

# EVALUATIE LANDBOUW- VRIJSTELLING

RAPPORT

**seo** • economisch onderzoek

---

## AUTEURS

JOOST WITTEMAN, ASTRID LENSINK, DEMI BEERNINK, JEROEN CONTENT, NILS VERHEUVEL & WASSIM OURAK

## IN OPDRACHT VAN

MINISTERIE VAN LANDBOUW, NATUUR EN VOEDSELKWALITEIT EN MINISTERIE VAN FINANCIEN

AMSTERDAM, JANUARI 2024

# Samenvatting

De landbouwwijstelling is doeltreffend noch doelmatig en kan ook niet gerechtvaardigd worden uit het realiseren van (eventueel wenselijke) neveneffecten. Afschaffing is de logische en uitvoerbare beleidsoptie.

## Doeltreffendheid en doelmatigheid

De landbouwwijstelling is een fiscale regeling die ervoor zorgt dat een ondernemer die eigen grond gebruikt voor het uitoefenen van een landbouwbedrijf, een vrijstelling geniet voor waardeveranderingen van de betreffende grond. De vrijstelling bestaat al sinds 1918 en diende oorspronkelijk ertoe om de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter van landbouwgrond fiscaal gezien gelijk te behandelen. Vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) repareerde de vrijstelling de onevenwichtige heffing van eigenaar-agrariërs ten opzichte van eigenaar-verpachters. Met de invoering van de Wet IB 2001 en het gelijktijdige handhaven van de landbouwwijstelling ontstond de omgekeerde situatie: eigenaar-verpachters worden in de heffing betrokken, terwijl voor de eigenaar-agrariërs die aanspraak maken op de landbouwwijstelling de waardeverandering van de landbouwgrond deels of geheel buiten aanmerking blijft voor de heffing.

De fiscaal ongelijke behandeling van eigenaar-agrariërs en eigenaar-verpachters die volgt uit de landbouwwijstelling staat haaks op het doel van de vrijstelling, namelijk het realiseren van een fiscaal gelijke behandeling. Uit dit gegeven volgt direct dat de landbouwwijstelling niet doeltreffend is, zoals eerder al geconcludeerd door achtereenvolgende rapporten en (evaluatie)onderzoeken. Geredeneerd vanuit het oorspronkelijke doel van de regeling (fiscale neutraliteit) is de regeling daarmee ook in beginsel direct niet doelmatig (geen doelmatigheid zonder doeltreffendheid), mits er geen bijzondere neveneffecten zijn die tot een andere conclusie nopen.

## Neveneffecten

De regeling is in het verleden gehandhaafd onder vermelding van de mogelijkheid dat de vrijstelling positieve neveneffecten heeft op de grondmarkt (prijsvorming en mobiliteit), de financiering van (overdracht van) landbouwondernemingen, de vermogenspositie van agrariërs, het concurrentievermogen van de Nederlandse agrosector, en de (mogelijkheden voor) verduurzaming van de sector.

De veronderstelde neveneffecten van de landbouwwijstelling vinden geen steun in de praktijk, en dienen daarmee niet als een rechtvaardiging voor het voortbestaan van de landbouwwijstelling.

### *Grondmarkt*

In theorie kan de landbouwwijstelling de prijsvorming op de grondmarkt beïnvloeden. Waar verkopers de vrijstelling meewegen in hun verkoopbeslissing drukt dit mogelijk hun reserveringsprijs. Waar kopers hun mogelijke toekomstige genot van gebruik van de vrijstelling meewegen in hun koopbeslissing, vergroot dit hun betalingsbereidheid. Zulke gedragseffecten hebben in theorie gevolgen voor het spel van vraag en aanbod, en daarmee voor de mobiliteit van grond binnen de landbouwsector en van en naar de landbouwsector.

In de praktijk bestaan maar weinig indicaties voor een oorzakelijk en materieel verband tussen de landbouwwijstelling, prijzen op de grondmarkt, en grondmobiliteit. Prijzen op de grondmarkt zijn de afgelopen decennia fors gestegen, en met meer dan inflatie. Vraageffecten domineren kennelijk, maar deze hebben maar een beperkte samenhang met de landbouwwijstelling en meer met marktontwikkelingen (o.a. schaalvergroting en productiviteit)

en verwachtingen van prijsontwikkelingen, ofwel 'schaarstewinst'. Als gevolg van de landbouwvrijstelling blijven dergelijke schaarstewinsten overigens (deels) onbelast, terwijl het belasten van schaarstewinsten aanbeveling verdient.

#### *Financiering van (overname van) de onderneming*

In theorie vergroot de landbouwvrijstelling de executiewaarde van de onderneming en daarmee de zekerheden die uitgewonnen kunnen worden door verschaffers van vreemd vermogen. Dat kan de ruimte voor de financiering van de onderneming vergroten, zowel in de reguliere bedrijfsvoering als bij een overname. In de praktijk is de landbouwvrijstelling maar een beperkte factor in de mogelijkheden voor financiering van ondernemingen.

De vermogenspositie en de balansen van agrariërs zijn in de regel sterk. Zo heeft een gemiddelde agrariër een balanstotaal van ongeveer 3,5 miljoen euro met een solvabiliteitsratio van boven 70 procent. Daarin is grond goed voor gemiddeld 1,8 miljoen euro. Rondom overnames is een eventuele latente belastingclaim hierdoor in de regel minder bepalend voor financieringsmogelijkheden dan de lage winstgevendheid van grondgebonden landbouwondernemingen. Daarnaast bestaat een waaier aan andere beleidsinstrumenten die overnames en/of bedrijfsfinanciering stutten zoals de (bij familiebedrijven) veelgebruikte bedrijfsopvolgingsregelingen. Het marginale effect van de landbouwvrijstelling is dan laag.

#### *Vermogensopbouw en -verdeling*

Het feit dat de landbouwvrijstelling een vrijstelling voor de waardeverandering bij vervreemding (inclusief onttrekking) is, maakt dat bijvoorbeeld vervreemders van grond die de landbouwvrijstelling kunnen toepassen bij winst netto meer overhouden. Bij een gelijkblijvende heffingsbehoefte voor de overheid als geheel (de begroting moet gedekt blijven), is dan sprake van een herverdeling van andere belastingbetalers (die dan meer moeten betalen) naar agrariërs (die nu de vrijstelling genieten). Deze herverdeling slaat overwegend neer bij agrariërs met veel grond. Gelet op het feit dat agrarische ondernemers gemiddeld 2,5 miljoen euro eigen vermogen hebben, is hun vermogenspositie in de regel gunstig, ook omdat zij veel grond bezitten waarvan de waarde de afgelopen decennia fors is toegenomen. De vermogensopbouw is scheef verdeeld. De bovenste 10 procent van de agrarische ondernemingen zijn goed voor circa 34 procent van het eigen vermogen. Ook het bezit van eigen grond kent eenzelfde scheve verdeling, met circa 36 procent van het eigengrondbezit voor rekening van de bovenste 10 procent. De facto is de landbouwvrijstelling een transfer van de belastingbetaler naar vermogende agrariërs. Andere (niet-agrarische) ondernemers betalen wel belasting over de gerealiseerde waardeveranderingen van hun grond.

#### *Concurrentiepositie en verduurzaming*

Een betere werking van de grondmarkt, meer financieringsmogelijkheden, en efficiënte overnames in de landbouwsector kunnen in theorie bijdragen aan de concurrentiepositie van de Nederlandse landbouwsector en (mogelijkheden voor) verduurzaming. De landbouwvrijstelling speelt hier echter een ondergeschikte rol in. De concurrentiepositie van de landbouwsector wordt meer bepaald door bijvoorbeeld de productiviteit en het innovatievermogen van de sector, dan door een vrijstelling voor vermogenswinst op grond bij vervreemding. Productiviteit en innovatievermogen kunnen weliswaar gestut worden door de werking van de grondmarkt of mogelijkheden voor financiering, maar de landbouwvrijstelling speelt hier maar een beperkte rol in.

## **Beleidsopties**

Het feit dat de landbouwvrijstelling doeltreffend noch doelmatig is (ook niet bezien vanuit eventuele neveneffecten) werpt de vraag op wat het beleidsmatig handelingsperspectief is. Afschaffing lijkt de logische route, zoals ook eerder betoogd c.q. geanalyseerd is in eerdere rapporten en (evaluatie)onderzoeken. Met een passende overgangsregeling die belasting met terugwerkende kracht tegengaat, is afschaffing een haalbare kaart. Hervorming van de

landbouwvrijstelling zodat een of meerdere van de mogelijke neveneffecten wel gestut worden door de regeling lijkt beleidsmatig minder logisch. Er bestaan reeds instrumenten die op een doeltreffendere en doelmatigere manier in deze behoeften voorzien. Daarnaast hebben zowel CPB (2023) als een ambtelijk rapport van het Ministerie van Financiën (2023) gepleit voor terughoudendheid in het benutten van fiscale regelingen om maatschappelijke doelen te realiseren.

# Inhoudsopgave

Samenvatting		i
1	Inleiding	1
2	Werking, historie en beleidstheorie	3
	2.1 Werking van de landbouwvrijstelling	3
	2.2 Historie van de landbouwvrijstelling	5
	2.3 Reconstructie van de beleidstheorie	7
3	Doeltreffendheid en doelmatigheid	14
	3.1 Literatuur en eerder onderzoek	14
	3.2 Feitelijk gebruik en onevenwichtigheid van de heffing	19
	3.3 Uitvoeringskosten, administratieve lasten en budgettair belang	34
	3.4 Bevindingen doeltreffendheid en doelmatigheid	36
4	Neveneffecten van de landbouwvrijstelling	39
	4.1 Prijsvorming op de grondmarkt en grondmobiliteit	39
	4.2 Financiering van (overdracht van) de onderneming	42
	4.3 Vermogensopbouw en -verdeling	48
	4.4 Concurrentiepositie en verduurzamingsmogelijkheden	49
	4.5 Samenvatting van de beleidspraktijk	50
5	Beleidsalternatieven	52
	5.1 Afschaffing	52
	5.2 Hervorming	54
Referenties		55
Bijlage A Verdere onderzoeksverantwoording		56
	Bijlage A.1 Begeleidingscommissie	56
	Bijlage A.2 Interviewleidraad	56
	Bijlage A.3 CBS Microdata	58

# 1 Inleiding

Deze evaluatie toetst de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de landbouwvrijstelling en besteedt daarbij bijzondere aandacht aan mogelijke neveneffecten.

## Aanleiding

De landbouwvrijstelling is een fiscale regeling waardoor de ondernemer die eigen grond gebruikt voor het uitoefenen van een landbouwbedrijf, een vrijstelling geniet voor waardeveranderingen van de betreffende grond bij agrarische bestemming. De vrijstelling is van toepassing bij vervreemding, onttrekking of herwaardering van de grond. De vrijstelling bestaat al sinds 1918 en diende oorspronkelijk ertoe om de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter van landbouwgrond fiscaal gezien gelijk te behandelen.

Evaluatie van de landbouwvrijstelling in 2023 is onderdeel van de Strategische Evaluatieagenda (SEA) die in de begroting van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit terug te vinden is. Het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en het ministerie van Financiën hebben SEO Economisch Onderzoek gevraagd om deze evaluatie uit te voeren.

## Vraagstelling

Dit evaluatieonderzoek kent twee hoofdvragen, namelijk:

1. Draagt de landbouwvrijstelling op een doeltreffende en doelmatige wijze bij aan de oorspronkelijke doelstelling, namelijk: het creëren van een gelijke fiscale behandeling van de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter van landbouwgrond, en is een fiscale regeling hiervoor het aangewezen beleidsinstrument?
2. Welke neveneffecten heeft de landbouwvrijstelling gerelateerd aan het versterken van de sociaaleconomische positie van de agrarische ondernemer als pijler onder een toekomstbestendige sector die overheidsingrijpen vereisen?

Bij deze hoofdvragen horen enkele deelvragen. Tabel 1.1 vat deze deelvragen samen.

### Hoofdvragen en deelvragen voor dit onderzoek

Vraag	
<b>H.1</b>	<b>“Draagt de landbouwvrijstelling op een doeltreffende en doelmatige wijze bij aan de oorspronkelijke doelstelling, namelijk het creëren van een gelijke fiscale behandeling van de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter van landbouwgrond, en is een fiscale regeling hiervoor het aangewezen beleidsinstrument?”</b>
D.1	Is de landbouwvrijstelling doeltreffend met oog op de oorspronkelijke doelstelling?
D.2	Is de landbouwvrijstelling doelmatig met oog op de oorspronkelijke doelstelling?
D.2.a	Hoe heeft het budgettaire belang van de landbouwvrijstelling zich de afgelopen jaren ontwikkeld?
D.2.b	Hoe groot zijn de uitvoeringskosten en handavings-/controlekosten, en/of aantal fte die/dat gemoeid zijn/is met de landbouwvrijstelling voor de Belastingdienst?
D.2.c	Hoe groot zijn de administratieve lasten die gebruikers van de regeling ondervinden?
D.3	Voldoet de landbouwvrijstelling met het oorspronkelijke doel aan het toetsingskader fiscale regelingen?
<b>H.2</b>	<b>“Welke neveneffecten heeft de landbouwvrijstelling gerelateerd aan het versterken van de sociaaleconomische positie van de agrarische ondernemer als pijler onder een toekomstbestendige sector die overheidsingrijpen vereisen?”</b>

**Vraag**

- D.1 Wat zouden de sociaaleconomische gevolgen zijn indien de landbouwwijziging wordt afgeschaft in de huidige beleidscontext. Daarbij wordt voor sociaaleconomische gevolgen gedacht aan aspecten zoals beschreven in de evaluatie uit 2007, het IBO agro uit 2015 en het Verantwoordingsonderzoek 2020:
- i. De grondmobiliteit binnen de landbouwsector
  - ii. De grondmobiliteit tussen grond die gebruikt wordt voor landbouw en grond die gebruikt wordt voor andere doeleinden, zoals voor natuur of huizenbouw
  - iii. De grondprijs
  - iv. De financiering van bedrijfsopvolging/overdracht/staking/verplaatsing
  - v. Het ondersteunen van de oudedagsvoorziening bij de bedrijfsbeëindiging
  - vi. De extensivering van de landbouw
  - vii. Internationale concurrentiepositie van de landbouwsector
- D.2 Hoe verhouden deze neveneffecten en het potentiële beleidsprobleem zich tot andere sectoren en/of bedrijfsmiddelen?
- D.3 Welke alternatieve instrumenten kunnen gebruikt worden om deze neveneffecten, indien gewenst, zo gericht mogelijk te bereiken? Wat zijn de (als het een nieuw instrument betreft: verwachte) kosten qua budgettair belang, uitvoering, en administratieve lasten van het voorgestelde alternatieve instrument?
- D.4 Wat zijn de uitvoeringskosten en administratieve lasten die gepaard gaan met afschaffing van de landbouwwijziging?
- D.5 Wat is de budgettaire opbrengst na afschaffing van de landbouwwijziging?

**Methoden**

Dit onderzoek benut een mix van kwantitatieve en kwalitatieve methoden, namelijk analyse vanuit de (beleids)economische theorie, literatuuronderzoek, interviews, en kwantitatieve analyse op basis van macrocijfers en CBS Microdata. Hiermee wordt 'triangulatie' mogelijk. Wanneer verschillende methoden op dezelfde conclusie wijzen, neemt de betrouwbaarheid van deze conclusie toe. Omgekeerd geven afwijkende bevindingen aanleiding om nog eens kritisch naar de conclusies en de onderbouwing daarvan te kijken.

**Leeswijzer**

Dit rapport is als volgt opgebouwd. Hoofdstuk 2 zet de werking, historie en beleidstheorie van de landbouwwijziging uiteen. Hoofdstuk 3 gaat vervolgens in op de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de regeling, en past daarbij ook het Toetsingskader fiscale regelingen toe. Hoofdstuk 4 zoomt hierna verder in op de mogelijke neveneffecten van de regeling. Hoofdstuk 5 verkent ten slotte beleidsalternatieven.

## 2 Werking, historie en beleidstheorie

De landbouwwijstelling vrijwaart een ondernemer onder bepaalde voorwaarden van belastingheffing op (een deel van) de waardeverandering van landbouwgrond.

### 2.1 Werking van de landbouwwijstelling

De landbouwwijstelling vrijwaart een ondernemer onder bepaalde voorwaarden van belastingheffing op de waardeverandering, zowel positief als negatief, van landbouwgrond bij agrarische bestemming die ontstaat bij de realisatie van de waardeverandering. Deze realisatie kan bestaan uit vervreemding van de grond, onttrekking (bijvoorbeeld bij staking van de onderneming) of eventueel fiscale herwaardering. De wijstelling bestaat al lang (ten minste sinds 1918<sup>1</sup>) en had als oorspronkelijk doel om de eigenaar-agrariër (die landbouwgrond zelf gebruikt in zijn onderneming) en de eigenaar-verpachter (die landbouwgrond verpacht) fiscaal gezien gelijk te behandelen. Indertijd bestond er een fiscale ongelijkheid tussen beide. Die kwam voort uit de toen bestaande situatie waarin de eigenaar-verpachter van landbouwgrond bij de vervreemding van grond geen belasting over de winst voortkomend uit de waardeverandering van de desbetreffende grond was verschuldigd, terwijl de eigenaar-agrariër dat wel was. Het oorspronkelijk beoogde doel van de landbouwwijstelling was het vereffenen van deze ongelijkheid door de eigenaar-agrariër vrij te stellen van belastingheffing op de waardeverandering van landbouwgrond bij vervreemding.

Box 2.1 geeft een cijfermatig voorbeeld van de werking van de landbouwwijstelling. Onder de landbouwwijstelling wordt de eventuele boekwinst (of het eventuele boekverlies) vrijgesteld voor zover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, en voor zover die niet is ontstaan ten gevolge van de uitoefening van het bedrijf. Het betreft met andere woorden de waardeverandering als gevolg van algemene economische tendensen, maar niet de waardeverandering ten gevolge van andere interne of externe factoren zoals bedrijfsvoering of een (potentiële) bestemmingswijziging. Inflatiewinst (de algemene economische tendens) wordt dus vrijgesteld, maar winst voortkomend uit of speculerend op een bestemmingswijziging (bijvoorbeeld van landbouw naar woningbouw) of een verbetering van de grond (bijvoorbeeld door een drainagesysteem) blijven belast. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB)<sup>2</sup> en de waarde in het economische verkeer (WEV), is belast. Dat is dus de winst boven op de winst als gevolg van de algemene economische tendens. Voor de vuist weg betekent dit dat de wijstelling geldt voor het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs wanneer de grond aan een andere agrariër wordt verkocht (waarbij de agrarische bestemming in stand blijft). Wanneer de grond niet aan een andere agrariër wordt verkocht zal de WEVAB normaliter worden vastgesteld door een taxateur, die de WEVAB vaststelt alsof de grond wel aan een agrariër zou zijn verkocht. Verder wordt met de landbouwwijstelling zowel een positieve als een negatieve waardeverandering vrijgesteld van belastingheffing - bij een negatieve waardeverandering kan het verlies niet ten laste van de winst worden gebracht.

De landbouwwijstelling is formeel neergelegd in artikel 3.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). In het geval er sprake is van een belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting is door middel van de

---

<sup>1</sup> In de Wet op Patentrecht 1819 bestond reeds een voorloper van de landbouwwijstelling. Daarin werden agrariërs vrijgesteld voor het hebben van een patent - een vergunning voor de uitoefening van een bedrijf.

<sup>2</sup> Ook wel genoemd: de waarde van in het economisch verkeer bij voortgezette agrarische bedrijfsuitoefening (WEVAB).



schakelbepaling van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) bepaald dat art. 3.12 Wet IB 2001 ook van toepassing is. Op deze manier geldt voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting (zoals een bv of een nv) zo veel als mogelijk hetzelfde winstbegrip als voor natuurlijke personen. Artikel 3.12 van de Wet IB 2001 (de landbouwvrijstelling) wordt in het eerste lid van artikel 8 Wet Vpb 1969 genoemd als één van de relevante winstbepalingen. Met andere woorden, de landbouwvrijstelling geldt zowel voor ondernemers in de inkomstbelasting als voor Vpb-plichtige lichamen. Uit de data-analyse blijkt dat IB-ondernemers goed zijn voor 87 procent van de vrijstelling en Vpb-ondernemers voor 13 procent van de vrijstelling, waarbij de gebruikers van de regeling hoofdzakelijk IB-ondernemers zijn.<sup>3</sup>

### Box 2.1 Cijfermatig voorbeeld van de werking van de landbouwvrijstelling

**Voorbeeld 1:** Agrariër A (een IB-ondernemer) verkoopt een perceel aan agrariër B, die de grond wederom als landbouwgrond zal gaan gebruiken. Het perceel wordt verkocht voor € 75.000, wat tevens de waarde is van de grond in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB). De boekwaarde van het perceel is € 25.000. Door de verkoop van het perceel maakt agrariër A een winst van € 50.000. Als gevolg van de landbouwvrijstelling is de boekwinst vrijgesteld van inkomstenbelasting.

Transactieprijs (€ 75.000) - boekwaarde (€ 25.000) = winst (€ 50.000)  
 Transactieprijs (€ 75.000) - WEVAB (€ 75.000) = belast (€ 0)  
 WEVAB (€ 75.000) - boekwaarde (€ 25.000) = vrijgesteld (€ 50.000)

**Voorbeeld 2:** Agrariër A verkoopt een perceel aan een projectontwikkelaar, die voornemens is huizen te gaan bouwen op de grond. Het perceel wordt verkocht voor € 135.000. Net als in het eerste voorbeeld is de WEVAB van het perceel € 75.000. Agrariër A maakt een winst van € 110.000 bij de verkoop van het perceel. Over het deel van de winst tot de WEVAB (€ 50.000) is de landbouwvrijstelling van toepassing. Op het overige deel (€ 60.000) is de landbouwvrijstelling niet van toepassing en is agrariër A inkomstenbelasting verschuldigd.

Transactieprijs (€ 135.000) - boekwaarde (€ 25.000) = winst (€ 110.000)  
 Transactieprijs (€ 135.000) - WEVAB (€ 75.000) = belast (€ 60.000)  
 WEVAB (€ 75.000) - boekwaarde (€ 25.000) = vrijgesteld (€ 50.000)

**Voorbeeld 3:** Agrariër C verkoopt een perceel aan agrariër D, die de grond wederom als landbouwgrond zal gaan gebruiken. Het perceel wordt verkocht voor € 50.000, wat tevens de waarde is van de grond in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB). De boekwaarde van het perceel is € 75.000. Door de verkoop van het perceel maakt agrariër C een verlies van € 25.000, dat niet verrekenbaar is binnen de vennootschaps-/inkomstenbelasting.

Transactieprijs (€ 50.000) - boekwaarde (€ 75.000) = verlies (€ 25.000, niet verrekenbaar)

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

De landbouwvrijstelling is een specifieke fiscale regeling die (onder voorwaarden) enkel van toepassing is op landbouwgrond met agrarische bestemming. In de praktijk is de regeling dus een exclusieve vrijstelling voor een specifieke groep ondernemers, namelijk agrariërs die grond in eigendom hebben en deze gebruiken in het kader van hun landbouwbedrijf. Voor ondernemers in andere sectoren bestaat geen vergelijkbare regeling, noch voor landbouwondernemers die hun grond pachten. Deze laatste groep ondernemers bezit namelijk geen landbouwgrond. Voor het overige worden agrariërs voor de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 net zo behandeld als ondernemers in andere sectoren.

<sup>3</sup> SEO Economisch Onderzoek op basis van analyse van CBS Microdata en maatwerkbestanden van de Belastingdienst, zie voorts ook hoofdstuk 3.

Dat enkel landbouwendernemers met grond in eigendom gebruik kunnen maken van de landbouwvrijstelling maakt dat deze ondernemers een uitzonderingspositie hebben vergeleken met andere ondernemers. Deze uitzonderingspositie uit zich op drie manieren, namelijk

1. tussen landbouwendernemers onderling (grondbezitter maakt aanspraak, pachter niet);
2. tussen landbouwendernemers en ondernemers in andere sectoren voor zover die grond in eigendom hebben (grond van agrariërs kan in aanmerking komen voor de faciliteit, grond van andere ondernemers niet); en
3. tussen productiefactoren voor specifiek de agrarische ondernemers met grondbezit (grond wordt fiscaal anders behandeld dan kapitaal of arbeid).

Ex-ante is hier dan in de vormgeving van de landbouwvrijstelling dus sprake van een meervoudige niet-neutraliteit in de heffing. Neutraliteit in de heffing is in de regel een uitgangspunt van belastingheffing. Van zulke fiscale uitgangspunten kan afgeweken worden indien die afwijking welvaartsverhogend is doordat de afwijking een marktfaalen oplost. De vraag of dit in de praktijk het geval is, is de toetssteen voor de analyse van doeltreffendheid en doelmatigheid die in de rest van dit rapport volgt.

## 2.2 Historie van de landbouwvrijstelling

Reeds in 1918 werd een voorloper van de landbouwvrijstelling geïntroduceerd.<sup>4</sup> Dat gebeurde door middel van een resolutie waarin de minister aangaf dat de winst die een boer maakt met de verkoop van zijn boerenplaats geen deel uitmaakt van de bedrijfswinst. De motivatie om fiscale gelijkheid te bewerkstellen tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter volgde pas later in een resolutie van 1933<sup>5</sup>:

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

In 1941 volgde echter een beperking met het Besluit op de inkomstenbelasting 1941.<sup>6</sup> De vrijstelling is vanaf dan slechts van toepassing over de waardeveranderingen welke niet in de uitoefening van het eigen bedrijf is ontstaan. In 1943 werd bij resolutie de regeling echter ook weer verruimd door de bepaling dat opstallen op landbouwgronden eveneens onder de vrijstelling vallen.<sup>7</sup> Na een amendement in 1964 werd de landbouwvrijstelling formeel opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 1964.<sup>8</sup> Naast het beoogde doel van fiscale gelijkheid tussen de eigenaar-agrariër en eigenaar-verpachter werd de vrijstelling gemotiveerd als volgt:

*“Bij de bestrijding van de argumenten tot handhaving van de zgn. landbouwvrijstelling gaan de bewindslieden van Financiën voorbij aan het principieel betoog van het Landbouwschap, dat het onjuist is waardeverschillen, welke louter en alleen te danken zijn aan monetaire, conjuncturele en dergelijke factoren als normale winst te beschouwen en naar het normale progressieve tarief te belasten.”*

---

<sup>4</sup> Resolutie van 19 november 1918, nr. 78, B. nr. 2217.

<sup>5</sup> Resolutie van 3 februari 1933, nr. 63, B. nr. 5650.

<sup>6</sup> Verordeningenblad 1941/105; Staatsblad no. S 414, met terugwerkende kracht afgekondigd tot 1 januari 1941.

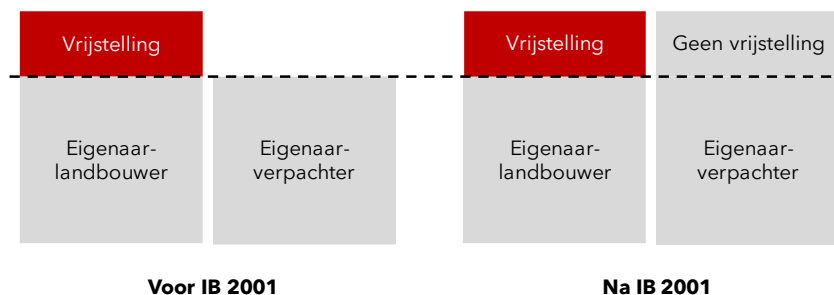
<sup>7</sup> Resolutie van 4 februari 1943, nr. 4, B. nr. 7844.

<sup>8</sup> Amendement-Lucas bij de Wet IB 1964.

Onder monetaire en conjuncturele ontwikkelingen wordt hoofdzakelijk inflatie verstaan, oftewel algemene stijging (of daling) van prijzen die kan leiden tot inflatiewinst (of -verlies). Het doel was om een dergelijk schijnvoordeel niet te belasten. In 1986 vond er een wijziging plaats, waarbij werd bepaald dat winst voortkomend uit een bestemmingswijziging (bijvoorbeeld van landbouw naar woningbouw) niet langer onder de vrijstelling valt.<sup>9 10</sup>

Ten minste sinds de resolutie van 1933 was één van de beoogde doelen van de regeling het bewerkstelligen van een fiscaal zo gelijk mogelijke behandeling van de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. Het streven naar fiscale gelijkheid werd lange tijd behaald, maar dat veranderde met de invoering van de Wet IB 2001. In de situatie vóór de Wet IB 2001 werd de waardeverandering bij de eigenaar-agrariër belast, maar niet bij de eigenaar-verpachter. Het gevolg was een fiscale ongelijkheid tussen beide. Die ongelijkheid werd weggenomen door middel van de landbouwvrijstelling voor de eigenaar-agrariër. Echter, de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 heeft de situatie ingrijpend veranderd. Sindsdien wordt rendement op vermogen belast door middel van een forfaitaire vermogensrendementsheffing in box 3.<sup>11</sup> Voor particuliere verpachters had dit als gevolg dat hun vermogen, waaronder de meerwaarde op verpachte grond, in box 3 terecht kwam. De landbouwvrijstelling voor de eigenaar-agrariër bestaat echter nog. Deze verandering wordt in Figuur 2.1 schematisch weergegeven. Hiermee zorgt het belasten van de eigenaar-verpachters in box 3 – en het tegelijkertijd in stand houden van de landbouwvrijstelling voor de eigenaar-agrariër – voor een fiscale ongelijkheid.

**Figuur 2.1** Situatie voor en na inwerkingtreding Wet inkomstenbelasting 2001 (Het rode gedeelte is de verminderde belastinglast als gevolg van de landbouwvrijstelling)



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

De onevenwichtige heffing die Figuur 2.1 illustreert is in de historie van de landbouwvrijstelling sinds 2001 meermaals in achtereenvolgende evaluaties, beleidsdoorlichtingen en onderzoeksrapporten besproken. In hoofdstuk 3 vatten we deze eerdere literatuur verder samen. Deze literatuur concludeert sinds 2001 eenduidig dat de landbouwvrijstelling geen functie meer dient met betrekking tot haar oorspronkelijke doel. In reactie daarop is nadien meer en meer de nadruk komen te liggen op de (eventueel wenselijke) veronderstelde neveneffecten van de landbouwvrijstelling als rechtvaardiging voor de handhaving van de regeling. Bij wijze van analysekader voor het vervolg

<sup>9</sup> Zie Kamerstukken II 1984/85, 18915, nr. 3.

<sup>10</sup> Overigens worden sinds 1972 de belastingen schijven geïndexeerd om verhoogde belastingdruk door louter inflatie te voorkomen. Zie Wet van 23 april 1971, *Stb.* 259, artikel 53 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964.

