

Belastinguitgaven door fiscale faciliteiten voor natuurbeleid

Drs. A. Boers
Ir. M.J. Koning

Projectcode 20306

Augustus 2005

Rapport 6.05.16

LEI, Den Haag

Het LEI beweegt zich op een breed terrein van onderzoek dat in diverse domeinen kan worden opgedeeld. Dit rapport valt binnen het domein:

- Wettelijke en dienstverlenende taken
- Bedrijfsontwikkeling en concurrentiepositie
- Natuurlijke hulpbronnen en milieu
- Ruimte en Economie
- Ketens
- Beleid
- Gamma, instituties, mens en beleving
- Modellen en Data

Belastinguitgaven door fiscale faciliteiten voor natuurbeleid

Boers, A. en M.J. Koning

Den Haag, LEI, 2005

Rapport 6.05.16; ISBN 90-8516-018-7; Prijs €15,50 (inclusief 6% BTW)

80 p., fig., tab., bijl.

In dit rapport worden de belastinguitgaven of gederfde belastinginkomsten behandeld die als 'onzichtbare' geldstromen het natuurbeleid in Nederland ondersteunen. Samen met de zichtbare geldstromen zoals subsidies en dergelijke, maken deze belastinguitgaven onderdeel uit van de totale geldstroom voor natuur van de overheid. Fiscale faciliteiten zijn regelingen in de belastingwetten waardoor vrijstellingen of ontheffingen gelden voor de belastingplichtige. Belastinguitgaven bestaan uit de geldstromen die gepaard gaan met deze vrijstellingen of ontheffingen. De omvang van belastinguitgaven (ook wel gederfde inkomsten voor de overheid genoemd) is slechts ten dele terug te vinden in de *Miljoenennota* en verder nauwelijks bekend. Binnen de belastingwetten is een inventarisatie gemaakt van alle fiscale faciliteiten die primair op beheer van natuur, bos en landschap gericht zijn. Per belastingwet en categorie belastingplichtigen is de omvang van de belastinguitgaven in deze studie geschat.

This report deals with the tax expenditure which supports nature policy in the Netherlands in the form of 'invisible' money flows. Together with the visible money flows, such as subsidies etc., this tax expenditure forms part of the government's total money flow for nature. Tax facilities are regulations in the tax acts granting the taxpayer exemptions. Tax expenditure consists of the money flows deriving from these exemptions. The volume of tax expenditure (also referred to as lost income for the government) is only partly traceable in the Budget and is otherwise scarcely known. Under the tax laws, a listing is made of all the tax facilities which are primarily directed at nature conservation. This study estimates the volume of tax expenditure for each tax act and category of taxpayer.

Bestellingen:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: publicatie.lei@wur.nl

Informatie:

Telefoon: 070-3358330

Telefax: 070-3615624

E-mail: informatie.lei@wur.nl

© LEI, 2005

Vermenigvuldiging of overname van gegevens:

- toegestaan mits met duidelijke bronvermelding
- niet toegestaan



Op al onze onderzoeksopdrachten zijn de Algemene Voorwaarden van de Dienst Landbouwkundig Onderzoek (DLO-NL) van toepassing. Deze zijn gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel Midden-Gelderland te Arnhem.

Inhoud

	Blz.
Woord vooraf	9
Samenvatting	11
Summary	13
1. Inleiding	15
1.1 Achtergrond	15
1.2 Doelstelling	15
1.3 Werkwijze	15
1.4 Definiëring en afbakening	16
1.5 Leeswijzer	17
2. Inkomstenbelasting	18
2.1 Inleiding	18
2.2 Bosbouwvrijstelling en optieregeling	18
2.2.1 Inleiding	18
2.2.2 Bosbouwvrijstelling	20
2.2.3 Optieregeling	22
2.2.4 Conclusie	23
2.3 Vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen	23
2.3.1 Inleiding	23
2.3.2 Uitgangspunten en uitwerking	23
2.3.3 Conclusie	25
2.4 Groen Beleggen	26
2.4.1 Inleiding	26
2.4.2 Toelichting en uitwerking	26
2.4.3 Vergelijking met omvang van belastinguitgave in <i>Miljoenennota</i>	27
2.4.4 Conclusie	28
2.5 Vrijstelling subsidies Bos- en natuurbeheer	28
2.5.1 Inleiding	28
2.5.2 Toelichting en uitwerking	28
2.5.3 Vergelijking met omvang van belastinguitgave in <i>Miljoenennota</i>	30
2.6 Eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruik woning onderneming	30
2.6.1 Inleiding	30
2.6.2 Toelichting en uitwerking	30
2.6.3 Conclusie	32
2.7 Persoonsgebonden aftrek	32

	Blz.
2.8 Fiscale transparantie NSW-rechtspersonen	32
2.8.1 Inleiding	32
2.8.2 Toelichting en uitwerking	32
2.8.3 Conclusie	33
2.9 Giften aan algemeen nut beogende instellingen (natuur)	33
2.10 Conclusies	34
3. Vennootschapsbelasting	36
3.1 Inleiding	36
3.2 Subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen	36
3.2.1 Inleiding	36
3.2.2 Toelichting en uitwerking	37
3.3 De vrijstelling in de winstbepaling	37
3.3.1 Inleiding	37
3.3.2 Toelichting en uitwerking	37
3.4 Conclusies	38
4. Overdrachtsbelasting	39
4.1 Inleiding	39
4.2 Benodigde data en uitwerking	39
4.3 Conclusies	41
5. Omzetbelasting	43
5.1 Inleiding	43
5.2 Toelichting	43
5.3 Conclusies	44
6. Recht van successie, schenking en overgang	45
6.1 Inleiding	45
6.2 Invorderingsvrijstelling bij verkrijging NSW-landgoederen en invorderingsvrijstelling bij verkrijging van aandelen in fiscaal transparante NSW-lichamen	45
6.2.1 Inleiding	45
6.2.2 Methodiek en uitwerking	46
6.2.3 Conclusie	48
6.3 Verrijking door algemeen nut beogende instellingen	48
6.4 Conclusies	50
7. Overige belastingen via het Rijk	52
7.1 Inleiding	52
7.2 Dividendbelasting	52

	Blz.	
7.3	Kapitaalsbelasting	53
	7.3.1 Inleiding	53
	7.3.2 Toelichting en uitwerking	53
7.4	Regulerende energiebelasting	54
7.5	Conclusies	54
8.	Onroerendzaakbelasting	55
	8.1 Inleiding	55
	8.2 Methodiek en uitwerking	55
	8.3 Conclusies	56
9.	Waterschapsbelasting	57
	9.1 Inleiding	57
	9.2 Methodiek en uitwerking	57
	9.3 Conclusies	57
10.	Conclusies	58
	Literatuur	63
	Lijst van afkortingen	65
	Bijlagen	67
1.	Waarde bos- en natuurgrond in 2000 per regio SN en landelijk	67
2.	Bos- en natuurgronden: oppervlakte en aantal particuliere terreinbeheerders	68
3.	Berekening waarde vrijstelling van vermogensrendementsheffing gronden bos/natuurterrein	71
4.	Regeling Groen Beleggen, onderdeel Natuur Bos en Landschap (situatie jaar 2003)	74
5.	Toelichting overdrachtsbelasting	76
6.	Faciliteit (gedeeltelijke) vrijstelling NSW-landgoederen voor recht van successie, schenking en overgang	78
7.	Onroerendzaakbelasting	80

Woord vooraf

De overheid ondersteunt het natuurbeleid in Nederland onder meer met subsidies en fiscale faciliteiten. Fiscale faciliteiten zijn regelingen in de belastingwetten waardoor vrijstellingen of ontheffingen gelden voor de belastingplichtige. In deze studie gaat het om de fiscale faciliteiten voor natuurbeleid. De omvang van de belastinguitgaven (ook wel derving of uitstel van belastingheffing) voor de overheid die gepaard gaat met deze fiscale faciliteiten is nauwelijks bekend. Belastinguitgaven voor de overheid worden ook wel 'onzichtbare geldstromen' genoemd. In opdracht van het Milieu- en Natuurplanbureau (MNP) heeft het LEI onderzoek gedaan naar deze 'onzichtbare geldstromen' voor natuur. Inzicht in deze stromen is noodzakelijk om vraagstukken rond effectiviteit en efficiëntie van beleidsmaatregelen gericht op natuurbehoud en -ontwikkeling te beantwoorden.

Binnen de belastingwetten is een inventarisatie gemaakt van alle fiscale faciliteiten die primair op natuurbeheer gericht zijn. Per belastingwet en categorie belastingplichtigen is de omvang van de belastinguitgaven geschat. De werkwijze en resultaten hiervan zijn in dit rapport neergelegd.

De studie is uitgevoerd door Aad Boers (projectleider) en Marieke Koning van het LEI. Dank gaat uit naar de begeleidingscommissie die waardevol commentaar heeft gegeven op de (voorlopige) onderzoeksresultaten en eigen ideeën heeft aangedragen. De begeleidingscommissie bestaat uit Aris Gaaff (MNP, opdrachtgever), Jacques Urselmann (Ministerie van LNV), Amir Haberham (Ministerie van Financiën) en Corjan Brink (MNP). Bovendien is voor de beschrijving van de voor natuur relevante fiscale faciliteiten samengewerkt met Aart Bakker van Ernst & Young. Bakker heeft een actualisatie gemaakt van de publicatie *Bos, Landgoed & Fiscus* uit 2002 (A.J.J. Bakker van Ernst & Young). Een woord van dank gaat uit naar Aart Bakker voor deze bijdrage.



Prof.dr.ir. L.C. Zachariasse
Algemeen Directeur LEI B.V.

Samenvatting

In Nederland wordt het natuurbeleid door de overheid onder meer met subsidies en fiscale faciliteiten ondersteund. Fiscale faciliteiten zijn regelingen in de belastingwetten waardoor vrijstellingen of ontheffingen gelden voor de belastingplichtige. In deze studie zijn de fiscale faciliteiten voor natuurbeleid weergegeven. De omvang van de belastinguitgaven (ook wel derving of uitstel van belastingheffing) voor de overheid die gepaard gaat met de fiscale faciliteiten voor natuurbeleid is nauwelijks bekend. Inzicht in deze belastinguitgaven is noodzakelijk om vraagstukken rond effectiviteit en efficiëntie van beleidsmaatregelen gericht op natuurbeheer te beantwoorden.

Dit onderzoek is uitgevoerd in het kader van het thema 'Geldstromen voor natuur' voor de *Natuurbalans 2005* (uitgave van Milieu- en Natuurplanbureau). Het doel van het onderzoek is inzicht te geven in de omvang van de belastinguitgaven (gederfde inkomsten) op basis van regelingen die primair bedoeld zijn ter ondersteuning van het natuurbeleid. Algemene regelingen, die niet specifiek gelden voor natuur, zijn in deze studie niet behandeld. Selectie van de regelingen die primair voor natuur gelden, is uitgevoerd op basis van de update door Bakker (2004) van *Bos, landgoed en fiscus* (Bakker, 2002).

In deze studie is per fiscale faciliteit berekend hoe hoog de belastinguitgaven zijn. Daarbij zijn reeds beschikbare databronnen gebruikt en bewerkt, en zijn enkele aannames gemaakt. Voor enkele fiscale faciliteiten zijn de belastinguitgaven vergeleken met reeds bekende belastinguitgaven in de *Miljoenennota*.

Geconcludeerd wordt dat de belastinguitgaven voor de periode 2000-2005 jaarlijks €72,9 miljoen bedragen (zie tabel 1). Als dit totaal bedrag wordt opgedeeld in beschikbaar voor 'overheidsinstanties' en voor 'particulieren' dan gaat €3,4 miljoen (via faciliteiten in de overdrachtsbelasting) naar 'overheidsinstanties' (Rijk, lagere overheden, Bureau Beheer Landbouwgronden en Staatsbosbeheer). Voor de particuliere sector bedraagt de belastingvermindering €69,5 miljoen. Bijna de helft van de totale faciliteiten voor de particuliere sector wordt gevonden in het recht van successie en schenking. Ook de inkomstenbelasting is met eenderde deel van het totaal van groot belang. Voor de overige faciliteiten binnen de particuliere sector zijn met name de overdrachtsbelasting en onroerendzaakbelasting van belang.

De belastingvermindering voor particulieren kan daarnaast ook worden ingedeeld naar bestemming verwerving, inrichting of beheer. Zo'n 40% (€28 miljoen) van alle belastinguitgaven komt ten goede aan het onderdeel *beheer* van de natuuruitgaven (tabel 10.3); het grootste deel (60%) vloeit naar *verwerving* en *inrichting* van nieuwe gebieden (respectievelijk €30 en 11 miljoen).

Tabel S.1 Totaaloverzicht fiscale faciliteiten en bijbehorende belastinguitgaven in 2002-2004
(in miljoenen euro's per jaar)

<i>Fiscale faciliteit</i>	<i>Belastinguitgave LEI-raming</i>	
<i>Inkomstenbelasting</i>		
Bosbouwvrijstelling (incl. optieregeling)	1	
Bos- en natuurterreinen	4,2	
Beleggen in groenfondsen	3,9	
Heffingskorting groene belegging	4,2	
Vrijstelling subsidies bos en natuur	5,3	
Eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruik woning onderneming	0,5	
Giften aan algemeen nut beogende instellingen (natuur)	3,7	
Persoonsgebonden aftrek		Niet specifiek voor natuur
Fiscale transparantie NSW- rechtspersonen		Inbegrepen bij specifieke IB-faciliteiten
<i>Subtotaal IB</i>	<i>22,8</i>	
<i>Vennootschapsbelasting</i>		
Subjectieve vrijstelling NSW-lichamen		Inbegrepen bij IB
Vrijstelling in de winstbepaling		Inbegrepen bij IB
<i>Overdrachtsbelasting</i>		
Verkrijging bep. Publiek-rechtelijke lichamen	0,6	
Verkrijging door SBB	2,8	
Verkr. NSW landgoederen door nat. of rechtspersonen	1,2	
Verkrijging van niet-NSW natuurschoon	4	
<i>Subtotaal OvB</i>	<i>8,6</i>	
<i>Omzetbelasting</i>		
Levering goederen/diensten verlaagd tarief		Niet relevant
Vrijstelling verhuur onroerende zaken		Niet relevant
Landbouwregeling		Niet relevant
<i>Recht van successie, schenking en overgang</i>		
Verkrijging NSW-landgoederen, verkrijging aandelen in fiscaal transparante NSW-rechtspersonen	12	
Verkrijging door algemeen nut beogende instellingen	21,3	
<i>Subtotaal succ+schenking</i>	<i>33,3</i>	
<i>Overige belastingen via het Rijk</i>		
Dividendbelasting		Niet relevant
Kapitaalsbelasting	1	
Regulerende Energiebelasting		Marginaal
<i>Subtotaal ov.bel. via Rijk</i>	<i>1</i>	
<i>Onroerendzaakbelasting</i>		
Vrijstelling NSW-gronden en andere natuurterreinen	7,2	
<i>Waterschapsbelasting</i>		
		Niet relevant
TOTAAL	72,9	

Summary

Tax expenditure through tax facilities for nature policy

Nature policy in the Netherlands is partly supported by the government with subsidies and tax facilities. Tax facilities are arrangements under the tax acts granting exemptions to the taxpayer. This study describes the tax facilities for nature policy. The volume of the tax expenditure for the government (also referred to as loss or deferment of tax) deriving from the tax facilities for nature policy is scarcely known. A knowledge of this tax expenditure is necessary in order to provide answers to questions about the effectiveness and efficiency of policy measures aimed at nature conservation and development.

This research has been carried out in the context of the theme 'Geldstromen voor natuur' [Money flows for nature] for the Nature Balance Sheet 2005 (publication of the Netherlands Environmental Assessment Agency (MNP)). The aim of the research is to gain an insight into the volume of tax expenditure (lost income) under the regulations which are primarily intended for the support of nature policy. General regulations which do not specifically apply to nature are not considered in this study. The regulations which apply primarily to nature have been selected on the basis of the update by Bakker (2004) of *Bos, landgoed en fiscus* [Forest, estate and tax authority] (Bakker, 2002).

In this study, a calculation has been made of the amount of tax expenditure under each tax facility, making use of and processing already available data sources, and making certain assumptions. For some tax facilities the tax expenditure is compared with already known tax expenditure in the Budget.

We conclude that the tax expenditure for the period 2000-2005 amounts to €72.9 million annually (see table 1). If this total sum is divided into available for 'government bodies' and available for 'private individuals', then €3.4 million goes (through transfer tax facilities) to 'government bodies' (central government, local government, Department of Agricultural Lands Management Service (part of the Ministry of Agriculture, Nature and Food Quality) and State Forestry Management Service). The tax reduction for the private sector amounts to €69.5 million. Nearly a half of the total facilities for the private sector are to be found under the headings 'inheritance tax and gifts', while income tax accounts for a significant third of the total. Transfer tax and property tax are the other important facilities within the private sector.

The tax reduction for private individuals can also be broken down according to whether it is used for acquisition, landscaping or nature-management. Some 40% (€28 million) of all the tax expenditure falls under the *nature-management* heading of expenditure on areas of natural beauty (table 10.3); the greater part (60%) goes towards the *acquisition* and *landscaping* of new areas (€30 and 11 million, respectively).

Table 1 Summary of tax facilities and associated tax expenditure, 2002-2004 (in millions of euros per year)

<i>Tax facility</i>	<i>Calculated tax expenditure</i>
<i>Income tax</i>	
Forestry exemption (incl. option arrangement)	1.0
Woodland and nature sites	4.2
Investment in green funds	3.9
Levy discount for green investment	4.2
Exemption woodland and nature subsidies	5.3
Fixed own home allowance and addition for private use of dwelling for business	0.5
Gifts to public benefit institutions (nature)	3.7
Person-related deduction	Not specifically for nature
Tax transparency for legal persons under the Nature Protection Act (NSW)	Included in specific income tax facilities
<i>Subtotal</i>	22.8
<i>Corporation tax</i>	
Subjective exemption of bodies under the Nature Protection Act (NSW)	Included in income tax
Exemption in determination of profit	Included in income tax
<i>Transfer tax</i>	
Acquisition by certain public law bodies	0.6
Acquisition by State Forestry Management Service (SBB)	2.8
Acquisition of estates under the Nature Protection Act (NSW) by natural or legal persons	1.2
Acquisition of areas of natural beauty other than under the Nature Protection Act (NSW)	4
<i>Subtotal</i>	8.6
<i>Turnover tax</i>	
Delivery of goods and services at a reduced rate	Not relevant
Exemption for the letting of immobile property	Not relevant
Agricultural scheme	Not relevant
<i>Inheritance, gift and transfer of ownership tax</i>	
Acquisition of estates under the Nature Protection Act (NSW), acquisition of shares in transparent NSW-Plc	12
Acquisition by public benefit institutions	21.3
<i>Subtotal</i>	33.3
<i>Other central government taxes</i>	
Dividend tax	Not relevant
Capital tax	1
Regulating Energy Tax	Marginal
<i>Subtotal</i>	1
<i>Property tax</i>	
Exemption of lands under the Nature Protection Act (NSW) and of other areas of natural beauty	7.2
<i>Water board tax</i>	Not relevant
TOTAL	72.9

1. Inleiding

1.1 Achtergrond

De overheid ondersteunt het natuurbeleid in Nederland onder meer met subsidies en fiscale faciliteiten. Fiscale faciliteiten zijn regelingen in de belastingwetten waardoor vrijstellingen of ontheffingen gelden voor de belastingplichtige. In deze studie gaat het om de fiscale faciliteiten voor natuurbeleid. De omvang van de belastinguitgaven (ook wel derving of uitstel van belastingheffing) voor de overheid die gepaard gaat met de fiscale faciliteiten voor natuurbeleid is nauwelijks bekend. Deze belastinguitgaven worden door de probleemhouder aangeduid met 'onzichtbare' geldstromen. Inzicht in deze stromen is noodzakelijk om vraagstukken rond effectiviteit en efficiëntie van beleidsmaatregelen gericht op natuurbehoud en -ontwikkeling te beantwoorden.

Het Milieu- en Natuurplanbureau brengt ieder jaar de *Natuurbalans* uit waarin allerlei gegevens over natuur staan vermeld. Een van de wensen voor *Natuurbalans 2005* is om de geldstromen voor natuur weer te geven. In het kader van 'geldstromen voor natuur' wordt het onderwerp fiscale faciliteiten in dit onderzoek nader uitgezocht.

1.2 Doelstelling

Het doel van het onderzoek is inzicht te geven in de omvang van de belastinguitgaven (gederfde inkomsten) op basis van regelingen die primair bedoeld zijn ter ondersteuning van het natuurbeleid.

1.3 Werkwijze

Voor dit onderzoek moet inzicht worden gegeven in de omvang van belastinguitgaven die gepaard gaan met fiscale faciliteiten die primair op natuur gericht zijn. Regelingen waarbij natuur een bijkomend aspect is, komen dus niet aan de orde (bijvoorbeeld milieuregelingen die ook effect hebben op natuurbeleid). Aanvullend op Bakker (2002) is voor dit onderzoek door dezelfde auteur een actualisatie opgesteld van alle fiscale faciliteiten die bijdragen aan de ontwikkeling en instandhouding van natuur. Aan de hand van deze actualisatie (Bakker, 2004) worden in deze studie per fiscale faciliteit enkele kenmerken gegeven, wordt aangegeven of de betreffende fiscale faciliteit relevant is, en wordt - indien mogelijk - een indicatie gegeven van de daarmee gemoeide belastinguitgaven.

De fiscale faciliteiten waarvan de belastinguitgaven uit diverse *Miljoenennota's* al bekend zijn, worden in dit onderzoek afgezet tegen berekende belastinguitgaven.

De studie wordt afgesloten met een overzichtstabel en enkele conclusies.

1.4 Definiëring en afbakening

Belastinguitgave

De termen 'onzichtbare' geldstromen c.q. gederfde inkomsten als gevolg van fiscale faciliteiten worden gelijkgesteld aan de definitie van belastinguitgaven die het Ministerie van Financiën (Ministerie van Financiën, *Miljoenennota 2005*) hanteert:

'overheidsuitgave in de vorm van een derving of uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet, voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.'

Apparaatskosten ten aanzien van belastinguitgaven

Apparaatskosten ten aanzien van belastinguitgaven vallen buiten het kader van dit onderzoek.

