

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie

Een bron van inkomen bij de bosbouwwijziging van de Wet IB

Naam:	Koen Weijmar
Studentnummer:	358748
Begeleider:	Drs. M.H.M. Smeets
Plaats:	Rotterdam
Datum:	5 juli 2015

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding.....	2
Hoofdstuk 2 Doel bosbouwvrijstelling.....	4
2.1 Algemeen.....	4
2.2 Wetsgeschiedenis.....	4
2.3 Natuurbescherming en –uitbreiding.....	8
2.4 Problematiek winstbepaling bosbedrijven.....	9
2.5 Conclusie.....	10
Hoofdstuk 3 Voordelen uit bosbedrijf.....	12
3.1 Algemeen.....	12
3.2 Het bosbegrip en de Boswet.....	12
3.3 Feitelijke beoefening van bosbouw en de instandhoudingseis.....	14
3.4 De fruitteelt en boomkwekerij.....	15
3.5 Voordelen.....	16
3.6 Conclusie.....	17
Hoofdstuk 4 Beoordeling bronvraag.....	19
4.1 Algemeen.....	19
4.2 Deelname aan het economisch verkeer.....	19
4.3 Voordeel beogen.....	20
4.4 Voordeel verwachten.....	21
4.5 Vermogensetikettering meeromvattende onderneming.....	24
4.6 Conclusie.....	25
Hoofdstuk 5 Uitwerking bosbouwvrijstelling anno 2015.....	27
5.1 Algemeen.....	27
5.2 Sfeerovergangen en nadere regelgeving.....	27
5.3 Financiële belang.....	29
5.4 Voor- en nadelen.....	29
5.5 Conclusie.....	31
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	33
Bibliografie.....	36
Bijlage.....	38

Hoofdstuk 1 Inleiding

De bosbouwvrijstelling van artikel 3.11 IB stelt de voordelen die behaald zijn uit een bosbedrijf vrij van de heffing van inkomstenbelasting. Dit bosbedrijf mag ook deel uit maken van een meeromvattende onderneming. Wat onder bosbedrijf wordt verstaan is verder niet gedefinieerd in de wet en moet aan de hand van rechtspraak en literatuur worden ingevuld. Die invulling geschiedt aan de hand van algemene formuleringen en daarom heeft de bosbouwvrijstelling in de loop der tijd een steeds ruimer toepassingsgebied gekregen, zodanig dat er ook in de fiscale literatuur over is gedebatteerd of de vrijstelling voorbij haar doel schiet.¹

Binnen de wet IB staat het begrip 'inkomensbron' centraal. Wil namelijk toegekomen worden aan de heffing van inkomstenbelasting, dan moet de activiteit aangemerkt kunnen worden als een bron van inkomen. Hiervan is sprake indien door de belastingplichtige cumulatief aan de volgende drie criteria wordt voldaan:

- 1 hij moet met zijn activiteit deelnemen aan het economisch verkeer;
- 2 hij moet met zijn activiteit een voordeel beogen;
- 3 uit de activiteit moet redelijkerwijs een voordeel verwacht kunnen worden.

Dit betekent dat de bosbouwvrijstelling pas toepassing kan vinden indien het bosbedrijf deel uitmaakt van een bron van inkomen. De probleemstelling die ik ga onderzoeken luidt: *'Kan een verliesgevend bosbedrijf worden aangemerkt als een bron van inkomen en in hoeverre schiet de bosbouwvrijstelling haar doelen voorbij?* Dit onderzoek ga ik uitvoeren door het beantwoorden van een aantal deelvragen, opgedeeld in vier hoofdstukken:

- 1 *Welk(e) doel(en) had de wetgever voor ogen bij invoering van de bosbouwvrijstelling en in hoeverre spelen die doelen een rol bij de totstandkoming van de huidige bosbouwvrijstelling?*
- 2 *Wanneer is sprake van een voordeel uit bosbedrijf?*
- 3 *Hoe wordt de bronvraag beoordeeld en hoe dient deze getoetst te worden bij een bosbedrijf?*
- 4 *In hoeverre schiet de bosbouwvrijstelling haar doelen voorbij?*

Allereerst wordt in hoofdstuk twee aan de hand van de wetsgeschiedenis en parlementaire stukken het doel van de bosbouwvrijstelling behandeld. De huidige vrijstelling is in de loop der tijd op bepaalde punten gewijzigd en ik ga onderzoeken of de wetgever die wijzigingen heeft doorgevoerd met het oog op het oorspronkelijke doel, of dat in de loop der tijd het doel (deels) is gewijzigd. Een vereiste voor de toepassing van de vrijstelling is het exploiteren van een bosbedrijf. In hoofdstuk drie wordt de bosbouwvrijstelling verduidelijkt aan de hand van een aantal gewezen arresten met daarin uitspraken en formuleringen die als aangrijpingspunt dienen bij de vraag wanneer gesproken kan worden van voordelen uit bosbedrijf.

In hoofdstuk vier wordt dieper ingegaan op de bronvraag door aan de hand van rechtspraak te onderzoeken hoe de drie criteria worden getoetst, waarbij de focus ligt op de bosbouwonderneming. Het bosbedrijf dat wel deel uitmaakt van een meeromvattende onderneming, moet tevens als ondernemingsvermogen aangemerkt kunnen worden om art. 3.11 IB te kunnen toepassen. Voor de bosbouwonderneming speelt die vermogensetikettering ten aanzien van bos in mindere mate, omdat

¹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, aantekening 1.20.1 Andere vorm van facilitairen? Bij: Wet Inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.11. '5.1.2. Bosbouwvrijstelling van www.navigators.kluwer.nl.

bossen in het kader van die onderneming doorgaans wel tot het ondernemingsvermogen zullen behoren. De bossen zullen in dat geval gebruikt worden in de onderneming. In paragraaf 4.5 zal hier verder op worden ingegaan ter ondersteuning van de behandeling van de bronvraag voor het bosbedrijf. De link met de vennootschapsbelasting zal in dit onderzoek niet gelegd worden, omdat het onderzoek gericht is op de bosbouwvrijstelling binnen de wet IB. Een aantal onderdelen uit het onderzoek is ook relevant voor belastingplichtige lichamen, maar op praktische gronden wordt dit niet verder uitgewerkt. Genoemd dient te worden dat via de schakelbepaling van art. 8 VPB de bosbouwvrijstelling ook geldt voor bosbedrijven die binnen een rechtspersoon worden geëxploiteerd. De rechtspraak die ziet op de vraag wanneer sprake is van voordelen uit bosbedrijf, is door die bepaling ook van toepassing op belastingplichtige lichamen voor de VPB. De bronvraag daarentegen is alleen van belang voor de IB (ondernemers) en voor het al dan niet drijven van een onderneming door verenigingen, stichtingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (art. 2-1-e VPB). De vermogensetikettering speelt ook ten aanzien van de genoemde rechtspersonen, maar de overige belastingplichtige lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen (art. 2-5 VPB), waardoor de bossen altijd tot het ondernemingsvermogen zullen behoren.

Nadat duidelijk is geworden wanneer de bosbouwvrijstelling toegepast mag worden, zal in hoofdstuk vijf behandeld worden in hoeverre de bosbouwvrijstelling haar doelen voorbij schiet. In dit hoofdstuk zullen de overige bepalingen van art. 3.11 toegelicht worden en zullen de voor- en nadelen van de vrijstelling zoals die nu bestaat aan bod komen ter ondersteuning van de vraag in hoeverre zij anno 2015 voorbij haar doelen schiet. Bovendien zal het financiële belang van de bosbouwvrijstelling in paragraaf 5.4 expliciet worden toegelicht, omdat elke belastingvrijstelling een financieel belang kent in de vorm van derving van belastingontvangsten door de overheid.

Tot slot zal in hoofdstuk zes een antwoord gegeven worden op de probleemstelling aan de hand van alle bevindingen die gedaan zijn bij het beantwoorden van de deelvragen.

Hoofdstuk 2 Doel van de bosbouwvrijstelling

2.1 Algemeen

We leven nu in een andere wereld dan bijna negentig jaar geleden toen de vrijstelling met het oog op een bepaald doel werd ingevoerd. Het gevolg van een belastingvrijstelling is dat een belastbaar feit wordt uitgezonderd van belastingheffing en voor elke vrijstelling ligt daar een andere reden aan ten grondslag. De bosbouwvrijstelling is een objectieve vrijstelling, omdat een bepaald winstbestanddeel wordt vrijgesteld. Subjectieve vrijstellingen daarentegen zorgen ervoor dat belastingplichtigen zelf vrijgesteld zijn. De redenen die ten grondslag liggen aan de invoering van de bosbouwvrijstelling zullen in dit hoofdstuk behandeld worden. Hierbij ga ik in met name paragraaf 2.2 in op de parlementaire stukken die op de invoering betrekking hebben en de stukken die op het verdere verloop van de bosbouwvrijstelling betrekking hebben, omdat zich in de loop der tijd met betrekking tot de vrijstelling bepaalde wijzigingen hebben voorgedaan in de wet. Bij die wijzigingen ga ik na of aan het oorspronkelijke doel is vastgehouden of dat ten aanzien van het doel van de bosbouwvrijstelling veranderingen hebben plaats gevonden. In de twee daarop volgende paragrafen worden de redenen die ten grondslag liggen aan de invoering van de bosbouwvrijstelling afzonderlijk verder behandeld, zodat duidelijk wordt op welke manier de vrijstelling tracht haar doelen te bereiken.

2.2 Wetsgeschiedenis

De bosbouwvrijstelling is in 1926 ingevoerd in de Wet IB 1914 met als beweegredenen het algemeen belang dat gelegen is in het bezit van een goede bosstand en het oplossen van de problematiek rond de winstbepaling van bosbedrijven.² In de parlementaire stukken die betrekking hebben op de invoering wordt ter toelichting steeds verwezen naar een eerder ingediend wetsvoorstel dat ook berustte op de wens tot bescherming van het nationale bosbezit. Het voorstel werd uiteindelijk ingetrokken, maar de Staten-Generaal hadden wel de algemene instemming dat de aanwas van opgaand hout niet door de inkomstenbelasting dient te worden getroffen.³ De Hoge Raad⁴ had eerder in 1917 beslist dat de (belaste) opbrengst uit bos onder andere bevat: al hetgeen het aanwezige op stam staande hout bij het einde van het boekjaar meer waard is dan bij het begin van het boekjaar. Het aanmerken van die waardevermeerdering als opbrengst werd van verschillende zijden niet billijk en uit het oogpunt van het algemeen belang, niet wenselijk geacht.⁵ Het in stand houden van bossen zou door het vooruitzicht op belastingheffing ontmoedigd kunnen worden. Daarnaast zou het niet rechtvaardig zijn om de boseigenaar jarenlang belasting te laten betalen over niet-gerealiseerde opbrengsten. Het ingediende wetsontwerp⁶ bepaalde daarom dat bosbouw voor de inkomstenbelasting niet langer als bedrijf of beroep werd beschouwd (art. 1). Daarnaast werd de opbrengst van beboste grond door aanwas van het op stam staande hout geacht twee honderdste te

² Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr.3, p. 2.

³ Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr. 3. p.1.

⁴ HR 29 maart 1917, B. nr. 1 672.

⁵ Kamerstuk Tweede Kamer, 1919/20, 296, Memorie van Toelichting, nr. 3, p.1.

⁶ Kamerstuk Tweede Kamer, 1919/20, 296, Ontwerp van Wet, nr. 2, p.1.

bedragen van de waarde die het hout bij aanvang van het jaar heeft, tenzij het aannemelijk was dat de opbrengst minder bedraagt (art. 1, aanhef). De stelselmatige bosbouw moest bevorderd worden, maar volgens de Minister van Financiën⁷ moest ook zoveel mogelijk rekening worden gehouden met de werkelijkheid, waarbij voornamelijk te denken valt aan toestanden waarin bosbezit een juistere beschrijving van de activiteit is dan bosbedrijf. Het wetsontwerp zou de stelselmatige bosbouw bevorderen door deze bosbouwactiviteiten niet aan te merken als bedrijf of beroep, waardoor voordelen uit bosbedrijf niet langer vielen onder de opbrengst uit onderneming en arbeid (art. 7 IB 1914). Daarnaast wordt door de aanhef in art. 1 rekening gehouden met de werkelijkheid door de aanwas van bomen te belasten als opbrengst uit onroerende goederen (art. 5 IB 1914). Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer is echter het eerste deel van het wetsontwerp komen te vervallen⁸, waardoor het tweede deel ook zag op het heffen van als bedrijf uitgeoefende bosbouw in de vorm van opbrengst uit onroerend goed. Juist de toepassing van de wet ten aanzien van die uitoefening en de daarbij opgekomen bezwaren leidden in eerste instantie tot het indienen van het wetsontwerp. Om die reden is het ingediende wetsontwerp definitief ingetrokken.⁹ De Minister van Financiën merkte nog op dat het niet vooraf te zeggen is of het vooruitzicht van belastingheffing de aanleg van bossen zal tegenhouden, maar indien dit uiteindelijk wel het geval is, dan zou zeker overwogen worden de belasting af te schaffen.¹⁰ In 1926 is hier gehoor aan gegeven door de bosbouwvrijstelling in te voeren. Na de invoering van de bosbouwvrijstelling luidde de tekst van art. 9, onderdeel e, Wet IB 1914: *“als inkomen of deel van het inkomen wordt niet beschouwd: voordeel uit het boschbedrijf, hieronder niet begrepen de exploitatie van hakhout”*.¹¹ In beginsel viel het voordeel uit bosbedrijf onder opbrengst uit onderneming en arbeid, maar art. 9-e bepaalde vervolgens dat het voordeel niet tot het inkomen wordt gerekend. Het object wordt vrijgesteld, terwijl het eerder ingediende wetsontwerp in haar oorspronkelijke vorm bepaalde dat de bosbouw niet als onderneming wordt beschouwd. De bosbouwer (het subject) en zijn voordeel uit bosbedrijf (het object) zijn in dat laatste geval niet vrijgesteld, omdat een vrijstelling iets (het subject of object) moet kunnen vrijstellen dat in beginsel onderhevig is aan heffing. Door bosbouw niet aan te merken als bedrijf, bestaat er niks om vrij te stellen. In die zin verschilt de ingevoerde bosbouwvrijstelling wezenlijk van het eerder ingediende wetsvoorstel. Het begrip bosbedrijf dient ruim uitgelegd te worden¹², waardoor al snel gesproken kan worden van een bosbedrijf. Aan het Bosbegrip werd ook een ruime uitleg gegeven,

⁷ Kamerstuk Tweede Kamer, 1919/20, 296, Memorie van Toelichting, nr.3 p.2

⁸ Uit Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr. 3, p.1 leid ik af dat de rede voor het vervallen gevonden kan worden in het voorlopig verslag van de Eerste Kamer (zitting 1919/20, 154). Dat stuk blijkt onvindbaar te zijn in het archief van de Staten-Generaal, maar ik vermoed dat tot de conclusie is gekomen dat de bosbouwactiviteiten onmogelijk uitgezonderd kan worden van bedrijvigheid.

⁹ Definitief, omdat in het voorlopig verslag van de Eerste Kamer (zitting 1919/20, 154) ook al stond dat het ingediende wetsontwerp ingetrokken zou worden, zo blijkt uit Kamerstuk Eerste Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr. 3, p.1.

¹⁰ Kamerstuk Tweede Kamer, 1919/1920, 296, Memorie van Toelichting, nr.3 p.2

¹¹ Artikel 1 van het ontwerp van wet tot wijziging van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, nr. 2.

¹² Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr. 3, p. 2.

omdat gesproken werd van opgaand hout in het algemeen. Het exploiteren van hakhout noemde de Minister van Financiën een geheel normale bedrijfsuitoefening.¹³ Er bestond volgens hem geen reden om die activiteit vrij te stellen. Bovendien merkte hij op dat de vrijstelling niet ziet op de boomkwekerij, tenzij de kwekerij alleen voorziet in de behoeften van het bosbedrijf ingeval herplant noodzakelijk is.¹⁴

In 1941 werd door de Duitse bezetter het Besluit IB 1941 ingevoerd, waarin eveneens de bosbouwvrijstelling was opgenomen (artikel 22 Besluit IB 1941). Dit artikel luidde: *1. De winst uit boschbedrijf, voor zover het binnen het Rijk wordt uitgeoefend, blijft buiten aanmerking. 2. De exploitatie van hakhout wordt niet tot het boschbedrijf gerekend*. Enig verschil met zijn voorganger is dat 'voordeel' is vervangen door 'winst' om tekstueel te benadrukken dat de vrijstelling slechts strekt tot bedrijfsmatig geëxploiteerd bosbezit. Een voordeel afkomstig uit bosbezit dat niet bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt, wordt niet betrokken in de inkomstenbelasting. Op grond van art. 30, lid 1 van hetzelfde besluit werd echter als opbrengst van goederen beschouwd: de voordelen die anders dan door arbeid of door eigen onderneming werden genoten. In het geval van bosbouw gebeurde dit volgens Gerechtshof 's-Gravenhage¹⁵ indien de bomen naar hun bestemming als vruchten van de grond zouden zijn aan te merken, hetgeen het geval zou zijn wanneer zij bestemd waren om voor het winnen van hout te worden gekapt. Hieruit is af te leiden dat opbrengst uit een andere bron van inkomen dan uit onderneming en arbeid destijds niet onder het toepassingsbereik van de bosbouwvrijstelling viel.

