

# Fiscale aspecten stikstofemissieruimte

## *Preadvies Vereniging voor Agrarisch Recht 2022*

*mr. ing. H.J. van den Kerkhof RB<sup>1</sup>*

De veehouderij in Nederland wordt verantwoordelijk gehouden voor een groot deel van de stikstofdepositie. Het terugdringen daarvan vormt al decennialang een belangrijke factor bij de afwegingen die de nationale overheid, provincies, gemeenten en de agrarische ondernemers (moeten) maken.

Vanaf de invoering van de Meststoffenwet is getracht om het overschot aan fosfaat en stikstof te beperken. Teneinde de inperking te reguleren heeft de overheid tal van maatregelen afgekondigd. De aan een agrarische onderneming verbonden vergunningen, productierechten en milieu-investeringen roepen in fiscale zin een scala aan vragen op.

Ten aanzien van de fosfaatrechten zijn de contouren in fiscaal opzicht ondertussen helder<sup>2</sup>. Daarentegen zijn de contouren van de stikstofemissieruimte ('stikstofrechten') tot nu toe moeilijk te duiden.

In tegenstelling tot fosfaatrechten die vrij verhandelbaar zijn en eenduidig als vermogensrechten in de zin van artikel 3.1 juncto artikel 3.6 BW kwalificeren, is de civielrechtelijke kwalificatie van stikstofrechten niet eenduidig. Zoals uit de bijdrage van de heer Bouwman blijkt, komt hij – hoewel met enige twijfel – tot de conclusie dat van 'stikstofrechten' in de vorm van vermogensrechten naar zijn mening niet kan worden gesproken.

In mijn bijdrage beschrijf ik de fiscale aspecten van de overgang van de stikstofemissieruimte vanuit twee denkrichtingen. Voorop staat dat er in het vrije handelsverkeer een financiële transactie met fiscale gevolgen tussen twee ondernemers plaatsvindt inzake de overgang van de stikstofemissieruimte van A naar B (extern salderen). Vervolgens besteed ik aandacht aan de fiscale paragrafen bij het uitkopen van zogenoemde piekbelasters. Tot slot besteed ik aandacht aan de fiscale gevolgen bij de aankoop van grond door de overheid, alsmede de omzetting van landbouwgrond naar landschapsgrond.

### 1. 'Stikstofrechten': zelfstandig bedrijfsmiddel of onderdeel van het gebouw?

De vraag of de voorganger van de 'stikstofrechten', de zogenoemde ammoniakrechten, als een zelfstandig bedrijfsmiddel kwalificeerden, leidde in fiscale zin niet of nauwelijks tot discussies. In de praktijk ging de discussie vooral over het antwoord op de vraag of dergelijke rechten afschrijfbaar waren in de zin van artikel 3.30 Wet IB, voorheen artikel 10 Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Kortom in het verleden kwalificeerden de zogenoemde ammoniakrechten als een zelfstandig bedrijfsmiddel. In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 1998<sup>3</sup> werd de

vraag gesteld en beantwoord dat een investering in ammoniakrechten kon worden aangemerkt als een investering in een zelfstandig bedrijfsmiddel. Het antwoord van de staatssecretaris op deze vraag luidde bevestigend.

In voornoemd besluit werd nader ingegaan op de achtergrond van ammoniakrechten. Dit mede in het kader van de Interimwet ammoniak en veehouderij. Er werd verband gelegd met de milieuvergunning, maar tevens geconstateerd dat ammoniakrechten afzonderlijk overdraagbaar waren. De staatssecretaris concludeerde dat op ammoniakrechten als zelfstandig bedrijfsmiddel de gewone afschrijving van toepassing was.

Ammoniakrechten worden ook nog genoemd in het Besluit<sup>4</sup> inzake de fiscale behandeling van quota en dergelijke rechten. Opmerkelijk is dat in het besluit

1. Bert van den Kerkhof is hoofd vaktechniek belastingadvies ABAB.

2. Zie o.a. Vragen en antwoorden fiscale aspecten fosfaatregelingen melkveehouderij mei 2018 en de aanvulling van augustus 2019

3. Besluit staatssecretaris van Financiën 27 oktober 1998, nr. DB 1998/2669M, BNB 1998/406

4. Besluit staatssecretaris van Financiën 22 december 2002, nr. CPP 2000/2442M

van 13 oktober 2010<sup>5</sup> niet meer over ammoniakrechten wordt gesproken.

Op basis van het Besluit ammoniakemissie huisvesting en veehouderij<sup>6</sup> stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat de tijdelijkheid van deze regeling niet is gegeven en er derhalve geen afschrijvingsruimte is, omdat de restwaarde gelijk is aan de aanschafwaarde.

In zijn brief van 28 mei 2015<sup>7</sup> geeft de staatssecretaris naar aanleiding van vragen van Tweede Kamerlid de heer Geurts aan dat afschrijving voor het jaar 2014 wel kan plaatsvinden. Ammoniakrechten vormen een afzonderlijk bedrijfsmiddel met als einddatum 1 juli 2015. In 2014 (boekjaar 2014/2015) kon voor maximaal 20% van de aanschafwaarde afgeschreven worden<sup>8</sup>. De resterende boekwaarde mocht per 1 juli 2015 geheel ten laste van het resultaat worden gebracht.

Hiermee was tot op dat moment de discussie over het bedrijfsmiddel ammoniakrechten beslecht. Of beter gezegd ammoniakrechten werden altijd als een zelfstandig bedrijfsmiddel aangemerkt.

Het standpunt dat ammoniakrechten onderdeel uitmaakten van de vergunningverlening van de vee-stallen en derhalve rechtstreeks aan de bouwkosten van de stalruimte moesten worden toegerekend, is in voorgaande discussie nooit uitgekristalliseerd

In feite herhaalt de geschiedenis zich. Dit keer met de vraag of stikstofemissieruimte een zelfstandig bedrijfsmiddel dan wel een onderdeel van de vergunningverlening met betrekking tot de bouw van stalruimte voor het houden van dieren vormt.

Algemeen wordt betwijfeld of de handel in stikstofemissieruimte als handel in een vermogensrecht kan worden aangemerkt. Ik kom in deze tot het voorlopige oordeel dat de investering in dit 'object' een onlosmakelijk geheel vormt met het totaal aan investeringen in een stalruimte. Dit betekent echter niet dat ik in het vervolg van mijn betoog, mede gezien de voorgeschiedenis en de discussie rondom ammoniakrechten, de optie van een zelfstandig bedrijfsmiddel onbesproken laat.