Natuur

Het begrip 'natuur' wordt in deze studie niet exact beschreven. Naast wat in de volksmond onder natuur (inclusief bos) wordt verstaan, wordt onder natuur ook verstaan:

- agrarisch natuurbeheer;
- gemeentelijk bossen, stadsparken en begraaftplaatsen die als natuur kunnen worden aangemerkt;
- natuurterreinen van defensie;
- golfbanen (als het doel niet alleen recreatie is);
- tijdelijk bos.

In deze studie worden de EHS, Landinrichtingsprojecten, Belvédèregebieden, waterwinning, enzovoort waarvoor fiscale faciliteiten voor natuur gelden, ook bekeken. Bovendien valt educatie (natuurbeleid) voor natuur en landschap onder natuur.

Milieu valt niet onder natuur, ondanks het feit dat er wel indirecte effecten op natuur kunnen optreden bij milieuregelingen. Fiscale faciliteiten zoals de milieu-investeringsaftrek (MIA), de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) en de energie-investeringsaftrek (EIA) hebben primair een milieu/energiedoelstelling, en vallen buiten het onderzoekskader voor natuur. Dit geldt ook voor onderdelen van 'Groen Beleggen' anders dan het onderdeel 'Natuur, bos en landschap'; onderdelen als bijvoorbeeld 'Biologische Landbouw' en 'Duurzame Energie' hebben immers primair een milieudoel.

Niet van elk jaar zijn gegevens bekend, met name wanneer het gaat om tellingen die niet jaarlijks worden uitgevoerd. Bij de analyse van de belastinguitgaven worden dus diverse bronnen met diverse jaren gebruikt. Van een bron is steeds het meest recente jaar in de analyse gebruikt. Bij bronvermelding wordt aangegeven om welk jaar het gaat.

In eerste instantie ging het in de studie om 2001 en 2003. Dit is analoog aan de jaren waarvoor het CBS kosten verbonden aan natuur verzamelt. Echter, data zijn te beperkt om belastinguitgaven exact voor deze jaren weer te geven.

Jaargebonden belastingnormen: 2004

Een groot aantal vrijstellingsbedragen en tarieven wisselen elk jaar. In de berekeningen zijn steeds de bedragen en tarieven van 2004 gebruikt. Veel normwaarden werden in 2005 licht aangepast; alleen substantiële wijzigingen zijn in de tekst aangegeven.

1.5 Leeswijzer

De hoofdstukken twee tot en met zes gaan over belastingen die door het Rijk worden geïnd en waarbij meerdere fiscale faciliteiten een rol spelen. De volgende belastingen komen aan de orde: inkomstenbelasting (hoofdstuk 2), vennootschapsbelasting (hoofdstuk 3), overdrachtsbelasting (hoofdstuk 4), omzetbelasting (hoofdstuk 5) en recht van successie, schenking en overgang (hoofdstuk 6). Hoofdstuk 7 behandelt de overige belastingen die via het Rijk worden geïnd: dividend- en kapitaalbelasting en regulerende energiebelasting. Deze belastingen hebben een fiscale faciliteit voor het natuurbeleid.

In hoofdstuk 8 komt de onroerendzaakbelasting aan de orde; een belasting die geïnd wordt door gemeenten. Hoofdstuk 9 gaat over de waterschapsbelasting (geïnd door waterschappen). In hoofdstuk 10 volgen tot slot enkele conclusies.

2. Inkomstenbelasting

2.1 Inleiding

De inkomstenbelasting (IB) wordt van natuurlijke personen geheven. Het gaat om inkomen uit:

- werk en woning (box I);
- aanmerkelijk belang in een vennootschap (box II);
- sparen en beleggen (box III).

De IB is een belasting die via het Rijk geïnd wordt. De fiscale faciliteiten verbonden aan natuur leiden tot derving - dus belastinguitgaven - voor de rijksoverheid. In tabel 2.1 worden de fiscale faciliteiten vermeld waarvan in diverse *Miljoenennota's* is geraamd hoe hoog de belastinguitgaven zijn.

Van deze fiscale faciliteiten zijn de in deze studie berekende belastinguitgaven er naast gezet (zie laatste kolom in tabel 2.1). De belastinguitgaven van andere fiscale faciliteiten via de inkomstenbelasting zijn niet bekend in de *Miljoenennota's*. Het gaat om 'eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruik woning onderneming', 'persoonsgebonden aftrek', 'fiscale transparantie NSW-rechtspersonen' en 'giften aan algemeen nut beogende instellingen (met betrekking tot natuur)'. Van deze fiscale faciliteiten worden in deze studie zoveel mogelijk de belastinguitgaven berekend. Het hoofdstuk wordt afgesloten met conclusies.

2.2 Bosbouwvrijstelling en optieregeling¹

2.2.1 Inleiding²

Voordelen uit het bosbedrijf worden niet tot de winst gerekend. Er is gekozen voor een zogenaamde objectieve vrijstelling. Dat betekent dat deze vrijstelling geldt voor iedere onderneming die bos exploiteert, ook al maken de bossen slechts een klein deel uit van een grote onderneming met geheel andere activiteiten.

Het begrip 'voordelen' heeft betrekking op het *saldo* van baten en lasten. Als de lasten de baten overtreffen is het negatieve saldo niet aftrekbaar van elders genoten inkomsten: de bosbouwvrijstelling werkt dan in het nadeel van de ondernemer.

¹ Art. 3.11, eerste en tweede lid, Wet IB 2001.

² Bron: Bakker (2004).

Tabel 2.1 Overzicht fiscale faciliteiten via inkomstenbelasting en bijbehorende belastinguitgaven voor 2001-2005

Fiscale faciliteit Bron van raming	2001 MN03	2002 MN04	2003 MN04	2003 MN05	2004 MN05	2005 MN05	2004 LEI
	a)						
Bosbouwvrijstelling (+ optieregeling)	2	2	2	2	2	2	1
Vermogensrendementshef. bos en natuurterreinen	2	2	2	2	2	2	4,2
Belegging in groenfondsen b) waarvan onderdeel 'natuur, bos, landschap'	19	23	24	40 3,5	43	44	n.v.t. 3,9
Heffingskorting groene belegging b) waarvan onderdeel 'natuur, bos, landschap'	23	25	26	45 4	49	49	n.v.t. 4,2
Vrijstelling subsidies bos en natuur	8	13	15	6	8	9	5,3
Eigenwoningforfait en bijtel- ling privé-gebruik woning onderneming	-	-	-	-	-	-	0,5
Giften aan algemeen nut beogende instellingen (natuur)	-	-	-	-	-	-	3,7

a) Vanaf hier aangepaste raming voor 2003 en 2004 op basis van *Miljoenennota 2005*. De eerder gepubliceerde cijfers over 2001 en 2002 zijn echter niet bijgesteld op grond van de gewijzigde inzichten. Dit is van belang voor de interpretatie van de vermelde cijfers over 2001 en 2002; b) Deze fiscale faciliteiten vallen onder 'Groen Beleggen', een regeling die uit een aantal onderdelen bestaat. Het onderdeel dat voor deze studie van belang is ('Natuur, bos en landschap') bedraagt circa 9% van de vermelde belastinguitgaven. Voor 2003 bedragen de belastinguitgaven in de MN05 dan 3,5 en €4 miljoen (9% van €40 en 45 miljoen) voor respectievelijk 'Belegging in groenfondsen' en 'Heffingskorting groene belegging'. Ook de LEI berekening beperkt zich tot het onderdeel *Natuur, bos en landschap*.

Bron: Ministerie van Financiën, 2003-2005 (MN2003: tabel 5.4.1; MN2004 en MN2005: tabel 5.3.1); LEI berekeningen, 2005.

De bosbouwvrijstelling houdt ook in dat de bosbouwer geen gebruik kan maken van een aantal ondernemingsfaciliteiten, omdat deze gekoppeld zijn aan de winst uit onderneming in de zin van de Wet IB 2001. Het betreft de fiscale oudedagsreserve, zelfstandigenaftrek en meewerkaftrek. Onder verwijzing naar de bosbouwvrijstelling zijn de (van de IB vrijgestelde) bosbouwers uitgesloten van de investeringsaftrek en vermogensaftrek.

Optieregeling

Onder de optieregeling wordt verstaan de keuze die de boseigenaar wordt geboden de bosbouwvrijstelling niet van toepassing te doen zijn. Daarmee komen de voordelen uit het

bosbedrijf onder het normale fiscale regime van de IB. De verliezen van het bosbedrijf zijn te verrekenen met buiten de bosbouw genoten inkomsten. De boseigenaar die wenst te opteren voor het belaste regime moet hiertoe een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur. Gaat deze akkoord, dan geldt dit tot wederopzegging, doch ten minste voor 10 jaren.

Van de optieregeling kan in beginsel alleen gebruik worden gemaakt indien het bosbedrijf gezien kan worden als *bron van inkomen*. Over een bosbedrijf dat elk jaar verlies lijdt kan de belastinginspecteur oordelen dat het bos niet voldoet aan de 'bronbeginselen'. Dat heeft tot gevolg dat het bos niet onder het fiscale regime valt. En dus, dat de verliezen in het bos niet te verrekenen zijn met elders genoten inkomsten.

2.2.2 Bosbouwvrijstelling

In deze studie wordt bij bedrijven met bosexploitatie onderscheid gemaakt in bedrijven groter dan 5 ha en in bedrijven kleiner dan 5 ha. Deze indeling is gebaseerd op het feit dat bedrijven met meer dan 5 ha bos wettelijk verplicht zijn zich te registreren bij het Boschap. Begin 2004 waren er 1.285 particuliere boseigenaren (groter dan 5 ha) opgenomen in het registratiesysteem van het Boschap (Boschap, 2003/2004). Vanuit het 'Meetnet Functievervulling Bos'¹ (MFV-bos) waarin een ondergrens wordt gehanteerd van 0,5 ha, is afgeleid dat het aantal particuliere boseigenaren met een perceel kleiner dan 5 ha - per ultimo 2002 - naar schatting (want MFV-bos is een steekproef) 40.900 bedroeg. In totaal gaat het dus om circa 42.200 belastingplichtigen. Onbekend is hoe groot het aantal rechtspersonen (BV's, stichtingen en dergelijke) binnen deze groep particuliere boseigenaren is. Rechtspersonen zijn voor hun ondernemingsactiviteiten belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (VpB). Verwacht mag worden dat deze categorie niet of nauwelijks gevonden wordt bij de zeer kleine, niet bij het Boschap geregistreerde particuliere eigenaren. Een onbekend deel van genoemde 1.285 grotere boseigenaren functioneert wel als rechtspersoon. Toch wordt voor het vaststellen van de belastinguitgave 'bosbouwvrijstelling' de totale groep boseigenaren aangemerkt als natuurlijk persoon, belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Deze keuze is gerechtvaardigd, omdat de winst van de bosbouwonderneming die toebehoort aan een rechtspersoon, wordt bepaald met inachtneming van bepaalde vrijstellingen uit de Wet IB 2001. Zodoende genieten de ondernemingen die VpB-plichtig zijn eveneens de bosbouwvrijstelling (inclusief de optieregeling) en de gedeeltelijke vrijstelling van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.

Bedrijven met bosperceel groter dan 5 ha

Bedrijven met bosexploitatie van meer dan 5 ha worden alleen al vanwege hun bosbouwactiviteiten als onderneming aangemerkt (zowel voor IB als voor VpB). De eigenaar (natuurlijk persoon) van de persoonlijke onderneming is voor het resultaat van het bosbedrijf in beginsel belastingplichtig in box 1 van de IB. Daarnaast kan deze belastingplichtige ook voor andere (niet-bosbouw) bedrijfsactiviteiten - in box 1 belaste - winst uit onderne-

¹ Bron: Stichting Probos, Meetnet Functievervulling Bos, opname t/m 2002; areaal bos <5 ha is 70.700 ha, voor 87% eigendom van particulieren; bij een gemiddelde perceelomvang van 1,5 ha betreft het 40.900 particuliere boseigenaren (zie verder bijlage 2).

ming genieten, en/of belastbare resultaten uit overige werkzaamheden. Voor de bosbouwonderneming beperkt de IB-heffing zich tot box 1.¹

Iedere belastingplichtige die een bosbedrijf exploiteert - hoe klein ook - wordt fiscaal als eigenaar van een onderneming aangemerkt. Het inkomen uit de bosbouwactiviteiten blijft onbelast, want dit inkomen (positief en negatief) valt onder de bosbouwvrijstelling.

Op de meeste bedrijven met bosexploitatie (groter dan 5 ha) is er sprake van negatieve inkomensvorming. Bij exploitatie van een perceel bos overtreffen de kosten namelijk vaak de houtopbrengsten en overige opbrengsten.² Gemiddeld komt de jaarlijkse (fiscale) inkomenssituatie per bedrijf uit op €2.100 negatief. De (fiscale) kosten³ (€10.500) worden slechts ten dele gedekt uit houtopbrengsten en overige opbrengsten van €4.200 plus ontvangen subsidies van eveneens €4.200. Opmerkelijk is dat zelfs inclusief subsidies de inkomenssituatie gemiddeld negatief is. Indien geen subsidies zouden zijn verstrekt, zou de inkomenssituatie dus nog slechter zijn (€6.300 negatief). Dit laatste inkomen (exclusief subsidies) zou zonder de bosbouwvrijstelling in feite het belastbare inkomen zijn, want over subsidies van bos en natuur wordt geen belasting geheven.⁴

Op een bedrijf met meerdere activiteiten waarvan bosbouw er één is, kunnen belastingplichtigen de negatieve bedrijfsinkomsten uit de bosbouw voor de fiscus niet verrekenen met (positieve) inkomens uit de andere activiteiten. Echter bij negatieve inkomens uit de bosbouw kan de economische situatie van het bedrijf wel versterkt worden door positieve inkomens uit mogelijk andere aanwezige activiteiten. De bosbouwvrijstelling werkt bij negatieve inkomens dus nadelig voor belastingplichtigen. Een ander nadeel is dat belastingplichtigen die onder de bosbouwvrijstelling vallen (zowel bij negatieve als positieve inkomensvorming) geen gebruik kunnen maken van een aantal ondernemingsfaciliteiten die normaliter open staan voor ondernemers.

De bosbouwvrijstelling leidt dus niet tot belastingvoordelen voor de belastingplichtigen met een negatief inkomen uit de bosbouw. Alleen over positieve inkomens zou immers belasting kunnen worden geheven. Als belastinguitgave is de bosbouwvrijstelling alleen dus relevant bij een positief inkomen van bosbouwbedrijven.

Geconcludeerd wordt dat er met betrekking tot de bosbouwvrijstelling niet of nauwelijks sprake is van belastinguitgaven voor het Rijk omdat de gemiddelde inkomensvorming op de meeste bedrijven negatief is.

Naast bedrijven met een negatieve inkomensvorming uit de bosbouw is er ook een beperkte groep bedrijven die een positief inkomen ontvangen uit bosbouwactiviteiten.⁵ Van de 1.285 particuliere eigenaren die geregistreerd staan bij het Bosschap behaalt slechts 31% een positief fiscaal inkomen; bij slechts 7% is het inkomen groter dan €5.000 en bij 2% groter dan €15.000 (respectievelijk 80 en 22 bedrijven). Het aantal bedrijven dat profijt zou hebben van de bosbouwvrijstelling is dus bijzonder klein. Voor deze groep met

¹ Voor deze belastingplichtigen is de vermogensrendementsheffing van box 3 (zie paragraaf 2.3) - met een vrijstelling voor gronden bossen en natuurterreinen - niet aan de orde. Deze vermogensrendementsheffing van box 3 geldt uitsluitend voor bezittingen die geen deel uitmaken van het vermogen van een onderneming.,

² Bron: Bewerkte, niet-gepubliceerde gegevens Bedrijfsuitkomstenstatistiek LEI, 2002.

³ In genoemd kostenbedrag ontbreken berekende vergoedingen voor de aanwending van eigen arbeid van de ondernemer en eigen vermogen. Deze vergoedingen mogen niet tot de fiscale kosten worden gerekend.

⁴ Zie voor actuele situatie met betrekking tot de (gedeeltelijke) vrijstelling van de subsidies de opmerkingen in paragraaf 2.5.

⁵ Bron: Bewerkte, niet-gepubliceerde gegevens Bedrijfsuitkomstenstatistiek LEI, 2002.

positief inkomen kan de bosbouwvrijstelling dus wel een fiscale faciliteit zijn. Echter, de betekenis van deze belastinguitgave is toch niet relevant. De belangrijkste reden is dat het inkomen alleen maar positief is dankzij ontvangen subsidies voor bos en natuur. Deze subsidies zijn vrijgesteld¹ en maken daarom geen deel uit van de inkomensopbouw. In feite zou er zonder subsidies ook voor deze kleine groep belastingplichtigen geen positieve winst uit onderneming bestaan. Ook voor bedrijven met een positieve inkomensvorming uit de bosbouw is voor het Rijk dus geen sprake van belastinguitgaven.

Bedrijven met bosperceel kleiner dan 5 ha

Voor de 40.900 (geschat aantal in MFV-bos: zie bijlage 2) belastingplichtigen met minder dan 5 ha bos zal zelden sprake zijn van positieve inkomens (mede gelet op het ongunstige financiële plaatje bij eigenaren van grotere percelen), zodat ook zonder bosbouwvrijstelling het onderdeel winst uit onderneming in box 1 niet zou worden belast. Bij veronderstelde negatieve inkomsten is een belastinguitgave voor het Rijk dus niet aan de orde.

Normaliter blijven dergelijke kleinschalige activiteiten buiten box 1 en worden fiscaal aangemerkt als vermogensbeheer in box 3. Dit leidt echter niet tot belastingheffing in box 3 wegens de geldende vrijstelling voor bos- en natuurgronden in de vermogensrendementsheffing (zie paragraaf 2.3). Hiertegenover staat dat activiteiten van eigenaren van grotere percelen normaliter niet als vermogensbeheer zullen worden bestempeld omdat daar meestal sprake is van ondernemingsactiviteit die niet binnen box 3 maar in box 1 wordt geplaatst.

Als in de situatie waarin er geen bosbouwonderneming is, de (kleinschalige) activiteiten toch verder gaan dan past bij een normaal vermogensbeheer, dan zou toch nog belastbaarheid ('belastbaar resultaat uit overige werkzaamheid') kunnen ontstaan in box 1; in deze situatie geldt dan geen bosbouwvrijstelling. Genoemd 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheid' zal gezien de slechte rendementen van de kleinschalige activiteiten niet tot positief belastbaar inkomen aanleiding geven.

2.2.3 Optieregeling

Voor de optieregeling geldt dat de inspecteur waarschijnlijk zelden een aanvraag zal honoreren omdat meestal niet voldaan wordt aan het beginsel 'bron van inkomen' (structureel positief inkomen waarbij incidentele verliesjaren worden toegestaan). In de situatie dat er wel sprake is van een blijvende positieve inkomensvorming is niet snel te verwachten dat de belastingplichtige zelf gebruik wil maken van de optieregeling omdat zijn winst uit de bosbouw dan onder de reguliere inkomstenbelasting valt. In dat geval moet over de winst dus gewoon belasting worden betaald. Hier staat tegenover dat door de optieregeling toe te passen eventuele verliesjaren kunnen worden gecompenseerd en dat tevens gebruik kan worden gemaakt van de algemene ondernemingsfaciliteiten.

Als gekozen wordt voor de optieregeling waardoor de bosbouwvrijstelling niet (meer) van toepassing is, dan is er geen grond om deze situatie te zien als fiscale faciliteit.

¹ Behoudens goedkeuring door de Europese Commissie (zie paragraaf 2.5).

De winst uit onderneming is immers gewoon belastbaar volgens dezelfde regels die gelden voor niet-bosbouwondernemingen.

2.2.4 Conclusie

Voor de bosbouwvrijstelling zijn belastinguitgaven niet of nauwelijks aan de orde omdat er in het algemeen sprake is van een negatieve winst bij bosbouwbedrijven. Er kan dus niet gesproken worden over het onbelast laten van winst, omdat die meestal ontbreekt. Daarnaast kan de (negatieve) 'winst uit onderneming' als gevolg van de vrijstelling niet worden verrekend met eventuele positieve elementen van de winst uit onderneming vanuit andere activiteiten. Dit is een nadeel voor de bosbouwer en in feite een voordeel voor het Rijk. Dit voordeel voor het Rijk wordt in dit onderzoek niet verder opgenomen als 'negatieve' belastinguitgave.

Toepassing van de optieregeling is niet relevant als belastinguitgave, omdat de belastingplichtige dan valt onder het normale inkomstenbelastingregime.

De toegepaste werkwijze in de *Miljoenennota* mondt uit in een jaarlijkse belastinguitgave van € 2 miljoen. De in deze studie beschreven methodiek leidt voor de bosbouwvrijstelling tot maximaal € 1 miljoen belastinguitgaven per jaar. Het gaat dan om belastingplichtigen met een positief inkomen die geen gebruikmaken van de optieregeling.

2.3 Vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen

2.3.1 Inleiding¹

Alle bossen, bepaalde natuurterreinen (heidevelden, hoogveenterreinen, zandverstuivingen, duinterreinen, kwelders, schorren, gorzen, slikken, riet- en ruiglanden, laagveenmoerassen voor zover deze terreinen geen landbouwgrond zijn) en NSW-gerangschikte onroerende zaken met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen zijn vrijgesteld voor de vermogensrendementsheffing.

Deze vrijstelling is alleen van toepassing indien de belastingplichtige vol eigenaar is van de grond. De vrijstelling is niet van toepassing op de in erfpacht of vruchtgebruik uitgegeven gronden.² De hoofdgerechtigde (bloot eigenaar) dient de waarde in het economische verkeer van het bloot eigendom van de gronden tot het box 3-vermogen te rekenen.

2.3.2 Uitgangspunten en uitwerking

Uitgangspunten

Voor berekening van de belastinguitgaven bij de fiscale faciliteit 'vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen' gelden in deze studie de volgende uitgangspunten.

¹ Bron: Bakker (2004).

² *NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, bladzijde 521.*

Allereerst wordt de eigenaar gelijkgesteld aan de gebruiker en heeft de vrijstelling betrekking op het gehele areaal. Niet bekend is in welke mate sprake is van in erfpacht of in vruchtgebruik uitgegeven gronden. Een tweede uitgangspunt is dat de waarde in het economisch verkeer van de bos- en natuurgronden gesteld is op €6.600 per hectare (Luijt en Woud, 2003; zie bijlage 1).

