



Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Winst; Landbouwproblematiek

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 5 november 2025, nr. 2025-10940

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 november 2018, nr. 2018-115091 (Stcrt. 2018, 68647). In dit besluit zijn de onderdelen Subsidies bosbouw en Betalingsrechten niet meer opgenomen. Nieuw in dit besluit is het onderdeel Vruchtwisseling en het onderdeel bosbedrijfsvrijstelling. Voorts zijn enkele onderdelen redactioneel aangepast.

1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 november 2018, nr. 2018-115091 (Stcrt. 2018, 68647) en bevat beleid op het terrein van de fiscale behandeling van ondernemers in de agrarische sector. De volgende onderdelen zijn vervallen, gewijzigd of toegevoegd:

Vervallen

- Subsidies bosbouw; oud onderdeel 4 is komen te vervallen omdat de subsidietermijn van 20 jaar (blijvend bos) op grond van de regeling Stimulering Bosuitbreiding op Landbouwgronden (SBL-regeling) met ingang van het jaar 2020 is verlopen.
- Betalingsrechten; oud onderdeel 7 is niet meer opgenomen omdat de betalingsrechten vanaf 31 december 2022 zijn vervallen.

Nieuw

- Vruchtwisseling; dit onderdeel is nieuw en opgenomen in onderdeel 6 nieuw.
- Bosbedrijfsvrijstelling; dit onderdeel is nieuw en opgenomen in onderdeel 9 nieuw.

Gewijzigd

- Oud onderdeel 6, Fiscale behandeling overdracht quota (onderdeel 5 nieuw); het gedeelte over de 'à la carte' doorschuiving is niet meer opgenomen. Inhoudelijk is geen wijziging beoogd.

De overige aanpassingen zijn redactioneel van aard en hiermee zijn eveneens geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Derogatie
Wet IB 1964
Wet IB 2001
WEV
WEVAB

Vergunning om meer stikstof uit dierlijke mest te gebruiken op landbouwgrond
Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet inkomstenbelasting 2001
Waarde in het economische verkeer
Waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming

2. Overgangsregeling voor pachtersvoordelen ter zake van landbouwgrond verkregen vóór 1 juli 2019

Een pachtersvoordeel ontstaat doordat een pachter de door hem op zakelijke basis gepachte landbouwgrond in eigendom verkrijgt voor een prijs beneden de waarde die daaraan in vrij opleverbare staat is toe te kennen. Het voordeel bestaat uit het verschil tussen de waarde van de grond in vrije en in verpachte staat op het moment van verkrijging van de grond. Dit voordeel wordt in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken voor zover het later wordt gerealiseerd.

In het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M (Stcrt. 2010, 16586), waren voor de zogenoemde eerste en tweede pachtersvoordelen goedkeuringen opgenomen. In het geval van een eerste pachtersvoordeel werd het moment van heffing uitgesteld. Bij het tweede pachtersvoordeel was het



mogelijk dat de belastingclaim bij de voormalige pachter na ommekomst van vijf jaren kwam te vervallen. Met het vervallen van dat besluit zijn ook die goedkeuringen komen te vervallen.

Eerste en tweede pachtersvoordeel

Een eerste pachtersvoordeel ontstond als de pachter die de grond in eigendom verkreeg, niet behoorde tot de familiekring van de verpachter.

Onder de familiekring wordt in dit verband verstaan:

- a. de echtgenoot of echtgenote;
- b. de eigen kinderen of stiefkinderen, pleegkinderen of kleinkinderen;
- c. de echtgenoten van de onder b bedoelde kinderen;
- d. de bloed- of aanverwanten tot en met de derde graad van de zijlinie.

Een tweede pachtersvoordeel ontstond als de pachter die de grond in eigendom verkreeg, behoorde tot de hierboven omschreven familiekring van de verpachter.

Overgangsregeling

De belastingplichtige/pachter die het juridische eigendom van grond met pachtersvoordeel uiterlijk op 30 juni 2019 in zijn bezit heeft, kan nog gebruikmaken van de goedkeuringen van onderdeel 2 uit het vervallen besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M (Stcrt. 2010, 16586). De voorwaarden bij deze goedkeuring uit dit vervallen Landbouwbesluit van 13 oktober 2010 blijven daarbij onverkort van toepassing.