<sup>11</sup> We zijn ons bewust van de lopende discussie rondom de hervorming van box 3. Voor deze evaluatie van de landbouwvrijstelling gaan we in beginsel uit van de 'oude' box 3, ook gelet op de grote onzekerheid rondom de eventuele hervorming van box 3. Waar de uitkomst van de discussie rondom box 3 ertoe leidt dat ongerealiseerde vermogenswinsten op grond niet belast worden, maakt dat voor de analyse die volgt in de rest van dit rapport niet veel uit. De vrijstelling in box 1 ziet immers op een vrijstelling op gerealiseerde winst, en we gaan er thans van uit dat – in aansluiting bij het fiscale principe dat vermogenswinst belast wordt – box 3 in de toekomst zal mogelijk voorzien in een belasting op vermogen (swinst). Voor de vergelijking tussen de huidige box 1 en een eventuele nieuwe box 3 resteert dan de vraag of er een verschil resteert in effectieve belastingdruk. We laten deze vraag voor de toekomst.

van deze evaluatie reconstrueren we hieronder de beleidstheorie met betrekking tot de oorspronkelijke doelstelling van de vrijstelling, net zoals de veronderstelde neveneffecten.

## 2.3 Reconstructie van de beleidstheorie

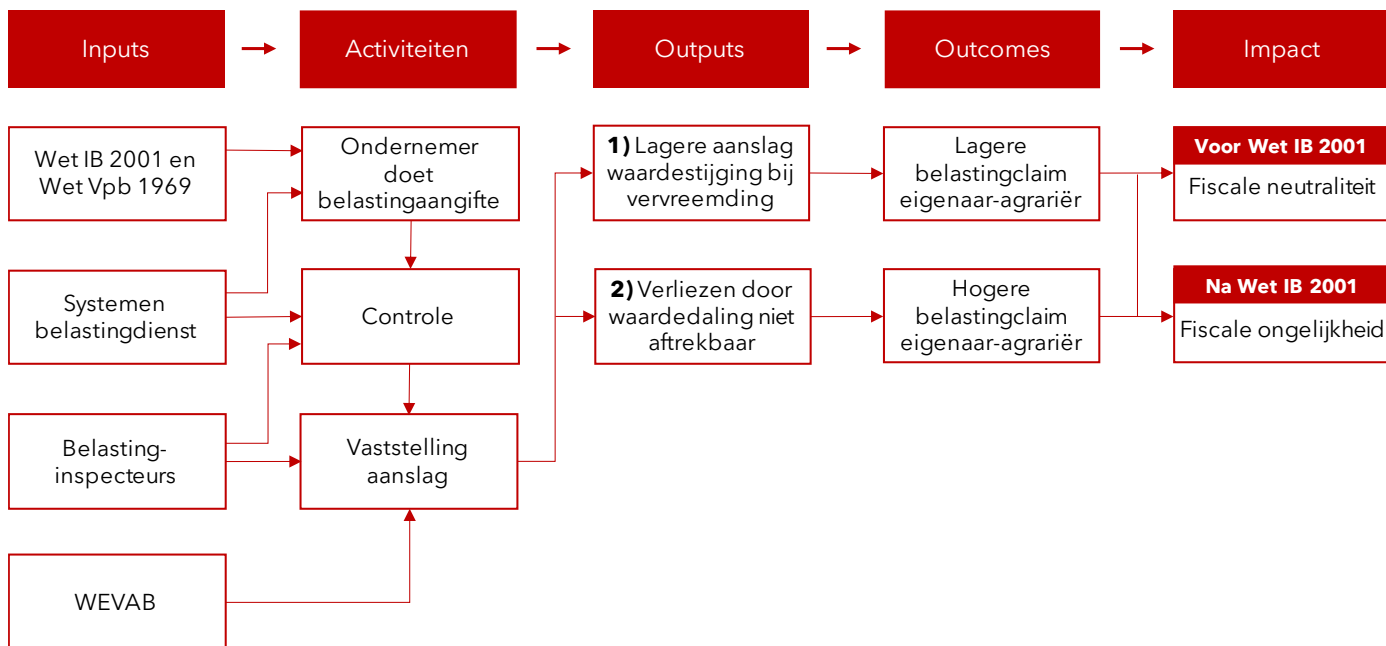
Voor het vervolg van de analyse maken we hier een reconstructie van de beleidstheorie. Deze reconstructie baseren we op wetteksten en memories van toelichting, overige Kamerstukken, en eerdere onderzoeken. Omdat we in deze evaluatie terugkijken spreken we van een 'reconstructie'. Deze reconstructie biedt dan zicht op de veronderstelde werking van het beleid. De reconstructie van de beleidstheorie geeft daarmee inzicht in waarom werd verwacht dat het gehanteerde beleid tot welk gewenste effect zou leiden. Beleid bestaat vaak uit meerdere samenhangende onderdelen die elk ook weer meerdere effecten hebben. Hierdoor ontstaan er ketens van oorzaak en gevolg. Een beleidstheorie illustreert op schematische wijze met welke input en activiteiten beoogde doelen worden bereikt. De kern van de beleidstheorie bestaat uit de veronderstelde oorzakelijke verbanden. Die verbanden tonen hoe inputs via activiteiten naar outputs, outcomes en uiteindelijk tot impact leiden.

### 2.3.1 Reconstructie van de beleidstheorie voor het oorspronkelijke doel

Het oorspronkelijk beoogde doel van de landbouwvrijstelling is een fiscaal gelijke behandeling bewerkstellen tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. Daarnaast wordt sinds de Wet IB 1964 het vrijstellen van inflatiewinst opgevoerd als rechtvaardigingsgrond. Tevens wordt de lagere winst van agrariërs aangedragen als rechtvaardigingsgrond om de uitzonderingspositie van agrariërs die zij hebben vanwege de vrijstelling te behouden.

Figuur 2.2 toont de beleidstheorie van de landbouwvrijstelling met als beoogde doel fiscale neutraliteit tussen eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. De beleidstheorie in Figuur 2.2 houdt nog geen rekening met mogelijke neveneffecten voortkomend uit de vrijstelling, maar illustreert enkel hoe de vrijstelling moet zorgen voor fiscale neutraliteit tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter. Voor de leesbaarheid is deze reconstructie van de beleidstheorie gebaseerd op een situatie waarin er sprake is van vervreemding van grond. Mutatis mutandis is deze reconstructie ook van toepassing op andere realisaties van boekwaardewinst, bijvoorbeeld onttrekking of fiscale herwaardering. Er kunnen twee routes worden afgelegd, waarbij het verschil erin zit dat in route (1) een positieve waardeverandering wordt gerealiseerd die (gedeeltelijk) onbelast blijft, en in (2) een negatieve waardeverandering wordt gerealiseerd die (gedeeltelijk) niet verrekenbaar is.

Figuur 2.2 Beleidstheorie bij vervreemding van landbouwgrond met beoogde doel fiscale neutraliteit



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

### Inputs

De inputs van het beleid zijn alle middelen die worden ingezet ter realisatie van het beleid. Alle mensen en middelen die worden ingezet voor een beleidsdoel vormen samen de inputs. Dat is met name de formele vrijstelling zoals neergelegd in artikel 3.12 van de Wet IB 2001 en de schakelbepaling in artikel 8 van de Wet Vpb 1969. Daarnaast zijn er de systemen van de Belastingdienst waarin belastingaangiftes worden gedaan door landbouwondernemers, die vervolgens door belastinginspecteurs worden gecontroleerd. Bij het vaststellen tot welke waarde de vrijstelling wordt gegeven is de waarde in het economische verkeer bij agrarisch bestemming (WEVAB) van belang.

### Activiteiten

De handelingen die worden uitgevoerd om tot het beleidsdoel te komen met behulp van de inputs worden activiteiten genoemd. Een essentiële handeling in dit geval betreft de ondernemer die belastingaangifte doet. Zonder belastingaangifte zal er immers ook geen vrijstelling van eventuele belastingheffing over de waardeverandering van grond plaatsvinden. De handeling die daarop volgt is vaststelling van de aanslag door de belastinginspecteur. In beginsel wordt de ingediende aangifte daarbij gecontroleerd. Bij het vaststellen van de aanslag geldt dat de waardeverhoging tot de WEVAB is vrijgesteld. Waardeverhoging boven de WEVAB is belast.

### Outputs

De outputs bestaan uit de directe resultaten van het beleid, zoals geleverde producten en/of diensten. De landbouwvrijstelling kan twee verschillende directe gevolgen hebben: (1) bij een waardeverhoging van de landbouwgrond blijft deze stijging als gevolg van de landbouwvrijstelling buiten aanmerking voor de bepaling van de hoogte van de belastingaanslag van de ondernemer, en (2) bij een waardedaling van de landbouwgrond blijft de waardedaling als gevolg van de landbouwvrijstelling buiten aanmerking voor de bepaling van de belastingaanslag van de ondernemer. Immers, het verlies voortkomend uit de waardedaling van landbouwgrond kan niet worden verrekend. Bij punt 1 geldt dat de winst voortkomend uit de waardeverhoging van grond slechts tot de WEVAB is vrijgesteld.

## Outcomes

De outcomes beschrijven de directe effecten van het beleid op een hoger niveau (die kunnen zowel positief als negatief zijn). Doordat de winst voortkomend uit een waardestijging van landbouwgrond voor de eigenaar-agrariër is vrijgesteld, wordt deze winst niet in de berekening voor de belastingaanslag betrokken. Bij een waardedaling kan het boekverlies niet ten laste van de winst worden gebracht.

## Impact

De impacts bestaan uit de uiteindelijke maatschappelijke effecten van het beleid (die kunnen positief of negatief zijn). Het oorspronkelijk beoogde doel van fiscale neutraliteit tussen de eigenaar-agrariër en verpachter van landbouwgrond werd voor de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 bereikt. Door de afname van de belastingclaim over de winst op de waardeverandering van de grond van eigenaar-agrariërs, ontstond er een fiscale neutraliteit. Echter, sinds de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 wordt de waardeverandering van grond voor verpachters van landbouwgrond belast in box 3. Het resultaat is dat er sindsdien ook geen sprake meer is van een fiscale gelijkstelling, maar van een fiscale ongelijkstelling.

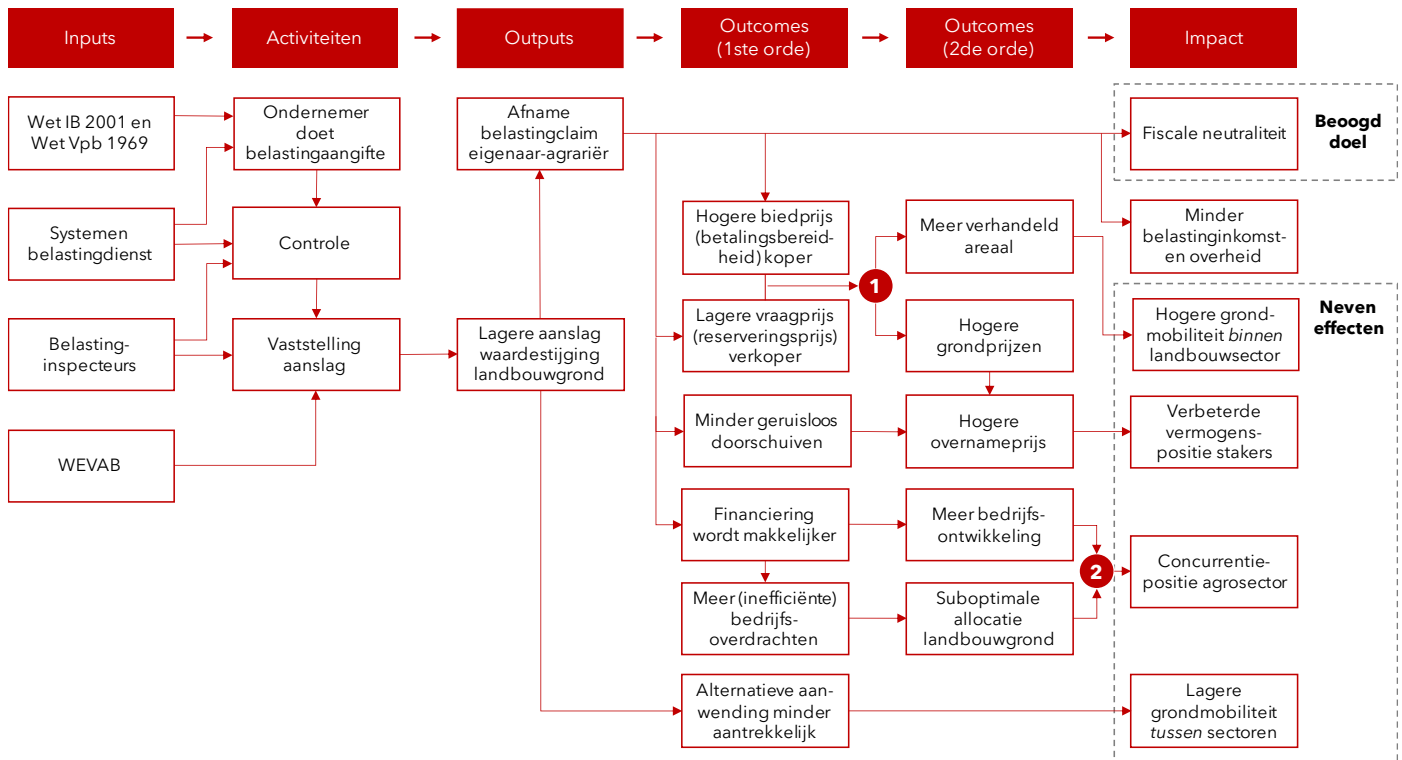
### 2.3.2 Reconstructie van mogelijke neveneffecten van de vrijstelling

Hoewel de landbouwvrijstelling primair bedoeld was om een fiscaal gelijke behandeling van eigenaar-agrariër en eigenaar-verpachter te bewerkstellen, zijn er ook neveneffecten die kunnen optreden als gevolg van de vrijstelling. In de discussie over de landbouwvrijstelling sinds 2001 is aan deze eventuele neveneffecten meer en meer belang gehecht. Het in kaart brengen en analyseren van deze mogelijke neveneffecten is een belangrijke stap in de analyse om een zo volledig mogelijk beeld te verkrijgen over de maatschappelijke impact van de vrijstelling.

Met literatuuronderzoek en interviews zijn verscheidene neveneffecten van de landbouwvrijstelling geïdentificeerd. Figuur 2.3 presenteert een reconstructie van de beleidstheorie waarin deze neveneffecten zijn opgenomen. Daaruit wordt duidelijk dat aan de landbouwvrijstelling een bredere werking dan enkel het realiseren van fiscale neutraliteit wordt toegedicht. We staan achtereenvolgens stil bij een aantal neveneffecten:

1. belastingderving voor de overheid (c.q. besteding van middelen aan andere doelen bij gelijk budget);
2. de werking van de grondmarkt (prijsvorming en grondmobiliteit);
3. financiering van ondernemingen en in het bijzonder die van de bedrijfsoverdracht;
4. de vermogenspositie van agrarische ondernemers (in het bijzonder die van vervreemders); en
5. de concurrentiepositie van agrarische ondernemers (ook gericht op de toekomst inzake mogelijkheden voor verduurzaming).

Figuur 2.3 Beleidstheorie landbouwvrijstelling inclusief neveneffecten



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

### Derving belastinginkomsten overheid

De landbouwvrijstelling zorgt voor een derving van belastinginkomsten voor de overheid. Dit resulteert logischerwijs uit de afname van de belastingclaim op de eigenaar-agrariër. In een situatie zonder vrijstelling zou de eigenaar-agrariër bij vervreemding van landbouwgrond belasting zijn verschuldigd over waardeverandering van de desbetreffende grond. De landbouwvrijstelling stelt een deel van die waardeverandering vrij van inkomsten- en vennootschapsbelasting, met als gevolg minder belastinginkomsten voor de overheid. De landbouwvrijstelling heeft een significant budgettaire belang op de rijksbegroting - in de Miljoenennota van 2024 is deze voor 2021 geraamd op circa 1.311 miljoen euro.<sup>12</sup>

### Grondprijzen

Anders dan andere economische productiefactoren (zoals kapitaal en arbeid) staat het aanbod van grond min of meer vast. Slechts bij de incidentele aanwinst van nieuw land neemt het aanbod van grond toe. Dit heeft tot gevolg dat elke toename (of afname) in de vraag naar grond zich automatisch vertaalt in een prijsstijging (of prijsdaling). De grondmarkt is daarnaast een heterogene markt. Er zijn grote verschillen in de verschillende typen grond. Zo verschilt landbouwgrond sterk van de grond voor woningbouw of voor natuur. De markt voor landbouwgrond is echter wel verbonden met de markten voor woningbouw, bedrijfsterreinen, natuur, infrastructuur en andersoortige typen grond. Door een bestemmingswijziging kan grond veranderen van het ene type in het andere. Dit kan een grote invloed hebben op de prijs van de grond. Dit speelt bijvoorbeeld bij grond die zich bevindt binnen de stedelijke invloedssfeer, waar onder de verwachting van stedelijke uitbreiding de vraag naar grond hoger is (Sege- ren, Needham & Groen 2005).

<sup>12</sup> Het budgettaire belang in 2021 is ingeschat op basis van reeds ontvangen IB- en Vpb-aangiften. Op basis daarvan is geëxtrapoleerd tot en met 2024.

Het aanbod van landbouwgrond wordt grotendeels bepaald door bedrijfsbeëindigingen van landbouwondernemers en in een enkel geval een bestemmingswijziging van een andersoortig type grond naar landbouwgrond. In de praktijk wordt echter zelden een andersoortig type herstemd als landbouwgrond, het tegenovergestelde is gebruikelijker. De vraag naar landbouwgrond komt met name van agrariërs zelf die willen uitbreiden (of verplaatsen) en projectontwikkelaars, de overheid (voor o.a. woningbouw, natuurherstel of infrastructurele projecten) of speculanten. De prijs die kopers bereid zijn te betalen voor landbouwgrond wordt bepaald door: 1) de opbrengstwaarde, en 2) de verwachtingswaarde (Buitelaar, 2021). De opbrengstwaarde wordt gevormd door de verwachte agrarische opbrengsten van de grond oftewel de marginale winst die ermee behaald kan worden. Een hogere productiviteit (oftewel een hogere opbrengstwaarde) van de grond vertaalt zich in een hogere betalingsbereidheid van kopers. De verwachtingswaarde is afhankelijk van de verwachting over de grondprijs in de toekomst, die vervolgens weer mede afhankelijk is van de verwachting over eventuele bestemmingswijzigingen. De vraag naar landbouwgrond dat zich bevindt binnen de invloedssfeer van een stad bijvoorbeeld is hoger door de mogelijkheid dat die herbestemd zal worden voor stedelijke uitbreiding. Die grond heeft een hogere verwachtingswaarde.

De landbouwvrijstelling heeft in potentie invloed op zowel de vraag als het aanbod van landbouwgrond. Aan de aanbodkant heeft de vrijstelling een drukkend prijseffect. Dat komt doordat bij de verkoop van landbouwgrond de netto-opbrengst hoger is. De hogere netto-opbrengst bij de verkoop van grond maakt dat de verkopende partij met een lagere prijs genoeg kan nemen. Figuur 2.4 illustreert dit door de naar rechts verschuivende aanbodcurve: tegen elke prijs is het aanbod van landbouwgrond hoger.

Het effect van de landbouwvrijstelling op de vraag naar landbouwgrond is afhankelijk van het antwoord op de vraag of agrariërs bij het aankopen van grond rekening houden met toekomstige waardeestijging en in welke mate. Naarmate kopers van landbouwgrond meer rekening houden met de toekomstige verwachtingswaarde van de grond heeft de landbouwvrijstelling een groter en prijsopdrijvend effect. Dat komt doordat de winst die gemaakt kan worden door het verschil in huidige prijs en de verwachtingswaarde (voor zover het de WEVAB betreft) vrijgesteld is. Naarmate de verwachtingswaarde meer wordt ingecalculiseerd bij de aankoop van de grond stijgt de toekomstige nettowinst als gevolg van de vrijstelling en stijgt de betalingsbereidheid van kopers.

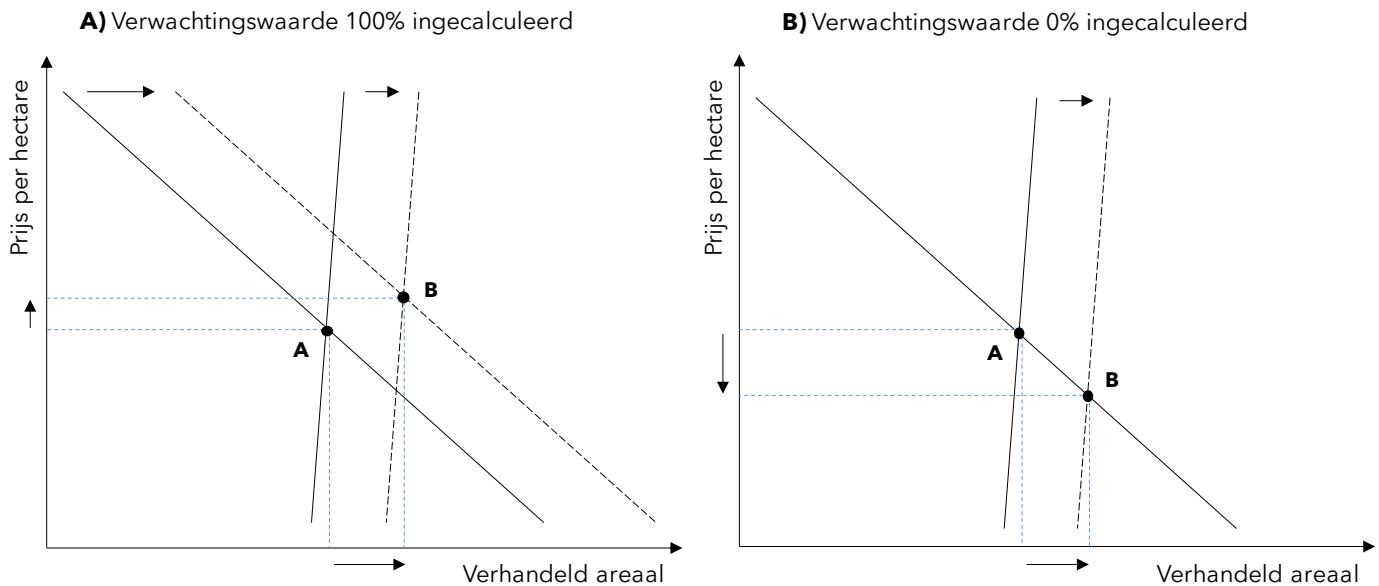
Figuur 2.4 illustreert dit prijsopdrijvende effect. In variant A wordt de verwachtingswaarde van grond door kopers volledig ingecalculiseerd en in variant B wordt de verwachtingswaarde helemaal niet ingecalculiseerd. Als agrariërs deze waardeestijgingen helemaal niet meenemen (zoals in B), zal de vraagcurve voor landbouwgrond met en zonder vrijstelling gelijk zijn, wat zou betekenen dat de vrijstelling zorgt voor lagere prijzen en meer verhandeld areaal. Als agrariërs de toekomstige waardeestijgingen volledig meenemen (zoals in A), verschuift de vrijstelling de vraagcurve naar rechts, wat resulteert in een hogere prijzen en meer verhandeld areaal. De grondprijs is dus sterk afhankelijk van de mate waarin kopers de toekomstige waardeestijgingen in overweging nemen.

Uit eerder onderzoek blijkt dat grondprijzen de agrarische productiewaarde overstijgen (Luijt e.a., 2003). Op basis hiervan kan worden verondersteld dat agrariërs bij de aankoop van landbouwgrond ten minste gedeeltelijk de verwachtingswaarde meenemen in hun waardering, resulterend in een naar rechts verschuivende vraagcurve. Voor de beleidstheorie in Figuur 2.4 daarom geredeneerd met de veronderstelling dat bij de aankoop van grond agrariërs in zekere mate ook rekening houden met een toekomstige waardeestijging. De afname van de belastingclaim leidt daarom tot een hogere biedprijs van kopers. Zij hebben immers een hogere betalingsbereidheid omdat verwachte toekomstige waardeestijging van de grond gedeeltelijk onbelast zal zijn.



De prijseffecten komen samen in punt (1) van de beleidstheorie in Figuur 2.3. De reserveringsprijs van aanbieders van grond daalt als gevolg van de hogere netto-opbrengst die de vrijstelling bewerkstelligt. Daarentegen stijgt de biedprijs van kopers als gevolg van de toekomstige vrijgestelde winst op de waardeverandering van de grond. De som van de effecten is meer verhandeld areaal tegen hogere prijzen.

Figuur 2.4 Vraag en aanbod van landbouwgrond afhankelijkheid van meenemen verwachtingswaarde<sup>13</sup>



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

### Grondmobiliteit

De landbouwvrijstelling heeft effect op zowel de grondmobiliteit *tussen* sectoren als op de grondmobiliteit *binnen* de landbouwsector. Figuur 2.4 laat zien dat de vrijstelling de aanbodcurve naar rechts verschuift. Dit heeft, los van het effect op vraag, een toename van het verhandeld areaal *binnen* de landbouwsector tot gevolg. De reden hiervoor is de hogere netto-opbrengst die verkopende agrariërs genieten vanwege de vrijstelling en de daarmee lagere reserveringsprijs die zij hebben.

Naast het effect op de grondmobiliteit *binnen* sectoren heeft de landbouwvrijstelling ook een effect op de grondmobiliteit *tussen* sectoren, bijvoorbeeld van landbouwgrond naar bedrijventerrein of natuurgrond. De stille aanname is hier dat bij verplaatsing van grond tussen sectoren, er ook een bestemmingswijziging plaatsvindt. Doordat waardeveranderingen van grond zonder agrarische bestemming niet zijn vrijgesteld van belastingheffing, wordt een alternatieve aanwending relatief minder aantrekkelijk. Aan de marge zorgt de vrijstelling er dan voor dat er minder vaak voor een alternatieve aanwending van landbouwgrond wordt gekozen.<sup>14</sup>

### Bedrijfsoverdracht en vermogenspositie van overdragende ondernemers

Een ander neveneffect dat optreedt als gevolg van de landbouwvrijstelling heeft impact op de vermogenspositie van overdragende landbouwondernemers. Wanneer kopers de verwachtingswaarde van grond incalculeren bij de aankoop van landbouwgrond, stijgt hun betalingsbereidheid. Figuur 2.4 laat zien dat dit naast meer verhandeld

<sup>13</sup> De prijselasticiteiten die zijn gebruikt in dit voorbeeld zijn afkomstig uit de Evaluatie landbouwvrijstelling (LEI, 2007) welke zich heeft gebaseerd op eerdere studies van Luijt (1983) en Elhorst (1987).

<sup>14</sup> Volledigheidshalve, de bosbouwgrond kent een equivalente vrijstelling.

areaal een hogere grondprijs tot gevolg heeft, die vervolgens leidt tot hogere overnameprijzen van landbouwbedrijven.<sup>15</sup>

Een tweede effect dat leidt tot hogere overnameprijzen wordt veroorzaakt doordat de vrijstelling er bij de overdracht van landbouwondernemingen voor zorgt dat er vaker wordt overgedragen tegen de actuele waarde in het economische verkeer in plaats van geruisloos wordt doorgeschoven. Onder bepaalde omstandigheden kan een onderneming geruisloos worden doorgeschoven naar de opvolger. Dit betekent dat de opvolger met dezelfde boekwaarde doorgaat als de overdrager. Dit ontziet de overdragende ondernemer van het afrekenen over een gedeelte van de eventuele winst voortkomende uit een waardestijging van landbouwgrond. Het andere gedeelte van de winst (boekwaarde tot aan WEVAB) is immers vrijgesteld. Omdat de winst voortkomend uit een waardestijging van landbouwgrond is vrijgesteld van belastingheffing zal er bij de overdracht van landbouwondernemingen beleidstheoretisch vaker tegen de actuele waarde in het economische verkeer worden overgedragen (met toepassing van de landbouwvrijstelling) en in de marge minder geruisloos worden doorgeschoven.

### Concurrentiepositie Nederlandse landbouwsector

Als de landbouwvrijstelling wordt afgeschaft, ontstaat voor eigenaar-agrariërs een latente belastingclaim op het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopwaarde van landbouwgrond. Dit heeft in de beleidstheorie een drukkend effect op de executiewaarde van ondernemingen en daarmee op de financiële zekerheden voor banken. Deze situatie geldt niet alleen voor bedrijfsoverdrachten, maar heeft bredere implicaties voor financiering van eigenaar-agrariërs. Voor bestaande ondernemers zal de ontstane belastingclaim de executiewaarde verminderen, wat op zijn beurt de mogelijkheid tot financiering voor bijvoorbeeld de aankoop van grond of andere investeringen bemoeilijkt.

Doordat er een lagere belastingclaim bestaat op potentiële waardestijging van landbouwgrond, en daarmee de executiewaarde van landbouwondernemingen toeneemt, vergemakkelijkt de landbouwvrijstelling het aantrekken van financiering. Dit heeft in theorie ten minste twee gevolgen. Ten eerste zorgt het ervoor dat er meer innovatie en bedrijfsontwikkeling plaatsvindt. Ondernemers zullen bijvoorbeeld uitbreiden of investeren in nieuwe technologie om zodoende concurrerend te kunnen blijven. Dit werkt op termijn door in een verbetering van de productiviteit en daarmee de concurrentiepositie van de hele landbouwsector. Ten tweede wordt in theorie de bedrijfsoverdracht van landbouwondernemingen bespoedigd, doordat toegang tot financiering vereenvoudigd wordt. In theorie is het relatieve effect van de vrijstelling het grootst voor de ondernemingen en/of verkrijgers die *credit constrained* zijn, bijvoorbeeld omdat zij minder winstgevend zijn (kunnen de rentebetalingen slechter dragen) of al veel schulden hebben (zwakke balans). Deze minder efficiënte bedrijven (die e.g. *credit constrained* zijn door lage winstgevendheid) die in theorie relatief veel steun in de landbouwvrijstelling voor financiering vinden drukken het algehele efficiency niveau van de landbouwsector. Grond blijft bijvoorbeeld toegewezen aan minder efficiënte ondernemingen. De landbouwvrijstelling heeft in deze redeneerlijn een remmend effect op schaalvergroting van de landbouwsector, want vervolgens weer een drukkend effect heeft op de concurrentiepositie van de gehele landbouwsector.

---

<sup>15</sup> Dit is enkel het geval indien geen sprake is van schenkingen. Bij familiebedrijven, waar schenkingen relatief vaak voorkomen, zal de landbouwvrijstelling in de regel minder effect hebben op de overnameprijs.

## 3 Doeltreffendheid en doelmatigheid

De landbouwwijziging is niet doeltreffend en niet doelmatig gegeven de oorspronkelijke doelstelling van het beleid.

Dit hoofdstuk richt zich op de evaluatie van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwwijziging, gegeven het oorspronkelijke doel van de regeling. Het oorspronkelijke doel van deze wijziging was het handhaven van fiscale neutraliteit tussen eigenaar-agrariërs en verpachters van landbouwgrond.

We hanteren de volgende definities voor doeltreffendheid en doelmatigheid:

- *Doeltreffendheid van een regeling*: de mate waarin de doelstelling dankzij de inzet van de onderzochte instrumenten wordt gerealiseerd;
- *Doelmatigheid van een regeling*: de mate waarin het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten en ongewenste neveneffecten wordt bewerkstelligd.

We benutten bewijs uit drie bronnen: de literatuur en eerder onderzoek, data-analyse en interviews.

