

Fiscale aspecten van productierechten in de landbouw

Auteurs: drs. A.W. de Beer RB en P.E. Herrewijn - geschreven op persoonlijke titel

1. Inleiding

De landbouw is een van meest gereguleerde sectoren in Nederland. Een aspect daarvan is productiebeperking. Met het melkquotum werd in 1984 het eerste productierecht geïntroduceerd. Sindsdien zijn productierechten of 'quota' gekomen en gegaan. Aan alle quota zijn fiscale aspecten verbonden. In deze bijdrage inventariseren we de belangrijkste kenmerken van de fiscale behandeling van diverse productierechten. Als algemene omschrijving van een productierecht gaan wij uit van: 'een recht dat bestaat om de omvang van de productie te reguleren en te beperken'.¹ In onze bijdrage kijken we zowel naar de inmiddels verdwenen quota als naar de actuele productierechten.

Daarbij staat de behandeling voor de fiscale winstbepaling (in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting) steeds voorop. De juridische regeling van het productierecht is hierbij belangrijk, maar is vanwege het bedrijfseconomische karakter van de winstbepaling niet altijd beslissend. Vanwege de overvloed aan jurisprudentie beperken we ons tot de onzes inziens meest interessante rechtspraak. Na een overzicht per productierecht komen we tot een aantal gemeenschappelijke fiscale kenmerken en benoemen wij een aantal conclusies en knelpunten.²

Hoewel de behandeling van productierechten voor de fiscale winstbepaling voorop staat, komen ook andere heffingen aan bod: schenk- erfbelasting, omzetbelasting en overdrachtsbelasting. In dit preadvies hebben wij de 'betalingsrechten' buiten beschouwing gelaten, omdat daarbij onzes inziens sprake is van vorderingsrechten op subsidiebetalingen, die geen rechtstreeks verband houden met de agrarische productie.³

2. Productierechten in de landbouw die inmiddels zijn afgeschaft

2.1 Melkquotum

In de Europese Unie werd jarenlang meer melk geproduceerd dan geconsumeerd, mede als gevolg van een productiesubsidie. Deze overproductie stond ook wel bekend als de 'melkplas' of 'boterberg'. Overtollige melk werd vervolgens via een exportsubsidie tegen lage prijzen op de wereldmarkt gebracht. Om de overproductie te reguleren en de kosten van de subsidie te beperken is de melkquotering (superheffing) ingevoerd. In de Europese Unie en daarmee in Nederland is het

¹ Omschrijving ontleend aan Wikipedia.

² Vanwege de verschillende achtergrond van de auteurs (respectievelijk belastingadviseur en belastinginspecteur) komen in deze bijdrage ook zaken naar voren waarover verschillende standpunten worden ingenomen.

³ Besluit van 23 november 2018, Stcrt. 2018, 68647, onderdeel 7.2.

melkquotum ingevoerd op 1 april 1984.⁴ Melkquotum werd toegekend aan melkveehouders (melkproducenten) op basis van de in 1983 op het bedrijf geproduceerde hoeveelheid melk. Het melkquotum was in Nederland voor het laatst geregeld in de Regeling superheffing en melkpremie 2004⁵. Op het moment dat een melkveehouder meer produceerde dan het melkquotum waarover hij beschikte, moest over het surplus een zogeheten superheffing worden betaald. De melkveehouder die wilde uitbreiden, moest melkquotum bijkopen. Het melkquotum is per 1 april 2015 vervallen.⁶

2.1.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

De fiscale positie van melkquotum was niet van begin af aan duidelijk. Tot eind 1986 werd het melkquotum gezien als een onzelfstandig onderdeel van de landbouwgronden. Voor de waardestijging van landbouwgronden gold ook toen bij realisatie de landbouwwijziging (art. 3.12 Wet IB 2001), waarbij op basis van beleid van de staatssecretaris een bedrag van 32,5 cent moest worden afgesplitst als gebruikersvergoeding voor het melkquotum.⁷ De onduidelijkheid kende een keerpunt met het arrest van 31 mei 1989 (inzake de overdrachtsbelasting) waar melkquotum als persoonlijk recht werd beoordeeld, dat geen deel uitmaakte van de landbouwgronden.⁸ De minister van Financiën heeft vervolgens het standpunt ingenomen dat per 6 september 1986 melkquotum als een zelfstandig bedrijfsmiddel moest worden beschouwd.⁹

Sindsdien was het ook toegestaan op het melkquotum af te schrijven. Dit is in de rechtspraak bevestigd.¹⁰ De afspraken in de Landbouwnormen¹¹ over afschrijving op melkquotum waren als volgt:

- melkquotum dat verkregen was vóór 1 januari 2004 werd in 8 jaar afgeschreven;
- melkquotum dat was verkregen na 1 januari 2004 werd afgeschreven naar een einddatum van 1 april 2015.

2.2 Mestquotum (mestproductierechten)

Met ingang van 1987 werd de mestproductie van varkens, pluimvee en rundvee aan een maximum gebonden via het stelsel van mestproductierechten, geregeld in de Meststoffenwet. Het mestquotum maakte hiervan deel uit. Onder 'mestquotum' werd verstaan de maximale hoeveelheid dierlijke meststoffen die op een bedrijf gedurende een kalenderjaar geproduceerd mocht worden ('referentiehoeveelheid'). In 1992 werd het stelsel verder uitgebreid naar mestproductierechten voor pelsdieren, eenden, konijnen, schapen en geiten. Het toe te kennen mestquotum werd gebaseerd op

⁴ Verordening (EEG) nr. 856/84 van de Raad d.d. 31 maart 1984.

⁵ 23 maart 2004, nr. TRCJZ/2004/1814, Stcrt. 26 maart 2004, nr. 60.