De vermogensrendementsheffing kent als drempel¹ het zogenaamde heffingsvrije vermogen. Dit houdt in dat in box 3 een vast bedrag van de bezittingen (minus de schulden) van de belastingplichtige is vrijgesteld van belastingheffing. Boven deze drempel wordt het vermogen (verschil van bezittingen en schulden) belast met 1,2%. Als onderdeel van de totale bezittingen zijn de gronden bossen en natuurterreinen vrijgesteld. Het effect van deze vrijstelling is maximaal als het saldo van de gezamenlijke overige bezittingen en schulden groter of gelijk is aan genoemde drempel. Immers, zonder de vrijstelling voor bos/natuurgronden zouden deze worden belast met genoemd percentage. Is de waarde van de overige vermogensbestanddelen kleiner dan de drempel dan wordt het effect van de vrijstelling beperkt tot het gedeelte van de gezamenlijke bezittingen (minus schulden) dat de drempel overtreft.

Uitwerking

In deze studie is berekend dat er circa 134.000 ha (114.000 ha bosgrond en 20.000 ha natuurgrond) in eigendom is van bijna 50.000 particulieren die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting (zie bijlage 2). De overige gronden - circa 425.000 ha (uitgaande van totaal areaal 559.700 ha (RIVM, Natuurbalans 2001; percelen > 1 ha)) - zijn in handen van gemeenten, provincies, rijk, Staatsbosbeheer en andere organisaties die niet onderhevig zijn aan de inkomstenbelasting en ook niet aan de vennootschapsbelasting.

Bij genoemd areaal van 134.000 ha van particulieren is een minimumperceelomvang van 0,5 ha aangehouden. Dit in afwijking van het CBS die de hectaregrens als minimum hanteert. Voor de minimumomvang van 0,5 ha is gekozen om een zo groot mogelijk deel van de bos- en natuurterreinen in de fiscale berekening te kunnen betrekken. Immers, ook kleine perceeltjes bos en natuur zijn vrijgesteld van de vermogensrendementsheffing en maken ook onderdeel uit van de belastinguitgave.

De waarde van de bos- en natuurgrond van genoemde 50.000 belastingplichtigen bedraagt voor de inkomstenbelasting €887 miljoen (waardering €6.600 per hectare; zie verder bijlage 3). Zonder vrijstelling over gronden bossen en natuurterreinen zou de vermogensrendementsheffing €10,6 miljoen bedragen (30% van 4% rendement over €887 miljoen). Deze maximale vrijstelling treedt alleen op als het saldo van de gezamenlijke overige bezittingen en schulden groter of gelijk is aan het heffingsvrije vermogen.² Dat deze situatie eerder uitzondering dan regel zal zijn, wordt veroorzaakt door de (scheve) verdeling van het totaal areaal in kleinere en grote percelen, en de uitwerking hiervan op de invloed van het heffingsvrij vermogen.

Ruim de helft van de vrijstelling (€5,7 miljoen) valt ten deel aan belastingplichtigen met percelen kleiner dan 5 ha. Deze groep wordt gevormd door 97% van de 50.000 belas-

¹ In 2004 bedraagt de drempel €19.252 of het dubbele als de partner zijn/haar heffingsvrij vermogen overdraagt (bron: Belastingdienst). Jaarlijks vindt een aanpassing plaats van dit bedrag.

² In eerste instantie wordt voorbij gegaan aan de mogelijkheid van overdracht van het heffingsvrije vermogen van de partner van de belastingplichtige.

tingplichtigen, die gezamenlijk 54% van het areaal (72.250 van in totaal 134.440 ha) beheren. De overige 3% (1.512 belastingplichtigen) beheren de overige 46% van het areaal (62.000 ha). Deze scheve verdeling is bepalend voor de berekening van de werkelijke vrijstelling als aangenomen kan worden dat het heffingsvrije vermogen in het algemeen niet volledig wordt gevuld door andere belaste vermogensbestanddelen.

Voor de groep belastingplichtigen met de 'kleinere' percelen (kleiner dan 5 ha) geldt dat in de situatie dat de *helft* van het heffingsvrij vermogen niet benut wordt door andere vermogensbestanddelen, het effect van de vrijstelling hiermee dus wordt beperkt. In feite is de maximale €5,7 miljoen van deze groep vrijwel geslonken tot €0,2 miljoen.

Voor de kleine groep met de grotere percelen is het vrijgestelde vermogensbedrag veel groter dan bij de grote groep met de kleinere percelen. Wegens het zeer kleine aantal belastingplichtigen is het effect van het niet of niet volledig benutten van het heffingsvrije vermogen is dan ook zeer beperkt. De maximale €4,9 miljoen daalt slechts met €0,2 miljoen naar €4,7 miljoen als de helft van het heffingsvrij vermogen onbenut is.

Onder de aanname dat de vrijstelling voor bos en natuurgronden eerst *volledig* moet worden 'verrekend' met het heffingsvrije vermogen, blijft er van de oorspronkelijke €10,6 miljoen toch nog €4,6 miljoen over als belastingsubsidie. Deze €4,6 miljoen komt volledig toe aan de 1.512 belastingplichtigen met de grotere (> 5 ha) percelen (gemiddelde omvang 41 ha per belastingplichtige). De overgrote meerderheid (97%) die gezamenlijk de helft van het areaal beheert, kan met een vrijgesteld vermogen van €10.000 (gemiddeld 1,5 ha tegen €6.600 per hectare) niet profiteren van de vrijstelling indien het grootste deel van het heffingsvrije vermogen nog open staat.

De overdracht van het heffingsvrije vermogen van de partner van de belastingplichtige heeft slechts een beperkt effect op de omvang van de belastinguitgave: bij halve respectievelijk volledige benutting van het heffingsvrije vermogen voor andere vermogensbestanddelen daalt de belastinguitgave tot €4,6 miljoen respectievelijk €4,2 miljoen.

2.3.3 Conclusie

In de *Miljoenennota* is het budgettaire belang van deze faciliteit gesteld op €2 miljoen per jaar (periode 2001 t/m 2005). In afwijking hiermee wordt in deze studie geschat dat belastinguitgave voor 'vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen' €4,2 miljoen per jaar bedraagt. Dit is een soort minimumpositie waarbij wordt verondersteld dat de berekende vermogenswaarde van bos- en natuurgronden gekort is met de volledige drempel van de belastingplichtige met inbegrip van die van de partner. In het geval dat het 'overige' vermogen van alle belastingplichtigen het heffingsvrije vermogen reeds overtreft dan kan het onbelast laten van bos- en natuurgronden worden gesteld op een maximale belastinguitgave van €10,6 miljoen per jaar. De feitelijke situatie zal dicht in de buurt liggen van eerdergenoemde €4,2 miljoen omdat een gemiddeld niveau van 'overig' vermogen ter waarde van de helft van de drempel niet onrealistisch lijkt en het bedrag van de minimumwaarde zelfs in deze situatie al bijna bereikt is.

2.4 Groen Beleggen

2.4.1 Inleiding¹

Groen Beleggen heeft tot doel het bevorderen van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu, waaronder natuur en bos. De faciliteit is met name gericht op projecten die op zichzelf beschouwd een positief rendement behalen, maar die voor beleggers niet interessant zijn omdat het rendement laag ligt. Door ervoor te zorgen dat het rendement van deze projecten wordt verhoogd, wordt beoogd krediet- en beleggingsinstellingen te interesseren voor het beleggen van vermogen in groenprojecten.

Groen Beleggen houdt in dat vermogen dat belegd is in groene fondsen² is vrijgesteld van de vermogensrendementsheffing. Het met betrekking tot de groene beleggingen maximaal vrijgesteld vermogen bedraagt (in combinatie met vrijgesteld vermogen in sociaal-ethische beleggingen, samen maatschappelijke beleggingen genoemd) € 51.390. Dit bedrag wordt verdubbeld bij overdracht van het vrijgestelde vermogen door de partner van de belastingplichtige. Bovendien geniet de belastingplichtige een heffingskorting van 1,3% van het in maatschappelijke beleggingen belegd vermogen.³ Deze heffingskorting kan niet hoger zijn dan 1,3% van het hiervoor genoemde maximaal vrijgestelde bedrag, dus niet hoger dan €668.

2.4.2 Toelichting en uitwerking⁴

Groen Beleggen is opgebouwd uit een aantal onderdelen. De onderdelen betreffen 'Natuur, bos en landschap', 'Biologische landbouw', 'Groenlabel kassen', 'Agrificatie', 'Duurzame energie', 'Duurzame woningbouw', 'Fietspadinfrastructuur', 'Vrijwillige bodemsanering' en 'Andere projecten'. In dit onderzoek is alleen het onderdeel 'Natuur, bos en landschap' relevant.

Bij 'Natuur, bos en landschap' gaat het om de aanleg van nieuw bos en om projecten die gericht zijn op het ontstaan en het instandhouden van andere natuur- en landschappelijke waarden in Nederland. Agrariërs of natuurbeheerders komen in aanmerking voor groene financiering van natuurvriendelijk beheer op basis van de aanwijzing in het kader van de Subsidieregeling natuurbeheer 2002 of de Subsidieregeling Agrarisch Natuurbeheer. Verder worden er groenverklaringen afgegeven voor het ontwikkelen en instandhouden van 'bos en andere houtopstanden', voor landgoederen volgens de Natuurschoonwet 1928, en voor projecten op basis van de Regeling beheersovereenkomsten en natuurontwikkeling.

Groen Beleggen als geheel, dus ook per onderdeel, valt uiteen in twee soorten fiscale faciliteiten: enerzijds de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing (ook wel beleggen in groenfondsen genoemd) en anderzijds een specifieke heffingskorting. Beide fiscale

¹ Bron: Bakker (2004).

² Groene fondsen zijn bepaalde krediet- of beleggingsinstellingen, waarvan het doel en de feitelijke werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan uit het verstrekken van kredieten ten behoeve van of het (indirect) beleggen in projecten in het belang van de bescherming van het milieu, waaronder bos en natuur.

³ Art. 8.19, Wet IB 2001.

⁴ Bron: Novem, *Jaarverslag 2003 Groen Beleggen*.

faciliteiten worden berekend op basis van het vermogen dat door spaarders is vastgelegd in maatschappelijke (groene) beleggingen (onderdeel 'Natuur, bos en landschap').

Uitwerking (zie bijlage 4)

Het totale ingelegd vermogen bedraagt €3,6 miljard per 31 december 2003. Het gaat om 162.000 spaarders en beleggers in de Groenfondsen die gemiddeld €22.500 per persoon inleggen.¹ De vermogensrendementsheffing bedraagt 1,2%. Voor alle onderdelen van de Groen Beleggen samen zijn de belastinguitgaven voor de vermogensrendementsheffing €44 miljoen (1,2% van €3,6 miljard). Het onderdeel 'Natuur, bos en landschap' maakt 8,8% uit van het totale ingelegd vermogen.² De belastinguitgaven voor dit onderdeel bedragen dus voor de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing €3,9 miljoen (8,8% van €44 miljoen).

De heffingskorting Groen Beleggen bedraagt 1,3% van het totale ingelegd vermogen. Voor alle onderdelen samen zijn de belastinguitgaven dus €47 miljoen (1,3% van €3,6 miljard). Voor het onderdeel 'Natuur, bos en landschap' gaat het in 2003 om €4,2 miljoen (8,8% van €47 miljoen).

2.4.3 Vergelijking met omvang van belastinguitgave in *Miljoenennota*

In de *Miljoenennota* is geen onderscheid gemaakt in de verschillende onderdelen van Groen Beleggen (zie tabel 2.1). De omvang van de investeringen in groene fondsen is in de *Miljoenennota* gebaseerd op gegevens uit de aangiften via de Belastingdienst. In deze studie is daarentegen de omvang van deze investeringen bepaald op basis van het ingelegd vermogen dat genoemd is in het Jaarverslag 'Groen Beleggen'. In grote lijnen leiden beide bronnen tot een vergelijkbaar beeld. Binnen het totaal ingelegd vermogen van Groen Beleggen vormt het onderdeel 'Natuur, bos en landschap' met 8,8% slechts een klein aandeel. De onderdelen 'Groen Label Kassen' en 'Duurzame Energie' zijn - elk met 30% - bijvoorbeeld aanmerkelijk grotere bestanddelen binnen Groen Beleggen. Voor 2003 bedraagt dit €321 miljoen (8,8% van €3,6 miljard totaal ingelegd vermogen).

¹ Het vrijgestelde vermogen voor maatschappelijke (inclusief sociaal-ethische) beleggingen van de belastingplichtige is gemaximeerd op €51.390. Gemiddeld heeft een spaarder minder dan de helft van dit maximum ingelegd. Het belegde bedrag dat bij een aantal belastingplichtigen het maximum overschrijdt en dus niet vrijgesteld is, zal dan ook zeer beperkt zijn. De maximering wordt daarom verder buiten beschouwing gelaten.

² Van het totaal ingelegd vermogen (€3.637 miljoen per ultimo 2003) is geen uitsplitsing beschikbaar per onderdeel van de Groenregeling. Projecten waarvoor een groenverklaring is afgegeven worden niet ten volle blijvend groen gefinancierd. De ondernemer dient vaak ook eigen vermogen in te brengen in het project. Soms gaat een voorgenomen - marginaal - project niet door. Daarnaast neemt de groene financiering per project in de tijd af als er wordt afgeschreven op de investering en men vervolgens de lening moet aflossen. Tevens wordt niet het gehele beschikbaar gekomen groen vermogen (direct) geleend aan of belegd in groenprojecten (per 31 december 2003 is dit gemiddeld 82%; de norm schrijft gemiddeld 70% voor). Het aandeel van het onderdeel 'Natuur, bos en landschap' van het totaal ingelegd vermogen wordt daarom gelijkgesteld aan het aandeel van 'Natuur, bos en landschap' (8,8%) binnen het totaal van de afgegeven groenverklaringen (respectievelijk €484 miljoen en €5.481 miljoen.).

2.4.4 Conclusie

De belastinguitgaven verbonden aan vrijstelling van vermogensrendementsheffing voor Groen Beleggen bedragen voor 'Natuur, bos en landschap' - op basis van €321 miljoen in-gelegd vermogen - jaarlijks €3,9 miljoen. Voor heffingskorting Groen Beleggen zijn de belastinguitgaven €4,2 miljoen per jaar.

2.5 Vrijstelling subsidies Bos- en natuurbeheer

2.5.1 Inleiding¹

Een nader bepaald deel van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur, evenals voordelen uit overeenkomsten die vooruitlopen op die regelingen worden niet tot de winst van de onderneming gerekend. In de Uitvoeringsregeling IB 2001 is bepaald dat deze vrijstelling van toepassing is op de subsidies die worden verstrekt op grond van de Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer en de daarop vooruitlopende proefprojecten. Van de uitgekeerde subsidies is 90% vrijgesteld.

Hierbij twee aantekeningen:

1. de Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer is per 2000 opgegaan in de Subsidie-regeling Natuurbeheer (SN) 2000. Voordat de vrijstelling voor subsidies voor bos- en natuurbeheer van toepassing kan worden op de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 - wat is toegezegd door de Minister van LNV tijdens de introductie van deze regeling en bevestigd in de *Nota fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid*² (maakt onderdeel uit van Belastingplan 2000) - moet de Europese Unie de fiscale faciliteit goedkeuren. Zolang deze niet is goedgekeurd worden de uitgekeerde bedragen bij de subsidiege-rechtigde waarbij het natuurterrein kwalificeert als ondernemingsvermogen of een werkzaamheid volledig belast;
2. binnen het kader van het Belastingplan 2002³ is besloten de gedeeltelijke vrijstelling te verhogen tot een volledige vrijstelling, onder voorbehoud van goedkeuring van de Europese Commissie. Deze toezegging is op het moment van publicatie nog niet in de Uitvoeringsregeling verwerkt.

2.5.2 Toelichting en uitwerking

Zolang de subsidieregeling niet door de Europese Unie is goedgekeurd worden de uitge-keerde bedragen bij de subsidiegerechtigde waarbij het natuurterrein kwalificeert als ondernemingsvermogen of een werkzaamheid volledig belast. Er is dus in de praktijk (nog) geen sprake van vrijstelling van 90% van de uitgekeerde subsidies. Hetzelfde geldt voor het besluit tot verhoging van de gedeeltelijke naar volledige vrijstelling binnen het kader

¹ Bron: Bakker (2004).

² *Kamerstukken II* 2001/02, 28 207, nr. 1.

³ Wet van 11 december 2002, *Stb.* 613.

van Belastingplan 2002. Formeel is de belastinguitgave wegens vrijstelling bos- en natuurbeheer in 2004 niet aan de orde.

Onder de veronderstelling dat met ingang van 2004 de vrijstelling gedeeltelijk of volledig van toepassing wordt, kan de omvang van de hiermee samenhangende belastinguitgave worden berekend. Toekenning van Subsidie (Agrarisch) Natuurbeheer vindt in de regel plaats aan personen of bedrijven die belastingplichtig zijn. Subsidie wordt namelijk niet verstrekt aan publiekrechtelijke rechtspersonen, waterwinbedrijven en Staatsbosbeheer. De omvang van de belastinguitgave door het onbelast laten van deze subsidies is gelijk aan de (marginale) inkomstenbelastingquote over het verstrekte bedrag aan subsidies aan belastingplichtigen in de IB en de vennootschapsbelasting (VpB).

Van belang is de hoogte van het (marginale) tarief dat hoort bij het gemiddelde inkomen waarop de belastinguitgave in mindering gebracht wordt. De feitelijke gemiddelde belastingdruk is hierbij niet relevant. Uitgangspunt is het inkomensniveau van zelfstandigen (volgens CBS, Statline 2000) dat €17.700 per persoon per jaar bedraagt. Dit inkomen valt bijna geheel in schijf 1 (maximumwaarde €16.265); in deze schijf geldt een tarief (zowel gemiddeld als marginaal) van 33,55%. Dit tarief wordt in dit onderzoek afgerond op 33%, en wordt gebruikt voor zowel berekeningen met betrekking tot de inkomstenbelasting als berekeningen met betrekking tot de vennootschapsbelasting (werkelijk tarief VpB 34,5%; vanaf 2005 31,5%).

Om het totale subsidiebedrag in de regeling Subsidie Natuurbeheer (SN) te berekenen voor particulieren/bedrijven is de LNV-begroting voor 2004 bekeken (Ministerie van LNV, 2003). In de begroting staan voor de Ecologische Hoofdstructuur de volgende bedragen vermeld:

- voor beheer 'bestaand bos, natuurterreinen en landschap' €22,5 miljoen. Dit bedrag is in de regeling Subsidie Natuurbeheer (SN) voor in totaal 225.000 ha zowel bestemd voor particuliere terreinbeheerders (zoals Natuurmonumenten, provinciale landschappen en dergelijke) als voor personen/bedrijven. De verdeling van deze vergoeding voor beheer wordt voor particuliere terreinbeheerders gesteld op 65% en voor personen/bedrijven op 35%. Dit is conform de verhouding van de arealen. Voor personen/bedrijven bedraagt de vergoeding voor beheer dan €8 miljoen (35% van €22,5 miljoen);
- voor regeling Subsidie Agrarisch Natuur- en landschapsbeheer (SAN) €49,6 miljoen. Deze SAN-begrotingspost is niet relevant als belastinguitgave omdat - met uitzondering van het beperkte onderdeel landschapspakketten - de subsidie niet is vrijgesteld;
- voor particulier natuurbeheer functieverandering €1,55 miljoen;
- voor inrichting is circa €19 miljoen beschikbaar. Verondersteld is dat het gehele bedrag binnen SN wordt toegekend. Ook binnen SAN bestaan bijdragen in inrichtingskosten die uit deze post worden gedekt, maar de omvang hiervan zal naar verwachting zeer klein zijn. Evenals bij 'beheer' wordt voor personen/bedrijven 35% (van €19 miljoen) aangehouden: €6,8 miljoen.

Samenvattend bedraagt het subsidiebedrag in SN van particulieren/bedrijven in 2004 €16,2 miljoen. Bij een marginaal belastingtarief van 33% is de belastinguitgave voor vrijstelling subsidies Bos- en natuurbeheer dan €5,3 miljoen voor particulieren/bedrijven.

2.5.3 Vergelijking met omvang van belastinguitgave in *Miljoenennota*

Bovenstaande belastinguitgaven van €5,3 miljoen wijkt af van het bedrag in de *Miljoenennota 2004* (€8 miljoen). De opzet die in de *Miljoenennota* is gevolgd, is niet bekend. Wel is bekend dat in beide methoden (hoewel formeel nog niet juist, wegens de nog te verkrijgen goedkeuring van de Europese Commissie) is uitgegaan van 100% vrijstelling. Voorafgaand aan deze goedkeuring, kan van een fiscale vrijstelling geen gebruikgemaakt worden. Er ontstaat hierdoor een ophoping van aanvragen.

2.6 Eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruik woning onderneming

2.6.1 Inleiding¹

Eigenwoningforfait

Kwalificeert een woning als eigen woning, dan wordt een percentage van 0,85 van de WOZ-waarde, met een maximum van €8.500, bij het belastbaar inkomen geteld.²

Indien deze woning gerangschikt is onder de NSW, dan werkt de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte zaken door in de bijtelling voor het privé-gebruik van de woning die tot het vermogen van de onderneming behoort.

Bijtelling privé-gebruik woning onderneming

Is een woning die tot het ondernemingsvermogen behoort in gebruik als hoofdverblijf van de belastingplichtige of personen die tot zijn huishouding behoren, dan wordt een percentage van 2,05 van de WOZ-waarde, met een maximum van €20.650, bij het belastbaar inkomen geteld.³

Indien deze woning gerangschikt is onder de NSW, dan werkt de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte zaken door in de bijtelling voor het privé-gebruik van de woning die tot het vermogen van de onderneming behoort.

2.6.2 Toelichting en uitwerking

Toelichting

De fiscale faciliteit die de NSW-wet biedt in de vorm van een aangepaste WOZ-waarde (zie hierna), geldt voor de totale groep particulieren die IB-plichtig zijn. Deze groep particulieren kan worden opgedeeld in hen die gebruikmaken van de bosbouwvrijstelling (eigenwoningforfait) en hen die opteren voor het ondernemerschap. Als de woning van deze opteersders tot het vermogen van de onderneming behoort en tot zijn/haar hoofdverblijf behoort dan heeft bijtelling van privé-gebruikplaats. De woning kan ook buiten het vermogen van de onderneming gehouden zijn, zodat net als bij de bosbouwvrijstelling het eigenwoningforfait van toepassing is.