In de tekst van art. 8, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 1964 werd toch weer gesproken van 'voordeel', maar dit veranderde de situatie voor privé-bosbezitters niet. De tekst luidde (tot 13 juli 1994): *"tot de winst behoren niet: voordelen uit bosbedrijf voor zover binnen het Rijk (vanaf 1990: binnen Nederland; KW) uitgeoefend, met dien verstande dat de exploitatie van hakhout niet tot het bosbedrijf wordt gerekend"*. Tot 1994 is de werking van de bosbouwvrijstelling niet veranderd en is in elk geval vastgehouden aan de oorspronkelijke doelen van de vrijstelling. In dat jaar werden twee belangrijke wijzigingen ingevoerd. Ten eerste werd de exploitatie van hakhout niet meer expliciet uitgezonderd, omdat de maatschappelijke betekenis van de uitzondering verdwenen zou zijn.¹⁶ Snel groeiend bos (hakhout) valt ook onder het bosbegrip voor de bosbouwvrijstelling, mits voldaan wordt aan de instandhoudingseis. Deze eis zal in hoofdstuk drie verder worden toegelicht, maar ziet op het in stand houden van de bossen. Ten tweede is in 1994 de optieregeling toegevoegd aan art. 8, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 1964. De tekst luidde toen: *"1. tot de winst behoren niet: voordelen uit bosbedrijf voor zover in Nederland uitgeoefend. 2. De belastingplichtige die het bosbedrijf uitoefent, kan aan de inspecteur schriftelijk verzoeken om het eerste lid, onderdeel a, op hem niet van toepassing te doen zijn. Bij inwilliging van het verzoek geldt zulks tot wederopzegging door de belastingplichtige doch tenminste voor tien jaren (...)"*.¹⁷ Uit resultaten van bosbedrijven in de periode voorafgaand aan de

¹³ Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Memorie van Toelichting, nr. 3, p. 2

¹⁴ Kamerstuk Tweede Kamer, 1925/26, 266, Verslag Commissie, nr. 4.

¹⁵ Uitspraak van 10 juli 1962, nr. 37/1962, BNB 1963/33.

¹⁶ Kamerstuk Tweede Kamer, 1993/94, 23176, Memorie van Toelichting, nr. 3. p.1.

¹⁷ Wet van 24 juni 1994 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, Staatsblad 497.

invoering van de optieregeling blijkt dat het bosbedrijf over het algemeen verliesgevend was¹⁸, met als gevolg dat de vrijstelling negatief uitpakte voor ondernemers, omdat verliezen in een vrijgesteld regime niet verrekenbaar zijn. Dit negatieve gevolg staat haaks op het doel van de vrijstelling om de exploitanten van bosbedrijven te beschermen om op die manier het bosareaal in stand te houden. In 1993 hebben een aantal leden van de Tweede Kamer een wetsvoorstel¹⁹ ingediend met het oog op het bevorderen van het behoud en aanleg van bossen, met daarin onder andere de optieregeling. Op die manier houden de winstmakende ondernemers profijt van de faciliteit en hoeven de verliesmakende ondernemers geen nadeel te ondervinden van het niet verrekenbaar zijn van verliezen. Mogelijke uitvoeringsproblemen werden goed oplosbaar geacht door nadere uitvoeringsvoorschriften en de drempeltermijn van tien jaar.²⁰ Toch is het oorspronkelijke doel van de bosbouwvrijstelling deels losgelaten, omdat de problematiek rond de winstbepaling van bosbedrijven niet wordt opgelost door de optieregeling. Dit doel is terecht ondergeschikt aan het hoofddoel van de bosbouwvrijstelling om een goed bosareaal in stand te houden.

In de huidige Wet IB 2001 komt art. 3.11 overeen met zijn voorganger uit de wet IB 1964, met dien verstande dat 'voor zover in Nederland uitgeoefend' niet meer in de tekst staat. Vanaf 2001 geldt de vrijstelling dus ook voor een in het buitenland uitgeoefend bosbedrijf door een inwoner van Nederland. Een belang van een goede bosstand in het buitenland was volgens de Raad van State²¹ niet aan de orde. De noodzaak tot subsidiering van de bosbouw in de verschillende werelddelen is desalniettemin een motivering geweest om de vrijstelling uit te breiden. Aanvankelijk was het doel van de bosbouwvrijstelling alleen het beschermen van het bosareaal dat in Nederland is gelegen, maar die beperking was binnen het proces van toenemende globalisering niet meer op haar plaats. Bovendien wordt tijdens de parlementaire behandeling²² ter motivatie genoemd dat de uitbreiding meer in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht. Waarschijnlijk wordt hier gedomd op onder andere art. 49 van het EU-verdrag, dat schending van de vrijheid van vestiging verbiedt. De regeling is door de uitbreiding inderdaad meer in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, maar de materiële betekenis van de uitbreiding is gering. Op grond van verdragen met andere landen mogen de inkomsten verkregen uit in het buitenland gelegen onroerende zaken (inkomsten uit landbouw en bosbedrijven daaronder begrepen) in dat land worden belast.²³ Als een ander land van

¹⁸ H.J. Silvius & M.J. Voskuilen: Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2011, LEI rapport 2013, van www.wageningenur.nl. Figuur 4.5 (p. 48) laat de ontwikkeling zien van het gemiddelde reële bedrijfsresultaat per hectare bos van particuliere bosbedrijven in de periode 1975-2011.

¹⁹ Voorstel van wet van de leden Vermeend, Melkert en Van der Vaart. Kamerstuk Eerste Kamer, 1993/94, 23197, nr. 328b, p.1.

²⁰ Kamerstuk Eerste Kamer, 1993/94, 23197, nr. 328b, p.3. Tijdens de invoering van de optieregeling zijn nog twee andere leden toegevoegd aan art. 8 IB 1964. Beide bepalingen zorgen ervoor dat geen misverstand kan bestaan over de uitwerking van de optieregeling. Hier zal in hoofdstuk vijf verder op worden ingegaan.

²¹ Kamerstuk Tweede Kamer, 1998/99, 26727, Advies van de Raad van State, nr. A, punt 34, p.33. Het advies van de Raad van State was overigens om de uitbreiding van de bosbouwvrijstelling te heroverwegen.

²² Kamerstuk Tweede Kamer, 1998/99, 26727, Memorie van Toelichting, nr.3, p. 102.

²³ Dit geldt in ieder geval voor de verdragen met Duitsland, België, Rusland en Japan, die te vinden zijn op www.wetten.overheid.nl.

die mogelijkheid gebruik maakt, dan moet Nederland op grond van het verdrag belasting vermindering toestaan. Zonder de uitbreiding naar het buitenlands bosbedrijf waren de voordelen ook onbelast, maar dan op grond van verdragen of op grond van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting.²⁴ Daarom is de materiële betekenis van de uitbreiding niet groot.

2.3 Natuurbescherming en -uitbreiding

Door de voordelen uit bosbedrijf vrij te stellen van belastingheffing, worden ondernemers bemoedigd om hun bosareaal in stand te houden. Zij werden in eerste instantie ontmoedigd door het belastbaar stellen van de aanwas van het opgaand hout. Het hoofddoel van de bosbouwvrijstelling is het in stand houden of uitbreiden van het bosareaal, vanwege het algemene belang dat gelegen is een goede bosstand. Dit belang vloeit voort uit bijvoorbeeld het feit dat bomen koolstofdioxide opnemen en uit de behoefte van de mens aan recreatie in natuurgebieden en aan hout als grondstof. De behoefte aan hout zorgt ervoor dat bomen worden gekapt, waardoor sommige bossen mogelijk niet in stand worden gehouden. Vandaar dat de exploitatie van hakhout expliciet werd uitgezonderd, maar vanwege de behoefte aan hout is juist ook een belang gelegen in een goede bosstand. Tijdens de invoering van de optieregeling in 1994 maakte het Landbouw Economisch Instituut (LEI) berekeningen van de meest waarschijnlijke gevolgen van het facultatief toepassen van de bosbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.²⁵ Uit het onderzoek van het LEI blijkt dat naar schatting maximaal 45% van de particuliere bosbouwers voordeel van de optieregeling kan ondervinden en dat ruim 43% geen baat zal hebben van de optieregeling. Geen baat hebben betekent in dit verband dat de bosbouwers waarschijnlijk niet zullen kiezen voor de optieregeling, waardoor voor die groep effectief niks verandert. Dit zou een Pareto-verbetering²⁶ zijn, omdat 45% er op vooruit gaat en 43% er niet op achteruit. Het behouden en aanleggen van bossen wordt door de optieregeling bevorderd. Door de uitbreiding naar het buitenlands bosbedrijf worden Nederlandse exploitanten van bosbedrijven in het buitenland ook bemoedigd om bossen te behouden of aan te leggen. Het algemeen belang van een goede bosstand ziet naar mijn mening - anders dan de mening van de Raad van State in 1998 - ook op de buitenlandse bossen. De uitstoot van koolstofdioxide stopt niet bij de grens en recreatie is ook hier mogelijk.

Resultaatgenieters uit overige werkzaamheden kunnen de bosbouwvrijstelling niet toepassen, omdat zij geen winst uit onderneming genieten. De vrijstelling ziet derhalve niet op een voordeel dat behaald wordt door bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen door een partner aan de andere partner die een onderneming drijft.²⁷ Stevens²⁸ vraagt zich af of op dit punt

²⁴ Voor de inkomstenbelasting geldt een vrijstelling voor buitenlands inkomen uit werk en woning (art. 8 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en art. 3). Dit Besluit is van toepassing als geen verdrag is gesloten met het desbetreffende land.

²⁵ J. Luijt, R.A.M. Schrijver en R.N.F. Zuidgeest, De nieuwe optieregeling in de bosbouwvrijstelling; inkomenseffecten voor de particuliere bosbouw, LEI Rapport 1995, Den Haag.

²⁶ J. Stiglitz, Economics of the public sector, 2000, p.57.

²⁷ L.G.M. Stevens, Inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2001, p. 205.

²⁸ L.G.M. Stevens, Inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2001, p. 206.

voldoende rechtvaardigingsgronden bestaan voor het onderscheid en Schraven²⁹ vindt dat op grond van de rangorderegeling (art. 2.14 Wet IB 2001) de bosbouwvrijstelling ook van toepassing dient te zijn op het overige resultaat. Dit zijn zaken voor de rechter, maar het standpunt van Schraven acht ik op voorhand twijfelachtig. Artikel 2.14 regelt de toerekening tussen en binnen belastbare inkomens van behaalde voordelen en zegt mijns inziens niks over het bereik van vrijstellingen die opgenomen zijn in de Wet IB. Een voordeel dat op grond van de Wet IB niet tot de winst uit onderneming wordt gerekend, blijft geheel buiten het inkomen. Het voordeel kan dan niet onder een andere noemer in de heffing worden betrokken, tenzij de wet uitdrukkelijk anders bepaalt.³⁰ Dit is de reden dat in art. 3.13 IB 2001 overige vrijstellingen zijn opgenomen die op zichzelf niets met winst uit onderneming te maken hebben. De wet bepaalt in art. 3.95 IB 2001 dat bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheid de bosbouwvrijstelling niet van toepassing is, door art. 3.11 niet op te nemen in de opsomming. In de parlementaire geschiedenis is geen motivering gegeven voor het niet van toepassing laten zijn op andere bronnen dan winst uit onderneming, dus ik vraag mij net als Stevens af, of voldoende rechtvaardigingsgronden bestaan. Vermoedelijk komt het gemaakte onderscheid voort uit het feit dat de belastingplichtige niet kwalificeert als ondernemer en om die reden geacht wordt niet voldoende bezig te zijn met bosbouw. De persoon die bijvoorbeeld een bos ter beschikking stelt aan zijn partner of een ander verbonden persoon die een bosbedrijf exploiteert met dit bos, is zelf niet bezig met feitelijke beoefening van bosbouw.

2.4 Problematiek winstbepaling bosbedrijven

De jaarlijkse aanwas van het opgaand hout werd door het arrest van de Hoge Raad op 29 maart 1917 onder de Wet IB 1914 als opbrengst uit bos beschouwd (zie paragraaf 2.2). Die waardevermeerdering werd naar aanleiding van het arrest in het voorgestelde wetsontwerp van 1919 gesteld op twee honderdste van de waarde die het hout heeft bij aanvang van het boekjaar, tenzij aannemelijk kon worden gemaakt dat de opbrengst minder bedroeg wegens bijvoorbeeld schade door brand, insecten of storm. Aan deze waarderingstechniek kleefden echter nog veel haken en ogen, zo blijkt uit de parlementaire stukken.³¹ Indien bijvoorbeeld in een jaar gekapt werd, dan werd de belaste opbrengst van dat jaar niet verminderd met de waarde die het opgaand hout aan het begin van het kalenderjaar had, ondanks dat in de jaren daarvoor de zuivere opbrengst in de meerwaarde al werd belast. Bovendien ontstond een discussie of een onderscheid gemaakt moest worden voor bossen die reeds waren aangelegd tijdens de invoering van de Wet IB 1914. De Minister van Financiën kwam tot de conclusie dat dit onderscheid niet gemaakt hoefde te worden. Daarnaast beschreef hij twee vormen van waardevermeerderingen van op stam staand hout, enerzijds de natuurlijke aangroei en anderzijds stijgende houtprijzen. Door stijgende houtprijzen ontstaat volgens hem geen opbrengst, terwijl op grond van het arrest van de Hoge Raad in 1917 die stijging wel onderdeel is van de belaste waardevermeerdering in een jaar. Om die reden werd in het wetsontwerp gekozen voor een forfaitaire stijging van twee honderdste van de waarde die het hout bij aanvang van het jaar had. Het tweede doel van de bosbouwvrijstelling was om de problematiek van de bepaling van de zuivere

²⁹ F.H. Schraven, De rangorderegeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de bosbouw- en landbouwvrijstelling, MBB Belastingbeschouwingen, nr. 7/8, 2000, p. 240.

³⁰ Lubbers & Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, Kluwer, 2012, blz. 54.

³¹ Kamerstuk Tweede Kamer, 1919/20, 296, Memorie van Toelichting, nr.3 p.1.

opbrengsten uit bosbedrijf op te lossen, maar die problematiek kon ook opgelost worden door jaarwinstbepalingsregels op te nemen in de wet.³² Het wetsontwerp waarin een waarderingsregel was opgenomen bestond al, maar het wetsvoorstel werd uiteindelijk ingetrokken. De beslissing van de Hoge Raad dat waardevermeerderingen als opbrengst belast dienden te worden, werd van verschillende zijden niet billijk geacht, omdat de boscijenaar belasting moest betalen over ongerealiseerde opbrengsten. Ook op grond van goed koopmansgebruik kan gesteld worden dat ongerealiseerde opbrengsten niet belast dienen te worden.³³ In paragraaf 17, lid 5 van de Leidraad bij het Besluit IB '41 werd gesteld dat goed koopmansgebruik in de regel opwaardering verbiedt, maar dat tevens een uitzondering geldt voor zaken met een natuurlijk groeiproces, waarvan opgaand hout een voorbeeld is.³⁴ De wetgever vond de problematiek van de winstbepaling in 1926 een goede reden om de voordelen uit bosbedrijf vrij te stellen. Indien belastingplichtigen inderdaad die problematiek als last zien, kunnen zij sinds 1994 facultatief gebruik maken van de bosbouwvrijstelling. Zij die gebruik maken van de bosbouwvrijstelling met als belangrijke reden de problematiek, zouden hinder ondervinden van een eventuele afschaffing van de bosbouwvrijstelling. Het facultatief toepassen van de bosbouwvrijstelling voorkomt dit.

2.5 Conclusie

De twee doelen van de bosbouwvrijstelling zijn:

1. het behouden of uitbreiden van een goede bosstand; en
2. de problematiek rond de winstbepaling van bosbedrijven wegnemen.

Door de voordelen uit bosbedrijf vrij te stellen bemoedigt de wetgever ondernemers om aan bosbouw te doen en om hun bossen in stand te houden. Het tweede doel van de bosbouwvrijstelling is naar mijn mening ondergeschikt aan haar andere doel, omdat de problematiek van de winstbepaling ook opgelost had kunnen worden door winstbepaling regels op te nemen in de wet. Eigenlijk zie ik het arrest van de Hoge Raad in 1917 en het destijds ingediende wetsvoorstel als een oplossing voor de problematiek van de winstbepaling van bosbedrijven die sinds de invoering van de Wet IB 1914 bestond, zij het dat aan de voorgestelde waarderingsmethode nog veel haken en ogen kleefden. De wetgever zag de bosbouwvrijstelling kennelijk als een betere oplossing om de problematiek van de winstbepaling weg te nemen.

Sinds de invoering in 1926 heeft een aantal wijzigingen plaatsgevonden in de wetteksten, waarvan de invoering van de optieregeling in 1994 de belangrijkste is. Sindsdien kunnen zowel winstmakende als verliesmakende bosbouwers profiteren van de vrijstelling, in die zin dat de verliezen met toepassing van de optieregeling verrekenbaar zijn met ander inkomen. In de periode voorafgaand aan 1994

³² Zie ook de annotatie van A.O. Lubbers in het arrest van de Hoge Raad, 6 december 2013, nr. 12/02449, BNB 2014/11.

³³ Het realisatiebeginsel is onderdeel van goed koopmansgebruik en houdt in dat winsten genomen moeten worden in het jaar waarop zij betrekking hebben. Het voorzichtigheidsbeginsel versterkt het realisatiebeginsel, omdat winsten uit voorzichtigheid niet genomen dienen te worden indien zij nog niet zijn gerealiseerd. (E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuiver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer, 2012, p. 158-160).

³⁴ Hof 's-Gravenhage, 9 december 1976, nr. 119/1976, BNB 1978/159.

leidden structurele verliezen van veel bosbedrijven tot een negatieve werking van de bosbouwvrijstelling, waardoor veel bosbouwers mogelijk ontmoedigd werden om hun bossen in stand te houden. Een eventuele afschaffing zou de wel winstgevende bosbedrijven benadelen, waardoor als alternatief de optieregeling werd ingevoerd. Op de vraag of en in hoeverre de optieregeling het behoud en aanleg van bossen bevordert, geven de schattingen en resultaten van het de LEI rapporten geen antwoord, maar zonder invoering van de optieregeling zou het goed mogelijk kunnen zijn dat verlies makende bosbouwers als gevolg van niet verrekenbare verliezen hun bosbedrijven zouden staken. De wetgever heeft bij invoering van de optieregeling in elk geval oog gehad voor het oorspronkelijke (hoofd)doel van de bosbouwvrijstelling.

Een andere wijziging is de uitbreiding tot het buitenlands bosbedrijf in de Wet IB 2001. De uitbreiding sinds 2001 naar het in het buitenland geëxploiteerde bosbedrijf betekent een wijziging van het oorspronkelijke doel, omdat het algemeen belang sindsdien terecht ook ziet op de buitenlandse bosstand.