### 3.1 Literatuur en eerder onderzoek

#### 3.1.1 Doeltreffendheid en doelmatigheid

We onderzoeken in hoeverre eerdere evaluaties over de landbouwwijziging aantonen of de regeling haar beoogde doelen bereikt en of de toewijzing van middelen doeltreffend is. Hierbij kijken we niet alleen naar de bevindingen van deze eerdere onderzoeken, maar ook naar de bewijskracht. Aan bevindingen met een hogere bewijskracht kennen we meer gewicht toe in onze afweging van doeltreffendheid en doelmatigheid.

#### **SEO Effectladder**

Voor de weging van de bewijskracht maken wij gebruik van de SEO Effectladder. De effectladder is een instrument dat wordt gebruikt bij beleidsevaluaties om de bewijskracht en de mate van zekerheid van de bevindingen en conclusies te categoriseren. Het helpt bij het bepalen hoe 'hard' of betrouwbaar de conclusies zijn op basis van het beschikbare bewijs. De effectladder onderscheidt over het algemeen vijf verschillende niveaus van bewijskracht, en het maakt duidelijk welk soort onderzoek tot welk niveau kan leiden (zie Tabel 3.1). De effectladder maakt gebruik van de mate van triangulatie (wat de bewijskracht van methoden is en in welke mate wijzen verschillende methoden op dezelfde conclusie) om de bewijskracht van effectiviteitsonderzoek te beoordelen. Een beleidsevaluatie wordt beoordeeld op basis van het hoogste niveau dat in het onderzoek is bereikt.

Het hoogste niveau van bewijskracht wordt bereikt door middel van experimenten en econometrische analyses van natuurlijke experimenten (niveau 5), wat als de meest robuuste aanpak wordt beschouwd. Als in de beleidsevaluatie deze optimale methoden niet haalbaar zijn, zijn de methoden op niveau 4 bedoeld voor situaties waarin alternatieve benaderingen nodig zijn. In de praktijk is dit vaak een combinatie van inzichten vanuit theoretische modellen, het oordeel van deskundigen, het aantonen van doelrealisatie en het uitsluiten van alternatieve verklaringen. Wanneer beleidsevaluaties doelrealisatie, trends en/of gedragsverandering aantonen met behulp van een descriptieve data-analyse worden ze geclassificeerd als 'indicatief' (niveau 3). Dit kan o.a. gebeuren door economische analyses om correlaties tussen beleid en resultaten te identificeren, of door gebruik te maken van meta-analyses om de

doeltreffendheid van vergelijkbaar beleid in andere landen te onderzoeken. Wanneer de beleidsevaluaties zich voornamelijk richten tot kwalitatieve methoden om de effectiviteit van de beleidsmaatregel aan te tonen, krijgen zij het predicaat 'veelbelovend' (niveau 2). Dit omvat vaak enquêtes of interviews, aangevuld met deskresearch en/of beleidstheorie. Het laagste niveau van de effectladder is 'descriptief' (niveau 1), waarbij beleidsevaluaties dit niveau bereiken door de doelen, doelgroepen en randvoorwaarden van de beleidsmaatregelen vast te leggen. Het kan voorkomen dat een beleidsevaluatie dit niveau niet bereikt als deze niet aan de ingangscriteria voldoet.

Tabel 3.1 Overzicht van de effectladder van SEO

Niveau	Naam	Soorten onderzoek	Aanduiding in conclusies
5	Causaal	Experimenten (gouden standaard) Natuurlijke experimenten i.c.m. econometrie.	Bewezen (in)effectief
4	Plausibel causaal	Combinatie van descriptief, veelbelovend en indicatief.	Zeer waarschijnlijk (in)effectief
3	Indicatief	Meta-analyses, andere econometrische analyses, aantonen doelrealisatie, trends of gedragsverandering.	Waarschijnlijk (in)effectief
2	Veelbelovend	Expert judgement, beleidstheorie, theoretische modellen, theoretische analyses, uitspraken over effectiviteit in enquêtes en interviews.	Verwacht (in)effectief
1	Descriptief	Beschrijving van het doel, de doelgroep, de voorwaarden en de interventiemethode.	Mogelijk (in)effectief

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2019).

### Conclusies en de bewijskracht van evaluatieonderzoeken over de landbouwwijstelling

Er zijn zes onderzoeken en evaluaties uitgevoerd met betrekking tot de landbouwwijstelling die wij in dit onderzoek behandelen. Tabel 3.1 presenteert de bevindingen van deze evaluaties met betrekking tot de doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwwijstelling, evenals de mate van bewijskracht die aan deze evaluaties kan worden toegeschreven. De score in Tabel 3.1 geeft aan op welk niveau van de effectladder elk van deze onderzoeken zich bevindt.

Tabel 3.2 Eerdere onderzoeken betreffen de doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwwijstelling

Onderzoek	Conclusie doeltreffend	Score	Conclusie doelmatig	Score
<i>Evaluatie landbouwwijstelling, Wageningen Economic Research (Voorheen LEI) (2007)</i>	Sinds de Wet IB 2001 is de doeltreffendheid van de vrijstelling komen te vervallen.  De landbouwwijstelling behoudt zijn relevantie bij bedrijfsverplaatsingen en herstructureringen in de landbouwsector, omdat het nog steeds kan helpen bij het vergemakkelijken van dergelijke processen. In deze specifieke situaties kan de landbouwwijstelling worden gebruikt om belastingvoordelen te bieden en de overdracht van landbouwbedrijven te vergemakkelijken	1	De landbouwwijstelling kan over het algemeen als doelmatig worden beschouwd. Ondanks enkele uitvoeringskosten en administratieve lasten, zoals taxatiekosten en discussies over de waardebeoordeling, blijft het behaalde voordeel van de vrijstelling in verhouding staan tot de gemaakte kosten.	2
<i>Fiscale faciliteiten agrosector, Wageningen Economic Research (Voorheen LEI) (2014)</i>	De evaluatie gaat niet specifiek in op doeltreffendheid van de landbouwwijstelling. Wel gaat de evaluatie dieper in op de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling.	n/a	De evaluatie gaat niet specifiek in op doelmatigheid van de landbouwwijstelling. Wel gaat de evaluatie dieper in op de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling.	1

Onderzoek	Conclusie doeltreffend	Score	Conclusie doelmatig	Score
			Volgens het onderzoek zou het afschaffen van de landbouwvrijstelling gevolgen hebben voor de bedrijfsontwikkeling en de grondmarkt. Het zou geruisloos doorschuiven bij bedrijfsovernames zonder afrekening verhogen, drukken op de executiewaarde van bedrijven en resulteren in lagere overnameprijzen. Voor ondernemers die hun bedrijf staken, kan het betalen van belasting over boekwinst van grond ervoor zorgen dat ze de verkoop uitstellen, wat de efficiëntie en structurele ontwikkeling van de landbouw kan beïnvloeden.	
<i>IBO Agro-, visserij-, en voedselketen, Ministerie van Financiën (2014)</i>	De reden die aan de landbouwvrijstelling ten grondslag lag is niet meer van toepassing. In artikel 16 van de begroting van het ministerie van Economische Zaken staan doelstellingen op het gebied van het bewerkstelligen van concurrerende, duurzame, veilige agro-, visserij en voedselketens. De bijdrage van de landbouwvrijstelling aan artikel 16 lijkt beperkt en niet doelmatig.	1	De doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwvrijstelling zijn niet eenduidig vast te stellen. Het is momenteel niet doelmatig. Hoewel er andere doelen zijn die de regeling kunnen rechtvaardigen, zoals het bevorderen van grondgebruik voor landbouw en het stimuleren van jonge landbouwondernemers, is het effect op deze doelen niet duidelijk.  Bij afschaffing van de landbouwvrijstelling kan de grondmobiliteit mogelijk iets dalen, maar dit effect is niet erg substantieel. Het verwachte effect op de vraag naar grond bij afschaffing is vrijwel nihil, maar het aanbod kan mogelijk toenemen doordat stoppende agrariërs belastingheffing proberen uit te stellen. Vanuit historisch perspectief is de regeling goed te verklaren, maar in de loop der tijd blijkt de inzet niet goed te relateren aan de beleidsopgaven.	1
<i>Visies uit de Agrarische praktijk op de landbouwvrijstelling, Wageningen Economic Research (Voorheen LEI) (2015)</i>	De evaluatie richt zich niet op de doeltreffendheid van de landbouwvrijstelling. In plaats daarvan onderzoekt het de mogelijke gevolgen van het afschaffen ervan, waarbij voortgebouwd wordt op eerdere onderzoeken van het LEI, waaruit blijkt dat de doeltreffendheid van de vrijstelling sinds de Wet IB 2001 is afgenomen.  Hoewel het onderzoek niet expliciet gericht is op de doeltreffendheid van de landbouwvrijstelling, suggereert het wel dat deze op dit moment niet doeltreffend is.	n/a	De evaluatie gaat niet specifiek in op doelmatigheid van de landbouwvrijstelling. Wel evalueert het de mogelijke gevolgen van afschaffing van de landbouwvrijstelling.  Het afschaffen van de landbouwvrijstelling zal volgens de onderzoekers leiden tot grootschalig uitwijkgedrag, zoals geruisloos doorschuiven bij bedrijfsovernames en samenwerkingsverband. Ook verwachten ze een afname van het verhandeld areaal. Het grootste pijnpunt is de invloed op de structurele ontwikkeling, met moeilijkere financiering en impact op bedrijfsovernames en groei. Andere overwegingen zijn de realisatie van overheidsdoelen,	2

Onderzoek	Conclusie doeltreffend	Score	Conclusie doelmatig	Score
			het belang van een goede overgangsregeling, en de complexiteit van het compenseren van het verlies van de landbouwvrijstelling als impliciet voordeel voor de landbouw.	
<i>Beleidsdoorlichting Agrobeleid, SEO (2019)</i>	De landbouwvrijstelling is niet doeltreffend. Sinds de Wet IB 2001 is de doeltreffendheid komen te vervallen.	<b>1</b>	De landbouwvrijstelling is niet doelmatig. Het afschaffen van de landbouwvrijstelling levert (na een aanlooperperiode van drie jaar) 36 miljoen euro op in 2023. Het totale effect van een eventuele afschaffing van de landbouwvrijstelling impliceert volgens de onderzoekers een 'iets hogere grondprijs'. De vrijstelling krijgt hiermee een lage score voor doelmatigheid.	<b>2</b>
<i>Verantwoordingsonderzoek 2020, Algemene Rekenkamer (2020)</i>	Sinds de invoering van de Wet IB 2001 is het fiscale doel van de landbouwvrijstelling achterhaald. Het enige doel van de landbouwvrijstelling is nu het behouden van de fiscale behandeling van grond voor voordelen uit een landbouwbedrijf. Dit betekent dat de voortzetting van de fiscale regeling een doel op zichzelf is geworden. De landbouwvrijstelling heeft dus geen specifiek beleidsdoel en draagt niet bij aan het bereiken van beleidsdoelen.	<b>2</b>	De landbouwvrijstelling is niet doelmatig. Eerder heeft de minister van LNV de wenselijkheid van de landbouwvrijstelling onvoldoende onderbouwd. De doelmatigheidswinst kan ook behaald worden door de middelen te herprioriteren. Als de landbouwvrijstelling wordt afgeschaft leidt dit waarschijnlijk tot een grotere budgettaire vrijval dan werd geraamd in onder andere het rapport Beleidsdoorlichting agrobeleid (SEO, 2019).	<b>2</b>

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

#### *Doeltreffendheid van de landbouwvrijstelling:*

Alle beleidsevaluaties concluderen unaniem dat het oorspronkelijke fiscale doel van de landbouwvrijstelling niet langer relevant is. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 heeft het behouden van de landbouwvrijstelling geleid tot een ongelijke behandeling van landbouwgrondeigenaren. Het verschil is duidelijk: eigenaren die hun grond verpachten, worden belast op basis van het verwachte rendement van hun grond, terwijl eigenaren die hun grond zelf bewerken, gebruikmaken van de landbouwvrijstelling en dus geen belasting betalen over de waardeverandering van hun grond.

De evaluaties en onderzoeken scoren in de regel relatief laag op de effectladder. Hoewel sommige studies het doel, de doelgroep en de voorwaarden van de landbouwvrijstelling beschrijven, bieden deze studies over het algemeen weinig overtuigend bewijs voor de effectiviteit van de regeling. Andere studies leveren iets meer bewijs, omdat ze de landbouwvrijstelling evalueren aan de hand van beleidsdoelstellingen, het toetsingskader voor financiële regelingen of via interviews. De lage scores op de effectladder kunnen (deels) worden toegeschreven aan het feit dat het oorspronkelijke doel van de landbouwvrijstelling niet langer relevant is. Empirisch onderzoek is dan minder geboden, ook omdat het oorspronkelijke doel strikt fiscaal is. Empirisch resulteert dan logischerwijs een onevenwichtige heffing direct door toepassing van belastingwetgeving, en is het beleid dan direct niet doeltreffend.

### *Doelmatigheid van de landbouwvrijstelling*

Hoewel alle beleidsevaluaties het erover eens zijn dat de landbouwvrijstelling niet langer doeltreffend is, bestaat er in de literatuur geen directe consensus over de doelmatigheid van de regeling.

Sommige (oudere) studies suggereren dat de voordelen van de landbouwvrijstelling nog steeds relevant kunnen zijn en opwegen tegen de kosten. Ze benadrukken de waarde van de vrijstelling voor bepaalde aspecten, zoals bedrijfsverplaatsing en herstructurering in de landbouwsector, en wijzen op mogelijke negatieve gevolgen die zouden kunnen optreden bij afschaffing, zoals grootschalig uitwijkgedrag bij bedrijfsovernames. Deze studies beoordelen de landbouwvrijstelling nog steeds als doelmatig, met name vanwege de positieve neveneffecten en de mogelijke negatieve gevolgen die zouden kunnen optreden bij afschaffing.

Aan de andere kant nemen (recentere) beleidsevaluaties en analyses zoals die van het Ministerie van Financiën, SEO en de Algemene Rekenkamer een kritischer standpunt in. Ze betwijfelen of de voordelen van de landbouwvrijstelling concreet zijn aangetoond en stellen dat het huidige gebruik ervan niet goed aansluit bij de beleidsdoelstellingen. Ze suggereren dat de doelmatigheid van de landbouwvrijstelling kan worden bereikt door middelen anders te prioriteren, en ze schatten de mogelijke negatieve gevolgen van afschaffing als beperkt in. Ook wordt beargumenteerd dat de mogelijke negatieve neveneffecten die zouden ontstaan bij afschaffing van de landbouwvrijstelling niet aanzienlijk zijn. Dit draagt ertoe bij dat de doelmatigheid van de landbouwvrijstelling laag wordt beoordeeld.

De scores op de effectladder zijn ook hier in de regel laag. Opvallend is dat een aanzienlijk deel van de evaluaties het label 'veelbelovend' krijgt, maar het label 'indicatief' niet haalt. Hierbij wordt geprobeerd de relevantie van de landbouwvrijstelling te verklaren aan de hand van theoretische kennis, case studies of budgettaire impact, maar diepgaande data-analyses ontbreken vaak. Dit is grotendeels te wijten aan het ontbreken van een evalueerbare nulmeting in de evaluaties. Bij het beoordelen van de doelmatigheid van de landbouwvrijstelling ligt de focus vooral op de beoogde neveneffecten en hun bijdrage aan de structurele ontwikkeling van de sector. Echter, het meten en systematisch monitoren hiervan blijkt vaak complex. Het toepassen van econometrische analyses kan de betrouwbaarheid van de evaluaties versterken door te onderzoeken of er een verband bestaat tussen het geïmplementeerde beleid en de behaalde resultaten. Deze aanpak kan een dieper inzicht bieden in de effectiviteit en doelmatigheid van de landbouwvrijstelling.

## 3.1.2 Toetsingskader Fiscale Regelingen

Het Toetsingskader Fiscale Regelingen is een instrument om de werking en wenselijkheid van fiscale regelingen te beoordelen. Volgens de Rijksbegrotingsvoorschriften dient een fiscale regeling te voldoen aan dit toetsingskader. Het toetsingskader geeft antwoord op zeven achtereenvolgende vragen. Indien het antwoord op een van de vragen nee is voldoet de regeling niet en dient de regeling dus herzien of afgeschaft te worden.

De Algemene Rekenkamer (2021) heeft het fiscale-regelintoetsingskader toegepast op de landbouwvrijstelling (zie Tabel 3.3). Volgens dit kader moet er een duidelijke probleemstelling zijn die rechtvaardigt waarom de overheid de juiste partij is om het probleem op te lossen. De Rekenkamer concludeert echter dat de landbouwvrijstelling geen duidelijke probleemstelling heeft sinds invoering van de Wet IB 2001 voor een onevenwichtige heffing heeft gezorgd. Dit vervallen van het oorspronkelijke doel van de regeling heeft ook gevolgen voor de beoordeling van andere aspecten in het toetsingskader. In de regel fungeert het toetsingskader als een soort filter. Wanneer er op een van de vragen een negatief oordeel is, is verdere analyse overbodig en hoeft de volgende stap niet gezet te worden. De Rekenkamer concludeert daarom dat geen enkele vraag bevestigend kan worden beantwoord voor de landbouwvrijstelling. De noodzaak van de landbouwvrijstelling is daarmee onvoldoende onderbouwd door het

Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV) om deze - volgens het toetsingskader fiscale regelingen - te laten voortbestaan. Conform de Rijksbegrotingsvoorschriften dient de regeling hiermee te worden aangepast of afgeschaft.

Tabel 3.3 Toetsingskader fiscale regelingen

Vraag	Toelichting	Oordeel
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Inzichtelijk maken waarom er sprake is van een beleidsprobleem. Onderbouwing waarom de overheid de meest aangewezen partij is en vervolgens waaruit het probleem bestaat en hoe deze zich verhoudt tot het beleidsterrein van het betrokken departement.	X
2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Het formuleren van de SMART-criteria (specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch, tijdsgebonden), zoveel mogelijk kwalitatief en kwantitatief.	X
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?	Aantonen waarom niet-financiële alternatieven inferieur zijn. Kenbaar maken hoe de kosten van het financiële instrument zich verhouden tot die van niet-financiële instrumenten. Tot slot het duiden van de incentive-structuur.	X
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?	Duidelijk maken waarom het gewenste gedrag effectiever valt te stimuleren door gewenst gedrag fiscaal te bevoordelen dan door ongewenst gedrag te benadelen via een heffing.	n.v.t.
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?	Het zoveel mogelijk cijfermatig invullen van de volgende criteria: 1) doelgroepbereik, 2) uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid, 3) kosteneffectiviteit, 4) eenvoud, 5) inpasbaarheid in fiscale structuur en 6) budgettaire beheersbaarheid.	X
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?	Duidelijk maken wat men wil gaan evalueren, hoe deze evaluatie wordt uitgevoerd en hoe vaak men gaat evalueren.	X
7. Is een horizonbepaling aan de orde?	In een horizonbepaling wordt expliciet aangegeven voor welke duur de regeling geldt.	X

Bron: SEO Economisch Onderzoek, bewerking van Algemene Rekenkamer (2020).

## 3.2 Feitelijk gebruik en onevenwichtigheid van de heffing

De onevenwichtigheid van de heffing (die haaks staat op het oorspronkelijke doel van de regeling) laat zich illustreren aan de hand van data. Aan de hand van CBS Microdata en maatwerkgegevens van de Belastingdienst gaan we hieronder in op het feitelijke gebruik van de regeling. Dit feitelijke gebruik zetten we af tegen rekenvoorbeelden van een heffing in Box 3 voor eigenaar-verpachters van de landbouwvrijstelling.



## Feitelijk gebruik<sup>16</sup>

Van de in totaal ruim 34 duizend landbouwondernemers binnen de IB-sfeer maken er jaarlijks 6.000 tot 10.000 gebruik van de landbouwvrijstelling (zie Figuur 3.1).<sup>17</sup> Gemiddeld genieten deze IB-ondernemers een vrijstelling van ongeveer 200 duizend euro. Voor de mediaan (de middelste observatie in de verdeling van het gebruik) gaat het hier om een vrijstelling van ongeveer 60 duizend euro. Het (aanzienlijke) verschil tussen het gemiddelde en de mediaan laat zien dat het gebruik scheef verdeeld is. Veel ondernemers maken aanspraak op een (relatief) kleinere vrijstelling, terwijl er een kleinere groep ondernemers is die aanspraak maakt op een (relatief) grotere vrijstelling. De genoten vrijstellingen voor Vpb-ondernemers liggen hoger, maar kennen ook een grotere spreiding (jaar op jaar) door de kleine aantallen landbouwondernemers in de Vpb-sfeer.<sup>18</sup>

Het aantal gebruikers van de landbouwvrijstelling in de IB sinds 2010 is trendmatig dalend (zie het linker paneel van Figuur 3.1). Deze trendmatige daling hangt samen met een generieke afname van het aantal landbouwondernemers. Het aantal landbouwbedrijven is al decennia aan het dalen. Terwijl er in 1950 nog 410 duizend bedrijven actief waren, was dit rond de eeuwwisseling al afgenomen tot 100 duizend bedrijven en tot 50 duizend bedrijven in 2022.<sup>19</sup> Deze daling in het aantal ondernemingen zien we ook terug in het aantal belastingplichtigen dat jaarlijks aangifte doet en daarbij verklaart agrarische activiteiten ontplooid te hebben. Voor de groep resterende landbouwondernemers geldt dat hun relatieve gebruik (i.e. het aantal gebruikers in het totaal aantal landbouwondernemers) vrij constant is, en fluctueert tussen de 8 en 12 procent per jaar. Dat het gemiddelde en mediane gebruik van de vrijstelling in euro's een platter verloop over de tijd laat zien, hangt waarschijnlijk deels samen met het feit dat de afname van het aantal landbouwondernemers is opgevangen door een toenemende schaalgrootte van de overgebleven ondernemers. Terwijl het aantal landbouwondernemers daalde, bleef het totale grondoppervlakte benut door landbouwondernemers gelijk (zie Figuur 3.2). Per ondernemer is de grondslag (i.e. oppervlakte grond) daarmee dus kennelijk toegenomen (en resteert een constante geldelijke aanspraak op de regeling per ondernemer).

---

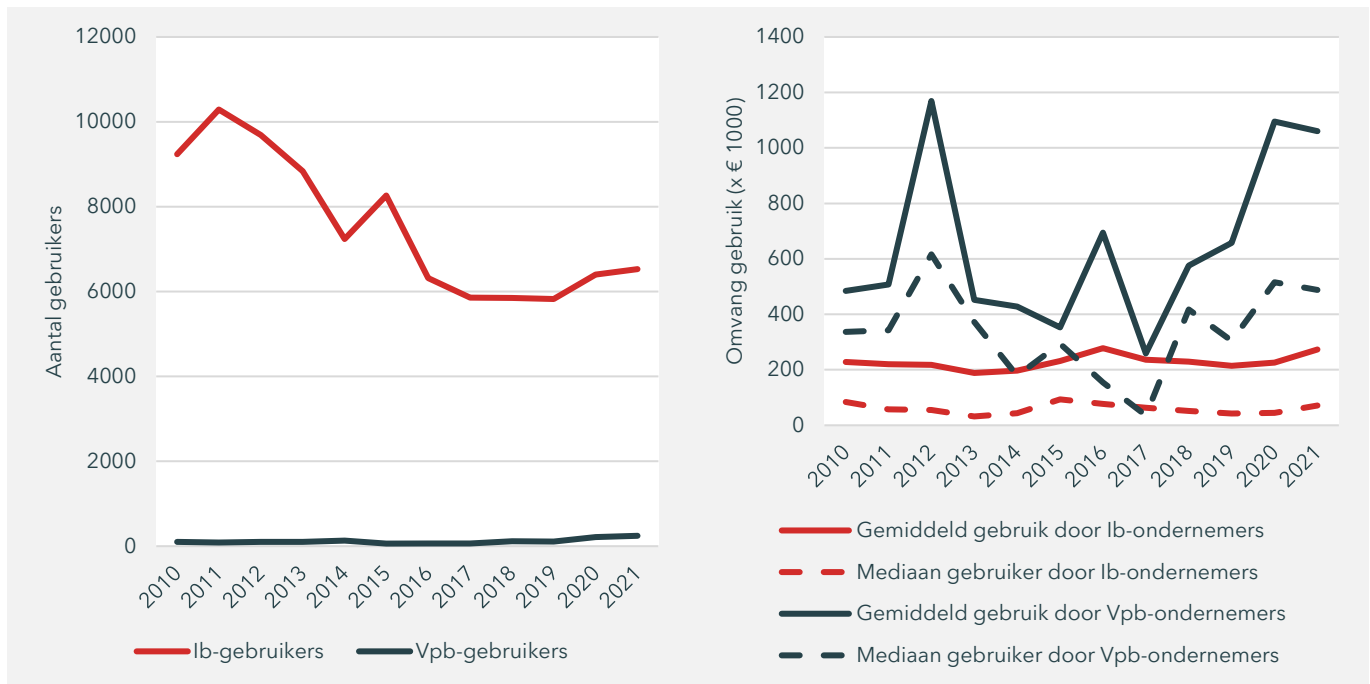
<sup>16</sup> In de data van het CBS en de Belastingdienst over het gebruik van de landbouwvrijstelling is ook de bosbouwvrijstelling meegerekend. In de belastingaangifte is namelijk één vakje opgenomen om beide vrijstellingen aan te geven. Uit de aard van de vrijgestelde voordelen kan vastgesteld worden welke vrijstelling van toepassing is (verveemding bij de landbouwvrijstelling en (jaarlijkse) inkomsten uit exploitatie (en subsidies) bij de bosbouwvrijstelling). Het aandeel van de bosbouwvrijstelling in deze data is echter zeer beperkt. Het betreft 3-5% van de gebruikers en in termen van de omvang van de vrijstelling betreft het ongeveer 2%.

<sup>17</sup> In de periode 2010 tot en met 2020 zijn er 34.197 unieke landbouwondernemers binnen de IB-sfeer (zowel gebruikers als niet-gebruikers). Gegeven de gebruikte CBS Microdata en Belastingdienst maatwerkgegevens is het helaas niet mogelijk om het totaal aantal unieke landbouwondernemingen (inclusief niet-gebruikers) binnen de Vpb-sfeer te bepalen.

<sup>18</sup> Gelet op de kleine aantallen van het gebruik in de Vpb-sfeer laten we deze ondernemers (ook om onthullingsrisico's in de CBS Microdata en Belastingdienst maatwerkgegevens) in het vervolg van de analyse verder buiten beschouwing.

<sup>19</sup> Zie CBS Statline gegevens inzake het aantal agrarische ondernemers.

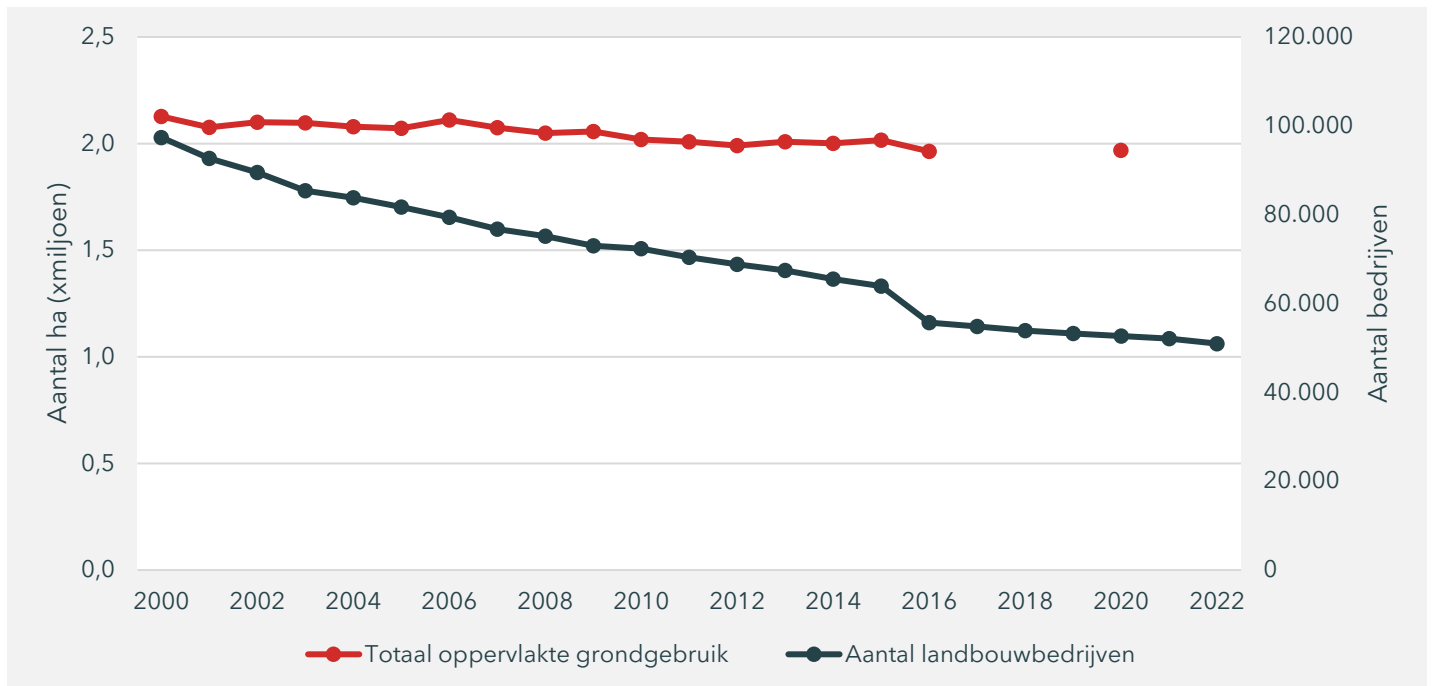
Figuur 3.1 Meeste gebruikers in de IB-sfeer, gebruik groter door Vpb-ers



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.

In het linker paneel van Figuur 3.1 zijn verder enkele pieken zichtbaar rondom 2010, 2015 en 2021. Hoewel dit niet hard is aan te tonen, is voorstelbaar dat hier een samenhang bestaat met de discussie rondom de landbouwvrijstelling. Rondom 2009-2010 hingen vragen over de markt rondom de opstelling van de Belastingdienst inzake de toepassing van de landbouwvrijstelling en beval de Studiecommissie Belastingstelsel afschaffing aan. Rondom 2015 en 2021 waren studies van LEI (thans WEcR) en de Algemene Rekenkamer mogelijk reden tot zorg voor de (potentiële) gebruikers van de regeling. Aan het onderzoek van de Algemene Rekenkamer is eerder gememoreerd. Het is voorstelbaar dat IB-ondernemers in reactie op zulke vragen boven de markt hun gebruik van de vrijstelling hebben geïntensiveerd en/of versneld.

