

J. Luijt
R.A.M. Schrijver
R.N.F. Zuidgeest

Mededeling 531

DE NIEUWE OPTIEREGELING IN DE BOSBOUWVRIJSTELLING

Inkomenseffecten voor de particuliere bosbouw

September 1995



SIGN: L27-531
EX. NO: 2
MLV:

Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO)
Sectie Bos en Natuur

REFERAAT

DE NIEUWE OPTIEREGELING IN DE BOSBOUWVRIJSTELLING; INKOMENSEFFECTEN VOOR DE PARTICULIERE BOSBOUW

Luijt, J., R.A.M. Schrijver en R.N.F. Zuidgeest

Den Haag, Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO), 1995

Mededeling 531

ISBN 90-5242-299-0

25 p, tab, fig.

De Wet op de inkomstenbelasting kent in artikel 8 de bosbouwvrijstelling. Sinds midden 1994 kunnen boseigenaren echter zelf kiezen tussen het belaste en het niet-belaste regime, de zogenaamde optieregeling. Wil men onder het belaste regime komen te vallen dan moet daartoe bij de belastingdienst een schriftelijk verzoek worden ingediend. Die keuze duurt dan tot wederopzegging voor ten minste 10 jaar.

Uit het onderzoek blijkt dat maximaal 45% van de particuliere bosbouwers baat kan hebben van de keuze voor een belast regime. Eigenaren van de grote bosbouwondernemingen kunnen daarbij de grootste inkomensverbetering (na belasting) realiseren. Het is echter nog maar de vraag of met name de grote groep eigenaren van kleine verliesleidende bosbedrijven wel voor het belaste regime zullen kiezen. De (beperkte) inkomensverbetering weegt mogelijk niet altijd tegen de nadelen van het belaste regime op. Voorts is het nog onzeker of eigenaren van structureel verliesgevende bosbedrijven wel van de regeling kunnen profiteren, evenals eigenaren van niet-transparante natuurschoonlichamen.

Optieregeling/Bosbouwvrijstelling/Particuliere bosbouw/Inkomenseffecten

CIP-GEGEVENS KONINKLIJKE BIBLIOTHEEK, DEN HAAG

Luijt, J.

De nieuwe optieregeling in de bosbouwvrijstelling :
inkomenseffecten voor de particuliere bosbouw / J. Luijt,
R.A.M. Schrijver, R.N.F. Zuidgeest. - Den Haag :
Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO). - Fig., tab. -
(Mededeling / Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO) ;
no. 531)

ISBN 90-5242-299-0

NUGI 835

Trefw.: bosbouw ; fiscale aspecten.

Overname van de inhoud toegestaan, mits met duidelijke bronvermelding.

INHOUD

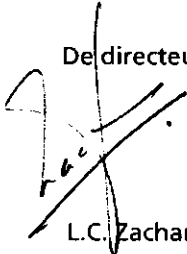
	Blz.
WOORD VOORAF	5
SAMENVATTING	7
1. INLEIDING	9
1.1 Aanleiding	9
1.2 Probleemstelling	9
1.3 Doelstelling	9
1.4 Leeswijzer	10
2. METHODE	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Uitgangspunten en veronderstellingen	12
2.3 Opzet van de berekeningen	13
3. RESULTATEN	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Aantal voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende boseigenaren	17
3.3 Inkomensvoordeel van voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende boseigenaren	19
3.4 Verwachte jaarlijkse belastingderving voor de Staat der Nederlanden als gevolg van de optieregeling	20
4. CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	22
4.1 Conclusies	22
4.2 Aanbevelingen	23
LITERATUUR	25

WOORD VOORAF

In opdracht van het Stafbureau Algemene Zaken van het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij maakte LEI-DLO berekeningen van de meest waarschijnlijke gevolgen van het facultatief toepassen van de Bosbouwvrijstelling in de Inkomstenbelasting en de Vennootschapsbelasting. Uitgangspunt daarbij is dat natuurlijke personen alsmede rechtspersonen de mogelijkheid hebben om zelf te bepalen of men voor een toekomstige periode van telkens ten minste tien jaar al dan niet gebruik maakt van de bosbouwvrijstelling (Wijzigingswet 1) naar aanleiding van het voorstel Vermeend, Melkert en Van der Vaart). Het facultatief toepassen van de bosbouwvrijstelling is bedoeld ter bevordering van het behoud en de aanleg van bossen door particulieren. In dit onderzoek gaat het daarom in de eerste plaats om een aanduiding en schatting van het aantal particuliere bosbouwers dat onder de optieregeling niet langer gebruik zal maken van de bosbouwvrijstelling. Tevens wordt een schatting gemaakt van de stijging van het inkomen na (inkomsten-/vennootschaps)belasting van boseigenaren die voor het belaste regime opteren. Ten slotte wordt een berekening gemaakt van het hierdoor jaarlijks door de Staat der Nederlanden te derven bedrag aan belastinginkomsten.

Het onderzoek is uitgevoerd door drs. J. Luijt, ing. R.A.M. Schrijver en R.N.F. Zuidgeest van de sectie Bos en Natuur van de afdeling Structuuronderzoek van LEI-DLO.