3. Toepassing landbouwvrijstelling bij realisatie van een (door een overnemingsbeding ontstaan) gebruikersvoordeel bij een geruisloze overname op de voet van artikel 3.63 Wet IB 2001

Artikel 3.63 Wet IB 2001 geeft de mogelijkheid een onderneming fiscaal geruisloos over te dragen aan een mede-ondernemer of werknemer. Voor het bepalen van de winst treedt de bedrijfsopvolger dan in de plaats van degene die de onderneming overdraagt. In vennootschapscontracten worden veelal bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de overname van het firma-aandeel van een uittreedende vennoot. Soms wordt daarbij overeengekomen dat het firma-aandeel of een bepaald bedrijfsmiddel kan worden overgenomen tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer, maar voor die situatie toch zakelijk is bepaald. Er ontstaat dan een zogenoemd gebruikersvoordeel.

Hierna wordt aangegeven hoe de heffing bij de bedrijfsopvolger moet verlopen als deze te zijner tijd het op het bedrijfsmiddel 'grond' rustende gebruikersvoordeel realiseert, en of het daarbij van belang is dat de bedrijfsoverdracht heeft plaatsgevonden met toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001.

Het gebruikersvoordeel is het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de grond en de overeengekomen prijs. Bij latere vervreemding moet dit voordeel in de heffing worden betrokken. De landbouwvrijstelling is hierop niet van toepassing aangezien het voordeel niet samenhangt met een waardeverandering van grond, maar met het vennootschapscontract.

De toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001 verandert aan het bovenstaande niets. Dit artikel beoogt immers belastingheffing bij de bedrijfsoverdrager te voorkomen. Het gebruikersvoordeel ontstaat bij de bedrijfsopvolger. Artikel 3.63 Wet IB 2001 beïnvloedt de fiscale behandeling van het gebruikersvoordeel dus niet.

Voorbeeld

A en B drijven in firmaverband een onderneming. De grond is eigendom van A. De boekwaarde van de grond bedraagt € 25.000. Op het overnamemoment is de waarde in het economische verkeer van de grond € 60.000. Op grond van de zakelijke bepalingen uit het firmacontract kan de bedrijfsopvolger de grond overnemen voor € 40.000. A treedt uit en B neemt de grond over voor € 40.000. A maakt gebruik van artikel 3.63 Wet IB 2001. B verkoopt de grond na vijf jaren voor € 75.000.

Uitwerking

A is geen inkomstenbelasting verschuldigd omdat artikel 3.63 Wet IB 2001 van toepassing is. B realiseert na vijf jaren een boekwinst van € 50.000 (€ 75.000 (verkoopprijs) -/- € 25.000 (boekwaarde)). Van deze boekwinst is € 20.000 aan te merken als een gebruikersvoordeel (€ 60.000 -/- € 40.000). Dit voordeel wordt in de heffing betrokken. Ervan uitgaande dat de overige € 30.000 is aan te merken als een waardeverandering van grond die is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de WEVAB, is deze

vrijgesteld op basis van artikel 3.12, eerste lid, Wet IB 2001.

Zoals hiervoor is aangegeven, ontstaat in bovenstaande situatie wel een belast gebruikersvoordeel. Als in de hiervoor omschreven situatie geen gebruik zou worden gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001, maar voor het overige de feiten ongewijzigd blijven dan mag A op de boekwinst van € 15.000 (€ 40.000 -/- € 25.000) de landbouwwijstelling toepassen. In de boeken van B wordt de grond geactiveerd voor € 40.000 terwijl de WEVAB € 60.000 bedraagt. Dit verschil van € 20.000 (€ 60.000 -/- € 40.000) is het (gebruikers)voordeel dat B geniet en daarom belast is bij realisatie. Bij verkoop na vijf jaren van de grond door B, realiseert deze een boekwinst van € 35.000 (€ 75.000 -/- € 40.000), waarvan € 20.000 belast is als gebruikersvoordeel en € 15.000 is vrijgesteld op grond van artikel. 3.12 Wet IB 2001.