¹ Bron: Bakker (2004).

² Genoemde 0,85 en €8.500 zijn in 2005 gesteld op 0,60 en €8.750.

³ Genoemde 2,05 en €20.650 zijn in 2005 gesteld op 1,40 en €21.250.

Voor de uitwerking van beide groepen is van belang dat het overgrote deel van de eigenaren van NSW-landgoederen niet als IB-ondernemer wordt aangemerkt (zie paragraaf 2.2). Gezien de verdeling over beide groepen en het geringe verschil tussen de heffingspercentages van beide forfaits (respectievelijk 0,85 en 2,05%), wordt de faciliteit voor de totale groep uitsluitend met betrekking tot het eigenwoningforfait benaderd.

De inhoud van de faciliteit betreft dus de gereduceerde WOZ-waarde voor onder de NSW gerangschikte landgoederen, dat wil zeggen:

1. alle gronden ('rondom het huis') met uitzondering van directe ondergrond van gebouwen: WOZ is nihil (vrijstelling geldt ook voor erf, tuin, oprijlaan);
2. gebouwen, inclusief directe ondergrond: belast wordt de bestemmingswaarde in plaats van de waarde in het economisch verkeer (de 'normale' WOZ is dus vastgesteld op slechts 60-90% van de waarde in het economisch verkeer). De omvang van de faciliteit wordt in deze studie op gemiddeld 25% gesteld.

Uitwerking

Gronden 'rondom het huis'

Met betrekking tot het onderdeel gronden 'rondom het huis' geldt dat de omvang van deze faciliteit (WOZ-waarde grond is nihil) verwaarloosbaar klein is. Op basis van waardering tegen waarde als bosgrond (€6.600/ha; Luijt en Woud, 2003) en uitgaande van een (ruim) perceel van 5.000 m² levert de faciliteit bij 0,85% heffingsstarief en (marginaal) 33% belastingtarief voor 1.524 IB-plichtigen (aantal NSW-landgoederen¹) in totaal slechts €14.000 besparing op.

Gebouwen

Ook bij het onderdeel gebouwen bestaat de fiscale faciliteit (dus de belastinguitgave) uit een reductie van de WOZ-waarde die normaliter gelijk is aan de waarde in het economisch verkeer. Deze reductie is afhankelijk van specifieke omstandigheden en eisen die aan het gerangschikte landgoed worden opgelegd die waardedrukkend werken. Gemiddeld lijkt reductie van de waarde in het economisch verkeer met 25% een goed uitgangspunt om de faciliteit te berekenen.

De belastingvermindering per NSW-belastingplichtige moet worden toegepast over een gemiddelde waarde van het gebouw. Door het ontbreken van statistische gegevens hierover, wordt gerekend op basis van respectievelijk €250.000 en €500.000 waarde per belastingplichtige (hierna aangeduid met respectievelijk situatie 1 en 2). De inkomensreductie bedraagt 25% van het heffingspercentage van 0,85%. De belastingvermindering hierover bedraagt 33% (voor de verklaring van de keuze van dit belastingtarief zie paragraaf 2.5.2). Voor de groep van 1.524 IB-plichtigen als geheel leidt dit tot een fiscale faciliteit van €270.000 (situatie 1) en tot €540.000 (situatie 2). Deze faciliteit ligt dus in de buurt van €0,5 miljoen per jaar.

¹ Bron: Bosschap, www.bosschap.nl

2.6.3 Conclusie

De waarde van de faciliteit bedraagt maximaal €0,5 miljoen per jaar.

2.7 Persoonsgebonden aftrek

De fiscale faciliteiten in deze studie beperken zich tot de belastinguitgaven die primair op natuur gericht zijn. De persoonsgebonden aftrek kent een algemene toepassing en is niet specifiek bedoeld voor natuur. Tot de persoonsgebonden aftrek behoren ook bepaalde uitgaven aan monumentenpanden, die in mindering gebracht worden op de IB. Fiscale begunstiging van monumentenpanden kan natuurlijk plaatsvinden bij eigenaren van bos- en natuurterreinen, maar evengoed bij andere belastingplichtigen. Daarom maakt de persoonsgebonden aftrek geen deel uit van dit onderzoek.

2.8 Fiscale transparantie NSW-rechtspersonen

2.8.1 Inleiding¹

Als een vennootschap kwalificeert als een NSW (Natuurschoonwet)-BV voor de vennootschapsbelasting en tevens aan de hierna te noemen twee voorwaarden is er voor de IB sprake van een fiscaal transparante vennootschap.

- het aantal aandeelhouders bedraagt niet meer dan 20 (overschrijding van het aantal van 20 is toegestaan, wanneer dat is veroorzaakt door verervingen, schenkingen of ontbindingen van huwelijksgemeenschappen);
- de aandeelhouders zijn slechts natuurlijke personen of andere NSW-lichamen.

De transparante status van een NSW-BV (ook transparence-fiscale genoemd) houdt in dat de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de vennootschap door de fiscus worden beschouwd als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de gezamenlijke aandeelhouders. De fiscus kijkt als het ware door de vennootschap heen. Fiscaal is er geen sprake van aandeelhouderschap, maar van mede-eigendom van een evenredig deel van de vennootschap. Aan ieder aandeel wordt een evenredig deel van het vermogen en van de resultaten (inkomsten en uitgaven) van de vennootschap toegerekend.

2.8.2 Toelichting en uitwerking

Een klein deel van de particuliere beheerders van het areaal bos en natuurterreinen bestaat uit de NSW-rechtspersonen. Door de transparante status van deze rechtspersonen worden de activiteiten beschouwd als die van de gezamenlijke aandeelhouders die als natuurlijk persoon belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting. In de voorgaande paragrafen van dit hoofdstuk is steeds uitgegaan van de totale groep particuliere beheerders, dus met

¹ Bron: Bakker (2004).

inbegrip van deze rechtspersonen die op gelijke wijze als de echte IB-plichtigen worden behandeld. De vaststelling van de fiscale faciliteit voor natuur is steeds uitgevoerd voor de totale groep.

2.8.3 Conclusie

Er kan geen specifieke fiscale faciliteit worden bepaald voor de NSW-BV's, wegens onbekendheid met de omvang van deze groep bedrijven. Door de transparance-fiscale maakt de belastinguitgave automatisch deel uit van de diverse IB-faciliteiten.

2.9 Giften aan algemeen nut beogende instellingen (natuur)

In Nederland zijn meerdere instellingen erkend als 'algemeen nut beogende instellingen' op het terrein van natuur. Voor deze instellingen geldt een aantal fiscale faciliteiten ten aanzien van aftrekbare giften en voor het recht van schenking en successie. In deze studie wordt een beperking gemaakt tot Vereniging Natuurmonumenten (NM) en de stichtingen Provinciale Landschappen (PL). Met deze instellingen wordt het overgrote deel gedekt van de inkomens- en vermogensoverdrachten aan instellingen die zijn gericht op natuurbehoud en dergelijke.

Reguliere vaste periodieke donaties

Giften aan algemeen nut beogende instellingen, waartoe dus ook NM en de PL worden gerekend, zijn aftrekbaar voor de inkomstenbelasting; volledige aftrek (van giften in de vorm van een periodieke uitkering¹) dan wel voor een beperkt deel². De bijdragen die donateurs, leden, begunstigers en dergelijke jaarlijks of incidenteel geven, behoren voor het overgrote deel tot deze laatste categorie, zodat de aftrekbaarheid voor de belastingplichtige wordt begrensd door de hoogte van het zogenaamde drempelinkomen.

Gezamenlijk bedraagt het aantal donateurs en dergelijke in 2004 circa 1,2 miljoen mensen (NM 909.000 en de PL 290.000). In totaal wordt door hen ongeveer €20,7 miljoen bijgedragen (NM €15,7 miljoen en de PL €5,0 miljoen).³

De omvang van de belastinguitgave bedraagt in 2004 - bij een marginaal IB-tarief van 33%⁴ en zonder rekening te houden met de drempel voor aftrek- maximaal €6,8 miljoen.

Overige giften en bijdragen

Naast bovenvermelde reguliere, vaste, jaarlijkse bijdragen van donateurs, begunstigers en dergelijke, zijn er ook inkomsten bij NM en de PL die als gift of vriendenbijdragen worden gerubriceerd onder baten uit eigen fondswerving. In totaal zijn deze giften voor 2003 ge-

¹ Waarvoor een notariële acte is vereist.

² Niet-aftrekbaar drempel bedrag (minimaal €60 en 1% van drempelinkomen) en maximumbedrag (10% van drempelinkomen).

³ Hierbij is uitgegaan van een gemiddeld contributiebedrag in 2004 van €17,23 per persoon bij NM en €17,18 per persoon bij Landschappen.

⁴ Voor de verklaring van de keuze van dit belastingtarief zie paragraaf 2.5.2.

schat op € 1,6 miljoen per jaar. De bijdrage aan de belastinguitgave is naar schatting €0,5 miljoen per jaar (bij 33% IB-tarief en zonder rekening te houden met de drempel).

In totaliteit veroorzaakt de aftrekbaarheid van giften aan NM en de PL een theoretische belastinguitgave van €7,3 miljoen (bij 33% marginaal IB-tarief). In werkelijkheid zal dit flink lager uitkomen als gevolg van begrenzingen die zijn gesteld aan de aftrekbaarheid (vooral door middel van de minimumgrens maar ook door de maximumgrens van het drempelinkomen). Feitelijke informatie over de beperking voor de aftrekmogelijkheden van giften door het drempelinkomen is echter niet beschikbaar. Het lijkt aannemelijk te veronderstellen dat voor een flink deel van de belastingplichtigen de som van de giften achterblijft bij de gestelde minimumeis ten behoeve van aftrekbaarheid, zodat geen enkele aftrek mogelijk is van kleine giftenbedragen. Verder worden de aftrekmogelijkheden van een waarschijnlijk klein(er) deel belastingplichtigen enigszins beperkt door de gestelde maximumeis. Omdat er naast giften aan NM ook aan andere instellingen giften worden gedaan, mag deze beperking van de giftenaftrek, die ontstaat door overschrijding van de maximumeis, niet geheel worden toegewezen aan giften besteed aan NM. Wellicht dat een goede benadering van de werkelijkheid is uit te gaan van een 50% werkelijke aftrekbaarheid van eerder genoemde €7,3 miljoen, dus €3,7 miljoen per jaar.

2.10 Conclusies

In de *Miljoenennota (MN)* is de (geschatte) omvang van een aantal fiscale faciliteiten opgenomen voor natuurbeleid. In de *Miljoenennota* gaat het om de volgende fiscale faciliteiten die alle vallen onder de inkomstenbelasting:

1. bosbouwvrijstelling;
2. de vrijstelling in de vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen;
3. het 'Groen Beleggen' in projecten van het onderdeel 'Natuur, Bos en Landschap': voor het belegde groene vermogen geldt vrijstelling van de vermogensrendementsheffing en tevens is een bijzondere heffingskorting van kracht;
4. de vrijstelling van de subsidies voor particulier natuurbeheer.

Uiteenlopende werkwijzen bij het opstellen van de *Miljoenennota* en de methodiek die in dit onderzoek is ontwikkeld, leiden echter tot slechts relatief kleine onderlinge verschillen. De *Miljoenennota 2005* gaat voor het jaar 2003 (bijgestelde raming) voor bovenstaande vier fiscale faciliteiten uit van een totaal bedrag van €17,5 miljoen. In dit onderzoek leidt de ontwikkelde methode tot €18,6 miljoen (voor 2004). De afzonderlijke onderdelen van beide methodieken wijken als gevolg van de gebruikte berekeningswijze niet sterk af.

Voor de onder (4) genoemde vrijgestelde subsidies is van belang dat beide methodieken uitgaan van *volledige* vrijstelling. Dit wordt pas effectief als de Europese Commissie deze regeling (uit Belastingplan 2002) heeft goedgekeurd. Zolang dit niet is gebeurd, bestaat er geen enkele vrijstelling, ook niet de 90% vrijstelling waarvan nationaal in een eerder Belastingplan sprake was, omdat ook deze nog geen goedkeuring van de Europese Commissie verkregen had.

De vier hiervoor genoemde fiscale faciliteiten zijn in dit onderzoek uitgebreid met een tweetal andere die niet worden genoemd in de *Miljoenennota*. Allereerst de doorwerking van de vrijstelling - die voortvloeit uit de Natuurschoonwet - voor gebouwde (gedeeltelijk) en ongebouwde eigendommen, bij de belastingonderdelen eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruikwoning onderneming. Verder - en dat is de belangrijkste van de twee - de fiscale aftrekbaarheid (binnen daartoe algemeen geldende grenzen) van giften aan 'algemeen nut beogende instellingen' die zijn gericht op natuurbehoud (Natuurmonumenten en provinciale Landschappen).

De belastinguitgave van eerder genoemde fiscale faciliteiten van € 18,6 miljoen wordt voor deze twee extra vrijstellingen aangevuld tot in totaal €22,8 miljoen. Dit bedrag komt jaarlijks als onzichtbare geldstroom binnen de geldende regels van de inkomstenbelasting aan het natuurbehoud ten goede.

3. Vennootschapsbelasting

3.1 Inleiding¹

De vennootschapsbelasting is een belasting die wordt geheven over de winst van bepaalde lichamen. De belasting wordt geïnd door het Rijk. In Nederland gevestigde naamloze vennootschappen (NV's), besloten vennootschappen (BV's) met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en coöperaties zijn belastingplichtig. Alleen als zij een onderneming drijven, vallen verenigingen en stichtingen onder de vennootschapsbelasting (VpB). Onder de VpB vallen tevens ondernemingen (bijvoorbeeld agrarische bedrijven en bosbouwbedrijven) van publiekrechtelijke personen (vooral gemeenten) en in buitenland gestationeerde ondernemingen die in Nederland inkomen ontvangen.

Het gaat bij de VpB om de volgende fiscale faciliteiten die van belang zijn bij natuurbeleid:

- de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen;
- de vrijstellingen in de winstbepaling (bosbouwvrijstelling en vrijstelling voor bepaalde subsidies ten behoeve van bos- en natuurbeheer).

Bovenstaande fiscale faciliteiten worden respectievelijk in paragraaf 3.2 en 3.3 behandeld. Het hoofdstuk sluit af met conclusies.

3.2 Subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen

3.2.1 Inleiding

Rechtspersonen die aan bepaalde voorwaarden voldoen, de zogenaamde NSW-lichamen, zijn vrijgesteld van VpB. Die voorwaarden zijn:

- de bezittingen van het NSW-lichaam dienen hoofdzakelijk (dat wil zeggen voor ten minste 70%) te bestaan uit gerangschikte NSW-landgoederen;
- de werkzaamheden van het NSW-lichaam moeten ten minste hoofdzakelijk (dat wil zeggen voor ten minste 70%) bestaan uit de instandhouding van die landgoederen; en
- de overige werkzaamheden mogen niet worden aangemerkt als het drijven van een onderneming.

Het doet niet ter zake of de NSW-landgoederen zijn opengesteld. De faciliteit is definitief, dat wil zeggen dat bij eventuele onttrekking aan de NSW van (het deel van) de onroerende zaak geen navordering plaatsvindt. De wet biedt niet de optie af te zien van deze vrijstelling.

¹ Bron: Bakker (2004).

3.3.2 Toelichting en uitwerking

Zoals in paragraaf 2.8 is verwoord, wordt de belastinguitgave voor natuurbeleid voor NSW-lichamen door de transparance-fiscale gepresenteerd onder de diverse IB-faciliteiten en niet als tegemoetkoming binnen de vennootschapsbelasting. Aan ieder aandeel wordt een evenredig deel van het vermogen en van de resultaten van de vennootschap toegerekend. Door dit onbelast te laten bij de gezamenlijke aandeelhouders worden de NSW-rechtspersonen buiten de VpB en IB gehouden.

3.3 De vrijstelling in de winstbepaling

3.3.1 Inleiding

De winst van de onderneming wordt bepaald met inachtneming van bepaalde vrijstellingen uit de Wet IB 2001. Zodoende genieten de ondernemingen die VpB-plichtig zijn eveneens de bosbouwvrijstelling (inclusief de optieregeling) en de gedeeltelijke vrijstelling van de voordelen uit bepaalde regelingen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.

Zie verder hoofdstuk 2 'bosbouwvrijstelling', 'optieregeling' en 'vrijstelling subsidies bos- en natuurbeheer'.

3.3.2 Toelichting en uitwerking

In tegenstelling tot de NSW-rechtspersonen die een subjectieve vrijstelling van de VpB genieten, moeten de overige rechtspersonen met bos- en natuuractiviteiten wel voldoen aan alle regels in de VpB. Toch is een aantal vrijstellingen (zie paragraaf 3.3.1) dat in de IB voor dit type ondernemingen (van natuurlijke personen) geldt, ook op rechtspersonen van toepassing. In hoofdstuk 2 zijn de faciliteiten binnen de inkomstenbelasting vastgesteld voor de totale groep particuliere beheerders. Een deel van deze 'particuliere' beheerders ontplooit zijn activiteiten met een onderneming die rechtspersoon is.

Het grootste deel van de totale groep is belastingplichtig voor de IB en een kleiner deel voor de VpB. De vaststelling van de fiscale faciliteit voor natuur is uitgevoerd voor de totale groep. De faciliteit van de rechtspersonen wordt berekend op dezelfde manier als voor de IB-plichtigen. Deze werkwijze leidt, afgezien van een klein verschil tussen de marginale belastingdruk van IB en VpB, tot een acceptabele berekeningswijze van de faciliteiten in IB en VpB voor natuurlijke en rechtspersonen samen. Uitsplitsing per belastingtype is door het niet kunnen kwantificeren van de twee groepen belastingplichtigen, niet mogelijk. Het gehele bedrag van de faciliteit wordt daarom gepresenteerd als IB-faciliteit.

3.4 Conclusies

Net als belastingplichtigen met een persoonlijke onderneming die voor hun 'natuur'-activiteiten voordelen genieten in de inkomstenbelasting, zijn soortgelijke maatregelen van kracht - in elk geval qua uitwerking - voor rechtspersonen die VpB-plichtig zijn.

Voor de NSW-lichamen geldt zelfs een subjectieve vrijstelling in de VpB, waarbij ook de toegerekende winst en vermogen aan de individuele aandeelhouders (elk voor zijn eigen individuele deel) niet tot een andere IB-heffing leidt dan zou gelden voor natuurlijke personen.

Voor de overige rechtspersonen met 'natuur'-activiteiten (geen NSW-lichamen) gelden dezelfde vrijstellingen ten aanzien van 'natuur' die binnen de IB bestaan als voor natuurlijke personen. De keuze van de ondernemingsvorm is nauwelijks van belang voor het verkrijgen van de fiscale faciliteiten voor 'natuur'.

Wegens het ontbreken van inzicht hoe het areaal natuur verdeeld is over de beide soorten belastingplichtigen, worden de faciliteiten bij de inkomstenbelasting gepresenteerd als totaalbedragen van de totale groep belastingplichtigen.

4. Overdrachtsbelasting

4.1 Inleiding¹

Overdrachtsbelasting (OvB) is een belasting die geheven wordt bij de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten op onroerende zaken. De belasting wordt geïnd door het Rijk. Belastingplichtigen zijn de verkrijger, natuurlijk persoon of rechtspersoon.

De OvB kent een aantal vrijstellingen met betrekking tot de eigendomsovergang van bosgronden en natuurterreinen. Zonder de vrijstelling zou de verkrijging van deze onroerende zaken (en rechten op onroerende zaken) belast worden met het tarief (6%) van de waarde van de verkrijging. Het object van de OvB is de verkrijging van onroerend goed, dat wil zeggen, ongebouwd en gebouwd. Tevens hoort de verkrijging van de rechten op onroerende zaken erbij: erfpacht (ongebouwd) en opstal en beklemming (gebouwd).

De OvB kent met betrekking tot natuur de volgende vrijstellingen:

1. verkrijgingen door bepaalde publiekrechtelijke lichamen, zoals de staat, provincie, gemeente, waterschap, recreatieschap;
2. verkrijgingen door Staatsbosbeheer (SBB) van een reeks objecten genoemd in artikel 1 onderdeel e van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer; hieronder valt de verkrijging van natuurterreinen;
3. verkrijgingen door het Bureau Beheer Landbouwgronden;
4. verkrijgingen van NSW-landgoederen door natuurlijke of rechtspersonen; voorwaarde is dat ook bij de verkrijger het landgoed een NSW-landgoed blijft;
5. verkrijgingen van natuurschoon - niet zijnde NSW-landgoederen - door natuurbeschermingsorganisatierechtspersonen.

De overige in de wet genoemde fiscale faciliteiten zijn niet direct toe te schrijven aan natuurbeleid.

4.2 Benodigde data en uitwerking

Data

De belastinguitgave die plaatsvindt door de bestaande vrijstellingen ten behoeve van verkrijgers van natuurgronden kan worden gekwantificeerd vanuit de door het LEI beheerde databank. Deze databank is opgebouwd uit kadaster- en DLG-gegevens en geeft alle grondtransacties in de periode medio 1998 tot medio 2003 weer. Het onderzoek is uitgegaan van het meest recent beschikbare kalenderjaar, dus 2002. Elke grondtransactie bevat informatie over waarde en aard van het verhandelde object, de vervreemder en verkrijger.

¹ Bron: Bakker (2004).

Vanuit het transactiebestand kan de populatie van - voor de OvB-vrijstelling - relevante transacties worden samengesteld waaruit de belastinguitgave wordt afgeleid.

De databank bevat informatie over alle grondtransacties. De vastgelegde informatie over de verkrijger en de aard van het object per transactie is in het algemeen voldoende om voor iedere fiscale faciliteit de vrijstelling te kwantificeren.

Uitwerking

Alvorens in te gaan op de specifieke groepen verkrijgers van natuurgronden die een vrijstelling genieten voor de OvB, wordt eerst het totaalbeeld in 2002 geschetst. In totaal waren er circa 1.200 grondtransacties ter grootte van in totaal 6.470 ha (zie tabel B5.1, bijlage 5). De (voor een deel nog in te richten) natuurgronden gingen voor €159 miljoen over naar de nieuwe eigenaar.

Deze aankoopwaarde is vrijwel geheel vrijgesteld van de 6% OvB-heffing. In totaal bedraagt de vrijstelling €8,6 miljoen per jaar (zie tabel B5.2, bijlage 5).