Figuur 3.2 Steeds minder landbouwbedrijven, maar wel gemiddeld steeds meer grond per bedrijf

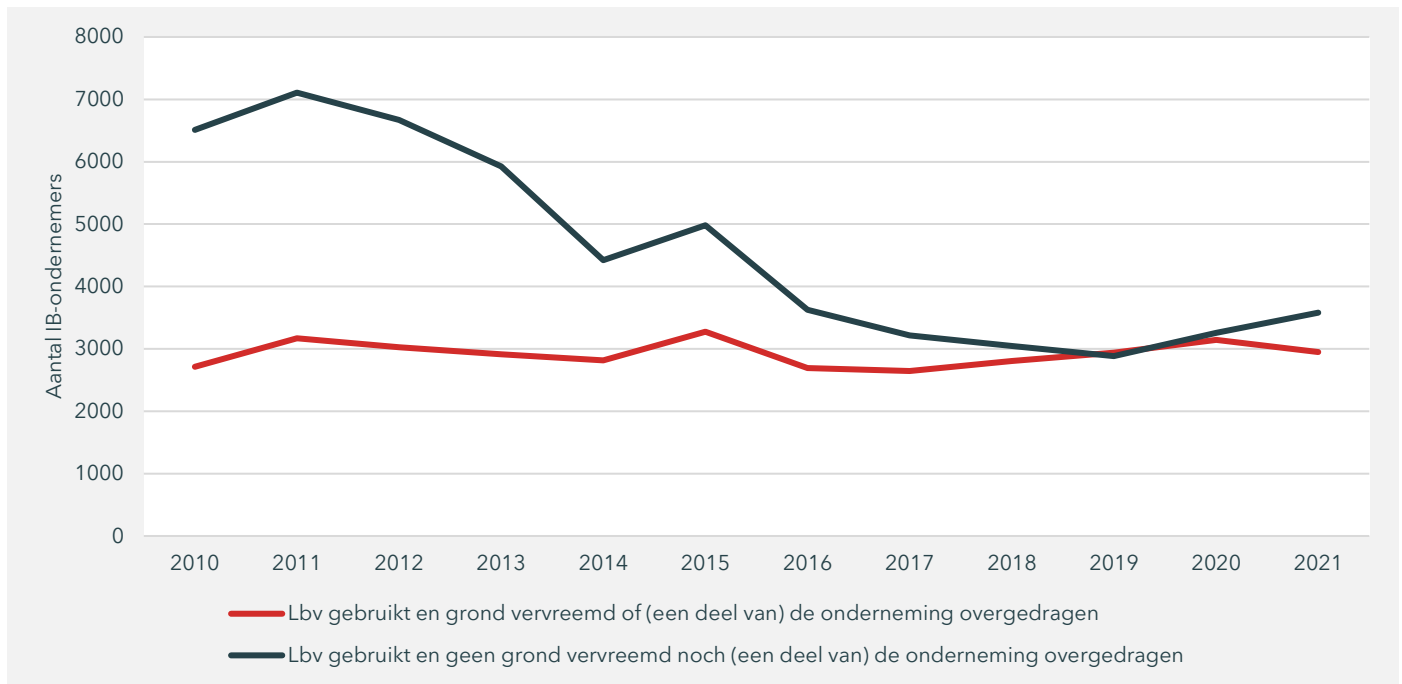


Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Statline. Data over het totaal oppervlakte grondgebruik ontbreekt voor de jaren 2017-2019 en 2021-2022.

De landbouwvrijstelling kan toegepast worden op het moment dat de meerwaarde op landbouwgrond wordt gerealiseerd. Deze realisatie van meerwaarde kan plaatsvinden in de vorm van vervreemding van grond, onttrekking of (fiscale) herwaardering van grond op de balans als gevolg van een wijziging in de bedrijfsstructuur. Figuur 3.3 zet het gebruik van de landbouwvrijstelling voor grondvervreemding en bedrijfsoverdracht af tegen gebruik om andere aanleidingen. Vanaf 2017 is de verhouding tussen deze aanleidingen ongeveer *fifty-fifty*. In eerdere jaren lag het gebruik voor zaken anders dan grondverkoop of bedrijfsoverdracht aanmerkelijk hoger, met een piek in 2011 (30 procent verkoop van grond of onderneming; 70 procent anders). De daling hiervan naar de verhouding half-om-half hangt vooral op de fiscale categorie: het (absolute) gebruik van de regeling in boekjaren dat óók grond verkocht wordt of de onderneming (deels) wordt overgedragen is vrij constant over de tijd.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Ook wanneer we de aantallen IB-ondernemers die de landbouwvrijstelling gebruiken afzetten tegen het totaal aantal agrarische ondernemers, blijft het verloop van beide lijnen in Figuur 3.4 nagenoeg gelijk (verder niet in deze figuur gerapporteerd). Dit impliceert dat het aantal ondernemers per type gebruik van de landbouwvrijstelling (zoals uitgesplitst in de figuur) op relatief gelijke wijze verandert als het aantal agrarische ondernemers.

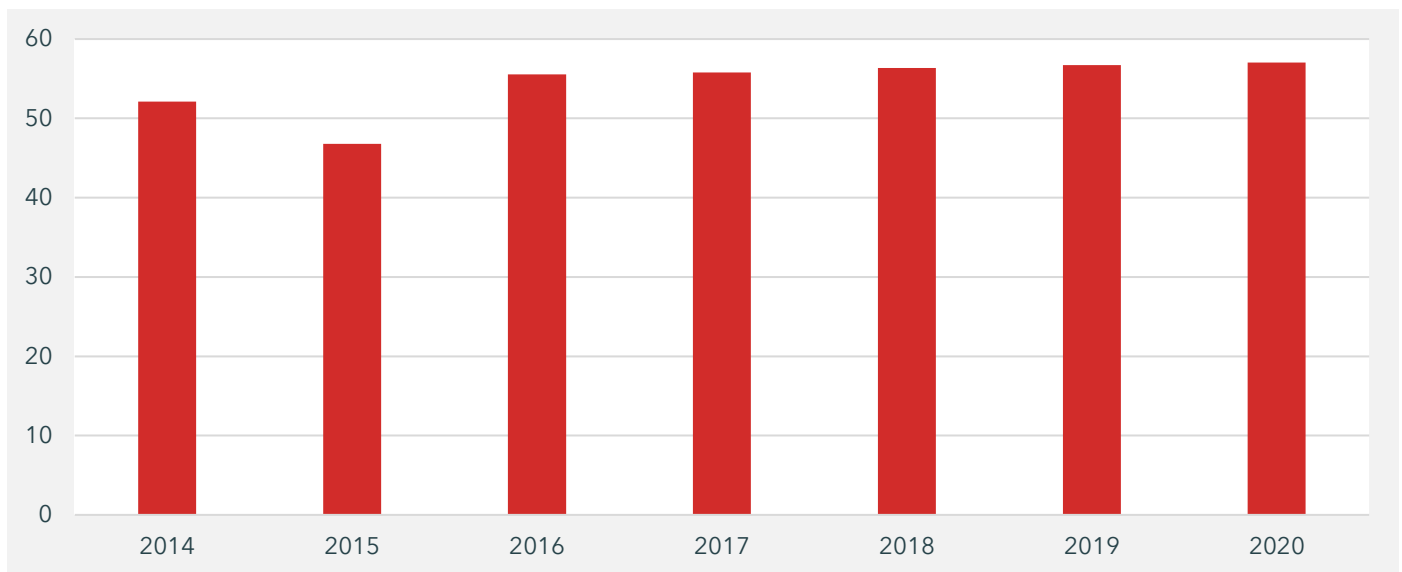
Figuur 3.3 Aanleiding voor het gebruik in de IB-sfeer



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.  
 Noot: Lbv is de landbouwvrijstelling.

De leeftijd van IB-ondernemers die gebruikmaken van de landbouwvrijstelling ligt doorgaans ruim boven de 50 jaar (Figuur 3.4). Daarnaast komt de gemiddelde leeftijd elk jaar hoger te liggen. In 2014 was de gemiddelde leeftijd 52 jaar en in 2020 bedroeg de gemiddelde leeftijd van de gebruiker 57 jaar. Dit weerspiegelt de leeftijd van de doorsnee agrarische ondernemer.

Figuur 3.4 Leeftijd bij gebruik landbouwvrijstelling gemiddeld boven 55 vanaf 2016



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.  
 Noot: Analyse voor IB-ondernemers.

Qua regio's toont Tabel 3.4 dat er in de COROP-regio's<sup>21</sup> Flevoland, Twente, Achterhoek, Noord-Overijssel en Kop van Noord-Holland de grootste vrijstelling is genoten. De gemiddelde landbouwvrijstelling is het hoogst in Noord-Drenthe, Flevoland, Zuidoost-Drenthe en Oost-Groningen. In de regio's Achterhoek, Twente, Noord-Overijssel, Zuidoost-Noord-Brabant en Noordoost-Noord-Brabant is het vaakst gebruik gemaakt van de landbouwvrijstelling tussen 2014 en 2020.

Tabel 3.4 Gebruik landbouwvrijstelling 2014-2020 per COROP-regio

COROP-regio	Aantal gebruikers 2014-2020	Totale landbouwvrijstelling	Gemiddelde landbouwvrijstelling
Flevoland	8.769	€ 428.266.936	€ 48.839
Twente	18.451	€ 409.993.714	€ 22.221
Achterhoek	20.938	€ 405.972.020	€ 19.389
Noord-Overijssel	13.393	€ 241.413.232	€ 18.025
Kop van Noord-Holland	8.447	€ 221.747.413	€ 26.252
Zuidoost-Noord-Brabant	11.904	€ 209.255.354	€ 17.579
West-Noord-Brabant	10.313	€ 197.447.837	€ 19.146
Zuidoost-Drenthe	3.802	€ 182.283.071	€ 47.944
Noord-Drenthe	3.225	€ 173.899.763	€ 53.922
Utrecht	10.729	€ 157.511.552	€ 14.681
Overig Zeeland	7.072	€ 135.123.163	€ 19.107
Noordoost-Noord-Brabant	11.200	€ 124.110.439	€ 11.081
Veluwe	10.941	€ 123.686.770	€ 11.305
Zuidwest-Friesland	5.737	€ 123.181.546	€ 21.471
Zuidoost-Friesland	5.433	€ 103.290.594	€ 19.012
Noord-Friesland	4.649	€ 100.577.574	€ 21.634
Midden-Noord-Brabant	5.973	€ 89.384.798	€ 14.965
Groot-Rijnmond	3.680	€ 83.608.666	€ 22.720
Zuidwest-Drenthe	3.172	€ 78.685.663	€ 24.806
Oost-Groningen	1.795	€ 68.200.997	€ 37.995
Zeeuwsch-Vlaanderen	3.706	€ 67.939.708	€ 18.332
Noord-Limburg	5.900	€ 66.674.225	€ 11.301
Zuidwest-Overijssel	5.000	€ 63.634.261	€ 12.727
Zuidwest-Gelderland	5.436	€ 54.754.508	€ 10.073

<sup>21</sup> Coördinatie Commissie Regionaal Onderzoeksprogramma

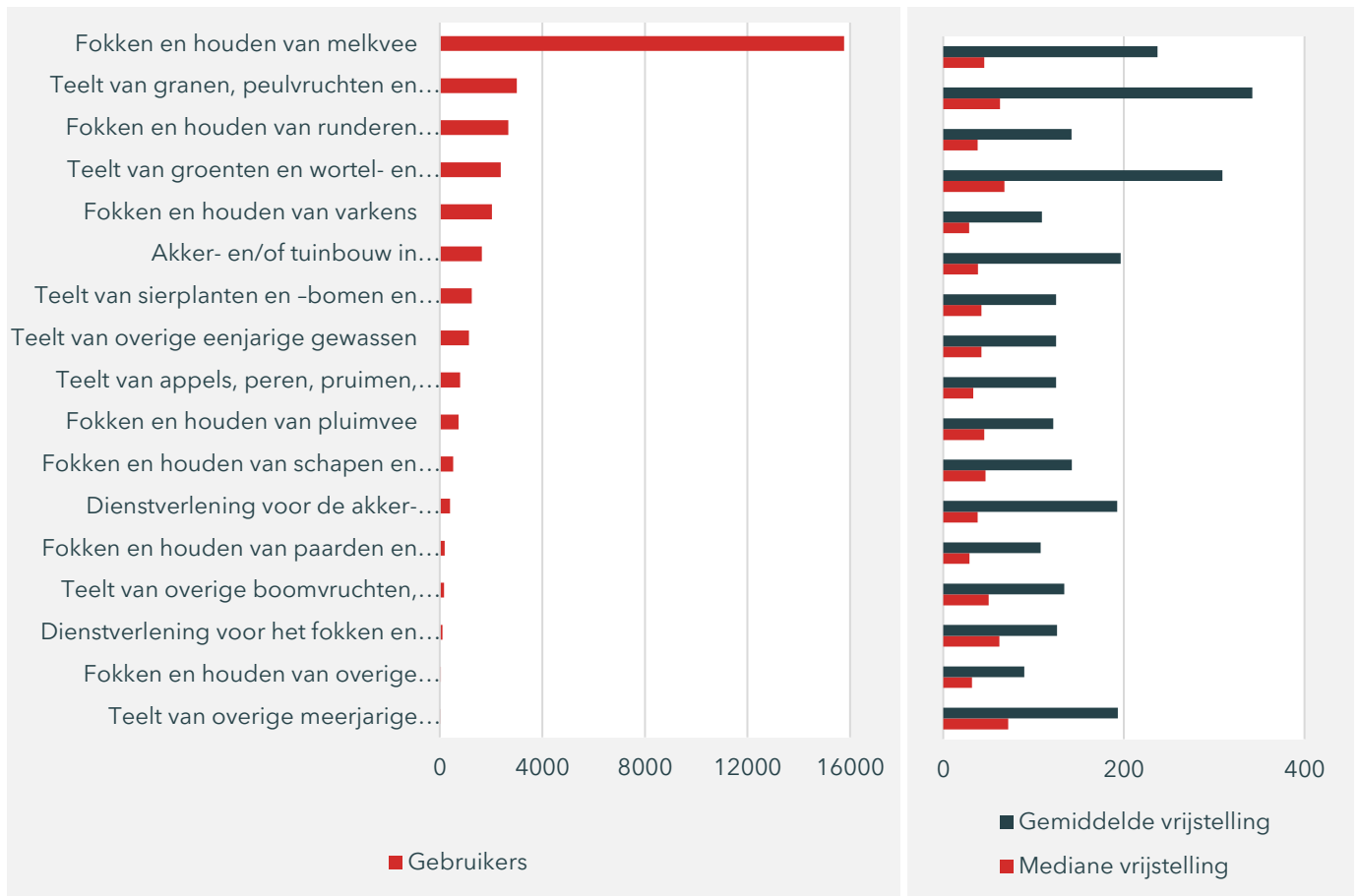
COROP-regio	Aantal gebruikers	Totale landbouwvrijstelling	Gemiddelde landbouwvrijstelling
	2014-2020		
Midden-Limburg	2.903	€ 54.151.032	€ 18.653
Overig Groningen	1.354	€ 51.286.181	€ 37.878
Groot-Amsterdam	2.185	€ 50.593.741	€ 23.155
Arnhem/Nijmegen	4.568	€ 49.927.577	€ 10.930
Alkmaar en omgeving	1.702	€ 45.395.418	€ 26.672
Oost-Zuid-Holland	3.753	€ 38.658.410	€ 10.301
Agglomeratie Leiden en Bollenstreek	1.970	€ 36.081.309	€ 18.315
Zuid-Limburg	2.068	€ 30.977.741	€ 14.980
Delfzijl en omgeving	936	€ 28.636.708	€ 30.595
Delft en Westland	2.539	€ 13.073.918	€ 5.149
Het Gooi en Vechtstreek	612	€ 12.518.334	€ 20.455
Zuidoost-Zuid-Holland	1.203	€ 12.171.756	€ 10.118
Zaanstreek	397	€ 8.633.023	€ 21.746
IJmond	621	€ 5.057.914	€ 8.145
Agglomeratie 's-Gravenhage	795	€ 4.621.183	€ 5.813

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.

Het gebruik van de vrijstelling is scheef verdeeld. Eerder hebben we al verwezen naar het (grote) verschil tussen het gemiddelde en de mediaan van het gebruik als graadmeter hiervoor (zie Figuur 3.1 hierboven). De scheefheid in het gebruik laat zich ook illustreren aan de hand van de sectorverdeling van het gebruik van de regeling. Het linker paneel van Figuur 3.5 laat het gecumuleerde gebruik van verschillende type agrariërs zien (gemeten naar viercijferige SBI-codes; opgeteld over de periode 2010-2021). Grootverbruikers van de vrijstelling zijn vooral melkveehouders, op (ruime) afstand gevolgd door akkerbouwers en andere veehouders. In geldelijke waarde zijn de verschillen tussen sectoren kleiner (zie het rechterpaneel van Figuur 3.5), maar op het gemiddelde maken graasdierhouders en akkerbouwers relatief meer aanspraak op de vrijstelling.

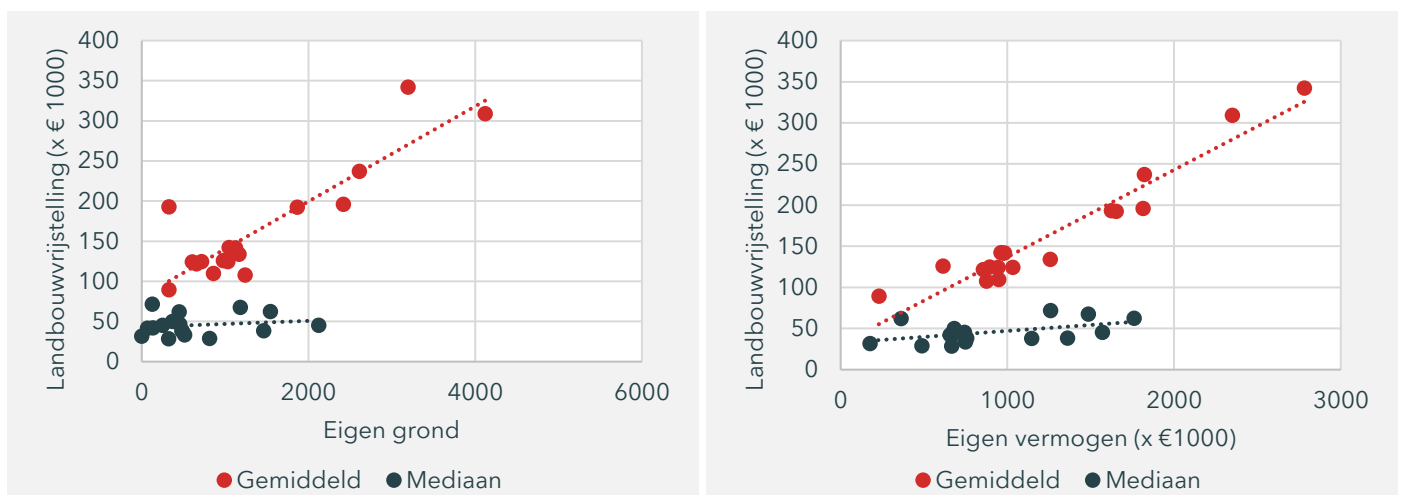
Tussen de verschillende agrarische sectoren hangt de scheefheid in de verdeling samen met verschillen in grondgebruik en -bezit. Figuur 3.6 laat dit zien. De samenhang tussen het grondbezit per sector en het gemiddelde gebruik van de vrijstelling (in euro's) per sector is groot. Omdat grondbezit bepalend is voor het (eigen) vermogen van ondernemers zien we deze relatie ook hier terug. De uitbijters in de rechterbovenhoeken van zowel het linker- als het rechterpaneel worden opgemaakt door de sectoren graasdierhouders en akkerbouwers. Noemenswaardig is verder dat deze relatie tussen grondbezit (of eigen vermogen) en (gemiddeld of mediaan) gebruik van de regeling minder steil is. Wederom illustreert dit de scheefheid in het gebruik: met name agrariërs met veel eigen grond (en navenant veel eigen vermogen) maken een relatief hoge aanspraak op de regeling. Dit is overigens een rechtstreeks gevolg van de vormgeving van de regeling, die een vrijstelling op een grondslag (namelijk waardevermeerdering op grond) behelst.

Figuur 3.5 Graasdierhouders en akkerbouwers zijn grootverbruikers in aantallen



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.

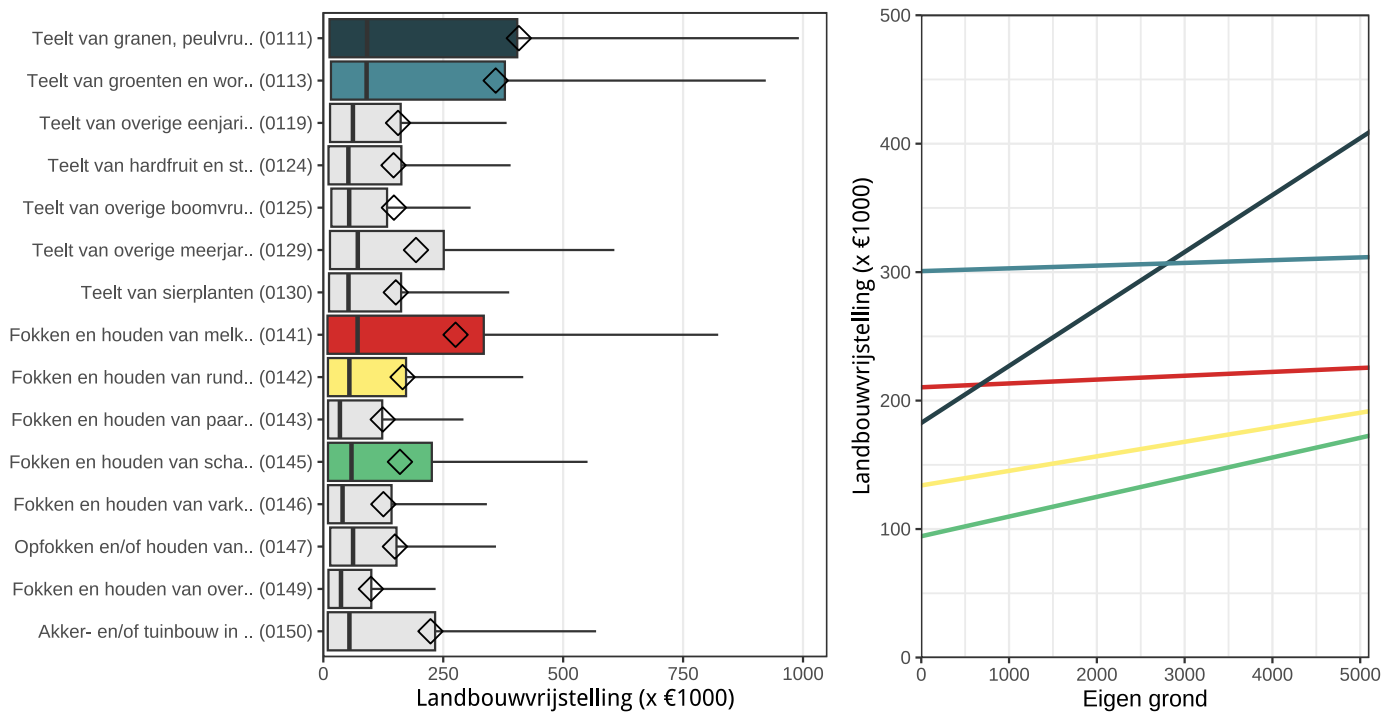
Figuur 3.6 Sterke relatie tussen grondbezit (en daaraan gerelateerd eigen vermogen) en gebruik van de regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst.

Scheefheid in de verbruiksverdeling is ook zichtbaar binnen sectoren. Figuur 3.7 laat zien dat dit verband ook bestaat als we kijken binnen verschillende agrarische sectoren. De grootste agrarische sectoren zijn gemarkeerd in het figuur. De boxplots in het linker figuur laten zien dat de gemiddelde landbouwvrijstelling (de ruit) structureel een stuk hoger is dan de mediane (de verticale streep) landbouwvrijstelling binnen sectoren. Het rechter paneel toont de relaties van de hoeveelheid eigen grond met de mate van gebruik voor de grootste vijf sectoren, te weten: Teelt van granen, peulvruchten en oliehoudende zaden (0111), teelt van groenten en wortel- en knolgewassen (0113), fokken en houden van melkvee (0141), fokken en houden van runderen (0142) en fokken en houden van varkens (0146). Voor deze sectoren hangt een grotere hoeveelheid eigen grond sterk samen met de hoogte van het gebruik. Hoewel er voor deze vijf sectoren een positief verband bestaat, is deze niet voor iedere sector even sterk. Gezamenlijk zijn deze sectoren goed voor zo'n 85 procent van het totale gebruik van de landbouwvrijstelling en zo'n 75 procent van het totaal aantal IB-landbouwondernemers dat een beroep heeft gedaan op de landbouwvrijstelling.

**Figuur 3.7** Binnen verschillende sectoren bestaat een sterke relaties tussen grondbezit en gebruik van de regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst. Noot: de boxplots in het linkerpaneel tonen respectievelijk van links naar rechts het eerste kwartiel, de mediaan, het derde kwartiel in de balkjes. De ruiten zijn gemiddelden. De rechter staarten van de plots lopen tot anderhalf keer de interkwartielafstand vanaf het derde kwartiel.

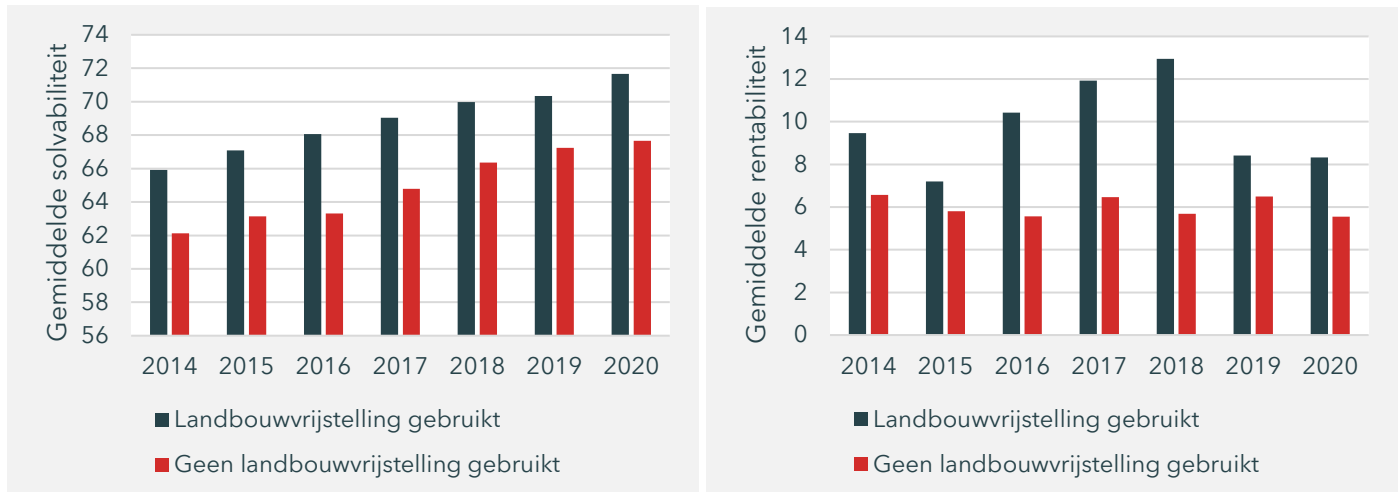
Figuur 3.8 toont aan de hand van de solvabiliteit en rentabiliteit de gemiddelde financiële gezondheid van IB-ondernemers per jaar. Voor zowel ondernemers die in een jaar gebruikmaken van de landbouwvrijstelling als diegene die dat niet doen stijgt de gemiddelde solvabiliteit over jaren. De rentabiliteit volgt een minder stabiele trend met een grotere variatie over de jaren heen. Niveauverschillen zijn er wel: gebruikers van de vrijstelling zijn financieel gezonder afgemeten naar solvabiliteit en rentabiliteit.

De beschrijvende statistieken hiervoor zijn partieel in de zin dat ze niet kijken naar de samenhang tussen e.g. gebruik en bedrijfsgezondheid gezamenlijk met e.g. aandeel grond in eigendom. Een regressie corrigeert hiervoor en staat



weergegeven in Tabel 3.5. Daaruit volgt dat de kans op het gebruiken van de landbouwvrijstelling toeneemt naarmate ondernemers over meer activa beschikken, een hoger bedrijfsresultaat hebben, meer grond bezitten en ouder zijn. Het gemiddelde gebruik van de landbouwvrijstelling neemt eveneens toe in omvang bij bedrijven met een hogere bedrijfsresultaat en ondernemers die op latere leeftijd zijn. Ook gecorrigeerd voor jaar van gebruik, bedrijfstak, regio en in samenhang gezien laat de regressieanalyse zien dat gebruikers van de regeling vaker groter, financieel gezonder, en ouder zijn, met meer grond in eigendom. De omvang van het gebruik neemt toe met financiële gezondheid en het aandeel grond in eigendom.

Figuur 3.8 Financiële gezondheid gebruikers landbouwvrijstelling structureel hoger



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst. Analyse voor IB-ondernemers.

Tabel 3.5 Grotere ondernemingen maken relatief vaker en omvangrijker gebruik van de landbouwvrijstelling.

	Kans op gebruik	Omvang van het gebruik
Log(totale activa) <sup>a</sup>	1,1560*** <sup>b</sup>	-0,9094
Log(bedrijfsresultaat) <sup>a</sup>	2,1558***	32,8307***
Aandeel grond in eigendom <sup>a</sup>	0,0219***	0,3757
Leeftijd ondernemer	0,001065***	0,002975***
Intercept in model	Ja	Ja
Jaardummies in model	Ja	Ja
Bedrijfstakdummies in model	Ja	Ja
Regiodummies in model	Ja	Ja
Aantal observaties	125.817	10.274
R <sup>2</sup>	0.34	0.15

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en microdatamaatwerkbestanden van de Belastingdienst. Noten: <sup>a</sup> Coëfficiënten zijn met 100 vermenigvuldigd. De coëfficiënten zijn te interpreteren als procentpunt toename in de kans op gebruik, per eenheid van de verklarende variabele. <sup>b</sup> \*\*\* = significant op het 1-procentniveau.

### 3.2.2 Onevenwichtigheid van de heffing

De landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting leidt tot een verschil in belastingverplichtingen tussen eigenaar-agrariërs en eigenaar-verpachters. Een gestileerde doorrekening biedt zicht op dit verschil in de heffing. In deze doorrekening gaan we uit van grondprijsontwikkelingen over de periode 2012-2022<sup>22</sup> en rekenen we de fictieve heffing voor grondbezitters in box 1 en box 3 door, onder aanname dat er geen landbouwvrijstelling zou bestaan. Deze doorrekening biedt zicht op de onevenwichtigheid van de heffing in isolatie van andere factoren (gebruik van andere fiscale regelingen, rentabiliteit van de onderneming, kapitaalstructuur, commerciële en fiscale balanseffecten, etc.).

Voor het bepalen van de waarde van de grond maken we gebruik van gestandaardiseerde taxaties voor landbouwgrond, met behulp van de normwaarden van de Belastingdienst. Deze normwaarden verschaffen inzicht in de reële marktwaarde van grond en vertegenwoordigen gemiddelde waarden per hectare in diverse landbouwgebieden. Ze dienen als representatieve waarden in onze analyse voor de WEVAB. Door de normwaarde op het aankoopmoment in de doorrekening (i.e. 2012) te vergelijken met de normwaarde van het verkoopmoment (i.e. 2022), maken we een schatting van de waardeverandering van de grond gedurende deze periode. Hierdoor kunnen we een schatting maken van wat een agrarische verpachter gemiddeld per hectare aan belasting betaald zou hebben over deze periode ten opzichte van de agrariër-eigenaar die geen aanspraak zou kunnen maken op de landbouwvrijstelling. Deze benadering maakt een (op eerste orde)<sup>23</sup> zuivere vergelijking tussen beide situaties mogelijk.