4. Landbouwwijstelling bij gebruikmaking van de regeling 'Ruimte voor Ruimte'

Dit onderdeel gaat in op de vraag in hoeverre de landbouwwijstelling (artikel 3.12 Wet IB 2001) van toepassing is als een agrariër gebruik maakt van de regeling 'Ruimte voor Ruimte' (hierna: de regeling).

In bepaalde gebieden trachten gemeenten met behulp van de regeling de agrarische bestemming van gronden te vervangen door een andere (agrarische) bestemming. In gebieden met bijvoorbeeld intensieve veehouderij tracht men met behulp van deze regeling de sloop van agrarische bedrijfsgebouwen te bevorderen. In de nieuwe bestemming mogen op de grond geen agrarische opstallen meer worden gebouwd en wordt de intensieve veehouderij op die locatie beëindigd. De grond daalt door de gewijzigde aanwending mogelijk in waarde.

De grond wordt vervolgens tegen de waarde in de nieuwe bestemming overgebracht naar privé of in voorkomende gevallen verkocht aan de gemeente of een derde. Een koper betaalt voor de grond niet meer dan de waarde in de nieuwe bestemming. Als de grond in waarde is gedaald, dan is het gevolg dat de agrariër met betrekking tot het perceel een vermogensverlies lijdt ter grootte van het verschil tussen de waarde van de grond in de oude agrarische bestemming en de waarde van de grond in de nieuwe bestemming. Ter compensatie voor de waardedaling van de grond, de boekwaarde van de te slopen agrarische gebouwen en de sloopkosten, kan een agrariër een recht verkrijgen om één of meer woningen te bouwen op de voormalige grond of op een andere locatie. Het bouwrecht vormt een vergoeding in natura en moet in de belastingheffing worden betrokken. Een andere mogelijkheid is dat de agrariër een financiële vergoeding ontvangt. De vergoeding kan (deels) een compensatie van de sloopkosten (sloopsubsidie) zijn, (deels) een compensatie voor de boekwaarde van de te slopen agrarische gebouwen en (deels) een compensatie voor het vermogensverlies dat de agrariër lijdt vanwege de waardedaling als gevolg van de bestemmingswijziging van de grond.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich dat voor zover de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding ziet op de waardedaling van de hiervoor bedoelde grond, sprake is van een vergoeding die onder de landbouwwijstelling valt, mits verder is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing ervan. Als de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding hoger is dan de boekwaarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond, is dat meerdere belast. Ook is het mogelijk dat de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding lager is dan de boekwaarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond. In dat geval zal de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding naar rato moeten worden toegerekend aan de opstallen, sloopkosten en de grond waarbij er met betrekking tot de grond een vermogensverlies kan resteren dat onder de landbouwwijstelling valt. Dit vermogensverlies is dan niet aftrekbaar.

5. Fiscale behandeling overdracht quota

In dit besluit wordt onder 'quota' verstaan: visquotum, varkensrecht, pluimveerecht, fosfaatrecht en daarmee vergelijkbare productierechten.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor de toepassing van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 1964 in de voorgelegde situaties de vervreemding van het melkquotum staking van een zelfstandig onderdeel van de onderneming betekent.¹ Deze uitleg van de Hoge Raad is relevant voor de toepassing van de artikelen 3.59, 3.62, 3.63 en 3.129 Wet IB 2001.

Uit het feitencomplex van de betreffende procedures volgt dat de melkveeactiviteiten werden beëindigd door eerst de vervreemding van de gehele melkveestapel en vervolgens het melkquotum. De arresten geven daarom geen aanleiding te veronderstellen dat alleen de verkoop van een geheel

¹ Zie HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:BI5843, en HR 15 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2342.

quotum per definitie de staking van (een zelfstandig deel van) een onderneming vormt. Steeds zal daarvoor het geheel van feiten en omstandigheden in beschouwing moeten worden genomen.