De bosbouwvrijstelling is op grond van art. 3.95 niet van toepassing op resultaatgenieters, omdat art. 3.11 niet in de opsomming is opgenomen en ik vraag mij net als Stevens af of hier voldoende rechtvaardigingsgronden voor bestaan. Particulieren die een bosterrein bezitten waarop zij of een verbonden persoon geen bosbedrijf exploiteren, zullen niet geconfronteerd worden met heffing ten aanzien van het bosterrein, omdat dergelijke bezittingen op grond van art. 5.7 zijn uitgezonderd van de rendementsgrondslag voor sparen en beleggen.

Hoofdstuk 3 Voordelen uit bosbedrijf

3.1 algemeen

In lid 1 van art. 3.11 IB staat: “tot de winst behoren niet voordelen uit bosbedrijf”. In dit hoofdstuk zal door de behandeling van bepalende rechtspraak duidelijk worden wat hier onder wordt verstaan. In de wet staat niet geschreven wat onder bosbedrijf wordt verstaan, maar in de loop der tijd is een aantal arresten gewezen die als aangrijpingspunt dienen bij de interpretatie van dit begrip. De wet zegt ook niet welke voordelen precies onder de vrijstelling vallen, zodat dit begrip ook aan de hand van rechtspraak wordt ingevuld. Doordat de wetgever het toepassingsgebied van de bosbouwvrijstelling niet heeft afgebakend, heeft het enige tijd geduurd voordat jurisprudentie meer duidelijkheid over dit begrip heeft gegeven. Het doel van de vrijstelling is onder andere het behouden of uitbreiden van een goede bosstand, waardoor activiteiten die zien op het in stand houden van bossen al snel zullen worden aangemerkt als bosbedrijf. De wetgever bemoedigt de ondernemers die zich hiermee bezig houden door hun activiteiten vrij te stellen van heffing. Een aantal activiteiten valt naar het oordeel van de rechter toch niet onder het bosbedrijf, ondanks dat de belastingplichtige denkt gebruik te kunnen maken van de bosbouwvrijstelling. Met name voor deze gevallen is het interessant om uit te zoeken waarom deze niet onder de vrijstelling vallen, omdat daardoor duidelijker wordt wat dan wel onder bosbedrijf wordt verstaan. In dit hoofdstuk worden de voordelen uit bosbedrijf nader gedefinieerd om zo een beter beeld te krijgen wanneer de bosbouwvrijstelling van toepassing is. Alle gewezen arresten die hierna behandeld worden zien op ondernemingen waarbij het de vraag is of binnen deze (meeromvattende) onderneming een bosbedrijf wordt uitgeoefend en of het behaalde voordeel om die reden vrijgesteld wordt binnen de Wet IB. De rechter moet zich steeds baseren op de bedoelingen van de wetgever bij de invoering van de bosbouwvrijstelling, omdat de wettekst niet voldoende houvast biedt. Zijn bedoelingen zijn in het vorige hoofdstuk uitvoerig aan bod gekomen en spelen voor dit hoofdstuk ook een belangrijke rol.

3.2 Het bosbegrip en de Boswet

Om te kunnen spreken van een bosbedrijf, moet eerst duidelijk worden wat precies onder ‘bos’ verstaan wordt. Bij de invoering van de bosbouwvrijstelling (zie paragraaf 1.3) werd bos beschreven als opgaand hout in het algemeen, waardoor bijvoorbeeld een strook bomen rond een boerderij en bomen als wegbepanting al aangemerkt kunnen worden als bos voor de bosbouwvrijstelling.³⁵ Hierdoor vallen bijvoorbeeld struiken ook onder het bosbegrip. De ondergrond waarmee de opstand een biologisch geheel vormt wordt ook gerekend tot het bosbegrip.³⁶ De (bos)bedrijven moeten geëxploiteerd worden op beboste gronden om de voordelen uit de exploitatie te kunnen laten vallen onder de bosbouwvrijstelling. Het bosbegrip heeft geen wettelijke definitie in de Wet IB, maar enige houvast kan naar mijn mening gevonden worden in de Boswet³⁷, die net als de bosbouwvrijstelling bedoeld is om het bosareaal in Nederland in stand te houden. Op grond van deze wet moet de

³⁵ Dit wordt veelvuldig herhaald door de Hoge Raad in latere jaren. (HR 30 mei 1934, B. nr. 5623, HR 20 januari 1954, nr. 11610, BNB 1954/79 en HR 22 juni 1955, nr. 12382, BNB 1955/285)

³⁶ Hof Amsterdam 3 december 1976, nr. 536/75, BNB 1978/101.

³⁷ Wet van 20 juli 1961, nieuwe bepalingen ter bewaring van bossen en andere houtopstanden, staatsblad 256 en voordien de Boswet 1922 wet van 19 mei 1922, Staatsblad 349.

boseigenaar voldoen aan de meldingsplicht vóór velling³⁸ (art. 2) en aan de herplantplicht na velling (art. 3), indien de houtopstanden een groter oppervlak beslaan dan 10 hectare of, ingeval van rijbeplanting, meer dan 20 bomen omvatten (art. 5) en buiten de bebouwde kom gelegen zijn. De minister kan bij ministeriële regeling vrijstelling verlenen van beide verplichtingen (beschikking vrijstelling meldings- en herplantplicht art. 6). In de Boswet worden tevens enkele uitzonderingen genoemd, zoals houtopstanden op erven en in tuinen, maar ook vruchtbomen en kweekgoed (art. 1 lid 4). Houtopstanden die vallen onder de Boswet, vallen naar mijn mening ook onder het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling. Dit herleid ik uit het feit dat het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling ruimer is dan het bosbegrip van de Boswet, omdat de drempels van art. 5 Boswet hier niet voor gelden en omdat bossen voor de bosbouwvrijstelling binnen de bebouwde kom hetzelfde worden behandeld als daar buiten. Ten aanzien van de bosbouwvrijstelling gelden alleen de uitzonderingen die betrekking hebben op het kweekgoed en de vruchtbomen. Bepaalde boomsoorten worden dus niet uitgezonderd en houtopstanden op erven en in tuinen kunnen vallen onder de bosbouwvrijstelling, mits een bosbedrijf wordt geëxploiteerd. Daarnaast geldt de herplantplicht niet voor de toepassing van de bosbouwvrijstelling.³⁹ Volgens Meussen⁴⁰ is het voldoende dat de herplant mogelijk is en dat het niet uitgesloten is dat na velling herplant zal plaatsvinden. Hier kan ik mij goed vinden, omdat de plicht tot herplant gezien kan worden als een belemmering voor het (tijdelijk) exploiteren van een bosbedrijf. Snel groeiend bos valt ook onder het bosbegrip voor de bosbouwvrijstelling. In HR BNB 1999/102⁴¹ ontving belanghebbende een subsidie ingevolge de 'Regeling bijdragen aanleg snelgroeiend bos'⁴² die onder het vrijgestelde voordeel uit bosbedrijf viel. Die bijdragen werden gegeven ter ondersteuning van de aanleg van snelgroeiend bos voor de houtvoorziening op korte termijn. Een onderscheid wordt gemaakt tussen blijvend bos en tijdelijk bos bij toepassing van de bosbouwvrijstelling op ingevolge de 'Regeling stimulering bosuitbreiding op landbouwgronden'⁴³ (SBL). Onder tijdelijk bos wordt hier verstaan: bos waarvoor voorafgaand aan de aanleg een vrijstelling is verleend op grond van de Beschikking vrijstelling meldings- en herinplantplicht en onder blijvend bos: bos waarvoor voorafgaand aan de aanleg geen vrijstelling is verleend op grond van de Beschikking vrijstelling meldings- en herinplantplicht. De bosbouwvrijstelling voor die subsidies geldt ten aanzien van tijdelijk bos voor 40% van het bedrag aan ontvangen subsidies en ten aanzien van blijvend bos voor 80% van het bedrag aan ontvangen subsidies. Hieruit blijkt dat tijdelijk bos ook valt onder het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling.⁴⁴ Ook kan aansluiting gevonden worden bij het bosbegrip dat bestaat bij het vrijgestelde bosbezit van

³⁸ Bij velling worden de bomen (deels) gekapt.

³⁹ A. Bakker, Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren, LEI, Den-Haag, 2005, p.25.

⁴⁰ Noot G.T.K. Meussen in HR 16 december 1998, nr. 33179, FED 1999/135.

⁴¹ HR 16 december 1998, nr. 33179, BNB 1999/102.

⁴² Wet van 14 oktober 1988. Staatscourant 1988, 207. De regeling gold tot 1994.

⁴³ Wet van 16 november 1993. Staatscourant 1993, 224. Vanaf 2000: Subsidieregeling Natuurbeheer (SN) en vanaf 2007: Subsidie Natuur- en Landschapsbeheer (SNL).

⁴⁴ Besluit 13 oktober 2010, Inkomstenbelasting. Winst; landbouwproblematiek, Staatscourant 2010, 16586, 22 oktober 2010.

particulieren (art. 5.7 IB 2001). Het gaat hier om bezit van grond begroeid met bomen niet zijnde vruchtbomen en de met deze grond verenigde houtopstanden.⁴⁵

3.3 Feitelijke beoefening van bosbouw en de instandhoudingseis

Er is sprake van een voordeel uit bosbedrijf indien dit voordeel verband houdt met de feitelijke beoefening van bosbouw.⁴⁶ Belanghebbende hield zich bezig met niet onder de vrijstelling vallende handel in bossen, waardoor de boekwinst bij verkoop van het stuk bosgrond niet vrijgesteld was. De voordelen die in het kader van handel in onroerend goed bij de aan- en verkoop van bos worden genoten, worden niet gerekend tot de voordelen uit bosbedrijf, zolang de bemoeienissen met de bosgrond niet meer zijn dan de normale zorg van een handelaar voor een handelsobject. Om te kunnen spreken van een bosbedrijf moet de activiteit die verband houdt met het bos, aangemerkt kunnen worden als feitelijke beoefening van bosbouw. In dat verband is van belang wat de belastingplichtige doet met het bos tijdens de bezitsperiode. De bosbouwvrijstelling bemoedigt exploitanten van bosbedrijven om hun bossen in stand te houden. Om de vrijstelling alleen van toepassing te laten zijn op ondernemers die hun bossen in stand houden, is door de Hoge Raad⁴⁷ de instandhoudingseis geformuleerd. Indien bij de eigenaar het intact houden van het op zijn terrein staande opgaand hout op de voorgrond staat, kan worden gesproken van een bosbedrijf. Hieraan is voldaan indien niet méér wordt gekapt dan een normaal bosbeheer meebrengt en het kappen zo nodig door herbeplanting wordt gevolgd. Door die formulering heeft is de maatschappelijke betekenis van het expliciet uitzonderen van de exploitatie van hakhout verdwenen. De instandhoudingseis komt deels overeen met de herplantplicht uit de Boswet, maar die plicht geldt niet voor de toepassing van de bosbouwvrijstelling.⁴⁸ Het deel van de instandhoudingseis dat ziet op de herplanting heeft dan ook naar mijn mening sindsdien zijn waarde verloren. Bovendien kan de noodzaak tot het herplant leiden tot een belemmering om aan tijdelijke bosbouw te doen. In BNB 1986/160⁴⁹ is sprake van een bos en van feitelijke beoefening van bosbouw, waardoor geen twijfel bestaat of belanghebbende in aanmerking komt voor de bosbouwvrijstelling. Bij verkoop van het bosperceel houdt de koper echter een deel van dit opgaand hout niet intact, omdat hij de bestemming van dit deel zal wijzigen naar woningbouw. De Staatssecretaris was van mening dat voor de toepassing van de bosbouwvrijstelling over de verkoopwinst het beleid van de koper ook relevant is. Ten aanzien van het deel met de woningbouwbestemming is een hogere verkoopprijs overeengekomen dan het deel welke de koper intact houdt. Dit betekent dat de verkoper wist dat de koper dit deel niet intact zal houden. Door deze omstandigheid oordeelde de Hoge Raad dat de vrijstelling toepassing moet missen voor zover de gemaakte winst oorzaak vindt in de bestemmingswijziging van de koper. Over de bestemmingswijzigingswinst zal derhalve moeten

⁴⁵ Kamerstuk Tweede Kamer, 1993/94, 23 197, Advies Raad van State, nr. A, p.4.

⁴⁶ HR 17 november 1982, nr. 21262, BNB 1983/7.

⁴⁷ Hoge Raad 10 december 1947, B. nr. 8426. De eis van het in stand houden werd en wordt bijvoorbeeld ook gebruikt in de 'Regeling bijdragen aanleg snelgroeiend bos' (art. 5) en de Boswet.

⁴⁸ Dit volgt uit HR 19 november 1969, nr. 16221, BNB 1970/24 en uit de noot van Meussen in HR 16 december 1998, nr. 33179, FED 1999/24.

⁴⁹ HR 5 februari 1986, nr. 22 958, BNB 1986/160.

worden afgerekend, omdat deze waardesprong zich niet heeft voorgedaan als resultaat uit de uitoefening van het bosbedrijf.⁵⁰ Om een beter inzicht te krijgen in de wijze waarop de instandhoudingseis getoetst wordt, zal nu een arrest besproken worden waar de activiteit van belanghebbende wel kwalificeerde als feitelijke bosbouw en daarmee het voordeel dat hieruit werd behaald wél volledig werd vrijgesteld. In BNB 2014/11⁵¹ betrof de activiteit van het tuiniersbedrijf onder andere het snoeien van bomen en struiken voor de verkoop van snijgroen. In geschil is of op de voordelen behaald uit de verkoop van het snijgroen de bosbouwvrijstelling van toepassing is. Om de activiteit een bosbedrijf te kunnen noemen, moet het intact houden van het opgaande hout op de voorgrond staan. De zijtakken worden gesnoeid en als siertakken verkocht. Hier wordt dus zeker niet meer gekapt dan normaal bosbeheer meebrengt. In geschil is of dit intact houden op de voorgrond staat. Het bedrijfsproces is erop gericht om onder instandhouding van de bomen gedeelten daarvan af te scheiden en te verkopen. Het intact houden staat volgens de Hoge Raad op de voorgrond indien de plaats die het bos als bedrijfsmiddel inneemt in het ondernemingsvermogen van de ondernemer meebrengt dat het bos intact gelaten wordt. Voorts is daarbij van geen belang aan welk bedrijfsproces van de onderneming het bos dienstbaar is.⁵² De instandhoudingseis heeft met dit arrest een verdere invulling gekregen. Naast de instandhoudingseis is de reden van aankoop ook een belangrijk criterium bij de beoordeling of feitelijk aan bosbouw wordt gedaan, zo blijkt uit BNB 1983/7. Door te spreken van ‘bedrijfsmiddel’ wordt de reden van aankoop in eerste instantie in aanmerking genomen bij de vraag of het bosperceel aangemerkt moet worden als bedrijfsmiddel of als voorraad. Indien het als voorraad wordt aangehouden, maakt het niet uit of aan bosbeheer wordt gedaan, tenzij de bemoeienissen met de bosgrond meer zijn dan een voor een handelsobject. In dat laatste geval moet het bos aangemerkt kunnen worden als bedrijfsmiddel, omdat voorraad altijd bestemd is voor de omzet. Bedrijfsmiddelen daarentegen worden gebruikt voor de uitoefening van een (bos)bedrijf.⁵³

3.4 De fruit- en boomteelt

In het arrest waar belanghebbende coniferentakken snoeide voor de verkoop van snijgroen werd door de Staatssecretaris van Financiën de vergelijking gemaakt met een boomkwekersbedrijf en een fruitteeltbedrijf.⁵⁴ De fruitteelt is een vorm van tuinbouw en valt daarom niet onder het bereik van de

⁵⁰ Een parallel valt te trekken met de landbouwvrijstelling, die de waardeverandering van gronden vrij stelt “voor zover deze is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf” (art. 3.12, lid 1 Wet IB 2001).

⁵¹ HR 6 december 2013, nr. 12/02449, BNB 2014/11.

⁵² Rechtsoverweging 3.4.1 in HR 6 december 2013, nr. 12/02449, BNB 2014/11. De Staatssecretaris was van mening dat het op dit punt fout ging. Het intact houden zou volgens hem niet op de voorgrond staan, omdat het intact houden dienstbaar is aan het doel, namelijk opbrengst genereren uit de verkoop van snijgroen.

⁵³ De vraag of een goed in het algemeen aangemerkt moet worden als voorraad of als bedrijfsmiddel is ook van belang voor bijvoorbeeld het kunnen vormen van een herinvesteringsreserve en de mogelijkheid tot afschrijving. Op bos kan overigens niet worden afgeschreven.

⁵⁴ Rechtsoverweging 3.4.2 in HR 6 december 2013, nr. 12/02449, BNB 2014/11.

bosbouwvrijstelling.⁵⁵ In 1961 sprak de Minister van Landbouw en Visserij⁵⁶ over vruchtbomen die eigenlijk in hoofdzaak een economische betekenis hebben als object voor andere bedrijfsvormen, zoals het kweekbedrijf en de fruitteelt. In de Boswet zijn vruchtbomen uitgezonderd van het bosbegrip en uit de definitie van het bosbezit van art. 5.7 is ook af te leiden dat de wetgever niet het oog heeft gehad op het onbelast blijven van fruittelers. Van vrijgesteld bosbezit is in dat verband sprake als het gaat om bezit van grond begroeid met bomen niet zijnde vruchtbomen (zie paragraaf 3.2). Het boomkwekersbedrijf is bij de invoering van de bosbouwvrijstelling expliciet uitgezonderd om onder het toepassingsbereik te vallen, tenzij de kweekbomen worden aangewend voor de behoeften van het bosbedrijf (zie paragraaf 2.2). De vergelijkingen die de Staatssecretaris maakte gingen dan ook niet op. De twijfel van de Staatssecretaris in zijn beroepschrift in BNB 2014/11 of de wetgever met de bosbouwvrijstelling het oog kan hebben gehad op het onbelast blijven van de winsten van snijgroenkwekers, is te begrijpen. Het enige relevante verschil tussen fruitbomen en coniferen is dat appels als losse vrucht van de boom worden gezien en de siertakken niet als losse vrucht van de conifeer. Dit zou moeten betekenen dat indien de appelbomen werden gesnoeid voor de verkoop van haar takken, deze activiteit onder het bereik van de bosbouwvrijstelling valt, omdat het enige relevante verschil ten aanzien van die activiteit dan niet meer bestaat. Ik betwijfel of dit ook de conclusie van de rechter zou zijn. De wetgever heeft in elk geval niet het oog gehad op het onbelast blijven van het telen van fruit, maar niets wijst erop dat dit ook geldt voor het verkopen van snijgroen. De Hoge Raad heeft naar mijn mening op grond van het voorgaande terecht geoordeeld dat het snoeien en verkopen van snijgroen onder het bereik van de bosbouwvrijstelling kan vallen.