Den Haag, augustus 1995

De directeur,

L.C. Zachariasse

1) Wet van 24 juni 1994, Staatsblad 497

SAMENVATTING

In deze Mededeling is onderzocht in hoeverre de uitbreiding van de bosbouwvrijstelling met een optieregeling aantoonbare financiële voordelen biedt voor bestaande boseigenaren. De optieregeling houdt in dat bosbouwers voor een periode van ten minste tien jaar kunnen opteren voor het buiten toepassing laten van de bosbouwvrijstelling. Als gevolg hiervan kan een negatief exploitatieresultaat uit het bosbedrijf worden verrekend met (positieve) overige inkomensbestanddelen. Indien de bosbouwer na een periode van ten minste tien jaar herziening van de optie voor niet-toepassing van de vrijstelling wenselijk acht, dient er te worden afgerekend over de waardevermindering van de bezittingen. Echter met dien verstande dat bedoelde afrekening alleen plaatsvindt indien het bosbedrijf binnen vijf jaar na de herziening wordt gestaakt.

Uit het onderzoek blijkt dat maximaal 45% van de particuliere bosbouwers baat kan hebben bij de door de wijziging geboden mogelijkheid te opteren voor het niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling. Eigenaren van de grote bosbouwondernemingen kunnen als gevolg hiervan de grootste inkomensverbetering (na belasting) realiseren. Eigenaren van de grote groep kleinere bosbouwondernemingen gaan er bij de maximumvariant veel minder op vooruit. De door de Staat der Nederlanden te derven belastinginkomsten kunnen volgens de berekeningen tot maximaal 2 miljoen gulden oplopen.

Het is echter nog maar de vraag of het wel zo'n vaart zal lopen. Zullen bijvoorbeeld de eigenaren van kleine verliesgevende bosbedrijven wel voor het belaste regime kiezen? De beperkte inkomensverbetering wordt door hen immers afgewogen tegen (1) de extra moeite en kosten van het bijhouden van een aparte administratie van het bosbedrijf, tegen (2) het betrekken van de belastingdienst bij het bosbedrijf en tegen (3) de risico's van extra fiscale problemen in geval van onvoorziene gebeurtenissen als een bestemmingswijziging, overlijden enzovoort, binnen de vrij lange termijn van ten minste tien jaar.

De optieregeling voldoet in beginsel aan het beoogde doel. Niettegenstaande de bezwaren van de keuze voor een belast regime blijkt uit de berekeningen immers dat er in een niet onaanzienlijk aantal gevallen een verbetering van het rendement van het bosbezit mogelijk is. Het is echter nog onzeker of eigenaren van structureel verliesgevende bosbedrijven wel van de regeling kunnen profiteren, evenals eigenaren van niet-transparante natuurschoonlichamen. Aanbevolen wordt om te overwegen de optieregeling ook in dergelijke situaties toepasbaar te maken.

1. INLEIDING

1.1 Aanleiding

Ter bevordering van het Nederlandse bos is in de Wet op de inkomstenbelasting van 1964 de bosbouwvrijstelling opgenomen. Op grond van deze vrijstelling blijven winsten uit het bosbedrijf buiten de heffing, verliezen zijn echter niet aftrekbaar. Om deze reden is de bosbouwvrijstelling een bijzondere fiscale regeling. Zij is bedoeld als faciliteit, maar is als gevolg van de negatieve exploitatieresultaten van de Nederlandse particuliere bosbouw in de laatste decennia in een steeds kleiner aantal gevallen als een faciliteit aan te merken. Er gingen dan ook al geruime tijd stemmen op om de bosbouwvrijstelling af te schaffen.

In 1993 hebben de toenmalig Tweede-Kamerleden Vermeend, Melkert en Van der Vaart een initiatief-wetsvoorstel ingediend met het oog op het bevorderen van beleggingen en investeringen in het belang van de milieubescherming. De wijzigingswet 1) is per 13 juli 1994 in werking getreden. Bij de wijziging wordt een "fiscale groenregeling" ingevoerd, welke beleggingen in "groene projecten" stimuleert. Daarnaast wordt de bosbouwvrijstelling uitgebreid met een optieregeling. Beide regelingen beogen het behoud en de aanleg van bossen te bevorderen. De optieregeling houdt in dat boseigenaren de keuze hebben om voor een periode van ten minste tien jaar al dan niet gebruik te maken van de bosbouwvrijstelling, waardoor de uitoefening van het bosbedrijf fiscaal aantrekkelijker kan worden.

1.2 Probleemstelling

Levert de uitbreiding van de bosbouwvrijstelling in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met een optieregeling aantoonbare financiële voordelen op voor bestaande boseigenaren en daarmee mogelijk een positieve bijdrage aan het behoud en de aanleg van bossen?

1.3 Doelstelling

Bij het beantwoorden van de in paragraaf 1.2 genoemde probleemstelling zijn de volgende doelen gesteld:

1) Wet van 24 juni 1994, Staatsblad 497

1. aanduiden en schatten van het aantal particuliere bosbouwers dat onder de optieregeling zal kiezen voor het belaste in plaats van het onbelaste regime, de bosbouwvrijstelling;
2. schatten van de potentiële verbetering van het inkomen na belasting van boseigenaren die voor het belaste regime kiezen;
3. schatten van het als gevolg hiervan jaarlijks door de Staat der Nederlanden te derven bedrag aan belastinginkomsten.

