

REACTIE Federatie Particulier Grondbezit en Vereniging Bewoond Bewaard op de  
Internetconsultatie Wet werkelijk rendement box 3

Datum : Ede, 19 oktober 2023  
Informatie : G.C. van 't Klooster 0610423951

## Inleiding

De Federatie Particulier Grondbezit (FPG) en de Vereniging Bewoond Bewaard maken hierbij gebruik van de mogelijkheid te reageren op de Kabinetsvoorstellen Wet werkelijk rendement box3.

In ons land zijn natuur-, bos-, landbouw- en recreatiegronden voornamelijk in particuliere bezit. FPG behartigt de belangen van de particuliere grondeigenaren. De leden van FPG hebben gezamenlijk ruim 200.000 ha in bezit. FPG stelt zich ten doel een economisch duurzaam en maatschappelijk verantwoord particulier grondbezit te bevorderen. De leden leveren daarmee een belangrijke maatschappelijke bijdrage aan de voedselvoorziening, de instandhouding van cultuurhistorisch waardevol landschap en landgoederen, het beheer van natuur- en bosgebieden alsmede aan woon- en recreatiemogelijkheden.

De Vereniging Bewoond Bewaard behartigt de belangen van de eigenaren-bewoners van de grootste categorie monumenten, die van de woonhuizen.

In deze notitie wordt met particulier grondbezit alleen bedoeld grondbezit dat fiscaal tot het box 3-vermogen behoort.

### 1. Particulier grondbezit in het box 3-stelsel tot en met 2023

Box 3 kent vrijstellingen voor bossen, natuurterreinen en onroerende zaken die deel uitmaken van een ingevolge de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed, met uitzondering van de op deze landgoederen voorkomende gebouwde eigendommen. Deze vrijstellingen worden gehandhaafd in het wetsontwerp. Met name landbouwgronden die niet tot een landgoed behoren, en opstallen binnen een landgoed worden wel in aanmerking genomen in box 3.

Zowel binnen de oorspronkelijke forfaitaire rendementsheffing als binnen de Wet rechtsherstel en de sinds 2023 geldende Overbruggingswet wordt het rendement op ander particulier grondbezit vastgesteld op een forfaitair percentage. In 2023 geldt onder de Overbruggingswet een rendementspercentage van 6,17%. In 2023 wordt daarover 32% belasting geheven. Tot 2022 kon nog een staffel gehanteerd worden van 1,82% over de eerste € 50.650 en 4,37% tot € 962.350 en daarboven 5,53% per persoon.

Voor de waardering van *verpachte* landbouwgronden in box 3 geldt jaarlijks een goedkeuring waarbinnen op normatieve wijze de waarde per landbouwgebied wordt vastgesteld. Inmiddels is de jaarlijkse box 3-heffing over regulier verpachte landbouwgronden indien deze op basis van deze goedkeuring worden gewaardeerd, in de meeste landbouwgebieden hoger dan de ontvangen pachtsom.

De oorzaken daarvan zijn:

- Het hoge forfaitaire rendementspercentage van 6,17%, in combinatie met het tarief van inmiddels 32%. Voor 2024 is dit inmiddels verhoogd naar 34%.
- De relatief beperkte goedgekeurde waardedruk van maximaal 40%. Deze waardedruk is gebaseerd op marktgegevens over de prijzen van verpachte landbouwgrond, waarbij de kans op en het speculeren op het pachtvrij komen van de grond van invloed zijn. Uitgaande van duurzame reguliere verpachting en de pachtprijsnormering zal de waarde voor een belegger naar verwachting lager liggen;
- De relatief lage wettelijk begrensde pachtprizen ingevolge het Pachtprizenbesluit 2007, die in de praktijk op ongeveer 1% à 1,5% van de vrije waarde van de grond liggen.

Deze hoge belasting ten opzichte van het (directe) pachtrendement wordt door de staatssecretaris verdedigd met het argument dat binnen box 3, en dus ook binnen het vastgestelde forfaitaire rendement, ook het indirecte rendement op particulier bezit, de waardestijging, in aanmerking wordt genomen. De redelijkheid daarvan kan worden betwist. Hierna wordt daar nader op ingegaan.