Als activiteiten worden beëindigd die een zekere zelfstandigheid hebben of die voor een overnemer een zelfstandige onderneming zouden kunnen vormen, kan die beëindiging als een (gedeeltelijke) staking van een onderneming worden beschouwd. Voor zover daarbij vermogensbestanddelen worden overgedragen aan een overnemer die voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.63 Wet IB 2001 voor een geruisloze doorschuiving en daarvan gebruik wenst te maken, zal voor het geheel voor toepassing van die faciliteit moeten worden gekozen. In het geval geen gebruik wordt gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001 geldt dit voor alle over te dragen vermogensbestanddelen.

6. Vruchtwisseling

Vruchtwisseling – ook wel gewasrotatie genoemd – is een methode die in de landbouw wordt gebruikt om de bodemgesteldheid van de grond te verbeteren en ziekten in de grond te voorkomen. Deze methode heeft als doel om na ommekomst van de vruchtwisseling de eigen teelt te voorzien van een optimale voedingsbodem. Vruchtwisseling past een agrarisch ondernemer toe op zijn eigen percelen, maar wordt ook veel toegepast in samenwerking met andere agrarische ondernemers. De agrarische ondernemer ‘geeft’ dan (een deel) van zijn percelen tijdelijk uit gebruik in het kader van vruchtwisseling.

Uitgangspunt is dat de landbouvvrijstelling van artikel 3.12 Wet IB 2001 niet van toepassing is op grond die uit gebruik is gegeven. De landbouvvrijstelling is alleen van toepassing op de veranderingen van de WEVAB die zijn ontstaan gedurende de periode dat de grond ten behoeve van het eigen landbouwbedrijf wordt gebruikt.²

Hierop is in de jurisprudentie een uitzondering gemaakt voor uit gebruik gegeven grond als dit in het belang is van het bedrijf en onderdeel uitmaakt van het schema van vruchtwisseling.³

Onder de hierna te noemen voorwaarden is de landbouvvrijstelling van toepassing op uit gebruik gegeven gronden.

1. Er sprake is van een onderhandse overeenkomst tussen de gebruiker en terbeschikkingsteller die is afgesloten voorafgaand aan of op het moment van uit gebruik geven van de grond, waarbij ook wordt voldaan aan de voorwaarden 2 tot en met 5 hierna.
2. Vanuit het perspectief van de terbeschikkingsteller mag de periode van uit gebruik geven niet langer zijn dan één teelt.
3. Het uit gebruik geven van de grond is noodzakelijk voor de bodemgesteldheid en de verbetering van de grond met als doel de kwaliteit van de daarop door de terbeschikkingsteller van de grond te telen gewassen in stand te houden of te verbeteren.
4. De vruchtwisseling moet ten goede komen aan de teelt van het soort gewas dat werd geteeld direct voorafgaand aan het uit gebruik geven van de grond. Na ommekomst van het uit gebruik geven van de grond, moet datzelfde soort gewas als het soort gewas dat direct voorafgaand aan het uit gebruik geven van de grond werd geteeld, weer op die grond worden geteeld.
5. De grond dient na de strikt noodzakelijke termijn van het uit gebruik geven weer voor de teelt in het eigen landbouwbedrijf in gebruik te worden genomen.

Is van bovenstaande voorwaarden geen sprake, dan is op de uit gebruik gegeven grond de landbouvvrijstelling niet van toepassing gedurende de periode dat de grond uit gebruik is gegeven. De landbouvvrijstelling is evenmin van toepassing als dezelfde grond jaarlijks aan wisselende gebruikers wordt afgestaan.⁴

Dit kan anders zijn als een van de volgende drie uitzonderingen (a tot en met c) van toepassing is.

Uitzonderingen

- a. Van de hiervoor onder 2 opgenomen voorwaarde is uitgezonderd de situatie dat de teeltduur van het door de gebruiker in het kader van vruchtwisseling geteelde gewas langer is dan één jaar.
- b. Een uitzondering op de hiervoor onder 2, 4 en 5 opgenomen voorwaarden geldt voor de teelt van bijvoorbeeld (bepaalde) bolgewassen, waarbij na één teelt de grond gedurende een langere periode niet voor de teelt van deze gewassen kan worden gebruikt. De termijn van uit gebruik

² Zie in dit verband HR 23 november 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY1963, en HR 1 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC3175.