3.5 Voordelen

Nu duidelijk is geworden wat precies wordt verstaan onder bosbedrijf, is het nog van belang om te weten welke voordelen vrijgesteld worden (naast de verkoopwinst bij vervreemding van het bosbedrijf en de verkoop van snijgroen). Allereerst is het van belang om te weten dat het begrip 'voordelen' algebraïsch is. Het gaat om het saldo van de voordelen en die voordelen kunnen dus ook negatief zijn. De voordelen die worden vrijgesteld op grond van de bosbouwvrijstelling kunnen zich voordoen in de vorm van directe en indirecte opbrengsten, maar ook nevenopbrengsten en vervreemdingsvoordelen verkregen uit bosbedrijf worden gerekend tot de vrijgestelde voordelen. Een voorbeeld van een directe opbrengst is de opbrengst van de verkoop van boshout. De ondergrond hoort ook bij het bosbegrip voor zover dit een biologisch geheel vormt met de opstand, waardoor waardeveranderingen hiervan ook zijn vrijgesteld. Voorbeelden van indirecte opbrengsten zijn huurinkomsten van de boswachterswoning en verkoopopbrengsten van wandelkaarten⁵⁷, maar ook de eerder genoemde subsidies en bijdragen ter stimulatie van de bosbouw bij landbouwers (zie paragraaf 3.2). Rente en andere kosten met betrekking tot een schuld zijn voorbeelden van indirecte (negatieve) opbrengsten, maar slechts voor zover de schuld ziet op het bosbedrijf.⁵⁸ Voorbeelden van

⁵⁵ Fruitteelt en het kweken van bomen worden aangemerkt als landbouwbedrijf, zo blijkt uit art. 3.12, lid 2 van de Wet IB 2001. In art. 1 lid 4 van de Boswet zijn deze bedrijfsvormen ook uitgezonderd van het bosbegrip.

⁵⁶ Handelingen Tweede Kamer, 66^e vergadering van 10 mei 1961, vergaderjaar 1960/61, p. 3970.

⁵⁷ S. Klein, WFR 1961/4573; De inspecteur, een vlugschrift en het mos.

⁵⁸ Kamerstuk Tweede Kamer, 1980/81, 16 539, Memorie van Antwoord, nr. 5, p. 12.

nevenopbrengsten zijn verkoopopbrengsten van mos⁵⁹ en bosbessen. Deze opbrengsten vinden hun oorsprong in de biologische gemeenschap van opstand en bodem en vallen daarom onder de vrijstelling.⁶⁰ Het verschil tussen het (vrijgesteld) verkopen van bosbessen door een bosbouwer en het (belast) verkopen van appels door een fruitteeler ligt in het feit dat de struiken niet worden geplant voor de verkoop van bosbessen. De bosbessen zijn een bijkomstig voordeel en ondergeschikt aan het bos, terwijl de appelbomen worden geplant voor de verkoop van de bovengeschiedte appels. Dit zijn vruchtbomen die eigenlijk in hoofdzaak een economische betekenis hebben als object voor andere bedrijfstvormen. Indien een fruitteeler bosbessenstruiken plant voor de verkoop van bosbessen, dan is dit ook een vorm van fruitteelt en niet vrijgesteld onder de bosbouwvrijstelling, ondanks dat struiken onder het bosbegrip vallen.

3.6 Conclusie

Aan de hand van de in dit hoofdstuk genoemde arresten kan een algemene beschrijving geformuleerd worden van het bosbedrijf: wanneer aan feitelijke beoefening van bosbouw wordt gedaan, wordt de activiteit aangemerkt als bosbedrijf. Dit is het geval indien de eigenaar het op zijn terrein staande opgaand hout intact houdt. De instandhoudingseis houdt hierbij in dat niet méér wordt gekapt dan een normaal bosbeheer meebrengt. Voldoende is dat de plaats die het bos als bedrijfsmiddel inneemt in het ondernemingsvermogen, meebrengt dat het bos intact gelaten wordt. Van belang is wat de bouseigenaar doet met zijn bos tijdens de periode waarin het in zijn bezit is, maar bij de verkoop van een bosperceel wordt ook gekeken naar wat de verkoper kenbaar is van wat de koper doet met het gekochte goed om te oordelen in hoeverre de verkoopwinst onder de bosbouwvrijstelling valt. Het bosbegrip wordt ingevuld als 'opgaand hout in het algemeen' en bestaat uit de biologische gemeenschap van opstand en bodem. Houtopstanden die vallen onder de Boswet, vallen naar mijn mening ook onder het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling. De Boswet hanteert een meldingsplicht en een herplantplicht voor een bouseigenaar. Het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling is echter wel ruimer dan het bosbegrip van de Boswet, omdat het minder uitzonderingen en drempels kent dan de Boswet. Daarnaast gelden de herplantplicht en meldingsplicht niet voor de toepassing van de bosbouwvrijstelling. Een meer juiste omschrijving van het bosbegrip kan afgeleid worden uit het bosbegrip dat geldt voor het vrijgestelde bosbezit van art. 5.7 IB. Hier wordt gesproken van grond begroeid met bomen niet zijnde vruchtbomen en de met deze grond verenigde houtopstanden. Naast vruchtbomen kunnen kweekbomen ook niet onder het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling vallen, tenzij de kweekbomen worden aangewend voor het eigen bosbedrijf. Snelgroeiend bos, tijdelijk bos en struiken vallen wel onder het bosbegrip voor de bosbouwvrijstelling. Het bos moet als bedrijfsmiddel gehouden worden en niet als voorraad, wil toegekomen worden aan de bosbouwvrijstelling.

De bosbouwvrijstelling ziet op zowel de positieve als de negatieve voordelen uit bosbedrijf. Deze voordelen worden als saldo genomen en kunnen zich voordoen in de vorm van zowel directe en indirecte opbrengsten, als nevenopbrengsten en vervreemdingsvoordelen. De nevenopbrengsten vinden hun oorsprong in de biologische gemeenschap van het bos en worden daarom gerekend tot voordelen uit bosbedrijf. De verkoop van snijgroen kan ook onder het bereik van de vrijstelling vallen,

⁵⁹ Hof Arnhem, 1 mei 1961, nr. 969/60, BNB 1961/357

⁶⁰ Hof Amsterdam 3 december 1976, nr. 536/75, BNB 1978/101.

omdat de (sier)takken van een boom niet als losse vrucht worden gezien. In geval van fruitteelt is de boom of struik ondergeschikt aan de losse vrucht, waardoor toepassing van de bosbouwwijziging moet missen.

Hoofdstuk 4 Beoordeling bronvraag

4.1 Algemeen

Om aangemerkt te worden als ondernemer voor de inkomstenbelasting dienen de activiteiten van een natuurlijk persoon als bron van inkomen aangemerkt te kunnen worden. In het geval van ondernemerschap wordt de bron van inkomen 'winst uit onderneming' genoemd.⁶¹ De drie criteria waaraan de belastingplichtige cumulatief moet voldoen om met de beoefening van bosbouw winst uit onderneming te genieten zullen in dit hoofdstuk toegelicht worden aan de hand van rechtspraak en literatuur. Voordat de bosbouwvrijstelling toepassing mag vinden, dient eerst de bronvraag beoordeeld te worden en daarna de vraag of sprake is van een voordeel uit bosbedrijf. Uit het ondernemingsbegrip kunnen de drie criteria ook worden afgeleid. De onderneming wordt beschreven als: "een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt beoogd deelname aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen".⁶² Gezien de vaak negatieve bedrijfsresultaten van bosbedrijven acht ik het nodig om uiteen te zetten wanneer de bosbouwactiviteit aangemerkt kan worden als een bron van inkomen. De exploitant moet met zijn activiteit deelnemen aan het economisch verkeer, maar in dit verband is vooral van belang dat hij met zijn activiteit een voordeel moet beogen en dat uit zijn bosbedrijf redelijkerwijs een voordeel verwacht moet kunnen worden. In dit hoofdstuk wordt beschreven hoe beide criteria beoordeeld dienen te worden. Het voordeel uit bosbedrijf is een algebraïsch begrip, maar het voordeel waar de bronvraag over spreekt is niet algebraïsch. Dit betekent dat de belastingplichtige met zijn activiteit een positief voordeel (winst) moet beogen en dat uit die activiteit redelijkerwijs een positief voordeel verwacht moet kunnen worden. De focus van de bronvraag ligt op de bosbouwonderneming, dat wil zeggen: de onderneming die als hoofddoel heeft om een bosbedrijf te exploiteren. Het bosbedrijf dat onderdeel is van een meeromvattende onderneming, is geen bosbouwonderneming. Bij die meeromvattende onderneming is het relevant om te beoordelen of het bos wel als ondernemingsvermogen is aan te merken. Die vermogensetikettering zal in paragraaf 4.5 behandeld worden ter ondersteuning van de behandeling van de bronvraag.

4.2 Deelname economisch verkeer

De belastingplichtige moet met zijn activiteit deelnemen aan het economisch verkeer. Dit criterium zorgt ervoor dat opbrengsten behaald uit activiteiten die zich in de privésfeer bevinden, niet worden belast in de inkomstenbelasting.⁶³ Een voorbeeld is de groentetuin waarvan de producten alleen door het gezin worden geconsumeerd.⁶⁴ De teler neemt in dat geval geen deel aan het economisch verkeer, waardoor de activiteit geen bron van inkomen is. Het consumeren door hetzelfde gezin van bijvoorbeeld bessen, ook afkomstig uit hun tuin met een stuk groen dat voldoet aan het bosbegrip en

⁶¹ Voor de inkomstenbelasting zijn "loon uit dienstbetrekking" en "resultaat uit overige werkzaamheden" ook bronnen van inkomen. De bosbouwvrijstelling ziet alleen op winst uit onderneming.

⁶² Heithuis, Kavelaars en Schuver, Inkomstenbelasting, 2012, p. 80.

⁶³ Lubbers & Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, 2012, p. 7.

⁶⁴ D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht Archief, IB.3.0.1.B.b. Deelneming aan het economisch verkeer.

waarop feitelijke beoefening van bosbouw wordt gedaan, is niet voldoende om met de bosbouw deel te nemen aan het economisch verkeer. Een bosbouwer die in aanmerking wil komen van de bosbouwvrijstelling zal doorgaans geen hinder kunnen ondervinden van dit criterium, omdat het onderhouden en exploiteren van bossen door een ondernemer arbeid en kosten vereist. Tegenover deze uitgaven zal uiteindelijk inkomen staan in de vorm van een vervreemdingsvoordeel of houtopbrengsten. Dit is doorgaans een inkomensverwervende activiteit en vindt daarom plaats in het economisch verkeer.⁶⁵

4.3 Voordeel beogen

De exploitant moet met zijn bosbedrijf een voordeel beogen. Dit is een subjectief criterium, omdat gekeken wordt naar de bedoeling van de belastingplichtige. Lubbers en Meussen⁶⁶ noemen een voorbeeld waarin een bankmedewerker een vergoeding (in natura) verkrijgt van iemand die veel geld heeft verdiend door een gouden beleggingstip van de medewerker die hij bij een informele aangelegenheid heeft gegeven. Die vergoeding wordt niet als opbrengst (in natura) in de inkomstenbelasting belast, omdat de bankmedewerker bij het geven van de tip niet dit voordeel beoogde. Een bosbouwer die hoofdzakelijk bosbouwactiviteiten verricht zal doorgaans de bedoeling hebben om een positief voordeel te beogen. Een goed voorbeeld van een bosbouwactiviteit is het oogsten en verkopen van hout. Belastingheffing over positieve voordelen blijft achterwege, ongeacht of het voordeel beoogd is. Dat geldt ook voor negatieve voordelen, in die zin dat verliezen niet verrekenbaar zijn. Door de bosbouwvrijstelling zijn positieve resultaten onbelast en negatieve resultaten niet verrekenbaar. Het belang van de aanwezigheid van een bron van inkomen is groter bij de bosbouwers die geopteerd hebben om de bosbouwvrijstelling niet van toepassing te laten zijn. De aanleiding voor een verzoek zal doorgaans liggen in het feit dat de bosbouwer verliezen kan verrekenen met ander inkomen uit box 1. De bosbouwonderneming heeft geen andere bedrijvigheid dan het bosbedrijf waaruit dat andere inkomen zou kunnen komen, maar een natuurlijk persoon kan wel andere bronnen van inkomen hebben waarvan het inkomen in box 1 valt. Belastingheffing over positieve voordelen tijdens de optieperiode blijft achterwege indien het voordeel niet beoogd is. Van belang is mijns inziens om te beoordelen waar de oorzaak ligt van de resultaten. Indien het handelen van het subject de oorzaak is, dan kan in geval van verliessituaties twijfel ontstaan of hij een positief voordeel beoogt. Gedacht kan worden aan de bosbouwer die nauwelijks directe opbrengsten genereert, maar wel constant hoge kosten maakt. In paragraaf 3.5 is beschreven welke voordelen worden gerekend tot het voordeel uit bosbedrijf. Van die verschillende vormen van voordelen uit bosbedrijf zijn de directe opbrengsten het meest arbeidsintensief en hangen daarom het meest samen met een voordeel beogen. Een echte bosbouwonderneming moet om die reden deze opbrengsten naar mijn mening altijd in voldoende mate genereren om te voldoen aan het criterium van voordeel beogen. De aard van de kosten⁶⁷ kan daarbij ook een indicatie zijn om te beoordelen of de bosbouwer een voordeel beoogt. Onderhoudskosten van het bos, kosten van beheer/leiding/toezicht en kosten van velling zijn voorbeelden die mogelijk duiden op een voordeel beogen, omdat deze kosten noodzakelijk zijn om directe opbrengsten te kunnen genereren. Indien het handelen van het

⁶⁵ A.C. Rijkers, *Cursus Belastingrecht*, IB3.4.3.B.b3.IV Activiteiten in de gezinssfeer Inkomstenbelasting.

⁶⁶ Lubbers & Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, 2012, p. 8.

⁶⁷ H.J. Silvis & M.J. Voskuilen, *Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2011, 2013*, p. 20, figuur 2.1 afkomstig van www.wageningenur.nl.

subject niet de oorzaak is van de structureel negatieve resultaten, dan kan de fiscus naar mijn mening het criterium van voordeel beogen niet gebruiken als argument voor het weigeren van verliesaftrek.

4.4 Voordeelverwachten

Uit de activiteit van de exploitant moet redelijkerwijs een voordeel verwacht kunnen worden. Dit derde criterium is een objectieve toets. Hierbij wordt in beginsel gekeken naar alle relevante feiten en omstandigheden van dat jaar. De Hoge Raad⁶⁸ heeft echter beslist dat feiten en omstandigheden van andere jaren ook in aanmerking worden genomen bij de beoordeling, omdat die feiten en omstandigheden ook licht werpen op het antwoord op de vraag of in het desbetreffende jaar redelijkerwijs een voordeel verwacht kon worden. Met een beroep op het derde criterium heeft de fiscus de mogelijkheid om aftrek van structureel verliesgevende activiteiten te weigeren, omdat de activiteit dan mogelijk geen bron van inkomen vormt.⁶⁹ Dit was het geval in een zaak die terecht kwam bij Gerechtshof Amsterdam⁷⁰. Belanghebbende draaide een structureel verliesgevende onderneming in de hout- en metaalbewerking en kon die verliezen niet verrekenen, omdat door de inspecteur terecht werd geconstateerd dat in de onderhavige jaren (1999-2003) de activiteit geen bron van inkomen vormde. Het Hof oordeelde ten aanzien van het geschil dat de activiteiten van belanghebbende naar hun aard voorzienbaar verliesgevend waren en dat zij zich afspelen in de sfeer van de inkomensbesteding. De toetsing of activiteiten naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn, vindt in beginsel plaats bij aanvang van die activiteiten (1993). Een wijziging van omstandigheden kan er echter voor zorgen dat vanaf enig moment de toets anders kan uitvallen. Belanghebbende schreef in de periode 1993-2006 alleen maar rode cijfers, waardoor hij in de onderhavige jaren redelijkerwijs geen voordeel kon verwachten.

Tijdens de parlementaire behandeling van de invoering van de optieregeling wezen de leden van de fractie van D66 op de problematiek met betrekking tot de bewijslast bij de vraag of in het kader van het bosbedrijf sprake is van een bron van inkomen.⁷¹ Daarnaast merkten zij terecht op dat als regel de belanghebbende aannemelijk moet maken dat sprake is van een bron van inkomen en dat de inspecteur dat niet snel aannemelijk zal achten bij structureel verliesgevende (bos)bedrijven. In de jurisprudentie⁷² bestaan ook verschillende gevallen waarin de belastingplichtige aannemelijk moest maken dat hij met zijn activiteit redelijkerwijs een voordeel kon verwachten. Het kan voorkomen dat bosbouwactiviteiten bij aanvang een bron van inkomen vormen, maar dat op enig moment die bron niet langer aanwezig is, omdat het bosbedrijf structureel verliesgevend wordt. Tijdens de eerste verliesjaren zal de bosbouwer waarschijnlijk geopteerd hebben om de bosbouwvrijstelling niet langer van toepassing te laten zijn, zodat hij de verliezen kan aftrekken van ander box 1 inkomen. De verliezen zijn niet aftrekbaar als geoordeeld wordt dat het bosbedrijf geen bron van inkomen vormt.

