

P.L.F. Seegers

De Bosbouwwrijstelling

Derde druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2026

VOORWOORD

Sinds 1926 kan in de opeenvolgende inkomstenbelastingen een fiscale faciliteit voor bosbouw worden aangetroffen. Dat is overigens niet de enige fiscale faciliteit voor bos. Ook andere middelen bevatten fiscale faciliteiten voor bos en natuur. Deze fiscale faciliteiten zijn over het algemeen weinig omstreden. Zo werd bij de overstap naar een nieuwe inkomstenbelasting de bosbouwvrijstelling steeds zonder veel woorden gehandhaafd. Weliswaar spreekt de wet van de 'bosbedrijfsvrijstelling', maar de benaming 'bosbouwvrijstelling' is inmiddels algemeen ingeburgerd, terwijl deze ook ziet op de niet-bedrijfsmatige bosbouw. Rondom de bosbouwvrijstelling is in de loop der tijd het nodige veranderd. Deels waren dat vernieuwingen die samenhangen met een moderne bedrijfsvoering. Want wie kan zich anno 2026 nog iets voorstellen bij de exploitatie van hakhout in boerengeriefbosjes? Deels waren de wijzigingen echter ook van principiële aard, zoals het laten vervallen van de territoriale beperkingen en de mogelijkheid van 'opting in'.

De bosbouwvrijstelling heeft altijd in de schaduw gestaan van zijn grote – want budgettair van veel meer gewicht zijnde – broer, de landbouwvrijstelling. Over nut en noodzaak van die laatste vrijstelling wordt verschillend gedacht. Bij de bosbouwvrijstelling is dat, zoals gezegd, veel minder het geval. Dat wil niet zeggen dat de bosbouwvrijstelling geen eigen fiscale problematiek kent. Want de bosbouw is sinds jaar en dag in Nederland een marginale bedrijfstak, die het zeker niet alleen maar moet hebben van de verkoopopbrengst van het geoogste hout. Subsidies vormen in veel gevallen een minstens zo belangrijk onderdeel van het bedrijfsplan. Bij een structureel negatieve opbrengst zal de vraag naar een bron van inkomen negatief beantwoord moeten worden, waarmee ook de bosbouwvrijstelling toepassing zal missen. Die bronvraag kan dan ook – hoe beeldend – de bijl aan de wortel zijn voor toepassing van de bosbouwvrijstelling.

Bosbouw heeft zich altijd bevonden op de grens van ondernemen en beleggen. Bosbouw is naar zijn aard beduidend minder bewerkelijk dan een 'echte' agrarische onderneming. Zo overwoog de Hoge Raad al in 1917 dat *“waar het betreft hoog opgaande boomen, de zorg die door of vanwege den bezitter aan deze onderneming werd gewijd, van geringe beteekenis zal zijn geweest en beduidend minder dan die, welke zich iemand, die van de exploitatie van laag hout zijn bedrijf maakt of in tropische gewesten een cultuur-onderneming exploiteert, zich in den regel moet getroosten, maar dat zulks niet ter zake doet, daar het bestaan van een onderneming ook mogelijk is, al is de voor die onderneming verrichte arbeid van wellicht zeer geringe beteekenis”*.

De fiscaliteit heeft lang geworsteld met de vraag hoe om te gaan met de niet-bedrijfsmatige bosbouw. Met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is die duidelijkheid gebracht. De niet-bedrijfsmatige bosbouw heeft een andere plek en een andere faciliteit gekregen dan de bedrijfsmatige landbouw. En waar landbouwgrond die geen deel uitmaakt van een ondernemingsvermogen niet is vrijgesteld voor de particuliere belegger, is particuliere bosgrond dat wel.

Nadat in 1966 van de hand van mr. L.J. Schiethart de eerste druk van deze FED-brochure verscheen, volgt nu in 2026 de derde druk. Ik heb niet de illusie dat deze nieuwe uitgave de tand des tijds zal doorstaan tot 2066. En zal dat zelf waarschijnlijk niet meer meemaken. Want ook hier past het door Schiethart al aangehaalde adagium 'Boompje groot, plantertje dood'.