## 2. Afschrijving van het 'object' stikstofemissieruimte

De stikstofemissieruimte tekent zich in de praktijk af bij bedrijven waar, als gevolg van het houden van dieren, binnen de vergunde ruimte stikstof wordt uitgestoten. Op grond van in deze these

niet nader toe te lichten wetgeving en jurisprudentie vormt de stikstofemissieruimte die het bedrijf is vergund een bedrijfsmiddel indien daarvoor substantiële aanschaffingskosten worden gemaakt.<sup>9</sup>

Men dient zich ervan bewust te zijn dat de stikstofemissieruimte zoals hiervoor bedoeld, betrekking heeft op de mogelijkheid van de bedrijfsopvolger om op basis van de aan bedrijfslocatie vergunde stikstofemissieruimte de veehouderij voort te zetten. De opvolger is bereid daarvoor te betalen, omdat het zonder een uitbreiding van de vergunning is verboden het aantal dieren uit te breiden c.q. een veehouderij te beginnen.

Het gaat derhalve uitsluitend om het ondervangen van het verbod op het zonder rechtsgeldige vergunning bedrijfsmatig houden van vee. In tegenstelling tot pluimvee-, varkens- of fosfaatrechten kan de stikstofemissieruimte als zodanig, in beginsel geen recht worden genoemd. Dit ondanks het feit dat er in fiscaal opzicht een grote gelijkenis is.

In de politiek wordt er in het bijzonder na de vernietiging van de PAS-vergunning gediscussieerd over de mogelijkheid om de stikstofemissieruimte in te perken door agrarische bedrijven op te kopen en vergunningen in te laten leveren.

Daarnaast wil de overheid de stikstofemissieruimte onderwerp van het bestuurs- en privaatrechtelijk rechtsverkeer maken. Een en ander heeft overigens slechts een marginale invloed op de overwegingen die betrekking hebben op de vraag of c.q. in hoeverre daardoor de afschrijving in de fiscale winstsfeer mogelijk is.

Afschrijving op bedrijfsmiddelen is een uitvloeisel van het beginsel van goedkoopmansgebruik. Indien de gebruikswaarde van een bedrijfsmiddel duurzaam daalt, wordt de afschrijving objectief vastgesteld en verplicht toegepast.

Argumenten *tegen* de mogelijkheid van onmiddellijk ingaande afschrijving kunnen zijn:

- (oude) jurisprudentie op het gebied van de vergunnings- en teeltrechten;
- onveranderlijke wetgeving;
- restwaarde is gelijk aan de aanschaffingskosten.

Argumenten *voor* de mogelijkheid van onmiddellijk ingaande afschrijving kunnen zijn:

- jurisprudentie;
- veranderlijke wetgeving;
- matching principle;
- verwateringsbeginsel;
- "finale" reallocatie van stikstofemissieruimte;
- technische ontwikkelingen;

5. Besluit staatssecretaris van Financiën 13 oktober 2010, DGB2010/1981M, BNB2010/338

6. Besluit Ammoniakemissie huisvesting en veehouderij 8 december 2005

7. Brief staatssecretaris van Financiën 28 mei 2015, ah-tk-20142015-2385

8. Gebaseerd op artikel 3,30 lid 2 Wet IB

9. Hoge Raad van 31 mei 1989, BNB 1989/235 ter zake van het melkquotum

- geen restwaarde;
- eenvoud en controleerbaarheid.

Volgens de literatuur (o.a. prof. dr. M.J.H. Smeets) is afschrijven het brengen van de kosten van een productiemiddel naar die periode waarin het voor een gedeelte is verbruikt. De waardevermindering wordt volgens hem ten onrechte in het middelpunt van het probleem gesteld. Het is derhalve voor ieder vergankelijk/slijtend bedrijfsmiddel onjuist om vooralsnog afschrijving (toerekening van kosten) achterwege te laten.

De vraag is hoeveel en op welke manier. Indachtig de jurisprudentie en leer omtrent de afschrijving op grond en gebouwen als één bedrijfsmiddel moet ook voor de stikstofemissieruimte (immaterieel actief?) de afschrijving in beginsel onafhankelijk van eventuele samenstellende andere delen van het productiemiddel waarvan de stikstofemissieruimte deel uitmaakt, worden benaderd.

- *Jurisprudentie*: uit de strekking valt op te maken dat een economische voorrangspostie als gevolg van publiekrechtelijke of privaatrechtelijke regelingen en welke als bedrijfsmiddel kan/moet worden aangemerkt afschrijfbaar is over de periode van de juridische beschermde voorrangperiode of korter op basis van het voorzichtigheidsprincipe. Dat laatste wegens een afnemende juridische bescherming alsmede afnemende economische betekenis. Het oude standpunt van de onafschriftbaarheid van tonnagevergunningen van de Hoge Raad bewijst zijn eigen ongelijk nu aan deze vergunningen wegens gewijzigde (geliberaliseerde) regelgeving geen waarde meer wordt toegerekend in het economische verkeer. Erkend moet worden dat de rechtspraak in het verleden geen helder en consistent beeld laat zien. Opmerking verdient dat de opvattingen van goedkoopmansgebruik (belastingrecht) en in het maatschappelijk verkeer aanvaardbare normen (jaarrekeningrecht) elkaar eerder omsluiten dan uitsluiten, hetgeen reden geeft tot een oprechte herbezinning van enige starre fiscale uitspraken.
- *Wetgeving*: bij de behandeling van het stikstofdossier wordt door de minister uitdrukkelijk gesteld dat het probleem van de stikstofdepositie wordt aangepakt door het opkopen en beëindigen van veehouderijbedrijven en tal van overige maatregelen om de stikstofuitstoot in te perken. Dit zou kunnen betekenen dat op het moment dat doelstellingen zijn bereikt, de regeling zou kunnen komen te vervallen of door een andere regeling wordt vervangen.
- *Matching principle*: de jaarverslaggeving in Nederland laat zich leiden door uitgangspunten van de bedrijfseconomie en de wetgeving. De uitgangspunten zijn opgenomen in "Titel 9, boek 2 van het Burgerlijk Wetboek" (wetgeving); "Richtlijnen voor de jaarverslaggeving" (Nederlandse beroepsorganisatie) en de "International Accounting Standards" (Internationale beroepsorganisatie).

Een oordeel over de aanvaardbaarheid van de toegepaste grondslagen dient te worden getoetst aan deze uitgangspunten. Één van de uitgangspunten is het toerekeningsbeginsel/matching principle.