⁶ Considerans Verordening (EG) nr. 72/2009, 19 januari 2009, punt 8, afschaffing per 1 januari 2015; later verlengd tot 1 april 2015.

⁷ Resolutie staatssecretaris van Financiën 7 april 1986, nr. 285-17 529.

⁸ HR 31 mei 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7308.

⁹ Resolutie Staatssecretaris van Financiën, 29 april 1987, nr 087-897, Stcrt. 1987, nr. 82.

¹⁰ Hof Leeuwarden, 3 juni 1988, ECLI:NL:GHLEE:1988:BH6109.

¹¹ Landelijke landbouwnormen zijn normbedragen die jaarlijks door het Platform Landbouw, een samenwerkingsverband tussen de Belastingdienst en LTO Nederland, in overleg met het landbouwbedrijfsleven, worden vastgesteld.

het aantal dieren dat op 31-12-1986 op het bedrijf aanwezig was. Ook niet-veehouderijen beschikten over een grondgebonden mestquotum van 125 kg fosfaat per hectare.¹²

In 1998 werd de 'Wet herstructurering varkenshouderij' van kracht en werden ook de varkensrechten geïntroduceerd, in 2001 gevolgd door de pluimveerechten. Met ingang van 1 januari 2006 is het mestquotum afgeschaft.

2.2.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

Mestproductierechten werden beschouwd als een zelfstandig bedrijfsmiddel. In eerste instantie is een procedure bij de belastingrechter gestart met de stellingname van de Belastingdienst dat op mestquotum niet kon worden afgeschreven. Lopende deze procedure duidelijk werd dat de mestquotering op termijn zou eindigen.¹³ De Belastingdienst, LTO-Nederland en de VLB¹⁴ maakten toen de navolgende afspraken over de afschrijving:

- Er werd vanaf 1992 liniair afgeschreven vanaf het moment van investeren tot op 1 januari 2000 met een restwaarde van nihil.
- Daarna zijn er nieuwe afspraken gemaakt waarbij rechten die na 1 januari 2000 waren verkregen werden afgeschreven vanaf het tijdstip van verkrijging tot een restwaarde van nihil per 31 december 2004. Deze einddatum is later aangepast naar 31 december 2005.¹⁵

2.3 Bietenquotum (suikerquotum)

Het bietenquotum of suikerquotum (formele benaming: polsuikerreferentie) is ingevoerd in 1987 nadat de Europese Gemeenschap Nederland al eerder een suikerquotum had opgelegd. Hierbij kreeg ieder akkerbouwbedrijf dat suikerbieten verbouwt, een bietenquotum toegewezen op basis van de gemiddelde suikerproductie over de jaren 1982 t/m 1986. Het bietenquotum betrof een prijsondersteuning voor producenten van suikerbieten en suikerriet. De producent had met dit quotum recht op de levering van een bepaalde volume aan suikerbieten tegen een 'garantieprijs'. Bietenquotum kon worden overgedragen als onderdeel van een geheel bedrijf, gedeelte van een bedrijf (grondtransactie) of zonder grondtransactie.¹⁶ Op 30 september 2017 verviel het Europese bietenquotum. In Nederland is dit vervangen door Leden Leverings Bewijzen (LLB) van de Koninklijke Cosun. Ieder bewijs geeft het lid het recht om een volume aan bieten te leveren aan Cosun tegen een ledenprijs, waarbij er een leveringsplicht geldt van 85%.

2.3.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

¹² Vrijstellingsregeling art. 55, eerste lid Meststoffenwet (vervallen).

¹³ Hof Arnhem, zaaknummer 1202/1990, V-N 1991/406, 2.5. Buiten de publicatie als 'lopende procedure' hebben wij hiervan geen uitspraak teruggevonden.

¹⁴ Vereniging van accountants- en belastingadviesbureaus (VLB).

¹⁵ 'Afspraken tussen belastingdienst en landbouwbedrijfsleven', FBN 1993/147 en 'Afschrijving productierechten', FBN 2001/29.

¹⁶ Handboek Fiscaal Adviseur Agrarische Sector, 28.2.4, februari 2006

Bietenquotum werd gezien als een zelfstandig bedrijfsmiddel, dat geen deel uitmaakte van de landbouwgrond. Evenals over het mestquotum zijn er in 1993 afspraken gemaakt over de afschrijving op het bietenquotum.

- Vanaf 1 januari 1994 mocht er op bietenquotum worden afgeschreven, waarbij rekening wordt gehouden met een afschrijvingstermijn van 5 jaar en een restwaarde van nihil.
- Voor het bietenquotum dat was gekocht op of na 1 oktober 2012 gold voor de berekening van de afschrijving de periode tussen de aanschaf en 1 oktober 2017.

2.4 Ammoniakrechten

‘Ammoniakrechten’ of ‘stikstofdepostieruimte’ waren vereist om een onderneming te mogen uitbreiden. Juridisch was geen sprake van afzonderlijk overdraagbare rechten. Uit de Interimwet ammoniak en veehouderij¹⁷ en later de Natuurbeschermingswet 1998 volgde dat een veehouder, om zich te vestigen of het bedrijf uit te breiden, moest beschikken over een milieuvergunning. De milieuvergunning werd alleen verleend als de totale ammoniakuitstoot in een bepaald gebied niet toenam. Ammoniakrechten zien dus op de milieuvergunning die het produceren van een bepaalde hoeveelheid ammoniak toestaat. Ammoniakrechten konden worden overgedragen door ‘extern salderen’. De vergunninghouder nam tegen een vergoeding de verplichting op zich om de vergunde stikstofdepostieruimte in te laten trekken, de koper betaalde voor de uitbreiding van zijn vergunde stikstofdepostieruimte. Met de invoering van het roemruchte PAS¹⁸ op 1 januari 2015 zijn de ammoniakrechten, en is daarmee ook de mogelijkheid tot ‘extern salderen’ van deze rechten, vervallen.

