



Het is niet allemaal goud wat blinkt!

Verpachte grond in box 3

De invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft voor menig grondbezitter een belastingverzwaring met zich meegebracht. Door het loslaten van de belastingheffing over het inkomen uit vermogen en de vermogensbelasting is de verhouding tussen de verschuldigde belasting en de inkomsten uit het verpachten van gronden lang niet altijd in evenwicht. In dit artikel wordt ingegaan op de regelgeving en de wijze waarop het inkomen, dan wel het vermogen van de eigenaar van de landbouwgrond in de belastingheffing wordt betrokken.

Auteur: Bert van den Kerkhof

Vaststelling rendementsgrondslag

De verpachte landbouwgronden die tot het eigendom van de verpachter behoren, dienen door de verpachter voor box 3 te worden gewaardeerd op basis van de waarde in het economische verkeer (artikel 5.19 Wet inkomstenbelasting 2001). De vaststelling van de waarde in het economische verkeer is afhankelijk van de bestemming van de grond. Bij de vaststelling van de waarde in het economische verkeer zal een potentiële koper, in tegenstelling tot wat het geval is bij de koop van 'vrije grond', rekening houden met de verpachte bestemming.

Op basis van de pachtwetgeving is de pachtvergoeding laag tot zeer laag. Een lage gebruiksvergoeding vertaalt zich doorgaans in een lage waarde van het vermogensobject. Bij landbouwgronden ligt dit echter anders. Grond is in Nederland in absolute zin schaars. Het gevolg van deze schaarste is dat de verkoopprijzen voor grond in Nederland relatief hoog zijn en de waarde van de landbouwgrond niet in overeenstemming is met het opbrengende vermogen van de grond. Door de gereguleerde pachtprizen heeft de overheid het rendement van de landbouw-

grond begrensd. Hierdoor wordt de verpachter in fiscale zin in een keurslijf gedrongen. Daardoor wordt het bezit van landbouwgrond door de eigenaar steeds vaker als een last in plaats van een lust ervaren. Door het wettelijke maximum van de pachtprijs van 2% van de vrije verkeerswaarde van de landbouwgrond is het doorgaans onmogelijk om het in de wet opgenomen fictieve rendement van 4% te halen.

Bij een zogenoemde 'eindige' pacht hanteert de Belastingdienst een staffel die afloopt van 50% naar 2,5%

In Tweede Kamer

Dit fenomeen hebben de belangenbehartigers van de landeigenaren al verscheidende malen aan een aantal kamerleden duidelijk gemaakt en het heeft in het verleden al diverse keren tot kamervragen geleid. Tijdens de parlementaire behandeling is meermalen aandacht gevraagd voor de

waardering van verpachte landbouwgronden en is de vraag gesteld of een forfaitair rendement van 4% niet aan de hoge kant is. De bewindslieden hebben echter steeds vastgehouden aan de algemene regel en voorts opgemerkt dat een verhoudingsgewijs laag rendement zich vertaalt in een lagere waarde in het economische verkeer. Deze discussie was overigens niet geheel nieuw; ze is in het verleden bij herhaling gevoerd ten aanzien van de waardering van verpachte gronden voor de vermogensbelasting.

Bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 is door het Tweede Kamerlid Reitsma zelfs een amendement ingediend om landbouwgronden vrij te stellen van de forfaitaire rendementsheffing. Dit amendement is echter verworpen (Kamerstukken II 1999/2000, 26767, nr. 36).

Vuistregels

Bij de waardebepaling van grond in verpachte staat is het van belang te onderkennen dat de Pachtwet in 1995 ingrijpend is gewijzigd en in 2007 is opgenomen in Boek 7 Titel 5 van het Burgerlijk Wetboek.

De eerste jaren na de invoering van de Wet IB



van het belastingjaar 2012 is voor de rendementsgrondslag c.q. de waardebepaling van landbouwgronden in box 3 een verbijzondering gemaakt naar 66 landbouwgebieden in plaats van 14 landbouwgebiedsgroepen.

De uitgangspunten bij de waardevaststelling per landbouwgebied zijn:

- De waardering geldt uitsluitend voor verpachte gronden in box 3 Wet inkomstenbelasting 2001.
- De waardering geldt slechts als sprake is van gronden (los grasland en los bouwland) die ten behoeve van de landbouw worden gebruikt conform de achtergrond van de gegevens zoals de Dienst Landelijk Gebied (hierna: DLG) deze hanteert bij de samenstelling van het landelijke prijsoverzicht. In dit prijsoverzicht zijn niet begrepen gegevens over transacties van grond aansluitend aan de huiskavel, erf, bollengrond, land geschikt voor bollen, boomgaard, tuinland, grond voor glastuinbouw, grond voor stadsuitbreiding en recreatie, enzovoorts.
- Voor de waardepeildatum 1 januari 2012 worden de waarden van de onverpachte gronden uit het Landelijk prijsoverzicht per landbouwgebied van de periode tweede jaarhelft van 2011 en de eerste jaarhelft 2012 gehanteerd (bron: DLG).