1.4 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt de berekeningswijze toegelicht. Tevens worden de uitgangspunten en veronderstellingen geformuleerd die gehanteerd worden bij de berekening van de inkomensstijging na belasting van particuliere bosbouwers die voor het belaste regime kiezen. Aangezien de inkomstenbelasting differentieert naar leeftijd en dergelijke, resulteert er een aantal categorieën waarin bosbouwondernemers ten behoeve van de berekeningen worden ingedeeld. Hoofdstuk 3 geeft de resultaten van de berekeningen weer, terwijl in hoofdstuk 4 conclusies worden getrokken en aanbevelingen worden gedaan.

2. METHODE

2.1 Inleiding

Op grond van de optieregeling 1) kan de bosbouwondernemer de bosbouwvrijstelling buiten toepassing laten. De ondernemer die negatieve exploitatieresultaten verwacht, zal gebruik maken van deze optieregeling, omdat dan bereikt wordt dat de resultaten met andere inkomensbestanddelen kunnen worden verrekend. De ondernemer die positieve resultaten verwacht, zal niet opteren. Hij is immers beter af indien de positieve bedrijfsresultaten uit het bosbedrijf vrijgesteld van inkomsten-/vennootschapsbelasting zijn.

De bosbouwondernemer is aan zijn keuze, om al dan niet te opteren, gebonden voor een periode van ten minste tien jaren. Dit betekent dat indien een ondernemer wisselt van regime, het gekozen regime telkens voor een periode van ten minste tien jaar van toepassing is. De lengte van de termijn, ten minste tien jaar, heeft te maken met de duur van het productieproces in de bosbouw, een productieproces dat gekenmerkt wordt door zeer lange omlopen.

Zowel op het tijdstip waarop voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling wordt geopteerd als op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan dat waarop de bosbouwvrijstelling weer van toepassing is, dienen de bezittingen van het bosbedrijf, met name de staande houtvoorraad, te worden gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Hierdoor worden nog niet belaste vermogenswinsten (bijgroei), welke tijdens de niet belaste periode zijn ontstaan, aan het einde van deze periode in de heffing betrokken. In dergelijke situaties zal de herziening van de keuze samenhangen met de voorgenomen houtoogst, wat een relatief hoge waarde van de staande houtvoorraad impliceert. Voorts zal de bosbouwer juist een verliesperiode achter de rug hebben. Afrekening over de ontstane vermogenswinsten kan dan tot liquiditeitsproblemen leiden. Om deze reden is in de Uitvoeringsregeling IB (art. 2a lid 3) bepaald dat bedoelde afrekening niet van toepassing is indien het bosbedrijf niet binnen vijf jaar na de herziening wordt gestaakt.

1) De optieregeling werd al in 1987 bepleit door Geppaart.

2.2 Uitgangspunten en veronderstellingen

Alvorens de opzet van de berekeningsmethode wordt beschreven, worden de uitgangspunten en veronderstellingen die aan het onderzoek ten grondslag liggen weergegeven:

- lichamen die een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet van 1928 in stand houden, voldoen steeds aan de voorwaarden voor de subjectieve vrijstelling van artikel 5, onderdeel a, Wet Vpb. Bovendien voldoen vennootschappen steeds aan de voorwaarden voor de transparantiebepaling van de artikelen 68, Wet IB en 7 Uitvoeringsbesluit IB. Hiermee wordt bereikt dat de fiscale winst van dergelijke vennootschappen bij de aandeelhouders als winst uit onderneming wordt belast;
- een negatief bedrag aan fiscale winst kan volledig worden verrekend met overige inkomensbestanddelen;
- ter bepaling van de inkomensgevolgen van de optieregeling worden een minimum- en een maximumvariant onderscheiden ter zake van het tarief waartegen de negatieve resultaten uit het bosbedrijf worden verrekend. In de minimumvariant is het negatieve bedrag aan fiscale winst gelijk aan de som van de inkomensbestanddelen boven de belastingvrije som, waarmee dit bedrag kan worden verrekend. In de maximumvariant kan het negatieve bedrag aan fiscale winst volledig worden verrekend met overige inkomensbestanddelen tegen een marginaal inkomstenbelastingtarief van 60%;
- gezien het marginale karakter van de berekeningen van de inkomenseffecten (marginale belastingtarieven) zijn mogelijke overige inkomensbestanddelen niet in de berekeningen opgenomen, behalve dus dat aangenomen is dat zij voldoende groot zijn om negatieve bedragen aan fiscale winst (uit het bosbedrijf) te kunnen compenseren;
- voorts is geabstraheerd van onder meer de volgende aspecten:
 - afschrijvings- en waarderingsverschillen tussen de boekhouding van het LEI-DLO en de fiscale boekhouding;
 - dotaties aan de fiscale reserves;
 - meewerkaf trek;
 - persoonlijke verplichtingen;
 - buitengewone lasten;
 - aftrekbare giften;
 - rente- en dividendvrijstelling;
 - belastingvrije som;
 - invorderingsvrijstelling;
 - middeling;
 - investeringsaf trek;
 - vermogensaf trek;
- ten slotte is er maar ten dele met administratiekosten, verbonden aan het bijhouden van een (fiscale) boekhouding, rekening gehouden. Ten dele, omdat dergelijke kosten, voor zover betaald (paragraaf 2.3), bij

de berekeningen als onderdeel van de algemene kosten (de post "beheer, leiding en toezicht" in het LEI-Boekhoudnet) worden meegenomen.