## **2. Particulier grondbezit en de Wet werkelijk rendement box 3**

Indien het wetsontwerp dat thans in consultatie is gebracht met ongewijzigde inhoud in werking zou treden, gaat voor (verpachte) landbouwgronden ingevolge het voorgestelde artikel 5.3 een *vermogenswinstbelasting* gelden. Praktisch zou dit betekenen dat bij inwerkingtreding van de regeling de *verkrijgingsprijs* voor landbouwgrond wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer. In geval van verpachting zal bij de vaststelling van die waarde rekening worden gehouden met waardedruk wegens de verpachte staat. Vervolgens worden jaarlijks de (reguliere) voordelen ter zake van deze gronden tot het inkomen gerekend onder aftrek van kosten. Deze reguliere voordelen zullen in het algemeen de pachtopbrengst betreffen. Kosten kunnen bijvoorbeeld zijn de waterschapslasten en eventuele andere eigenaarskosten- en lasten.

De *waardestijging* ten opzichte van de verkrijgingsprijs wordt pas in aanmerking genomen bij vervreemding van de grond. Van vervreemding is sprake bij elke overdracht van de onroerende zaak bij leven onder welke titel dan ook, ook bijvoorbeeld aan eigen kinderen of bij ruiling van grond. Daarnaast is het overlijden van de 'bezitter' (overgang krachtens erfrecht) een vervreemdingsmoment waarop de waardestijging fiscaal moet worden afgerekend. Het wetsontwerp voorziet niet in enige doorschuifregeling, bijvoorbeeld bij generatieovergang bij leven of overlijden of bij vervreemding gevolgd door herinvestering. Onduidelijk is of de *ruilarresten* van de Hoge Raad van toepassing zullen zijn; door het van toepassing verklaren van artikel 3.25 Wet IB lijkt dit wel het geval.

### *Heffing op inkomsten beter dan forfait en vermogensaanwasbelasting*

De FPG onderkent dat het belasting heffen over de werkelijke jaarlijkse reguliere inkomsten een verbetering is ten opzichte van de huidige belastingheffing op basis van een forfaitair rendement. Dat geldt zeker ook voor verpachte landbouwgrond met de wettelijke pachtnormering. Daarnaast is het positief dat onroerende zaken in het wetsontwerp toch niet onder een algemene vermogensaanwasbelasting gaan vallen; het jaarlijks belasting verschuldigd zijn over de ongerealiseerde waardestijging is in zijn algemeenheid bij onroerende zaken al bezwaarlijk uit

het oogpunt van liquiditeit, voor particulier grondbezit in het buitengebied zou het ronduit dramatisch zijn, daar dit over het algemeen geen 'willekeurige beleggingsasset' is, maar een duurzaam, vaak langjarig verpacht familiebezit betreft dat telkens op volgende generaties over gaat.

### **3. Aanbeveling I: heroverweeg belasten waardeestijging onbebouwde landbouwgrond**

#### *Thans is reguliere vermogenswinst op landbouw- en natuurgrond nu nog grotendeels onbelast*

Binnen het huidige belastingstelsel blijft reguliere waardeestijging van grond in het buitengebied -waardeestijging door monetaire en conjuncturele factoren- grotendeels buiten de heffingsgrondslag. De oorzaak daarvan ligt in het bestaan van de *landbouwvrijstelling* (en in mindere mate de *bosbouwvrijstelling*) in de winstsfeer en in het feit dat in box 3, naast vrijstellingen voor bossen, natuurterreinen en onder de Natuurschoonwet 1928 als landgoed gerangschikte gronden, tot op heden alleen over een forfaitair inkomen belasting wordt geheven. Weliswaar wordt wel gesteld dat in dit forfait ook het rendement in de vorm van waardeestijging besloten ligt, maar wat daar ook van zij, er is nog steeds geen sprake van belastingheffing over de feitelijke waardeestijging van grond in het buitengebied.