Stokkum, januari 2026

Pieter Seegers

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

HOOFDSTUK 1

Algemeen / 1

Wettekst / 4

HOOFDSTUK 2

Geschiedenis / 7

HOOFDSTUK 3

Ratio van de vrijstelling / 11

HOOFDSTUK 4

Plaats in het systeem van de vrijstelling / 15

HOOFDSTUK 5

Omvang van de vrijstelling / 17

5.1 Algemeen / 17

5.2 Definitie van bos / 17

5.2.1 Rechtspraak bossen / 19

5.2.2 Hakhout, boerengeriefhout (oud) / 20

5.2.3 Wel bomen, maar toch geen bos / 20

5.2.4 Kwekerijen / 20

5.2.5 (Hoogstam)boomgaarden / 21

5.2.6 Voedselbos / 21

5.2.7 Bos zonder actieve exploitatie / 21

5.2.8 Biomassa / 22

5.3 Bos(bedrijf) / 22

5.3.1 Bron van inkomen / 24

5.3.2 Instandhoudingsvereiste / 25

5.3.3 Tijdelijk bos / 27

5.3.4 Bewijslast in stand houden / 28

5.4 Handel is geen 'bosbedrijf' / 29

HOOFDSTUK 6

Voordelen uit het bosbedrijf / 31

- 6.1 Inleiding / 31
- 6.2 Hout / 32
- 6.3 Bosgrond behoort ook tot bos / 32
- 6.4 Subsidies / 32
- 6.5 Snijgroen en andere voordelen / 32
- 6.6 Overgang binnen onderneming naar en van bosbedrijf / 34

HOOFDSTUK 7

De optie / 37

- 7.1 Inleiding / 37
- 7.2 Structureel verliesgevend bosbedrijf / 37
- 7.3 Het optieverzoek / 38
- 7.4 Te boek stellen op waarde economisch verkeer / 39
- 7.5 Overgang van belaste periode naar bosbouwvrijstelling / 39

HOOFDSTUK 8

Subsidies / 41

- 8.1 Inleiding / 41
- 8.2 Aangewezen regelingen / 41
- 8.3 Staatssteuntoets / 42

HOOFDSTUK 9

Het bosbedrijf en omzetbelasting / 43

- 9.1 Inleiding / 43
- 9.2 Tarief / 43

HOOFDSTUK 10

Het bosbedrijf en de landbouwvrijstelling / 45

- 10.1 Inleiding / 45
- 10.2 Boomkwekerijen en boomgaarden / 45
- 10.3 Omschakeling naar bosbouw / 45

HOOFDSTUK 11

Territoriale begrenzing / 47

- 11.1 Algemene aspecten / 47
- 11.2 Bosbouw in belastingverdragen / 49

HOOFDSTUK 12

Winst uit het bosbedrijf en rechtspersonen / 51

- 12.1 Inleiding / 51
- 12.2 Bosbezit en aanmerkelijk belang / 51
- 12.3 Bronvraag bij rechtspersonen / 52
- 12.4 Geruisloze inbreng in een bv / 52

HOOFDSTUK 13

Niet-bedrijfsmatige bosbouw / 55

- 13.1 Inleiding / 55
- 13.2 Oude systeem / 55
- 13.3 Huidig systeem / 56
- 13.4 Nadere eisen / 57
 - 13.4.1 Buitenlands bos / 57
 - 13.4.2 Volle eigendom / 57

HOOFDSTUK 1

Algemeen

Milieubescherming en natuurbehoud zijn belangrijke doelstellingen van het overheidsbeleid. Dit beleid richt zich zowel op behoud van bestaande bossen en natuurterreinen alsmede de schepping van 'nieuwe natuur'. Vergroting van het in Nederland aanwezige bosareaal is dan ook zeer nadrukkelijk een doel dat de overheid zichzelf (en anderen) heeft gesteld.

Volgens CBS-gegevens van maart 2021 bestond 11% van het landoppervlak in Nederland uit bos. Dat is een gebied van 3.638 vierkante kilometer oftewel 363.800 hectare. In totaal is dat het totale landoppervlak van de provincie Friesland. In vergelijking met andere West-Europese landen is dat bijzonder weinig. In Duitsland en Frankrijk, maar ook in landen als Denemarken en België is het percentage bebost landoppervlak beduidend groter dan in Nederland. Ook het gemiddelde bosoppervlak per inwoner is in die landen een veelvoud van dat in Nederland. De Nederlander heeft 'recht' op 201 vierkante meter bos per persoon, een vlekje van krap vijftien bij vijftien. In de periode 1970-2013 steeg het bosoppervlak gestaag, gevolgd door de forse daling in de periode 2013-2017. Sinds de laatste meting in 2017 is er circa 1900 hectare bos minder.