De wetgeving heeft dit geregeld in artikel 362 lid 5 titel 9 boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In dit lid is bepaald dat baten (opbrengsten) en lasten (kosten) voor het boekjaar worden opgenomen ongeacht of zij tot ontvangsten of betalingen in het boekjaar hebben geleid. Dit zogenaamde matching principle houdt in dat de kosten worden genomen in de periode waarin ook de opbrengsten worden verantwoord van de producten en/of diensten, waarvoor de desbetreffende kosten zijn gemaakt. De nationale beroepsorganisatie heeft het toerekeningsbeginsel nadere invulling gegeven in de "Richtlijnen voor de jaarverslaggeving". In de Richtlijnen worden als belangrijkste criteria genoemd om baten en lasten aan perioden toe te rekenen:

- voor de toerekening van baten: het tijdstip waarop de prestaties door de onderneming zijn verricht;
- voor de toerekening van lasten: waar mogelijk de causale samenhang tussen baten en lasten.

Een afwijkende behandeling voor fiscale doeleinden staat haaks op uitgangspunten van de bedrijfseconomie en wetgeving.

- *Verwateringsbeginsel*: de stikstofemissieruimte wordt zodanig vormgegeven dat deze in beginsel niet langer kan toenemen, maar wel afnemen door wijzigingen in de concrete bedrijfsomstandigheden. Het totaal aan stikstofemissieruimte neemt derhalve door de tijd af.
- *Finale reallocatie van stikstofemissieruimte*: doordat onder de huidige strikte regelgeving, maar zeker bij een toekomstige verplaatsingsregeling, de veehouderijsectoren een herstructurering ondergaan zal in de nabije toekomst sprake zijn van verzadiging van investeringen in stikstofemissieruimte in de agrarische sector.

Stikstofemissieruimte draagt nauwelijks bij aan nutsprestaties door de stikstofemissieruimte aan zich. Deze draagt slechts bij aan een optimale bezetting van productiefactoren zoals kennis, kosten organisatie en andere bedrijfsmiddelen. Ondernemers kunnen ten opzichte van elkaar geen economische voorrangspostie meer laten gelden en uitbuiten. Dit impliceert dat een stikstofemissieruimte geen afzonderlijke waarde vertegenwoordigt. Hierbij moet men zich realiseren dat een stikstofemissieruimte geen opbrengst of prijsgarantie bewerkstelligt.

- *Technische ontwikkelingen*: verbeterd veevoer en innovatieve stalsystemen perken de stikstofuitstoot in. Dit heeft een afnemende behoefte aan stikstofemissieruimte tot gevolg.
- *Geen restwaarde*: voor ingewijden en deskundigen

is duidelijk dat regelgeving rondom de stikstofdepositie door nieuwe inzichten op enig moment afloopt, tot een dode letter verwordt of wordt vervangen door opvolgende wetgeving.

- *Eenvoud en controleerbaarheid*: een afschrijving op lagere bedrijfswaarde naar aanleiding van macro en micro horten en stoten van de stikstofemissieruimte is geen goede zaak. De stikstofemissieruimte in het extern en intern salderen, los van de diersoort, kunnen tot veel technische discussie leiden. Jaarlijkse wijzigingen in de wetgeving of praktijk leiden tot (niet onbelangrijke) discussies tussen Belastingdienst en belastingplichtigen.
- *Een arbitraire maar billijke opinie*: door afschrijving op investeringen in stikstofemissieruimte op tien jaar lineair te stellen, kan onder de gegeven omstandigheden en doelstellingen aanvaardbaar zijn.

Indien de investering in stikstofemissieruimte evenals pluimvee-, varkens en fosfaatrechten een afzonderlijk bedrijfsmiddel vormen, dan herhaalt zich de discussie met de Belastingdienst omtrent de afschrijfbaarheid. Hierbij is met name het vraagstuk rondom een eventuele restwaarde (in hoeverre vergelijkbaar met ammoniakrechten destijds) wederom op de agenda van het platform landbouw<sup>10</sup> komen te staan.

Indien de investering in stikstofemissieruimte daarentegen als een onlosmakelijk onderdeel van de investering in de stalruimte wordt aangemerkt dan wordt het investeringsbedrag aan de stalruimte met ondergrond toegerekend. In casu komt ook hier de vraag aan de orde wat de restwaarde van het gebouw met ondergrond bedraagt. De afschrijvingsruimte reikt immers niet verder dan de restwaarde.

Dit vraagstuk staat nog los van het feit dat de afschrijving op bedrijfsgebouwen beperkt is op basis van artikel 3.30a Wet IB 2001. Artikel 3.30a lid 1 Wet IB luidt: "Afschrijving op een gebouw is in een kalenderjaar slechts mogelijk indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde<sup>11</sup> daarvan en bedraagt ten hoogste het verschil daartussen".

In de praktijk komt men pas aan restwaarde toe indien de investering tot de restwaarde is afgeschreven. Boekwaarde en restwaarde zijn in dat geval gelijk. Dit wil echter niet zeggen dat de restwaarde pas relevant wordt als de boekwaarde de restwaarde

nadert. De afschrijvingsruimte wordt namelijk bepaald op basis van de het verschil tussen de aanschafwaarde en de restwaarde. Deze restwaarde wordt doorgaans gerelateerd aan de kostprijs van de ondergrond.

Afhankelijk van het antwoord op de vraag of de investering in stikstofemissieruimte haar waarde verliest gedurende de gebruiksperiode van de stalruimte, wordt het investeringsbedrag al dan niet in de jaarlijkse afschrijvingsruimte betrokken. Het is derhalve van belang om hier vanaf ingebruikname van de stalruimte een oordeel over te vormen.

Naast de reguliere afschrijving die in beginsel niet verder gaat dan de voornoemde bodemwaarde komt het vraagstuk van de willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen van artikel 3.31 Wet IB 2001 aan de orde. Kwalificeert een stalruimte volgens de Milieulijst<sup>12</sup> voor de zogenoemde willekeurige afschrijving van milieu-investeringen, dan mag dat bedrijfsmiddel voor 75% willekeurig worden afgeschreven. De resterende 25% van de afschrijvingsruimte wordt in verband met de temporisering regulier tot de restwaarde afgeschreven. Op de willekeurige afschrijving is immers niet de beperking van artikel 3.30a Wet IB 2001 van toepassing.

### 3. Stikstofemissieruimte uitgesloten bedrijfsmiddel voor investeringsaftrek?

Ingevolge artikel 3.45, eerste lid, aanhef en onderdeel f, Wet IB 2001 zijn van investeringsaftrek uitgesloten vergunningen, ontheffingen, concessies en andere dispensaties van publiekrechtelijke aard.