2.3 Opzet van de berekeningen

De berekeningen worden uitgevoerd met behulp van gegevens uit het LEI-Boekhoudnet. Aan de hand van de gemiddelde bedrijfsresultaten over de jaren 1977 tot en met 1992 van bedrijven met meer dan vijftig hectare bos in het LEI-Boekhoudnet wordt per onderneming het voor de nabije toekomst verwachte bedrijfsresultaat bepaald. Het verwachte bedrijfsresultaat van ondernemingen met minder dan vijftig hectare bos wordt als gemiddelde over de jaren 1989 tot en met 1992 berekend, omdat van deze groep alleen in die periode gegevens in het boekhoudnet zijn opgenomen. Ter bepaling van het fiscale bedrijfsresultaat worden de bedrijfseconomische gegevens in het LEI-Boekhoudnet gecorrigeerd voor berekende, niet betaalde kosten en voor berekende, niet ontvangen (jacht)opbrengsten.

Voor wat betreft de overgang in 1994 van de bosbijdrageregeling naar het functiebeloningsstelsel, waarbij de bijdrage van maximaal negentig gulden is opgetrokken tot maximaal 140 gulden, is aangenomen dat deze extra subsidie van vijftig gulden wordt gecompenseerd door een lager bedrag aan houtopbrengsten. De reden achter deze aanname is dat tegelijk met de introductie van de functiebeloning de (her)bebossingssubsidie is komen te vervallen. Hierdoor zal er in de nabije toekomst naar alle waarschijnlijkheid minder hout via eindkap worden geoogst, waardoor de totale opbrengsten zullen dalen. De boseigenaar dient de inplantkosten in de toekomst immers voor eigen rekening te nemen, waardoor het netto-resultaat van eindkap daalt en deze onaantrekkelijker wordt.

De verzameling bosbouwondernemingen wordt vervolgens ingedeeld op basis van:

- het onderscheid tussen winstgevende en verliesgevende ondernemingen. Het belang van dit onderscheid ligt in de keuze voor al dan niet toepassen van de bosbouwvrijstelling;
- het onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen. Het belang van dit onderscheid ligt in de onderworpenheid aan de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting;
- het onderscheid tussen natuurlijk personen die jonger dan wel ouder dan 65 jaar zijn. Het belang van dit onderscheid ligt in de toepassing van de FOR, de zelfstandigenaftrek en de hoogte van het tarief in de eerste schijf;
- het onderscheid tussen natuurlijke personen, jonger dan 65 jaar, die al dan niet 1.225 uren of meer in hun bosbouwonderneming werkzaam zijn. Het belang van dit onderscheid ligt in de toepassing van de zelfstandigenaftrek.

De door de indelingen ontstane categorieën zijn opgenomen in tabel 2.1. Aansluitend (hoofdstuk 3) zullen de inkomenseffecten voor de bosbouwers in de verschillende categorieën worden berekend. Deze, met be-

Tabel 2.1 Particuliere boseigenaren ingedeeld op basis van enige voor de belastingheffing relevante kenmerken

1.	Natuurlijk persoon;	< 65 jaar;	≥ 1.225 uur;	verlies;
2.	Natuurlijk persoon;	< 65 jaar;	≥ 1.225 uur;	winst;
3.	Natuurlijk persoon;	< 65 jaar;	< 1.225 uur;	verlies;
4.	Natuurlijk persoon;	< 65 jaar;	< 1.225 uur;	winst;
5.	Natuurlijk persoon;	≥ 65 jaar;		verlies;
6.	Natuurlijk persoon;	≥ 65 jaar;		winst;
7.	Rechtspersoon;	landgoed;	transparant;	verlies;
8.	Rechtspersoon;	landgoed;	transparant;	winst;
9.	Rechtspersoon;	landgoed;	niet transparant. a)	

a) Het onderscheid tussen verliesgevende en winstgevende ondernemingen in deze categorie is voor dit onderzoek niet relevant. Dergelijke ondernemingen zijn immers subjectief vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting en niet transparant, waardoor de bosbouwvrijstelling buiten zicht blijft.

hulp van het LEI-Boekhoudnet (steekproef) gevonden, uitkomsten worden "opgeblazen" tot nationaal niveau. Een en ander door gebruik te maken van de in het LEI-Boekhoudnet berekende wegingsfactoren per bosbedrijf.

1. Natuurlijk persoon; < 65 jaar; ≥ 1.225 uur; verlies

Uit het LEI-Boekhoudnet komt naar voren dat in het verleden geen van de bosbouwers ten minste 1.225 uren in zijn bosbouwonderneming werkzaam was. Het gevolg hiervan is dat de zelfstandigenaftrek verder buiten beschouwing kan worden gelaten. Voorts wordt er ook geabstraheerd van de FOR-dotatie. Voor de FOR-dotatie is immers een positieve winst vereist. Deze categorie blijft dan ook leeg.

2. Natuurlijk persoon; < 65 jaar; ≥ 1.225 uur; winst

Situaties waarin een positief bedrag aan fiscale winst door toepassing van de zelfstandigenaftrek wordt omgezet in een negatief bedrag, waardoor opteren alsnog aantrekkelijk wordt, doen zich, vanwege het feit dat aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek niet wordt voldaan, niet voor. Hierdoor blijft ook deze categorie leeg.