Gelderland en Brabant zijn de meest bosrijke provincies; het geringste bosoppervlak kennen de provincies Groningen en Zeeland. Waar vóór 1950 bos nog voornamelijk werd aangelegd voor de productie van mijnhout, het tegengaan van verstuiving en het verschaffen van werkgelegenheid, namen later de genoemde doelstellingen van natuurbehoud en -uitbreiding toe in belang.

Bos is belangrijk voor het behalen van natuurdoelen en klimaatdoelen. In het Klimaatakkoord is afgesproken dat Rijk en provincies samen een Bossenstrategie opstellen. Deze Bossenstrategie richt zich op het vergroten van het bosareaal en op het verbeteren van de kwaliteit van het bestaande bos. Met de kwaliteitsimpuls voor het bos wordt toegewerkt naar een bos dat zowel completer (alle leeftijdsstadia) als diverser (meer boomsoorten) is. In de Bossenstrategie is de ambitie vastgelegd om het bosoppervlak met 37.000 hectare uit te breiden tot 407.000 hectare in 2030. LNV neemt in haar begroting als startpunt het areaal bos in 2021, waardoor de beoogde toename van het bosareaal leidt tot ca. 401.200 hectare in 2030. Circa 15.000 (van de 37.000) hectare bosuitbreiding zal binnen het Natuurnetwerk Nederland (NNN) worden gerealiseerd. Een belangrijk deel van het oppervlak in het NNN bestaat uit bos, maar niet al het bos ligt binnen het

Natuurnetwerk. Meer dan 90% van het bos heeft natuurkwaliteitsdoelstellingen en ligt in het Natuurnetwerk.

De Europese Commissie besteedt ook aandacht aan bos in haar Bossenstrategie, Biodiversiteitsstrategie en Natuurherstelwet. Naast de strikte bescherming van al de resterende oerbossen, wil de EU de kwantiteit, kwaliteit en veerkracht van de bossen verhogen. Een ambitie is daarnaast het planten van ten minste drie miljard extra bomen in de EU tegen 2030. Om dit te verwezenlijken, heeft de Commissie een EU-bosstrategie opgesteld. In het wetsvoorstel voor de Natuurherstelwet staat dat de lidstaten herstelmaatregelen zullen moeten nemen voor het verbeteren van de biodiversiteit in bosccosystemen. De EU heeft bovendien een aantal indicatoren aangewezen: de hoeveelheid liggend en staand dood hout, ruimtelijke samenhang van bosccosystemen, bosvogelindex, hoeveelheid houtvoorraad (carbon stock) en ongelijkjarige opstanden. Deze indicatoren wil de EU gebruiken om de effectiviteit aan te tonen van de herstelmaatregelen die genomen zijn in het kader van de Bossenstrategie.

Dat alles roept de vraag op naar het waarom van alle genoemde meer of minder ambitieuze plannen. In zijn artikel 'Fiscale maatregelen voor onze bossen'¹ betoogt Geppaart: "Het behoeft geen betoog dat onze bossen (...) voor het leefmilieu en de economie van onschatbare waarde zijn." Geppaart wijst in dit verband natuurlijk op de houtproductie, die een deel van het binnenlands houtverbruik kan dekken. Daarnaast worden andere functies – naar huidige inzichten niet minder van belang, aldus Geppaart – genoemd als recreatie in de open lucht, natuurbehoud, kwaliteit van het landschap en luchtzuivering. Daar kan 38 jaar later nog aan toegevoegd worden de productie van biomassa en de vastlegging van koolstofdioxide. In de door Geppaart genoemde kwaliteit van het landschap past naadloos de door een aantal natuurbeschermingsorganisaties onder het motto 'Nederland kan en moet tweemaal zo mooi worden' bepleite verdubbeling van de natuur in Nederland. Navolging van dit initiatief zou uiteraard ook een forse vergroting van het bosareaal veroorzaken.