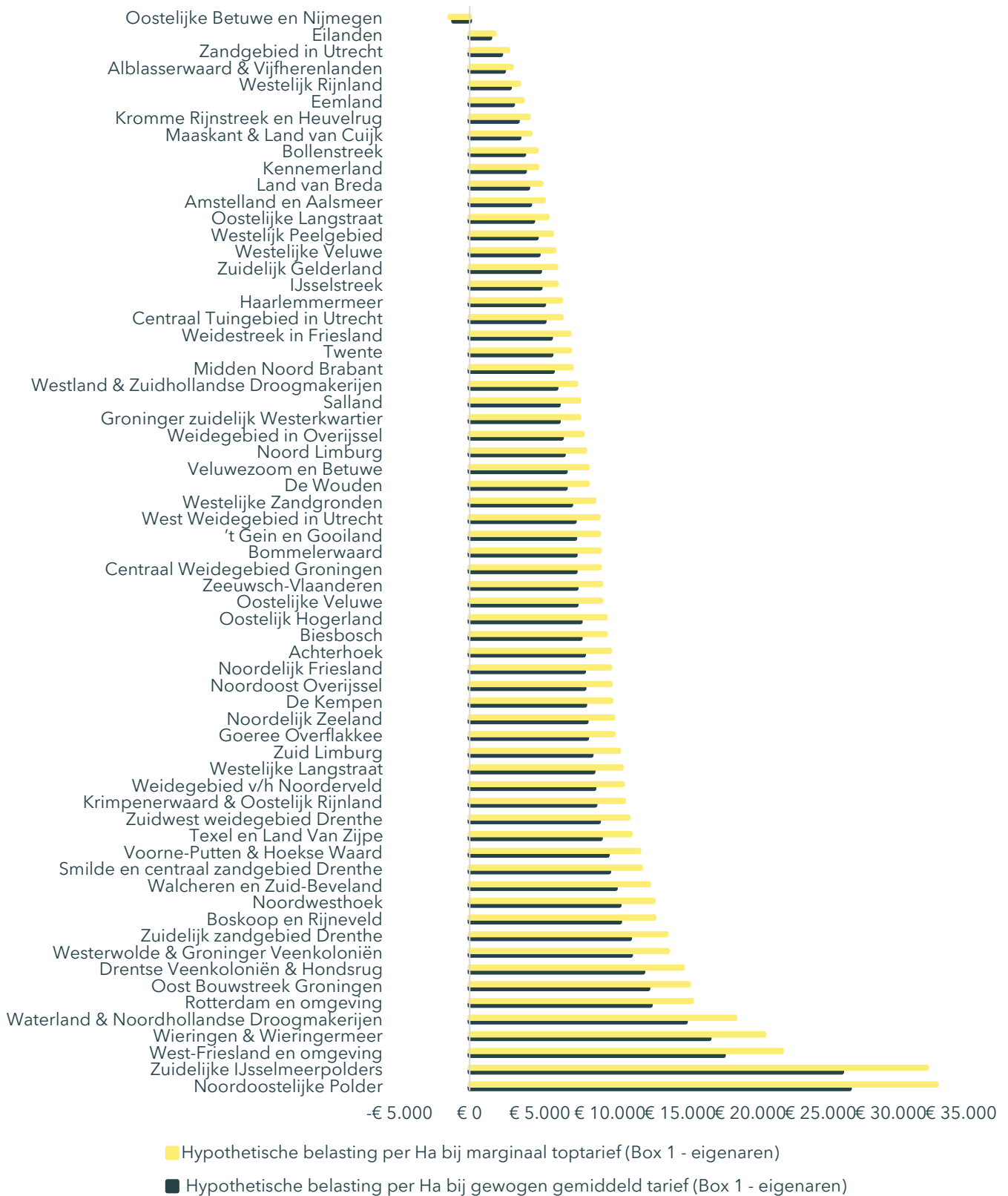
Figuur 3.9 en Figuur 3.10 laten de resultaten van de doorrekening zien. Voor box 1 presenteren we twee scenario's, namelijk belasting tegen het marginale toptarief, en heffing tegen het gemiddelde tarief. Voor box 3-betalers differentiëren we naar resterende looptijd van de pachtovereenkomst die medebepalend is voor de heffing in box 3. De staafdiagrammen in Figuur 3.9 tonen de gemiddelde belasting per hectare voor landeigenaren indien er geen landbouwvrijstelling was geweest. De donkerblauwe balken geven de ondergrens weer berekend tegen een gewogen marginaal tarief van gebruikers van de landbouwvrijstelling in 2022, terwijl de gele balken de gemiddelde landbouwvrijstelling per hectare weergeven tegen het hoogste marginale tarief. De staafdiagrammen in Figuur 3.10 geven de box 3-heffingen voor 2022 van eigenaar-verpachters weer. De bovengrens, weergegeven door de rode staaf, benadert scenario's waarbij de grond een eindige looptijd heeft, waardoor de waarde in de loop van de tijd toeneemt. De ondergrens van de box 3-heffing (groene staaf) gaat uit van een pachtovereenkomst met onbepaalde looptijd. Daar eigenaar-agrariërs wel gebruikmaken van de landbouwvrijstelling, geeft het hypothetische belastingbedrag in box 1 aan wat het voordeel is dat zij genieten dankzij de vrijstelling in de inkomstenbelasting. Die heffing verminderd met de belastingen die door verpachters zijn betaald in box 3, vormt een graadmeter voor de onevenwichtigheid in de heffing (in box 1 wordt niet afgerekend, in box-3 wel).

---

<sup>22</sup> Deze periode is geselecteerd vanwege de betrouwbaarheid van de beschikbare gegevens. Sinds het belastingjaar 2012 heeft de Belastingdienst een verbijzondering gemaakt voor de waardebeoordeling van verpachte gronden (de normwaarde) naar 65 landbouwgebieden. Voorheen werden de normwaarden bepaald voor 14 landbouwgebiedsgroepen.

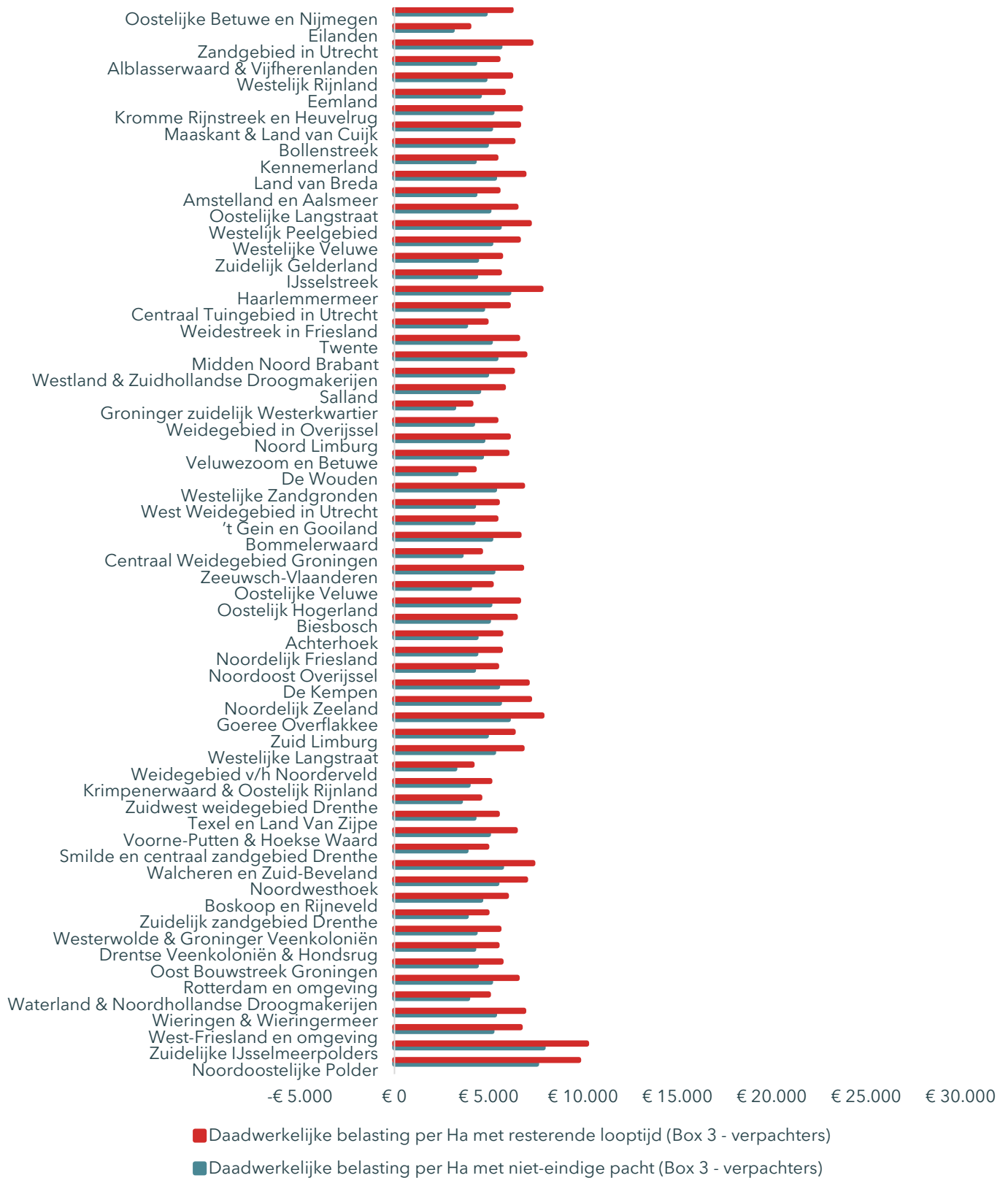
<sup>23</sup> Het is cruciaal om te erkennen dat de normwaarden, afgeleid uit de prijsmonitor landbouwgrond van het Kadaster, gewogen gemiddelden zijn, rekening houdend met factoren zoals bodemkwaliteit, locatie en toegankelijkheid. Individuele landbouwgrondwaarden kunnen aanzienlijk afwijken van de normwaarden. Deze analyse biedt dus een overkoepelend perspectief op de belastingongelijkheid tussen de eigenaar-agrariërs en de eigenaar-verpachters. Het illustreert echter niet de specifieke belastingverplichtingen die individuele eigenaar-agrariërs van zijn vrijgesteld of hebben voldaan. Desalniettemin schets het een waardevol beeld om inzicht te krijgen in de belastingasymmetrie tussen eigenaren en verhuurders van landbouwgrond.

Figuur 3.9 Hypothetische belasting per Ha voor box 1-eigenaren per regio



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van normwaarden Belastingdienst en belastingtarieven 2022

Figuur 3.10 Daadwerkelijke belasting per Ha voor Box 3-verpachters per regio



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van normwaarden Belastingdienst en belastingtarieven 2022

Uitgaande van het gewogen gemiddelde belastingtarief in box 1 en een pachtovereenkomst met resterende looptijd in box 3, blijkt dat in 43 van de 65 onderzochte landbouwgebieden het gemiddelde belastingvoordeel in de IB per hectare voor landbouwgrondbezitters groter is dan de belasting die agrarische verpachters in dezelfde periode betalen. Dit betekent dat ongeveer 67 procent van de landeigenaren een hoger bedrag aan belastingen zouden betalen indien de landbouwvrijstelling niet van toepassing was geweest. Gemiddeld genoten eigenaar-agrariërs bij gerealiseerde vervreemding een belastingvoordeel van circa 7.800 euro per hectare in de IB, terwijl agrarische verpachters in dezelfde periode gemiddeld circa 6.100 euro aan belastingen betaalden. Dit is een fiscaal voordeel van circa 6.100 euro per hectare voor de agrariër die de grond zelf bezit ten opzichte van landbouw-verpachters.

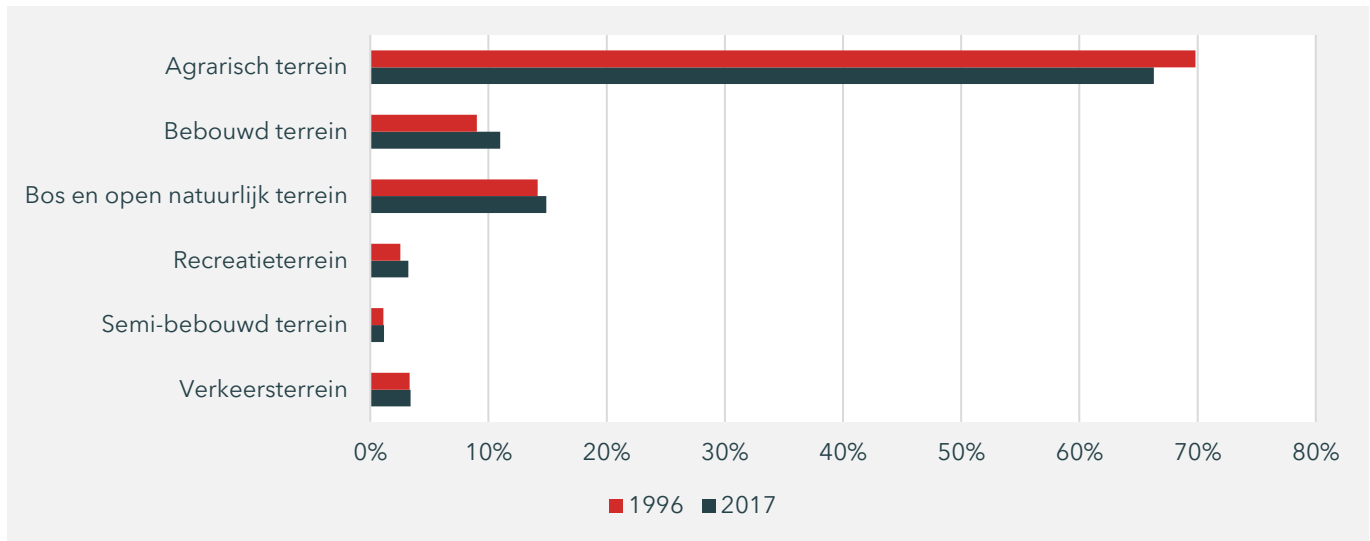
Het verschil tussen de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter kan deels verklaard worden door de vormgeving van box 1 en box 3. Voor de eigenaar-agrariër geldt dat winst op landbouwgrond in principe belast is in box 1, zij het niet dat de landbouwvrijstelling een gedeelte van die winst vrijstelt. Voor de eigenaar-verpachter geldt dat landbouwgrond in box 3 behandeld wordt zoals elk vermogen. De belasting wordt geheven over de waarde van het vermogen, en dus over de gehele waarde van de landbouwgrond. Dit tezamen met het feit dat inkomen uit arbeid en winst uit onderneming zwaarder belast wordt dan inkomen uit vermogen, verklaart voor een deel het verschil in de omvang van het belastingvoordeel bij eigenaar-agrariërs ten opzichte van het te betalen bedrag bij eigenaar-verpachters.

De doorgerekende onevenwichtigheid wordt sterker wanneer we uitgaan van een marginaal toptarief en we uitgaan van niet-aflopende pachtovereenkomsten. In 55 van de 65 onderzochte landbouwgebieden is het gemiddelde belastingvoordeel in de IB per hectare voor landbouwgrondbezitters hoger dan de belasting die agrarische verpachters in dezelfde periode betaalden. Dit geeft aan dat ongeveer 85 procent van de eigenaar-agrariërs een hoger belastingvoordeel ondervindt van de landbouwvrijstelling in vergelijking met de belasting die verpachters op dezelfde grond betalen. Gemiddeld ontvingen eigenaar-agrariërs bij vervreemding een belastingvoordeel van circa 9.800 euro per hectare in de IB, terwijl agrarische verpachters in dezelfde periode gemiddeld circa 4.700 euro aan belastingen betaalden. Dit is een fiscaal voordeel van circa 4.700 euro per hectare voor de eigenaar-agrariërs ten opzichte van eigenaar-verpachters.

We merken op dat hoewel Figuren 3.11 en 3.12 een gestileerde doorrekening laten zien, deze doorrekening wel de feitelijke werking van het heffingsstelsel laat zien. Er resulteert al met al een (fors) belastingvoordeel voor eigenaar-agrariërs ten opzichte van eigenaar-verpachters, dat oploopt tot (enkele) duizenden euro's per hectare. Deze onevenwichtigheid is weliswaar geïllustreerd op basis van historische gegevens over de periode 2012-2022, maar blijft in beginsel (c.q. in kwalitatieve zin) bestaan zolang grondwaardeveranderingen in box 1 niet belast worden.

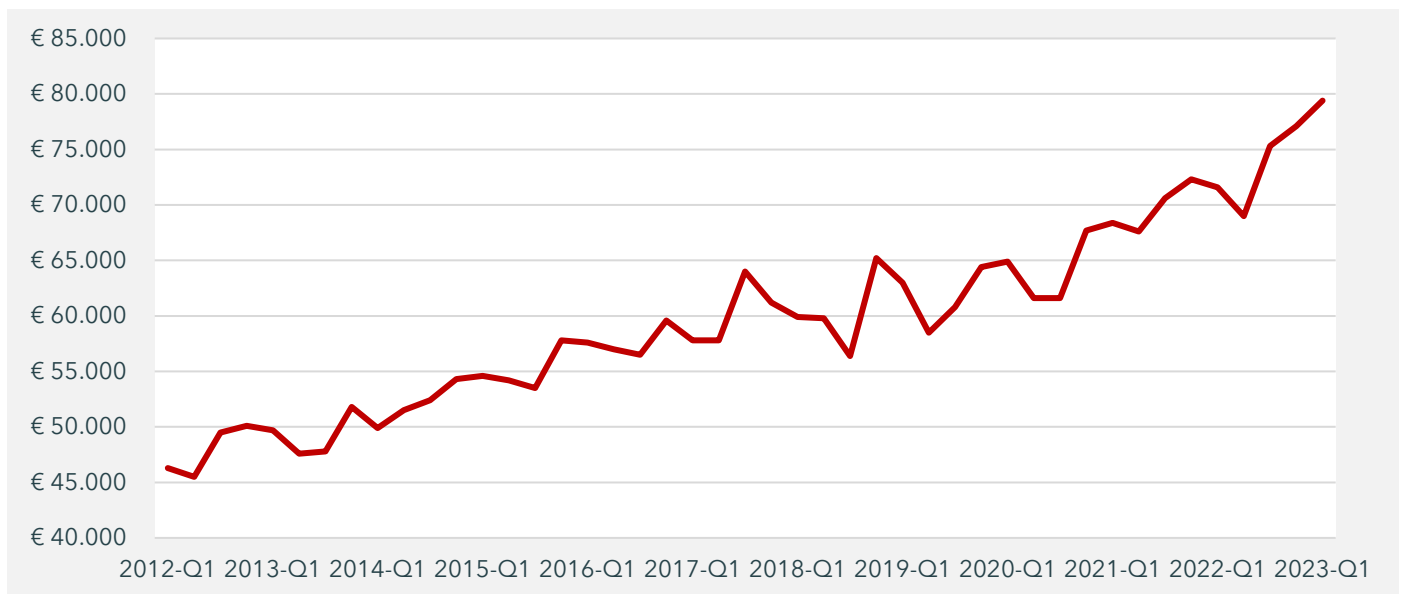
Inzake de heffingsonevenwichtigheid tussen agrariërs en andere grondbestemmingen flankeren macrocijfers het beeld van de onevenwichtigheid. De landbouwvrijstelling is van toepassing op een groot deel van de Nederlandse grond. De Nederlandse agrarische sector gebruikt ruim de helft van het Nederlandse oppervlakte (inclusief binnen- en buitenwater) en zelfs ongeveer twee derde van het Nederlandse landoppervlakte (zie Figuur 3.11). Hoewel het aandeel tussen 1996 en 2017 is afgenomen van 70 procent naar 66 procent, blijft de agrarische sector een zeer prominente positie in het gebruik van de grond innemen. Agrarisch terrein beslaat meer dan de helft van het totale Nederlandse grondoppervlakte.

Figuur 3.11 Gebruik grondoppervlakte per sector



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Statline.

Figuur 3.12 De prijs van onverpachte grond (euro/ha) is jaarlijks gestegen



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Prijsopdriving voor landbouwgrond zorgt hierbij voor een vliegwiel. Terwijl het aantal agrarische bedrijven jaarlijks afneemt en ook de hoeveelheid gebruikte grond voor de agrarische sector licht daalt, neemt de prijs van landbouwgrond elk jaar toe (Figuur 3.12). Zo steeg de totale agrarische grondprijs, de combinatie tussen agrarisch bouwland en grasland, van ongeveer 46.000 euro in 2012 naar ongeveer 80.000 euro in 2023, een stijging van zo'n 71 procent. In diezelfde periode was de algemene prijsinflatie ongeveer 30 procent (CBS Statline, 2023). De stijging van de grondprijs kan met name worden verklaard door een toegenomen vraag naar grond voor andere bestemmingen, zoals woningbouw of natuur. Daardoor neemt de hoeveelheid grond die beschikbaar is voor landbouw af. En hoewel het aantal agrarische bedrijven jaarlijks afneemt, wordt de grond die geen andere bestemming krijgt aangekocht door andere agrariërs die hun onderneming daarmee uitbreiden (zie ook eerder hierboven). Met of zonder

bestemmingswijziging wordt door de verkoper van de vrijstelling genoten. Voor grond zonder bestemmingswijziging neemt de potentieel genoten vrijstelling voor toekomstige incasseerders van de vrijstelling toe.

### 3.3 Uitvoeringskosten, administratieve lasten en budgettair belang

Voor de taxatie van doelmatigheid zijn naast de effectiviteit van de regeling ook de uitvoeringskosten, administratieve lasten en het budgettaire belang van de regeling van belang. Dat geldt ook voor (eventueel gewenste) neven-effecten, maar op deze gaan we in hoofdstuk 4 verder in.

#### **Uitvoeringskosten**

In de evaluatieonderzoeken lijkt er geen consensus te zijn over de mate waarin de uitvoeringskosten van de landbouwwijziging een significante rol spelen, maar recentere onderzoeken oordelen hier negatiever over dan oudere onderzoeken. Enerzijds wordt er door eerdere evaluaties, opgesteld door Wageningen Economic Research (2007) vermeld dat de landbouwwijziging over het algemeen als doelmatig werd beschouwd vanwege de beperkte uitvoeringskosten. Daarmee wordt gesuggereerd dat het handhaven van de regeling niet buitensporig kostbaar was. Anderzijds wijzen meer recente rapporten van het Ministerie van Financiën (2014 & 2023) op discussies over de (her)waardering van de landbouwwijziging en noemen de arbeidsintensieve implementatie bij grondverkoop als mogelijke uitdagingen. Ze benadrukken dat de uitvoering en handhaving van de landbouwwijziging complex zijn vanwege problemen met afbakening, interactie met andere regelingen, en de noodzaak van taxaties en (her)waarderingen.

De gesprekspartners die wij in het kader van deze evaluatie gesproken hebben benadrukken dat de landbouwwijziging een uitdagend en veelbesproken aspect van belastingwetgeving is waarbij de Belastingdienst te maken heeft met administratieve inspanningen en juridische geschillen. Er wordt ook benadrukt dat de landbouwsector een complexe sector is, waarbij vaak professionals zoals taxateurs nodig zijn om de WEVAB vast te stellen ten behoeve van de correcte toepassing van de vrijstelling. Er wordt gewezen op de aanzienlijke werklust die de Belastingdienst kan ervaren wanneer landbouwgerelateerde kwesties onder de loep worden genomen. Binnen de Belastingdienst zijn er diverse platforms gewijd aan landbouwgerelateerde aangelegenheden, waaronder aanspreekpunten en werkgroepen.<sup>24</sup> Het beheer van landbouwzaken vergt aanzienlijke tijd en inspanningen, en de landbouwwijziging staat vaak centraal in deze taken. De complexiteit van de landbouwwijziging wordt verder vergroot door de vele variaties en scenario's die van toepassing zijn, zoals herfinanciering van grond, (erf)pachtrechten, vruchtwisseling en herwaardering. Juridische geschillen rondom de landbouwwijziging blijken ook relatief frequent voor te komen. Dit tezamen maken de uitvoeringskosten van de landbouwwijziging aanzienlijk.

Op basis van de input van gesprekspartners en de recentere rapporten en evaluatieonderzoeken kunnen we concluderen dat de landbouwwijziging inderdaad aanzienlijke uitvoeringskosten met zich brengt. Dit wordt vooral veroorzaakt door de diverse variaties en scenario's die van toepassing zijn, zoals herfinanciering van grond, (erf)pachtrechten, vruchtwisseling en fiscale herwaardering. Omdat de landbouwwijziging direct van invloed is op de financiële situatie van agrariërs, is het een zeer gevoelig onderwerp. Dit kan leiden tot de ontwikkeling van

---

<sup>24</sup> Zoals het Centraal Aanspreekpunt Landbouw, een speciaal kennisteam voor specifieke fiscale landbouwkwesties en het Platform Landbouw waarin de Belastingdienst samen met het ministerie van LNV, LTO Nederland en de vereniging VLB (Vereniging van Accountants en Belastingadviseurs) deelneemt.

verschillende constructies om herwaardering mogelijk te maken, wat op zijn beurt de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst kan beïnvloeden.

### Administratieve lasten

In de evaluatieonderzoeken over de landbouwwijziging worden over het algemeen de administratieve lasten niet uitvoerig besproken. De bevindingen van Wageningen Economic Research (2007 & 2015) illustreren dat er verschillende perspectieven zijn op de administratieve lasten van de landbouwwijziging. Enerzijds benadrukt het eerdere onderzoek (2007) dat de wetwijziging van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 in 2000 heeft geleid tot aanzienlijk verhoogde administratieve lasten. Deze wetwijziging resulteerde in een snellere toepassing van tegenwaarderingen of correcties op de gerapporteerde WEVAB-waarden. Volgens dit rapport waren de administratieve lasten en uitvoeringskosten met name toe te schrijven aan de vaststelling van de WEVAB. In later onderzoek (2015) wordt echter door een expert opgemerkt dat een van de belangrijke voordelen van de landbouwwijziging, in vergelijking met andere regelingen, ligt in de minimale administratieve complexiteit tijdens de uitvoeringsfase.

De gesprekspartners geven aan dat de administratieve lasten verbonden aan de landbouwwijziging voor agrariërs over het algemeen meevallen, omdat ze vaak de hulp inroepen van gespecialiseerde advieskantoren om hen te ondersteunen bij de behandeling van deze complexe kwestie. De landbouwwijziging komt voornamelijk ter sprake wanneer land wordt verkocht, en hoewel de administratieve vereisten enigszins kunnen variëren, is het proces over het algemeen beheersbaar. Het opvallende is dat de Belastingdienst meer nadruk lijkt te leggen op het toezicht houden op kleinere belastingadvieskantoren, wat kan resulteren in wat extra druk voor deze kantoren. Dit komt doordat de Belastingdienst regelmatig overlegt met de grotere kantoren die zijn aangesloten bij het Platform Landbouw. In sommige gevallen kan het nuttig zijn voor de agrariër om een adviseur van een gespecialiseerd kantoor in te schakelen, omdat zij vaak meer bekend zijn met de benodigde procedures.

Op basis van de inbreng van gesprekspartners en evaluatieonderzoeken kunnen we concluderen dat de administratieve lasten voor agrariërs bij de landbouwwijziging relatief meevallen, ondanks de complexe situaties die deze wijziging met zich kan brengen. Dit is grotendeels te danken aan het feit dat agrariërs vaak gespecialiseerde advieskantoren raadplegen. De (administratieve) lasten hiervoor zijn voor agrariërs te dragen, te meer omdat zij in potentie aanzienlijk voordeel genieten uit de wijziging.

### Budgettaire belang

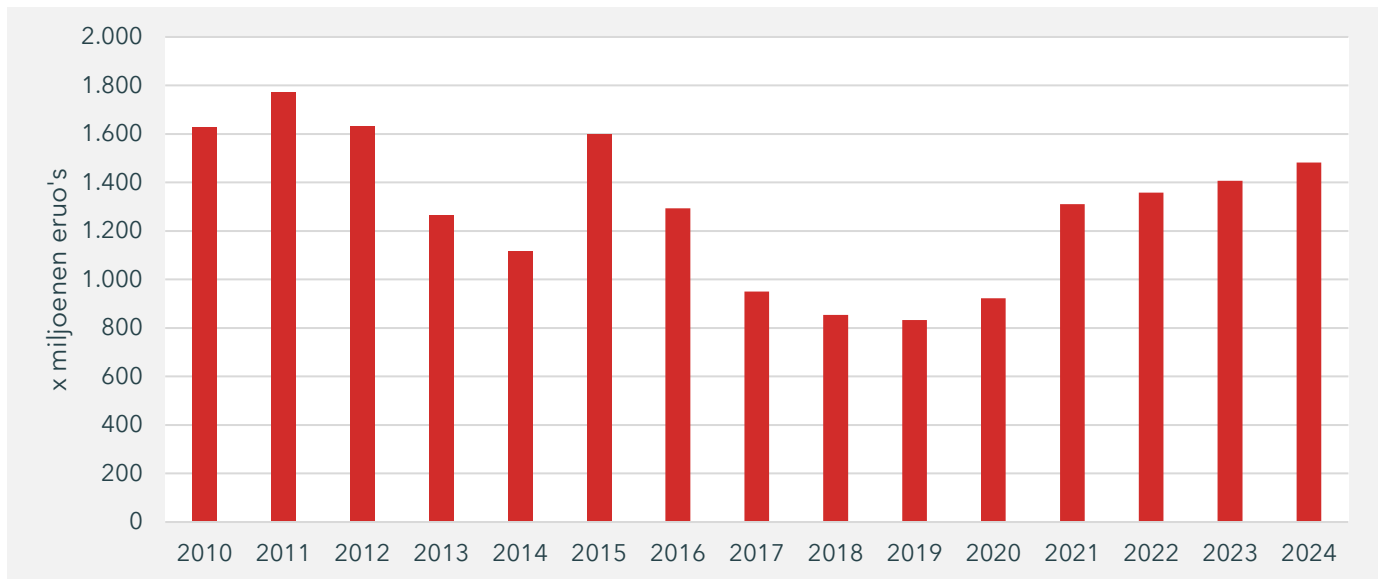
In de Miljoennota van 2024 wordt het budgettaire belang van de regeling in 2021 op circa 1.311 miljoen euro geraamd. Dat is hoger dan in voorgaande jaren. Een stijgende trend is de laatste jaren zichtbaar, terug naar het niveau van voor 2016.<sup>25</sup> De landbouwwijziging heeft tot doel reguliere waardeinstellingen van landbouwgrond (WEVAB) vrij te stellen van inkomstenbelasting en Vpb. Tot en met 2015 werd veelvuldig gebruikgemaakt van herwaardering van gronden naar de WEVAB-waarde, wat leidde tot een aanzienlijk budgettaire belang. In de jaren 2016 en 2017 is dit belang echter aanzienlijk afgenomen, vermoedelijk doordat de meeste herwaarderingen al waren uitgevoerd.