- In de publicatie van de Belastingdienst wordt een onderscheid gemaakt tussen niet-eindige pacht en eindige pacht.

Onder 'niet-eindige pacht' wordt in dit kader verstaan een door de Grondkamer goedgekeurde schriftelijke reguliere pachtovereenkomst van gronden met een, op de betreffende peildatum, verwachte looptijd van 20 jaar. Bij reguliere pacht is de wettelijke pachttermijn voor deze gronden zes jaar. Van rechtswege wordt deze termijn steeds met zes jaar verlengd. In beginsel vallen deze gronden onder de categorie 'niet-eindige' pacht. Onder eindige pacht wordt verstaan een door de Grondkamer goedgekeurde schriftelijke pachtovereenkomst van verpachte gronden met eenmalige of geliberaliseerde pacht. Verder worden onder de definitie van 'eindige' pacht nog enkele andere pachtvormen genoemd. Alle genoemde vormen van 'eindige' pacht hebben gemeen dat zij binnen de genoemde termijn van 20 jaar aflopen.

De waardering

De normwaarden van onverpachte gronden per hectare worden gesteld op de (gewogen gemiddelde) waarden in onverpachte staat, zoals door DLG per landbouwgebied gepubliceerd.

De waardering in box 3 van verpachte landbouw-

2001 is veelvuldig gediscussieerd over de methodiek van de waardering van de gronden in verpachte staat. Om enige uniformering voor de praktijk te bewerkstelligen, mede omdat vanuit de praktijk behoefte bestond aan bepaalde vuistregels, heeft de staatssecretaris vanaf 2004 bij besluit normwaarden gegeven die kunnen worden gehanteerd voor de waardering van verpachte landbouwgronden.

Vanaf 2007 worden deze normwaarden niet meer door middel van besluiten gepubliceerd, maar via de internetsite van de Belastingdienst. Het gaat hierbij om normwaarden waaraan zowel de inspecteur als de belastingplichtigen zich conformeren. Indien de belastingplichtige niet akkoord wenst te gaan met die normwaarde, dan kan de inspecteur op de gebruikelijke wijze de waarde in het economische verkeer vaststellen en is hij volgens de Belastingdienst niet gebonden aan de gepubliceerde normwaarden.

Waardevaststelling per landbouwgebied

Zoals al is opgemerkt, publiceert de Belastingdienst jaarlijks cijfers voor de waardering van de verpachte gronden in box 3. Met ingang



gronden met een niet-eindige pacht wordt gesteld op 50% van de normwaarden. Met andere woorden: er wordt een aanname gedaan dat de pachtdruk bij deze gronden 50% bedraagt. In hoeverre een pachtdruk van 50% in overeenstemming is met de werkelijkheid is moeilijk in te schatten, maar deze aanname is ook lastig te weerleggen. De waardedruk van 50% is gebaseerd op ervaringscijfers, waarbij het in de meeste gevallen gaat om landbouwgronden die op basis van het voorkeursrecht worden verkocht aan de zittende pachter. Rechtsdogmatisch gezien is dit niet juist en zou de waardedruk als gevolg van de verpachting moeten worden bepaald aan de hand van verkopen van verpachte gronden waarbij de grond aan een derde zou worden verkocht en de zittende pachter, pachter blijft. Er zijn echter in de praktijk onvoldoende van dergelijke transacties die als basis kunnen dienen voor het vaststellen van de pachtdruk. Bij een zogenoemde 'eindige' pacht hanteert de Belastingdienst een staffel die afloopt van 50% naar 2,5%. De correctie van 10% die tot 2011 werd toegepast, is met ingang van 2012 komen te vervallen. De verklaring hiervoor is te vinden in het feit dat door de verfijning van 14 landbouwgebiedsgroepen naar 66 landbouwgebieden een extra correctie van 10% op de normwaarden van onverpachte grond niet langer meer te rechtvaardigen is.

