, onderdeel t, de waarde van de afgestane landerijen met overeenkomstige toepassing van artikel 11 bepaald dient te worden, heeft hetzelfde te gelden voor de uitleg van het begrip 'afgestane landerijen' in de hier aan de orde zijnde vrijstelling. Ten aanzien van het beroep van belanghebbenden op het gelijkheidsbeginsel oordeelt de Hoge Raad voor de heffing van de

overdrachtsbelasting de positie van een landbouwer of tuinbouwer die (economisch) eigenaar van of zakelijk gerechtigde tot de door hem gebruikte landerijen is en die zich genoodzaakt ziet zijn bedrijf te verplaatsen en daartoe vervangende grond te kopen, immers zodanig verschilt van die van de pachter die zich onder die omstandigheden - omdat hij in de onmogelijkheid verkeert vervangende grond in pacht te verkrijgen - genoodzaakt ziet vervangende grond te kopen, dat een verschillende behandeling gerechtvaardigd is. Daarbij is met name van belang dat de pachter door die aankoop de juridisch sterkere positie van eigenaar verkrijgt.

Zie ook HR 2 november 2001, nr. 36 577, *Infobulletin* 2001/1032, waarin de Hoge Raad nogmaals bevestigt dat gepachte onroerende zaken voor toepassing van de vrijstelling niet kunnen gelden als afgestaan.

- *Hof 's-Gravenhage 8 februari 2001, V-N 2001/35.30, PW 21 317*: Belanghebbende heeft bij akte van 24 april 1998 zijn landerijen verkocht. Daarbij heeft hij een gebruiksrecht voorbehouden tot het moment van de feitelijke levering. De feitelijke levering vindt plaats op 12 mei 1999. De akte voor de aankoop van vervangende landerijen is op 31 mei 1999 verleden. Voor een beroep op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, juncto de Uitvoeringsregeling van 21 februari 1996 moet de hervestiging plaatsvinden binnen een termijn van 13 maanden. Hof: Deze periode moet worden gerekend vanaf de dag van de juridische levering van de afgestane grond, in casu 24 april 1998. De vrijstelling is niet van toepassing.

- *HR 2 november 2001, nr. 36 349, V-N 2001/60.21, Infobulletin 2001/975*: In het kader van een minnelijke onteigening verkopen X en zijn echtgenote aan de gemeente hun woonhuis met aanhorigheden, varkensschuren en dergelijke gelegen te A. Het verkochte ligt in een gebied dat is aangewezen als Vinex-locatie. De notariële levering vindt plaats op 30 juni 1995, waarbij X het persoonlijke recht van gratis voortgezet gebruik behoudt tot 30 juni 1997. X en zijn echtgenote hebben het verkochte feitelijk tot eind 1997 in gebruik in het kader van hun landbouwbedrijf. Bij notariële akte van 3 november 1997 is aan X en echtgenote geleverd het gehele melkveehouderijbedrijf te Z. De koopprijs bedroeg f 2.533.778, waarvan f 1.365.000 voor de verkregen landbouwgrond. Volgens het hof zijn de eisen genoemd in de Regeling van 21 februari 1996, nr. WV95/995M (V-N 1996, blz. 1039, punt 9) verbindend. Voorts kan het voorbereidingsbesluit worden gerekend tot planologische maatregelen als gevolg waarvan het gebied zal worden bestemd voor niet-agrarische doeleinden. De hervestiging heeft echter niet plaats binnen dertien maanden, omdat de begrippen 'verkrijging' en 'afstaan' zien op de rechtshandelingen waarbij het gekochte en afgestane wordt geleverd. De materieel-economische benadering die X voorstaat wordt verworpen. De verkrijging tot hervestiging van het landbouwbedrijf vond plaats op 3 november 1997. Dit is ruim vijftien maanden na het verstrijken van de dertienmaandenperiode, die aanving bij de levering van de afgestane landerijen op 30 juni 1995. Hoge Raad: Voor de toepassing van die vrijstelling is vereist dat de hervestiging plaats vindt binnen dertien maanden. Beslissend hiervoor is het tijdstip van levering van de eigendom van de oude landerijen. Niet beslissend is dus het tijdstip waarop X het (op een persoonlijk recht van gebruik rustend) feitelijk gebruik van zijn 'oude' landerijen beëindigde. X had daarom geen recht op de vrijstelling.

NB. De hofuitspraak (Hof Arnhem 4 april 2000) is gepubliceerd in V-N 2000/36.1.12 en *Infobulletin* 2000/379 en besproken in FBN 2000/42.

- *HR 2 november 2001, nr. 36 577, V-N 2002/19.26*: Bij notariële akte verkrijgt B het tijdelijke recht van erfpacht van een perceel cultuurgrond. Hierop sticht B een landbouwbedrijf. Voorheen oefende B elders een landbouwbedrijf uit, op grond die hij van de desbetreffende gemeente in pacht had. Deze gemeente verzocht om tussentijdse ontbinding van de pachtovereenkomst, om de grond aan te wenden voor een nieuw bedrijventerrein en voor recreatieve doeleinden. B heeft daarmee ingestemd. De inspecteur heeft een naheffingsaanslag opgelegd, omdat hij de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, niet van toepassing acht bij het afstaan van landerijen die waren gepacht.

Hof: Noch de tekst van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, noch de strekking van de vrijstelling, noch de systematiek van de wet brengt mee dat de vrijstelling slechts van toepassing is op een verkrijger die landerijen in eigendom, economische eigendom, erfpacht of beklemming afstaat. Evenmin is vereist dat de afgestane landerijen voorwerp zijn geweest van een verkrijging ex artikel 2 WBR, door B.

Dit brengt mee dat het beroep gegrond is. Voor dit geval zijn partijen het erover eens dat de waarde van de afgestane landerijen f 1.414.000 bedraagt. Dat is meer dan de koopsom vermeerderd met de contante waarde van de canon, die de inspecteur heeft berekend. De naheffingsaanslag moet dus worden vernietigd.

De staatssecretaris van Financiën heeft beroep in cassatie aangetekend. Volgens de staatssecretaris kan onder afgestane landerijen niet worden verstaan het beëindigen van pacht van landbouwgrond. Deze rechtsvraag is ook onderwerp van beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof Arnhem van 28 januari 2000, nr. 99/01029, *Infobulletin* 2000/326. Daarnaast bestrijdt de staatssecretaris de conclusie van het hof dat de naheffingsaanslag moet worden vernietigd, omdat partijen het eens zijn over de waarde van de landerijen. Hiermee impliceert het hof dat de wijze van berekenen een feitelijke aangelegenheid is, waarover geen verschil van mening bestaat. De overeenstemming tussen inspecteur en adviseur heeft slechts betrekking op de waarde in vrije staat met agrarische bestemming, die aan de afgestane landerijen moet worden toegekend. De vraag is of dat de waarde is waarvan moet worden uitgegaan.

De Hoge Raad verwerpt de zienswijze van het hof. Daartoe overweegt hij onder verwijzing naar zijn arrest van 27 juni 2001, nr. 35 959, gepubliceerd in onder andere BNB 2001/331 en V-N 2001/39.23, dat landerijen ten aanzien waarvan een pachtovereenkomst is beëindigd, niet gelden als 'afgestane landerijen' voor de toepassing van de zogenoemde 'hervestigingsvrijstelling' van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, van de Wet. Voor de toepassing van deze bepaling verschilt de positie van de pachter zodanig van die van een (economisch) eigenaar of zakelijk gerechtigde dat een verschillende behandeling is gerechtvaardigd.