---

<sup>25</sup> Het budgettaire belang in 2021 is ingeschat op basis van reeds ontvangen IB- en Vpb-aangiften. Op basis daarvan is geëxtrapoleerd tot en met 2024.



Figuur 3.13 Budgettaire belang landbouwvrijstelling afgelopen jaren weer stijgend



Bron: SEO Economisch op basis van Miljoenennota 2024.

## 3.4 Bevindingen doeltreffendheid en doelmatigheid

### Doeltreffendheid

De landbouwvrijstelling is niet doeltreffend. Dit volgt uit een lezing van de bestaande literatuur die signaleert dat in de huidige fiscale praktijk de landbouwvrijstelling de veroorzaker is van een niet-neutrale heffing, in plaats van de oplossing voor is. Dit beeld wordt ondersteund door data-analyse, interviews en de literatuur.

De consensus in de evaluatieonderzoeken is dat het oorspronkelijke fiscale doel van de landbouwvrijstelling niet langer relevant is. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 heeft het behoud van de landbouwvrijstelling geleid tot een ongelijke behandeling van eigenaren van landbouwgrond. Deze ongelijkheid komt onder andere tot uiting in het feit dat grondeigenaren die hun grond verpachten worden belast op basis van het verwachte rendement van hun grond (waarbij de niet gerealiseerde fictieve waardeverandering wel meegenomen wordt), terwijl eigenaren die hun grond zelf bewerken gebruikmaken van de landbouwvrijstelling en dus geen belasting betalen over de werkelijk gerealiseerde waardeverandering van hun grond. Een analyse van CBS Microdata en maatwerkdata van de Belastingdienst ondersteunen deze lezing. Het voordeel van de landbouwvrijstelling is aanzienlijk (zowel in totaal, als in gebruikersaantallen en gemiddeld gebruik) en slaat bovendien neer bij een selecte groep ondernemers (in het bijzonder die met relatief veel grondbezit). Merk op dat andere ondernemers die grond bezitten (e.g. een distributiecentrum, een camping, etc.) wel belasting betalen over de waardeverandering van hun eigendom.

In de interviews met gesprekspartners wordt echter ook belicht dat ondanks dat de oorspronkelijke reden van de landbouwvrijstelling niet meer relevant is, de landbouwvrijstelling nog steeds een belangrijke regeling in de agrarische sector is. De regeling wordt beschouwd als essentieel bij bedrijfsovernames, vooral wanneer landbouwbedrijven worden overgedragen van oudere naar jongere generaties. De landbouwvrijstelling is van toepassing op de waarde van landbouwgrond, die volgens sommige gesprekspartners alleen stijgt met de inflatie (die gesprekspartners laten waardestijging door marktwerking en schaarste buiten beschouwing). De gesprekspartners benadrukken dat veel agrariërs de intentie hebben om hun land door te geven aan de volgende generatie en deze inflatiewinst

hiervoor kunnen inzetten. Op zulke mogelijke neveneffecten van de regeling gaan we in het volgende hoofdstuk dieper in.

Met betrekking tot het argument dat de regeling ooit ook beoogde om inflatiewinsten niet te belasten, merken we op dat dergelijke winsten elders en/of op andere activa wel belast worden (nota bene: verpachte landbouwgrond). Ook hier is dus sprake van een onevenwichtigheid. Daarnaast is het de vraag of de waardeverandering van landbouwgrond niet groter is dan de algehele inflatie. Dat is het geval, onder andere doordat andere bestemmingen (meer en meer) ook beslag op grond (willen) leggen. Effectief ontstaat hier dus een spillover vanuit bijvoorbeeld de woningbouw naar (de prijsvorming op) de markt voor landbouwgrond, die voor landbouwondernemers *scarcity rents* opleveren (nota bene: zelfs na aftrek van algehele inflatie als dat al relevant zou zijn). Deze *scarcity rents* blijven dankzij de landbouwvrijstelling onbelast, terwijl de fiscaal-economische literatuur pleit voor het belasten van *scarcity rents*.

## Doelmatigheid

We beoordelen de doelmatigheid van de landbouwvrijstelling als laag. Met betrekking tot het oorspronkelijke doel is de regeling niet doeltreffend, en daarmee dus ook niet doelmatig. De literatuur en interviewpartners signaleren daarnaast aanzienlijke uitvoeringskosten, zij het tegen in de regel beperkte administratieve lasten. Verder is het budgettaire beslag aanzienlijk. Al met al duidt dit tezamen op een lage doelmatigheid.

Een van de belangrijkste redenen voor de lage doelmatigheid van de regeling is dat zij geen doel realiseert. Deze taxatie verandert mogelijk waar aanzienlijke positieve neveneffecten van de vrijstelling ervoor zorgen dat het saldo van kosten en baten van de regeling toch positief uitvalt. Het mogelijk bestaan van zulke neveneffecten is sinds jaar en dag de rechtvaardiging voor de handhaving van de vrijstelling. Al in 2007 werd vastgesteld dat de doeltreffendheid van de landbouwvrijstelling laag was. Ondanks deze bevinding besloot het toenmalige kabinet de vrijstelling ongewijzigd te handhaven, onder meer onder vermelding van mogelijke neveneffecten en de financiële last van afschaffing voor landbouwondernemers.<sup>26</sup> Met het voortzetten van de landbouwvrijstelling promoveerde het kabinet potentiële neveneffecten en de financiële gevolgen voor landbouwondernemers tot rechtvaardiging voor de vrijstelling. Een later interdepartementaal beleidsonderzoek stelde vervolgens vraagtekens bij de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling met betrekking tot de veronderstelde positieve neveneffecten.<sup>27</sup> Ook recentere onderzoeken van SEO (2019) en de Algemene Rekenkamer (2020) kijken kritischer naar het effect van de mogelijke neveneffecten als impliciet beleidsdoel voor de landbouwvrijstelling. Er bestaan in deze studies twijfels over de werkelijke rechtvaardiging van deze doelen vanuit de landbouw en over de werkelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwvrijstelling op de mogelijke neveneffecten.

Op de theorie en empirie van deze neveneffecten gaan we in het volgende hoofdstuk dieper in.

---

<sup>26</sup> Dit werd in de Miljoenennota (2010) als volgt uiteengezet: "Volgens het kabinet is de landbouwvrijstelling echter nog steeds van groot belang bij de financiering van bedrijfsopvolgingen, bedrijfsverplaatsing, alsmede bij bedrijfsbeëindiging voor de oudedagsvoorziening. Daarnaast zijn de gevolgen van een afschaffing van de regeling op de grondprijzen en op de grondmobiliteit onduidelijk en zou afschaffing zonder herwaardering van de grond ertoe leiden dat ondernemers direct te maken krijgen met een aanzienlijke belastinglatentie, hetgeen voor het kabinet niet aanvaardbaar is." (Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2009-2010, p. 131).

<sup>27</sup> Er zijn andere doelen (waaronder het bevorderen van grondgebruik voor landbouw, de grondmobiliteit en het stimuleren van jonge landbouwondernemers) die deze regeling kunnen rechtvaardigen. De doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling met betrekking tot deze doelen is niet eenduidig vast te stellen. (Ministerie van Financiën, 2014, p. 51)

Beleidstechnisch merken we hierbij wel op voorhand het volgende op. Het volledig rechtvaardigen van het bestaan van een regeling uit de mogelijke neveneffecten lijkt onwenselijk, en sluit in elk geval niet aan bij het Toetsingskader fiscale regelingen. Neveneffecten zijn in de regel immers niet geëxpliciteerd, en dat botst met de eis dat er sprake moet zijn van een duidelijke probleemstelling en doelformulering, een passende (financiële) onderbouwing en waarborgen voor de toetsing en evaluatie. Daarnaast rijst direct de vraag waarom het realiseren van de neveneffecten kennelijk vormgegeven zou moeten worden via een instrument dat niet beoogt deze neveneffecten te realiseren (het blijven immers neveneffecten, niet beoogde doelen). Tot slot geldt dat het de vraag is of een fiscale regeling het geëigende instrument is. CPB (2023) en Ministerie van Financiën (2023) riepen onlangs op tot terughoudendheid voor het gebruik van fiscale regelingen om maatschappelijk anderszins lovenswaardige doelen te realiseren. De onderbouwing voor een fiscale regeling om fiscale neutraliteit te realiseren (een grondbeginsel in de theorie van belastingheffing) in reactie op een fiscale weeffout (de situatie rondom de landbouwvrijstelling vóór de Wet IB 2001) is eenvoudiger, dan de onderbouwing voor een fiscale regeling die andere doelen dan fiscale beoogt te realiseren.

### **Toetsingskader fiscale regelingen**

De Algemene Rekenkamer (2021) concludeert dat de landbouwvrijstelling gelet op het oorspronkelijke doel van de regeling niet kan voldoen aan (een van) de criteria van het Toetsingskader fiscale regelingen. In dit onderzoek documenteren we geen indicaties voor de stelling dat de regeling zou voldoen aan het Toetsingskader. We onderschrijven daarmee de bevindingen van de Algemene Rekenkamer (2021).

## 4 Neveneffecten van de landbouwvrijstelling

Mogelijke neveneffecten van de landbouwvrijstelling bieden maar een beperkte rechtvaardiging voor de regeling.

Hoewel de landbouwvrijstelling primair bedoeld is om een fiscaal gelijke behandeling van de eigenaar-agrariër en de eigenaar-verpachter te bewerkstellen, laat de beleidstheorie ook zien dat de vrijstelling mogelijk neveneffecten heeft. Eerdere evaluaties benoemen dat de voornaamste mogelijke neveneffecten betrekking hebben op de grondprijs, de grondmobiliteit, bedrijfsoverdrachten, en de vermogenspositie van overdragende agrariërs. Daarnaast zijn er mogelijke neveneffecten die doorwerken in de concurrentiepositie en/of (de mogelijkheden voor) de verduurzaming van de Nederlandse agrosector. Deze mogelijke neveneffecten verkennen we achtereenvolgend.

### 4.1 Prijsvorming op de grondmarkt en grondmobiliteit

#### Het neveneffect in de beleidstheorie

In de beleidstheorie wordt de prijsvorming van landbouwgrond beïnvloed door twee factoren, namelijk

1. de opbrengstwaarde, die afhangt van verwachte opbrengsten en productiviteit; en
2. de verwachtingswaarde, die gerelateerd is aan toekomstige prijzen en bestemmingswijzigingen.

De opbrengstwaarde wordt gevormd door de verwachte (agrarische) opbrengsten van de grond oftewel de marginale winst die ermee behaald kan worden. Een hogere productiviteit (oftewel een hogere opbrengstwaarde) van de grond vertaalt zich in een hogere betalingsbereidheid van kopers. De verwachtingswaarde is afhankelijk van de verwachting over de grondprijs in de toekomst, die vervolgens weer mede afhankelijk is van de verwachting over eventuele bestemmingswijzigingen. De vraag naar landbouwgrond die zich bevindt binnen de invloedsfeer van een stad bijvoorbeeld is hoger door de mogelijkheid dat die grond herbestemd wordt voor stedelijke functies. Die grond heeft een hogere verwachtingswaarde. Deze prijsstellingsmechanismen hebben in de beleidstheorie invloed op de grondmobiliteit. In zoverre dat de landbouwvrijstelling materiële gevolgen heeft voor de opbrengst- en verwachtingswaarde van landbouwgrond, heeft de vrijstelling daarmee invloed op zowel het aanbod als de vraag naar landbouwgrond (en daarmee op de prijsvorming op de grondmarkt en de mobiliteit van grond).

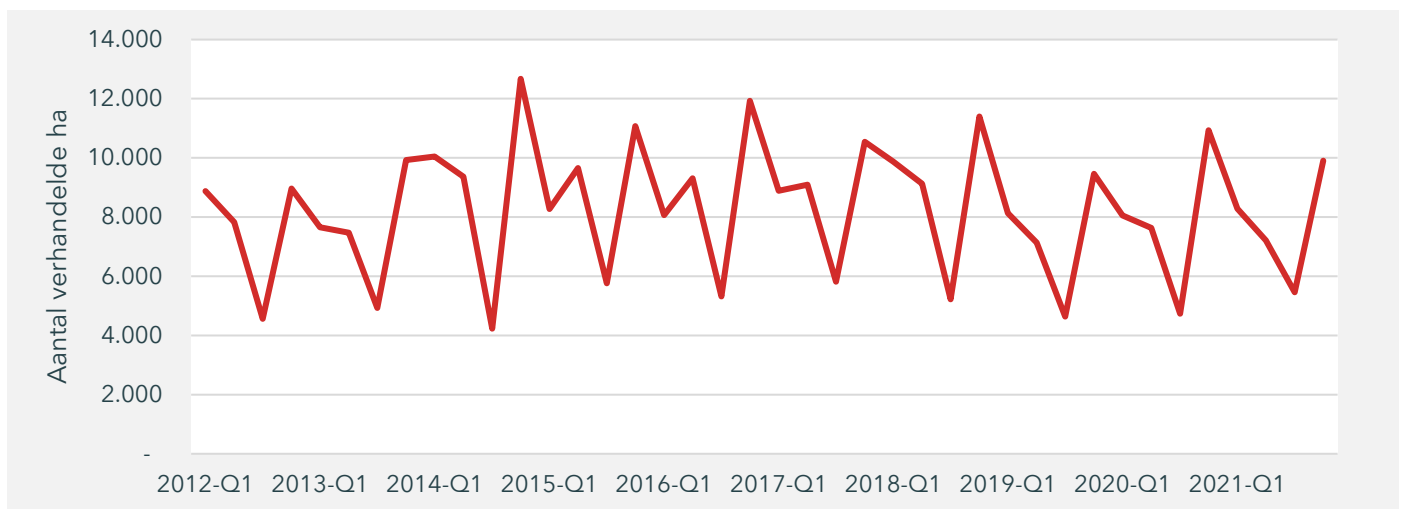
#### De grondmarkt in de praktijk

De markt voor grond (waar de markt voor landbouwgrond een onderdeel van is) is anders dan andere markten. Grond is immers een onroerend goed, dus plaatsgebonden en immobiel. Bovendien staat het aanbod van grond min of meer vast. Slechts bij incidentele aanwinning van nieuw land (zoals de Flevopolder) neemt het aanbod van grond nog toe. Dit heeft als gevolg dat elke toename (of afname) in de vraag naar grond zich automatisch vertaalt in een prijsstijging (of prijsdaling). De grondmarkt is daarnaast een heterogene markt. Er zijn immers verschillende typen grond, onder andere als gevolg van bestemmingsplannen. Zo verschilt landbouwgrond sterk van de grond voor woningbouw in bijvoorbeeld de rentabiliteit van een grondinvestering. Verschillende marktsegmenten zijn in beginsel echter wel verbonden. Door bestemmingswijzigingen kan grond veranderen van het ene type in het andere, dit kan in sommige gevallen ook een grote impact hebben op de prijs van een gegeven stuk grond, ook via spillovers. In afwezigheid van incidentele aanwinning wordt het aanbod van landbouwgrond bepaald door bedrijfsbeëindigingen van landbouwondernemers. In een enkel geval bestaan bestemmingswijzigingen van een ander soort type grond naar landbouwgrond, maar in de praktijk wordt grond echter zelden herbestemd als landbouwgrond. Het tegenovergestelde is gebruikelijker, zoals ook in hoofdstuk 3 is aangegeven. Op lange termijn – of in elk

geval sinds 1996; dus voor de onevenwichtigheid in de landbouwvrijstelling sinds de Wet IB 2001 – is het aandeel van landbouwgrond in het totaal vrij constant, en lijkt – of in elk geval sinds 2000 – de daling van het aantal landbouwondernemers op de grondmarkt te zijn tegengeboekt door meer grondgebruik per resterende landbouwondernemer. Dit laatste effect is ex-ante niet onlogisch: zonder wijziging in het bestemmingsplan blijft landbouwgrond in beginsel landbouwgrond waarop de landbouwvrijstelling van toepassing is indien het ook blijft aangewend in het kader van een landbouwonderneming. Ex-ante is het effect van de landbouwvrijstelling dan begrensd door flankerend beleid inzake bestemmingsplannen.

Zonder bestemmingswijzigingen circuleert landbouwgrond dan binnen de landbouwsector. In elk geval sinds 2012 laat zulke grondmobiliteit wanneer afgemeten naar de hoeveelheid verhandelde grond binnen de landbouwsector een horizontale trend zien (zie Figuur 4.1). Over de periode van het eerste kwartaal van 2012 tot en met het eerste kwartaal van 2023 wordt er per kwartaal gemiddeld 8.000 ha aan agrarische grond verhandeld. Uitgaande van een totaal areaal van ongeveer 2 miljoen ha, wordt daarmee ieder kwartaal ongeveer 0,4 procent van de grond verhandeld. De handel in agrarische grond is overigens sterk seizoensgebonden, het derde kwartaal is met een gemiddeld verhandeld areaal van 5.000 ha het rustigst, terwijl het vierde kwartaal met een gemiddeld verhandeld areaal van 10.500 ha het drukst is. Onverlet zulke seizoensgebonden fluctuaties is kennelijk sprake van een relatief beperkte grondmobiliteit. De literatuur suggereert daarbij dat sprake is van afnemende grondmobiliteit binnen de sector. Zo worden in Korthals Altes en Van Rij (2005) grondmobiliteitcijfers gepubliceerd van 2,8 procent en 3,5 procent in respectievelijk 1999 en 2000 (dus markant hoger dan de 0,4 procent per kwartaal in 2023).

**Figuur 4.1** Hoeveelheid verhandelde agrarische grond volgt een gelijkblijvende trend met seizoenschommelingen



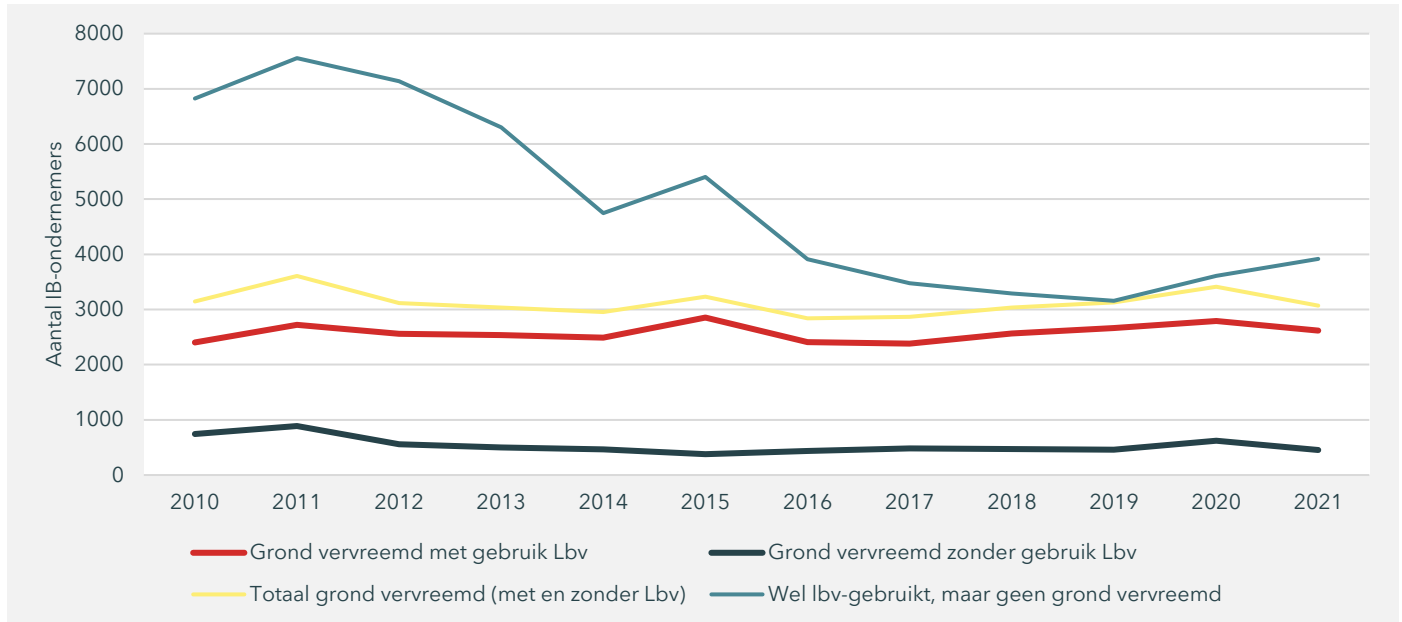
Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van gegevens van Agrimatie.

### Relatie met de landbouwvrijstelling

De dalende trend in de grondmobiliteit binnen de landbouwsector sinds de door de Wet IB 2001 geïntroduceerde onevenwichtige heffing vormt een graadmeter voor het beperkte effect van de landbouwvrijstelling op de grondmobiliteit. Een tweede graadmeter kan gevonden worden in een vergelijking tussen het gebruik van de landbouwvrijstelling en de grondmobiliteit sinds 2010. Waar Figuur 4.1 een constante trend laat zien in de grondmobiliteit binnen de landbouwsector, laat Figuur 4.2 een daling in het totale gebruik van de landbouwvrijstelling zien. De combinatie van deze twee trends impliceert een negatieve samenhang. Figuur 4.2 laat daarnaast verder zien dat het aantal IB-ondernemers dat grond vervreemdt over de periode 2010-2021 ongeveer constant is. *Prima facie* wijst

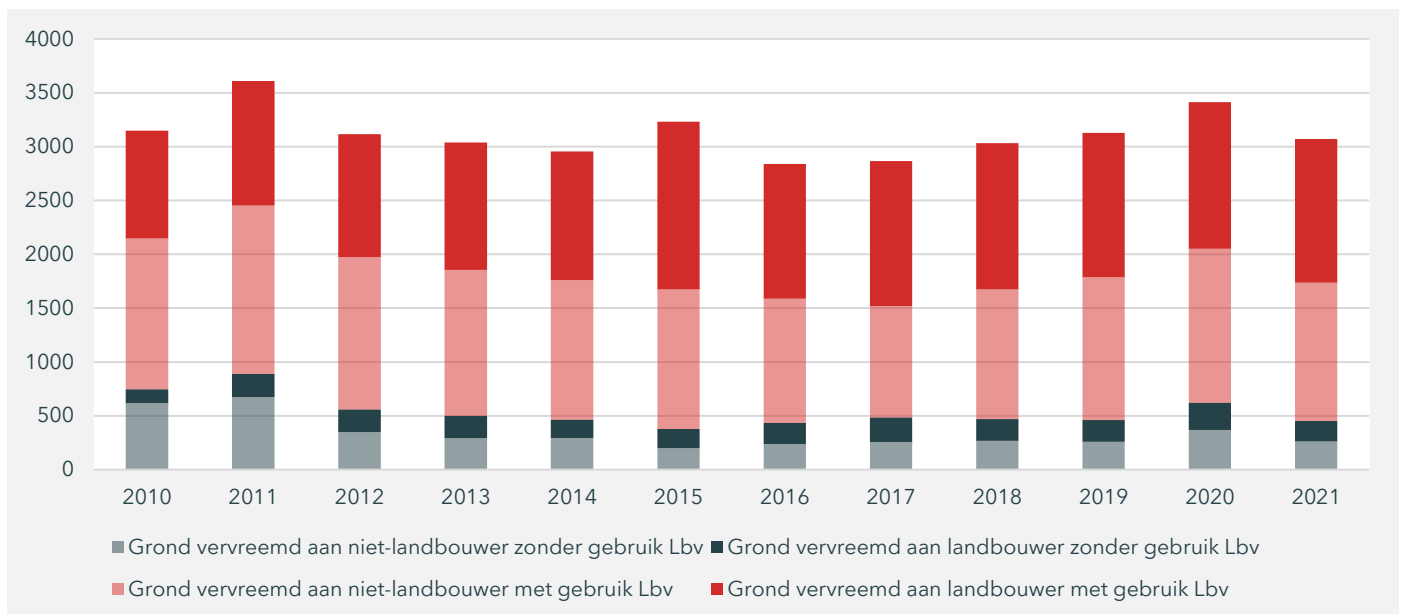
dit er dan dus op dat meer gebruik van de landbouwvrijstelling niet noodzakelijk samenhangt met meer grondmobiliteit.

Figuur 4.2 Dalend gebruik van de landbouwvrijstelling bij constant gebruik voor grondvervreemding



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en maatwerkgegevens van de Belastingdienst. Noot: Lbv = landbouwvrijstelling.

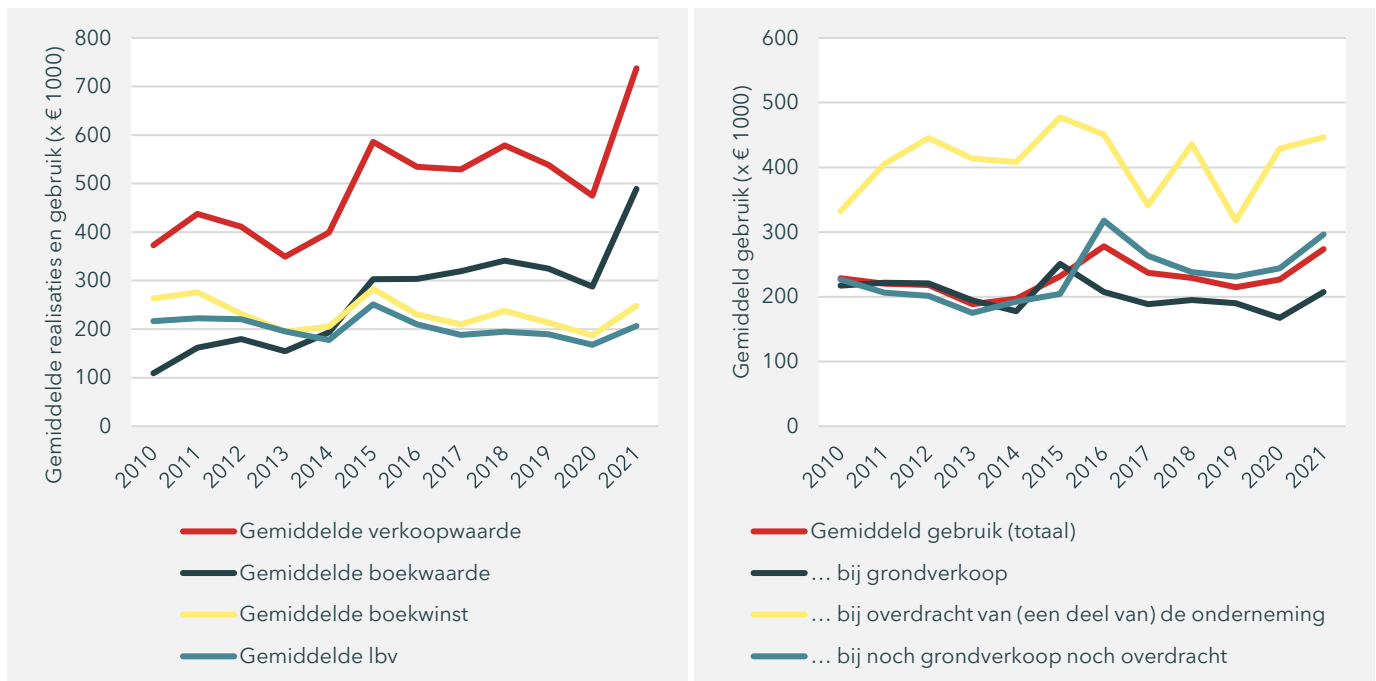
Figuur 4.3 Ongeveer 1/5<sup>e</sup> grondverkopten zonder landbouwvrijstelling en constant deel grondverkopten aan niet-agrariërs



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en maatwerkgegevens van de Belastingdienst. Noot: Lbv = landbouwvrijstelling.

In aanvulling hierop laat Figuur 4.3 zien dat ongeveer 1/5<sup>e</sup> van de grondvervreemdingen plaatsvinden zonder gebruik van de landbouwvrijstelling, een deel waarvan aan agrariërs. Omgekeerd vindt ongeveer de helft van de grondvervreemdingen met gebruik van de landbouwvrijstelling plaats aan niet-agrariërs. Zulke aandelen zijn relatief constant over de tijd. Grond circuleert dan kennelijk vrij constant van en naar agrariërs ondanks de totale daling van het gebruik van de landbouwvrijstelling. Verder geldt dat het gebruik van de landbouwvrijstelling zonder verkoop noch overdracht (i.e. tussentijdse verzilvering) nauw samenhangt met de omvang van de uiteindelijke vrijstelling bij verkoop. Een kleinere omvang van de vrijstelling ten tijde van verkoop heeft hierdoor minder invloed op een transactie. Te zien is dat de waarde van het gebruik bij verkoop van grond ongeveer constant over de tijd is (rechter paneel Figuur 4.4) en dat de waarde van het gebruik bij grondverkoop lager is dan van alternatieve redenen voor gebruik. Deze observaties laten zich maar beperkt verenigen met een sterke prikkel voor grondaanbod via de band van de fiscaliteit.

**Figuur 4.4** Waarde gebruik bij verkoop grond vrij constant onlangs oplopende verkoopwaarden en waarde gebruik bij grondverkoop onder gemiddeld



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en maatwerkgegevens van de Belastingdienst.

## 4.2 Financiering van (overdracht van) de onderneming

### Het neveneffect in de beleidstheorie

In de beleidstheorie vergemakkelijkt de landbouwvrijstelling het aantrekken van vreemd vermogen. Doordat er een lagere belastingclaim bestaat op de potentiële waardeverhoging van landbouwgrond stijgt de executiewaarde van landbouwondernemingen en daarmee neemt de financieringsruimte van agrariërs toe. De executiewaarde stijgt door het ontbreken van een belastingclaim op het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopwaarde van landbouwgrond (WEVAB). Dit heeft een positief effect op de financiële zekerheden. Uit interviews komt naar voren dat kredietverstrekkers en banken om die reden eerder bereid zijn om financiering te verlenen aan een ondernemer, voor de overname van een agrarisch bedrijf of voor een investering in de bedrijfsontwikkeling van een reeds bestaand agrarisch bedrijf.

De mogelijke verruiming van de financieringsmogelijkheden heeft in de beleidstheorie ten minste twee mogelijke gevolgen.

1. Ten eerste wordt de bedrijfsoverdracht van landbouwondernemingen bespoedigd. Overigens heeft niet iedere landbouwonderneming evenveel baat bij de landbouwvrijstelling. Vooral de minder efficiënte (minder winstgevende) ondernemingen die met meer vreemd vermogen zijn gefinancierd hebben baat bij de landbouwvrijstelling. Doordat de vrijstelling met name de bedrijfsoverdracht van de minder efficiënte ondernemingen bespoedigt, daalt de efficiëntie van de totale landbouwsector. De landbouwgrond die de minder efficiënte ondernemingen gebruiken kan immers niet worden gebruikt door andere meer efficiënte ondernemingen. De landbouwvrijstelling heeft zodoende een remmend effect op de productiviteit en schaalvergroting van de landbouwsector, wat vervolgens weer een drukkend effect heeft op de concurrentiepositie van de gehele landbouwsector.
2. Ten tweede zou het ervoor kunnen zorgen dat er meer innovatie en bedrijfsontwikkeling plaatsvindt. Ondernemers kunnen bijvoorbeeld makkelijker uitbreiden of investeren in nieuwe technologie om zodoende concurrerend te kunnen blijven. Dit werkt op termijn door in een verbetering van de productiviteit en daarmee de concurrentiepositie van de hele landbouwsector.