Bij de herinvoering van de investeringsaftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 is aan de uitsluiting van investeringen in 'vergunningen, ontheffingen, concessies en andere dispensaties van publiekrechtelijke aard' geen aandacht besteed. De oorspronkelijke reden om vergunningen uit te sluiten van investeringsaftrek was het feit dat de investeringen in vergunningen en goodwill moeilijk van elkaar waren te scheiden. Dit gaf de nodige afbakeningsproblemen. Door 'vergunningen e.d.' op één lijn met goodwill te plaatsen en zodoende uit te sluiten van investeringsaftrek was dit probleem opgelost.

Ter zake van vergunningen, ontheffing, concessies en andere dispensaties van publiekrechtelijke aard, waaronder productierechten alsook stikstofemissieruimte worden gerangschikt, merk ik op dat deze niet bijdragen aan de productiecapaciteit van de onderneming.

Een ondernemer mag meer produceren als hij over de benodigde vergunningen beschikt. Echter daarmee is de productiecapaciteit onder de huidige regelgeving slechts verplaatst van de ene locatie naar een

10. Platform landbouw is een overleg orgaan tussen de Belastingdienst en LTO-Nederland waarin de landelijke landbouwnormen worden besproken, alsmede fiscale issues in de agrosector. LTO-Nederland wordt hierbij ondersteund door de VLB, TAAK en SRA

11. Bodemwaarde staat gedefinieerd in artikel 3.30a, lid 3 Wet IB 2001 juncto artikel 8, lid 6 Wet Vpb 1969 en bedraagt 50% c.q. 100% van de WOZ waarde.

12. MIA/Vamil Brochure en Milieulijst 2022

andere. Dit is de belangrijkste oorzaak dat deze categorie van investeringen is uitgesloten van investeringsaftrek. Deze politieke afweging is al gemaakt onder de Wet investeringsregelingen.<sup>13</sup>

In 1987 werd hier in de Parlementaire behandeling het navolgende over gezegd<sup>14</sup>: Uit de parlementaire verhandelingen over dit onderwerp volgt:

"De ratio van het verlenen van investeringsbijdragen voor investeringen in vergunningen, ontheffingen, concessies en andere dispensaties van publiekrechtelijke aard heeft geen sterk economisch fundament. Ofschoon een investering in vergunningen en dergelijke van publiekrechtelijke aard in fiscale zin veelal een investering in een bedrijfsmiddel vormt, werpt zich de vraag op of hier ook in economische zin sprake is van een investering in een bedrijfsmiddel dat een bijdrage levert aan de nationale productiecapaciteit. Bij een investering in vergunningen en dergelijke van publiekrechtelijke aard lijkt veeleer sprake te zijn van een (her)verdeling van productiecapaciteit binnen de door de overheid gegeven regelingen ten behoeve van een ordelijk economisch verkeer."

Het economische nut van een investeringsstimulans in de vorm van het verlenen van een overheidsfaciliteit voor de verwervingskosten van vergunningen en dergelijke met een publiekrechtelijk karakter, die in het algemeen niet leiden tot een toeneming van de totale capaciteit van de desbetreffende sector, is gering en werkt contraproductief.

Daarmee wordt nog niet ontkend dat ondernemers financieel voordeel hebben bij premiëring van dergelijke vergunningen. Het is meer het ongewenste signaal dat met een dergelijke aftrek wordt gegeven. Immers als er nog budgettaire ruimte is, kan deze aftrekpost beter worden aangewend voor innovatieve investeringen die de stikstofuitstoot verminderen.

#### **4. Fiscale gevolgen verkoop of verleasen 'stikstofrechten' (stikstofemissieruimte)**

Bij verkoop of verleasen van 'stikstofrechten' gaat het om betalingen van een derde aan de vergunninghouder in verband met de overgang c.q. tijdelijke overgang van de stikstofemissieruimte. In principe is bij een zogenoemde verkoop van 'stikstofrechten' sprake van extern salderen.

De vergunninghouder verplicht zich hierbij om tegen een vergoeding de vergunde stikstofemissieruimte door de gemeente in te laten trekken. Hier tegenover staat dat de koper van de 'stikstofrechten'

een vergunning krijgt waarbij 70% van de stikstofemissieruimte van de voormalige vergunninghouder aan hem wordt vergund.

Voor zover de oorspronkelijke eigenaar een vergoeding ontvangt, wordt deze eventueel verminderd met de boekwaarde en in de winst uit onderneming betrokken. Voor zover de ontvangen vergoeding aan de (gedeeltelijke) staking van de onderneming kan worden toegerekend kan gebruik worden gemaakt van de stakingsfaciliteiten. Indien sprake is van een tijdelijke overgang van de stikstofemissieruimte wordt de leasevergoeding als jaarwinst uit onderneming aangemerkt.

In de praktijk kunnen zich ook situaties voordoen waarbij de bedrijfslocatie door de partner van de veehouder aan hem ter beschikking wordt gesteld. Onder dergelijke omstandigheden komt de vergoeding in beginsel aan de eigenaar van de bedrijfslocatie toe. De fiscale afwikkeling is afhankelijk van de (huwelijks)relatie tussen de eigenaar van de bedrijfslocatie en de veehouder. Is in fiscale zin sprake van een verbonden persoon dan wordt de opbrengst als resultaat uit overige werkzaamheid aangemerkt. Betaalt de eigenaar een vergoeding aan de veehouder voor diens medewerking, dan kan deze in aftrek worden gebracht. Uiteraard is de doorbetaling van de vergoeding bij de veehouder belast. Een vergelijkbare fiscale afwikkeling kan zich voordoen als de directeur/groootaandeelhouder de bedrijfslocatie aan zijn eigen bv ter beschikking heeft gesteld.

Is de bedrijfslocatie in eigendom van een derde/verhuurder, dan behoort deze in beginsel tot het box 3 vermogen, tenzij deze aan een rechtspersoon toebehoort. Behoort de bedrijfslocatie tot het box 3 vermogen, dan valt de vergoeding voor de eigenaar buiten de heffing. Betaalt de eigenaar/verhuurder een vergoeding ter compensatie van intrekking aan de veehouder dan is de vergoeding bij de veehouder belast.

#### **5. Fiscale gevolgen beëindiging veebedrijven op basis van de Subsidieregeling landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties voor stikstofreductie of MGA-2 tranche**

Op het moment van schrijven van dit preadvies waren de contouren van de concepten van de Subsidieregeling landelijke beëindiging veehouderijlocaties voor stikstofreductie (hierna: Subsidieregeling LBV) en de Maatregelen Gerichte Aanpak 2 (hierna: MGA-2) bekend. In fiscaal opzicht is de uitwerking van beide regelingen in de basis vergelijkbaar. Beiden betreffen de uitkoop van veehouderijen.