Bij de vrijstelling wordt onderscheid gemaakt in een aantal verkrijgercategorieën. De vrijstelling wegens gebruik 'natuur' is niet aan de orde voor de verkrijgercategorie 'familie' omdat daar al een eigen specifieke vrijstelling voor familieoverdracht geldt. Verder wordt de vrijstelling ten aanzien van de categorie 'overige natuurlijke en rechtspersonen' beperkt tot de NSW-gerangschikte percelen (circa 50% van totaal areaal). Andere natuurpercelen ontberen een vrijstelling.

In de database van de grondtransacties wordt per transactie het soort gebruik van de vervreemder gecodeerd, dus bijvoorbeeld 'gras-/bouwland'. Dit gebeurt ook als het toekomstig gebruik door SBB of natuurbeschermingsorganisaties, na inrichting, 'natuur' gaat worden. De reden van deze vervreemder-georiënteerde codering van het soort gebruik in de databank, is dat het prijsniveau aan de 'oude' bestemming van het terrein kan worden gerelateerd. Na overdracht worden de gronden voor natuurbestemming ingericht.

Net als bij aangekochte gronden die reeds een natuurbestemming hadden, is ook voor de nog in te richten natuurgronden de vrijstelling van OvB van toepassing. Dit geldt althans in de meeste gevallen. De vrijstelling wordt niet verleend als het aandeel 'bebouwd' van het aangekochte perceel gras-/bouwland relatief groot is, of deze wordt later teruggedraaid indien de grond als ruilgrond voor elders verworven terrein weer wordt afgestoten. De databank geeft geen inzicht in deze situaties. Gezien de waarschijnlijk beperkte betekenis van situaties waarin de vrijstelling niet geldt, heeft geen correctie plaatsgevonden van de geregistreerde set transacties.

De vrijstelling wordt genoten door een aantal categorieën kopers van natuurgrond:

1. Overheid: €0,621 miljoen, opgebouwd als volgt:
 - bureau beheer landbouwgronden €0,230 miljoen;
 - rijksoverheid €0,207 miljoen;
 - lagere overheden €0,184 miljoen;
2. Staatsbosbeheer: €2,817 miljoen. Het betreft gronden die zijn geleverd door DLG (via bureau beheer landbouwgronden) en aankopen bij gemeenten en andere natuurlijke en rechtspersonen. In totaal is er 1.951 ha aangekocht, waarvan 838 ha (89 transacties) in het transactiebestand gecodeerd is als natuurterreinen een dergelijke, en 1.113 ha (179 transacties) als gras- of bouwland. Deze laatste categorie krijgt direct dan wel indirect (ruilgronden) een natuurbestemming;

3. Particuliere natuurbeschermingsorganisaties (Natuurmonumenten en de Provinciale Landschappen): €4,517 miljoen. Het betreft gronden die zijn geleverd door DLG (via bureau beheer landbouwgronden) en aankopen bij gemeenten en andere natuurlijke en rechtspersonen. In totaal is er 2.937 ha aangekocht, waarvan 1.114 ha (147 transacties) in het transactiebestand gecodeerd is als natuurterreinen en dergelijke, en 1.823 ha (236 transacties) als gras- of bouwland. Deze laatste categorie krijgt direct dan wel indirect (ruilgronden) een natuurbestemming.
De particuliere natuurbeschermingsorganisaties genieten de vrijstelling zowel voor de NSW-landgoederen als voor natuurschoon dat niet behoort tot de in NSW gerangschikte landgoederen;
4. Overdrachten binnen familieverband. Bij bedrijfsoverdracht/ generatiewisseling geldt een specifieke (familie)vrijstelling waardoor *geen* vrijstelling met het oog op het soort gebruik (natuur) is berekend voor deze categorie;
5. Overige natuurlijke en rechtspersonen: €0,683 miljoen.
In deze categorie geldt de vrijstelling alleen voor gerangschikte NSW-landgoederen, dit in tegenstelling tot de particuliere natuurbeschermingsorganisaties. Globaal kan de helft van het verworven areaal (totaal 1.022 ha)¹ worden aangemerkt als NSW-landgoed.²

4.3 Conclusies

De fiscale faciliteiten in de overdrachtsbelasting bij de overdracht van gronden die bij de verkrijger de natuurbestemming houden of krijgen, kunnen worden gekwantificeerd vanuit de door het LEI beheerde databank, waarin alle grondtransacties zijn opgenomen en die opgebouwd is uit kadaster- en DLG-gegevens.

In de wet wordt een aantal groepen onderscheiden dat in aanmerking komt voor vrijstelling van de OvB. De wijze van vastlegging van vervreemders- en verkrijgercategorie in genoemd transactiebestand sluit in grote lijnen goed bij deze - in de wet onderscheiden - groepen aan. De omvang van de faciliteit bedraagt in totaal €8,6 miljoen in 2002. Dit is het vrijgestelde bedrag van circa 1.200 'natuur'grondtransacties - in totaal 6.470 ha - met een gezamenlijke aankoopwaarde van €159 miljoen.

Deze faciliteit is als volgt toegedeeld aan de vrijgestelde groepen:

1. publiekrechtelijke lichamen (inclusief Bureau Beheer Landbouwgronden) € 0,621 miljoen;
2. SBB €2,817 miljoen;

¹ Zie tabel B5.1, bijlage 5.

² Dit NSW-areaal is niet in de databank vastgelegd, maar wordt als volgt benaderd: slechts 10% van de 410 transacties voldoet aan de NSW-eis (voor rangschikking) dat het terrein minimaal 5 ha groot moet zijn. Deze groep omvat echter wel 58% van het totale areaal (en waarde) van de verkregen gronden. Het lijkt daarom verantwoord om 50% (afgerond percentage) van de waarde van de grondaankopen (50% van 22,8 mln. - zie tabel B5.2, bijlage 5) te definiëren als gerangschikte NSW-landgoederen waarvoor de eerder vermelde vrijstelling voor de OvB geldt.

3. voor verkrijging van NSW-landgoederen €1,222 miljoen, verdeeld over Natuurmonumenten/provinciale Landschappen (€ 0,538 miljoen) en overige natuurlijke en rechtspersonen (€0,683 miljoen);
4. voor verkrijging van natuurschoon dat niet kan worden aangemerkt als landgoed in de zin van de NSW door Natuurmonumenten/provinciale Landschappen €0,135 miljoen;
5. voor verkrijging van gronden met gebruik bij de verkopende partij als gras-/bouwland en dergelijke - dus geen natuurterrein - die door Natuurmonumenten en Provinciale Landschappen worden omgezet in natuurgrond: €3,844 miljoen.

5. Omzetbelasting

5.1 Inleiding

De volgende fiscale faciliteiten met betrekking tot natuurbeleid kunnen worden onderscheiden:

- levering van bepaalde goederen en diensten tegen het verlaagde tarief;
- vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken; en
- landbouwregeling.

In paragraaf 5.2 wordt een toelichting gegeven.

5.2 Toelichting

In alle gevallen waarin sprake is van het beheer van bos (waaronder niet wordt inbegrepen houtopstanden langs wegen, in parken en plantsoenen en dergelijke) zonder dat de beheerder ter zake als ondernemer in de zin van de wet kan worden aangemerkt, is goedgekeurd dat de beheerder met betrekking tot het beheer van het desbetreffende bos als bosbouwer wordt aangemerkt. Daarom kan elke bosbeheerder de landbouwregeling toepassen.

De vrijstelling van omzetbelasting betekent dat de bosbouwer door gebruik te maken van de landbouwregeling niet aan de administratieve verplichtingen hoeft te voldoen. Dat wil zeggen dat geen boekhouding hoeft te worden gevoerd en dat geen facturen hoeven te worden uitgereikt.

De bosbouwer heeft geen recht op aftrek van de voorbelasting. In de prijs waarvoor de producten worden geleverd, wordt verondersteld omzetbelasting begrepen te zijn als compensatie voor de voorbelasting op inkopen die onder landbouwregeling niet verrekenbaar is. Wel mag de afnemer - als hij ondernemer is - de belasting die op de goederen drukt (de voorbelasting van de bosbouwer) aftrekken van de door hemzelf verschuldigde belasting. Deze forfaitaire aftrek van voorbelasting bedraagt 5,1%¹ van het bedrag dat hem in rekening wordt gebracht voor de betreffende goederen en diensten. Op deze wijze wordt de voorbelasting van de bosbouwer toch verrekend.

De belastingplichtige kan bij de inspecteur een verzoek indienen om de landbouwregeling buiten werking te laten, zodat men gewoon onder de OB valt. Als de inspecteur het verzoek inwilligt geldt dit tot wederopzegging door de bosbouwer doch voor ten minste 5 jaar. Een hernieuwd verzoek kan eerst 5 jaar na wederopzegging worden ingewilligd.

De landbouwregeling binnen de Omzetbelasting kan worden toegepast door een aantal groepen primaire producenten, naast landbouwers ook door bosbouwers. Toepassing

¹ Percentage geldt voor 2004.

staat dus niet open voor alle ondernemers, maar ook niet uitsluitend voor bosbouwers en daarom geldt de regeling niet specifiek voor 'natuur'.

Een belangrijk motief van deze vrijstelling van de Omzetbelasting is het vrijstellen van de meestal relatief kleine ondernemingen van administratieve verplichtingen. Dit (beperkte) kostenvoordeel staat wel tegenover het feit dat geen vooraftrek van BTW over ingekochte productiemiddelen kan plaatsvinden. In het algemeen zal daarom niet of nauwelijks sprake zijn van een kostenvoordeel als gevolg van de landbouwregeling.

De belastingplichtige kan kiezen voor de normale regeling in plaats van de landbouwregeling (voor tenminste 5 jaar) teneinde te kunnen profiteren van teruggaaf van hoge vooraftrek (bij aankoop investeringsgoederen). In die situatie is geen sprake van een speciale faciliteit; het saldo van ontvangen (van afnemers) en betaalde (aan leveranciers) BTW wordt verrekend in de BTW-aangifte met de fiscus.

5.3 Conclusies

Voor de landbouwsector geldt een speciale regeling ten aanzien van de omzetbelasting, bekend als de landbouwregeling. Deze landbouwsector bestrijkt een aantal groepen primaire producenten, naast landbouwers, veehouders en tuinbouwers, ook bosbouwers. Toepassing staat dus niet open voor alle ondernemers, maar ook niet uitsluitend voor bosbouwers, en daarom geldt de regeling niet specifiek voor 'natuur'.

De landbouwregeling, al niet specifiek bedoeld voor bosbouwers, zal in het algemeen nauwelijks tot een kostenvoordeel leiden voor bosbouwers en landgoedeigenaren. Daarom wordt de omzetbelasting niet aangemerkt als een belasting die aanleiding geeft tot een belastinguitgave voor 'natuur'.

6. Recht van successie, schenking en overgang

6.1 Inleiding¹

Recht van successie houdt in dat de verkrijger verplicht is belasting te betalen over wat hij krijgt via het erfrecht door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Recht van schenking houdt in dat de verkrijger verplicht is belasting te betalen over wat hij krijgt door schenking van iemand die tijdens de schenking in Nederland woonde. Over een verkrijging van een onroerende zaak krachtens erfrecht door overlijden of krachtens schenking van iemand die ten tijde van overlijden niet in Nederland woonde, wordt het recht van overgang geheven. Ook van deze laatste is de verkrijger belastingplichtig.

De volgende fiscale faciliteiten met betrekking tot natuurbeleid kunnen worden onderscheiden:

- buiten invordering blijven van (een gedeelte van) het recht over verkrijging van NSW-landgoederen;
- buiten invordering blijven van (een gedeelte van) het recht over verkrijging van aandelen in fiscaal transparante NSW-lichamen; en
- vrijstellingen van recht en gereduceerd tarief voor verkrijgingen door algemeen nut beogende instellingen.

6.2 Invorderingsvrijstelling bij verkrijging van NSW-landgoederen en invorderingsvrijstelling bij verkrijging van aandelen in fiscaal transparante NSW-lichamen

6.2.1 Inleiding

Voor de bepaling van de omvang van de faciliteit kan worden uitgegaan van de veronderstelling dat over verkrijgingen van NSW-landgoederen krachtens erfrecht of schenking het recht van erfrecht, schenking of overgang geheel of gedeeltelijk buiten invordering wordt gelaten.

De faciliteit kan ook worden toegepast op onroerende zaken die wel voldoen aan de NSW-criteria, maar nog niet onder de NSW zijn gerangschikt. Rangschikking kan nog plaatsvinden met terugwerkende kracht tot op de datum van verkrijging.

Bij opengestelde landgoederen is een volledige invorderingsvrijstelling van kracht en bij niet-openstelling wordt belasting ingevorderd over de helft van de bestemmingswaarde. De bestemmingswaarde varieert afhankelijk van feitelijke kenmerken van het landgoed

¹ Bron: Bakker (2004).

tussen de 60 en 90% van de waarde in het economisch verkeer¹; 80% wordt in deze studie gehanteerd als algemeen toegepast percentage.

Verder is van belang dat de niet ingevorderde belasting in de periode van 25 jaar na de verkrijging geheel dan wel gedeeltelijk alsnog kan worden ingevorderd. Volledige invordering vindt plaats als de onroerende zaak binnen 25 jaar aan de NSW wordt onttrokken; onttrekking is strijdig met de instandhoudingsplicht. Als de genietter van de faciliteit het goed binnen 25 jaar vervreemdt, wordt niet voldaan aan de bezitseis; voor het resterende deel van de periode wordt het genoten voordeel dan alsnog ingevorderd.

Verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking kunnen worden verkregen door natuurlijke personen, maar ook door rechtspersonen als NSW-BV's. De fiscale uitwerking op deze BV's verschilt niet sterk van die op natuurlijke personen, zodat geen speciale behandeling van BV's nodig is voor de berekening van de faciliteit. Verkrijging door een fiscaal transparante NSW-BV wordt beschouwd als verkrijging van elk van de aandeelhouders voor een evenredig deel van de verkrijging. Op deze wijze geldt de gehele (openstelling) of gedeeltelijke (niet openstelling) ook voor de NSW-BV. Ook voor niet-transparante NSW-BV's of een gewone BV gelden de hiervoor genoemde regels bij openstelling en niet openstelling. Uitsluitend bij niet-transparante NSW-BV's of gewone BV's wordt ingeval van niet openstelling een - gereduceerd - bedrag ingevorderd.

6.2.2 Methodiek en uitwerking

Voor een schatting van de omvang van de faciliteit per jaar is het aantal verkrijgingen dat jaarlijks door vererving of schenking plaatsvindt nodig en ook de omvang van het vrijgestelde vermogen. Echter een statistische registratie van deze gegevens ontbreekt. Daarom is in deze studie een andere methode ontwikkeld om tot een globale schatting te komen van de omvang van de faciliteit. De methodiek is enerzijds gebaseerd op een aantal statistische bronnen en anderzijds op inschattingen van deskundigen. Hoewel de methodiek uitsluitend gericht is op het successierecht, kan worden aangenomen dat de verkrijging door schenking, hoewel niet expliciet onderzocht, impliciet in de berekeningen van de verkrijging door vererving is begrepen. Waarschijnlijk is immers dat het 'normale' schema van generatiewisseling door de tussentijdse schenking wordt verstoord. De volgende vererving van het landgoed vindt later plaats dan in het normale verloop van de generatiewisseling.

De methodiek bestaat uit de volgende elementen:

- a. areaal van de onder de NSW gerangschikte landgoederen;
- b. aantal NSW-landgoederen;
- c. verhouding openstelling/ niet openstelling van het areaal;
- d. gedeelte van het areaal dat jaarlijks door vererving (en schenking) overgaat;
- e. gemiddelde grondwaarde NSW-landgoederen in het economisch verkeer;
- f. gemiddelde waarde gebouwd onroerend goed van NSW-landgoed;
- g. gemiddelde bestemmingswaarde in procenten van de waarde in het economisch verkeer;
- h. gemiddeld tarief successierecht.

¹ Bron: Bakker (2004).

Uitwerking methodiek en uitgangspunten (zie ook bijlage 6, tabel B6.1).

ad a. areaal van de onder de NSW gerangschikte landgoederen

Uitgegaan wordt van een areaal van 62.500 ha (125.000 ha bos in bezit van particulieren, waarvan 50% gerangschikt onder de NSW) (bron: Ministerie van LNV/Financiën, 2002).

ad b. aantal NSW-landgoederen

Het aantal NSW-landgoederen is afgeleid van totaal areaal (zie a) en de gemiddelde oppervlakte per NSW-landgoed. Volgens statistiek van Bosschap zijn er 1.285 particulieren met in totaal 52.854 ha bos, gemiddeld dus 41 ha per particuliere eigenaar. Het aantal NSW-landgoederen bedraagt dan 1.524.

ad c. verhouding openstelling/ niet openstelling van het areaal

Deze verhouding bepaalt de mate waarin verkrijgingen geheel dan wel gedeeltelijk buiten invordering blijven. Verreweg het grootste deel (90%) van de NSW-landgoederen is opengesteld (Luijt, mondelinge informatie, 2004).

ad d. gedeelte van het areaal dat jaarlijks door vererving (en schenking) overgaat

Uitgangspunt is dat elk NSW-landgoed iedere 30 jaar doorschuift naar de volgende generatie. Ieder jaar betreft dit dus 3,33% van het aantal landgoederen en van het areaal.

ad e. gemiddelde grondwaarde NSW-landgoederen in het economisch verkeer

De actuele waarde in het economisch verkeer van de grond op NSW-landgoederen is gesteld op €6.600 per hectare (Luijt en Woud, 2003; bewerkte gegevens; zie bijlage 1). De waarde van de grond op een gemiddeld NSW-landgoed van 41 ha bedraagt dan €270.600.

ad f. gemiddelde waarde gebouwd onroerend goed van NSW-landgoed

De waarde van de gebouwen op een gemiddeld NSW-landgoed is gesteld op €1 miljoen. De totale vererving is circa €1,3 miljoen per landgoed. Per hectare landgoed - gemiddeld landgoed is 41 ha groot - bedraagt de waarde in het economische verkeer daarom voor grond en gebouwen €31.000.

ad g. gemiddelde bestemmingswaarde in procenten van de waarde in het economisch verkeer

De bestemmingswaarde is de waarde, die op het tijdstip van verkrijging aan de zaak zou moeten worden toegekend, wanneer daarop de last rustte om het gedurende een tijdvak van 25 jaar als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, anders dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Deze zogenaamde bestemmingswaarde (die ligt tussen de 60 en de 90% van de waarde in het economisch verkeer¹) is afhankelijk van de verhouding gebouwd/ongebouwd op het landgoed, van de hoedanigheid van de gronden (bos/natuurterrein/landbouwgrond) en van het gebruik van de gebouwen en gronden (eigen gebruik of verhuurd/verpacht).

¹ Bron: Bakker (2004)

In de methodiek is de bestemmingswaarde gesteld op 80%, een niveau waarvan wordt aangegeven dat het een algemeen gebruikt percentage is.

ad h. gemiddeld tarief successierecht

De belastingdruk is afhankelijk van de omvang van de verkrijging en de relatie waarin de begunstigde staat tegenover de erflater. Uitgegaan is van vererving binnen familieverband van ouder op kind. Hierbij is aangenomen dat er twee kinderen tegelijk de volledige nalatenschap erven van de vorige generatie. Door rekening te houden met een gestapte verkrijging - de eerste helft bij verkrijging eerst overleden ouder, en later de tweede helft bij overlijden tweede ouder - zou de omvang van de verkrijging en hiermee het tarief lager zijn. Van dit tariefverlagende effect is echter afgezien, ter compensatie van de verkrijgingen die niet gaan van ouders naar kind(eren) maar naar kleinkinderen, broers en zussen, en derden, waarvoor hogere tarieven gelden.

Bij een verkrijging per kind van €0,6 miljoen bedraagt het tarief 19%.

6.2.3 Conclusie

Jaarlijks gaat ruim 3% van 62.500 ha grond en gebouwen van ruim 1.500 landgoederen over naar een volgende generatie. Naar schatting is hier jaarlijks ruim €60 miljoen aan vermogen mee gemoeid. Dank zij de grote mate van openstelling van de landgoederen komt vrijwel het gehele bedrag bij de verkrijger voor de invorderingsvrijstelling in aanmerking. Deze faciliteit kan worden gesteld op zo'n €12 miljoen per jaar.

6.3 Verrijking door algemeen nut beogende instellingen

Bijzondere bepalingen gelden voor stichtingen die een algemeen nut beogen. Ook de instandhouding van NSW-landgoederen kan door de Minister van Financiën worden aangemerkt als een geschikte activiteit voor een 'algemeen nut beogende instelling'. Voor schenkingen die aan deze stichtingen worden gedaan geldt dat de stichting een relatief laag schenkingsrecht moet afdragen. Instandhouden van NSW-landgoederen is een van de vele doelen op grond waarvan stichtingen tot deze regeling worden toegelaten. De regeling stimuleert activiteiten in vele onderdelen van de maatschappij waaronder natuur.

Hoewel er meer organisaties zijn die fiscaal zijn erkend als 'algemeen nut beogende instellingen' op het terrein van natuur in Nederland waarvoor een aantal fiscale faciliteiten gelden ten aanzien van aftrekbare giften en voor het recht van schenking en successie, wordt hier een beperking gemaakt tot Natuurmonumenten en de Provinciale Landschappen. Met deze organisaties wordt het overgrote deel gedekt van de inkomens/vermogensoverdrachten aan instellingen die zijn gericht op natuurbehoud en dergelijke.

Voor verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking door algemeen nut beogende instellingen (waaronder begrepen de Vereniging Natuurmonumenten en de 12 Provinciale Landschappen) bedraagt het tarief 11% (vanaf 2005 8%) ongeacht de grootte van de belaste verkrijging. Voorts geldt er een vrijstelling als het - binnen twee jaar (bij schenking) - ontvangen bedrag niet hoger is dan €4.303 (schenking) en €8.602 (nalatenschap/legaat).

Genoemde bedragen gelden voor 2005 en worden jaarlijks aangepast. Bij een grotere verkrijging vervalt de vrijstelling en is alles belast. Bij kleine overschrijdingen van de vrijstelling geldt een beperkte heffing.