⁶⁸ Rechtsoverweging 3.5 in HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.

⁶⁹ Lubbers & Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, 2012, p. 8.

⁷⁰ Uitspraak 14 april 2011, nr. 09/00214 t/m 09/00218, V-N 2011/36.23.6.

⁷¹ Kamerstuk Tweede Kamer, 1993/94, 23197, Memorie van Antwoord, nr. 6, blz. 5.

⁷² Hof 's-Gravenhage 18 december 2012, nr. BK-11/00413, V-N 2013/15.23.1. Hof 's-Gravenhage 29 december 2010, nr. BK-10/00111, V-N 2011/14.2.1. Hof 's-Hertogenbosch 28 juli 2011, nr. 10/00329, NTFR 2011/2461.

Belastingplichtige zal in dat geval aannemelijk moeten maken dat uit zijn activiteiten redelijkerwijs een voordeel verwacht kan worden, ervan uitgaande dat hij een positief voordeel beoogt. Dit kan hij doen door aan te tonen dat de verliezen het gevolg zijn van bijvoorbeeld (tijdelijk) lage houtprijzen⁷³ of van schade door storm of brand. De bosbouwactiviteiten zijn dan mogelijk niet naar hun aard verliesgevend. Daarnaast kunnen resultaten van bosbouwers ook minder worden door de werking van lid 3 van art. 3.11 IB 2001. Dit lid bepaalt dat de bosbouwer aan het begin en het einde van de optieperiode zijn bezittingen inclusief bos moet waarderen op de waarde in het economisch verkeer. Hierdoor zal de grondslag voor het afschrijven op bedrijfsmiddelen (niet zijnde bos) ten laste van het belaste resultaat tijdens de belaste periode stijgen. Lagere opbrengsten kunnen het gevolg zijn van een daling van de houtprijzen, maar een oorzaak kan ook gevonden worden in het natuurlijke groeiproces van bomen. Bomen hebben tijd nodig om te (vol)groeien, waardoor het mogelijk is dat in bepaalde perioden de houtoogst relatief laag is. Voor bosbedrijven met veel hectare aan bos zal op dit punt doorgaans geen belemmering bestaan, omdat die bedrijven jaarlijks hout kunnen oogsten zonder dat het bos dermate inkrimpt dat houtoogst in de volgende jaren niet of nauwelijks mogelijk is. Voor de bosbedrijven met een klein bosoppervlak zou het gemis aan houtopbrengsten groter kunnen zijn dan de kostenvermindering die gepaard gaat met een dalende houtoogst. Bovendien is het reëel dat kosten ook toenemen, omdat bijvoorbeeld beheer, toezicht en onderhoud meer noodzakelijk zal worden naarmate het bos groeit. Na een aantal jaar kan voldoende houtopbrengst gegenereerd worden door de houtoogst, waardoor de bosbouwer in staat is om positieve resultaten te behalen. Overschotten in een aantal jaar kunnen voldoende zijn om aannemelijk te maken dat redelijkerwijs een voordeel verwacht kan worden, omdat de uitgaven zich bevinden in de sfeer van de inkomensverwerving.⁷⁴ De exploitanten van bosbedrijven met veel hectare aan bos zullen zich niet kunnen beroepen op het natuurlijk groeiproces van bomen om aannemelijk te maken dat zij redelijkerwijs een positief voordeel kunnen verwachten. Bij die bedrijven is het daarom meer waarschijnlijk dat structuur rode cijfers het gevolg zijn van bosbouwactiviteiten die naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn dan bij de kleinere bosbedrijven. Een rapport van het Landbouw Economisch Instituut van de Wageningen Universiteit en Researchcentrum (LEI Wageningen UR) over bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw geeft een overzicht van kosten, opbrengsten en bedrijfsresultaten per hectare bos in de periode 1975-2011.⁷⁵ Deze cijfers van het LEI zijn een goede weerspiegeling van de resultaten van de algehele bosbouwsector, omdat zij zien op alle particuliere bosbedrijven met meer dan 5 hectare aan (privaatrechtelijk) bosbezit. In de bijlage zijn de resultaten opgenomen van de bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos over de periode 1975-2011. Tot 2006 werden doorgaans negatieve resultaten behaald, met uitzondering van 1986-1990 en 1995-1996. Dit was ook de reden dat in 1994 de optieregeling is ingevoerd, zodat de verliesgevende bosbedrijven hun bosbedrijven niet zouden staken. De incidentele winstjaren zijn het gevolg van relatief lage kosten per hectare bos in die jaren voor met name de kosten van 'werk door

⁷³ Hof Arnhem, 12 september 2005, nr. 03/1795, V-N 2006/9.14, waar de verliezen het gevolg waren van lage vleesprijzen.

⁷⁴ Net als bij het fokken van dieren (Hof 's-Gravenhage, 5 september 2000, nr. 99/1082, V-N 2000/55.16; Hof Leeuwarden, 17 december 1962, nr. 280/62, BNB 1963/172), waar verliezen tijdens de fokperiode in aftrek gebracht mogen worden, omdat uiteindelijk bij verkoop van de dieren overschotten worden gerealiseerd.

⁷⁵ H.J. Silvis & M.J. Voskuilen, Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2011, 2013 afkomstig van www.wageningenur.nl.

derden' (zie tabel B1.7 en B1.8). In de periode tot 2006 zijn de bosbouwactiviteiten van bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos mogelijk naar hun aard voorzienbaar verliesgevend, omdat slechts incidenteel een winst wordt gehaald. Kanttekening hierbij is dat waarschijnlijk niet alle bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos verliesgevend zijn, omdat de cijfers per hectare bos zijn weergegeven. Gemiddeld genomen zijn hun bosbouwactiviteiten verliesgevend, maar dit betekent niet per se dat de activiteiten naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn. In het recente verleden worden voornamelijk positieve resultaten behaald als gevolg van toenemende opbrengsten vanaf 2006. Met name de houtopbrengsten zijn in die jaren relatief hoog (zie tabel B1.9). Een verklaring hiervoor zou kunnen zijn dat de eerste drempelperiode (tien jaar) van de optieregeling toen is verlopen sinds de invoering in 1994.⁷⁶ Tijdens de optieperiode worden relatief weinig houtopbrengsten gerealiseerd (zie tabel B1.8 en B1.9), vermoedelijk omdat houtopbrengsten de verrekenbare verliezen kunnen drukken of zelfs doen verdwijnen. Na de drempelperiode kunnen de bosbouwers de bosbouwvrijstelling facultatief van toepassing laten zijn, zodat de hoge opbrengsten uit de houtoogst vrijgesteld zijn. Lid drie van art. 3.11 IB 2001 beperkt de mogelijkheid om maximaal te kunnen profiteren van de overgang van een belast naar een onbelast regime door de bezittingen (inclusief bos) aan het eind van de belaste periode verplicht te waarderen op de waarde in het economisch verkeer. De herwaarderingswinst wordt echter slechts onder bepaalde omstandigheden belast. In paragraaf 5.2 zal meer aandacht worden besteed aan de sfeerovergangen. De opbrengsten zijn ook toegenomen door hogere beheersubsidies (zie tabel B1.9). Het Subsidiestelsel natuur- en landschapsbeheer (SNL) regelt onder andere dat particuliere grondeigenaren die natuur beheren en hun terrein openstellen voor publiek, subsidie kunnen aanvragen.⁷⁷ Naast de bosbouwvrijstelling behartigt het SNL ook het algemeen belang dat gelegen is in een goede bosstand met meer recreatieve mogelijkheden. Mede door de subsidies zijn de bosbouwactiviteiten van het gemiddelde bosbedrijf met meer dan 50 hectare aan bos sinds 2006 vermoedelijk niet langer naar hun aard voorzienbaar verliesgevend.

Doordat tijdens de optieperiode niet veel hout wordt geoogst, kan wel getwijfeld worden aan de vraag of de bosbouwer in die periode wel een positief voordeel beoogt. De lage (hout)opbrengsten zijn vermoedelijk het gevolg van het handelen van het subject door bewust minder hout te oogsten. Dit is wellicht 'onbedoeld gebruik van de optieregeling' te noemen en de fiscus kan naar mijn mening aftrek van verliezen van de bosbouwers weigeren op grond van het subjectieve criterium, omdat zij dan niet een positief voordeel beogen met hun activiteit. Vanuit een rationeel oogpunt is het begrijpelijk dat de houtoogst verschoven wordt naar de onbelaste periode, omdat de wet een drempelperiode kent van tien jaar. Wanneer de bosbouwer echter relatief weinig hout oogst, beoogt hij niet langer een positief voordeel. Wellicht zou een voorwaarde in de wet opgenomen kunnen worden die bepaalt dat de optieregeling slechts van toepassing is voor zover de bosbouwactiviteiten niet meer dan x % inkrimpen.⁷⁸ Door een dergelijke bepaling wordt rekening gehouden met zowel het

⁷⁶ Ik heb een WOB verzoek ingediend bij de Belastingdienst over verstrekking van gegevens ten aanzien van het aantal (afgewezen) optieverzoeken (ook tot wederopzegging) sinds 1994, maar dit verzoek is afgewezen.

⁷⁷ Website van Rijksoverheid, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/natuur-en-biodiversiteit/subsidie-natuurbeheer>.

⁷⁸ Een soortgelijke bepaling is te vinden in art. 20a VPB over de beperking van verliesverrekening in geval van handel in verlieslichamen. De inkrimping van de werkzaamheden mag in dat verband op grond van lid 4-a niet meer bedragen dan 70%.

rationele handelen van een ondernemer als met het 'straffen' van onbedoeld gebruik van de optieregeling, door een objectivering aan te brengen in het subjectieve criterium.

4.5 Vermogensetikettering meeromvattende onderneming

De bosbouwvrijstelling is ook van toepassing op voordelen uit het bosbedrijf dat onderdeel is van een meeromvattende onderneming. Gedacht kan worden aan een strook bomen op het terrein van een landbouwonderneming (boerderij). Uit hoofdstuk drie volgt dat voor feitelijke beoefening van bosbouw voldoende is dat de plaats die het bos als bedrijfsmiddel inneemt in het *ondernemingsvermogen*, meebrengt dat het bos intact gelaten wordt. Ten aanzien van vermogensbestanddelen wordt een onderscheid gemaakt tussen verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen en keuzevermogen. Vermogensbestanddelen die nagenoeg geheel dan wel uitsluitend in de onderneming worden gebruikt, zijn verplicht ondernemingsvermogen. Vermogensbestanddelen die geen enkele dan wel een verwaarloosbare band met de onderneming hebben, zijn verplicht privévermogen. Als het vermogensbestanddeel geen verplichte etikettering heeft, is het keuzevermogen. De ondernemer mag in dat geval zelf bepalen tot welk vermogen hij dat vermogensbestanddeel rekent.⁷⁹ Een strook bomen op een boerderij kan door de landbouwer worden gebruikt in de (landbouw)onderneming als bijvoorbeeld bescherming van de landbouwgrond tegen winderosie, waardoor de strook verplicht ondernemingsvermogen is. Bomen die op een boerderij staan hebben geen enkele band met de onderneming indien zij een functie vervullen als onderdeel van de privétuin van belastingplichtige. In dit verband is het van belang om te kijken naar de etikettering van het woonhuis van de landbouwer, omdat de tuin onderdeel is van het huis. Indien de woning uitsluitend wordt gebruikt voor bewoning, dan is het in elk geval geen verplicht ondernemingsvermogen. De Hoge Raad⁸⁰ heeft echter beslist dat een uitsluitend als zodanig gebruikte woning binnen de grenzen der redelijkheid tot het ondernemingsvermogen kan worden gerekend, indien de bewoning ervan mede dienstbaar is aan de bedrijfsuitoefening. De omstandigheid dat een dergelijke woning is gelegen op het complex van de onderneming vormt een duidelijke aanwijzing dat zulks het geval is. De tuingrond, inclusief de bomen, zijn onderdeel van dat keuzevermogen. Een landbouwonderneming zal dus geen verplichte etikettering ervaren van het op zijn terrein staande opgaand hout tot privévermogen en dat geldt doorgaans ook voor andere meeromvattende ondernemingen waarvan het bosbedrijf een onderdeel is. Bijvoorbeeld de onderneming die gevestigd is op een industrieterrein en op zijn terrein een strook bomen heeft die daar voor de sier staan. De bomen en hun ondergrond zijn een geheel indien zij onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De grond is verplicht ondernemingsvermogen, waardoor de bomen hier ook toe behoren. Ondanks de verwaarloosbare band met de onderneming kunnen de bomen ook in dit geval niet tot het privévermogen behoren, omdat de bomen geen afzonderlijke vermogensbestanddelen zijn. Als de bomen in een aantal potten op het terrein staan, dan zijn het afzonderlijke vermogensbestanddelen die tot het privévermogen gerekend dienen te worden, omdat de bomen in dat geval ook een verwaarloosbare band met de onderneming hebben. De etikettering tot verplicht privévermogen zorgt ervoor dat art. 3.11 IB geen toepassing kan vinden, omdat geen (bos)bedrijf geëxploiteerd kan worden met privévermogen. De uitgaven bevinden zich in de sfeer van de inkomensbesteding.

⁷⁹ Lubbers & Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, p. 48.

⁸⁰ Rechtsoverweging 3.3 in HR 7 juli 1993, nr. 28 751, BNB 1993/276.

4.6 Conclusie

Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt beoogd door deelname aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen. De bronvraag wordt beoordeeld aan de hand van drie criteria die ervoor zorgen dat activiteiten die zich in de privésfeer of sfeer van inkomensbesteding bevinden niet worden belast in de inkomstenbelasting. De activiteit van een bosbouwer is doorgaans een inkomensverwervende activiteit en vindt daarom plaats in het economisch verkeer. Het beogen van een voordeel is een subjectief criterium en kan daarom worden afgeleid uit het handelen van het subject. Na het facultatief buiten toepassing laten van de bosbouwvrijstelling is een groter belang gelegen in het al dan niet aanwezig zijn van een bron van inkomen. De bosbouwer zal waarschijnlijk een optieverzoek doen indien hij rode cijfers verwacht te gaan (blijven) schrijven, waardoor eventueel getwijfeld kan worden aan de vraag of hij een positief voordeel beoogt. Bosbouwactiviteiten moeten naar mijn mening altijd in voldoende mate directe opbrengsten genereren om te voldoen aan het criterium van voordeel beogen, omdat de activiteiten waaruit die directe opbrengsten opkomen het meest arbeidsintensief zijn. De aard van de kosten kan ook een indicatie zijn of de bosbouwer een (toekomstig) voordeel beoogt. Sommige kosten zijn nodig om directe opbrengsten te kunnen genereren. Uit de cijfers van het LEI blijkt dat vermoedelijk veel bosbouwers (met meer dan 50 hectare aan bos) gebruik maakten van de optieregeling. In die periode worden gemiddeld relatief weinig houtopbrengsten gerealiseerd. De lage (hout)opbrengsten zijn waarschijnlijk het gevolg van het handelen van het subject door minder hout te oogsten. De bosbouwers maken 'onbedoeld gebruik' van de optieregeling, maar vanuit een rationeel oogpunt is het begrijpelijk dat ondernemers hun voordeel zo veel mogelijk verschuiven naar een onbelaste periode. Een voorwaarde voor gebruik van de optieregeling dat de activiteiten niet meer dan $x\%$ mogen inkrimpen zou naar mijn mening een goede oplossing zijn, omdat rekening wordt gehouden met de oogpunten vanuit zowel de rationele ondernemer als de fiscus. Indien de activiteiten te veel zouden inkrimpen, dan kan de fiscus aftrek van verliezen weigeren op grond van een objectieve toets die helpt de bij de beoordeling van het subjectieve criterium van de bronvraag.

Het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel is een objectieve toets en wordt beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden van verschillende jaren. De fiscus heeft onder andere met een beroep op dit criterium de mogelijkheid om de aftrek van structureel verliesgevende activiteiten te weigeren. Dit zal doorgaans het geval zijn als in een periode louter rode cijfers worden geschreven, tenzij belanghebbende aannemelijk maakt dat wel redelijkerwijs een voordeel verwacht kan worden. Indien externe factoren de oorzaak zijn van de structurele verliezen, heeft de bosbouwer grote kans van slagen. Naar mijn mening heeft de bosbouwer met een klein oppervlak aan bos ook in andere gevallen grote kans van slagen, omdat een bosbouwonderneming voor een groot deel afhankelijk is van houtopbrengsten. Lange perioden van relatief lage houtoogst en toenemende kosten door het natuurlijk groeiproces zijn gebruikelijk bij de exploitatie van een klein bosbedrijf. Overschotten in een aantal jaren kunnen al voldoende zijn om aannemelijk te maken dat redelijkerwijs een (toekomstig) voordeel verwacht kan worden. Voor de bosbouwondernemingen met meer dan 50 hectare aan bos kan het natuurlijk groeiproces geen oorzaak zijn van structurele verliezen. Tot 2006 waren de activiteiten van dergelijke bosbouwers gemiddeld genomen naar hun aard vermoedelijk voorzienbaar verliesgevend, zo blijkt uit de cijfers van het LEI. Vanaf 2006 stijgen de houtopbrengsten mogelijk als gevolg van het verlopen van de eerste drempelperiode van de optieregeling. Daarnaast heeft het SNL een grote bijdrage geleverd door subsidies te verstrekken aan onder andere bosbouwers die hun bosterrein openstellen voor publiek. De hogere subsidies en houtopbrengsten hebben tot gevolg dat

de bosbouwactiviteiten van bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos gemiddeld genomen waarschijnlijk niet langer naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn.