Bij de Subsidieregeling LBV worden bedrijven door de nationale overheid uitgekocht. De overheid betaalt veehouders een compensatie voor te slopen stalruimte. Daarnaast moet de ondernemer zijn productierechten laten vervallen. Hiervoor ontvangt de veehouder eveneens een compensatie.

13. Wet van 23 december 1987, Stb 1987, 627 (o.m. betreffende afschaffing van investeringsbijdragen voor vergunningen en dergelijke)

14. Memorie van toelichting Kamerstukken II, 1987/88 20295, nr. 3, p2 en 3

In de MGA-2 krijgen veehouders die bereid zijn om hun bedrijfsgebouwen te verkopen c.q. te slopen en productierechten te laten vervallen, voor beide vermogensobjecten, de marktwaarde vergoed. Eén van de verschillen tussen beide regelingen is dat in de Subsidieregeling LBV de ondernemer zelf verantwoordelijk is voor de sloop. Bij de MGA-2 daarentegen is de Provincie in beginsel verantwoordelijk voor de sloop, dan wel ontvangt de eigenaar een vergoeding voor de sloopkosten verband houdend met de sloop van de bedrijfsgebouwen. Op de fiscale behandeling van de sloop kom ik later terug.

Bij de fiscale gevolgen van voornoemde regelingen moet in beginsel een onderscheid worden gemaakt tussen ondernemers die hun onderneming geheel of gedeeltelijk staken. Dit onderscheid heeft met name gevolgen voor de toepassing van de stakingslijfrente, stakingsaftrek en toepassing van herinvesteringsreserve. Op de toepassing van de herinvesteringsreserve kom ik eveneens later terug.

Bij deelname aan één van beide regelingen bestaat geen twijfel dat sprake is van een gehele dan wel gedeeltelijke staking. Met deelname verplicht de ondernemer zich immers om zijn veehouderij ter plaatse volledig te beëindigen. Dit betekent dat ook bij een gemengd bedrijf, zoals veehouderij in combinatie met akkerbouw, de veehouderij wordt gestaakt.

Onder die omstandigheden kan de ondernemer de behaalde stakingswinst omzetten in een stakingslijfrente.<sup>15</sup> Hiertoe kan een lijfrenteovereenkomst met een gekwalificeerde aanbieder worden afgesloten, dan wel wordt een bedrag onder voorwaarden ondergebracht in bancair sparen. De toepassing van de stakingslijfrente kan niet los worden gezien van de reeds binnen de onderneming opgebouwde oudedagsreserve.<sup>16</sup>

De oudedagsreserve kan eveneens worden omgezet in een lijfrente.<sup>17</sup> De oudedagsreserve blijft evenals de toepassing van de stakingslijfrente in dit artikel verder buiten beschouwing. Probleem bij de toepassing van deze faciliteiten is dat de ondernemer over de financiële middelen moet beschikken om dit vermogen bij een verzekeraar of bancair sparen onder te brengen.

Als op het bedrijf nog een financiering drukt, is deze financiële ruimte vaak niet aanwezig. In het verleden kon dit probleem nog deels worden ondervangen door een lijfrenteovereenkomst met een daartoe opgerichte stamrecht-BV af te sluiten. Deze mogelijkheid is met ingang van 1 januari 2014 afgeschaft. Ik onderken de kanttekening die bij deze faciliteit is

geplaatst en tot afschaffing heeft geleid. Dit laat onverlet dat een dergelijke faciliteit bepaalde ondernemers over de streep zou kunnen trekken.

Het is, onder voorwaarden, wel mogelijk om de gehele onderneming geruisloos<sup>18</sup> of met fiscale afrekening in een besloten vennootschap onder te brengen. Echter voor zover dit met het oog op een staking geschiedt, biedt dit weinig soelaas. Dit neemt niet weg dat bij een voortzetting van de onderneming, met andere woorden bij het afstoten van een bepaalde activiteit en de voortzetting van overige activiteiten, deze mogelijkheid het overwegen waard is.<sup>19</sup>

Als sprake is van een volledige staking kan de ondernemer gebruik maken van stakingsaftrek.<sup>20</sup> De omvang van de stakingsaftrek is echter zo marginaal dat men zich af kan vragen waarom deze niet al lang is afgeschaft.

## 6. Toepassing herinvesteringsreserve

Ondernemers die gebruik maken van de regelingen doen dat volgens de overheid op vrijwillige basis. De opkoop van piekbelasters is in deze fase mogelijk als vrijwillig te kwalificeren, maar geenszins vrijblijvend. De minister van Stikstof en Klimaat heeft al meerdere malen aangegeven dat zij, voor zover niet op vrijwillige basis, met haar "woest aantrekkelijk aanbod" onteigening niet uitsluit. Binnen het kader van dit preadvies doe ik geen uitspraken of onder de gegeven omstandigheden voldoende grond aanwezig is om onteigening te rechtvaardigen.

Het feit dat deelname aan de regeling niet vrijblijvend is, maakt naar mijn oordeel dat per definitie sprake is van overheidsingrijpen in de zin van de wet.<sup>21</sup> In dat kader is het opmerkelijk dat in de toelichtingen op de conceptvoorstellen van de Subsidieregeling LBV alsmede de MGA-2 een onderscheid wordt gemaakt tussen beide regelingen. In de toelichting op de Subsidieregeling LBV wordt eenduidig gesteld dat sprake is van overheidsingrijpen, waardoor de zogenoemde verruimde herinvesteringsreserve mag worden toegepast.

Daarentegen is een dergelijke aanwijzing niet opgenomen in de toelichting op de MGA-2. Dit onderscheid is moeilijk verklaarbaar. Immers zowel de Subsidieregeling LBV als de MGA-2 worden volledig gefinancierd door de landelijke overheid. De opdracht die de landelijke overheid aan de provincies

15. Artikel 3.129, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001

16. Artikel 3.129, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001

17. Artikel 3.128, Wet inkomstenbelasting 2001

18. Artikel 3.65, Wet inkomstenbelasting 2001

19. Geruisloze omzetting. Standaard voorwaarden ex artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001, Besluit van 30 juni 2010, Stcrt 2010, 10512

20. Artikel 3.79, Wet inkomstenbelasting 2001

21. Artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, Wet inkomstenbelasting 2001 juncto Paragraaf 6. Besluit Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Herinvesteringsreserve. Verzamelbesluit van 5 november 2015, Regeling BWBR 0037149

oplegt, wordt geheel gefinancierd uit subsidies ten behoeve van de provincies in verband met het behalen van de doelstelling.