3. Natuurlijk persoon; < 65 jaar; < 1.225 uur; verlies

De bosbouwers in deze categorie zullen opteren voor niet-toepassing van de bosbouwvrijstelling. Het verlies uit de bosbouwonderneming kan dan worden verrekend met overige inkomensbestanddelen. Van zelfstandigenaftrek (urencriterium) en FOR-dotatie (verlies) is geen sprake.

Tabel 2.2 De inkomensgevolgen van de optieregeling met behulp van een minimum- en een maximumvariant (in gulden)

Variant	Fiscaal resultaat van de bosonderneming x marg. tarief					
Minimum	bvv a)	>	<	43.267	x	0,3825
	43.267	>	<	86.532	x	0,50
		>		86.532	x	0,60
Maximum		>		86.532	x	0,60

a) Belastingvrije voet.

Ter bepaling van de inkomensgevolgen worden twee scenario's door-gerekend: een minimum- en een maximumvariant. Het verschil betreft de tarieven waartegen het overig inkomen wordt belast (tabel 2.2).

4. Natuurlijk persoon; < 65 jaar; < 1.225 uur; winst

De bosbouwondernemers in deze categorie zullen kiezen voor de bosbouwvrijstelling. De inkomensgevolgen van de optieregeling zijn voor de ondernemers in deze categorie dan ook nihil.

5. Natuurlijk persoon; ≥ 65 jaar; verlies

De bosbouwers in deze categorie zullen voor het belaste regime opteren. Ter bepaling van de inkomensgevolgen worden wederom twee scenario's door-gerekend: een minimum- en een maximumvariant. Het verschil betreft de tarieven waartegen het overig inkomen wordt belast (tabel 2.2). Overigens wordt dit keer bij de minimumvariant vanwege de leeftijd uitgegaan van een lager tarief in de eerste schijf (17,45%).

6. Natuurlijk persoon; ≥ 65 jaar; winst

Aangezien de bosbouwers in deze categorie kiezen voor de bosbouwvrijstelling, is het inkomenseffect nihil.

7. Rechtspersoon; landgoed-BV; transparant; verlies

Deze categorie omvat lichamen die een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet van 1928 in stand houden. De BV is om die reden vrijgesteld van vennootschapsbelasting (onbelaste BV). De aandeelhouders worden geacht het ondernemingsverlies "te genieten" als verlies uit onderneming. Om deze reden worden ter bepaling van de inkomensgevolgen eveneens twee scenario's door-gerekend: een minimum- en een maximumvariant. Het verschil betreft het tarief waartegen het overig inkomen wordt belast.

Voor wat betreft de minimumvariant wordt aangenomen dat de belastingplichtigen jonger dan 65 jaar zijn.

8. Rechtspersoon; landgoed; transparant; winst

De aandeelhouders van de lichamen in deze categorie kunnen door de transparantiebepaling gebruik maken van de bosbouwvrijstelling. Zij zullen in winstsituaties echter niet opteren, zodat de bosbouwvrijstelling van toepassing blijft. De inkomensgevolgen zullen dan ook nihil zijn.

3. RESULTATEN

3.1 Inleiding

Uit de in hoofdstuk 2 beschreven opzet resteren per saldo de volgende categorieën waarin de optieregeling voor bosbouwondernemingen inkomensgevolgen kan hebben:

3. natuurlijk persoon; < 65 jaar; < 1.225 uur; verlies;
5. natuurlijk persoon; ≥ 65 jaar; < 1.225 uur; verlies;
7. rechtspersoon; landgoed; transparant; verlies.

Om de doelstelling van het onderzoek te bereiken werden de fiscale resultaten van de drie groepen steekproefbedrijven gemiddeld. Hieronder worden de resultaten beschreven waarin de volgorde van de in paragraaf 1.3 genoemde doelstellingen wordt aangehouden.

3.2 Aantal voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende boseigenaren

Uit tabel 3.1 blijkt dat ongeveer een derde van de Nederlandse particuliere bosbouwers met vijftig of meer hectare bos voordeel kunnen hebben van de optieregeling (het belaste regime).

Dit percentage verliesgevende bedrijven is iets meer dan een derde van de 90% waar Blansjaar in een vergelijkbaar onderzoek in 1993 op uitkwam. Het aanzienlijke verschil wordt enerzijds veroorzaakt doordat Blansjaar de ontvangen subsidies buiten beschouwing heeft gelaten en anderzijds door de onjuiste aanname van Blansjaar dat alle bosbouwers in de steekproef aan het urencriterium van de zelfstandigenaftrek zouden voldoen.

Van de boseigenaren met meer dan vijftig hectare bos bedraagt het percentage dat financieel voordeel zou kunnen hebben van het belaste regime ongeveer 34. Van de boseigenaren met minder dan vijftig hectare bos is dit percentage ongeveer 47.

Uit de tabellen 3.1 en 3.2 kan voorts worden afgeleid dat ruim 43% van de bosbouwers onder de optieregeling weinig reden heeft om voor het belaste regime te kiezen. Op de winsten uit het bosbedrijf van deze ondernemers zal de bosbouwvrijstelling dan ook van toepassing blijven.