³ Hof 's-Gravenhage 19 januari 1968, ECLI:NL:GHSGR:1968:AX6040.

⁴ Vergelijk Rechtbank Noord-Holland 20 juli 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:8561.



geven in dergelijke gevallen mag niet langer zijn dan strikt noodzakelijk voor de teelt van het gewas in de eigen landbouwonderneming.

- c. Het is mogelijk dat een akkerbouwer jaarlijks meerdere gewassen teelt met dezelfde gronduitputtende eigenschappen. In afwijking van de onder 4 opgenomen voorwaarde acht ik het in dat geval niet bezwaarlijk dat een van die andere gewassen met dezelfde eigenschappen op het betreffende perceel na de noodzakelijke vruchtwisseling wordt geteeld.

Aannemelijk maken van de noodzaak

De terbeschikkingsteller dient de noodzaak van het uit gebruik geven van de grond of de toepassing van een uitzondering aannemelijk te maken. Dat kan bijvoorbeeld door middel van (vak)studies met betrekking tot de termijn van het uit gebruik geven die noodzakelijk is voor de teelt in de eigen landbouwonderneming. De inspecteur neemt alle feiten van het geval in ogenschouw en beoordeelt in alle redelijkheid of de landbouwwijziging op de uit gebruik gegeven grond van toepassing is.

Derogatie

Het uit gebruik geven van grond in het kader van derogatie wordt niet als vruchtwisseling beschouwd, ook niet wanneer de mogelijkheid bestaat om op deze grond eigen mest uit te rijden. Dit geldt zowel voor één jaar, als voor een langere periode.

Werkafpraak 31 mei 2014

De Belastingdienst heeft op 31 mei 2014 met de sector een werkafpraak gemaakt over de toepassing van de landbouwwijziging bij vruchtwisseling. Deze werkafpraak vervalt met ingang van de datum van publicatie van dit besluit. Voor aantoonbare bestaande (vaststellings)overeenkomsten geldt het volgende:

- overeenkomsten met een einddatum tot en met twee jaar na de datum van publicatie van dit besluit blijven ongemoeid;
- overeenkomsten met een einddatum later dan twee jaar na de datum van publicatie van dit besluit dan wel zonder einddatum, moeten binnen twee jaar na de datum van publicatie van dit besluit worden aangepast conform het nieuwe beleid.

Voor overeenkomsten aangegaan na de datum van publicatie van dit besluit geldt het nieuwe beleid.

Voorbeelden

Bij de voorbeelden 1 tot en met 4 hierna wordt ervan uitgegaan steeds te zijn voldaan aan de hiervoor opgenomen voorwaarde 1 dat sprake is van een onderhandse overeenkomst tussen de gebruiker en terbeschikkingsteller.

Voorbeeld 1

Agrariër X verhuurt een perceel grond na het eigen gebruik voor de teelt van kool aan agrariër Y voor de teelt van spinazie. Na de oogst van de spinazie komt het perceel weer in eigen gebruik voor de teelt van kool.

Vraag

Is de landbouwwijziging van toepassing?

Antwoord

Als het uit gebruik geven van de grond voor de teelt van spinazie niet langer is dan één teelt en ook overigens niet is gebleken dat de grond om andere redenen uit gebruik is gegeven, dan is dit een indicatie dat het uit gebruik geven van de grond heeft plaatsgevonden in het kader van grondverbetering voor de kolenteelt. De landbouwwijziging is van toepassing.

Voorbeeld 2

Agrariër X teelt uitsluitend bollen. In jaar 1 heeft hij zijn land zelf in gebruik, waarna hij het perceel 5 jaar aan agrariër Z, een veehouder, verhuurt. Agrariër Z gebruikt het perceel als grasland voor zijn vee. In jaar 7 neemt agrariër X het perceel zelf weer in gebruik voor de teelt van bollen.

Vraag

Is de landbouwwijziging van toepassing?

Antwoord

De landbouwwijziging kan van toepassing zijn. Dit is afhankelijk van het antwoord op de vraag of de termijn van het uit gebruik geven van de grond niet langer is dan nodig voor de teelt van bollen in de eigen landbouwonderneming. In dat geval kan de uitzondering onder b van toepassing zijn.