De reden dat de opdracht tot uitvoering door de landelijke overheid aan de provincie is verstrekt, is naar mijn oordeel het feit dat de provincies het stikstofvraagstuk veel gericht aan kunnen pakken. Dit o.a. door piekbelasters in de periferie van de Natura 2000 gebieden uit te kopen en in gezamenlijk overleg met deze ondernemers tot oplossingen te komen als de ondernemer zijn bedrijf wil verplaatsen of transformeren.

Voorafgaand aan de publicatie van het concept MGA-2 dat ter consultatie is voorgelegd, heeft de Minister voor Natuur en Stikstof in haar brief van 1 april 2022 gesteld dat als een minnelijke aankoop door de provincie te weinig oplevert, zij dwingendere maatregelen zoals onteigening in zal zetten.<sup>22</sup>

Op basis van bovenstaande uitgangspunten geef ik de wetgever in overweging om bij een aankoop door de provincie in het kader van deze regeling, in fiscale zin artikel 3.54 twaalfde lid letter a of b Wet inkomstenbelasting van toepassing te verklaren. De wetgever kan dit bewerkstelligen door in een fiscale paragraaf bij deze regeling uitdrukkelijk een aanwijzing in de toelichting bij de regeling op te nemen.

Hoewel de regeling MGA-2 in de uitvoering op een aantal punten afwijkt van de Subsidieregeling LBV, is de doelstelling van beide regelingen vergelijkbaar. Daarnaast merk ik op dat de reikwijdte van artikel 3.54 twaalfde lid onderdeel b Wet IB 2001 aansluit bij hetgeen in de dagelijkse praktijk rondom Natura 2000 gebieden feitelijk plaatsvindt.

De reden voor de provincie om tot aankoop van deze veehouderijen over te gaan is immers gericht op de ruimtelijke ordening, natuur en milieu. Er worden in dit kader door de landelijke overheid, provincies c.q. gemeenten ten aanzien van locaties in een straal van 25 kilometer rondom Natura 2000-gebieden met enige regelmaat besluiten met betrekking tot veehouderijen genomen. Doorgaans ingegeven door de noodzakelijke inperking van stikstofdepositie in deze gebieden, teneinde overbelasting te voorkomen.

Dergelijke besluiten zijn van doorslaggevende invloed op de uitbreidingsmogelijkheden van de veehouderijen. De door mij gehanteerde uitleg sluit aan bij de uitleg van het begrip overheidsingrijpen in paragraaf 6: Vormen van overheidsingrijpen in het Verzamelbesluit herinvesteringsreserve.<sup>23</sup>

In dit besluit wordt gesteld dat, gelet op de beoogde verruiming van het begrip overheidsingrijpen, er geen reden is om de begrippen ruimtelijke ordening,

natuur of milieu beperkt uit te leggen. Naast de in het besluit genoemde besluiten inzake ruimtelijke ordening, natuur of het milieu, kunnen naar mijn oordeel ook tal van andere besluiten en (sanerings-)regelingen onder die omschrijving worden gerangschikt.

Anderzijds kan er ook voor gekozen worden om deelname aan de MGA-2 aan te laten sluiten bij artikel 3.54 twaalfde lid onderdeel a Wet IB 2001: 'de redelijke verwachting dat de bedrijfslocatie op termijn gezien de stringente regelgeving wordt opgekocht door een publiekrechtelijke rechtspersoon.' Uitgaande van de doelstelling van de regeling en uitspraken van de Minister van Natuur en Stikstof past een dergelijke uitleg in de lijn die de veehouder mag verwachten.

De toepassing van artikel 3.54 twaalfde lid c Wet IB is vooralsnog niet aan de orde. Dit zou anders zijn als de MGA-2, evenals de Subsidieregeling LBV, aangemerkt wordt als overheidsingrijpen en de regeling zou worden opgenomen in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting.<sup>24</sup>

De toepassing van de zogenoemde verruimde herinvesteringsreserve geeft de ondernemer bij een volledige staking van zijn onderneming de benodigde ruimte voor een transformatie. Op grond van artikel 3.64 Wet inkomstenbelasting 2001 mag de ondernemer bij een volledige staking de behaalde boekwinst via te conserveren inkomen doorschuiven naar een andere onderneming. In dat geval hoeft de ondernemer niet dezelfde activiteiten voort te zetten, maar kan de boekwinst onder voorwaarden in mindering brengen op bedrijfsmiddelen ten behoeve van zijn nieuwe onderneming.

## 7. Gedeeltelijke staking en toepassing herinvesteringsreserve

De faciliteit die door de wetgever wordt geboden voor ondernemers die hun onderneming volledig staken is niet van toepassing als het een gemengd bedrijf betreft dat gedeeltelijk staakt.

Gemengde bedrijven binnen de agrarische sector bestaan veelal uit veehouderij- en akkerbouw.

Andere combinaties van activiteiten, zoals veehouderij en zorglandlandbouw c.q. loonbedrijf, zijn ook denkbaar. Indien een ondernemer met een gemengd bedrijf een bedrijfstak afstoot, dan kan in beginsel geen nieuwe bedrijfstak naast de nog bestaande activiteit worden opgestart.<sup>25</sup> Althans de ondernemer kan dan geen gebruik van maken van de herinvesteringsreserve. Bij het opstarten van een nieuwe bedrijfstak wordt in de ondernemingsfeer in de inkomstenbelasting immers de ondernemingsgrens

22. Brief van de Minister van Klimaat en Stikstof van 1 april 2022, DGS/2205867

23. Zie noot 20

24. artikel 12a Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

25. Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2015, ECLI:N::GHSHE:2015:870

overschreden. Dit is alleen bij een volledige staking zoals voornoemd toegestaan.

Artikel 3.64 Wet inkomstenbelasting 2001 geldt niet bij een gedeeltelijke staking van een onderneming. Dit houdt in dat het voor bepaalde groepen van veehouders haast onmogelijk is om naast een reeds bestaande bedrijfstak andere bedrijfsactiviteiten buiten de veehouderij te ontplooien. De staatssecretaris<sup>26</sup> heeft goedgekeurd dat het afstoten van een bedrijfstak niet tot een gedeeltelijke staking hoeft te leiden.