De mate waarin deze neveneffecten zich daadwerkelijk voordoen is een empirische vraag. Hieronder gaan we in op het bewijs hiervoor. We staan hier in het bijzonder stil bij het eerste gevolg, namelijk de verruimde mogelijkheden voor bedrijfsoverdracht. De gevolgen voor innovatie en bedrijfsontwikkeling bespreken we als onderdeel van het concurrentievermogen van de sector.

### Financiering van de onderneming

In de beleidstheorie wordt voor de financieringsmogelijkheden voor de onderneming geredeneerd vanuit de executiewaarde. Zonder of met slechts beperkte grondmarkteffecten (zie de voorgaande paragraaf) hangt het effect van de landbouwvrijstelling op de financieringsmogelijkheden voor de onderneming hiermee vooral op de waardering van de (latente) belastingclaim. In de praktijk is deze voor financiers veelal irrelevant. Voor financiers geldt in de praktijk namelijk dat zij voor de dekkingsmogelijkheden van een financiering kijken naar het (operationele) bedrijfsresultaat en/of de kasstroom. Deze worden (in de regel) niet geraakt door de landbouwvrijstelling en de vrijstelling weegt daarmee (in de regel) niet mee in de financieringsbeslissing.

De belastingclaim kan de risicotaxatie van de financier wel raken, maar zal dat in de praktijk in de regel niet doen. Deze risicotaxatie wordt namelijk gebaseerd op de balans, specifiek de mate waarin zekerheden uitgewonnen kunnen worden. Balansen in de landbouwsector zijn in de regel sterk, niet in de laatste plaats doordat op deze balansen grondposities staan die in de regel in waarde toenemen en het vreemd vermogen gemiddeld relatief laag is. Op basis van gegevens van Agrimatie (gemiddeld over de periode 2017-2021) heeft een gemiddelde agrariër een solvabiliteitsratio van boven de 70 procent bij een balanstotaal van ongeveer 3,5 miljoen euro. Dat impliceert dat het totaal aan vreemd vermogen ongeveer 1,0 miljoen euro is. Ter vergelijking staat grond voor ongeveer 1,8 miljoen euro op de balans. Zulke solvabiliteitsratio's gecombineerd met de aanwezigheid van *hard assets* zoals grond zijn in de regel niet belemmerend voor financiering.<sup>28</sup>

Waar belemmeringen voor de doorsnee ondernemer bestaan, vinden die hun oorsprong dan eerder in de kasstroom en business case (waar de landbouwvrijstelling geen invloed op heeft). Om eventuele knelpunten daarin op

---

<sup>28</sup> We merken zijdelings op dat de evaluatie van de Garantstelling landbouw ook rapporteerde dat de aanwezigheid van zekerheden zoals grond de behoefte aan een garantstelling (i.e. financieringsondersteuning) verlicht.



te lossen is de landbouwvrijstelling dan ook niet het geijkte instrument. Dat betekent niet dat er geen knelpunten (kunnen) bestaan, maar dat de overheid daar andere instrumenten in kan zetten (o.a. het ondernemerschapsinstrumentarium van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat, verder beleid van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, etc.).

### Financiering bedrijfsoverdracht

De beleidstheorie en eerdere evaluaties van de landbouwvrijstelling (en beleidsreacties daarop) wijzen op de potentiële samenhang tussen de landbouwvrijstelling en de mogelijkheden voor de financiering van de overdracht van de onderneming. De landbouwvrijstelling zou de mogelijkheden hiervoor verruimen en daarmee de overdracht van ondernemingen mogelijk maken. Deze redenering berust echter op een misverstand van de werking van de landbouwvrijstelling en de problematiek rondom de overdracht van ondernemingen in de agrarische sector.

Rondom de overdracht van een onderneming bestaan twee partijen: de overdrager of verkoper, en de verwerver. Voor de overdrager geldt dat hij of zij als gevolg van de landbouwvrijstelling een deel van het overgedragen vermogen belastingvrij mag incasseren. Het is in theorie voorstelbaar dat een verkoper in een wereld zonder landbouwvrijstelling dit belastingnadeel door de koper gedekt wil zien. In dat geval zou de verkoper een hogere prijs voor de onderneming vragen, en dat kan de overdracht van een onderneming bemoeilijken indien de verwerver deze vraagprijs niet kan opbrengen. Voor de verwerver geldt dat in een wereld zonder landbouwvrijstelling diens betalingsbereidheid lager is. Ervan uitgaande dat de overdrager en verwerver er dan voor kiezen de onderneming fiscaal geruisloos door te schuiven, koopt de verwerver dan immers activa waar een belastingclaim op rust, en dat is waardedrukkend. In deze logica helpt de landbouwvrijstelling de verwerver dan om een hogere prijs te bieden en zo aan de wensen van de verkoper tegemoet te komen.

Belangwekkend hier is dat de veronderstelde werking van de landbouwvrijstelling rondom de overname zich centreert rondom de wensen van de verkoper. Diens wens om gecompenseerd te worden voor een eventuele belastingheffing zou kennelijk nopen om de verkoper te helpen om die prijs te betalen. Fiscaal-theoretisch is dat een bijzonder uitgangspunt omdat het neerkomt op een (nota bene: door de verkoper geïncasseerde) belastingvoordeel bij een vervreemding die (als het goed is) vervreemdingswinst oplevert. Praktisch is de vraag of dit werkelijk een overdracht of overname blokkeert.

Een rekenvoorbeeld is illustratief. Box 4.1 bevat dit rekenvoorbeeld op basis van commerciële balans- en resultatenrekeninggegevens van Agrimatie en fiscale gegevens van CBS Statline voor een gemiddelde landbouwonderneming. Het rekenvoorbeeld laat zien dat een gemiddelde landbouwonderneming een aanzienlijke waarde heeft (3,5 miljoen euro) en dat bij toepassing van de landbouwvrijstelling een aanzienlijk belastingvoordeel resulteert (enkele tonnen) over de stakingswinst. Voor de netto-opbrengst voor de vervreemder is het een logische prikkel om te proberen om de belastingheffing zoveel mogelijk te verhalen op de koper. Het rekenvoorbeeld geeft daarvoor de *going concern* reeds rekenschap van doordat de vrije kasstroom waarop de bedrijfswaarde gestoeld is reeds inclusief belastingheffing op operationeel resultaat is. Rondom de verkoop is een tweede vraag echter of ook de vervreemdingswinst redelijkerwijs voor last van de verwerver kan komen te vallen. Het antwoord op die vraag is dat dat onwaarschijnlijk is.

#### Box 4.1 Rekenvoorbeeld ondernemingswaardering

We gaan uit van een waarde van de onderneming op basis van de *discounted cash flow* (DCF) benadering. We bepalen de vrije kasstroom voor de onderneming op basis van een 5-jaars gemiddelde op basis van de Agrimatie-gegevens (135.600 euro) voor een gemiddelde landbouwonderneming. We nemen daarna aan dat deze kasstroom jaarlijks

nominaal groeit met 4 procent (i.e. historisch gemiddelde over de voorgaande 4 jaren; of 2 procent inflatie en 2 procent productiviteitsgroei) en verdisconteren de kasstromen met 8 procent (i.e. de gewogen gemiddelde kapitaalkostenvoet [WACC] voor beursgenoteerde landbouwondernemingen in via de dataset van Damodaran over kapitaalkosten). De waarde van de onderneming bij eeuwigdurende verdiscontering is dan (afgerond) 3,5 miljoen euro.<sup>29</sup>

Bij vervreemding rekent de vervreemder fiscaal af over de meerwaarde van de onderneming over de fiscale boekwaarde. De gemiddelde fiscale boekwaarde over dezelfde periode als onze commerciële waardering is (afgerond) 1,7 miljoen euro. De vervreemder dient dan af te rekenen over 1,8 miljoen euro. Onder de (forfaitaire) aanname van een belastingdruk van 40 procent volgt een aanslag van 800 duizend euro en incasseert de vervreemder 2,7 miljoen euro netto (vervreemdingswinst minus belasting over stakingsoverwaarde t.o.v. de fiscale boekwaarde).

De landbouwvrijstelling kan de belastingheffing over de stakingswinst drukken. Een agrariër heeft gemiddeld 29 hectares in eigendom die elk 67.100 euro waard zijn. De totale commerciële waarde van dit grondbezit is dan (afgerond) 1,9 miljoen euro, terwijl deze fiscaal tegen afgerond 900 duizend euro op de balans staan. Daarmee komt dus een bedrag van 1 miljoen euro in aanmerking voor de landbouwvrijstelling en dus een fiscale winst van 800.000 euro. De verschuldigde belasting is 311 duizend euro. Slotsom is een belastingvoordeel van ongeveer 0,4 miljoen euro voor de vervreemder die zojuist diens onderneming voor 3,5 miljoen euro heeft verkocht.<sup>30</sup> Voor de vervreemder is de belastingheffing over de vervreemdingswinst dan hoe dan ook een te dragen last (en fiscaal ook wenselijk in de zin dat het uitgangspunt is dat winst belast wordt).

Tabel 4.1 Indicatie berekening effect landbouwvrijstelling op netto opbrengst verkoop onderneming

	Waarde
Nominale vrije kasstroom voor de onderneming voor overname	135k euro
Groeivoet kasstroom	4%
Discontovoet	8%
<b>Waarde van de onderneming</b>	<b>3,5 miljoen euro</b>
Commerciële boekwaarde	3,5 miljoen euro
Fiscale boekwaarde	1,7 miljoen euro
<b>Fiscale vervreemdingswinst</b>	<b>1,8 miljoen euro</b>
Belastingdruk	40%
<b>Belasting</b>	
... met landbouwvrijstelling	311 duizend euro
... zonder landbouwvrijstelling	713 duizend euro
<b>Netto opbrengst</b>	
... met landbouwvrijstelling	3,2 miljoen euro
... zonder landbouwvrijstelling	2,8 miljoen euro

<sup>29</sup> Anekdotisch komt dit overeen met activawaarden via Agrimatie of e.g. Trouw, 25 augustus 2021, *Om ons boerenbedrijf in de familie te houden is fiscale hulp echt nodig*.

<sup>30</sup> Doorgaans heeft een eigenaar-agrariër een relatief hoge solvabiliteit (hoger dan 70%). Een relatief klein deel van de verkoopopbrengsten zullen naar schuldeisers gaan, het (relatief grote) resterende deel is voor de verkoper.

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Agrimatie, CBS Microdata, en maatwerkbestanden van de Belastingdienst.

Een verwerfer die rekent met dezelfde groeivoet van de kasstromen als de verkoper en dezelfde discontovoet zal precies de waarde van de onderneming willen betalen als verwervingsprijs. Dit is tautologisch: de waarde van de onderneming is immers de verdisconteerde waarde van de toekomstige kasstromen (tenzij er sprake is van liquidatiewaarde). Deze verwerfer realiseert dan een verplaatsing van vermogen over de tijd door een eenmalige koopsom nu in te ruilen voor een constante stroom aan inkomsten in de toekomst (die dezelfde contante waarde heeft als de koopsom nu). Merk op dat dit gegeven onafhankelijk is van de landbouwvrijstelling. Zonder landbouwvrijstelling daalt de verwachtingswaarde van toekomstige kasstromen omdat een belastingclaim uit de kasstroom gedekt moet worden. Dat drukt simpelweg de waarde van de onderneming, zowel vanuit het perspectief van de koper als de verkoper. De verkoper kan proberen dit te verhalen op de koper, maar de koper zal tegen die prijs simpelweg niet willen kopen. Behoudens transitieproblematiek in de overgangperiode (de verkoper die nog wil profiteren van de vrijstelling, maar een koper die dat in de toekomst niet meer zal kunnen), is het effect van de landbouwvrijstelling op bied- en laatprijzen dan beperkt (en strekt tot enkel herverdeling).

Het gegeven dat de koper niet zal willen kopen indien de verkoper de belasting zal willen verhalen op de koper kan lijken op een *hold-up*-probleem, maar is dat door de prikkelstelling in de transactie niet. De koper hoeft niet te kopen en ook de verkoper heeft een *outside option*, namelijk het (gescheiden) liquideren van de activa tegen commerciële balanswaarde van (in totaal) 3,5 miljoen euro. De *hold-out*-macht van de verkoper is daarnaast meer beperkt door diens levensloop, dan dat het geval is voor de verwerfer. De vervreemdende agrariër vervreemdt vaak voor diens pensioen, terwijl de verwerfer beoogt te verwerven voor diens carrière. Behoudens voorkeuren van de verwerfer (i.e. de verwerfer die heel graag agrariër wil worden) is de prikkel voor een succesvolle transactie hier dan sterker voor de vervreemder dan voor de verwerfer.

De hamvraag voor de overdracht c.q. vervreemding ligt dan eerder aan de *buy-side* dan aan de *sell-side* van de transactie, namelijk de vraag of de koper de economische waarde van de onderneming (in het rekenvoorbeeld 3,5 miljoen euro) kan opbrengen. Het antwoord op deze vraag is vaak negatief. Weinig (potentiële) verwerfers hebben 3,5 miljoen euro op de plank liggen. Ook kan de *business case* voor het verkrijgen van zulke middelen in vreemd vermogen vaak niet uit – ter illustratie: een annuïtaire lening voor de overnamesom van 3,5 miljoen euro met een looptijd van 30 jaar<sup>31</sup> tegen 5 procent rente<sup>32</sup> impliceert een annuïteit groter dan de vrije kasstroom voor de onderneming.

Zonder inbreng van vers eigen vermogen kan de overname dan eigenlijk niet uit. Binnen familiesfeer worden ondernemingen daarom vaak deels overgedaan via schenkingen.<sup>33</sup> Fiscaal zijn we hier dan in een additionele sfeer van problematiek beland, namelijk die van de schenk- en erfbelasting aan de kant van de verwerfer naast die van de landbouwvrijstelling aan de kant van de vervreemder.<sup>34</sup> In het geval dat overdracht plaatsvindt met hulp van schenking hoeft de bedrijfswaarde immers niet volledig door de verwerfer gefinancierd te worden, maar is wel belasting over de ontvangen schenking verschuldigd. Dit kan een uitkomst zijn indien er een gedeelde wens bestaat van vervreemder en verwerfer om de onderneming voort te laten bestaan, mits de verwerfer de belasting en

---

<sup>31</sup> Interviewpartners benoemen dat dit een voorstelbare termijn is.

<sup>32</sup> Zie gegevens van DNB over zakelijke rente.

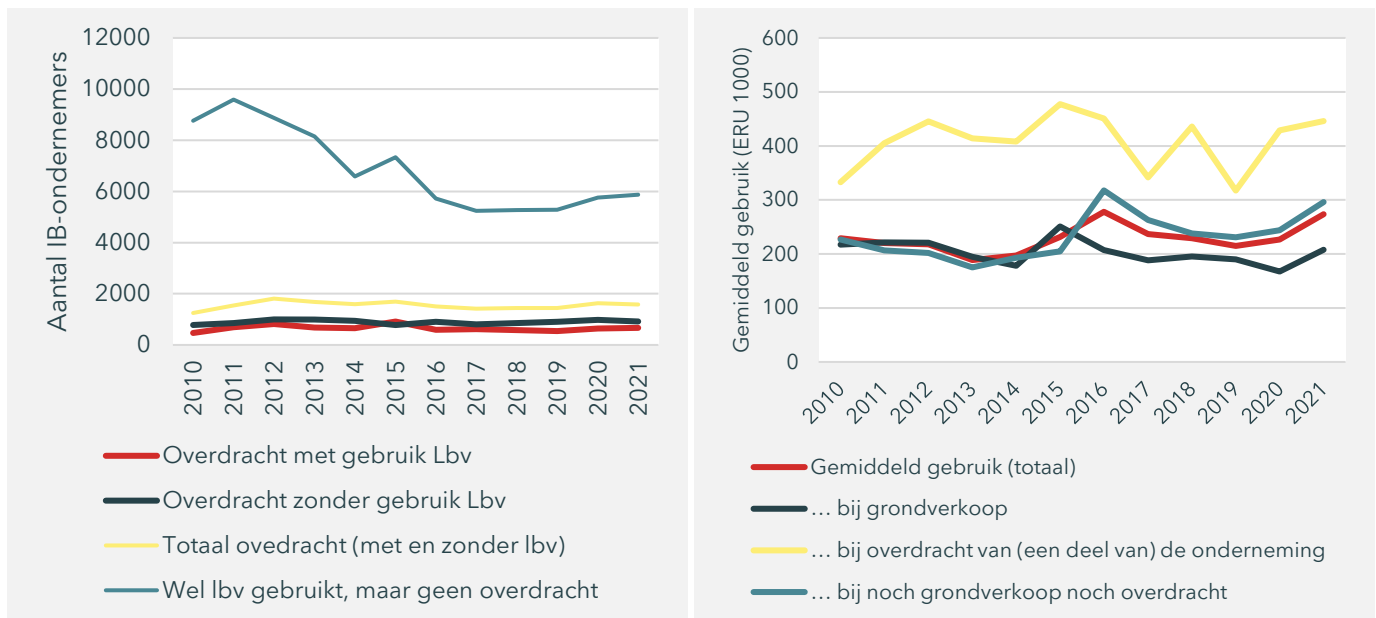
<sup>33</sup> Ter illustratie: in haar evaluatie van o.a. de BOR spreekt het CPB van 1313 schenkingen met BOR in 2017, waarbij geldt dat de landbouw de grootverbruiker van de regeling is.

<sup>34</sup> Nota bene, hier kan sprake zijn van doorschuiven, zowel in lb als Vpb.

overnamefinanciering kan dekken. In de praktijk wordt gebruik gemaakt van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) om een (gedeeltelijke) vrijstelling te verkrijgen voor de erf- en schenkbelasting.<sup>35</sup>

In strikt zakelijke verhoudingen schuilt hier dan geen probleem aan de kant van de overdrager of vervreemder. Die ontvangt immers een prijs voor diens onderneming en kan daar dan over afrekenen (of organiseert de transactie zodat dat niet hoeft door bijvoorbeeld gebruik te maken van de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting). Daarnaast is eerder al gerefereerd aan het feit dat overname van het bedrijf als geheel ook een alternatief heeft, namelijk liquidatie van de afzonderlijke activa op de balans (tegen marktwaarde). Ook kan de vervreemder of staker ervoor kiezen het bedrijf als geheel te behouden zonder de overdracht in één keer in z'n geheel te regelen (bijvoorbeeld door eigenaarschap en exploitatie los te knippen en/of de overdracht van eigenaarschap geleidelijk te laten verlopen). Voor de vervreemder is overdracht dan geen (financiële) noodzaak, noch bestaat de noodzaak om bij vervreemding de afrekening over de stakingswinst geheel te ontlopen (maar natuurlijk wel de wens).

Figuur 4.5 Gebruikersaantallen voor de lbv rondom overdracht zijn laag, terwijl het gemiddelde gebruik hoog is.



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en maatwerkgegevens van de Belastingdienst. Noot: Lbv = landbouwvrijstelling.

Statistieken inzake het gebruik van de landbouwvrijstelling illustreren het beperkte belang van de landbouwvrijstelling voor de overdracht. Het linker paneel van Figuur 4.5 laat zien dat de gebruikersaantallen van de landbouwvrijstelling in hetzelfde jaar dat (een deel van) de onderneming wordt overgedragen betrekkelijk laag is. Sterker nog, er worden evenveel of meer ondernemingen overgedragen zonder dat jaar gebruik te maken van de landbouwvrijstelling dan met. Tegengesteld is dat waar gebruik wordt gemaakt van de landbouwvrijstelling in het jaar van overdracht van (een deel van) de onderneming, het gemiddeld gebruik van de vrijstelling relatief hoog is. De slotsom is dan dat de landbouwvrijstelling kennelijk in veel gevallen niet nodig is voor de overdracht, maar dat waar gebruik

<sup>35</sup> In de agrarische sector valt de goingconcernwaarde (de waarde van de onderneming als samenhangend geheel, wanneer je deze als het ware gaat voortzetten) dikwijls lager uit dan de liquidatiewaarde (de totale waarde van alle afzonderlijke bedrijfsmiddelen) waardoor voor 100% gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling. Wel moet voldaan worden aan de voortzetting- en bezitsvereiste van de BOR.

wordt gemaakt dit een fors belastingvoordeel oplevert voor de vervreemder (wier onderneming gemiddeld een aanzienlijke waarde heeft).

## 4.3 Vermogensopbouw en -verdeling

### Het neveneffect in de beleidstheorie

Het spel rondom de verkoop van bedrijfsactiva of de overdracht van de onderneming als geheel heeft in de beleidstheorie gevolgen voor de vermogensopbouw van de onderneming. Hierin bestaat een samenhang met de overdracht. Doordat de waardestijging bij vervreemding is vrijgesteld blijven er meer middelen over voor de agrariër. In de beleidstheorie maken koper en verkoper een afweging tussen de vermogenspositie van overdragende ondernemer en de financierings-/ontwikkelingsmogelijkheden van de opvolgende ondernemer. Zolang er een landbouwvrijstelling is, wordt deze afweging eenvoudig, doordat de belasting niet mee hoeft te wegen in de transactie. Bij afwezigheid van de vrijstelling zal de opvolger wanneer er geruisloos wordt doorgeschoven te maken krijgen met een belastinglatentie. De opvolger gaat dan met dezelfde boekwaarde door, maar er komt mogelijk ooit een moment waarop de grond wordt vervreemd of onttrokken (bijvoorbeeld bij staking) en er dus een belastingclaim ontstaat. Dat heeft een dempend effect op de betalingsbereidheid van de koper met lagere overnameprijzen tot gevolg. Dat laatste heeft vervolgens weer invloed op de vermogenspositie van de (dan) overdragende ondernemers.

### Vermogensopbouw en -verdeling in de praktijk

Een agrariër bouwt vermogen op in diens onderneming, in de IB-sfeer vaak met het oogmerk van oudedagsvoorziening. De agrariër verschilt daarin niet van andere ondernemers, maar de grondbezittende agrariër geniet hierbij het voordeel dat hij of zij met dank aan de landbouwvrijstelling een deel van dit vermogen belastingvrij kan verzilveren. Deze verzilvering vindt plaats rondom overdracht of liquidatie van de onderneming. Rondom liquidatie bestaan weinig beperkingen die de landbouwvrijstelling oplost, behalve dan dat de vervreemder netto in plaats van bruto incasseert, en rondom de overdracht spelen mogelijk vooral knelpunten aan de kant van de verwerfer (en niet aan de kant van de vervreemder, zie hierboven). Daarbij lijkt de grondmarktdynamiek overwegend exogeen in relatie tot de landbouwvrijstelling (zie ook hierboven). Voor de vermogensopbouw van de ondernemer speelt de landbouwvrijstelling behalve als belastingvrijstelling dan maar een beperkte rol. Voor verzilvering van dat vermogen in familieverband is de ondernemer aangewezen op de mogelijkheid om diens onderneming daadwerkelijk over te dragen. Problematiek daaromtrent hangt echter maar weinig samen met de landbouwvrijstelling.

Rondom vermogensverdeling tussen generaties en ondernemers speelt de landbouwvrijstelling een grotere rol. Feit is dat agrariërs een belastingvoordeel genieten dat begrotingstechnisch opgebracht moet worden door andere belastinginkomsten. Dekking hiervoor bestaat mede uit de heffing van verpachters die wel belasting betalen, net zoals niet-agrariërs die wel grond bezitten als onderdeel van hun onderneming. Hetzelfde geldt voor kapitaal- of arbeidsverschaffers die belast worden, in tegenstelling tot agrarisch grondbezit. Netto resteert dan een vermogenstransfer naar niet-aangeslagen vermogenswinst via de belastingheffing van andere productiefactoren en doelgroepen. Belangwekkend is hierbij voorts dat de baten hiervan geconcentreerd zijn bij een groep ondernemers die relatief veel grond in eigendom hebben voor agrarische activiteiten.

Op basis van cijfers van Agrimatie is het balanstotaal van de gemiddelde agrarische ondernemer over de periode 2017-2021 3,5 miljoen euro, waarvan 2,5 miljoen euro eigen vermogen (zie paragraaf 4.2: Vermogensopbouw en -verdeling in de praktijk). De commerciële balanswaarde van grondbezit over die periode bedroegen gemiddeld

1,8 miljoen euro.<sup>36</sup> Agrarische ondernemers zijn hiermee relatief vermogend. Het gemiddelde Nederlandse huishouden had in 2021 een pensioenvermogen van 152 duizend euro en een ander vermogen van 261 duizend euro, of tezamen 413 duizend euro.<sup>37</sup> Voor de leeftijdsgroep 65-75 liggen deze bedragen wat hoger, namelijk op 650 duizend euro in totaal waarvan 277 duizend euro aan pensioenvermogen. De vermogenspositie van agrarische ondernemers is daarmee hoe dan ook sterk. Bovendien is deze vermogenspositie ook bijzonder scheef verdeeld. De grootste 10 procent van de agrarische ondernemingen zijn goed voor zo'n 36 procent van het eigen grondbezit en 34 procent van het eigen vermogen.<sup>38</sup>

## 4.4 Concurrentiepositie en verduurzamingsmogelijkheden

### Het neveneffect in de beleidstheorie

In de (beleids)theorie met neveneffecten kan de landbouwvrijstelling bijdragen aan het concurrentievermogen van de Nederlandse agrosector, net zoals aan de mogelijkheden voor verduurzaming. Doordat de landbouwvrijstelling zorgt voor een lagere belastingclaim op potentiële waardevermeerdering van landbouwgrond, en daarmee de executiewaarde van landbouwondernemingen toeneemt, vergemakkelijkt de landbouwvrijstelling het aantrekken van financiering. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat er meer innovatie en bedrijfsontwikkeling plaatsvindt. Zulke innovatie en bedrijfsontwikkeling kan ook duurzaam zijn of bijdragen aan het realiseren van verduurzamingsdoelstellingen.

### Concurrentiepositie van de sector

De constatering dat de landbouwvrijstelling enkel beperkte invloed heeft op financieringsmogelijkheden (zowel lopend als rondom overdracht) of de grondmarkt werpt direct vragen op rondom de mate waarin de vrijstelling invloed heeft op de concurrentiepositie van de sector. Als niet via deze kanalen, hoe dan wel? Het antwoord is: in de praktijk waarschijnlijk nauwelijks.

Hierbij dient opgemerkt te worden dat de concurrentiepositie van de Nederlandse agrosector (historisch) sterk is. In internationaal opzicht is Nederland bijvoorbeeld de op één na grootste exporteur van landbouwproducten, enkel de Verenigde Staten exporteert meer (Dolman, Jukema, en Ramaekers, 2019). In termen van productiviteit bevindt Nederland zich al geruime tijd in de voorhoede van Europa. Sinds het begin van de 21e eeuw is het productievolumen per eenheid arbeid aanzienlijk gestegen, met een groei van meer dan 41 procent. Nederland heeft zelfs de hoogste output per eenheid arbeid van de gehele EU.<sup>39</sup> Het belang van de landbouw in de Nederlandse economie lag in 2018 licht boven het Europese gemiddelde van 1,1 procent. In vergelijking met naburige landen overtrof het Nederlandse aandeel in de totale toegevoegde waarde aanzienlijk dat van België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk, waar elk van deze landen een aandeel van slechts 0,5 procent had (CBS, 2020). Merk op dat deze indicatoren van de Nederlandse concurrentiepositie maar weinig betrekking hebben op de fiscaliteit, maar eerder op de productiviteit.

De concurrentiepositie van de Nederlandse agrosector is het gevolg van een samenspel aan factoren, waaronder de toegang tot een toegankelijke en grote Europese interne markt, de geografische en fysieke ligging van Nederland, en de productiviteit en het innovatieve vermogen van de landbouwsector. Door toegang tot de Europese interne markt kan Nederland producten gemakkelijk afzetten bij andere Europese landen. De belangrijkste export-

---

<sup>36</sup> Analyse van CBS Microdata laat zien dat de gemiddelde agrarische ondernemer zo'n 72 procent van diens grondgebruik in eigendom heeft, met een mediaan van 78 procent en een standaarddeviatie van zo'n 28 procent.

<sup>37</sup> Zie de vermogensstatistieken via CBS Statline.

<sup>38</sup> SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata.

<sup>39</sup> Zie e.g. CBS; productievolumen van de landbouw 2016.

en importlanden van de Nederlandse landbouwgoederen zijn Duitsland, België, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Naar de totale EU-27 landen is het exportaandeel 70 procent en het importaandeel 57 procent. De gunstige geografische ligging van Nederland, gelegen in het centrum van dit afzetgebied en in een rivierdelta, draagt bij aan deze prestatie. Nederland handhaaft een gerichte focus op regionale handel, wat resulteert in zijn prominente positie als een wereldwijde marktspeler met een aanzienlijke regionale oriëntatie (WUR en CBS, 2023; EC, 2022). Daarnaast kent Nederland een goed ontwikkelde private kennisinfrastructuur, waarvoor het aantal patenten en de intensiteit van onderzoek en ontwikkeling (R&D) en de aanwezigheid van vooraanstaande universiteiten graadmeters zijn. In deze context zijn bedrijfsmatige keuzes en trends richting schaalvergroting logisch en bepalend voor de productiviteit en het innovatieve vermogen van de sector. Tegen deze achtergrond kan beleid een rol spelen, maar het belang van fiscale vrijstellingen op grondwaardeveranderingen moet tegen deze achtergrond ook niet overschat worden. Voor landbouwgoederen geldt dat zij vaak goede substituten zijn (vaak is een ui een ui) of (in het beste geval) een zekere markt- of concurrentiemacht uitdrukken (e.g. Nederlandse bloemen en bollen). Kosten- en innovatievoordelen zijn dan belangrijk. Op de kostenstructuur van de Nederlandse landbouwsector heeft de landbouwvrijstelling maar een beperkte invloed, en hetzelfde geldt voor het innovatiepotentieel.

## Verduurzaming

Verduurzaming van de economie en daarmee ook de landbouwsector is een grote maatschappelijke opgave. Beleid kan transities faciliteren, maar de landbouwvrijstelling hoeft geen onderdeel te zijn van dat beleid. Waar de landbouwvrijstelling maar beperkte effecten heeft op de grondmarkt, de financiering van de landbouwsector, of de concurrentiepositie van agrariërs is in elk geval via die banden onduidelijk hoe de landbouwvrijstelling een bijdrage kan leveren aan de verduurzamingsopgave. Waar verduurzaming een herziening van het bedrijfsmodel vereist, schuilen mogelijke knelpunten voor de transitie eerder in de kasstroom dan in de balans. Dat geldt ook vanuit het perspectief van grond. Waar verduurzaming betekent om hetzelfde te produceren met meer grond, is het knelpunt niet de landbouwvrijstelling, maar de beschikbare hoeveelheid grond. Waar verduurzaming betekent om minder te produceren met dezelfde hoeveelheid grond, werpt dit het probleem terug naar het bedrijfsresultaat en de kasstroom van agrariërs: hoe te voorzien in het levensonderhoud, bij lagere productie. Behoudens een inkomens- c.q. vermogenstransfer biedt de landbouwvrijstelling geen overtuigend antwoord op deze vraag.