Voorbeeld 3

Agrariër X verhuurt/geeft uit gebruik in 2024 een hectare cultuurgrond aan (stel) agrariër Z voor de teelt van bollen. Deze zijn in juli 2024 gerooid en daarmee is de verhuur van het perceel beëindigd. In 2025 verhuurt agrariër X dezelfde hectare aan agrariër Y voor de teelt van aardappelen. Vanaf de beëindiging van de verhuur tot aan de verhuur van de grond aan agrariër Y vindt geen teelt plaats van hetzelfde soort gewas dat werd geteeld voorafgaand aan het uit gebruik geven van de grond. Van 2026 tot en met 2030 blijft de hectare cultuurgrond in gebruik bij agrariër X. Daarna herhaalt deze cyclus zich. Agrariër Y verhuurt in 2025 twee hectaren grond aan agrariër X.

Vraag

Is de landbouwwijziging van toepassing?

Antwoord

Agrariër X voldoet niet aan hiervoor opgenomen voorwaarden 4 en 5. Na ommekomst van het uit gebruik geven aan agrariër Z voor de teelt van bollen is door agrariër X niet hetzelfde soort gewas weer op die grond geteeld, maar is de grond verhuurd aan agrariër Y. Dat de grond agrariër X ter beschikking stond en niet aansluitend is verhuurd doet daar verder niet aan af. In dit geval heeft de verhuur door agrariër X aan de agrariër Z voor de bollenteelt en agrariër Y niet in het kader van grondverbetering plaatsgevonden. In deze situatie is voor agrariër X de landbouwwijziging niet van toepassing, tenzij uitzondering a of b van toepassing is.

Voor agrariër Y is de landbouwwijziging in beginsel niet van toepassing voor de aan X verhuurde grond. Dit is anders als de verhuur in het kader van grondverbetering heeft plaatsgevonden, mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Voorbeeld 4

Agrariër X verhuurt in oktober 2023 tien hectare cultuurgrond aan agrariër Z voor de teelt van bollen. De bollen worden gerooid begin juli 2024. Aansluitend wordt hetzelfde perceel verhuurd aan agrariër Y voor de teelt van sla. Eind september wordt de sla geoogst en in oktober 2024 eindigt de verhuur en komt de grond weer ter beschikking van agrariër X. Agrariër X gebruikt het perceel in het eigen landbouwbedrijf. Per saldo is het perceel één jaar verhuurd. De volgende vijf jaren blijft de grond in gebruik bij X en dan herhaalt de cyclus zich. Voor het gewas dat agrariër X zelf teelt op de in het kader van vruchtwisseling uit gebruik gegeven grond is één teelt voldoende voor het herstel van de grond naar optimale conditie. Agrariër X teelt nooit bollen of sla.

Vraag

Is de landbouwwijziging van toepassing?

Antwoord

Na het rooien van de bollen in juli 2024 wordt de grond aansluitend verhuurd voor de teelt van sla. Aangezien in dit voorbeeld één teelt voldoende is, wordt in dit geval na het rooien van de bollen niet voldaan aan de hiervoor opgenomen voorwaarden 4 en 5. Op grond van voorwaarde 4 moet hetzelfde soort gewas worden geteeld dat werd geteeld direct voorafgaand aan het uit gebruik geven van de grond, dat is in dit voorbeeld niet het geval. Aan voorwaarde 5 wordt evenmin voldaan omdat de grond niet direct na de strikt noodzakelijke termijn van het uit gebruik geven weer voor de teelt in het eigen landbouwbedrijf wordt gebruikt. Daarbij komt dat het uit gebruik geven van de grond voor de teelt van sla, een volgende teelt betreft, en dat is niet in overeenstemming met voorwaarde 2. De landbouwwijziging is niet van toepassing.