2.4.1 Bedrijfsmiddel, niet afschrijfbaar

In het besluit staatssecretaris van Financiën zijn ammoniakrechten als een afzonderlijk bedrijfsmiddel gekwalificeerd¹⁹. In 2013/2014 heeft een standpuntwisseling tussen de Belastingdienst CAL²⁰ en belastingadviseurs plaatsgevonden over de fiscale behandeling van deze rechten.²¹ Het ‘ammoniakrecht’ moet volgens de Belastingdienst CAL worden vereenzelvigd met het bedrijfsmiddel milieuvergunning. Uitgaven voor ammoniakrechten werden beschouwd als een investering in de milieuvergunning.

Op het bedrijfsmiddel mocht oorspronkelijk niet worden afgeschreven omdat het zijn waarde zou behouden tot het moment van staking van de veehouderij of het vervallen van de wettelijke regeling. Er was namelijk niet gebleken dat de vergunning in gebruikswaarde zou dalen, of dat sprake was van een einddatum van de wettelijke regeling. Op dit standpunt is teruggekomen vanwege de invoering van het PAS. De staatssecretaris van Financiën bevestigde dat de resterende boekwaarde van

¹⁷ Wet van 9 juni 1994, Stb. 634.

¹⁸ Programma Aanpak Stikstof 2015-2021.

¹⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 27 oktober 1998, DB98/2669M.

²⁰ Kennisgroep Belastingdienst Centraal Aanspreekpunt Landbouw.

²¹ Van den Kerkhof en Ceelen, Ammoniakrechten afschrijfbaar?, LTB 2015/26.

ammoniakrechten in het boekjaar 2015 ten laste van de fiscale winst mocht worden gebracht.²² Omdat de invoering van het PAS in 2014 al voorzienbaar was, werd afschrijving op ammoniakrechten over het boekjaar 2014 toegestaan. Vanwege de maximering van de toepasbare fiscale afschrijving op jaarbasis was de afschrijving in 2014 beperkt tot 20% (van de aanschaffingskosten).²³

3 Actuele productierechten in de land- en tuinbouw

3.1 Varkensrechten

Een varkenshouder mag niet meer varkens houden dan het aantal dat op basis van het voor het bedrijf geregistreerde varkensrecht is toegestaan. Een varkensrecht wordt uitgedrukt in varkensseenheden (VE), waarbij één VE overeenkomt met het houden van één vleesvarken. Wanneer er niet meer dan 3 varkensseenheden zijn, heeft een bedrijf geen varkensrechten nodig.

Het varkensrecht was van 1998 tot 1 januari 2006 geregeld in de Wet herstructurering varkenshouderij en is sindsdien geregeld in de Meststoffenwet en verwante regelingen.²⁴

3.1.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

Varkensrechten worden beschouwd als een zelfstandig bedrijfsmiddel. Voor varkensrechten hebben diverse verwachte einddata de afschrijvingsperiode beïnvloed. De eerste einddatum was 1 januari 2015. Varkensrechten die op of na 1 januari 2006 waren aangekocht, werden tijdsevenredig afgeschreven tot en met 31 december 2014.²⁵ Deze verwachte einddatum is vervolgens opgeschoven naar 31 december 2017.

Voor de afschrijving van varkensrechten tot en met 2017 gold het volgende:

- Aankoop vóór 1 januari 2014: afschrijving in vier jaar (van 2014 tot en met 2017). Hierbij werd 25% van de boekwaarde op 31 december 2013 afgeschreven, met een maximum van 20% van de aanschaffkosten.
- Bij aankoop op of na 1 januari 2014 gold een afschrijving van 20% per jaar. De resterende boekwaarde mocht in één keer worden afgewaardeerd op het moment van afschaffing van de varkensrechten.

Het stelsel van varkens/pluimveerechten is na 2017 verlengd, waarbij onduidelijkheid ontstond over de einddatum. Naar aanleiding van vragen heeft de minister van LNV bevestigd dat nog steeds sprake is van een tijdelijke regeling.²⁶ Er wordt daarom op varkensrechten die zijn aangekocht op of na 1 januari 2018 afgeschreven naar een nieuwe, verwachte einddatum van 31 december 2027, zoals

²² Kamerbrief 28 mei 2015, DGB/2015/1347 / DG512015/1928, brief aan LTO Nederland 27 mei 2015, DGB/2015/1510 U.

²³ Art. 3.30 lid 2 Wet IB 2001.

²⁴ Hoofdstuk V, Meststoffenwet; uitvoeringsbeluif en uitvoeringsregeling Meststoffenwet.

²⁵ Landelijke landbouwnormen 2014.

²⁶ Minister van LNV, 20 december 2017, DGAN-PAV/17200088.

vermeld in de brief van de minister. Voor eerder aangekochte varkensrechten bleef het oorspronkelijke afschrijvingsregime gelden (naar de einddatum 31-12-2017).

3.2 Pluimveerechten

Pluimveerechten gelden sinds 1998, en zijn eveneens geregeld in de Meststoffenwet. Voor elk bedrijf wordt, in de vorm van een pluimveerecht, een maximum gesteld aan het aantal kippen en kalkoenen dat op het bedrijf kan worden gehouden. Het pluimveerecht wordt uitgedrukt in een pluimvee-eenheid (PE) dat staat voor één leghen. Een bedrijf dat niet meer dan 250 pluimvee-eenheden heeft behoeft geen pluimveerechten te hebben.

3.2.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

De behandeling van pluimveerechten als bedrijfsmiddel en het afschrijvingsregime is gelijk aan die van de varkensrechten, en is opgenomen in de jaarlijkse landbouwnormen.