Voor een onderneming die de bosbouw niet als hoofddoel heeft, dient het bos aangemerkt te kunnen worden als ondernemingsvermogen. Een strook bomen rond een boerderij kan gebruikt worden in de onderneming, omdat zij bijvoorbeeld kan dienen als bescherming tegen winderosie. Het woonhuis van de landbouwer die een onderneming exploiteert is mede dienstbaar aan de bedrijfsuitoefening als het gelegen is op het terrein van de onderneming en is keuzevermogen. Bomen in de tuin van dat huis volgen automatisch die keuze. Een landbouwer zal daarom geen verplichte etikettering ondervinden van zijn bos tot privévermogen en dat geldt doorgaans ook voor andere soorten meeromvattende ondernemingen indien de bomen onlosmakelijk met de grond van de onderneming zijn verbonden. De bomen hebben dan wel een verwaarloosbare band met de onderneming, maar het zijn geen afzonderlijke vermogensbestanddelen. Bomen die niet onlosmakelijk zijn verbonden met de grond zijn wel afzonderlijke vermogensbestanddelen die verplicht tot het privévermogen gerekend dienen te worden, omdat zij een verwaarloosbare band met de onderneming hebben.

Hoofdstuk 5 Uitwerking bosbouwvrijstelling anno 2015

5.1 Algemeen

De huidige bosbouwvrijstelling kent twee bepalingen die nog niet geheel behandeld zijn, te weten de sfeerovergang (lid 3) en nadere regelgeving (lid 4 en art. 11a Uitv.besl. IB). Beide bepalingen werken de optieregeling verder uit en zijn gelijktijdig in 1994 ingevoerd. In paragraaf twee worden de beide bepalingen behandeld, waarna in paragraaf drie het financiële belang van de bosbouwvrijstelling voor de schatkist wordt toegelicht. Het hoofddoel van de bosbouwvrijstelling is het behoud van een goede bosstand en het tweede (ondergeschikte) doel is het wegnemen van de problematiek die bestaat bij de winstbepaling van bosbedrijven. Beide doelen kunnen gezien worden als de voordelen die de bosbouwvrijstelling met zich mee brengt. Daarnaast kleven ook nadelen aan de huidige bosbouwvrijstelling, buiten het feit dat een vrijstelling op voorhand in veel gevallen nadelig uitpakt voor de financiën van de overheid door derving van belastingontvangsten. De overige voor- en nadelen herleid ik uit de bevindingen die ik tot dan toe heb gedaan tijdens het onderzoek, om op die manier antwoord te geven op de vraag in hoeverre de bosbouwvrijstelling anno 2015 voorbij haar doel(en) schiet.

5.2 Sfeerovergangen en nadere regelgeving

Lid 3 van art. 3.11 IB 2001 bepaalt: “de waarde van de tot het bosbedrijf behorende bezittingen wordt op het tijdstip met ingang waarvan het eerste lid niet meer van toepassing is en op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan dat waarop het eerste lid weer van toepassing is, gesteld op de waarde in het economische verkeer” (art. 3.11, lid 3 IB 2001). De totale winst van het bosbedrijf tijdens de optieperiode wordt in dat geval volledig belast, tenzij de voordelen op grond van lid vier⁸¹ buiten aanmerking blijven. De eerste herwaardering valt nog in het regime van de vrijstelling, maar de overige waardeveranderingen tot aan het moment van wederopzegging zijn belast. Door die bepaling wordt de kans op misbruik van de optieregeling niet te groot. De Raad van State⁸² noemde het ‘niet bedoeld gebruik van de optieregeling’ en doelde daarbij op de bosbouwer die in het zicht van een winstgevende transactie na de drempelperiode weder opzegt. Bovendien noemde hij het een inbreuk op het stelsel van de Wet IB als de afrekening bij sfeerovergang achterwege zou blijven. De bepaling van lid drie is nodig, omdat in beginsel de waardeontwikkelingen van bedrijfsmiddelen irrelevant zijn voor de fiscale jaarwinstbepaling.⁸³ De nog niet gerealiseerde vermogenswinsten worden op grond van lid drie bij de sfeerovergang wel in de heffing betrokken. Tot de bezittingen horen alle bedrijfsmiddelen van het bosbedrijf, inclusief het bos. Zonder lid drie zouden winsten die ontstaan bij vervreemding van een bedrijfsmiddel in de periode na wederopzegging geheel vrijgesteld zijn, terwijl een deel van die winst is toe te rekenen aan de periode waarin geopteerd is om de vrijstelling niet van toepassing te laten zijn. Dit zou inderdaad een inbreuk op het stelsel van de Wet IB zijn, omdat de werking van het Nederlandse belastingstelsel in veel gevallen compartimentering

⁸¹ “De voordelen die worden behaald onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip met ingang waarvan het eerste lid niet meer van toepassing is, kunnen onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden buiten aanmerking blijven”(art. 3.11 lid 4 IB 2001).

⁸² Kamerstuk Tweede Kamer, 1993/94, 23 197, Advies Raad van State, nr. 7A, p.3.

⁸³ Lubbers & Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, 2012, p.99.

met zich mee brengt.⁸⁴ Het voordeel van een verplichte herwaardering op de openingsbalans van de optieperiode is dat bijvoorbeeld de grondslag voor afschrijvingen op bedrijfsmiddelen (niet zijnde bos) tijdens die periode groter is, mits een fiscale reserve in het bedrijfsmiddel zit. Hierdoor kan de bosbouwer tijdens de optieperiode meer afschrijven dan zonder herwaardering het geval zou zijn. Bij een bosbouwonderneming kan in dit verband gedacht worden aan bijvoorbeeld werktuigen om bomen te vellen of om hout te versnipperen, maar ook aan andere werktuigen, tractoren en transportwagens om bijvoorbeeld hout te kunnen vervoeren. Omdat de optieregeling een drempelperiode kent van tien jaar, zal tijdens die periode het bedrijfsmiddel voor een groot gedeelte worden afgeschreven.⁸⁵ Zonder lid drie zou een dubbel voordeel ontstaan voor de bosbouwer die het bedrijfsmiddel na de optieperiode vervreemdt, omdat in dat geval de economische waarde (minus boekwaarde) van het bedrijfsmiddel als vrijgestelde vervreemdingswinst bij belastingplichtige terecht zou komen, terwijl het bedrijfsmiddel voor een groot gedeelte is afgeschreven ten laste van de in eerdere jaren genoten belastbare resultaten. Het totale bedrag aan afschrijvingen tijdens de optieperiode zou wel lager zijn zonder verplichte herwaardering, omdat dan ook geen herwaardering dient plaats te vinden bij aanvang van de optieperiode.

Op grond van lid 4 en art. 11a Uitv. Besl. IB 2001 worden de voordelen uit het herwaarderen aan het einde van de optieperiode op verzoek vrijgesteld, mits de bosbouwer niet binnen vijf jaar na de herwaardering het bosbedrijf (gedeeltelijk) staakt (art. 11a, lid 3 van het uitvoeringsbesluit). In geval van staking worden de voordelen alsnog tot (belastbare) winst uit onderneming gerekend, tenzij de staking het gevolg is van overlijden, onteigening of overdracht aan een medeondernemer of werknemer als bedoeld in art. 3.63 IB 2001. Hierdoor wordt de fiscale claim die rust op de niet gerealiseerde vermogenswinsten gedurende vijf jaar behouden. Zonder de mogelijkheid van het verzoek ontstaat mogelijk een ongewenste belemmering voor de bosbouwer om de bosbouwvrijstelling na de optieperiode wederom van toepassing te laten zijn.⁸⁶ Het verzoek zal vermoedelijk achterwege blijven indien de bosbouwer nog verrekenbare verliezen heeft staan uit de optieperiode, zodat geen fiscale claim gaat rusten op zijn herwaarderingswinst. Het belang van de bescherming van de exploitant van het bosbedrijf gaat boven bijna alles. Bijna, omdat de drempelperiode en de fiscale claim belemmeringen kunnen zijn. Een gedeeltelijke staking leidt ook tot het alsnog in aanmerking moeten nemen van de herwaarderingswinst. Van een gedeeltelijke staking is sprake indien een gedeelte, dat in de onderneming een zekere zelfstandigheid heeft, en tevens indien een gedeelte van de onderneming, dat naar zijn aard een zelfstandige onderneming kan worden, wordt gestaakt.⁸⁷ De verkoop van enkel een machine of een boom is geen gedeeltelijke staking. Dit zal anders zijn indien een bosbouwonderneming bijvoorbeeld stopt met het versnipperen

⁸⁴ Zie in dit verband ook HR 23 november 1955, nr. 12 488, BNB 1956/39. Bij vervreemding van een stuk grond waarvan de waarde in het verleden onder de landbouwvrijstelling viel, werd de winst toegerekend aan de vrijgestelde periode en de periode waarin niet langer een landbouwbedrijf werd uitgeoefend.

⁸⁵ Sommige bedrijfsmiddelen zullen in een tijdsbestek van tien jaar volledig afgeschreven zijn tot de restwaarde. Onder andere door de afschrijvingsbeperkingen van art. 3.30 en 3.30a IB 2001 geldt dit niet voor alle bedrijfsmiddelen.

⁸⁶ Kamerstuk Tweede Kamer, 1993/94, 23 197, Toelichting derde nota van wijziging, nr. 11, p.2.

⁸⁷ HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1985/320.

van gevelde bomen en struiken of voortaan het transport van hout uitbestedt, omdat beide activiteiten als zelfstandig onderdeel van een bosbouwonderneming kunnen worden gezien.

5.3 Financiële belang

In de nota over de toestand van 's Rijks financiën als onderdeel van de miljoenennota 2015⁸⁸ staat een meerjarig (2013-2019) overzicht van de belastinguitgaven in de belastingen op inkomen. Hierin is te lezen dat het geschatte budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling minimaal is.

Belastinguitgaven⁸⁹ van de overheid hebben als doel om burgers en bedrijven tot bepaald gedrag aan te zetten. Deze fiscale maatregelen worden van overheidswege ingezet om bepaalde doelstellingen te verwezenlijken.⁹⁰ Investerings ten behoeve van het milieu (vanaf nu: groene investeringen) zijn een voorbeeld van belastinguitgaven. Uit tabel 5.3.2 van de Miljoenennota 2015 is verder af te lezen dat naast de bosbouwvrijstelling nog vier andere soorten groene investeringen worden genoemd die zien op verlaging van de lastendruk voor ondernemers, te weten de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL), de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek en de vrijstelling vergoeding bos- en natuurbeheer. De bosbouwvrijstelling heeft verreweg het kleinste verwachte aandeel in de groene investeringen in de periode 2013-2019 (€ 1 miljoen)⁹¹. Dit betekent dat relatief weinig derving van belastingontvangsten het gevolg is van de bosbouwvrijstelling. Dit zal waarschijnlijk te maken hebben met de kleine winstgevendheid van de bosbouwsector. Een feit is dat de belastinguitgaven als gevolg van de bosbouwvrijstelling een groene investering zijn en dat deze investering relatief erg klein is. Door de Algemene Rekenkamer zijn dertien belastinguitgaven genoemd die mogelijk een negatief effect op het milieu hebben en hier staat bijvoorbeeld de landbouwvrijstelling ook in.⁹² Het is daarom belangrijk dat het financiële belang van de bosbouwvrijstelling niet minder wordt.

5.4 Voor- en nadelen

Het grote voordeel van de bosbouwvrijstelling is dat bosbouwers worden bemoedigd om hun bossen in stand te houden of uit te breiden, waardoor zeer waarschijnlijk een beter en groter bosareaal bestaat in Nederland. De exploitanten van bosbedrijven hoeven geen inkomstenbelasting te betalen over hun behaalde voordelen uit het bosbedrijf, zodat de volledige winst aan hun toekomt. In de

⁸⁸ Website van de Rijksoverheid, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/begrotingen/2014/09/16/miljoenennota-2015.html>, tabel 5.3.2.

⁸⁹ In de Miljoenennota 2015 wordt dit begrip omschreven als "overheidsuitgaven in de vorm van derving of uitstel van belastingontvangsten, voortvloeiend uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet" (p. 126). Hier valt de bosbouwvrijstelling dus ook onder.

⁹⁰ Brief bij webpublicatie 'Belastinguitgaven en milieueffecten' van de Algemene Rekenkamer, 19 maart 2015, p. 1, van www.rekenkamer.nl.

⁹¹ Ter vergelijking: het verwachte budgettaire belang van de landbouwvrijstelling is over dezelfde periode gemiddeld ruim € 1.800 miljoen en verloopt progressief over de jaren (tabel 5.3.2).

⁹² Brief bij webpublicatie 'Belastinguitgaven en milieueffecten' van de Algemene Rekenkamer, 19 maart 2015, p. 4 van www.rekenkamer.nl.

bosbouwsector is lang niet altijd sprake (geweest) van winstgevendheid. De keerzijde van een vrijstelling is dat verliezen niet verrekenbaar zijn met ander inkomen. Door de invoering van de optieregeling kunnen exploitanten van bosbedrijven hun verliezen optioneel verrekenen met ander inkomen uit box 1, mits hun bosbouwactiviteiten een bron van inkomen (blijven) vormen. De mogelijkheid tot verliesverrekening heeft ertoe geleid dat exploitanten van bosbedrijven minder geneigd zijn om hun verliesgevende bosbouwactiviteiten te staken. Hierdoor levert de optieregeling zeer waarschijnlijk een bijdrage aan het hoofddoel van de bosbouwvrijstelling om een goede bosstand in stand te houden of uit te breiden. De bosbouwvrijstelling heeft ook de problematiek die bestond bij het bepalen van de jaarwinst weggenomen, maar dat was zeker niet het hoofddoel dat de wetgever voor ogen had bij haar invoering. Daarnaast kan het voorkomen dat de problematiek van de winstbepaling toch weer zijn intrede doet tijdens de optieperiode. De belastingplichtige kan dit zelf meenemen in de afweging om al dan niet te kiezen voor de optieregeling. Als hij inderdaad die problematiek denkt te ervaren en ook als een te groot nadeel ziet, dan kan gekozen worden om de bosbouwvrijstelling van toepassing te laten blijven. Het is ook mogelijk dat de bosbouwer tijdens de optieperiode weer winsten gaat maken die hij het liefst vrijgesteld ziet worden. De vrijstelling kan echter pas na minimaal tien jaar wederom van toepassing zijn. De optieregeling zou optimaal een bijdrage kunnen leveren aan het doel van de bosbouwvrijstelling zonder een dergelijke drempeltermijn, omdat de bosbouwers dan elk jaar vrijgestelde winsten kunnen behalen of verliezen kunnen verrekenen. Een bezwaar van een dergelijke regeling zonder drempelperiode is dat de fiscus dan nooit zal kunnen heffen over winsten van bosbedrijven, maar dat was ook het geval toen de bosbouwvrijstelling nog niet facultatief was. Het bezwaar zal ook zijn dat zonder drempelperiode de bosbouwer altijd zijn verliezen uit onderneming kan verrekenen met ander box 1 inkomen, waardoor de fiscus minder kan heffen over dat inkomen. Dit zou voor de financiën van de overheid zeer nadelig kunnen zijn en daarom waarschijnlijk ook niet wenselijk. Het is bovendien gebruikelijk dat een drempeltermijn bestaat tot wederopzegging mogelijk is, omdat in veel andere gevallen waar de belastingplichtige kan opteren voor een bepaalde regeling ook sprake is van een drempeltermijn.⁹³ Het grote belang dat gelegen is in de mogelijkheid tot verliesverrekening brengt mogelijk meer twijfel met zich mee in de discussie of een bosbouwactiviteit een bron van inkomen vormt. Voor de invoering van de optieregeling diende ook sprake te zijn van een bron van inkomen, maar toen was het belang van een bosbouwer nog niet gelegen in het kunnen verrekenen van verliezen. Door de optieregeling is de bronvraag een mogelijkheid voor de fiscus geworden om de aftrek van (structurele) verliezen van bosbedrijven te weigeren. De wetgever zal hier niet het oog op hebben gehad bij de invoering van de optieregeling. Desalniettemin zijn de belastinguitgaven ten aanzien van de bosbouwvrijstelling zeer waarschijnlijk groter geworden door de optieregeling, omdat de bosbouwers alleen zullen opteren indien zij een periode van verliesgevendheid verwachten. De uitbreiding van de bosbouwvrijstelling naar het buitenlands bosbedrijf heeft niet geleid tot meer derving van belastinginkomsten, omdat op grond van andere regelingen het buitenlandse voordeel ook al werd vrijgesteld of verrekend ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De overige bepalingen van art. 3.11 zijn ingevoerd om onbedoeld gebruik van de optieregeling tegen te gaan. De fiscale claim die rust op de herwaarderingswinst door de sfeerovergang van een belast naar een onbelast regime zal niet snel opeisbaar worden, omdat slechts in een aantal gevallen afrekening plaats zal vinden. Daarnaast kan de verplichte herwaardering bij de sfeerovergang van een onbelast

⁹³ Zie in dit verband bijvoorbeeld de termijnen die gelden bij art. 3.22 IB 2001, art. 6 VPB 1969 en art. 27 OB 1968.

naar een belast regime leiden tot een grotere afschrijvingsgrondslag van bedrijfsmiddelen waarop afgeschreven kan worden.

De interpretatie van het bosbegrip en het bosbedrijf kan leiden tot onduidelijkheid en discussies. Uit rechtspraak is in de loop der tijd een invulling van de begrippen tot stand gekomen, maar toch bestaat niet altijd duidelijkheid over het toepassingsbereik van de bosbouwvrijstelling. Met name de instandhoudingseis kent een lastige interpretatie, zoals is gebleken uit bijvoorbeeld het snijgroen arrest. Ten aanzien van bosbouwactiviteiten zal de vrijstelling doorgaans wel van toepassing kunnen zijn, maar dit geldt niet zomaar voor alle activiteiten die met een bosbezit worden gedaan. Zolang de belastingplichtige met zijn bosactiviteit een bijdrage levert aan het (hoofd)doel van de bosbouwvrijstelling, moet hij naar mijn mening de vrijstelling kunnen toepassen op de voordelen die zijn behaald met die activiteit. De Hoge Raad spreekt van feitelijke beoefening van bosbouw, waardoor bijvoorbeeld de vervreemdingswinst over een als voorraad gehouden bosperceel terecht niet vrijgesteld is. Een handelaar in bospercelen kan geen gebruik maken van de bosbouwvrijstelling, tenzij hij een bosbedrijf exploiteert met het bos, maar in dat geval handelt hij ten aanzien van het bosperceel niet meer in de hoedanigheid van een handelaar en vormt het bos een bedrijfsmiddel. Ondanks de lastige interpretatie van de begrippen, zie ik het als een voordeel dat de begrippen niet zijn gedefinieerd in de wet. Daardoor moet een rechter elk (twijfel)geval afzonderlijk beoordelen bij de vraag of over de activiteiten de bosbouwvrijstelling van toepassing mag zijn, waarbij hij steeds rekening moet houden met wat de wetgever voor ogen had bij de invoering van de vrijstelling.