#### *Echter, belasting op waardeestijging grond legt enorme claim op particulier bezit*

Er lopen op dit moment twee ontwikkelingen parallel die tezamen er toe kunnen leiden dat er een enorm belastingclaim komt te liggen op waardeestijging van grond in particulier bezit. Dit is omslag ten opzicht van de huidige situatie. Enerzijds gaat het hierbij om de lopende evaluatie van de landbouwvrijstelling en anderzijds de internetconsultatie Wet werkelijk rendement box 3.

FPG meent dat er goede argumenten zijn om particulier bezit van grond in het buitengebied voor wat betreft het belasten van vermogenswinsten afzonderlijk te bezien en niet zomaar mee te laten lopen in de vermogenswinstbelasting die in het Nederlandse winstbegrip besloten ligt en in de voorgestelde generieke heffing over vermogenswinsten op (beleggings)vermogen in box 3. Zij wijst daarbij op de volgende argumenten, deels in samenhang bezien:

#### *- Inflatiewinst is schijnwinst, belasten ervan is daarom onredelijk*

De gemiddelde waardeestijging (bij blijvende bestemming) van onbebouwde grond in het buitengebied betreft voor het grootste deel *inflatiewinst*. Hierin ligt een intrinsiek argument besloten om terughoudend te zijn met belastingheffing over deze vermogenswinsten. Het is weliswaar duidelijk dat het fiscale inkomensbegrip overwegend nominalistisch van aard is, maar dat is op zichzelf nog geen argument om niet waakzaam te zijn bij het wijzigen van de belastinggrondslag waar het gaat om vermogenswinsten. Belastingheffing over inflatiewinst zou in principe vermeden moet worden, omdat het schijnwinst betreft die de draagkracht niet vermeerderd. Onbebouwde grond verschilt hierin met gebouwd vastgoed dat slijt en door regelmatige (aftrekbare) onderhoudsuitgaven en (afschrijfbaar) investeringen zijn waarde moet behouden. Bij onbebouwde grond in het buitengebied spelen uitgaven voor instandhouding echter amper en *overheerst* de inflatiecomponent.

Bij de totstandkoming van de Wet inkomstenbelasting 2001 is door de toenmalige staatssecretaris nog opgemerkt: "Bij de vormgeving van een vermogenswinstbenadering komen voorts aspecten aan de orde als de wijze waarop rekening moet worden gehouden met inflatie".<sup>1</sup> En nog bij de behandeling van het Belastingplan 2022 in de Eerste Kamer liet de toenmalige staatssecretaris zich ontvallen: "De logische heffingsgrondslag is het reële rendement, dus na inflatie".<sup>2</sup> Bij de invoering van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was het voorkomen van belastingheffing over inflatiewinst ook het argument om in de winstfeer de landbouvvrijstelling te handhaven. Dat argument snijdt in 2023 nog onverminderd hout en geldt op gelijke wijze voor landbouwgronden in de privésfeer.

- Belasten vermogenswinst bemoeilijkt grondmobiliteit en hindert realisatie transitieopgaven  
Bedacht moet ook worden welke maatschappelijke effecten het belasten van vermogenswinst op grond in het buitengebied heeft, zoals op de *grondmobiliteit*. Als een bezitter van grond in het buitengebied bij vervreemding belasting verschuldigd wordt over de waardevermeerdering in de voorgaande jaren, zal dat de bereidheid om de grond te verkopen aantasten. Dat zal destoerker het geval zijn als hij de gerealiseerde vermogenswinst niet mag doorschuiven naar aankoop van vervangende grond. Niet alleen de grondmobiliteit binnen het agrarisch verkeer zal daardoor worden bemoeilijkt, het helpt ook niet als er grond verworven moet worden voor de realisatie van andere functies, zoals woningbouw, bedrijventerreinen of infrastructuur. Grondeigenaren zullen bovendien in die situaties meer *belastingsschade* lijden door de vervroegde fiscale afrekening van de vermogenswinst. De verkoper zal dit in zijn algemeenheid willen verhalen op de koper of de onteigenende instantie.