3.3 (Melkvee)fosfaatrechten

Landbouwbedrijven die bedrijfsmatig vee houden mogen per kalenderjaar niet meer mest produceren dan overeenkomt met het aantal fosfaatrechten dat ze bezitten. Het stelsel van fosfaatrechten is ingevoerd per 1 januari 2018 en is, net als de varkens- en pluimveerechten, geregeld in de Meststoffenwet. Volgens de definitie uit deze wet wordt verstaan onder fosfaatrechten: 'een hoeveelheid dierlijke meststoffen, uitgedrukt in kilogrammen fosfaat, die in een kalenderjaar ten hoogste met melkvee mag worden geproduceerd'.²⁷ Fosfaatrechten zijn per 1 januari 2018 toegekend op basis van het aantal stuks melkvee dat op de peildatum 2 juli 2015 bedrijfsmatig aanwezig was op het (melkvee)bedrijf.

3.3.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel; afschrijfbaar

Gekochte fosfaatrechten die in het eigen bedrijf worden gebruikt worden of waarbij de intentie bestaat om deze in het eigen bedrijf te gaan gebruiken kunnen worden gezien als een bedrijfsmiddel. Hierop komen wij later in dit preadvies nog terug. In de landbouwnormen is opgenomen dat indien er sprake is van een bedrijfsmiddel, er naar tijdsgelang wordt afgeschreven rekening houdend met een einddatum van 31 december 2027.²⁸

3.4 CO₂-emissierechten

Op 1 januari 2005 is er een systeem van CO₂-emissiehandel gekomen nadat op 13 oktober 2003 de G-richtlijn handel in CO₂-emissierechten is aangenomen²⁹. De richtlijn moet de uitstoot van broeikasgassen op een economisch efficiënte wijze verlagen zodat de Europese Unie voldoet aan het Kyoto-protocol. In Nederland is de richtlijn nader uitgewerkt in het Besluit Handel in Emissierechten en in de Regeling handel in emissierechten. Het betreft hier een actueel productierecht dat niet

²⁷ Art. 1, lid 1, onderdeel za, Meststoffenwet

²⁸ Landelijke landbouwnormen 2022

²⁹ Richtlijn 2003/87/EG, Europees Parlement en Raad van 13 oktober 2003, PbEU L 275.

specifiek ziet op de agrosector, maar voor met name de tuinbouw wel van belang is. Met één emissierecht mag een bedrijf één ton koolstofdioxide (CO₂) uitstoten. Een deel van de emissierechten wordt kosteloos toegewezen en ander deel wordt via een veiling op de markt gebracht. In Nederland verzorgt de Nederlandse Emissie Autoriteit (NEA) de uitgifte van de rechten en de controle op de handel in de CO₂ rechten. De handel in emissierechten loopt via het European Union Emissions Trading System (EU-ETS). De prijs van een CO₂-emissierecht wordt bepaald door de vraag en het aanbod (marktwerking). Elk jaar worden er minder CO₂-rechten uitgegeven zodat er uiteindelijk minder CO₂ van worden uitgestoten. Wettelijk is dit voor de Nederlandse glastuinbouw geregeld in titel 15.13 van de Wet Milieubeheer. Een glastuinbouwbedrijf dat een installatie exploiteert die emissies van CO₂ veroorzaakt moet een emissievergunning aanvragen bij de NEA en krijgt na goedkeuring vervolgens jaarlijks op 1 maart CO₂-emissierechten toegewezen. Deze toewijzing vindt plaats op basis van eerdere productieniveaus en benchmarks voor de CO₂-efficiency van het productieproces. Deze rechten worden door de Nederlandse Emissie Autoriteit geregistreerd, zodat op elk moment nagegaan kan worden wie over welke CO₂-emissierechten beschikt. Vervolgens wordt op 1 mei bepaald hoeveel CO₂-emissie er in het jaar ervoor is uitgestoten en moet men op basis daarvan CO₂-emissierechten inleveren.

3.4.1 Voorraad; geen bedrijfsmiddel

De staatssecretaris van Financiën neemt al langere tijd het standpunt in dat emissierechten (in algemene zin) tot de voorraad behoren.³⁰ Specifiek is dit herhaald ten aanzien van de CO₂-emissierechten.³¹ Er is dan geen sprake van een bedrijfsmiddel. In paragraaf 4.2.4. gaan wij hier nader op in.

3.5 'Stikstofrechten'

Een uiterst actueel productierecht betreft het 'stikstofrecht'. De civiele en fiscale kwalificatie van stikstofrechten waren het onderwerp van de vorige jaarvergadering van de Vereniging Agrarisch Recht. Wij verwijzen naar de preadviezen in TvAR nr 7/8.³² Het antwoord op de vraag wat het stikstofrecht exact inhoudt is complex. Bij intern salderen wordt een bestaande activiteit gewijzigd of uitgebreid zonder dat de stikstofdepositie toeneemt ten opzicht van de vergunde activiteit³³. Bij extern salderen wordt de (legaal veroorzaakte) stikstofdepositie van een stoppende activiteit (van de saldogever) ingezet om een andere activiteit (van de saldo-ontvanger) mogelijk te maken.³⁴ De handel in stikstofrechten houdt daarmee in dat een saldo-ontvanger de saldogever betaalt voor de mogelijkheid tot uitbreiding van de stikstofdepositie in zijn vergunning. Geconcludeerd kan worden

³⁰ O.a. besluit van 17 februari 2011, nr. BLKB 2011/178M, Stcrt. 2011, 3447 (vervallen)

³¹ Besluit van 25 januari 2023, nr. 2022-11246, Stcrt. 2023, 4100.

³² De fiscale behandeling is behandeld in het preadvies van Van den Kerkhof, TvAR 2022, 7/8, p. 374 e.v.