In het belang van een goede bosstand is een tegenstrijdigheid te ontdekken ten aanzien van de redenen die ten grondslag liggen aan dat belang. De bosbouwvrijstelling ziet op het in stand houden van de bossen, omdat de behoefte bestaat aan een grotere oppervlaktenatuur en aan meer recreatiemogelijkheden in die natuur, maar ook omdat behoefte bestaat aan hout als grondstof. Aan die behoefte kan alleen worden voldaan indien bomen worden gekapt, maar dit is tegenstrijdig met het in stand houden van de bossen. Het kan gezien worden als een nadeel dat de verkoop van opgaand hout vrijgesteld is, omdat het kappen van bomen een activiteit is die niet in overeenstemming is met het doel van de bosbouwvrijstelling. Zolang niet meer wordt gekapt dan een normaal bosbeheer met zich mee brengt, is de bosbouwvrijstelling van toepassing. Door deze invulling van de instandhoudingseis is het nadeel van houtkap wat mij betreft verwaarloosbaar.

5.5 Conclusie

De uitwerking van de bosbouwvrijstelling brengt vooral voordelen met zich mee, maar er kleven ook nadelen aan met name de optieregeling. De bosbouwvrijstelling beschermt exploitanten van bosbedrijven door de voordelen die zij behalen vrij te stellen en door de mogelijkheid te bieden om de vrijstelling niet van toepassing te laten zijn. De invoering van de bosbouwvrijstelling en later de optieregeling hebben daardoor zeer waarschijnlijk geleid tot realisatie van het hoofddoel van de vrijstelling inhoudende het behoud en aanleg van een goede bosstand. De bosbouwers worden door de werking van de vrijstelling bemoedigd om aan bosbouw te doen. Daarnaast worden zij door de werking van de optieregeling ontmoedigd om verliesgevende bosbouwactiviteiten te staken. Het tweede doel van de bosbouwvrijstelling wordt door haar oorspronkelijke werking ook gerealiseerd, omdat de problematiek bij de winstbepaling van bosbedrijven opgelost wordt door de voordelen uit bosbedrijf vrij te stellen. De problematiek bij de winstbepaling kan sinds de invoering van de optieregeling reden zijn voor het facultatief toepassen van de bosbouwvrijstelling.

De bosbouwvrijstelling is een groene investering van de overheid die relatief klein is en bijdraagt aan het milieu. Die bijdrage is echter niet optimaal, omdat de wetgever een aantal belemmeringen heeft ingevoerd voor exploitanten van bosbedrijven. De drempelperiode van tien jaar kan ertoe leiden dat de bosbouwer geen gebruik zal maken van de optieregeling, waardoor toekomstige verliezen niet verrekenbaar zijn. De wetgever acht het niet wenselijk dat de exploitanten van bosbedrijven jaarlijks kunnen kiezen of zij al dan niet de bosbouwvrijstelling van toepassing willen laten zijn. Dit is begrijpelijk, omdat anders altijd verliezen worden verrekenend met ander inkomen uit box 1 en winsten altijd vrijgesteld zijn. De verplichte herwaardering van de bezittingen bij de sfeerovergang van een belast naar een onbelast regime kan ook een belemmering zijn voor de belastingplichtige om na de drempelperiode wederom te kiezen voor de bosbouwvrijstelling, waardoor positieve resultaten belast zullen zijn. Dit is voor een groot gedeelte opgelost doordat op verzoek afrekening achterwege kan blijven, waarna de fiscus vijf jaar lang zijn fiscale claim behoudt.

De optieregeling brengt met zich mee dat eerder getwijfeld kan worden aan de aanwezigheid van een bron van inkomen, omdat de bosbouwer doorgaans zal opteren indien hij rode cijfers verwacht. De inspecteur kan aftrek van verliezen weigeren indien hij oordeelt dat redelijkerwijs geen voordeel verwacht kan worden uit de bosbouwactiviteit. Het zal niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest bij de invoering van de optieregeling om het vermoeden van de inspecteur te versterken. Op dit punt schiet de bosbouwvrijstelling naar mijn mening voorbij haar doel om de exploitanten van bosbedrijven te beschermen, maar de bosbouwer kan aannemelijk maken dat uit zijn activiteit wel redelijkerwijs een voordeel verwacht kan worden (zie paragraaf 4.4). Ik concludeer derhalve dat de bosbouwvrijstelling deels voorbij haar hoofddoel schiet, omdat de bosbouwers niet optimaal worden beschermd. Mocht het in de toekomst zo zijn dat de bosstand van Nederland achteruit gaat, dan kan de wetgever ervoor kiezen om de drempelperiode af te schaffen. Hierdoor zullen bosbouwers meer bemoedigd worden om hun bossen in stand te houden of uit te breiden en zal de bosbouwvrijstelling meer in overeenstemming zijn met haar hoofddoel. Ten tijde van de invoering van de bosbouwvrijstelling kon de problematiek van de winstbepaling ook opgelost worden door jaarwinstbepalingsregels op te nemen in de wet. De bosbouwvrijstelling schiet desalniettemin op dit punt niet voorbij haar doel, omdat de belastingplichtige vrijwillig gebruik kan maken van de bosbouwvrijstelling indien hij hier een belemmering in ziet.

De lastige interpretatie van de begrippen heeft in de jurisprudentie geleid tot een ruime al dan niet duidelijke formulering, omdat de wetgever geen definitie heeft gegeven. Het toepassingsbereik van de bosbouwvrijstelling wordt daardoor steeds bepaald op grond van de doelen die de wetgever voor ogen had bij de invoering van de vrijstelling.

Hoofdstuk 6 Conclusie

De probleemstelling van dit onderzoek luidt: *‘Kan een verliesgevend bosbedrijf worden aangemerkt als een bron van inkomen en in hoeverre schiet de bosbouwvrijstelling haar doelen voorbij?’* De bevindingen die ik heb gedaan bij het beantwoorden van verschillende deelvragen hebben mij geholpen om een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling. De bosbouwvrijstelling stelt de voordelen uit bosbedrijf facultatief vrij, maar in de wet is geen definitie gegeven van wanneer sprake is van een voordeel uit bosbedrijf. Het bosbegrip heeft daarentegen al enige vorm gekregen tijdens de parlementaire behandeling van de bosbouwvrijstelling. Toen werd gesproken van opgaand hout in het algemeen, waardoor een aantal bomen en struiken ook onder het bosbegrip kunnen vallen. Wettelijke aansluiting kan gevonden worden in de Boswet en het bosbegrip dat geldt voor het vrijgestelde bosbezit van art. 5.7 IB. Het bosbegrip van de bosbouwvrijstelling kan op grond hiervan worden beschreven als grond begroeid met bomen niet zijnde vruchtbomen of kweekbomen en de met deze grond verenigde houtopstanden. Uit de jurisprudentie kan een algemene formulering worden afgeleid van wanneer sprake is van een bosbedrijf. De activiteit van belastingplichtige moet feitelijke beoefening van bosbouw zijn. Dit is het geval indien de boseigenaar het op zijn terrein staande opgaand hout intact houdt. De instandhoudingseis houdt hierbij in dat niet méér wordt gekapt dan een normaal bosbeheer meebrengt. Voldoende is dat de plaats die het bos als bedrijfsmiddel inneemt in het ondernemingsvermogen, meebrengt dat het bos intact gelaten wordt. De voordelen kunnen zich voordoen in de vorm van zowel directe en indirecte opbrengsten, als nevenopbrengsten en vervreemdingsvoordelen.

Tegenover de opbrengsten staan regelmatig hogere kosten. Door de structurele verliesgevendheid van de gemiddelde bosbouwer is in 1994 de optieregeling ingevoerd, zodat bosbouwers niet langer ontmoedigd werden om hun bossen in stand te houden als gevolg van niet verrekenbare verliezen. De structurele verliesgevendheid is een reden geweest voor mij om te onderzoeken of een verliesgevend bosbedrijf kan worden aangemerkt als een bron van inkomen. De bronvraag wordt beoordeeld aan de hand van drie criteria, waarvan een (positief) voordeel beogen en een (positief) voordeel redelijkerwijs kunnen verwachten de belangrijkste zijn in dit verband, omdat een bosbouwer doorgaans met zijn activiteit zal deelnemen aan het economisch verkeer. Het voordeel beogen is een subjectief criterium, waarbij gekeken wordt naar de bedoelingen van belastingplichtige. Het voordeel redelijkerwijs kunnen verwachten is een objectief criterium, waarbij in beginsel alleen wordt gekeken naar het onderhavige jaar, maar de Hoge Raad heeft besloten dat feiten en omstandigheden van andere jaren ook meegenomen kunnen worden bij de beoordeling. Wanneer een activiteit naar zijn aard voorzienbaar verliesgevend is, kan de fiscus aftrek van verliezen weigeren op grond van het objectieve criterium, tenzij belastingplichtige aannemelijk maakt dat uit zijn bosbouwactiviteit redelijkerwijs een voordeel te verwachten is. Externe factoren kunnen oorzaak zijn van verliesgevendheid, waarbij te denken valt aan lage houtprijzen of schade door storm of brand. Andere oorzaken kunnen gevonden worden in bijvoorbeeld de werking van lid 3 van art. 3.11 IB. Door die bepaling kan de grondslag voor het afschrijven op bedrijfsmiddelen (niet zijnde bos) groter zijn in het belaste regime, indien tijdens de sfeerovergang stille reserves in die bedrijfsmiddelen zitten. Uit de cijfers van het LEI blijkt niet wat de oorzaken zijn van de structurele verliezen over de periode 1975-2006 van bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos, maar geconcludeerd kan worden dat de bosbouwactiviteiten van die bedrijven mogelijk naar hun aard voorzienbaar verliesgevend waren. Het natuurlijke groeiproces van bomen kan met zich meebrengen dat een aantal jaar relatief weinig hout geoogst kan worden, maar met name voor de bosbedrijven

met veel hectare aan bos kan dit geen oorzaak zijn van structurele verliezen. Voor de bosbedrijven met weinig hectare aan bos kan het natuurlijk groeiproces wat mij betreft een argument zijn om aannemelijk te maken dat hun bosbouwactiviteiten niet naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn. Bovendien is het goed mogelijk dat de kosten van beheer, toezicht en onderhoud hoger worden naarmate het bos groeit. Wanneer de houtopstand groot genoeg is kunnen overschotten ontstaan door toenemende houtopbrengsten. Die overschotten kunnen ten aanzien van de kleinere bosbedrijven mijns inziens reden zijn om aan te nemen dat de bosbouwactiviteiten niet naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn. Uit de cijfers van het LEI blijkt dat bosbedrijven met meer dan 50 hectare aan bos vanaf 2006 waarschijnlijk niet naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn, omdat zij meer houtopbrengsten realiseerden door toenemende houtoogst en meer (beheer)subsidies ontvingen van het Subsiestelsel natuur- en landschapsbeheer (SNL). Ondanks de verplichte herwaardering van bezittingen (inclusief bos) bij de sfeerovergang van een belast naar een onbelast regime (art. 3.11, lid 3), lijkt het erop dat 'onbedoeld gebruik van de optieregeling' aan de orde was. Na het verloop van de eerste drempelperiode van tien jaar wordt door de grote bosbedrijven relatief veel hout geoogst, terwijl tijdens de drempelperiode relatief weinig houtopbrengsten worden gerealiseerd. Het verschuiven van voordelen naar een onbelast regime is niet de bedoeling geweest van de wetgever bij de invoering van de optieregeling, maar uit de cijfers blijkt dat veel bosbouwers dit wel doen. Door die omstandigheid verleg ik de focus van de bronvraag naar het subjectieve criterium van een voordeel beogen. De exploitant van een bosbedrijf moet naar mijn mening hoofdzakelijk bosbouwactiviteiten verrichten om aan dit criterium te voldoen. De houtoogst is hier een goed voorbeeld van, omdat de arbeidsintensiviteit hoog is en de uitgaven zich doorgaans zullen bevinden in de sfeer van de inkomensverwerving. De aard van de kosten kunnen ook een belangrijke rol bij spelen bij de vraag of een bosbouwer een positief voordeel beoogt. Het handelen van een bosbouwer kan de oorzaak zijn van negatieve resultaten, waardoor sterkt getwijfeld kan worden aan de vraag of hij een positief voordeel beoogt. De bosbouwers die geen gebruik maken van de bosbouwvrijstelling hebben een groot belang in het kunnen verrekenen van die verliezen. De fiscus kan de aftrek van verliezen weigeren op grond van het subjectieve criterium. Naar mijn mening kan een objectivering van het subjectieve criterium een oplossing zijn om discussies te voorkomen. In dit verband kan gedacht worden aan een maximaal toelaatbare percentuele inkrimping van de bosbouwactiviteiten. Vanuit een rationeel oogpunt is het begrijpelijk dat ondernemers hun voordeel verschuiven naar een onbelast regime, maar bij een te grote inkrimping zal sprake zijn van onbedoeld gebruik van de optieregeling en kan de fiscus dit onbedoelde gebruik straffen door aftrek van verliezen te weigeren. Hierbij verwees ik naar de bepaling van art. 20a, lid 4-a VPB over de handel in verlieslichamen.

De subsidies van het SNL worden verstrekt indien de beseigenaar zijn bos open stelt voor publiek. Hierdoor wordt de mogelijkheid tot recreatie in de Nederlandse bossen waarschijnlijk groter. De bosbouwvrijstelling bevredigt ook de behoefte aan meer recreatieve mogelijkheden door de bosbouwers te bemoedigen om hun bossen in stand te houden of uit te breiden. Het algemeen belang van een goede bosstand is ook gelegen aan de behoefte van een groter oppervlak natuur en aan de behoefte van de mens aan hout als grondstof. De exploitatie van hakhout werd in eerste instantie expliciet uitgezonderd, maar vanwege de behoefte aan hout is juist ook een belang gelegen in een goede bosstand. Bovendien is door de invulling van de instandhoudingseis de maatschappelijke betekenis van het expliciet uitzonderen van hakhout verdwenen. Naast de bosbouwvrijstelling kent de Boswet wegens dat belang ook een instandhoudingseis voor bosbezitters.

Het andere doel van de bosbouwvrijstelling was aanvankelijk om de problematiek bij de winstbepaling van bosbedrijven op te lossen, maar dit doel is terecht ondergeschikt aan haar hoofddoel om het Nederlandse bosareaal in stand te houden of uit te breiden. Door de optieregeling kan de problematiek meegenomen worden in de overweging van de belastingplichtige om facultatief de bosbouwvrijstelling van toepassing te laten zijn. Sinds 2001 is de bosbouwvrijstelling uitgebreid naar het buitenlandse bosbedrijf, maar de materiële betekenis van die uitbreiding is niet groot. Hieruit blijkt desalniettemin dat terecht sindsdien ook een belang is gelegen in het in stand houden van de buitenlandse bossen.

De bosbouwvrijstelling is op grond van art. 3.95 IB niet van toepassing op resultaat uit overige werkzaamheid, maar ik vraag mij af of voldoende rechtvaardigingsgronden bestaan voor dit onderscheid. Wegens het financiële belang schiet de vrijstelling op andere punten wel voorbij haar doel. Twee nadelen van de uitwerking van de bosbouwvrijstelling zijn de drempelperiode van tien jaar en de verplichte herwaardering bij de sfeerovergang van een belast naar een onbelast regime. Met name de drempelperiode is een belemmering voor exploitanten van bosbedrijven, omdat zij hierdoor niet optimaal worden beschermd tegen belastingheffing. Door de drempelperiode is de bronvraag ten aanzien van verliesgevende bosbedrijven ook meer een belemmering geworden om de verliezen te kunnen aftrekken, omdat een bosbouwer tijdens de optieperiode zeer waarschijnlijk in mindere mate een voordeel zal beogen. De verplichte herwaardering bij de sfeerovergang is slechts onder bepaalde omstandigheden een belemmering voor de bosbouwer, omdat op grond van lid 4 van art. 3.11 IB op verzoek afrekening achterwege kan blijven waarbij de fiscus een fiscale claim behoudt van vijf jaar. Door de mogelijkheid tot verzoek acht ik dit nadeel verwaarloosbaar, maar dat geldt niet ten aanzien van de drempelperiode. Zonder een dergelijke voorwaarde zou de groene investering van de overheid groter zijn, omdat in dat geval de derving van belastinginkomsten als gevolg van de bosbouwvrijstelling zeer waarschijnlijk meer zal zijn. De bosbouwvrijstelling zou dan meer in overeenstemming zijn met haar hoofddoel. De wetgever acht een dergelijk systeem vermoedelijk – net als bij veel andere optieregelingen – niet wenselijk.

Bibliografie

Parlementaire stukken en beleid:

Kamerstukken Tweede Kamer, 1919-1920, 296, nr. 2, p. 1-2.

Kamerstukken Tweede Kamer, 1919-1920, 296, nr. 3, p. 1-2.

Kamerstukken Tweede Kamer, 1925-1926, 266, nr. 2.

Kamerstukken Tweede Kamer, 1925-1926, 266, nr. 3, p.1-2.

Kamerstukken Tweede Kamer, 1925-1926, 266, nr. 4.

Handelingen Tweede Kamer, 1960-1961, 66^{ste} vergadering van 10 mei 1961, p. 3970.

Kamerstukken Tweede Kamer, 1980-1981, 16 539, nr. 5, p. 12.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 176, nr. 3, p.1.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 197, nr. A, p.4.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 197, nr. 6, p. 5.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 197, nr. 7a, p.3.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 197, nr. 11, p.2.

Kamerstukken Tweede Kamer 1993-1994, 23 197, nr. 328b, p. 1 en 3.

Kamerstukken Tweede Kamer 1998-1999, 26 727, nr. A, punt 34, p. 33.