Tabel 3.1 Schatting van het aantal particuliere boseigenaren met meer dan vijftig hectare bos dat, gegeven het gemiddeld tussen 1977 en 1992 gerealiseerde fiscale resultaat uit het bosbedrijf, kiest voor het belaste respectievelijk het niet-belaste regime

Categorie	Steekproef aantal	Wegingsfactor	Populatie aantal	Wel bosbouw vrijstelling	Geen bosbouw vrijstelling	Niet van toepassing
1	0	-	-	-	-	-
2	0	-	-	-	-	-
3	7	3,53	24,71	-	24,71	-
4	12	2,52	30,24	30,24	-	-
5	9	2,58	23,22	-	23,22	-
6	20	3,36	67,20	67,20	-	-
7	14	3,34	46,76	-	46,76	-
8	18	2,76	49,68	49,68	-	-
9	9	2,24	20,16	-	-	20,16
Totaal	89		262	147	95(36%)	20

Bron: LEI-Boekhoudnet.

Tabel 3.2 Schatting van het aantal particuliere boseigenaren met minder dan vijftig hectare bos dat, gegeven het gemiddeld tussen 1989 en 1992 gerealiseerde fiscale resultaat uit het bosbedrijf, kiest voor het belaste respectievelijk het niet-belaste regime

Categorie	Steekproef aantal	Wegingsfactor	Populatie aantal	Wel bosbouw vrijstelling	Geen bosbouw vrijstelling	Niet van toepassing
1	0	-	-	-	-	-
2	0	-	-	-	-	-
3	7	34,68	242,76	-	242,76	-
4	15	23,73	355,95	355,95	-	-
5	9	20,85	187,65	-	187,65	-
6	8	11,33	90,64	90,64	-	-
7	3	31,79	95,37	-	95,37	-
8	1	5,95	5,95	5,95	-	-
9	12	11,53	138,36	-	-	138,36
Totaal	55		1.117	453	526(47%)	138

Bron: LEI-Boekhoudnet.

3.3 Inkomensvoordeel van voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende boseigenaren

In deze paragraaf wordt een (minimum- en een maximum)schatting gegeven van de stijging van het inkomen na belasting van boseigenaren wanneer deze voor het belaste regime kiezen. Tabel 3.3 laat zien dat de gemiddelde inkomensstijging, als gevolg van het opteren voor het belaste regime, voor ondernemers tot 65 jaar van bedrijven met een oppervlakte van vijftig hectare bos of meer, het kleinst is. Indien de negatieve resultaten uit het bosbedrijf kunnen worden verrekend met overige inkomensbestanddelen die anders tegen een tarief van 60% zouden worden belast (maximumvariant), stijgt het inkomen na belasting met ongeveer 7.500 gulden. Voor wat betreft de minimumvariant gaat het om een bedrag van 4.800 gulden. Bosbouwers die de leeftijd van 65 jaar hebben bereikt leiden gemiddeld grotere verliezen en hebben daarom in geval van de maximumvariant een grotere inkomensstijging van ongeveer 9.000 gulden als gevolg van de optieregeling. Bij de minimumvariant blijkt de inkomensstijging van de oudere bosbouwers echter beperkt (3.600 gulden) vanwege het lage tarief in de eerste schijf. Ten slotte wordt opgemerkt dat de forse inkomensverbetering, in geval van de maximumvariant, van de grote verliesgevende transparante landgoedvennootschappen nog moet worden verdeeld over de aandeelhouders.

Tabel 3.3 *Schatting van de stijging van het inkomen na belasting van voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende bosbouwers met meer dan vijftig hectare bos (in gulden)*

Categorie	Fiscaal verlies uit bosbedrijf	Minimum inkomensstijging	Maximum inkomensstijging
Natuurlijk persoon <65	- 12.572	4.809	7.543
Natuurlijk persoon >65	- 15.209	3.591	9.125
Rechtspersoon transparant	- 26.521	11.371	15.913

Bron: LEI-Boekhoudnet.

De inkomensgevolgen van de optieregeling voor ondernemers van bedrijven met een oppervlakte van minder dan vijftig hectare bos zijn minder groot, zo blijkt uit tabel 3.4. Als gevolg van een groter gemiddeld verlies uit het bosbedrijf van bosbouwers van 65 jaar en ouder is, in geval van de maximumvariant, de mogelijke inkomensverbetering na belasting het grootst. Jongere bosbouwers zien in geval van de maximumvariant het inkomen na belasting met ongeveer 800 gulden per jaar stijgen, terwijl de oudere bosbouwers er in deze variant ongeveer 3.000 gulden op vooruit kunnen gaan. Opmerkelijk is de relatief lage inkomensstijging, slechts 700 gulden, van de kleine transparante verliesgevende landgoedvennootschappen.

Tabel 3.4 *Schatting van de stijging van het inkomen na belasting van voor niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling opterende bosbouwers met minder dan vijftig hectare bos (in guldens)*

Categorie	Fiscaal verlies uit bosbedrijf	Minimum inkomensstijging	Maximum inkomensstijging
Natuurlijk persoon <65	- 1.361	521	817
Natuurlijk persoon >65	- 5.201	908	3.121
Rechtspersoon transparant	- 1.160	444	696

Bron: LEI-Boekhoudnet.