³³ Minister voor Natuur en Stikstof, Voortgangsbrief Stikstof, 30 juni 2023, DGLGS / 27956236, ABRvS 20 januari 2021, ECLI:NL:RVS:2021:71 (Logtsebaan), punt 17.2.

³⁴ Bouwman, De civiele kant van stikstof. TvAR 2022, 7/8, p. 367

dat 'stikstofrechten' als zodanig niet bestaan. Er is algemene twijfel over de vraag of de handel in stikstofemissieruimte de handel in een vermogensrecht betreft.³⁵

3.5.1 Kwalificatie als zelfstandig bedrijfsmiddel en afschrijfbaarheid onzeker

Stikstofrechten zien op stikstofdepositieruimte en vertonen sterke overeenkomsten met de in 2015 door invoering van het PAS vervallen ammoniakrechten. Nu het PAS zijn geldigheid heeft verloren, is extern salderen weer mogelijk.³⁶ De discussie over de fiscale kwalificatie van ammoniakrechten is eerder gevoerd, wij verwijzen hiervoor naar paragraaf 2.4.1. Hiermee is het antwoord dat 'stikstofrechten' een bedrijfsmiddel betreffen, in feite al gegeven.

Wel is te verwachten dat de discussie zal herleven of fiscaal gezien sprake is van een *zelfstandig* bedrijfsmiddel (de milieuvergunning), of van een bedrijfsmiddel dat deel uitmaakt van de investering in een gebouw (veestal). Voor de saldo-ontvanger is dit onderscheid relevant, omdat dit beslissend kan zijn voor de mogelijkheid tot fiscale afschrijving. De afschrijving op gebouwen wordt namelijk voor de fiscale winstbepaling beperkt door de zogenoemde bodemwaarderegeling, die de afschrijving ten laste van de winst op het gebouw (en de onderdelen daarvan) niet toelaat voor zover de boekwaarde daarmee lager wordt dan de bodemwaarde. Voor een gebouw in eigen gebruik in de inkomstenbelasting is deze bodemwaarde 50% van de vastgestelde WOZ-waarde.³⁷

Van belang is dat vergunningen in de jurisprudentie in het algemeen worden gezien als zelfstandige bedrijfsmiddelen.³⁸ Vooralsnog gaan wij er daarom vanuit dat 'stikstofrechten', overeenkomstig ammoniakrechten, fiscaal moeten worden behandeld als zelfstandige bedrijfsmiddelen.

Voor wat betreft de afschrijfbaarheid voor de investeerder zal zich de discussie uit het verleden herhalen. Wij verwijzen naar Van den Kerkhof voor een uitgebreide analyse van de argumenten voor en tegen afschrijfbaarheid van stikstofrechten.³⁹ Een afschrijfbaarheid van aangekochte stikstofrechten in een periode van 10 jaar is onzes onziens, op basis van de argumentatie van Van den Kerkhof, verdedigbaar. Duidelijkheid hierover lijkt ons wenselijk.

4. Algemene aspecten van productierechten voor de inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting

Na een verkenning van de diverse fiscale duiding en behandeling van productierechten, gaan wij hierna in op de meer algemene fiscale aandachtspunten van productierechten.

4.1 Vermogensetikettering van productierechten

³⁵ Bruil, Ligtvoet, Stikstofrechten bestaan niet, TvAR 2002, 5, p. 248

³⁶ ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1603, TvAR 2019/7989 m.nt. D.W. Bruil, ro. 39.3 en 39.7.

³⁷ art. 3.30a Wet IB 2001

³⁸ HR 26 juni 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8164 inzake een exploitatievergunning voor een benzinstation; HR 5 december 1973, ECLI:NL:HR:1973:AX4593 inzake een vervoersvergunning.

³⁹ H.J. van den Kerkhof, t.a.p., TvAR, 2022, 7/8, p. 375-377.

Productierechten behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen voor de inkomstenbelasting vanwege hun functie binnen de onderneming. Bij het einde van de onderneming (staking) komt de vraag op of een (verhuurd/verleaset) productierecht verplicht overgaat naar het privévermogen (box 3). Dit is niet het geval, gezien het oordeel van de Hoge Raad over het melkquotum van een melkveehouder die zijn melkproductie had gestaakt.⁴⁰ Aangenomen kan worden dat deze rechtspraak doorwerking heeft naar andere productierechten die op EU-regelingen zijn gebaseerd.⁴¹

4.2 Bedrijfsmiddel of voorraad?

Goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt zijn bedrijfsmiddelen (art. 3.30 lid 1 Wet IB 2001 en art. 8 lid 1 Wet VPB 1969). De Hoge Raad beschrijft een bedrijfsmiddel als volgt: *'bedrijfsmiddelen zijn in het algemeen tot het bedrijfsvermogen behorende zaken die behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt'*. Voor de kwalificatie van een bedrijfsmiddel moet het activum meer dan één productieproces meegaan (de zogeheten nutsprestaties).⁴²

In de Wet IB 2001 is niet geregeld wat onder voorraad wordt verstaan. De Hoge Raad heeft hierover geoordeeld dat onder voorraad wordt verstaan het geheel van zaken die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve zijn bestemd zijn voor het behalen van omzet.⁴³ Een aardgaswinningsvergunning kon niet gezien kan worden als een bedrijfsmiddel omdat er sprake was van het verkrijgen van een recht op een voorraad aardgas die na winning voor de omzet was bestemd.⁴⁴ Dit roept de vraag op naar het fiscale belang van het aanmerken van een goed als bedrijfsmiddel of voorraad.