Liberalere pacht

Bij de aangifte over het jaar 2012 moet een eigenaar van landbouwgronden de grond in beginsel aangeven tegen de normwaarden, dan wel tegen de op basis van een taxatie vastgestelde waarde. Voor verpachte gronden mag op de normwaarden een correctie worden toegepast. Een voorbeeld moge dit verduidelijken. Stel een eigenaar van een perceel landbouwgrond van 7 hectare heeft de grond in 2008 verpacht op basis van geliberaliseerde pacht voor een termijn van 12 jaar. Op 1 januari 2012 loopt de pacht nog 8 jaar. De normwaarde van de grond bedraagt in vrije staat op 1 januari 2012 €50.000 per hectare. De waarde in verpachte staat bedraagt dan €280.000 oftewel 80% van €350.000. De belastingheffing bedraagt dan 30% van 4% van €280.000 is €3.360. De werkelijke inkomsten bedragen bij een pachtsom van €700 per hectare en €100 waterschapslasten per saldo €4.200. De belastingheffing bedraagt in dat geval nominaal 80%. Dit is echter niet gelijk aan de redenering van de bewindslieden. Deze stellen immers dat bij de bepaling van het rende-

ment ook de waardeontwikkeling van de grond moet worden meegenomen. Stel de waardeontwikkeling van de grond bedraagt 2% per jaar. In dit geval stijgt de waarde van de grond van €350.000 naar €357.000. De totale opbrengst bedraagt dan €11.200. De belastingheffing bedraagt in dat geval nominaal 30%. Is er in het betreffende jaar geen waardestijging of, nog erger, een waardedaling, dan gaat deze gedachtesgang niet op.

Reguliere pacht

Wanneer in een vergelijkbaar geval sprake is van reguliere pacht, dan ziet de berekening er als volgt uit. Stel een eigenaar van een perceel landbouwgrond van 7 hectare heeft de grond in 2008 verpacht op basis van reguliere pacht voor een termijn van 6 jaar, met wettelijke verlenging. Op 1 januari 2012 kwalificeert de pacht als een niet-eindige pacht. De normwaarde van de grond bedraagt in vrije staat op 1 januari 2012 €50.000 per hectare. De waarde in verpachte staat bedraagt dan €175.000 oftewel 50% van €350.000. De belastingheffing bedraagt dan 30% van 4% van €175.000 is €2.100. De werkelijke inkomsten bedragen bij een pachtsom van €700 per hectare en €100 waterschapslasten per saldo €4200. De belastingheffing bedraagt in dat geval nominaal 50%. Dit is echter niet gelijk aan de redenering van de bewindslieden. Deze stellen immers dat bij de bepaling van het rendement ook de waardeontwikkeling van de grond moet worden meegenomen. Stel de waardeontwikkeling van de grond bedraagt 2% per jaar. Dan stijgt de waarde van de grond van €350.000 naar €357.000. Bij de verkoop moet er echter wel rekening worden gehouden met het voorkeursrecht. De waarde van de grond bedraagt dan €178.500. Het netto-rendement is onder deze omstandigheden uiteraard afhankelijk van de uitgangspositie bij de eigenaar. Wanneer de verpachter de normwaarde die de Belastingdienst hanteert te hoog vindt voor zijn eigendom, dan staat het hem vrij de waarde van de grond door een waardedeskundige te laten vaststellen en deze in zijn aangifte op te nemen. In de opvatting van de Belastingdienst staat het de inspecteur dan vrij om van de getaxeerde waarde af te wijken en is hij ook niet langer gebonden aan de normwaarden.

Alternatieve mogelijkheid

De eigenaar van de landbouwgrond heeft als alternatief de mogelijkheid om de grond in te brengen in een besloten vennootschap. In dat

geval wordt niet het fictieve rendement in de heffing betrokken, maar het werkelijke rendement. In eerste instantie is dit voordeliger, omdat het werkelijke rendement per definitie achterblijft bij het fictieve rendement. Binnen de bv zou op basis van de bovengenoemde uitgangspunten over een bedrag van €4.200 een bedrag van €840 belasting moeten worden betaald. Keerzijde van de medaille is echter dat ook over de waardeontwikkeling nog een belasting wordt geheven. Over €7.000 is dan een bedrag van €1.400 belasting verschuldigd. Per saldo derhalve €2.240. Bij het onttrekken van dit bedrag aan de bv moet echter andermaal belasting worden betaald, te weten €11.200 minus €2.240 is €8.960 tegen een tarief van 25% is €2.240. In totaliteit is de belasting dan €4.480. Het break-evenpoint ligt dan bij een waardestijging per jaar van ongeveer 1,5%. Bij de overweging om de landbouwgrond in een bv in te brengen, is een goed advies noodzakelijk om te voorkomen dat het spreekwoordelijke 'paard van Troje' wordt binnengehaald.



Auteur mr. H.J. van den Kerkhof FB is hoofd Vaktechniek Belastingadvies bij ABAB Belastingadviseurs en Juristen BV.

Dit artikel is gepubliceerd in De Landeigenaar, vakblad voor beheer van het buitengebied.