Hierbij is wel de voorwaarde gesteld dat voor de toepassing van de herinvesteringsreserve in een reeds bestaande bedrijfstak dient te worden geherinvesteerd. In mijn opvatting werkt dit contraproductief in de uitvoering van de regeling. Dit knelpunt is in een eerdere fase al politiek aan de orde gesteld, hetgeen heeft geleid tot de motie Stoffer<sup>27</sup>, alsmede de appreciatiebrief van de staatssecretaris.<sup>28</sup>

Naar mijn oordeel zou bij gemengde bedrijven, waarbij de veehouderij volledig wordt gestaakt en de tweede activiteit van onderschikt belang is, een volledige staking door de Belastingdienst kunnen worden aangenomen op grond van het feit dat deze tweede activiteit in objectieve zin geen onderneming vormt. Zijn beide bedrijfstakken gelijkwaardig, dan zou men in beginsel kunnen stellen dat in fiscale zin sprake is van twee afzonderlijke zelfstandige ondernemingen. Bij de sanering van de veehouderij zou dan eveneens sprake zijn van het staken van een volledige onderneming.

Hierdoor wordt de toegang tot de faciliteit inzake doorschuiving van boekwinst niet langer geblokkeerd en kan de transformatie van bedrijven soepeler verlopen. Ten overvloede merk ik op dat de toepassing van de verruimde herinvesteringsreserve binnen een besloten vennootschap bij het opstarten van nieuwe activiteiten daarentegen wel is toegestaan.

## 8. Sloop van bedrijfsgebouwen

Sloop van de bedrijfsgebouwen is één van de voorwaarden zoals deze op dit moment binnen de huidige Rpav<sup>29</sup> voorligt c.q. wordt toegepast. Deze voorwaarde geldt onverkort ook bij de aangekondigde regelingen<sup>30</sup> en is bedoeld om zoveel mogelijk

afbraak van vrijkomende agrarische bedrijfsgebouwen te bewerkstelligen. Afhankelijk van welke regeling aan de orde is, wordt de sloop van de bedrijfsgebouwen in opdracht van de provincie of ondernemer uitgevoerd.

Als de provincie de sloop voor haar rekening neemt, dan heeft de sloop onder omstandigheden geen gevolg voor de fiscale afwikkeling van de overdracht van de onroerende zaken. Is de ondernemer zelf verantwoordelijk voor de sloop dan moet een onderscheid worden gemaakt tussen de MGA-2 en de Subsidierегeling LBV.

Bij de MGA-2 ontvangt de ondernemer een vergoeding van de provincie voor de sloopkosten. Bij de Subsidierегeling LBV wordt, naast de gecorrigeerde vervangingswaarde, geen afzonderlijke vergoeding voor de sloopkosten betaald. In een dergelijk geval moet de ondernemer zich realiseren dat de sloopkosten in fiscale zin in aftrek moet worden gebracht op de ontvangen vergoeding voor de bedrijfsgebouwen. Deze aftrek heeft consequenties bij de vaststelling van de omvang van de herinvesteringsreserve.

Uit rechtspraak<sup>31</sup> blijkt dat voor de toepassing van de herinvesteringsreserve een netto 'begrip' geldt. Dit betekent dat bij de vaststelling van de hoogte van de herinvesteringsreserve de sloopkosten in mindering moeten worden gebracht op de boekwinst die op de bedrijfsgebouwen wordt behaald.

## 9. Toepassing van de landbouvvrijstelling

De landbouvvrijstelling<sup>32</sup> is van toepassing op waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen – voor zover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economisch verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, en niet is ontstaan in de uitoefening van het landbouwbedrijf.

De ondernemer die zijn landbouwgrond verkoopt aan de overheid biedt deze grond tegen de marktwaarde aan. De marktwaarde van landbouwgrond is onder normale omstandigheden in het landelijk gebied gelijk aan de waarde in het economisch verkeer bij voortgezet agrarisch gebruik (hierna: WE-VAB).

Wordt voldaan aan de voorwaarden van de landbouvvrijstelling dan blijft het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs onbelast. Er zijn in de praktijk verschillende omstandigheden denkbaar, waardoor de boekwinst geen waardeverandering betreft. Denk hierbij aan pachtersvoordelen

26. Zie noot 19 paragraaf 2.5

27. Motie Stoffer: Kamerstuk 35927 nr. 87 vergaderjaar 2020/2021 alsmede de appreciatiebrief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 17 november 2021 kenmerk 2021-0000231677

28. Appricatiebrief 27 november 2021 kenmerk 2021-0000231677

29. Regeling provinciale aanpak veehouderijen nabij natuurgebieden 27 oktober 2020 WJZ/20259020

30. Subsidierегeling LBV en MGA-2

31. Hoge Raad 6 juni 2008, BNB 2008/223

32. Artikel 3.12 Wet inkomstenbelasting 2002



voor zover de grond in het verleden tegen de waarde verpachte staat is verkregen of bijv. afgeboekte herinvesteringsreserve. Daarnaast kan sprake zijn waardeveranderingen die zijn ontstaan gedurende een periode dat de grond uit gebruik is gegeven aan een derde. Dergelijke waardeveranderingen zijn niet ontstaan gedurende de periode dat de landbouwgrond in het eigen landbouwbedrijf werd aangewend.

Zonder in dit kader verder uit te wijden over de toepassing van de landbouwvrijstelling dienen ondernemers zich bij een mogelijke uitkoop steeds de vraag te stellen in hoeverre de landbouwvrijstelling kan worden toegepast. Voor zover deze niet van toepassing is, kan de boekwinst op landbouwgrond onder voorwaarden in de herinvesteringsreserve worden ondergebracht. Echter dat laatste biedt in het geval van bedrijfsbeëindiging in financieel opzicht geen soelaas, omdat dit deel van de boekwinst in dat geval direct in de belastingheffing wordt betrokken.

## 10. Ondergrond van de bedrijfsgebouwen

De waardeverandering van de ondergrond van bedrijfsgebouwen valt, zoals uit de wettelijke bepaling blijkt, ook onder de landbouwvrijstelling. Met betrekking tot de ondergrond van bedrijfsgebouwen ontstaat een opmerkelijk verschil tussen de Subsidieregeling LBV en MGA-2. Bij de Subsidieregeling LBV ontvangt de ondernemer een vergoeding voor de bedrijfsgebouwen gebaseerd op de gecorrigeerde vervangingswaarde. In deze gecorrigeerde vervangingswaarde zit geen vergoeding voor de waardedaling van de grond. In het geval van de MGA-2 ontvangt de ondernemer daarentegen de marktwaarde voor ondergrond en opstallen. In de fiscale afwikkeling ontstaat hierdoor een grote discrepantie tussen beide regelingen.