Het is niet alleen de overheid zelf die – bijvoorbeeld door middel van Staatsbosbeheer – het bosareaal uitbreidt. Ook particuliere initiatieven in die richting worden gestimuleerd. Zowel het Ministerie van Financiën als het Ministerie van Economische Zaken leveren hun bijdrage aan de wetgeving op dit gebied. Het eerstgenoemde ministerie is vanzelfsprekend de eerstverantwoordelijke op het gebied van de fiscale faciliteiten (waarbij aan EZ vaak een adviserende rol toekomt), terwijl Economische Zaken zelve bosbehoud en -aanleg met name door directe steunmaatregelen (subsidies) nastreeft. Veel subsidieregelingen zijn echter inmiddels verdwenen of worden afgebouwd, terwijl fiscale faciliteiten in de meeste gevallen pas effectief zijn als er inkomen bestaat waarmee deze faciliteiten verrekend kunnen worden. Directe financiële steun kent – zeker in deze tijden – zijn budgettaire grenzen. Subsidieregelingen die opengesteld worden, worden vaak alweer na korte tijd gesloten, omdat het beschikbare budget is uitgeput.

1 Ch.P.A. Geppaart, 'Fiscale maatregelen voor onze bossen', *WFR* 1987/5786, p. 971-984.

Ook wat betreft de fiscale ondersteuning lijkt de facilitering haar grenzen bereikt te hebben. Deze constatering is bepaald niet nieuw. Zo schetste de toenmalige Staatssecretaris van Financiën reeds in 1992 in een brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer welke wijzigingen in de bosbouwvrijstelling mogelijk zouden zijn om te komen tot een verdere bevordering van het bosbestand. Zijn conclusie was dat verdere bevordering problematisch was. Verder werd in het rapport van de Werkgroep Vergroening van het fiscale stelsel II (Commissie De Waard) geconstateerd dat de grenzen van hetgeen met behulp van fiscale instrumenten bereikt kan worden welhaast bereikt lijken te zijn. Fiscale instrumenten die stimulerend bedoeld zijn (lees: aftrekposten) hebben immers een inkomen nodig waar zij tegen afgezet kunnen worden. Dat het in de agrosector (en veelal ook in de bosbouwsector) aan hoge inkomens doorgaans ontbreekt, behoeft geen betoog. Fiscale faciliteiten die een eenmalige vrijstelling verlenen – denk aan de overdrachts- en de erfbelasting – lijken voor de sector van groter belang te zijn. Indien echter van dit soort fiscale faciliteiten massaal gebruikgemaakt gaat worden, is het budgettaire beslag echter al snel te groot, wordt dit gebruik tot ongewenst bestempeld en vindt afschaffing of versoering plaats.

Dat laatste is met de bosbouwvrijstelling nog niet aan de orde, al zijn er – zoals gezegd – wel andere problemen. Het veelal structureel verlieslatende karakter van bosbouw in Nederland is daar de belangrijkste oorzaak van. En dat het bronvereiste met de invoering van de Wet IB 2001 onveranderd is blijven voortbestaan, is volstrekt helder. Sterker nog, door de werking van de vrijstelling kan de bosbouwvrijstelling juist omslaan in een nadeel, doordat verliezen – net zoals winsten – zijn vrijgesteld. Het huidige systeem probeert dit met een optieregeling te voorkomen, maar los van alle daarmee samenhangende problemen blijft ook dan het bronvereiste bestaan.

Het lijkt er dan ook op dat succesvolle bosbouw in Nederland in de meeste gevallen niet mogelijk is zonder zowel een ruimdenkend fiscaal beleid als een ruimhartige subsidieverlening. Dat ruimdenkende fiscale beleid is, zoals gezegd, een verzameling fiscale faciliteiten rondom bos en natuur, waar de bosbouwvrijstelling er één van is. Subsidieverlening is dan de andere poot waarop de exploitatie van 'onze bossen' steunt. Want ook als men de hiervoor genoemde andere (waarmee bedoeld wordt: anders dan de productie van hout) functies van het bosbedrijf op geld wenst te waarderen, kan men er niet omheen dat die vergoeding uiteindelijk voor het grootste gedeelte uit de kas van de (centrale of lagere) overheid moet komen. En dat die daarvoor op dit moment eenvoudigweg het geld mist mag duidelijk zijn.

Wettekst*Wet inkomstenbelasting 2001*

Artikel 3.11 Vrijstelling voor bosbedrijf

1.

Tot de winst behoren niet voordelen uit bosbedrijf.

2.

Een belastingplichtige die het bosbedrijf uitoefent, kan de inspecteur verzoeken om het eerste lid op hem niet van toepassing te doen zijn. Bij inwilliging van het verzoek geldt dit tot wederopzegging door de belastingplichtige maar ten minste voor tien jaar. Een hernieuwd verzoek kan pas tien jaar nadat het eerste lid wederom van toepassing is geworden, worden ingewilligd. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3.