7. Landinrichting

7.1. Inleiding

Bij landinrichting betreft het maatregelen en voorzieningen gericht op de inrichting van het landelijke gebied met gebruikmaking van de bevoegdheden en instrumenten zoals genoemd in hoofdstuk 12

van de Omgevingswet, daaronder begrepen onder andere herverkaveling (ruilverkaveling). Dit laatste betreft de samenvoeging, verkaveling en verdeling van onroerende zaken met als uitgangspunt dat alle grondgebruikers hiervan profijt hebben. De kosten van landinrichting worden ingevolge de Omgevingswet gedragen door de provincie voor zover zij niet worden gedragen door andere openbare lichamen en de eigenaren. Ingevolge artikel 13.9 van de Omgevingswet komen de kosten van de in een herverkaveling betrokken onroerende zaken die zijn gemaakt ten behoeve van een blok ten laste van de eigenaren gezamenlijk. Deze kosten worden over de eigenaren omgeslagen. De betaling van kosten voor landinrichting onder de eerdere Landinrichtingswet was op een andere wijze ingericht dan onder de Wet inrichting landelijk gebied en de Omgevingswet. Bij herverkavelingen waarop de Wet inrichting landelijk gebied of de Omgevingswet van toepassing is, moeten de kosten van herverkaveling in één keer worden voldaan. Onder de eerdere Landinrichtingswet konden de kosten over een periode van 26 jaar worden voldaan. Wellicht ten overvloede, ontvangen bedragen in het kader van de landinrichting komen in mindering op de kosten.

Landinrichting kan leiden tot waardevermeerdering van de verkavelde percelen. In dit kader komt de vraag op wat de fiscale gevolgen zijn van de uit landinrichting voortvloeiende waardevermeerdering van de verkavelde percelen en de aan landinrichting verbonden kosten.

7.2. Goedkeuring fiscale gevolgen verkavelde percelen in het kader van landinrichting

Voor de verkavelde grond die deel uitmaakt van het vermogen van een landbouwbedrijf geldt dat de waardevermeerderingen als gevolg van algemene en bijzondere verbeteringen, welke door landinrichting worden verkregen, bij de winstberekening in aanmerking moeten worden genomen. Op deze waardeveranderingen is de landbouwvrijstelling van art. 3.12 Wet IB 2001 niet van toepassing.

Dit houdt echter niet in dat de waardevermeerderingen direct aanleiding geven tot het heffen van belasting. Volgens goed koopmansgebruik behoeft de waardevermeerdering als gevolg van de landinrichting alleen te worden geactiveerd voor zover daar kosten tegenover staan. Ten overvloede, kosten van rentelasten zijn niet van invloed op die waardeveranderingen.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in het algemeen wordt aangenomen dat de werkelijke waardestijging als gevolg van de landinrichting het te betalen aandeel in de kosten niet overtreft. Hiermee wordt beoogd dat bij een latere realisatie de eventueel tot uitdrukking komende winst niet wordt aangemerkt als te zijn voortgevloeid uit de landinrichting en daarom niet op deze grond wordt belast. Alleen in zeer sprekende gevallen, waarin zonder nader onderzoek duidelijk is dat de werkelijke waardestijging het aandeel in de kosten van een verkaveld perceel in belangrijke mate (30% of meer), overtreft wordt van het vorenstaande afgeweken. Feiten en omstandigheden moeten uitwijzen wanneer daarvan sprake is.

Wellicht ten overvloede, de goedkeuring is niet van toepassing op het voordeel als gevolg van overbedeling in de grond, wanneer de (verreken)prijs die voor de overbedeling wordt voldaan lager is dan de waarde in het economische verkeer van de overbedeling. Er is in zoverre geen sprake van een waardeverandering van de grond.

8. Ondergrond windturbine en ondergrond zonnepanelen

8.1. Inleiding

De exploitatie van een windturbine wordt in het algemeen aangemerkt als het drijven van een onderneming.⁵ In veel gevallen wordt de windturbine geplaatst op ondergrond, die deel uitmaakt van een al bestaande onderneming. Die ondergrond wordt daarvoor onttrokken aan die onderneming. Niet uitgesloten is dat er in die gevallen sprake is van twee afzonderlijke ondernemingen van dezelfde belastingplichtige. Als dat het geval is, is er sprake van een sfeerovergang van de ene naar de andere onderneming, die tot afrekening leidt. Deze afrekening vormt een belemmering van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzame energievoorziening. Een vergelijkbare belemmering kan zich voordoen bij plaatsing van zonnepanelen op ondergrond, die deel uitmaakt van een al bestaande onderneming.