Het percentage particuliere boseigenaren dat, volgens deze berekeningen, financieel voordeel van het belaste regime kan hebben blijkt aanzienlijk. De uitkomsten dienen echter te worden geïnterpreteerd in het licht van de uitgangspunten en aannames. Zo zijn bijvoorbeeld niet alle administratiekosten in rekening gebracht en is er aangenomen dat de functiebeloning niet tot een beter bedrijfsresultaat zal leiden. Gezien de toch vrij beperkte gemiddelde financiële voordelen onder het belaste regime van met name de grote groep kleine bosbedrijven mag niet worden verwacht dat men zich veel (administratieve) moeite en/of kosten zal willen getroosten om jaarlijks een paar honderd gulden te verdienen. Daar komt nog bij dat een aantal boseigenaren er wellicht weinig voor voelt om de belastingdienst bij het reilen en zeilen van het bosbezit te betrekken. Ten slotte is de termijn van ten minste tien jaar vrij lang. Bij de keuze voor het belaste regime zal de boseigenaar immers ook het risico meewegen dat er zich binnen die lange periode onvoorziene gebeurtenissen (bestemmingswijziging, overlijden, enzovoort) voordoen, die onder het belaste regime mogelijk tot (fiscale) problemen leiden.

3.3 Verwachte jaarlijkse belastingderving voor de Staat der Nederlanden als gevolg van de optieregeling

Uit tabel 3.5 blijkt dat het jaarlijks door de Staat der Nederlanden als gevolg van de optieregeling mogelijk te derven bedrag aan belastinginkomsten op maximaal ongeveer 2 miljoen gulden uitkomt. Bij de minimumvariant gaat het naar schatting om ruim de helft van dat bedrag.

De bedrijven met meer dan vijftig hectare bos kunnen de Staat naar verwachting maximaal 1,1 miljoen gulden per jaar kosten. De te derven belastinginkomsten van bedrijven met minder dan vijftig hectare bos bedraagt naar verwachting maximaal 850.000 gulden op jaarbasis. Ook bij deze bedragen geldt dat ze dienen te worden geïnterpreteerd in het licht van de opgestelde uitgangspunten en veronderstellingen, wat betekent dat het uiteindelijk door de Staat te derven bedrag aan belastinggelden vanwe-

ge de introductie van de optieregeling in de bosbouwvrijstelling naar alle waarschijnlijkheid substantieel lager zal zijn dan de berekeningen aangeven.

Tabel 3.5 Minimum- en maximumschatting van het jaarlijks te derven bedrag aan belastinginkomsten ten gevolge van de invoering van de optieregeling (in guldens)

I			
Bedrijven met meer dan vijftig hectare bos			
Categorie	bedrijfs- resultaat	minimum- variant	maximum- variant
Natuurlijk persoon <65	- 310.658	118.823	186.395
Natuurlijk persoon >65	- 353.153	83.380	211.893
Rechtspersoon transparant	-1.240.165	531.731	744.099
Totaal		733.958	1.142.387

II			
Bedrijven met minder dan vijftig hectare bos			
Categorie	bedrijfs- resultaat	minimum- variant	maximum- variant
Natuurlijk persoon <65	- 330.039	126.374	158.233
Natuurlijk persoon >65	- 975.994	170.311	585.396
Rechtspersoon transparant	- 110.661	42.328	66.397
Totaal		339.013	850.226

Bron: LEI-Boekhoudnet.

4. CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

4.1 Conclusies

Uit het onderzoek blijkt allereerst dat de optieregeling weinig gevolgen heeft voor de heffing van vennootschapsbelasting. Door de aannahme dat alle lichamen die een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet van 1928 in stand houden, voldoen aan de voorwaarden van de vrijstelling van artikel 5, onderdeel a, Wet Vpb, wordt aan heffing van vennootschapsbelasting niet toegekomen.

Voorts blijkt uit de berekeningen dat maximaal 45% van de Nederlandse particuliere bosbouwondernemers financieel voordeel kunnen hebben van de mogelijkheid de bosbouwvrijstelling niet toe te passen. Dit percentage bewijst in beginsel het faciliterend karakter van de optieregeling. Naar schatting zal ruim 43% van de bosbouwondernemers geen baat hebben van de optieregeling. Voor deze ondernemers kan de bosbouwvrijstelling nog steeds als een faciliteit worden aangemerkt.

Het onderzoek heeft verder laten zien dat de inkomensstijging als gevolg van de optieregeling voor ondernemers van verliesleidende bedrijven met een oppervlakte van ten minste 50 hectare bos het grootst is. Daarnaast is uit het onderzoek duidelijk geworden dat boseigenaren van 65 jaar en ouder doorgaans slechtere resultaten behalen en daardoor eerder van de optieregeling kunnen profiteren. Daar staat echter tegenover dat de inkomensverbetering, vanwege het lage tarief in de eerste schijf, in sommige gevallen beperkt is. Voor de relatief grote groep ondernemers van kleinere bosbedrijven is de potentiële stijging van het inkomen na belasting vrij klein. Het is dan ook nog maar de vraag of deze eigenaren in verliessituaties voor het belaste regime zullen kiezen. De in potentie vrij beperkte verbetering van het inkomen na belasting dient immers te worden afgewogen tegen de extra moeite en kosten van het bijhouden van een aparte (fiscale) administratie van het bosbedrijf. Daar komt nog bij dat, gegeven de in potentie beperkte inkomensverbetering, een aantal boseigenaren er wellicht weinig voor voelt om de belastingdienst bij het reilen en zeilen van het bosbezit te betrekken. In dit verband kan ook de termijn van ten minste tien jaar invloed hebben op de keuze om al dan niet voor het belaste regime te kiezen. Bij de keuze voor het belaste regime zal de boseigenaar immers ook het risico meewegen dat er zich binnen die lange periode onvoorziene gebeurtenissen (bestemmingswijziging, overlijden enzovoort) voordoen, die onder het niet-belaste regime mogelijk minder (fiscale) problemen geven.