De waarde van de tot het bosbedrijf behorende bezittingen wordt op het tijdstip met ingang waarvan het eerste lid niet meer van toepassing is en op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan dat waarop het eerste lid weer van toepassing is, gesteld op de waarde in het economische verkeer.

4.

De voordelen die worden behaald onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip met ingang waarvan het eerste lid weer van toepassing is, kunnen onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden buiten aanmerking blijven.

Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

Artikel 11a. Belastbare winst uit onderneming; vrijstelling voor bosbedrijf

1.

Op verzoek van de belastingplichtige blijven buiten aanmerking de voordelen uit bosbedrijf welke worden behaald door onmiddellijk voorafgaande aan het tijdstip met ingang waarvan op hem de vrijstelling van artikel 3.11, eerste lid, van de wet van toepassing wordt de tot het bosbedrijf behorende bezittingen te stellen op de waarde in het economische verkeer. De vorige volzin is slechts van toepassing indien artikel 3.11, eerste lid, van de wet met ingang van een jaar van toepassing wordt.

2.

De inspecteur stelt het bedrag dat ingevolge het eerste lid buiten aanmerking blijft bij voor bezwaar vatbare beschikking vast.

3.

De voordelen die ingevolge het eerste lid buiten aanmerking blijven, worden alsnog als winst uit onderneming in aanmerking genomen – met dien verstande dat artikel 3.11, eerste lid, van de wet op die voordelen niet van toepassing is – indien de belastingplichtige binnen vijf jaren na het tijdstip waarop de in het eerste lid bedoelde vrijstelling op hem van toepassing is geworden, het bosbedrijf of een gedeelte van het bosbedrijf – anders dan ten gevolge van overlijden of onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening – staakt. In geval van staking van een gedeelte van het bosbedrijf worden de in de vorige volzin bedoelde voordelen slechts in aanmerking genomen voorzover deze betrekking hebben op dit gedeelte. De voordelen worden geacht te zijn genoten ten tijde van de staking.

4.

Voor de toepassing van het derde lid wordt niet als een staking aangemerkt een overdracht aan een persoon als bedoeld in artikel 3.63, vierde of vijfde lid, van de wet mits zowel de belastingplichtige als degene aan wie is overgedragen dit schriftelijk verzoekt. Alsdan wordt degene aan wie is overgedragen voor de toepassing van het derde lid geacht in de plaats te zijn getreden van de belastingplichtige.

Geschiedenis

De bosbouwvrijstelling is sinds 1926 (en daarmee van latere datum dan de landbouwvrijstelling) een constante factor in de diverse inkomstenbelastingen. Bij de invoering van een nieuwe inkomstenbelasting werd vaak verwezen naar de tot dan toe bestaande hebbende vrijstelling, waarbij dan werd aangesloten. Toch is de reikwijdte van de bosbouwvrijstelling in de loop der jaren verruimd. Of deze verruiming daarentegen een grote praktische betekenis hebben gehad mag – met uitzondering van de invoering van een optioneel stelsel – worden betwijfeld.

De Wet op de inkomstenbelasting 1914 (Wet IB 1914) belaste in zijn oorspronkelijke vorm ‘gewoon’ alle inkomsten uit bosbedrijf. Er bestond met andere woorden voor bosbouw geen bijzonder fiscaal regime. Dat leverde moeilijkheden op, vooral op het gebied van de (jaarlijkse) winstberekening. Uiteindelijk brachten twee arresten van de Hoge Raad – hoewel in lijn met het wettelijk uitgangspunt – uiteindelijk verandering in het wettelijk systeem. In HR 29 maart 1917 (B. 1672) werd (onder meer) beslist dat de opbrengst van een bosbouwonderneming belast diende te worden door rekening te houden met de waardevermeerdering van het bos gedurende het kalender- of boekjaar, waarbij als opbrengst moest worden beschouwd hetgeen het aanwezige op stam staande hout bij het einde van het jaar meer waard is dan bij het begin, na aftrek van de jaarlijkse lasten en kosten, terwijl, *‘wanneer er in een jaar hout gekapt is, de opbrengst daarvan wél onder de opbrengst der onderneming over dat jaar moet worden opgenomen, doch niet dan na aftrek van de waarde van dat hout bij de aanvang van dat jaar’*. De Hoge Raad merkte daarbij overigens uitdrukkelijk op *‘dat voorzeker, nu de wet op de inkomstenbelasting daarvoor geene bijzondere voorschriften bevat, het dikwerf niet gemakkelijk zal zijn het zuiver inkomen uit eene onderneming als de hierbedoelde vast te stellen, doch dat men in zulk een geval, gelijk in zoovele andere, rekening zal moeten houden met de beginselen der wet’*.