1. Het belang betreft in de eerste plaats de waardering die volgt uit de regels van goed koopmansgebruik (art. 3.25 Wet IB 2001). Voorraad wordt in overeenstemming met goedkoopmansgebruik gewaardeerd op kostprijs. Pas bij verkoop of bij een waardering bij lagere marktwaarde kan het als voorraad geactiveerde bedrag van de aanschaffingskosten ten laste van de winst worden gebracht.⁴⁵ Op een bedrijfsmiddel kan worden afgeschreven (afschrijvingskosten) als het activum gedurende de looptijd in waarde daalt (een slijtend karakter heeft).
2. In de tweede plaats kan er bij de aanschaf van kwalificerende bedrijfsmiddelen recht bestaan op investeringsaftrek (art. 3.40 t/m 3.47a Wet IB 2001) die fungeert als een aftrekpost op de fiscale winst. Op beide aspecten komen wij later in dit preadvies nog terug.
3. In de derde plaats is het belang van de kwalificatie als bedrijfsmiddel dat de bij een vervreemding behaalde boekwinst onder voorwaarden kan worden gebruikt voor de vorming

⁴⁰ HR 18 februari 1998, 33091, ECLI:NL:HR:1998:AA2448.

⁴¹ Voor fosfaatrechten zie Vragen en Antwoorden fiscale aspecten Fosfaatregelingen melkveehouderij 5.0, onderdeel 14

⁴² HR 11 maart 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490.

⁴³ HR 17 april 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1647.

⁴⁴ HR 18 oktober 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3113.

⁴⁵ Hoge Raad 6 april 1966. nr. 15.557, BNB 1966/127.

van een herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB 2001). Met de vorming en afboeking van een herinvesteringsreserve kan de boekwinst op de vervreemding van een bedrijfsmiddel, binnen wettelijke voorwaarden, worden doorgeschoven naar een herinvestering in een 'nieuw' bedrijfsmiddel.

Ook bij de verschillende hiervoor behandelde productierechten is er geregeld discussie (geweest) of sprake is van een bedrijfsmiddel of niet. Naast lichamelijke zaken zoals bijvoorbeeld een machine behoren ook onlichamelijke zaken zoals een vergunning tot de bedrijfsmiddelen.

Veel productierechten zijn bij de invoering zonder vergoeding (om niet) aan landbouwers toegekend. Als er niets voor het toegekende recht wordt opgeofferd kan er ook geen sprake zijn van te activeren aanschaffingskosten voor een bedrijfsmiddel. Dit roept de vraag op of het ontbreken van een te activeren bedrag van belang is voor de kwalificatie van een productierecht als 'bedrijfsmiddel'. Hiervoor zijn onzes inziens in de rechtspraak en in het beleid van de staatssecretaris geen aanwijzingen te vinden. Over een niet geactiveerd pachtrecht is nadrukkelijk geoordeeld dat sprake is van een bedrijfsmiddel.⁴⁶ Dit standpunt is in het beleid van de staatssecretaris overgenomen.⁴⁷

4.2.1 Beleid staatssecretaris over productierechten

De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit goedgekeurd dat de verschillende (grotendeels inmiddels vervallen) quota werden beschouwd als een zelfstandig bedrijfsmiddel.⁴⁸ Specifiek werden hierbij genoemd varkensrechten, melkquotum, mestquotum, bieten(suiker) quotum, visquotum, fokzeugenrecht en ammoniakrechten. Omdat fosfaatrechten en stikstofrechten in fiscale zin overeenkomsten vertonen met melkquotum respectievelijk ammoniakrechten zou het voor de hand liggen dat er geen discussie bestaat over de vraag of fosfaatrechten en stikstofrechten een bedrijfsmiddel vormen of niet. Niets is echter minder waar.

4.2.2 Geschilpunt over toegekende fosfaatrechten

In onderdeel 12 van de Output Werkgroep Fiscale Aspecten Fosfaatregelingen Melkveehouderij wordt op de vraag naar de status van fosfaatrechten als volgt geantwoord:

*'fosfaatrechten kwalificeren in beginsel als een bedrijfsmiddel mits de met ingang van 1 januari 2018 toegekende rechten feitelijk in de onderneming worden gebruikt.'*⁴⁹

Tot zover is er eenduidigheid, vervolgens wordt in onderdeel 13 de vraag gesteld of bij een 'stoppende melkveehouder' fosfaatrechten als een bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt. Hierover bestaat een geschil dat aan de rechter is voorgelegd. De standpunten zijn als volgt:

⁴⁶ Hof Arnhem 6 juni 1995, ECLI:NL:GHARN:1995:AW0735.

⁴⁷ Besluit van 23 november 2018, Stcrt. 2018, 68647, onderdeel 6.

⁴⁸ Zie vorige noot.

⁴⁹ <https://www.lto.nl/wp-content/uploads/2023/03/2023.03.15-Vragen-en-antwoorden-fosfaatrechten-5.0.pdf>.

- De Belastingdienst is van mening dat fosfaatrechten op 1 januari 2018 zijn ontstaan en als voorraad moeten worden aangemerkt als deze na 1 januari 2018 niet duurzaam in het eigen bedrijf worden gebruikt ten behoeve van het houden van melkvee of jongvee (het recht moet langer dan een productieproces meegaan).
- Volgens LTO en VLB zijn fosfaatrechten op 1 januari 2018 toebedeeld op basis van het aanwezige melkvee dat op 2 juli 2015 bedrijfsmatig aanwezig was op het bedrijf. De rechten zijn daarmee gebaseerd op de productie in het verleden en vormen daarmee een bedrijfsmiddel.