Nalatenschappen/legaten

Tot de baten uit eigen fondswerving van NM en de Provinciale Landschappen behoren de ontvangsten uit nalatenschappen en legaten. Als baten worden in de jaarrekeningen van deze organisaties *netto* bedragen gepresenteerd, dat wil zeggen het ontvangen bedrag onder aftrek van afgedragen successierechten die zijn verschuldigd over de ontvangsten. NM geeft aan dat deze heffing plaatsvindt over tweederde deel van de bate. Verondersteld wordt dat dit ook geldt voor de Provinciale Landschappen. De rest valt door de beperkte omvang van de verkrijging onder de vrijstelling.

NM vermeldt in de jaarrekening 2003 als omvang van deze bate €7,4 miljoen, en de Provinciale Landschappen €0,8 miljoen (zie tabel B6.2, bijlage 6). Samen bedraagt dit dus ruim €8 miljoen. Deze bate kan van jaar tot jaar sterk variëren. In 2002 bijvoorbeeld lag deze post bij NM €5 miljoen hoger dan in 2003. In totaal is door NM en Provinciale Landschappen in 2003 €8,9 miljoen *bruto* ontvangen. Tweederde deel van dit bedrag is belast met successierecht.

De belastinguitgave bestaat uit het verschil tussen de heffing volgens tariefgroep III (verkrijging van 'alle andere verkrijgers', dat wil zeggen instellingen waar het vaste tarief niet van toepassing op is) en het bijzondere tarief van 11%. Het normale tarief in groep III varieert al naar gelang de omvang van de verkrijging tussen 41 en 68%. Als uitgangspunt voor de verkrijgingen door NM en Provinciale Landschappen lijkt het verantwoord om uit te gaan van de eerste trede van tariefgroep III (41%). Dit percentage is van toepassing op belaste verkrijgingen tot ruim €21.000 en verondersteld wordt dat de meeste verkrijgingen binnen dit traject vallen. De belastinguitgave wordt daarom gesteld op het verschil tussen het 'normale' tarief (41%) en het bijzondere tarief (11%), dus 30% van de verkrijging. De matiging van het successierecht bedraagt dan voor NM en de Provinciale Landschappen € 1,8 miljoen (in 2003). Bij het bijzonder tarief van 8% dat geldt vanaf 2005 (in plaats van 11%), zou de matiging €0,15 miljoen groter zijn geweest.

Bijdragen anders dan periodieke donaties

Tot de baten uit eigen fondswerving van NM en de Provinciale Landschappen behoren ook de ontvangsten uit giften en vriendenbijdragen. Als baten worden in de jaarrekening *netto* bedragen gepresenteerd, dat wil zeggen het ontvangen bedrag na aftrek van afgedragen schenkingsrecht dat is verschuldigd over de ontvangsten. NM geeft aan dat deze heffing plaatsvindt over de helft van het totaal ontvangen bedrag. De rest valt door de beperkte omvang van de verkrijging onder de vrijstelling.

In totaal werd in 2003 zo'n €1,5 miljoen (*netto*, na betaling schenkingsrecht) ontvangen als gift of vriendenbijdrage. De belastinguitgave die ontstaat door hantering van het bijzondere tarief (11%) in plaats van het normale tarief in tariefgroep III (eerste trede; 41%) bedraagt circa €0,25 miljoen.

Bijdrage van de Nationale Postcodeloterij

De Nationale Postcodeloterij (NPCL) doneert jaarlijks onder andere aan Natuurmonumenten, de Provinciale Landschappen en Landschapsbeheer Nederland. In 2003 werd respectievelijk €13,6 miljoen, €12,5 miljoen en €2,5 miljoen bijgedragen, gezamenlijk dus €28,6 miljoen. Deze donaties zijn volledig vrijgesteld van het recht van schenking. Immers uitkeringen tussen instellingen die beide zijn aangemerkt als 'algemeen nut beogende instelling' en dergelijke zijn vrijgesteld. NPCL voldoet aan de voorwaarden (artikel 24, 4^e lid Successiewet). Genoemde bijdragen worden vrij van schenkingsrecht door NPCL verstrekt aan NM en dergelijke. De belastinguitgave die ontstaat door de vrijstelling - in plaats van het normale tarief in tariefgroep III (gemiddeld 67,5%) - bedraagt €19,3 miljoen (zie tabel B6.3, bijlage 6).

In totaal kan de belastinguitgave (recht van schenking en successie) met betrekking tot begunstiging van schenkingen/legaten aan algemeen nut beogende instellingen op het terrein van natuur worden gesteld op €21,3 miljoen (in het jaar 2003).

6.4 Conclusies

De vrijstelling met betrekking tot het natuurbeleid bij het recht van successie en schenking valt uiteen in:

1. bij verkrijging van NSW-landgoederen krachtens erfrecht/schenking blijft het recht geheel of gedeeltelijk buiten invordering;
2. verkrijgingen door algemeen nut beogende instellingen (die zijn gericht op natuurbehoud) komen in aanmerking voor een gereduceerd tarief. De instellingen zijn tot de regeling toegelaten doordat het instandhouden van NSW-landgoederen een van de doelen is.

Ad 1. Naar schatting gaan jaarlijks landgoederen ter waarde van €60 miljoen krachtens erfrecht/schenking over naar een volgende generatie. Vrijwel het gehele bedrag komt in aanmerking voor de invorderingsvrijstelling. De faciliteit bedraagt €12 miljoen per jaar.

Ad 2. Geldelijke verkrijgingen (meestal nalatenschappen, legaten) worden - boven een vrijgesteld bedrag - belast met een bijzonder tarief van 11% (vanaf 2005 zelfs slechts 8%). Het belaste deel van deze baten kent dus aanmerkelijk minder belastingdruk dan zou gelden als moest worden afgerekend volgens de 'normale' tarieven van het successie en schenkingsrecht. Deze variëren afhankelijk van de omvang van de verkrijging tussen 41% en 68%, maar aangenomen wordt dat 41% van toepassing is. De matiging van het successierecht wordt voor organisaties als Natuurmonumenten en Provinciale Landschappen geschat op €2 miljoen per jaar.

Uitkeringen die deze instellingen krijgen van de Nationale Postcode Loterij (NPCL) zijn volledig vrijgesteld van schenkingsrecht, omdat zowel de gevende als ontvangende instelling is aangemerkt als 'algemeen nut beogende instelling'. Zonder vrijstelling zou nagenoeg het maximale tarief (68%) van toepassing zijn. De vrijstelling van de ontvangen schenking (€28,6 miljoen) van de NPCL in 2003 bedraagt dan €19,3 miljoen. In totaliteit

genieten de particuliere terreinbeherende organisaties een fiscale tegemoetkoming van €21,3 miljoen.

In totaliteit wordt de fiscale tegemoetkoming door de vrijstellingen en dergelijke van successie- en schenkingrecht ten behoeve van de activering van natuurbehoud, zowel door overdracht van de landgoederen zelf als door geldelijke verkrijgingen door natuur beherende organisaties, geschat op €33,3 miljoen per jaar.

7. Overige belastingen via het Rijk

7.1 Inleiding

Naast de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de overdrachtsbelasting zijn er andere Rijksbelastingen, namelijk dividendbelasting, kapitaalbelasting en de regulerende energieheffing. Aangezien van deze belastingen weinig fiscale faciliteiten met betrekking tot natuurbeleid met zich meebrengen, worden deze belastingen samen in dit hoofdstuk behandeld en niet in afzonderlijke hoofdstukken.

In paragraaf 7.2 komt de dividendbelasting aan de orde. Paragraaf 7.3 behandelt de kapitaalbelasting en 7.4 de regulerende energieheffing. Het hoofdstuk eindigt met conclusies in paragraaf 7.5.

7.2 Dividendbelasting¹

Onder de naam dividendbelasting wordt een belasting geheven van degenen die rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd zijn tot de opbrengsten van aandelen in, of winstbewijzen en winstdelende obligaties van in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld. De dividendbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op de dividendbelasting 1965. De belastingplichtige is de gerechtigde tot de opbrengst.

Natuurterreinen (zowel de bestaande als nieuwe) kunnen in de dividendbelasting betrokken worden, indien het eigendom is van een (al dan niet vrijgesteld) VpB-plichtig, niet fiscaal transparante rechtspersoon.

Aandeelhouders van een transparante NSW-BV hebben te maken met de transparantiebepaling voor de inkomstenbelasting. De fiscus beschouwt de werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de vennootschap als werkzaamheden, rechten en verplichtingen van de gezamenlijke aandeelhouders. De fiscus kijkt als het ware door de vennootschap heen en beschouwt de aandeelhouders als mede-eigenaren van een onverdeelde boedel. Fiscaal gezien is er geen sprake van aandelen en dus is er ook geen dividendbelasting verschuldigd. Zie verder paragraaf 2.8.

Met betrekking tot de dividendbelasting bestaan geen fiscale faciliteiten of regelingen die direct of indirect van belang zijn voor het natuurbeleid.

¹ Bron: Bakker (2004).

7.3 Kapitaalsbelasting

7.3.1 Inleiding¹

Onder de naam kapitaalsbelasting wordt een belasting geheven op het bijeenbrengen van in aandelen verdeeld kapitaal in een in Nederland gevestigd rechtspersoon. De kapitaalsbelasting vindt haar wettelijke basis in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (afgekort: Wet BRV), artikel 32 tot en met 39.

De belastingplichtige is het lichaam waarin het kapitaal bijeen wordt gebracht. De meest voorkomende lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal zijn NV's, BV's, maatschappen op aandelen en verenigingen op aandelen (waaronder coöperatieve verenigingen).

Met betrekking tot de kapitaalsbelasting is de vrijstelling met betrekking tot de inbreng van landgoederen in een NSW-rechtspersoon van belang voor het natuurbeleid.

De inbreng van een NSW-landgoed in een rechtspersoon die naar het oordeel van de Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van één of meer landgoederen ten doel hebben (een zogenaamd NSW-lichaam), is vrijgesteld van kapitaalsbelasting. Het al dan niet openstellen van het NSW-landgoed is niet relevant voor de kapitaalsbelasting. De kapitaalsbelasting is alsnog verschuldigd, indien binnen 25 jaren na de gefaciliteerde inbreng het landgoed aan de NSW-rangschikking wordt onttrokken of de vennootschap niet langer als NSW-lichaam kwalificeert.²

7.3.2 Toelichting en uitwerking

Voor het kwantificeren van de omvang van de verleende vrijstelling is inzicht nodig in de betreffende belastingdossiers. Er is echter geen registratie op centraal niveau. Vennootschappen die in aanmerking komen voor vrijstelling kapitaalsbelasting hebben een beschikking nodig van de Belastingdienst. Daarbij wordt beoordeeld of ten minste 70% van de bezittingen van de rechtspersoon bestaan (of niet al te lang na de oprichting zullen bestaan) uit onder de NSW gerangschikte onroerende goederen. Volgens verkregen informatie van het Ministerie van Financiën worden er ongeveer 40 van dergelijke beschikkingen per jaar afgegeven. De mate waarin daadwerkelijk van de beschikking gebruikgemaakt wordt en de omvang de vrijstelling is - zonder inzage in de dossiers - niet bekend.

Gebruikmakend van de wetenschap dat er jaarlijks 40 beschikkingen worden afgegeven, is in dit onderzoek een methode ontwikkeld waarmee de omvang van de jaarlijkse vrijstelling wordt geschat. Bij de vrijstelling van successierecht (zie paragraaf 6.2.2) is uitgegaan van een gemiddeld NSW-landgoed van 41 ha (waarde € 6.600 per hectare) met € 1 miljoen waarde aan gebouwen. De totale waarde van gebouw en ongebouwd is dan circa € 1,3 miljoen per landgoed. Aannemelijk is dat de omvang van een landgoed dat als rechtspersoon wordt geregistreerd zal liggen boven de gemiddelde situatie waarin vele landgoederen toebehoren aan natuurlijke personen. Deze landgoederen betreffen waar-

¹ Bron: Bakker (2004).

² Art. 9c, NSW.

schijnlijk vaker kleinere percelen. De grootte van de landgoed-BV zal wellicht boven het gemiddelde van 41 ha uitkomen, terwijl ook de waarde van het gebouwde eigendom groter zal zijn. Onder de aanname dat de waardering per landgoed-BV circa €4,5 miljoen bedraagt (wat waarschijnlijk al aan de hoge kant is), dan bedraagt de vrijstelling van de 40 beschikkingen niet meer dan €1 miljoen per jaar (tarief 0,55%).

7.4 Regulerende energielasting

Charitatieve, culturele of wetenschappelijke instellingen, of instellingen voor het algemeen nut komen in aanmerking voor teruggave van 50% van de door het energiebedrijf in rekening gebrachte energielasting. Hiermede worden organisaties bedoeld die het algemeen belang dienen, en die ook in aanmerking komen voor andere fiscale faciliteiten zoals vrijstellingsregelingen bij de Successiewet en giftenaftrek bij de Inkomstenbelasting. De teruggaafregeling geldt alleen als de instelling niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Organisaties zoals Natuurmonumenten en Provinciale Landschappen voldoen aan de gestelde voorwaarden om van de teruggaafregeling gebruik te maken (zie ook paragraaf 6.3).

De omvang van deze faciliteit lijkt in het kader van dit onderzoek van relatief geringe omvang te zijn en is daarom niet verder uitgewerkt.

7.5 Conclusies

De overige belastingen via het Rijk bevatten ten behoeve van natuurbehoud niet of nauwelijks faciliteiten. Met betrekking tot de *dividendbelasting* bestaan geen fiscale faciliteiten of regelingen die direct of indirect van belang zijn voor het natuurbeleid.

Bij de *kapitaalsbelasting* is de vrijstelling met betrekking tot de inbreng van landgoederen in een NSW-rechtspersoon van belang voor het natuurbeleid. Deze vrijstelling van circa 40 afgegeven beschikkingen per jaar blijft naar verwachting onder de €1 miljoen per jaar.

Charitatieve, culturele of wetenschappelijke instellingen, of instellingen voor het algemeen nut komen in aanmerking voor teruggave van 50% van de door het energiebedrijf in rekening gebrachte *energielasting*. De omvang van deze faciliteit lijkt in het kader van dit onderzoek van relatief geringe omvang te zijn en is daarom niet verder uitgewerkt.

8. Onroerendzaakbelasting

8.1 Inleiding¹

Onroerende zaken die binnen de gemeente liggen vallen onder de onroerendzaakbelasting (OZB). Deze belasting wordt geheven door de gemeente. De belastingplichtigen worden onderscheiden in 2 groepen:

1. degene die het genot krachtens een zakelijk recht van de onroerende zaak heeft (de eigenaar van de onroerende zaak); en
2. degene die het feitelijk gebruik van een onroerende zaak heeft (de gebruiker van de onroerende zaak).

Onder 'genot krachtens zakelijk recht' wordt verstaan het recht op gebruik krachtens een zakelijk recht. Of men de onroerende zaak nu wel of niet zelf gebruikt is hierbij niet van belang. Voor het 'feitelijk gebruik' van de onroerende zaak doet het er niet toe of dit is gebaseerd op enig zakelijk of persoonlijk recht.

Het gaat bij de onroerendzaakbelasting om de volgende fiscale faciliteiten met betrekking tot natuurbeleid:

1. vrijstelling bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgronden: hiertoe behoren - naast landbouwgronden - cultuurgronden die ten behoeve van de bosbouw bedrijfsmatig worden geëxploiteerd;
2. vrijstelling onder de NSW-gerangschikte gronden: ongebouwde eigendommen zijn vrijgesteld, waarbij openstelling niet relevant is;
3. vrijstelling natuurterreinen: het beheer van deze natuurterreinen moet nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel hebben. Door de wet worden uitsluitend rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid aangewezen, maar in de praktijk geldt de vrijstelling in veel gemeenten ook voor andere beheerders.

Deze drie fiscale faciliteiten worden in de volgende paragraaf in één keer behandeld.

8.2 Methodiek en uitwerking

Voor de schatting van de faciliteit wordt de relevante populatie die in aanmerking komt voor de vrijstelling benaderd (beschreven in bijlage 7).

De vrijstelling geldt de ongebouwde percelen natuur en bos. Het areaal bos en natuur was in 2000 circa 484.000 ha (CBS, 2000b). Uitgaande van een waarde van bos/natuurgrond in het economisch verkeer van € 6.600 per hectare, bedraagt de

¹ Bron: Bakker (2004).

totale - vrijgestelde - waarde ruim €3 miljard.

Verdedigbaar is om de omvang van de belastinguitgave te beperken tot het deel van genoemd areaal dat niet in handen is van de overheid (Rijk, provincies, gemeenten). De opsplitsing naar eigendoms categorieën is voor het totaal areaal bos/natuur onbekend; wel is dit beschikbaar voor onderdeel bos (bijna $\frac{3}{4}$ deel van het totaal areaal bos/natuur). Het aandeel van particulieren inclusief natuurbeschermingsorganisaties bedraagt zo'n 50%.

Volgens deze benadering kan worden gesteld dat een vermogen van €1,6 miljard is vrijgesteld van OZB-heffing.

Voor de OZB-heffing wordt een tweetal soorten tarieven gebruikt (woningen en niet-woningen). Het (totale) tarief is daarbij nog opgesplitst in het zogenaamde eigenaars- en gebruikersdeel. Per gemeente kunnen de tarieven behoorlijk van elkaar verschillen. De indeling in de 2 categorieën woning en niet-woning gaat uit van de waarde in het economisch verkeer (WOZ-waarde) voor gebouwd en ongebouwd.

Met betrekking tot de vraag welk van de geldende tarieven voor de OZB-faciliteit voor bos/natuurgronden moet worden toegepast is het volgende van belang.

Als de faciliteit niet in de Wet zou zijn opgenomen dan is het niet ondenkbaar dat er naast de 2 categorieën woning/niet-woning een aparte tariefgroep zou bestaan voor bos/natuurterreinen.

Een complicatie is dat bij uitbreiding van de belastingbasis de geldende tarieven wellicht lager zouden zijn vastgesteld. De totale belastingopbrengst voor de gemeente is min of meer uitgangspunt en de tarieven voor de onderscheiden groepen bepalen de (gewenste) verdeling van de totale last over deze groepen.

Vooralsnog lijkt het aanvaardbaar om uit te gaan van het tarief van niet-woningen (totaal van eigenaars- en gebruikersdeel) in de wetenschap dat bij feitelijke heffing er of een apart tarief zou gelden voor bos/natuurterrein of een enigszins gereduceerd niet-woning tarief.

De tarieven voor niet-woningen van (35 grote) gemeenten variëren in 2004 tussen €7 en €19 per €2.268 aan waarde.¹ Gemiddeld bedraagt het tarief bij deze groep gemeenten in 2004 €10 per €2.268 waarde.

8.3 Conclusies

Het vrijgestelde vermogen van €1,6 miljard (waarde van 51% van het landelijke areaal bos en natuurterreinen in bezit van particulieren inclusief natuurbeschermingsorganisaties) vertegenwoordigt een belastinguitgave van €7,2 miljoen per jaar.

¹ Bron: Allers (2004).

9. Waterschapsbelasting

9.1 Inleiding¹

Waterschapsbelasting is een belasting die wordt geheven door de waterschappen ter bekostiging van de waterstaatkundige verzorging van het waterschapsgebied. Belastingplichtig is een ieder die belang heeft bij de taken die waterschappen uitvoeren of de diensten waarin zij voorzien. Alleen de omslag ongebouwd is van belang voor natuurbeleid. De fiscale faciliteit die voor natuurbeleid geldt, zijn de aparte omslagklassen voor natuurterreinen. Deze fiscale faciliteit wordt in de volgende paragraaf behandeld.

9.2 Methodiek en uitwerking

De indeling van de ongebouwde zaken in omslagklassen is gebaseerd op verschillende kostenniveaus van waterbeheer in de onderscheiden klassen. In de tariefstelling wordt zoveel mogelijk uitgegaan van de werkelijke kosten van waterkerings- en waterkwantiteitszorg. Zoals hiervan aangegeven geldt voor percelen waarvoor het waterschap in het geheel geen kosten hoeft te maken, dat die worden ingedeeld in een niet betalende omslagklasse.

Als natuurterreinen worden ingedeeld in een klasse met een relatief laag tarief per hectare dan mag worden aangenomen dat dit samenhangt met het feit dat de kosten van waterbeheer voor het waterschap bij deze gronden ook lager zijn dan van andere gronden (bijvoorbeeld lager gelegen gronden of landbouwgronden). Van begunstiging voor natuurgronden is geen sprake. De kosten van het waterschap worden namelijk aan de ingezetenen toegedeeld op basis van de feitelijke kosten die de diverse terreinen veroorzaken.

9.3 Conclusies

Vanuit de waterschapsheffing is geen sprake van een fiscale faciliteit ten behoeve van bos- en natuurgronden.

¹ Bron: Bakker (2004).

10. Conclusies

In dit hoofdstuk staan de conclusies en aanbevelingen van deze studie centraal. In tabel 10.1 staat het totaaloverzicht van alle reeds bekende en van de berekende belastinguitgaven.