In de praktijk betekent dit dat de waardedaling van de ondergrond van bedrijfsgebouwen bij de Subsidieregeling LBV voor rekening van de ondernemer komt. Stel dat de WEVAB van de ondergrond van de bedrijfsgebouwen € 180.000 bedraagt en de boekwaarde van de ondergrond € 50.000. Na sloop van de bedrijfsgebouwen resteert er cultuurgrond met een waarde van € 80.000. In dat geval heeft de ondernemer een verlies van € 100.000 dat niet aftrekbaar is. Het is volgens de rechtspraak<sup>33</sup> niet toegestaan om onder de landbouwvrijstelling te plussen en vervolgens het verlies te nemen.

Daarentegen ontvangt de ondernemer onder de MGA-2 de WEVAB van de ondergrond bij de verkoop van de grond. Onder gelijke omstandigheden kan deze ondernemer voor de boekwinst in beginsel tot € 130.000 aanspraak maken op de toepassing van de landbouwvrijstelling.

Naarmate de omvang van de stikstofemissieruimte op een bepaalde bedrijfslocatie groter is, stijgt naar verwachting de WEVAB van de ondergrond. Dit heeft tot gevolg dat door de uitkoop van bedrijven in de periferie van Natura 2000 gebieden alsook daarbuiten de grondprijzen van agrarische bouwlocaties stijgen. Hierdoor neemt ook de WEVAB toe. Ik kan niet anders dan concluderen dat bij de verkoop behaalde boekwinst bij dit soort bedrijfslocaties de landbouwvrijstelling kan worden toegepast voor zover aan de verdere voorwaarden is voldaan.

## 11. Omzetting landbouwgrond in landschapsgrond

De overheid betaalt voor landbouwgrond die wordt gekocht om in landschapsgrond om te zetten doorgaans de WEVAB. Hiermee treedt de overheid in directe concurrentie met agrarische ondernemers die in verband met de uitbreiding of extensivering van hun onderneming, zich op dezelfde markt begeven. Het is niet uitgesloten dat de WEVAB van landbouwgrond hierdoor verder stijgt, hetgeen effect heeft op de te behalen onbelaste winst.

Voor verkopers van cultuurgrond heeft dit mogelijk een positief effect omdat, mits aan de voorwaarden wordt voldaan, de landbouwvrijstelling van toepassing is tot de hoogte van de WEVAB. Daarentegen is sprake van een negatief effect voor de voortzettende bedrijven. Deze worden immers met een hogere aanschafwaarde, lees hogere financieringslasten, geconfronteerd.

Indien de overheid een vergoeding aan de grondeigenaar betaalt, in verband met de omzetting van deze landbouwgrond naar landschapsgrond, dient eerst te worden beoordeeld waaronder de behaalde boekwinst wordt gerangschikt.

Uitgangspunt hierbij is dat de beperking die in de vorm van een verplichting op de grond wordt gelegd in eerste instantie mogelijk als een subsidie op grond van artikel 3.13 letter g Wet inkomstenbelasting 2001 juncto artikel 6 Uitvoeringregeling IB 2001 kan worden gerangschikt. Een dergelijke subsidie blijft onbelast. In het geval geen sprake is van een subsidie in de zin van voornoemd artikel dan kan de verplichting als een zakelijk recht worden aangemerkt en mag op de behaalde boekwinst de landbouwvrijstelling worden toegepast.

Over de wijze van vaststelling van de boekwinst waarop de landbouwvrijstelling van toepassing is, is door de Hoge Raad<sup>34</sup> beslist. Tot dan toe werd het standpunt ingenomen dat bij de inperking van het gebruik van de grond de boekwaarde naar rato moest worden verlaagd. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de afboeking tot de waarde in nieuwe bestemming dient te geschieden.

33. Hoge Raad 17 maart 1965, BNB 1965/160

34. Hoge Raad 19 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:237

## 12. Omzetbelasting

Naast de inkomstenbelasting moet aandacht worden besteed aan de omzetbelasting. Prestaties door ondernemers zijn, behoudens de vrijstellingen<sup>35</sup> met betrekking tot levering van onroerende zaken, belast met omzetbelasting.

Bij vergoedingen door de overheid onder vermelding van subsidie of bijdrage moet worden beoordeeld of betreffende bedragen een vergoeding voor de door de ondernemer verrichte prestatie betreffen. Bij het overgrote deel van de door de overheid verstrekte subsidies wordt uit het algemeen belang gehandeld.<sup>36,37</sup>

Uit de toelichting op de Subsidieregeling LBV blijkt dat deze uitzondering hier van toepassing is. Bij de uitvoering van de MGA-2 koopt de provincie immers de onroerende zaken. De levering van onroerende zaken is, zoals voornoemd, in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting.

Hierbij moet een kanttekening worden geplaatst ten aanzien van bedrijfsgebouwen, waarvan de herzieningstermijn<sup>38</sup> nog niet is verstreken. In een dergelijk geval kan ondernemer namelijk nog met herziensomzetbelasting wordt geconfronteerd. Naar mijn opvatting komt de herziening omzetbelasting niet aan de orde indien de ondernemer de bedrijfsgebouwen niet verkoopt, maar sloop. Immers in dat geval is geen sprake van een levering.

Indien productierechten komen te vervallen, komt het vraagstuk van de omzetbelasting eveneens aan de orde. Verkoop van productierechten is belast met 21% omzetbelasting. Dit is anders als er door de overheid een subsidie wordt verstrekt voor het laten vervallen van de productierechten. In dat geval valt vergoeding op grond van eerder genoemde arresten buiten de scope van de omzetbelasting.

## 13. Voorlopige conclusie

De discussie rondom de kwalificatie van 'stikstofrechten' is nog onvoldoende uitgekristalliseerd. Dit laat onverlet dat ten aanzien van de fiscale kwalificatie grote behoefte bestaat aan een fiscale paragraaf bij de regelingen of een Q en A van de Belastingdienst waarin de belangrijkste fiscale aandachtspunten worden behandeld c.q. toegelicht.

Los van het feit dat het antwoord op de vraag of de voorgestelde regelingen voor de uitkoop van veehouderijen een oplossing voor het stikstofprobleem

bieden, heeft de ondernemer bij deelname het recht om vooraf duidelijkheid te krijgen over zijn fiscale positie. De openstaande vraagstukken spitsen zich in beginsel toe op de gevolgen voor de inkomsten-/vennootschapsbelasting en omzetbelasting. Daarnaast dient ook rekening te worden gehouden overdrachtsbelasting en de regels rondom de bedrijfsopvolging in de zin van de Successiewet.

35. Artikel 11a Wet op de omzetbelasting 1968

36. Mohr –arrest Hof van Justitie, C 215/94, ECLI:EU:C:1996:72

37. Agrardienste GmbH&Co. KG zaak, Hof van Justitie, C 384/95, ECLI:EU:C:1997:627

38. Artikel 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968