Rechtbank Gelderland heeft in de proefprocedure uitspraak gedaan.⁵⁰ Het betrof hier een vleesvarkenshouderij in combinatie met een jongvee- opfok- en akkerbouwbedrijf. Aan het bedrijf waren fosfaatrechten toegekend op basis van het melkvee dat in 2015 aanwezig was. Vanwege een inkrimping van de melkveestapel is 10% van de toegekende fosfaatrechten benut in de onderneming en zijn in de loop van 2018 alle fosfaatrechten (100%) verkocht. Voor de hiermee behaalde boekwinst is een herinvesteringsreserve gevormd. In geschil is of alle fosfaatrechten (100%) of slechts 10% van de fosfaatrechten als een bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt en of er voor de volledige boekwinst een herinvesteringsreserve kan worden gevormd.

De rechter verwijst voor de vraag of er sprake is van een bedrijfsmiddel naar de tekst van de parlementaire behandeling uit de Wet IB 1964.⁵¹ De rechtbank leidt hieruit af dat de fosfaatrechten op 1 januari 2018 in beginsel kunnen worden aangemerkt als bedrijfsmiddel ondanks dat ze in de loop van 2018 worden vervreemd.

De Belastingdienst (verweerder) voerde daarnaast nog aan dat er op 1 januari 2018 niet de intentie aanwezig was om de fosfaatrechten duurzaam voor de onderneming te gaan gebruiken. De rechtbank leidt uit de overgelegde stukken en de verklaring van de eiser af dat het voldoende aannemelijk is dat eiser op 1 januari 2018 de intentie had een melkveehouderij te exploiteren en zelfs uit te breiden. Volgens de rechtbank Gelderland zijn de fosfaatrechten een bedrijfsmiddel en kan er voor de bij de verkoop behaalde boekwinst volledig een herinvesteringsreserve worden gevormd. De Belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld tegen deze uitspraak.

4.2.3 Verleasen van (fosfaat)rechten (met koopoptie)

In de periode vanaf 2018 vond langdurig 'verleasen' van fosfaatrechten plaats met een koopoptie voor de huurder aan het einde van de leaseperiode. Hiermee konden verhuurder en huurder de financiering van de koopsom voor de uiteindelijke overdracht van het fosfaatrecht in eigen beheer houden. Mits de verhuurder voldoende risico bleef lopen ten aanzien van de (rest)waarde van het fosfaatrecht, was een 'afrekening ineens' bij het aangaan van de leaseovereenkomst niet verplicht. Hiervoor gold tot en met 30 september 2022 een goedkeuring. Op 30 september 2022 gaf de Hoge Raad⁵² in een prejudiciële beslissing aan dat door de wijziging van de registratie bij RVO de eigendom van de fosfaatrechten overgaat. Naar aanleiding van deze beslissing is de goedkeuring voor uitstel van

⁵⁰ Rechtbank Gelderland, 29 juli 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:6444.

⁵¹ *MvA, Kamerstukken II* 1958/59, 1959, 1959/60, 1960/61, 1961/62, 1962/63, 1963/64, 5380, nr. 7, p. 33.

⁵² ECLI:NL:HR:2022:1344.

winstneming bij langdurig verleen met koopoptie, ingetrokken. De intrekking van de goedkeuring en de eerbiedigende werking voor bestaande langdurige leaseovereenkomsten met koopoptie zijn gepubliceerd in de lijst met vragen en antwoorden over fiscale aspecten van fosfaatregelingen.⁵³

4.2.4 Beleidsstandpunt: CO₂-emissierechten zijn voorraad

Een ander actueel productierecht waarvoor de kwalificatie als bedrijfsmiddel of voorraad nog niet zeker is, betreffen de CO₂-emissierechten. De staatssecretaris van Financiën heeft in de fiscale paragraaf bij de Implementatiewet⁵⁴ en vervolgens in een beleidsbesluit⁵⁵ het standpunt ingenomen dat emissierechten voor de vennootschapsbelasting aangemerkt dienen te worden als voorraad. Discussie over de juistheid van dit standpunt kan worden verwacht, naar analogie van fosfaatrechten. Evenals bij fosfaatrechten kan een ondernemer CO₂-emissierechten toegekend krijgen en de bedoeling hebben om die (direct) te verkopen. Ook deze ondernemer kan stellen dat de toekenning heeft plaatsgevonden op basis van productie in het verleden, en daarom sprake is van een bedrijfsmiddel. Bijzonderheid is echter dat de CO₂-emissierechten, anders dan andere de productierechten, jaarlijks opnieuw worden toegekend. Dit zou betekenen dat de rechten maar één productiegang meegaan, en daarmee niet kunnen kwalificeren als bedrijfsmiddel (zie paragraaf 4.2). Ook in de literatuur is, overeenkomstig het beleidsstandpunt van de staatssecretaris, geconcludeerd dat sprake is van voorraad.⁵⁶ De vraag is of het voorgaande beslissend is voor de kwalificatie voor de verkopende ondernemer, die het als bedrijfsmiddel wil zien om voor de verkoopwinst een herinvesteringsreserve te kunnen vormen.

4.2.5 Afschrijvingsmethodiek productierechten

Een groot deel van de hiervoor beschreven quota worden beschouwd als zelfstandige bedrijfsmiddelen. Voor afschrijving van de diverse productierechten heeft de staatssecretaris van Financiën (in eerste instantie) het standpunt ingenomen dat afschrijving niet mogelijk was, omdat, vanwege het ontbreken van een einddatum van de regelingen, het bedrijfsmiddel niet slijt.⁵⁷ Afschrijving werd wel toegestaan voor productierechten met een wettelijke einddatum. De vraag is of dit onderscheid wel gerechtvaardigd is.