Tabel 10.1 Totaaloverzicht fiscale faciliteiten en bijbehorende belastinguitgaven (in miljoen euro)

<i>Fiscale faciliteit</i>	<i>Belastinguitgave in 2003 (MNraming 2005)</i>	<i>Belastinguitgave LEI-raming</i>	<i>Gebruikte jaren in LEI-raming</i>
<i>Inkomstenbelasting</i>			
Bosbouwvrijstelling (incl. optieregeling)	2	1	2000, 2002,2004
Bos- en natuurterreinen	2	4,2	2000, 2002,2004
Beleggen in groenfondsen	3,5 (herleid)	3,9	2003
Heffingskorting groene belegging	4 (herleid)	4,2	2003
Vrijstelling subsidies bos en natuur	6	5,3	2004
Eigenwoningforfait en bijtelling privé-gebruik woning onderneming	-	0,5	2004
Giften aan algemeen nut beogende instellingen (natuur)	-	3,7	2004
Persoonsgebonden aftrek	-	Niet specifiek voor natuur	
Fiscale transparantie NSW- rechtspersonen	-	Inbegrepen bij specifieke IB-faciliteiten	
<i>Subtotaal</i>		22,8	
<i>Vennootschapsbelasting</i>			
Subjectieve vrijstelling NSW-lichamen	-	Inbegrepen bij IB	
Vrijstelling in de winstbepaling	-	Inbegrepen bij IB	
<i>Overdrachtsbelasting</i>			
Verkrijging bep. Publiek-rechtelijke lichamen	-	0,6	2002
Verkrijging door SBB	-	2,8	2002
Verkr. NSW landgoederen door nat. of rechtspersonen	-	1,2	2002
Verkrijging van niet-NSW natuurschoon	-	4	2002
<i>Subtotaal</i>		8,6	

Tabel 10.1 Totaaloverzicht fiscale faciliteiten en bijbehorende belastinguitgaven (in miljoen euro)
(Vervolg)

<i>Fiscale faciliteit</i>	<i>Belastinguitgave in 2003 (MNraming 2005)</i>	<i>Belastinguitgave LEI-raming</i>	<i>Gebruikte jaren in LEI-raming</i>
<i>Omzetbelasting</i>			
Levering goederen/diensten verlaagd tarief	-	Niet relevant	
Vrijstelling verhuur onroerende zaken	-	Niet relevant	
Landbouwregeling	-	Niet relevant	
<i>Recht van successie, schenking en overgang</i>			
Verkrijging NSW-landgoederen, verkrijging aandelen in fiscaal transparante NSW-rechtspersonen	-	12	2002
Verkrijging door algemeen nut beogende instellingen	-	21,3	2003
<i>Subtotaal</i>		33,3	
<i>Overige belastingen via het Rijk</i>			
Dividendbelasting	-	Niet relevant	
Kapitaalsbelasting	-	1	2003
Regulerende Energiebelasting	-	Marginaal	
<i>Subtotaal</i>		1	
<i>Onroerendzaakbelasting</i>	-	7,2	2004
Vrijstelling NSW-gronden en andere natuurterreinen			
<i>Waterschapsbelasting</i>	-	Niet relevant	
TOTAAL		72,9	

De overheid ondersteunt het natuurbeleid in Nederland met fiscale faciliteiten. Met dit onderzoek wordt inzicht gegeven in de omvang van de belastinguitgaven die gepaard gaan met fiscale faciliteiten die primair op natuurbehoud gericht zijn. De belastinguitgaven vloeien voort uit objectieve en subjectieve vrijstellingen voor natuuractiviteiten binnen een reeks van belastingwetten.

Het belastingvoordeel komt soms direct ten goede aan de beheerder van een perceel natuur (grondeigenaar), terwijl ook 'natuurvriendelijke' activiteiten van belastingplichtigen die niet zelf natuurgrond in eigendom hebben, fiscaal worden beloond. Bij grondeigenaren is de faciliteit meestal direct verbonden met (een specifiek deel van) de beheerde natuur. Daarnaast kennen grondeigenaren ook andere vrijstellingen op grond van hun status als natuurbeheerder.

De omvang van de belastinguitgaven voor natuur is gebaseerd op het totaal van alle faciliteiten, onafhankelijk van de status van de belastingplichtige. Naast particulieren komen soms ook (semi-)overheden (inclusief verzelfstandigde diensten) in aanmerking, zoals Rijk, lagere overheden, Staatsbosbeheer, Bureau Beheer Landbouwgronden.

Jaarlijks bedraagt het totale bedrag aan belastinguitgaven voor natuur €73 miljoen (zie tabel 10.1 en 10.2). Als het totaal bedrag wordt opgedeeld in beschikbaar voor 'overheidsinstanties' en voor 'particulieren' dan gaat € 3,4 miljoen (via faciliteiten in de overdrachtsbelasting) naar de hiervoor aangeduide 'overheidsinstanties', inclusief SBB. Voor de particuliere sector bedraagt de belastingvermindering €69,5 miljoen. Dit bedrag is afkomstig vanuit een vijftal belastingen: (1) het recht van successie en schenking, (2) de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting¹, (3) de overdrachtsbelasting, (4) de onroerendzaakbelasting, en (5) de kapitaalsbelasting.

Binnen de particuliere sector komt de jaarlijkse faciliteit (€69,5 miljoen) voor 83% terecht bij eigenaren van natuurgrond (€57,7 miljoen) en de rest bij niet-grondeigenaren (€11,8 miljoen). Bij de categorie grondeigenaren onder de belastingplichtigen is er meestal (63%) ook een directe link tussen faciliteit en een concreet stuk grond. De niet-grondeigenaren worden uitsluitend begunstigd in de inkomstenbelasting. Daarentegen ontvangen de grondeigenaren voordelen uit alle genoemde belastingen.

Bijna de helft van de totale faciliteiten voor de particuliere sector wordt gevonden in het recht van successie en schenking. Ook de inkomstenbelasting is met een derde deel van het totaal van groot belang. Voor de overige faciliteiten binnen de particuliere sector zijn met name de overdrachtsbelasting en onroerendzaakbelasting van belang. Hieronder volgt een korte toelichting.

Het *recht van successie en schenking* is met €33,3 miljoen goed voor een substantieel deel van de gezamenlijke belastinguitgaven en kent een drietal fiscale faciliteiten voor natuur:

- de invorderingsvrijstelling bij verkrijging krachtens erfrecht/schenking van NSW-landgoederen (€12 miljoen);
- gedeeltelijke vrijstelling bij verkrijging van nalatenschappen / legaten / schenkingen door algemeen nut beogende instellingen ten aanzien van natuur, zoals Natuurmonumenten en de provinciale Landschappen (€2 miljoen); en
- volledige vrijstelling bij uitkeringen van de Nationale Postcode Loterij (€19,3 miljoen).

De eerste faciliteit heeft wel een directe link tussen faciliteit en een concreet stuk grond, in tegenstelling tot de beide andere.

De *inkomstenbelasting* kent een gezamenlijk bedrag aan vrijstellingen van € 22,8 miljoen per jaar. Hiervan komt €11,8 miljoen toe aan niet-grondeigenaren en €11 miljoen aan grondeigenaren. Niet-grondeigenaren genieten (1) een fiscale begunstiging van 'Groen Beleggen' van €8,1 miljoen (vrijstelling van vermogensrendementsheffing en een speciale

¹ Met betrekking tot de vennootschapsbelasting zijn in de regel dezelfde faciliteiten ten aanzien natuur van kracht als in de inkomstenbelasting. Materieel bestaat er bij rechtspersonen in de zin van de Natuurschoonwet een subjectieve vrijstelling; dat houdt in dat door de transparance-fiscale de fiscus als het ware door de vennootschap heen kijkt, en de individuele aandeelhouder het aandeelhouderschap inruilt voor een evenredige mede-eigendom in de vennootschap. Geen VpB-heffing voor de vennootschap; voor aandeelhouders bestaan er dezelfde IB-faciliteiten als bij (directe) IB-heffing van natuurlijke personen. Ook voor andere rechtspersonen (geen NSW-lichamen) gelden dezelfde vrijstellingen voor natuur als in de IB. Voor het effect op de belasting van inkomen en winst vanwege de vrijstellingen voor natuur is de ondernemingsvorm -afgezien van een tariefsverschil- nauwelijks van belang; het totaal effect voor IB en VpB wordt daarom onder het kopje inkomstenbelasting gecombineerd gepresenteerd.

heffingskorting), en profiteren van de giftenaftrek aan goede doelen zoals Natuurmonumenten en Provinciale Landschappen van €3,7 miljoen.

Grondeigenaren daarentegen profiteren van de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing over gronden bossen en natuurterreinen (€4,2 miljoen), de vrijstelling van de ontvangen subsidies bos- en natuurbeheer¹ (5,3 miljoen), de bosbouwvrijstelling (€1 miljoen), en de doorwerking op het eigenwoningforfait van de aanpassing van de WOZ-waarde van een woning die is gerangschikt onder de NSW (€0,5 miljoen).

De *overdrachtsbelasting* kent een aantal vrijstellingen met betrekking tot de eigendomsovergang van bosgronden en natuurterreinen. Jaarlijks wordt voor € 8,6 miljoen vrijgesteld, waarvan €3,4 miljoen ten goede komt aan niet-particulieren (overheid, Staatsbosbeheer). Particulieren (inclusief natuurterreinbeherende organisaties) genieten daarentegen een vrijstelling van €5,2 miljoen bij de verwerving van natuurgronden, van €1,2 miljoen voor de aankoop van NSW-landgoederen en van €4 miljoen voor de verwerving van andere gronden.

Ook de *onroerendzaakbelasting* kent een vrijstelling voor onder de NSW gerangschikte gronden en voor overige natuurterreinen. De faciliteit bedraagt €7,2 miljoen per jaar.

Tenslotte zijn er nog een enkele belastingen waarin weliswaar vrijstellingen voorkomen maar die hier niet relevant zijn omdat de begunstiging breder is dan uitsluitend ten behoeve van natuurbehoud. Ook kan het zijn dat deze belastingen een zeer geringe kwantitatieve betekenis hebben als faciliteit (omzetbelasting, dividendbelasting, regulerende energiebelasting en de waterschapsbelasting).

Tabel 10.2 *Belastinguitgaven voor natuur gerangschikt (bedragen in miljoen euro)*

Ten behoeve van		Totale belast. Uitg.	Verdeeld over verschillende belastingen				
			IB	SR	OvB	OZB	KB
<i>Particulieren</i>		69,5	22,8	33,3	5,2	7,2	1,0
Waarvan							
Grondeigenaren	Waarvan:	57,7	11,0	33,3	5,2	7,2	1,0
	link met grond	36,4	11,0	12,0	5,2	7,2	1,0
	geen link met grond	21,3	-	21,3	-	-	-
Niet-grondeigenaren		11,8	11,8	-	-	-	-
<i>Niet-particulieren</i>		3,4			3,4		
Waarvan							
Publiekrechtelijke lichamen		0,6	-	-	0,6	-	-
Staatsbosbeheer		2,8	-	-	2,8	-	-
<i>Totaal</i>		72,9	22,8	33,3	8,6	7,2	1,0

IB=inkomstenbelasting; SR=successie en schenkingsrecht; OvB=overdrachts-belasting; OZB=onroerend zaakbelasting; KB=kapitaalsbelasting.

¹ Behoudens voorbehoud goedkeuring regeling door de Europese Commissie.

Bestemming van de fiscale faciliteiten

De belastingvermindering voor particulieren kan daarnaast ook worden ingedeeld naar bestemming verwerving, inrichting of beheer. Zo'n 40% (€ 28 miljoen) van alle belastinguitgaven komt ten goede aan het onderdeel *beheer* van de natuuroitgaven (tabel 10.3); het grootste deel (60%) vloeit naar *verwerving* en *inrichting* van nieuwe gebieden (respectievelijk €30 en 11 miljoen).

Tabel 10.3 Bestemming fiscale faciliteiten (voor particulieren) naar verwerving, inrichting en beheer

<i>Belasting</i>	<i>Verwerving</i>	<i>Inrichting</i>	<i>Beheer</i>	<i>Totaal</i>
<i>Inkomstenbelasting, waarvan</i>	8,6	2,2	12,0	22,8
Bosbouwvrijstelling			1,0	1,0
Verm.rend.heff. bos en natuurterreinen			4,2	4,2
Verm.rend.heff. groen beleggen	3,9			3,9
Heffingskorting groen beleggen	4,2			4,2
Subsidies bos- en natuurbeheer	0,5	2,2	2,6	5,3
Eigenwoningforfait			0,5	0,5
Giften			3,7	3,7
<i>Overdrachtsbelasting</i>	5,2			5,2
<i>Recht v. Succ.,schenking en overgang, waarvan</i>	15,5	8,9	8,9	33,3
Verkrijging NSW- landgoederen	12,0			12,0
Verkrijging door alg. nut beogende instelling ¹	3,5	8,9	8,9	21,3
<i>Kapitaalsbelasting</i>	1,0			1,0
<i>Onroerend zaakbelasting</i>			7,2	7,2
<i>Totaal</i>	<i>30,3</i>	<i>11,1</i>	<i>28,1</i>	<i>69,5</i>

¹ De verkrijging door algemeen nut beogende instellingen vanuit de faciliteit binnen het successie- en schenkingsrecht (€21,3 miljoen euro) vormt voor de verkrijger niet-structurele inkomsten waaruit - samen met overheidssubsidies (niet-exploitatie) - de zogenaamde niet-structurele kosten worden gedekt. Bij Natuurmonumenten bestaan de niet-structurele kosten voor 16% uit niet-gesubsidieerde verwervingen. Circa de helft van de niet-structurele kosten wordt besteed aan eenmalige projecten; de verdeling van de projectkosten over (meerjarig) beheer en inrichtingsmaatregelen is echter niet opgenomen in het Jaarverslag. Voor de volledigheid zij vermeld dat vanuit de niet-structurele kosten ook dekking plaats vindt van de kosten van 'beïnvloeding, beleving en recreatie' en van 'verenigingszaken, voorlichting/publiciteit'. Hoewel niet in te passen in het drieluik 'verwerving, inrichting en beheer' zijn genoemde overige activiteiten wel aan te duiden als natuurdoel. Naast de toerekening van de faciliteit (€21,3 mln.) naar verwerving met 16% (€3,5 mln.), is wellicht verdedigbaar om de rest in gelijke aandelen toe te rekenen aan inrichting en beheer (beide € 8,9 mln.).

Literatuur

Allers, M.A., *Belastingoverzicht grote gemeenten 2004*. Coelo-rapport 04-01. Centrum voor onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden, Groningen, 2004.

Bakker, A.J.J., *Bos, Landgoed & Fiscus*. Ernst & Young Belastingadviseurs, Federatie Particulier Grondbezit, Zeist, 2002.

Bakker, A.J.J (Ernst & Young Belastingadviseurs), *Geldstromen door fiscaliteiten voor Natuurbeleid*. Niet gepubliceerd; schriftelijke toelichting en update van 'Bakker, 2002', 2004.

Belastingdienst, www.belastingdienst.nl.

Boschap, 2003/2004, www.boschap.nl.

CBS, *Statline*, 2000a.

CBS, *Bodemgebruik in Nederland*, 2000b.

LEI, *Bedrijfsuitkomstenstatistiek particuliere bosbouwbedrijven*, 2002.

Luijt, J. en M. Woud, *Stimulering bosuitbreiding met CO2-boscertificaten van het Nationaal Groenfonds*. Notitie 00.18 (actualisatie), LEI, Den Haag, 2003.

Luijt, *Mondelinge informatie*, 2004.

Ministerie van Financiën, *Miljoenennota's 2003, 2004 en 2005*.

Ministerie van LNV/Financiën, *Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid*. Den Haag, 2002.

Ministerie van LNV, *Rijksbegroting Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit 2004*. September 2003.

Natuurmonumenten, *Jaarverslag 2003*. www.natuurmonumenten.nl.

Novem, *Jaarverslag 2003 Groen Beleggen*. Utrecht, 2004.

Provinciale Landschappen, *Jaarverslagen 2003*.

RIVM (2001), *Natuurbalans 2001*. Kluwer, Alphen aan de Rijn, 2001.

Stichting Probos, *Meetnet Functievervulling Bos*, opname t/m 2002. Wageningen
gegevens van www.probos.net/bosdigitaal/html/complexgrootte.html en
www.probos.net/bosdigitaal/html/eigendom.html

Lijst van afkortingen

EHS	Ecologische Hoofd Structuur
IB	Inkomstenbelasting
LNV	Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit
NB2001	Natuurbalans 2001 (publicatie van RIVM)
NB-org.	Natuurbeschermingsorganisatie
NM	Vereniging tot Behoud van Natuurmonumenten
NPCL	Nationale Postcode Loterij
NSW	Natuurschoonwet
OB	Omzetbelasting
OvB	Overdrachtsbelasting
OZB	Onroerend Zaak Belasting
PL	Provinciale Landschappen
RIVM	Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu
SAN	Subsidie Agrarisch Natuurbeheer
SBB	Staatsbosbeheer
SN	Subsidie Natuurbeheer
VpB	Vennootschapsbelasting
WOZ	Wet Waardering Onroerende Zaken

Bijlage 1. Waarde bos- en natuurgrond in 2000 per regio SN en landelijk

Tabel B1.1 Waarde bos- en natuurgrond in 2000 per regio SN en landelijk a)

Groepsindeling (regio)	Aanvragen SN-f.v. (in ha)	Aanvragen SN-f.v. (in proc.)	Waarde bos/natuur grond (in euro/ha)
1	0,00	0,0	4.500
2	163,07	16,2	5.700
3	259,69	25,9	5.700
4	61,98	6,2	5.700
5	26,24	2,6	5.700
6	83,88	8,4	6.800
7	83,97	8,4	6.800
8	57,76	5,8	6.800
9	18,91	1,9	7.900
10	76,89	7,7	7.900
11a	137,22	13,7	7.900
11b	12,79	1,3	7.900
11c	22,03	2,2	7.900
Totaal	1.004,43	100,0	6.600 b)

a) Berekening van landelijk gemiddelde waarde geschiedt op basis van aanvragen functieverandering voor de Subsidieregeling Particulier Natuurbeheer 2000, aanvragen t/m 2002; b) Gewogen gemiddelde van de bedragen van de regio's op basis van de spreiding van de aanvragen.

Bron: Luijt en Woud (2003) voor subsidie- en grondwaardebedragen; informatie over aantal aanvragen (informatie van LASER Roermond).

Bijlage 2. Bos- en natuurgronden: oppervlakte en aantal particuliere terreinbeheerders

Oppervlakte

Met behulp van drie bronnen kan de oppervlakte bos en natuur dat onder beheer is bij particulieren worden benaderd (CBS, Bosschap en Meetnet Functievervulling Bos). Het Bosschap telt alle bosterreinen groter dan 5 ha, het Meetnet telt - op steekproefbasis - ook bos vanaf 0,5 ha perceelomvang. Door het CBS worden zowel bos- als natuurterreinen geteld boven een grens van 1 ha.

De tijdstippen waarop de inventarisaties worden gedaan zijn sterk verschillend: het Bosschap rapporteert jaarlijks (gebruikt zijn cijfers van waarschijnlijk 2003/2004), het Meetnet bevat cijfers per ultimo 2002, en de meest recente cijfers van de CBS-Bodemstatistiek zijn van 2000. Hoewel de bronnen qua opbouw verschillen, blijken ze toch gezamenlijk een acceptabele benadering te geven van de oppervlakte bos en natuur van particulieren. Het af te leiden areaal omvat alle percelen groter dan 0,5 ha, uitgezonderd de percelen natuur tussen 0,5 en 1 ha die niet worden geteld (geen bron beschikbaar).

In de Natuurbalans 2001 wordt de totale omvang bezit van terreinbeheerders gesteld op 559.700 ha bos en natuur, waarvan 124.000 ha in handen is van particulieren.

Dit areaal omvat alle percelen met een minimale omvang van 1 ha.

Om de ondergrens voor het areaal bos (niet voor natuur) te kunnen stellen op 0,5 ha (in plaats van de 1 ha in Natuurbalans 2001) is gebruikgemaakt van het Meetnet: in de klasse 0,5 tot 5 ha is het areaal 70.737 ha groot, waaruit is afgeleid dat hiervan 12.000 ha een perceelomvang heeft van 0,5 tot 1 ha. In deze categorie is het aandeel van particulier bezit zeer hoog (87%; door extrapolatie afgeleid uit gegevens Bosschap; zie hierna voor nadere verklaring). Particulier bosbezit in de grootteklasse 0,5 tot 1 ha wordt daarom gesteld op 10.440 ha.

Op deze wijze is op basis van gegevens van Natuurbalans 2001 en Meetnet de totale omvang particulier bos en natuur bepaald op 134.440 ha. Dit areaal bestaat uit percelen met een minimum omvang van 0,5 ha voor bos en 1 ha voor natuurgronden.

Door het Meetnet wordt het areaal particulier bos (perceelminimum 0,5 ha) gesteld op 114.252 ha. Nu wordt hieruit afgeleid dat het areaal particuliere natuurgronden met perceelomvang > 1 ha uitkomt op 20.188 ha (134.440 ha minus 114.252 ha).

Dit areaal van 20.188 ha natuurgronden is de resultante van de toegepaste rekenmethode en kan op zichzelf niet op juistheid worden gecontroleerd. Dit is wel mogelijk voor het - door middel van een steekproef - berekende particuliere bosareaal van 114.252 ha. We gebruiken hiervoor twee bronnen: het Bosschap en het Meetnet zelf. Beide instanties meten uitsluitend bosareaal en beide specificeren het totale areaal naar soort eigenaar. Het Bosschap hanteert een minimumperceelsgrootte van 5 ha en het Meetnet van 0,5 ha. In tegenstelling tot het Bosschap ontbreekt bij het Meetnet een specificatie naar grootteklasse van de particuliere percelen, zodat directe onderlinge vergelijking niet mogelijk is.

Toch kan met behulp van de volgende methode de 114.252 ha uit het Meetnet wel degelijk worden bekeken aan de hand van gegevens van het Bosschap. De integrale telling door het Bosschap komt tot 52.854 ha particulier bos (perceel > 5 ha). Dit areaal moet worden aangevuld met percelen tussen 0,5 en 5 ha. Het Meetnet meldt in totaal 70.737 ha bos in deze categorie, maar geeft geen verdeling over de soorten eigenaren. Indien het aandeel van particuliere eigenaren 87% bedraagt in de categorie 0,5 - 5 ha (61.400 ha) dan komt het totale particuliere bosareaal (>0,5 ha) uit op 114.254 ha (52.854 + 61.400) en spoort het met de eerder gemaakte berekening.

Of deze conclusie valide is hangt af van de juistheid van het veronderstelde aandeel (87%) van particuliere eigenaren in de categorie 0,5 - 5 ha. De aannemelijkheid van dit percentage blijkt uit extrapolatie van de reeks aandelen van particuliere eigenaar per klasse perceelomvang in de statistiek van het Bosschap (zie onderstaande tabel B2.1).

Tabel B2.1

Grootteklasse (ha)	Totaal (ha)	Particulieren (ha)	Particulieren (%)
'Bosschap'			
5 - 25	13.176	10.414	79
25 - 50	9.101	6.182	68
51 - 100	13.565	8.147	60
101 - 250	21.218	9.014	42
251 - 500	20.674	8.820	43
501 - 1.000	20.128	7.280	36
> 1.000	174.905	2.997	2
Totaal > 5 ha	272.767	52.854	
'Meetnet'			
0,5 - 5	70.737	61.400	87
Totaal > 0,5 ha	343.504	114.254	

Een aandeel van 87% voor particuliere eigenaren in de klasse 0,5 - 5 ha past zeer goed in het plaatje van het Bosschap met betrekking tot de relatie tussen het aandeel van particulieren en perceelgrootte. Zoals eerder vermeld is dit percentage ook gebruikt voor de schatting van het aantal particuliere eigenaren binnen de grootteklasse 0,5 tot 1 ha bos van het Meetnet.