## 4.5 Samenvatting van de beleidspraktijk

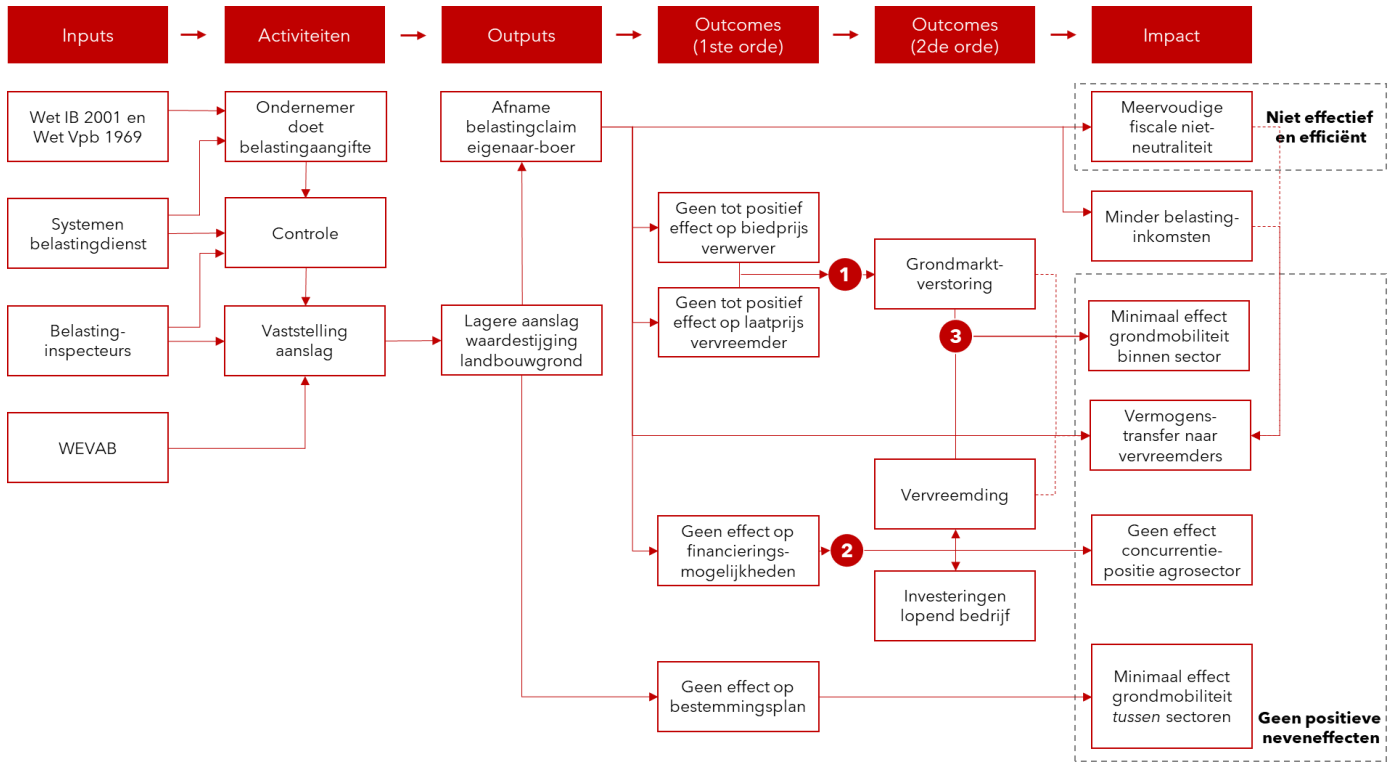
De beleidstheorie sinds de invoering van de Wet IB 2001 is veelal uitgegaan van mogelijke (wenselijke) neveneffecten die het bestaan van de landbouwvrijstelling rechtvaardigen. Deze beleidstheorie hebben we in hoofdstuk 2 gereconstrueerd, en in de navolgende hoofdstukken vanuit de praktijk en empirie geanalyseerd. De slotsom hiervan is dat de beleidstheorie geen steun kan vinden in de praktijk. Figuur 4.6 vat deze bevindingen samen.

We constateren dat het effect van de landbouwvrijstelling op de grondmarkt beperkt is, zowel wat betreft de grondmobiliteit binnen de landbouwsector als tussen sectoren. Binnen de landbouwsectoren spelen andere factoren dan de landbouwvrijstelling een grotere rol voor het aanbod van en de vraag naar landbouwgrond. Aan de marge kan de landbouwvrijstelling een effect hebben, maar daarbij is ook sprake van een verstoring. Tussen sectoren wordt deze verstoring gedempt door het feit dat bestemmingsplannen grond in beginsel binnen de landbouwsector houden. Per saldo resulteert de landbouwvrijstelling geen tot een beperkt effect op de grondmobiliteit.

Zonder effect op de grondmarkt vallen problemen inzake de financiering van landbouwondernemingen terug naar reguliere bedrijfsfinancieringsproblemen. Voor financiers is de kasstroom bepalend waar de balans stevig is (wat die in de landbouwsector in de regel is). Voor de landbouwsector is dit een aandachtspunt, maar ook een punt dat

weinig van doen heeft met de landbouwvrijstelling. Dit geldt zowel voor reguliere investeringen als rondom overdracht of vervreemding van de onderneming.

Figuur 4.6 De beleidspraktijk



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Waar grondmarkt en financieringseffecten van de vrijstelling beperkt zijn, is het effect van de regeling op de concurrentiepositie of verduurzamingsmogelijkheden van de sector ook direct onduidelijk - te meer als ook andere factoren (buiten de landbouwvrijstelling) aan te wijzen zijn als bepalender (zoals ze dat ook zijn inzake de financiering, namelijk de kasstroom en de onderliggende drivers zoals kostenstructuur en bedrijfsmodel).

Wat dan resteert is een herverdeling langs een aantal assen. In tegenstelling tot andere ondernemers die grond als activum op hun balans hebben, rekenen agrariërs niet over de waardeverandering hiervan. Dit is een onevenwichtige heffing, niet alleen fiscaal maar ook economisch. Ondernemers die een vergelijkbare productiestructuur hebben (i.e. met een vergelijkbaar grondbezit) worden fiscaal anders aangeslagen (bijvoorbeeld landbouwgrondverpachters of ondernemers in andere sectoren die ook grond gebruiken in hun productie). Bij gelijke overheidsuitgave impliceert dit een transfer. Belangwekkend daarbij is dat deze transfer (dankzij de vormgeving van de regeling) neerslaat bij de groep agrariërs met relatief veel grond op hun balans (en daarmee ook relatief vermogend zijn). Los van zulke verdelingseffecten blijft ook het fiscale punt bestaan dat met de vrijstelling geen specifiek doel wordt behaald wat zou kunnen dienen als rechtvaardiging om te breken met de fiscale uitgangspunten dat gelijke gevallen gelijk belast moeten worden (neutraliteit) en dat over (vermogens)winst in beginsel belasting verschuldigd is.



## 5 Beleidsalternatieven

Op basis van de analyse van doeltreffendheid, doelmatigheid en mogelijke neven-effecten lijkt afschaffing het logische beleidsalternatief.

Hoofdstuk 3 concludeert dat met betrekking tot het oorspronkelijke doel van de regeling – namelijk het realiseren van fiscale neutraliteit – de landbouwvrijstelling doeltreffend noch doelmatig is. Hoofdstuk 4 concludeert dat in de eventuele neveneffecten van de landbouwvrijstelling ook weinig rechtvaardiging voor de regeling bestaat. Dit werpt vragen op over het beleidsmatig handelingsperspectief. We verkennen er twee: afschaffing en hervorming zodat een positieve bijdrage geleverd wordt aan een van de ‘beoogde neveneffecten’ van de regeling.

### 5.1 Afschaffing

Sinds 2007 concluderen verschillende onderzoeken, rapporten en evaluaties negatief over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de landbouwvrijstelling. Daarmee is al meermaals gepleit voor het afschaffen van de landbouwvrijstelling, meest recent door de Algemene Rekenkamer (2021). Hieronder verkennen we de vormgeving en (gedrags)effecten van een eventuele afschaffing, net zoals de budgettaire gevolgen.

#### **Vormgeving**

Een afschaffing van de landbouwvrijstelling kan verschillend worden vormgegeven, maar gebruik van een overgangsregime lijkt beleidsmatig verstandig (bijvoorbeeld ook om eventuele claims voor nadeelcompensatie voor te zijn). Ook de Algemene Rekenkamer (2021) neemt een afschaffing met een overgangsregeling als uitgangspunt. Bij dit overgangsregime geldt het uitgangspunt dat waardeverandering (WEVAB) tot het moment van afschaffing onbelast blijven (e.g. geen effect met terugwerkende kracht).

Rondom de afschaffing zal een uitdaging zijn dat bij veel ondernemers het grondbezit tegen een historische (en dus te lage) boekwaarde op de balans staat. Onmiddellijke afschaffing zorgt dan voor een heffing met terugwerkende kracht. Een overgangsregime corrigeert hiervoor door vermogenswinsten die in het verleden behaald zijn maar nog niet gerealiseerd zijn, niet te belasten. Er zijn verschillende manieren om een dergelijk overgangsregime te regelen.

#### *Variant 1. Eenmalige herwaardering op de balans*

Een variant is om het agrariërs toe te staan om rond de afschaffing de waarde van hun grond eenmalig te herwaarderen. Die herwaardering blijft onbelast, en vanaf dat moment zou afgerekend moeten worden over de waardeverandering. Deze variant heeft als voordeel dat zij exact is (elke ondernemer rekent af tegen de feitelijke waardeverandering van de grond), maar als nadeel dat zij waarschijnlijk gepaard gaat met administratieve lasten en uitvoeringskosten. Deze herwaardering vereist een taxatie van de landbouwgrond, wat een administratieve last is voor agrariërs om uit te voeren en voor de Belastingdienst om te controleren (eventuele geschillen hier nog buiten beschouwing gelaten).

#### *Variant 2. Beleidsmatige herwaardering in de heffing aan de hand van normbedragen (ex-post)*

Een tweede variant is om niet feitelijk maar puur beleidsmatig te herwaarderen. Dat kan in de toekomst, bijvoorbeeld pas op het moment van vervreemding, maar ook rond de afschaffing van de regeling. Beide varianten zouden gebruik maken van normbedragen (conform het gebruik van normbedragen voor waardering van pachtgronden in

box 3). Het voordeel van zo'n aanpak is dat de administratieve lasten en uitvoeringskosten beperkter zijn dan bij een eenmalige herwaardering. Een nadeel is mogelijk dat er licht kan bestaan tussen de waardering op basis van normbedragen en een feitelijke taxatie. Ex-post is dat overigens niet feitelijk vast te stellen. Open vragen in deze variant bestaan eruit dat (1) niet duidelijk is of het normbedrag inzake de herwaardering juridisch stand houdt bij meningsverschillen tussen Belastingdienst en belastingplichtige<sup>40</sup>, en (2) waarom de belastingplichtige niet zelf de last zou moeten dragen voor het fiscaal accuraat weergeven van diens feitelijke balanspositie (de fiscale waarde van de grond na herwaardering in variant 1).

### **(Gedrags)effecten**

Bij afschaffing kunnen (gedrags)effecten optreden. Ondernemers die op relatief korte termijn voornemens waren grond te vervreemden zullen dat moment mogelijk naar voren proberen te halen, om zo nog de baten van de vrijstelling te kunnen genieten. Waarschijnlijk zal dit leiden tot een tijdelijke piek in het aantal gebruikers en het budgettaire beslag van de regeling. In de periode ná afschaffing zullen ondernemers het moment van vervreemding mogelijk willen uitstellen om zo de heffing uit te stellen. Deze prikkel is niet uniek voor de landbouwvrijstelling. In de regel rekenen belastingplichtigen niet graag af over positieve waardeveranderingen. Voor veel agrarische ondernemers is de duur van dit uitstel evenwel begrensd. Op enig moment zullen zij stoppen (bijvoorbeeld omwille van pensionering), de onderneming overdragen of staken en fiscaal afrekenen.

Volgens enkele gesprekspartners speelt ook thans in de landbouwsector dat ondernemers de afrekening proberen uit te stellen, bijvoorbeeld door het bedrijf formeel niet te staken (ondanks dat er geen reële activiteiten meer ontplooid worden). Hierbij speelt verder wel dat dat bij een perfect overgangsrecht (in theorie: herwaardering naar huidige fiscale en commerciële waarde) dit effect met betrekking tot de landbouwvrijstelling nihil behoort te zijn. De teller voor de heffing wordt bij herwaardering bij overgang immers weer op nul gezet. Potentiële claims vervallen daarmee, en het is daarna aan de agrariër om ervoor te zorgen dat hij of zij net zoals alle andere ondernemers kan afrekenen over diens rekening bij de fiscus (waarbij geldt: waar realisatie van boekwinst bij vervreemding of staking plaatsvindt, daar in beginsel liquide middelen voor zouden moeten zijn geïnd).

Deze gedragseffecten kunnen in theorie neveneffecten opleveren voor bijvoorbeeld grondmobiliteit of de financiering van bedrijfsoverdrachten, maar deze effecten zijn blijkens hoofdstuk 4 afwezig, klein, en/of onwaarschijnlijk en niet oorzakelijk en materieel te relateren aan de landbouwvrijstelling.

### **Budgettaire gevolgen**

Het ministerie van Financiën heeft een raming gemaakt van de budgettaire gevolgen van afschaffing van de landbouwvrijstelling met overgangsrecht.<sup>41</sup> Onderliggend neemt het ministerie van Financiën aan dat bij afschaffing sprake zal zijn van ruime anticipatie-effecten, net zoals blijvende mogelijkheden voor ondernemers om gebruik te maken van andere fiscale regelingen. Afhankelijk van het jaar van invoering en de vormgeving van het overgangsrecht loopt de budgettaire opbrengst gestaag op. Bij afschaffing met overgangsrecht per 2025 zal de budgettaire opbrengst oplopen van 10 miljoen euro tot het structurele niveau van 182 miljoen euro in het jaar 2068.

---

<sup>40</sup> Het lijkt aannemelijk om de beleidsaanpassing zo vorm te geven dat een tegenbewijsregeling hier werking zou kunnen vinden. Grondeigenaren krijgen dan de mogelijkheid om aan te tonen dat de normbedragen (dusdanig) afwijken van de feitelijke waarde. Hoewel het dan voor kleine verschillen niet loont om een procedure te starten, zal een tegenbewijsregeling toch de beoogde besparing in de administratieve lasten en uitvoeringskosten gedeeltelijk teniet doen.

<sup>41</sup> Raming van het ministerie van Financiën uit augustus 2023 verkregen door het onderzoeksteam in het kader van deze evaluatie.

## 5.2 Hervorming

Voor hervorming van de regeling wordt periodiek ook een lans gebroken. We bespreken twee varianten, namelijk de 'reparatievariant' en de 'doelveranderingsvariant'.

### **Reparatie**

In de reparatievariant wordt de onevenwichtigheid in de heffing op een andere manier gerepareerd. Dit kan door de eigenaar-agrariërs aan te slaan *a la* box-3 door ze doorlopend te belasten op hun grondbezit. Gelet op de discussie rondom de huidige vormgeving van box-3 lijkt dit echter een moeilijk uitvoerbaar en conflictgevoelige optie. Deze optie verdient hiermee niet de voorkeur.

### **Doelverandering**

Constaterende dat de landbouwvrijstelling geen doel meer dient, kan besloten worden om de vrijstelling een nieuw doel te geven - bijvoorbeeld het steunen van een van de nevendoelen. Gelet op de analyse van de huidige uitwerking van de regeling op de nevendoelen lijkt dat geen haalbare kaart. Er bestaan geen empirische indicaties noch theoretische redeneerlijnen die steun vinden in de praktijk, die *ex-ante* waarschijnlijk maken dat hervorming van de vrijstelling om verduurzaming, concurrentie, de werking van de grondmarkt, of bedrijfsfinanciering of -overdrachten te faciliteren kan rekenen op een grote kans van slagen. Daarbij waarschuwden CPB en (ambtelijk) het ministerie van Financiën onlangs voor de moeilijkheden en uitdagingen van het realiseren van maatschappelijke doelen via fiscale regelingen. Doelverandering lijkt dan al met al een onaantrekkelijke optie.

# Referenties

Algemene Rekenkamer. (2021). *Verantwoordingsonderzoek*. Rapport.

Buitelaar, E. (2021). *De werking van de grondmarkt*. Den Haag: PBL.

Dolman, M., Jukema, G. & Ramaekers, P. (2019). *De Nederlandse landbouwexport in 2018 in breder perspectief*. Wageningen: Wageningen Economic Research en CBS.

Hamelink, E., Lejour, A., Trommelen, A. & Weyzig, F. (2023). *Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten*. Den Haag: CPB.

Korthals Altes, W.K. en Van Rij, H.E. (2005). *Grondmobiliteit*. Utrecht: Innovatienetwerk Groene Ruimte en Agrocluster.

Luijt, J., Veeneklaas, F.R., Van der Schans, J.W. en Venema, G.S. (2003). *Ontvlechting van de productiewaarde en optiewaarde van landbouwgronden*. Den Haag: LEI.

Ministerie van Economische Zaken. (2014). *Beleidsdoorlichting Economische Zaken; Brief regering; Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) Agro-, visserij-, en voedselketens. Kamerstukken II 2014/2015, 30991, nr. 16, blg. 540052*.

Ministerie van Financien. (2023). *Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen*.

Möhlmann, J. en Van Essen, C. (2022). *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*. CPB Notitie. Den Haag: CPB.

OECD. (2020). *Taxation in agriculture*. Parijs: OECD Publishing.

Segeren, A., Needham, B. en Groen, J. (2005). *De markt doorgrond*. Den Haag: Ruimtelijk Planbureau.

Silvis, H.J., van der Veen, H.B. en Voskuilen M.J. (2014). *Fiscale faciliteiten agrosector; werking en effecten*. Wageningen: LEI Wageningen UR (University & Research centre).

Van Benthem, M., Koeman, N. en Tieben, B. (2019). *Beleidsdoorlichting agrobeleid*. SEO Economisch Onderzoek. Amsterdam: SEO.

Van der Veen H.B., Silvis H.J., Van der Meulen H.A.B. en Voskuilen M.J. (2015). *Visies uit de agrarische praktijk op de landbouwwijziging*. Wageningen: LEI Wageningen UR (University & Research centre).

Van der Veen, H., Albrechtse, D., Venema, G.S., Kavelaars, P., Van den Dool, R. en De Nies, B. (2007). *Evaluatie landbouwwijziging*. Den Haag: LEI.

# Bijlage A Verdere onderzoeksverantwoording

## Bijlage A.1 Begeleidingscommissie

We danken Matthijs van Tiggelen, Anne van Iersel, Erik de Ruijter, Fabrice van Hoof, Stanley Wagteveld, Juan Hernandez, Alexander Buitenhuis, Winand de Jong, Gerrit-Jan van der Bent, Aart Bakker, Herman Vollebergh, en Joost Baeten voor hun rol in de begeleiding van dit onderzoek.

## Bijlage A.2 Interviewleidraad

De interviews hebben we voorbereid aan de hand van een interviewleidraad. Volledigheidshalve staat deze hieronder. De interviews zijn afgenomen door twee onderzoekers van SEO, waarvan in elk geval een senior onderzoeker. We hebben gesproken met sectorvertegenwoordigers, experts van instituten en onderzoeksinstituten, marktpartijen en hun adviseurs, bankiers, fiscalisten, uitvoeringsinstanties, beleidsmakers binnen het Rijk, en lokale overheden.

1. Algemeen kijk op de Landbouwwijstelling
  - a. Wat is uw algemene perceptie van de Landbouwwijstelling en bent u van mening dat het de beoogde doelen bereikt?
  - b. Wat zijn volgens u de belangrijkste voordelen en nadelen van de Landbouwwijstelling?
2. Invloed van de Landbouwwijstelling op de grondprijs
  - a. Wat zijn volgens u de belangrijkste effecten van de landbouwwijstelling op de grondprijs? Kunt u uitleggen hoe de vrijstelling een drukkend en/of opwaarts effect op de grondprijs kan hebben?
  - b. Wat zijn de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling naar de vraag van landbouwgrond?
  - c. Wat zijn de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling voor het aanbod van landbouwgrond?
  - d. Welke overige factoren, volgens uw expertise, moeten in overweging worden genomen bij het evalueren van de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling voor de grondprijs?
3. Invloed van de Landbouwwijstelling op de grondmobiliteit
  - a. Hoe beïnvloedt de landbouwwijstelling volgens u de grondmobiliteit binnen de landbouwsector? Kunt u voorbeelden geven van situaties waarin de vrijstelling van invloed kan zijn op de beslissingen van landbouwers om grond te kopen of verkopen?
  - b. Heeft de landbouwwijstelling volgens uw expertise invloed op de grondmobiliteit tussen landbouwgrond en grond die gebruikt wordt voor andere doeleinden, zoals natuur of huizenbouw? Zo ja, kunt u uitleggen hoe dit effect zich manifesteert?
  - c. Welke mogelijke gevolgen voor de grondmobiliteit worden verwacht bij het afschaffen van de landbouwwijstelling? Kunt u specifieke veranderingen identificeren die kunnen optreden in termen van aankoop en verkoop van grond binnen en buiten de landbouwsector?
  - d. Zijn er andere relevante factoren die, volgens uw expertise, moeten worden overwogen bij het evalueren van de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling voor de grondmobiliteit? Denk

hierbij aan economische, juridische of beleidsfactoren die een rol kunnen spelen bij de besluitvorming met betrekking tot grondtransacties en -gebruik.

4. Effecten van de Landbouwwijstelling op bedrijfsoverdracht
  - a. In hoeverre vergemakkelijkt de landbouwwijstelling de bedrijfsovername in de agrarische sector buiten familieverband?
  - b. Wat zijn volgens u de belangrijkste effecten van de landbouwwijstelling op bedrijfsopvolging binnen de familie?
  - c. Zijn er volgens uw expertise ook mogelijke negatieve effecten van de landbouwwijstelling op bedrijfsoverdracht, zowel binnen als buiten de familie? Zijn er situaties waarin de vrijstelling belemmerend kan werken voor een soepele overdracht van agrarische bedrijven?
  - d. Hoe zou het afschaffen van de landbouwwijstelling naar verwachting de bedrijfsoverdracht in de agrarische sector beïnvloeden? Wat zijn de potentiële gevolgen voor zowel de verkoop aan niet-familieleden als de bedrijfsopvolging binnen de familie?
5. Effecten van de Landbouwwijstelling op de oudedagsvoorziening bij bedrijfsstakers
  - a. Volgens uw expertise, in hoeverre speelt de landbouwwijstelling een rol bij het waarborgen van de oudedagsvoorziening van bedrijfsstakers in de agrarische sector? Kunt u uitleggen hoe de vrijstelling bijdraagt aan het beschikbaar stellen van middelen voor de oudedagsvoorziening?
  - b. Wat zijn de potentiële gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling voor de oudedagsvoorziening van bedrijfsstakers?
  - c. Zijn er alternatieve instrumenten of beleidsmaatregelen die de gevolgen van een eventuele afschaffing kunnen verzachten of compenseren?
  - d. Zijn er andere factoren die van invloed zijn op de oudedagsvoorziening van bedrijfsstakers in de agrarische sector, los van de landbouwwijstelling? Welke andere aspecten moeten in overweging worden genomen bij het evalueren van de oudedagsvoorziening van bedrijfsstakers en hoe verhouden deze zich tot de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de landbouwwijstelling?
6. Effecten van de Landbouwwijstelling op bedrijfsontwikkeling, concurrentiekracht, innovatiepotentieel, verduurzaming en bedrijfsopvolging
  - a. In hoeverre heeft de Landbouwwijstelling invloed gehad op de bedrijfsontwikkeling in de agrarische sector?
  - b. Heeft u waargenomen dat de Landbouwwijstelling de concurrentiekracht van landbouwbedrijven heeft beïnvloed?
  - c. In hoeverre heeft de Landbouwwijstelling bijgedragen aan innovatiepotentieel, verduurzaming en bedrijfsopvolging in de sector?
7. Effecten op de internationale concurrentiepositie
  - a. In hoeverre denkt u dat de landbouwwijstelling invloed heeft op de internationale concurrentiepositie van de Nederlandse boer?
  - b. Wat zijn volgens uw expertise de mogelijke gevolgen van de afschaffing van de landbouwwijstelling voor de bedrijfsontwikkeling van individuele (kleinere/familie) boerenbedrijven?
  - c. Hoe kan de afschaffing van de landbouwwijstelling van invloed zijn op de schaalvergroting binnen de Nederlandse landbouwsector? Verwacht u dat er een verschuiving zal plaatsvinden naar meer overnames door grote en financieel slagvaardige bedrijven?

8. Administratieve lasten en uitvoeringskosten (voor de belastingdienst)
  - a. Welke administratieve lasten ervaren landbouwers die gebruikmaken van de Landbouwwijstelling?
  - b. Wat zijn de mogelijke gevolgen van het afschaffen van de Landbouwwijstelling voor de administratieve processen en verplichtingen van landbouwers?
  - c. Kunt u ons inzicht geven in de geschatte uitvoeringskosten van de Belastingdienst met betrekking tot de landbouwwijstelling? Welke factoren spelen een rol bij het bepalen van deze kosten?
  - d. Zijn er specifieke taken of processen binnen de Belastingdienst die gerelateerd zijn aan het handhaven en controleren van de landbouwwijstelling? Zo ja, kunt u ons vertellen welke maatregelen worden genomen om naleving van de regeling te waarborgen?
  - e. Hoe worden de handhaaf- en controlekosten voor de landbouwwijstelling doorgaans gemonitord en geëvalueerd binnen de Belastingdienst?
  - f. Hoe verhouden de uitvoeringskosten en handhaaf/controlekosten van de landbouwwijstelling zich tot andere fiscale regelingen of belastingmaatregelen?
  
9. Alternatieven voor de landbouwwijstelling?
  - a. Volgens uw expertise, welke alternatieven zijn er voor de landbouwwijstelling? Kunt u enkele voorbeelden geven van andere fiscale regelingen of instrumenten die kunnen worden overwogen als alternatief?
  - b. Welke potentiële voordelen en nadelen kunnen deze alternatieven hebben ten opzichte van de landbouwwijstelling? Welke overwegingen moeten worden meegenomen bij het selecteren van een geschikt alternatief voor de landbouwwijstelling?
  - c. Zijn er alternatieve instrumenten of beleidsmaatregelen die de neveneffecten van de landbouwwijstelling kunnen verzachten of compenseren? Bijvoorbeeld maatregelen die de financiering van bedrijfsoverdracht ondersteunen?
  - d. Wat zijn de potentiële administratieve lasten van het voorgestelde alternatieve instrument?

## Bijlage A.3 CBS Microdata

Voor dit onderzoek is gebruik gemaakt van CBS Microdata, specifiek de volgende bestanden:


- Maatwerkbestand Belastingdienst IB-ondernemers in agrarische sector: Gebruik landbouwwijstelling. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst IB-ondernemers in agrarische sector: Specificatie percelen. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst IB-ondernemers in agrarische sector: Indicatoren vervreemding grond en erf of ondergrond. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst IB-ondernemers in agrarische sector: Variabelen op ondernemingsniveau. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst IB-ondernemers in agrarische sector: Fiscaal partners. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst Vpb-ondernemers in agrarische sector: Gebruik landbouwwijstelling. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst Vpb-ondernemers in agrarische sector: Specificatie percelen. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst Vpb-ondernemers in agrarische sector: Indicatoren vervreemding grond en erf of ondergrond. (2010-2021)
- Maatwerkbestand Belastingdienst Vpb-ondernemers in agrarische sector: Variabelen op ondernemingsniveau. (2010-2021)
- Maatwerkkoppeltabel ABR en IB-ondernemers (201-2021)
- Maatwerkkoppeltabel ABR en Vpb-ondernemers (-2021)

- LSB: Structuurgegevens van landbouwbedrijven (2012-2021)
- LBT\_FD: Landbouwtellingen fiscale gegevens (2013-2020)

De maatwerkbestanden zijn aan de microdatabestanden gekoppeld. De LBT\_FD en LSB zijn aan elkaar gekoppeld o.b.v. het versleutelde relatienummer. De maatwerkbestanden voor de Vpb-ondernemers zijn met behulp van de maatwerkkoppeltabel aan zowel LBT\_FD als LSB gekoppeld middels het versleutelde KvK-nummer. De maatwerkbestanden voor de IB-ondernemers zijn met behulp van de maatwerkkoppeltabel aan zowel LBT\_FD als LSB gekoppeld middels het versleutelde fiscale bedrijfsnummer. De analysebestanden voor IB-ondernemers en Vpb-ondernemers zijn niet samengevoegd in de analyse.

De macrotellingen van het gebruik van de landbouwvrijstelling zijn gebaseerd op de ongekoppelde maatwerkbestanden van de Belastingdienst voor IB- en Vpb-ondernemers. Bij analyses waarbij gebruik is gemaakt van een koppeling tussen de maatwerkbestanden van de Belastingdienst en de CBS Microdatabestanden, is gefocust op ondernemingen die aangeven dat zij een agrarische onderneming zijn. In bepaalde gevallen was het niet mogelijk om de financiële gegevens en structuurgegevens (op basis van CBS Microdata) toe te rekenen aan gegevens over transacties van landbouwgrond en het gebruik van de landbouwvrijstelling (op basis van maatwerkbestanden van de Belastingdienst). In deze gevallen is er sprake van een eigenaarsstructuur met meerdere ondernemers in één of meerdere landbouwondernemingen, waardoor de financiële en structuurgegevens niet eenduidig toe te rekenen waren aan de gegevens over het gebruik van de landbouwvrijstelling. Dit betrof echter een klein deel van de data.





# “De wetenschap dat het goed is.”

SEO Economisch Onderzoek doet onafhankelijk toegepast onderzoek in opdracht van overheid en bedrijfsleven. Ons onderzoek helpt onze opdrachtgevers bij het nemen van beslissingen. SEO Economisch Onderzoek is gelieerd aan de Universiteit van Amsterdam. Dat geeft ons zicht op de nieuwste wetenschappelijke methoden. We hebben geen winstoogmerk en investeren continu in het intellectueel kapitaal van de medewerkers via promotietrajecten, het uitbrengen van wetenschappelijke publicaties, kennisnetwerken en congresbezoek.

**SEO-rapport 2024-13**  
**ISBN 978-90-5220-375-1**

## **Informatie & Disclaimer**

SEO Economisch Onderzoek heeft op de verkregen informatie en data geen onderzoek uitgevoerd dat het karakter draagt van een accountantscontrole of due diligence. SEO is niet verantwoordelijk voor fouten of omissies in de verkregen informatie en data.

## **Copyright © 2024 SEO Amsterdam.**

Alle rechten voorbehouden. Het is geoorloofd gegevens uit dit rapport te gebruiken in artikelen, onderzoeken en collegesyllabi, mits daarbij de bron duidelijk en nauwkeurig wordt vermeld. Gegevens uit dit rapport mogen niet voor commerciële doeleinden gebruikt worden zonder voorafgaande toestemming van de auteur(s). Toestemming kan worden verkregen via [secretariaat@seo.nl](mailto:secretariaat@seo.nl).

Roetersstraat 29  
1018 WB, Amsterdam

**+31 20 399 1255**  
[secretariaat@seo.nl](mailto:secretariaat@seo.nl)  
[www.seo.nl](http://www.seo.nl)