#### **4. Aanbeveling II: introduceer doorschuifregelingen vermogenswinst op landbouwgrond**

##### Fiscale behandeling landbouwgrond gaat over meer dan particuliere belangen

Landbouw- en natuurgrond hebben in zichzelf een eigen karakter. Het betreft de omgeving, het buitengebied, dat vaak meerdere functies vervuld, niet alleen voor de bedrijfsmatige landbouw, maar ook voor recreatie en natuurbeleving. Daarnaast moet veel grond in het buitengebied op enig moment beschikbaar zijn voor andere functies buiten landbouw en natuur, zoals woningbouw, industrie of infrastructuur, waarvoor de overheid ook het middel van onteigening kan inzetten. Aan de *kwaliteit* van die omgeving en het beheer ervan stelt de maatschappij ook steeds meer eisen en voorwaarden op het gebied van bijvoorbeeld milieu, stikstof en waterkwaliteit. Door dit alles is de wijze waarop landbouwgrond fiscaal wordt behandeld niet alleen voor de eigenaren van particulier grondbezit zelf van belang, maar speelt ook een maatschappelijk belang.

##### Bezit in het buitengebied is vaak familiebezit, bedoeld om over te dragen naar volgende generatie

Bij het ontwerpen van een nieuw box 3-stelsel zal impliciet verondersteld worden dat de natuurlijke persoon met substantieel vermogen in box 3 als een belegger de vrijheid heeft om te bepalen hoe hij zijn vermogen belegt en om ook te switchen tussen verschillende vormen van belegging. Het karakter van particulier grondbezit in het buitengebied is echter anders.

---

<sup>1</sup> Memorie van Toelichting 26 727, nr. 3, pag. 203

<sup>2</sup> Belastingplan 2022, 35927, Eerste Kamer, 14 december 2021

Over het algemeen komt het maar weinig voor dat een belegger er voor kiest om het hem beschikbare vermogen te gaan beleggen in landbouwgrond. De eerste reden daarvan is het beperkte directe rendement. Als de belegger de aangekochte grond voor langere tijd wil verpachten geldt het volle pachtrecht met veel bescherming van de pachter, zoals normering van de pachtprijs, een voorkeursrecht voor de pachter bij verkoop (tegen een prijs op basis van de verpachte staat) en indeplaatsstelling van een kind/bedrijfsopvolger. Een belegger zal dit over het algemeen niet over zich willen afroepen.

In de regel vormt de verpachte landbouwgrond familiebezit dat al meerdere generaties in bezit is en telkens over gaat op de volgende generatie. Vaak berusten de pachtrechten ook bij agrarische families waarbinnen de pacht telkens over gaat op een kind/bedrijfsopvolger. Het bezit wordt vaak beheerd door professionele rentmeesters.

#### Tussentijdse heffing over vermogenswinst verstoort het duurzame bezit

Het geschetste duurzame karakter van het particulier bezit van landbouwgrond en de maatschappelijke wenselijkheid van duurzaam en goed beheer ervan vraagt om een zekere 'fiscale rust' rondom dit bezit. Die rust zal wreed worden verstoord als alleen al bij elke generatieovergang -door schenking of door overgang krachtens erfrecht- belasting verschuldigd is over de waardeverhoging die de grond bij de afgaande generatie heeft ondergaan. Er zal dan grond moeten worden verkocht om die belasting te voldoen. Ook als de over vele jaren 'opgerolde' vermogenswinst alleen bij overlijden van de bezitter in aanmerking zou worden genomen, zal dit er doorgaans toe leiden dat een deel van het bezit gedwongen moet worden verkocht om de belastingheffing te kunnen voldoen.