In het arrest van de Hoge Raad van 30 juni 1921, B. 2852 werd opnieuw bepaald dat de waardevermeerdering van een bos in de heffing betrokken diende te worden, verminderd met eventuele diefstallen en de gemaakte onkosten (waarvan belanghebbende grootmoedig toegaf dat *‘de winstexploitatie van het bosch hem in 1917 geen noemenswaardige onkosten had gegeven’*). Echter, niet alleen de waardevermeerdering door aanwas maar ook een waardevermeerdering uit anderen hoofde, bijvoorbeeld door prijsstijging, was bij deze berekening van belang. In het arrest had de Raad van Beroep deze totale waardestijging (aanwas plus prijsstijging) bepaald op f 100, wat alweer een indicatie vormde voor de

moelijkheid (om niet te zeggen: de onmogelijkheid) om de waarde van de aanwas anders dan schattenderwijs te bepalen.

Het voorgaande kwam dus neer op een systeem waarbij de boekwaardestijging van het bos (met opstand) jaarlijks via de winst-en-verliesrekening liep, waarbij bij daadwerkelijke realisatie de mutatie ten opzichte van de oorspronkelijke boekwaarde eveneens via die winst-en-verliesrekening diende te lopen. Hoe die waardestijging berekend diende te worden, gaf de Hoge Raad niet aan, behalve dan dat het niet gemakkelijk zou zijn, en dat deze berekening diende plaats te vinden binnen de wettelijke beginselen. De vraag hoe een dergelijke berekening heden ten dage zou plaatsvinden, is nog niet zo gemakkelijk te beantwoorden. Toch is deze vraag met de invoering van de optie op bosbouwinkomsten het reguliere regime van toepassing te doen zijn weer relevant geworden.

Mede als gevolg van de hiervoor genoemde moeilijkheden bij het bepalen van de boswinst rees verzet tegen de belastbaarheid. Dit leidde tot de indiening op 15 november 1919 van een ontwerp tot wijziging van de wet, inhoudende dat bosbouw niet beschouwd zou worden als bedrijfsuitoefening in de zin der wet, waartegenover echter – binnen het toen geldende systeem van een gesplitste inkomstenbelasting – de jaarlijkse aanwas van hout zou worden belast als opbrengst van onroerend goed. Men ziet hier de vandaag de dag nog steeds bestaande tweeslachtigheid van de heffing van inkomstenbelasting op bosbezit. Is sprake van een bedrijf, of is sprake van (betrekkelijk passief) vermogensbeheer? Het ontwerp van 15 november 1919 werd niet tot wet verheven, maar de weerstand tegen belastingheffing van bosbezit (althans op de voorliggende wijze) bleef bestaan. Uiteindelijk werd een wetsontwerp ingediend dat het wel haalde, en op 28 juni 1926 tot wet werd verheven. Door deze wijzigingswet werd in art. 9 Wet IB 1914 onder letter e de bepaling opgenomen, dat niet als inkomen of deel van het inkomen werd beschouwd 'voordeel uit het bosbedrijf, hieronder niet begrepen de exploitatie van hakhout'.

"(...) van een vrij algemeene instemming met de (...) gedachte, dat de aanwas van opgaand hout (...) niet door de inkomstenbelasting diende te worden getroffen. (De) reden is het groot algemeen belang, dat er gelegen is in het bezit van een goeden boschstand (...) het begrip 'boschbedrijf' (dient) in ruimen zin (...) te worden opgevat, zoodat daaronder wordt gerekend opgaand hout in het algemeen." Kamerstukken II 1925/26, nr. 3 (MvT).

"Hoewel het begrip 'bosbedrijf' in ruime zin dient te worden opgevat, zodat daaronder wordt gerekend opgaand hout in het algemeen en dus bijvoorbeeld ook een wegbeplanting, van de andere kant moet de opvatting niet zo ruim zijn, dat daaronder ook zouden vallen zogenaamde hakbossen. Voor het buiten belasting laten van deze bossen bestaat geen reden; het houden er van zal in vele gevallen een geheel normale bedrijfsuitoefening zijn, of anders vallen onder de in art. 7 der Wet (IB 1914) genoemde handelingen en werkzaamheden. Bovendien spelen belangen van esthetische aard hier geen rol.