Kamerstukken Tweede Kamer 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 102.

Jurisprudentie:

1672 (Hoge Raad der Nederlanden Maart 29, 1917).

5623 (Hoge Raad der Nederlanden Mei 30, 1934).

8462 (Hoge Raad der Nederlanden December 10, 1947).

11610 (Hoge Raad der Nederlanden Januari 20, 1954).

12382 (Hoge Raad der Nederlanden Juni 22, 1955).

12488 (Hoge Raad der Nederlanden November 23, 1955).

969/60 (Gerechtshof Arnhem Mei 1, 1961).

37/1962 (Gerechtshof 's-Gravenhage Juli 10, 1962).

280/62 (Gerechtshof Leeuwarden December 17, 1962).

16221 (Hoge Raad der Nederlanden November 19, 1969).

536/75 (Gerechtshof Amsterdam December 3, 1976).

21261 (Hoge Raad der Nederlanden November 17, 1982).

23025 (Hoge Raad der Nederlanden Oktober 16, 1985).

22958 (Hoge Raad der Nederlanden Februari 5, 1986).

28751 (Hoge Raad der Nederlanden Juli 7, 1993).

33179 (Hoge Raad der Nederlanden December 16, 1998).

33179 (Hoge Raad der Nederlanden December 16, 1998).

99/1082 (Gerechtshof 's-Gravenhage September 5, 2000).

03/1795 (Gerechtshof Arnhem September 12, 2005).

BK-10/00111 (Gerechtshof 's-Gravenhage December 29, 2010).

10/01299 (Hoge Raad der Nederlanden Juni 24, 2011).

09/00214 t/m 09/00218 (Gerechtshof Amsterdam April 14, 2011).

10/00329 (Gerechtshof 's-Hertogenbosch Juli 28, 2011).

BK-11/00413 (Gerechtshof 's-Gravenhage December 18, 2012).

12/02449 (Hoge Raad der Nederlanden December 6, 2013).

Literatuur:

Albregtse, D. (2012). *Cursus Belastingrecht Archief, IB 3.0.1.B.b Deelneming aan het economisch verkeer*. Opgeroepen op 2015, van Website van Kluwer Navigator:
[https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page\[15\]](https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page[15])

Algemene Rekenkamer. (2015, Maart 19). *Belastinguitgaven en milieueffecten*. Opgeroepen op 2015, van Website van Algemene Rekenkamer:
http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2015/03/Belastinguitgaven_en_milieueffecten

Bakker, A., Albregtse, D., Doorneweert, B., Kavelaars, P., Venema, G., & van Wijk, M. (2005). *Fiscale faciliteiten en knelpunten bij natuurontwikkeling door particulieren*. Den-Haag: LEI.

Fiscale Encyclopedie de Vakstudie. (2015). *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 1.20.1 Andere vorm van facilitëring? bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.11*. Opgeroepen op Februari 14, 2015, van Website van Kluwer Navigator:
[https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page\[4\]](https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page[4])

- Heithuis, E., Kavelaars, P., & Schuiver, B. (2012). *Inkomstenbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer.
- J, L., Schrijver, R., & Zuidgeest, R. (1995). *De nieuwe optieregeling in de bosbouwvrijstelling*. Den-Haag: LEI-DLO.
- Klein, S. (1961). De inspecteur, een vlugschrift en het mos. *Weekblad Fiscaal Recht* , 776-777.
- Lubbers, A., & Meussen, G. (2012). *Hoofdzaken winst uit onderneming*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Ministerie van Financiën. (2015). *Miljoenennota 2015*. Den-Haag: Sdu Uitgevers.
- Rijkers, A. (2015). *Cursus Belastingrecht, IB3.4.3.B.b3.IV Activiteiten in de gezinssfeer*. Opgeroepen op 2015, van Website van Kluwer Navigator:
[https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page\[4\]](https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_4235445/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page[4])
- Rijksoverheid. (sd). *Subsidie natuurbeheer*. Opgeroepen op 2015, van Website van Rijksoverheid:
<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/natuur-en-biodiversiteit/subsidie-natuurbeheer>
- Schraven, F. (2000). De rangorderegeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de bosbouw- en landbouwvrijstelling. *MBB Belastingbeschouwingen* , 240.
- Silvius, H., & Voskuilen, M. (2013, Februari). *Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse*. Opgeroepen op 2015, van Website van LEI Wageningen UR:
https://www.wageningenur.nl/upload_mm/b/9/7/76a3cf31-0298-4ae9-b2d6-20fd87904d31_2013-026%20Silvis_LEI%20Definitieve%20web%20versie.pdf
- Silvius, H., & Voskuilen, M. (2013). *Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse*. Den-Haag: LEI Wageningen UR.
- Stevens, L. (2001). *Inkomstenbelasting 2001*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Stiglitz, J. (2000). *Economics of the public sector*. New-York: W. W. Norton & Company.

Bijlage⁹⁴

Tabel B1.6		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1975-1984									
Kosten	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	
Arbeidskosten											
loon eigen personeel	40	46	45	53	47	54	59	57	54	52	
berekende lonen	21	42	55	59	41	37	34	30	17	15	
totaal	62	88	100	112	88	91	93	88	72	66	
Werk door derden											
(her)bebossing							5	6	5	9	
bosonderhoud							18	12	9	17	
houtoogst							3	5	3	5	
wegen, waterlopen							2	9	8	4	
diversen											
totaal	26	16	18	22	20	20	29	32	25	34	
Werktuigkosten	8	10	10	11	11	14	15	14	15	15	
Grond- en hulpstoffen	7	10	10	11	11	9	8	10	8	7	
Grond en houtopstand											
waterschapslasten	10	9	9	10	10	10	11	12	12	12	
heffing Bosschap	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
bosbrandverzekering	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	
totaal	12	12	12	13	13	14	15	16	16	16	
Beheer, leiding en toezicht											
beheer en leiding							37	38	37	38	
toezicht							14	14	15	15	
beheersplan			4	4	4	4	5	4	5	5	
samenwerking											
ov. beheerskosten							2	1	2	2	
totaal	36	44	45	50	50	55	57	57	59	60	
Overige kosten	3	2	3	3	3	3	4	4	5	4	
Totale kosten	153	181	198	222	196	205	220	220	199	202	
Positief resultaat											
Totaal	153	181	198	222	196	205	220	220	199	202	

⁹⁴ Bron: H.J. Silvius & M.J. Voskuilen: Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2011, LEI rapport 2013, p. 64-71 van www.wageningenur.nl.

Tabel B1.6		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1975-1984									
Opbrengsten		1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Houtopbrengsten											
op stam: dunning			15	16	18	17	17	20	21	20	17
eindkap			13	13	20	9	16	18	20	18	22
brand-/geriefhout					1	0	0	3	5	5	4
totaal op stam	22	29	29	40	27	33	40	45	43	43	
geveld: dunning			19	21	19	14	22	22	20	20	24
eindkap			7	6	3	5	7	4	9	6	12
brand-/geriefhout								4	4	4	2
totaal geveld	25	26	28	22	19	29	29	34	30	39	
totaal hout	46	55	57	62	46	62	69	79	73	82	
Overige opbrengsten											
jachthuur a)	9	9	9	9	9	9	9	9	10	10	
kerstbomen/-groen	2	4	3	3	4	5	4	5	5	5	
recreatie	2	5	2	3	6	7	4	5	5	8	
overige	1	2	5	1	1	1	1	1	2	2	
totaal	15	20	20	17	20	21	17	21	22	25	
Incidentele opbr. b)	5	5	5	5	6	5	5	4	3	0	
Subsidies en bijdragen											
beheersubsidie	20	20	38	39	39	40	40	40	41	41	
onrend. werk (75%)				5	8	14	26	25	18	24	
(her)bebossing	14	10	10	9	10	7	12	17	12	13	
WSW-regeling				4	5	3	5	3	3	8	
samenwerking											
overige	20	49	50	45	23	20	16	21	16	0	
totaal	53	79	98	103	85	83	99	106	89	86	
Totale opbrengsten	118	158	179	187	157	172	191	210	187	193	
Negatief resultaat	35	23	19	35	40	33	29	10	12	10	
Totaal	153	181	198	222	196	205	220	220	199	202	
a) 1975 t/m 1980 normatief opgevoerd; b) 1975 t/m 1977 normatief opgevoerd.											

Tabel B1.7		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1985-1994								
Kosten	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Arbeidskosten										
loon eigen personeel	50	44	38	34	30	32	27	30	26	28
berekende lonen	10	8	6	6	5	3	3	3	4	4
totaal	60	51	44	40	35	35	29	33	30	32
Werk door derden										
(her)bebossing	9	10	11	24	13	9	11	10	15	20
bosonderhoud	8	7	5	4	3	4	4	4	6	6
houtoogst	4	3	3	3	3	5	4	6	5	7
wegen, waterlopen	6	9	5	5	3	2	4	3	10	8
diversen	56	1	17	2	0	0	0	0	2	1
totaal	83	29	40	37	22	21	23	24	38	42
Werktuigen	13	14	13	12	13	13	11	11	12	11
Grond- en hulpstoffen	11	11	8	11	10	7	10	9	11	12
Grond en houtopstand										
waterschapslasten	12	11	12	12	12	12	14	15	16	17
heffing Boschap	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
bosbrandverzekering	1	2	2	2	2	2	3	3	3	3
totaal	15	15	15	16	16	16	18	20	21	21
Beheer, leiding en toezicht										
beheer en leiding	35	36	34	36	37	39	35	39	40	40
toezicht	15	17	20	21	20	19	19	22	20	19
beheersplan	6	6	2	3	4	4	4	3	3	7
samenwerking						4	4	3	3	4
ov. beheerskosten	1	2	2	2	2	1	1	1	2	2
totaal	58	61	59	63	63	66	62	69	68	71
Overige kosten	4	5	4	4	4	5	4	5	6	6
Totale kosten	245	186	183	183	163	163	158	171	186	196
Positief resultaat		14	2		5	14				
Totaal	245	200	185	183	168	177	158	171	186	196

Tabel B1.7		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1985-1994									
(vervolg)		1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Opbrengsten											
Houtopbrengsten											
op stam: dunning		20	27	20	20	24	34	25	25	23	22
eindkap		22	22	16	23	20	10	11	12	21	18
brand-/geriefhout		3	3	2	1	0	0	0	0	0	0
totaal op stam		45	52	39	44	44	44	37	38	44	39
geveld: dunning		21	22	23	15	20	40	15	19	16	19
eindkap		10	7	11	8	16	5	5	5	4	1
brand-/geriefhout		3	3	0	1	1	1	0	1	0	0
totaal geveld		34	32	34	24	37	46	20	25	20	20
totaal hout		79	84	73	68	81	90	58	63	64	60
Overige opbrengsten											
jachthuur		11	10	11	12	12	11	11	12	12	11
kerstbomen/-groen		4	5	5	5	5	5	7	9	7	5
recreatie		7	6	6	8	8	6	9	8	7	9
overige		3	4	3	4	3	4	1	4	7	2
totaal		25	25	25	29	28	26	28	32	33	28
Incidentele opbrengsten		3	3	4	2	1	0	2	3	1	0
Subsidies en bijdragen											
beheersubsidie		41	42	42	41	39	39	37	39	36	60
onrend. werk (75%)		11	20	8	1	1	0	1	1	0	0
(her)bebossing		16	18	16	29	17	11	12	12	17	20
WSW-regeling		5	3	2	2	1	1	0	0	1	1
samenwerking								3	3	3	4
overige		60	5	15	3	0	10	1	1	0	3
totaal		134	88	83	76	59	61	54	57	62	88
Totale opbrengsten		241	200	185	175	168	177	141	154	160	176
Negatief resultaat		4			8			17	16	26	20
Totaal		245	200	185	183	168	177	158	171	186	196

Tabel B1.8		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1995-2004									
Kosten	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
Arbeidskosten (uitvoerend)											
loon eigen personeel	25	21	22	22	20	19	19	20	23	27	
berekende lonen	3	3	3	6	3	2	3	3	3	2	
totaal	28	24	25	28	23	21	23	23	25	29	
Beheer, leiding en toezicht											
beheer en leiding	33	35	33	37	36	40	38	45	41	41	
toezicht	22	23	23	25	25	28	28	30	34	31	
samenwerking	4	4	4	3	1	0	-	-	-	-	
blessen en meten	7	5	5	6	7	7	7	7	6	4	
totaal	66	67	64	72	70	76	72	82	80	77	
Werk door derden											
(her)bebossing	6	10	5	4	7	16	3	7	4	4	
bosonderhoud	4	6	6	6	5	5	7	10	8	7	
houtoogst	9	8	9	7	10	9	7	7	5	4	
infrastructuur	7	7	12	39	20	22	21	19	24	20	
diversen (incl. OBN)	2	10	20	17	19	21	6	24	11	7	
totaal	29	42	53	72	60	72	43	67	52	42	
Werktuigen	11	11	11	12	10	11	11	10	10	9	
Grond- en hulpstoffen	8	7	6	5	6	4	3	2	3	4	
Grond en houtopstand											
waterschapslasten	18	19	18	20	21	21	23	24	26	22	
heffing Boschap	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	
bosbrandverzekering	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	
totaal	23	24	23	25	25	26	28	29	30	27	
Overige kosten	10	9	11	10	13	12	13	14	15	15	
Totale kosten	175	184	192	225	207	222	192	226	214	204	
Positief resultaat	9	1									
Totaal	183	186	192	225	207	222	192	226	214	204	

Tabel B1.8		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 1995-2004									
(vervolg)		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Opbrengsten											
Houtopbrengsten											
op stam: dunning		36	29	26	26	38	31	31	37	33	35
eindkap		11	7	11	5	6	4	3	3	2	0
totaal op stam		48	36	37	32	44	34	34	40	35	35
geveld: dunning		25	20	21	17	26	18	13	7	10	8
eindkap		2	4	2	0	1	0	0	0	0	2
totaal geveld		28	24	23	17	27	18	13	7	10	10
overige hout		1	0	1	1	0	0	0	1	1	1
totaal hout		75	61	61	50	72	54	48	47	46	46
Overige bedrijfsopbrengsten											
jachthuur		12	13	13	14	14	15	14	15	14	13
kerstbomen/-groen		6	5	6	5	5	2	2	2	2	2
recreatie		9	9	9	11	13	14	16	19	15	16
overige		4	7	6	8	7	5	4	9	15	15
totaal		32	34	34	38	38	36	37	45	47	45
Incidentele opbrengsten		1	2	0	0	0	0	0	0	0	0
Subsidies en bijdragen											
beheersubsidie		61	60	58	59	60	73	77	75	73	73
(her)bebossing		3	0	-	-	-	-	-	-	-	-
WSW-regeling		1	0	-	-	-	-	-	-	-	-
samenwerking		4	4	4	3	3	0	-	-	-	-
bijdrage OBN		-	pm	18	17	17	21	5	20	6	3
overige		6	24	8	34	15	25	9	17	13	18
totaal		75	88	87	113	95	119	91	112	93	93
Totale opbrengsten		183	186	181	201	205	208	175	204	186	184
Negatief resultaat				11	24	2	14	17	22	28	20
Totaal		183	186	192	225	207	222	192	226	214	204

Tabel B1.9		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven groter dan 50 ha, 2005-2011						
Kosten		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Arbeidskosten (uitvoerend)								
loon eigen personeel		29	37	36	34	36	30	30
diverse berekende lonen		3	3	4	4	4	6	4
totaal		32	41	40	38	41	36	34
Beheer, leiding en toezicht								
beheer en leiding		38	49	55	54	57	54	60
toezicht		29	18	18	19	21	20	19
samenwerking		-	-	-	-	-	-	-
blessen en meten		5	3	4	5	4	5	6
totaal		72	70	77	78	81	79	85
Werk door derden								
(her)bebossing		7	5	6	10	6	3	5
bosonderhoud		10	14	23	15	19	35	38
houtoogst		3	1	4	6	5	8	9
infrastructuur		26	18	32	22	25	9	17
diversen (inclusief OBN)		7	12	8	12	6	-	-
totaal		52	51	72	65	61	55	69
Werktuigen		10	10	11	12	12	14	16
Grond- en hulpstoffen		3	3	3	3	3	5	13
Grond en houtopstand								
grond-/waterschapslasten		21	22	21	22	4	4	4
heffing Boschap		2	2	2	2	2	2	3
bosbrandverzekering		3	3	3	4	4	3	4
totaal		27	27	27	28	11	11	10
Overige kosten		14	18	14	15	15	13	14
Totale kosten		210	219	244	240	224	213	242
Positief resultaat			37	73	11		42	56
Totaal		210	256	317	251	224	255	298

Tabel B1.9		Bedrijfsresultaten (euro per ha bos) particuliere bosbedrijven						
(vervolg)		groter dan 50 ha, 2005-2011						
Opbrengsten		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Houtopbrengsten								
op stam: dunning		42	66	114	66	57	-	-
eindkap		1	0	1	2	4	-	-
totaal op stam verkocht		43	66	115	68	61	101	124
geveld: dunning		9	7	12	21	6	-	-
eindkap		2	1	2	1	1	-	-
totaal geveld verkocht		12	8	14	23	7	13	9
overige houtopbrengsten		1	3	2	1	2	3	11
totaal houtopbrengsten		55	77	130	92	69	116	144
Overige bedrijfsopbrengsten								
jachthuur		13	14	15	15	14	14	13
kerstbomen en -groen		1	1	1	1	1	1	1
recreatie		14	19	18	23	19	16	14
overige		8	15	18	12	9	8	12
totaal		37	50	52	50	42	39	39
Incidentele nevenopbrengsten		2	1	0	0	0	0	0
Subsidies en bijdragen								
beheerssubsidie		76	95	92	82	85	85	91
(her)bebossing			-	-	-	-	-	-
WSW-regeling		-	-	-	-	-	-	-
samenwerking		-	-	-	-	-	-	-
bijdrage OBN		2	5	3	0	0	-	-
overige		17	28	40	27	20	15	24
totaal		95	128	135	109	106	100	115
Totale opbrengsten		190	256	317	251	217	255	298
Negatief resultaat		20				7		
Totaal		210	256	317	251	224	255	298