De tabel toont verder de omvang van het areaal bos van alle eigenaren van percelen boven 0,5 ha (volgens Bosschap en Meetnet). Dit areaal (343.504 ha) ligt dicht in de buurt van het door het CBS - in 2000 - gemeten areaal van percelen vanaf 1 ha (350.128 ha). Hoewel de uitgangspunten van meting niet geheel overeenstemmen, liggen de uitkomsten zeer dicht bij elkaar.

Samenvattend leveren de statistieken van het Bosschap, het Meetnet en het CBS gezamenlijk de bouwstenen voor de vaststelling van het areaal bos (114.252 ha) en natuurterreinen (20.188 ha) van particuliere eigenaren; in totaal dus 134.440 ha (minimumperceelomvang van 0,5 ha voor bos en 1 ha voor natuur).

Aantal particuliere terreinbeheerders

De 134.440 ha bos en natuurterreinen zijn in bezit van circa 49.700 particuliere eigenaren, verdeeld over 42.200 eigenaren van bosgronden en 7.500 eigenaren van natuurgronden. Bij bos zijn er 1.285 eigenaren (52.854 ha) met een perceel groter dan 5 ha, terwijl bij de overgrote meerderheid het areaal kleiner is dan 5 ha (40.933 particulieren, 61.400 ha). Het aantal van de particuliere eigenaren van kleinere bospercelen is vastgesteld vanuit het Meetnet (gemiddelde perceelsomvang is 1,5 ha bij alle eigenaren; aanname gemaakt dat dit ook voor particulieren geldt).

Voor het totale particuliere bosareaal is het gemiddelde perceel 2,7 ha. Onder de aanname dat de gemiddelde perceelsomvang van particuliere bos- en natuurterreinen aan elkaar gelijk is, is het eerder vermelde natuurareaal (20.188 ha volgens eigen berekening) in handen van 7.460 eigenaren.

In de volgende tabel is een volledig overzicht opgenomen van alle arealen en aantallen eigenaren.

Tabel B2.2

Perceel- Omvang	Particulieren		bron	Alle beheerders	
	areaal (in ha)	aantal bedrijven		areaal (in ha)	bron
<i>>0,5 ha Bos en Natuur</i>					
B+N >1 ha	124.000		NB2001	483.463 559.700	CBS NB2001
B 0,5-1 ha	10.440		MFV-bos geen bron		
N 0,5-1 ha	??				
B+N >0,5 ha	134.440	49.678			
<i>>0,5 ha Bos</i>					
B 0,5-5 ha	61.400	40.933	MFV-bos	70.737	MFV-bos
B > 5 ha	52.854	1.285	Boschap	289.111 272.767	MFV-bos Boschap
B > 0,5 ha	114.254	42.218	MFV-bos	359.848 350.128	CBS(>1ha)
<i>>0,5 ha Natuur</i>					
N >0,5 ha	20.186	7.460	afgeleid	133.335	CBS(>1ha)

Verklaring der afkortingen:

NB2001 RIVM, Natuurbalans 2001;

CBS CBS: Bodemgebruik in Nederland 2000;

MFV-bos Stichting Probos, Meetnet Functievervulling Bos, opname t/m 2002;

Boschap www.boschap.nl: datum 13-07-2004.

Bijlage 3. Berekening waarde vrijstelling van Vermogenrendementsheffing gronden bos-/natuurterreinen

Een element in de berekening van de omvang van de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing bos- en natuurgronden is het bestaan van het heffingsvrije vermogen, met name de mate waarin die drempel al benut wordt voor andere activiteiten dan bos- en natuurgronden. In paragraaf 2.3.2 is hier nader op in gegaan.

Om de navolgende berekeningen (tabel B3.2) voor deze belastinguitgave uit te voeren en het effect van het heffingsvrije vermogen zo goed mogelijk daarin mee te nemen, wordt het totale areaal en aantal bedrijven (lees belastingplichtigen) opgesplitst in een groot aantal klassen van perceelomvang.

De fiscale faciliteit wordt - in de hier gekozen methodiek - berekend door per grootteklasse de waarde te bepalen van het in box 3 belaste vermogen. De omvang van het heffingsvrije vermogen is afhankelijk van het aantal belastingplichtigen in een grootteklasse. Eenzelfde areaal betekent in klassen met kleinere perceelsomvang een groter aantal belastingplichtigen en daarmee een hoger bedrag aan heffingsvrij vermogen dan bij klassen met grotere perceelsomvang.

In bijlage 2 is vastgesteld hoe groot in totaliteit het areaal en het aantal bedrijven (lees belastingplichtigen) is, verdeeld over bos- en natuurgronden. Voor bosgronden is door de beschikbare bronnen al een indeling naar grootte beschikbaar. Dit is niet het geval voor natuurgronden. Door het ontbreken van informatie wordt de aanname gemaakt dat het spreidingsbeeld van areaal en aantal belastingplichtigen bij natuurgronden identiek is aan dat van bosgronden. In tabel B3.1 zijn de - op deze wijze - bepaalde hectaren en aantallen vermeld.

Tabel B.3.1 Areaal en aantal bedrijven per klasse van perceelomvang bos- en natuurgronden

Oppervlakte Klassen (in ha)	Areaal (in ha)			Aantal bedrijven		
	bos	natuur	bos + natuur	bos	natuur	bos+natuur
0,5-5	61.400	10.849	72.249	40.933	7.233	48.166
5-25	10.414	1.840	12.254	897	158	1.055
25-50	6.182	1.092	7.274	170	30	200
51-100	8.147	1.440	9.587	117	21	138
101-250	9.014	1.593	10.607	62	11	73
251-500	8.820	1.558	10.378	26	5	31
501-1.000	7.280	1.286	8.566	11	2	13
>1.000	2.997	530	3.527	2	0	2
Totaal	114.254	20.188	134.442	42.218	7.460	49.678

In de volgende tabel B3.2 wordt de vrijstelling zelf berekend (laatste vier kolommen onder het kopje 'belasting (1,2%) box 3'. Deze belastingreductie wordt berekend aan de hand van de omvang van het 'belastbaar vermogen' in box 3, waarbij al dan niet een bepaald niveau van heffingsvrij vermogen wordt gehanteerd. Het 'belastbaar vermogen' in elke grootteklasse is het product van het 'aantal bedrijven bos+natuur', de gemiddelde perceelsgrootte en de waardering per hectare (€6.600).

In de laatste vier kolommen van tabel B3.2 staat per grootteklasse het bedrag van de belastingreductie. In de eerste van deze kolommen is de belastingreductie volgens de regels in box 3 (4% rendement en 30% belasting hiervan) toegepast op het belastbaar vermogen van de grootteklasse; de belastingreductie is dan 1,2% van het belastbaar vermogen. Er wordt geen correctie gemaakt wegens de drempel (heffingsvrij vermogen).

In de tweede van de vier rechter kolommen is op de zojuist vastgestelde belastingreductie de helft van de drempel van het gezamenlijk aantal belastingplichtigen in de grootteklasse in mindering gebracht (zonder eventuele overdracht aan belastingplichtige door de partner van diens vrijstelling).

In de derde van de vier rechterkolommen is in afwijking van de tweede kolom de -enkelvoudige - drempel volledig in mindering gebracht.

Tenslotte is in de laatste kolom een dubbele drempel (van belastingplichtige + partner) volledig in mindering gebracht van het belastbaar vermogen.

Zonder vrijstelling van de vermogensrendementsheffing van bos- en natuurgronden zou de waarde van het totale areaal €887,3 miljoen (134.442 ha; €6.600 per hectare) bedragen, en belast worden met € 10,6 miljoen (1,2%). Dit is de maximaal mogelijke belastingreductie die wordt bereikt als de omvang van de overige vermogensbestanddelen in box 3 de drempel overtreft.

Een minimumpositie laat zich berekenen onder de veronderstelling dat het gezamenlijke heffingsvrij vermogen van de belastingplichtige en diens partner - wegens het ontbreken van andere belaste vermogensbestanddelen in box 3 - volledig in mindering komt van het vrijgestelde 'belastbare' vermogen van bos- en natuurgronden. De belastingreductie bedraagt in deze situatie nog €4,2 miljoen per jaar.

Een verdere uitwerking en een keuze uit genoemde vier alternatieven met betrekking tot de drempel vindt plaats in paragraaf 2.3.2.

Tabel B3.2 Waarde van vrijstelling van vermogensrendementsheffing bos- en natuurgronden

Oppervlakte	Aantal	Gemiddeld per		Belastbaar	Belasting (1,2%) box 3			
		bedrijf			vermogen			
Klassen (in ha)	bedrijven	aantal ha		alle	drempel	drempel	drempel	drempel
	bos +	* 6.600		bedrijven	19.252	19.252	19.252	38.504
	natuur				0%	50%	100%	100%
		ha	* k-E	* k-E	* k-E	* k-E	* k-E	* k-E
0,5 - 5	48.166	1,5	10	476.841	5.722	158	0	0
5-25	1.055	11,6	77	80.877	971	849	727	483
25-50	200	36,4	240	48.011	576	553	530	484
51-100	138	69,6	459	63.271	759	743	727	696
101-250	73	145,4	960	70.004	840	832	823	806
251-500	31	339,2	2.239	68.498	822	818	815	808
501-1.000	13	661,8	4.368	56.538	678	677	675	672
>1.000	2	1.498,5	9.890	23.275	279	279	279	278
Totaal	49.678			887.315	10.648	4.909	4.576	4.227

Bijlage 4. Regeling Groen Beleggen, onderdeel Natuur Bos en Landschap (situatie jaar 2003)

Tabel B4.1 Vrijstelling Groen Beleggen forfaitair rendement

			onderdelen van Groen Beleggen
Milj.nota 2005: belastinguitgave Vrijstelling Groen Beleggen forfaitair rendement			
<i>(niet gespecificeerd naar onderdelen van Groen Beleggen)</i>			
Belastinguitgave 2003	in miljoen euro	40	alle
Ingelegd vermogen (afgeleid uit belastinguitgave: 40/0,012)	in miljoen euro	3.333	
<i>(belasting:30% over 4% forfaitair rendement voor spaarder/belegger=1,2%)</i>			
Groen Beleggen Jaarverslag 2003			
<i>(meetpunt vermogen per 31-12-2003)</i>			
Projectvermogen waarvoor een groenverklaring is afgegeven			
Totaal: alle categorieën	in miljoen euro	5.481	
Onderdeel Natuur, Bos en Landschap	in miljoen euro	484	
Idem, in % totaal		8,8%	
Spaarders en beleggers:			
Totaal: alle categorieën (w.o. Natuur, Bos en Landschap a))			
Aantal		162.000	
Gemiddelde inleg per spaarder	in euro	22.451	
Totaal ingelegd vermogen door spaarders en beleggers	in miljoen euro	3.637	
Belastinguitgave vrijstelling Groen Beleggen (forfaitair rendement 1,2%)	in miljoen euro	44	alle
onderdeel Natuur, Bos en Landschap:			
<i>(aannname: categorie N,B,L is 8,8% van totaal, zie Projectvermogen)</i>			
Totaal ingelegd vermogen door spaarders en beleggers	in miljoen euro	321	
Belastinguitgave vrijstelling Groen Beleggen (forfaitair rendement 1,2%)	in miljoen euro	3,9	N,B+L

a) Verder: Biologische Landbouw, Groen Label Kassen, Agrificatie, Duurzame Energie, Duurzame Woningbouw, Fietspadinfrastructuur, Vrijwillige Bodemsanering, en Andere Projecten.

Tabel B4.2 Heffingskorting Groen Beleggen

Milj.nota 2005: belastinguitgave Heffingskorting Groen Beleggen

(niet gespecificeerd naar onderdelen van Groen Beleggen)

Belastinguitgave 2003	in miljoen euro	45	alle
Ingelegd vermogen (afgeleid uit belastinguitgave: 45/0,013) (heffingskorting 1,3% van belegd vermogen)	in miljoen euro	3.462	

Groen Beleggen Jaarverslag 2003

(meetpunt vermogen per 31-12-2003)

Ingelegd vermogen Groen Beleggen: totaal	in miljoen euro	3.637	
Belastinguitgave Heffingskorting Groen Beleggen (1,3%)	in miljoen euro	47	alle
Ingelegd vermogen Groen Beleggen (onderdeel Natuur, Bos, Landschap)	in miljoen euro	321	
Belastinguitgave Heffingskorting Groen Beleggen (1,3%)	in miljoen euro	4,2	N,B+L

Bijlage 5. Toelichting overdrachtsbelasting

Tabel B5.1 Grondtransacties in 2002 in categorie 'natuur' (= natuurterrein, bos/houtwal, uiterwaarden, water) (bedragen * € 1.000)

Verkrijger:	Aantal transacties	Areaal in ha	Koopsom	Koopsom per ha	Areaal gem. per transactie
Verkrijging van natuurgronden					
Bureau beheer landbouwgronden	22	137	3.829	28	6,2
Staatsbosbeheer	89	838	14.411	17	9,4
Rijksoverheid	13	68	3.451	51	5,2
Lagere overheden a)	20	90	3.059	34	4,5
Partic. Natuurbescherming b)	147	1.114	11.214	10	7,6
Familie	46	265	3.610	14	5,8
Ov. natuurl en rechtspersonen	410	1.022	22.776	22	2,5
Totaal	747	3.534	62.350	18	4,7
Verkrijging van niet-natuurgronden					
Vnl. gras- en bouwland, door					
Staatsbosbeheer	179	1.113	32.528	29	6,2
Partic. Natuurbescherming b)	236	1.823	64.071	35	7,7
Totaal 'niet-natuur'	415	2.936	96.599	33	7,1
Totaal verkrijging gronden	1.162	6.470	158.949	25	5,6

a) Gemeenten, provincies, publieke lichamen (w.o. waterschappen); b) Natuurmonumenten en prov. Landschappen.

Bron: Transacties database (onbetrouwbare waarnemingen met betrekking tot correctheid areaal zijn weggelaten; bij incorrecte koopsom is de gemiddelde hectarewaarde van de verkrijgercategorie gebruikt).

Tabel B5.2 Omvang van de vrijstelling van de overdrachtsbelasting die wordt geheven over 'natuur'-grondtransacties in 2002 (bedragen * € 1.000)

Verkrijger:	Koopsom	Vrijstelling van Overdrachtsbelasting (6% koopsom)				totaal
		volledig overheid	volledig NB-org.	volledig familie	alleen m.b.t. NSW- landgoed particulieren	
<i>Verkrijging van natuurgronden</i>						
Bureau beheer landbouwgronden	3.829	230				230
Staatsbosbeheer	14.411	865				865
Rijksoverheid	3.451	207				207
Lagere overheden a)	3.059	184				184
Partic. Natuurbescherming b)	11.214		673			673
Familie c)	3.610			n.v.t.		0
Ov. natuurl en rechtspersonen d)	22.776				683	683
Totaal	62.350	1.485	673	0	683	2.841
<i>Verkrijging van niet-natuurgronden</i>						
Vnl. gras- en bouwland, door						
Staatsbosbeheer e)	32.528	1.952				1.952
Partic. Natuurbescherming b) e)	64.071		3.844			3.844
Totaal verkrijging gronden	158.949					8.637

a) Gemeenten, provincies, publieke lichamen (w.o. waterschappen); b) Natuurmonumenten en prov. Landschappen; natuurbeschermingsorganisaties-rechtspersonen hebben een vrijstelling niet alleen voor verkrijging van NSW-landgoederen (die geldt voor alle natuurlijke en rechtspersonen), maar ook voor natuurschoon dat niet kan worden aangemerkt als landgoed in de zin van de NSW; , aannahme dat overdracht binnen familie plaatsvindt bij generatiewisseling; overdracht door erflating is oorzaak van vrijstelling, niet het 'natuur'-karakter van de grondtransacties; d) aannahme dat 50% van het areaal aangemerkt wordt als NSW-landgoed; een van de voorwaarden voor rangschikking is - meestal - een minimum-omvang van 5 ha: 10% van de transacties voldoet hieraan, en het aandeel van deze 10% in het areaal bedraagt 58%; de overige 50% van het areaal zijn natuurterreinen (niet-NSW-landgoederen) zonder vrijstelling; e) in de transacties database wordt van transacties, ook als het toekomstig gebruik natuur gaat worden, het soort gebruik bij de vervreemder gecodeerd, zodat het werkelijke prijsniveau aan die bestemming kan worden gerelateerd. SBB en de particuliere nb-organisaties richten deze gronden (gras-/bouwland) in voor natuurbestemming, waar net als bij aangekochte gronden die reeds een natuurbestemming hadden, vrijstelling van de OvB meestal van toepassing is.

Bijlage 6. Toelichting Recht van successie, schenking en overgang

Tabel B6.1 *Faciliteit (gedeeltelijke) vrijstelling NSW-landgoederen voor recht van successie, schenking en overgang*

%-openstelling	90%	Luijt(LEI), mondelinge Informatie, 2004	
Areaal NSW (ha)	62.500	a)	
Jaarlijkse vererving	3,33%	gener.wisseling na 30 jaar	
Grondwaarde in econ.verkeer, in euro per ha	6.600	Bron: bijlage 1	
Bestemmingswaarde in % econ.verkeer	80%	(meestal toegepast %)	
Succ.recht (% van verkrijging)	19,0%	c)	
Aantal kinderen bij vererving	2		
<i>Waarde, in euro</i>			
Ha grond,econ.verkeer	6.600		
Aantal ha per NSW-landg. b)	41		
Grond	270.600		
Huis	1.000.000		
Totaal grond+huis	1.270.600		
Per hectare grond+huis	30.990		
Aantal NSW-landgoederen	1.524	(62.500 / 41)	
Aantal jaarl. verervende landg.	51	(1.524* 3,33%)	
Waarde van de faciliteit	openstelling	Niet openstelling	totaal
%-openstelling	90%	10%	
Areaal NSW (ha)	62.500	62.500	
Jaarlijkse vererving	3,33%	3,33%	
Waarde in econ.verkeer, in euro per hectare	30.990	30.990	
Bestemmingswaarde in % econ.verkeer		80%	
Ingevorderd deel van bestemmingswaarde		50%	
Belaste waarde, in euro		12.396	
Succ.recht (% van verkrijging)	19,0%	19,0%	
Omvang van de faciliteit, in euro	11.029.234	735.282	11.764.516
Wegens natuur vrijgesteld vermogen, in euro			61.918.507
Wegens natuur vrijgesteld vermogen, in euro			
			per verervend landgoed
			231.757
			Per ervend kind
			609.888

a) 125.000 ha bos in bezit van particulieren, wv 50% gerangschikt onder de NSW, dus circa 62.500 ha; Uit: Ministerie van LNV/Financiën, 2002, bladzijde 14; b) Statistiek Bosschap: 1.285 particulieren met 52.854 ha bos, gemiddeld 41 ha per particuliere eigenaar; c) Successierecht-% erfgenaam kind (per kind): bij verkrijging 50.000 7,5%; bij 100.000 10%; bij 500.000 18%; bij 1.000.000 21%; bij gemiddeld bedrag per kind van 610.000 19%

Tabel B6.2 Fiscale faciliteit successie/schenkingsrecht voor giften/legaten aan Natuurmonumenten en Landschappen

* €1.000	NM	Landsch.	NM+Land- schappen	NM	Landsch.	NM+ Land sch.
	Opbrengst uit nalatenschappen			opbrengst giften en vriendenbijdragen (anders dan periodieke donaties)		
Belast deel (info NM)	67%	67%	67%	50%	50%	50%
(netto-) bate (zie jaarrekening) a)	7.400	847	8.247	600	1.043	1.643
Af: belasting (11% over belast deel)	586	67	653	35	61	96
Totaal ontvangen legaten (voor succ.recht)	7.986	914	8.900	635	1.104	1.739
Ontvangen legaat, belastbaar deel	5.327	610	5.936	317	552	869
Tarief groep III (41-68%) stel 41%	41%	41%	41%	41%	41%	41%
Bijzonder tarief succ-/schenkingsrecht	11%	11%	11%	11%	11%	11%
Fiscale faciliteit	1.598	183	1.781	95	166	261

a) Schatting voor 12 Landschappen op grond van jaarrekeningen van 10 provinciale Landschappen.

Tabel B6.3 Fiscale faciliteit schenkingsrecht voor bijdrage van de Nationale Postcode Loterij aan Natuurmonumenten en Landschappen

*€1.000	NM	Landsch. (12 prov.)	Landsch.- Beheer	Totaal
Belast deel	100%	100%	100%	100%
Bijzonder tarief schenkingsrecht	0%	0%	0%	0%
(netto-) bate (zie jaarrekening)	13.600	12.500	2.500	28.600
Af: belasting (0% over belast deel)	0	0	0	0
Totaal ontvangen schenking (voor belasting)	13.600	12.500	2.500	28.600
Ontvangen schenking, belastbaar deel	13.600	12.500	2.500	28.600
Tarief groep III (41-68%) a)	67,47%	67,52%	67,52%	67,50%
Bijzonder tarief schenkingsrecht	0%	0%	0%	0%
Fiscale faciliteit	9.176	8.440	1.688	19.304

a) Tarief behorend bij ontvangen bedrag: NM (13,6 mln.); Landschappen(15 miljoen).

Bijlage 7. Vrijstelling bos- en natuurterreinen van de Onroerendzaakbelasting

Tabel B7.1

Arealen bos en natuurterreinen > 1 ha (bron CBS 2000: Bodemgebruik)		
Bos	350.128	ha
Natuur	133.336	ha
Totaal	483.464	ha
Waarde per hectare (euro)	6.600	
Waarde totaal (*€1.000)	3.190.862	
Eigenaarscateg. Niet-overheid	51,5%	a)
Waarde niet-overheid (*€1.000)	1.643.294	
Tarief 2004 (in euro) per €2.268, gemiddeld per gemeente (bron: Allers, 2004)	10	
Faciliteit (*€1.000)	7.246	

a) Verdeling bosopp. naar eigenaarscategorie (bron: Stichting Probos, Meetnet Functievervulling Bos).

	%	%
Min. LNV	26,9	
Min. Fin	1,0	
Min. Defensie	2,0	
Overige Staat	3,8	
Provincies	0,9	
Gemeenten	14,1	
Sub-totaal overheid		48,7
Ov.publ.r. org.	2,0	
Natuurbeschermingsorganisatie	15,7	
Particulieren	33,3	
Onbekend	0,5	
Sub-totaal niet-overheid (relevant voor OZB)		51,5
Totaal	100,2	