Voor zoveel nodig wordt opgemerkt, dat de vrijstelling niet omvat de winsten die met het boomkwekers-bedrijf behaald worden." Kamerstukken 1925/26 (MvT), nr. 266-3 wet van 28 juni 1926, Stb. 1926, 228.

Toen in 1941 de wet vervangen werd door het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 (Besluit IB 1941), werd hierin de in de Wet IB 1914 bestaande vrijstelling overgenomen. Wel werd er toen een territoriale beperking in aangebracht, namelijk dat slechts vrijgesteld werd de winst uit bosbedrijf voor zover binnen het Rijk uitgeoefend. De al bestaande uitzondering van de hakhoutexploitatie bleef gehandhaafd. De vrijstelling werd ondergebracht in art. 22 van het Besluit IB 1941. Bij de parlementaire behandeling van het Besluit IB 1941 werd het volgende opgemerkt:

“Art. 22 van het besluit is ontleend aan art. 9, letter e, van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914. Intussen is de vrijstelling (thans) iets nauwer geformuleerd. Zij blijft beperkt tot het binnenlandse bosbedrijf. De tweeledige strekking van de bepaling te weten de bescherming van het toch reeds weinig winstgevende bosbedrijf en het ontkomen aan de bijzondere moeilijkheden, welke zich voordoen bij het bepalen van de winst van bosbedrijven van beperkte omvang, komt hierdoor voldoende tot haar recht”, par. 30 van de leidraad bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941.

Bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1964 was de parlementaire toelichting beperkt: *“De bepaling van art. 8, onderdeel a, is overgenomen uit art. 22 van het Besluit 1941”,* MvT, p. 32 r.k.

Nadien zijn in het bosbouwregime enkele wijzigingen doorgevoerd. Allereerst werd per 1 januari 1990 in het kader van de Oort-wetgeving de omschrijving ‘binnen het Rijk’ vervangen door ‘in Nederland’. Volgens *Kamerstukken* 1988/89, 20 595, nr. 3, p. 27 (MvT) hield deze wijziging verband met de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek en werd er geen materiële wijziging mee beoogd.

Belangrijker was het initiatiefwetsvoorstel nr. 23 197 van de Tweede Kamerleden Vermeend, Melkert en Van der Vaart. Dit voorstel heeft geleid tot de wet van 24 juni 1994, *Stb.* 1994, 497, waarmee met ingang van 13 juli 1994 een optieregeling in de bosbouwvrijstelling werd ingevoerd. In *Kamerstukken* 1992/93, 23 197, nr. 3, p. 6 (MvT) wordt opgemerkt: *“Deze vrijstelling beoogt het bosbestand in Nederland te bevorderen. (...) In samenhang met (...) wordt daarmee een bijdrage geleverd aan het behoud en aanleg van bossen”,* Parlementaire behandeling. Wet van 24 juni 1994, *Stb.* 1994, 497.

“Volgens art. 8, eerste lid, onderdeel a, zijn de voordelen uit een bosbedrijf voor zover in Nederland uitgeoefend vrijgesteld van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Deze vrijstelling beoogt het bosbestand in Nederland te bevorderen”, *Kamerstukken II* 1992/93, 23 197, nr. 3, p. 3 (MvT).

Eveneens in 1994 is de uitzondering voor de exploitatie van hakhout komen te vervallen (waarmee deze exploitatie eveneens onder de vrijstelling gebracht is).

Bij de invoering van de Wet IB 2001 bleven de wijzigingen rondom de bosbouwvrijstelling – in tegenstelling tot die in de landbouwvrijstelling – beperkt. Wel werd de vrijstelling uitgebreid tot buitenlands bosbedrijf. Verder werd de in 1994 ingevoerde optieregeling

onder de Wet IB 2001 uitgewerkt in een algemene maatregel van bestuur in plaats van een ministeriële regeling.

Parlementaire behandeling

“De bepaling is mede gebaseerd op artikel 8, eerste lid, onderdeel a, en artikel 8, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De beperking dat het bosbedrijf in Nederland moet worden uitgeoefend is echter vervallen. Met deze wijziging wordt de bepaling meer in overeenstemming gebracht met het gemeenschapsrecht. Dit betekent dat de bosbouwvrijstelling voortaan ook van toepassing is op bosbedrijven die zijn gelegen buiten Nederland en worden gedreven door een inwoner van Nederland. Overigens zal de materiële betekenis van deze uitbreiding in de praktijk gering zijn. Zonder deze vrijstelling zou voor de winst die wordt behaald met een buiten Nederland gelegen bosbouwbedrijf door Nederland over het algemeen, hetzij op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, hetzij op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, een vrijstelling worden verleend volgens de vrijstellingsmethode”, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 102-103 (MvT).