Bij het onderzoek is verder geen rekening gehouden met belastinginkomsten als gevolg van de verplichte afrekening bij de herziening van de gedane keuze. Aangezien hierin evenwel middels art. 2a lid 3 van de Uit-

voeringsregeling IB is voorzien zal de verplichte afrekening geen effect op de uitkomsten van het onderzoek hebben.

Ten slotte blijkt uit de berekeningen dat als gevolg van de optieregeling de Staat der Nederlanden jaarlijks een bedrag aan belastinginkomsten kan derven van maximaal 2 miljoen gulden en minimaal ruim de helft van dat bedrag. Bij deze schattingen dienen echter eerdergenoemde nadelen van het belaste regime te worden betrokken, waardoor de werkelijke maximum- en minimumbedragen wel eens een stuk lager uit zouden kunnen komen.

Afsluitend wijst de potentiële inkomensverbetering voor maximaal 45% van de particuliere bosbouwondernemers, maar met name voor eigenaren van de grotere bosbezittingen, er in beginsel op dat de optieregeling aan het beoogde doel voldoet. De resultaten van het onderzoek geven evenwel geen antwoord op de vraag of en in hoeverre de optieregeling het behoud en de aanleg van bossen bevordert.

4.2 Aanbevelingen

Onder de optieregeling zal een belastingplichtige opteren voor het niet-toepassen van de bosbouwvrijstelling indien hij verliezen verwacht. De vraag rijst echter of structureel verliesgevende bosexploitatie wel als bron van inkomen kan worden aangemerkt. 1) In de Memorie van Toelichting merken de indieners van het voorstel het volgende op: "Wanneer de uitoefening van een bosbedrijf ook na een lange periode geen uitzicht biedt op positieve resultaten, kan fiscaal niet van een onderneming worden gesproken. Dergelijke bedrijven blijven dus in dezelfde positie als onder de thans geldende wetgeving." De optieregeling bevordert dus niet het rendement van bosbezit indien dat rendement structureel verliesgevend is.

Aanbevolen wordt in overweging te nemen om ook het rendement van structureel verliesleidende bosbedrijven te bevorderen.

Op grond van artikel 5, onderdeel a, Wet VPB, zijn lichamen die een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet van 1928 in stand houden, vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Deze subjectieve vrijstelling houdt verband met de "transparence fiscale" van landgoederen-BV's en -NV's, opgenomen in artikel 68 Wet IB en artikel 7, Uitvoeringsbesluit IB. Als gevolg van de transparantiebepaling wordt voor de belastingheffing als het ware door de BV of NV heengekeken, zodat de aandeelhouders voor de winsten worden belast. Hierdoor is de bosbouwvrijstelling bij elk van hen

-
- 1) Ter beantwoording van de bronvraag zijn immers drie criteria van belang:
1. er is sprake van deelname aan het economische verkeer;
 2. waarmee voordeel subjectief wordt beoogd;
 3. welk voordeel redelijkerwijs objectief kan worden verwacht.

Het is nog maar de vraag of ook structureel verliesgevende bosbedrijven aan het derde criterium voldoen.

van toepassing. Hoewel beide bepalingen dus nauw met elkaar zijn verbonden zijn er situaties denkbaar waarin zij niet naadloos op elkaar aansluiten. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat aan de bepalingen verschillende voorwaarden zijn verbonden, wat de toepassing van de optieregeling in een aantal gevallen kan belemmeren.

Aanbevolen wordt de voorwaarden van de genoemde bepalingen beter op elkaar af te stemmen, zodat de optieregeling toepasbaar wordt op alle natuurschoonlichamen.

LITERATUUR

- Blansjaar Consultancy (1993)
De Nederlandse bosbouw en de fiscus; Onderzoek naar de fiscale behandeling van bosbouwondernemingen; Valkenburg
- Brüll, D. en J.W. Zwemmer (1983)
Natuurschoon-lichamen; Deventer, Uitgeverij FED BV
- Geppaart, Ch.P.A. (1987)
Fiscale maatregelen voor onze bossen; Weekblad voor Fiscaal Recht 5786, blz. 971 e.v.
- Jansen, J.J.M. (1993)
Het wetsvoorstel "Groen beleggen" is te grijs; Weekblad voor Fiscaal Recht, 6067, blz. 1233 e.v.
- LEI-DLO (1993)
Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 1992; december; Periodieke Rapportage 29-92
- Remie, P.H.F. (1993)
Groene bossen zijn belangrijker dan grijze wetten; Weekblad voor Fiscaal Recht 6071, blz. 1397 e.v.
- Schouten, H.D. (1993)
Bosbouw en belastingen. Recente ontwikkelingen in de sfeer van politiek en beleid; De Landeigenaar, no. 4, blz. 13 e.v.
- Schiethart, L.J. (1966)
De Bosbedrijf-vrijstelling; Amsterdam, N.V. Uitgeverij FED
- Tuinte, G.H.J. (1989)
Belastingheffing in Land- en Tuinbouw; Deventer-Leiden, Kluwer VLB