8.2. Goedkeuring bij onttrekking ondergrond in het kader van exploitatie windturbine of zonnepanelen

Uit de jurisprudentie gewezen bij windturbines volgt weliswaar dat de exploitatie daarvan een

⁵ HR 23 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ7956.

onderneming vormt, maar daarmee staat niet onomstotelijk vast dat – als daarnaast nog een onderneming wordt gedreven – er sprake is van twee ondernemingen. Dat zal afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden.

Of bij zonnepanelen sprake is van een (tweede) onderneming is eveneens afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Gelet op de jurisprudentie is hierbij onder andere van belang de omvang van de investering, de omvang van de energieopwekking en het aanwezig zijn van ondernemersrisico's. Het kabinetsbeleid is er op gericht het gebruik van duurzame energie te stimuleren. Een afrekenmoment constateren zal daaraan niet bijdragen. Gelet op deze omstandigheden ben ik bereid 'voor zover nodig' goed te keuren dat de ondergrond niet als onttrokken aan een onderneming kan worden aangemerkt.

Goedkeuring

Voor zover nodig keur ik goed dat in die gevallen waarin ondergrond wordt onttrokken aan een onderneming en wordt aangewend voor de exploitatie van een windturbine of zonnepanelen in een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige en hierdoor sfeerovergang plaatsvindt, de grond als niet onttrokken wordt aangemerkt. Dit betekent dat de grond tot de oorspronkelijke onderneming blijft behoren, maar dat de landbouwvrijstelling daarop geen toepassing meer vindt. Het constateren van een afrekenmoment wordt in deze gevallen voorkomen.

9. Bosbedrijfsvrijstelling

Artikel 3.11 Wet IB 2001 bepaalt dat voordelen uit een bosbedrijf zijn vrijgesteld. Vanuit de praktijk hebben mij signalen bereikt dat in toenemende mate discussie bestaat over de vraag op welke voordelen de vrijstelling van genoemd artikel van toepassing kan zijn. In dit onderdeel deel ik mijn standpunt.

De wet kent geen definitie van het begrip bosbedrijf. Blijkens de wetsgeschiedenis⁶ en jurisprudentie⁷ moet het begrip bosbedrijf ruim worden opgevat. Het gaat daarbij om 'beheer gericht op de instandhouding van opgaand hout in het algemeen'. Dat leidt tot de vraag wat onder opgaand hout en bos wordt verstaan.

Opgaand hout betreft gewas met een houten stam die van nature – maar niet per definitie – niet direct vertakt aan de grond. Onderdeel van een bos kunnen heesters, struiken en andere planten zijn. Deze laatste vertakken aan de grond. Enkel een verzameling of velden van deze laatstgenoemde gewassen maakt geen bos en aldus kan er voor deze activiteit geen sprake zijn van een bosbedrijf. In dit geval kan de vrijstelling van artikel 3.11 Wet IB 2001 geen toepassing vinden op de voordelen behaald met die gewassen. Om van een bos te kunnen spreken, zal het opgaande hout absoluut en relatief nadrukkelijker aanwezig moeten zijn ten opzichte van het aantal heesters, struiken en andere planten.

Als er sprake is van een bosbedrijf dient het beheer gericht te zijn op de instandhouding van het opgaande hout. Instandhouding wordt in de regel aangenomen als niet meer wordt gekapt dan noodzakelijk is voor het behoud van het opgaande hout, en kappen zo nodig door een herbeplanting wordt gevolgd.

10. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 23 november 2018, nr. 2018-115091 (Stcrt. 2018, 68647) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

⁶ MvT, Kamerstukken II 1925/26, 266 nr. 3, en Kamerstukken II 1992/93, 23 197, nr. 3, p. 6.

⁷ Zie onder meer HR 19 november 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5313, HR 5 februari 1986, ECLI:NL:HR:1986:BH3461, HR 16 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2586, HR 21 november 2003, ECLI:NL:HR:2003:AN9631, HR 6 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1437 en HR 14 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:387.



Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 5 november 2025

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*