Een niet exclusief op de bosbouwvrijstelling gerichte wijziging, maar wel een die de eerdere uitbreiding van de vrijstelling tot buitenlands bos voor een belangrijk gedeelte terugdraait, is de per 2012 doorgevoerde wijziging in de fiscale behandeling van buitenlands inkomen in de vennootschapsbelasting. Winsten en verliezen uit andere staten blijven door middel van een objectvrijstelling voortaan buiten de Nederlandse belastingheffing. Aftrek van buitenlandse verliezen van Nederlandse winst is dan alleen nog maar mogelijk voor verliezen uit buitenlandse activiteiten die definitief zijn (niet meer door latere winsten kunnen worden gecompenseerd) als gevolg van beëindiging van die activiteiten of de overdracht daarvan aan derden (anderen dan groepsmaatschappijen). Het gevolg van deze nieuwe systematiek is dat de buitenlandse vaste inrichting fiscaal op dezelfde wijze wordt behandeld als (de aandelen in) een buitenlandse dochter. Op grond van de deelnemingsvrijstelling blijft namelijk de waardeverandering van en dividend uit die aandelen ook buiten de Nederlandse belastbare winst, met als enige uitzondering het liquidatieverlies dat resteert als de buitenlandse dochtervennootschap wordt opgeheven.

Hoewel de heffing over buitenlands bosbouwinkomen in (nagenoeg) alle gevallen was toegewezen aan de bronstaat, was het belang van de toepasselijkheid van de vrijstelling op in het buitenland gelegen bos dat na een gedaan optieverzoek (aanloop)verliezen in mindering gebracht konden worden op het binnenlands inkomen, in afwachting van betere tijden. Deze vorm van verliesimport is per 1 januari 2012 voor rechtspersonen niet meer mogelijk.

Ratio van de vrijstelling

De bosbouwvrijstelling – zo blijkt steeds opnieuw – stoelt op twee gedachten. Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet tot wijziging van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, waarbij de vrijstelling in laatstgenoemde wet werd ingevoegd, blijkt dat men de aanwas van opgaand hout, waaronder ook wegbeplantingen, op grond van het algemeen belang inzake het behoud van bossen en andere houtopstanden, wenste vrij te stellen van de heffing van inkomstenbelasting. Behoud van bossen en andere houtopstanden werd dus bestempeld tot algemeen belang. De uitzondering die hierbij de regel bevestigde was het buiten de vrijstelling houden van de exploitatie van hakhout. Hierbij werd overwogen dat het houden van zogenoemde hakbossen in vele gevallen een geheel normale bedrijfsuitoefening betreft of betrekking heeft op handelingen en werkzaamheden, welke op zichzelf staan, terwijl hierbij ook geen esthetische belangen op het spel staan.

Met de vrijstelling werd verder beoogd – gelet op de uitkomst van HR 29 maart 1917, B. 1672 en HR 30 juni 1921, B. 2852 – moeilijkheden te voorkomen bij het berekenen van de winst uit bosbedrijfvermogen. De uitkomst van deze twee arresten – waarbij de jaarlijkse aangroei van het hout op stam tot de winst werd gerekend – was omstreden. En nog steeds levert het vraagstuk van de winstbepaling van het bosbouwbedrijf problemen op. Bovendien is het met de invoering van een systeem waarbij geopteerd kan worden voor toepassing van het reguliere systeem van heffing weer actueel geworden. In dit systeem dient immers de jaarlijkse winst van een bosbouwbedrijf weer berekend te worden. Stevens¹ is van dit argument niet overtuigd, maar ook bij de commerciële

¹ L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer: Kluwer/Samsom 1980, p. 287. Stevens acht het argument dat de winstbepaling bij bosbouwbedrijven op grote problemen zou stuiten niet overtuigend. Ook bij een groot aantal andere bedrijven bestaan er problemen bij winstbepaling. Wél overtuigend acht Stevens het argument van de bescherming van het binnenlandse natuurschoon, waarbij de vrijstelling echter bij verlies uit bosbedrijf een negatief effect kan hebben.