FPG meent dat dit zeer onwenselijk is, niet alleen voor de betreffende families, maar ook maatschappelijk. Het bijzondere karakter van particulier bezit van landbouwgrond rechtvaardigt naar de mening van FPG een doorschuifregeling voor vermogenswinsten bij verkrijgingen binnen de familie door schenking of vererving. In geval van schenking zou daarbij gedacht kunnen worden aan het 'doorschuiven voor zover er wordt geschonken', vergelijkbaar met de doorschuifregeling van artikel 4.17c Wet IB.

### **5. Aanbeveling III: introduceer doorschuifregelingen vermogenswinst op onder landgoed vallende opstallen**

#### Belasten vermogenswinst opstallen landgoed strijdig met doelen Natuurschoonwet 1928

Gebouwde eigendommen op een landgoed vallen ook in het wetsontwerp buiten de vrijstelling voor Natuurschoonwet-landgoederen. Het gevolg daarvan is dat ook voor die opstallen een vermogenswinstbelasting zou gaan gelden. Het belasten van de werkelijke waardeverhoging en het 'oprollen' en belasten van de vermogenswinst op die opstallen bij de eerste de beste eigendomsoverdracht of -overgang is naar onze overtuiging in strijd met hetgeen beoogd is met de fiscale regelingen voor onder de Natuurschoonwet 1928 gerangschikte landgoederen. De bestaande fiscale regelingen uit de Natuurschoonwet -met hun bezitseis en instandhoudingseis- zijn immers gebaseerd op de realiteit dat landgoederen doorgaans niet voor een marktwaarde worden overgedragen aan een derde, maar veelal door schenking of vererving over gaan,

meestal op de volgende generatie. Bij de meeste landgoederen zijn de opbrengsten beperkt en de kosten van beheer en onderhoud relatief omvangrijk. Met de fiscale regelingen wordt voorkomen dat op enig moment belasting verschuldigd is over de waarde van het landgoed en de instandhouding van de landgoederen bevordert.

Het bij enige overdracht of overgang van de eigendom van het landgoed toch belasting moeten betalen over de 'opgerolde' vermogenswinst op de opstallen terwijl de marktwaarde meestal helemaal niet gerealiseerd wordt, is in strijd met de strekking van de Natuurschoonwet 1928 en de fiscale regelingen binnen die wet. Het zou wonderlijk zijn als er bij overlijden van de landgoedeigenaar weliswaar een voorwaardelijke vrijstelling voor de erfbelasting geldt, maar voortaan wél inkomstenbelasting moet worden betaald over de -veelal in een zeer lange periode ontstane- vermogenswinst op die opstallen.

#### Daarom doorschuifregeling nodig

Wij bepleiten daarom dat er bij schenking of vererving van een landgoed naast -en mogelijk gekoppeld aan- de bestaande voorwaardelijke vrijstelling voor de erf- en schenkbelasting een doorschuifregeling voor de vermogenswinst op de opstallen gaat gelden, zodat voorkomen wordt dat bij generatieovergang tussentijds een groot bedrag aan belasting verschuldigd wordt dat uit de exploitatie van de meeste landgoederen simpelweg niet is op te brengen.

### **6. Aanbeveling IV: vaststelling 'step-up-waarde'**

#### Vaststelling beginwaarde op basis van individuele taxatie waarde in het economisch verkeer

Mocht het toch tot invoering van een vermogenswinstbelasting op ook particulier grondbezit in het buitengebied komen, dan is de waardevaststelling ("step-up") bij inwerkingtreding van de nieuwe regeling zeer belangrijk. FPG stelt dat bij een belastingheffing over het werkelijke rendement -inclusief waardestijging- alleen maar past dat de vaststelling van deze beginwaarde (de verkrijgingsprijs) plaatsvindt op basis van individuele vaststelling van de waarde in het economisch verkeer van de betreffende onroerende zaken door taxatie.

Tot het geven van een nadere toelichting zijn wij uiteraard graag bereid.

Met vriendelijke groet,  
Federatie Particulier Grondbezit  
Mr. H.M. Meijdam, voorzitter

Mede namens Vereniging Bewoond Bewaard  
Prof. Dr. R.G.J. Westendorp, voorzitter