Afschrijving is onderdeel van de fiscale winstbepaling volgens goed koopmansgebruik (art. 3.25 en art. 3.30 Wet IB 2001) en is gebaseerd op het bedrijfseconomische beginsel van toerekening van uitgaven van een bedrijfsmiddel aan de periode waarin deze voor de investerende ondernemer economisch nut afwerpt (economische levensduur). De aanschaffingskosten (of voortbrengingskosten) van een bedrijfsmiddel worden verminderd met de verwachte restwaarde aan het einde van de economische levensduur. Dit afschrijvingspotentieel wordt verdeeld over de economische levensduur, waarvoor de subjectieve inschatting van de ondernemer beslissend is. Bij

⁵³ <https://www.lto.nl/wp-content/uploads/2019/10/Vragen-en-antwoorden-fosfaatrechten-melkveehouderij.pdf>.

⁵⁴ *MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3, p. 75.*

⁵⁵ Besluit van 25 januari 2023, nr. 2022-11246, Stcrt. 2023, 4100

⁵⁶ De Vries, Ouweland, WFR 2004/1899 en Muller, TFO 2022/181.2

⁵⁷ Besluit van 22 december 2000, nr. CPP2000/2442M, geldend vanaf 1 januari 2001.

wijzigingen in de economische levensduur of een substantiële (duurzame) wijziging van de restwaarde, moeten de jaarlijkse afschrijvingen vanaf het moment van de wijziging worden herzien.⁵⁸

Vanuit dat oogpunt is onzes inziens het opmerkelijk dat bij de afschrijving van productierechten de einddatum van de regeling zoveel nadruk heeft gekregen. Voor wat betreft het ammoniakrecht, varkens- en pluimveerechten hebben de wisselende verwachtingen rond de juridische einddatum geleid tot een plotselinge afboeking van het restant of juist tot verlenging van de afschrijvingstermijn. Verwacht kan worden dat dit verlengingseffect zich opnieuw zal voordoen ten aanzien van de fosfaatrechten per 31 december 2027.

Inmiddels is beleidsmatig wel enige verandering zichtbaar, waarbij meer tegemoet wordt gekomen aan de economische werkelijkheid. Bij het ontbreken van een wettelijke einddatum wordt uitgegaan van een te verwachten einddatum zoals door het ministerie van EZ is ingeschat⁵⁹. De vraag is of de formele of theoretische einddatum een goed uitgangspunt is. In een arrest van de Hoge Raad in 1995 is de formele einddatum van het melkquotum genuanceerd aan de hand van marktverwachtingen ten aanzien van de levensduur.⁶⁰ Een melkveehouder wilde zijn melkquotum in 4 jaar afschrijven (op basis van de toen geldende formele einddatum van de Beschikking superheffing). Het Hof vond het 'objectieve oordeel van de markt' beslissend, waarbij een terugverdienperiode van 6 jaar werd aangehouden. De Hoge Raad bevestigde dat het hof op basis van de feiten en omstandigheden op balansdatum mocht beslissen dat het melkquotum gedurende ten minste zes jaren zijn nut voor de onderneming afwerpt.

Onze conclusie hieruit is dat het hanteren van een economische levensduur op basis van marktverwachtingen de voorkeur verdient boven de formele (en theoretische) einddatum. Een goede inschatting hiervan leidt tot een evenwichtiger uitkomst die meer recht doet aan de principes van de fiscale afschrijving.

4.2.6 (Geen) investeringsfaciliteiten en willekeurige afschrijving

In artikel 3.40 Wet IB 2001 is de investeringsaftrek geregeld. Indien wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen kan door de belastingplichtige naast de afschrijvingen een deel van het investeringsbedrag aanvullend ten laste van de winst worden gebracht). Investeringsaftrek kan de vorm hebben van kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek. Als een productierecht kwalificeert als bedrijfsmiddel, lijkt ook een aftrek voor investeringsaftrek mogelijk. Echter is in artikel 3.45, lid 1, onderdeel f Wet IB 2001 een uitsluiting opgenomen voor vergunningen, ontheffingen, concessies en andere dispensaties van publiekrechtelijke aard. Dit betekent dat voor alle huidige productierechten geen investeringsaftrek mogelijk is.

⁵⁸ Zie de uitgebreide beschrijving van fiscale afschrijving: HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1448

⁵⁹ Brief Staatssecretaris 28 mei 2015, nr. DGB/2015/1347, V-N 2015/26.5.

⁶⁰ HR 12 april 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1581, BNB 1995/171.

Ondernemers kunnen ook recht hebben op willekeurige afschrijving van bedrijfsmiddelen.⁶¹ Dit houdt in dat het afschrijvingspotentieel van het bedrijfsmiddel willekeurig over de levensduur van het bedrijfsmiddel kan worden verdeeld. Het betreft een fiscale faciliteit die liquiditeitsvoordeel biedt en daarmee als stimulans voor investeringen werkt. Voor de diverse vormen van willekeurige afschrijvingen (voor startende ondernemers of de zogenoemde crisisafschrijvingen) zijn de investeringen in productierechten uitgesloten. Dit volgt uit een verwijzing naar de uitsluitingsbepalingen investeringsaftrek. Investerings in productierechten komen evenmin in aanmerking voor Vamil (willekeurige afschrijving op aangewezen milieu-investeringen).

4.2.7 Doorschuifregelingen inkomstenbelasting

In de Wet IB 2001 zijn verschillende doorschuifregelingen geregeld. De doorschuifregelingen maken het voor een ondernemer mogelijk om zonder directe heffing van inkomstenbelasting over de stille reserves (geruisloos) een (gedeelte) van een onderneming over te dragen aan een voortzettende ondernemer. Een voorbeeld van een doorschuifregeling is artikel 3.63 Wet IB 2001

In dit artikel is geregeld dat een ondernemer (een zelfstandig) gedeelte van zijn onderneming onder voorwaarden geruisloos kan overdragen aan een mede-ondernemer of werknemer. Meermaals is daarbij de vraag naar voren gekomen of een productierecht zoals melkquotum zelfstandig geruisloos kon worden doorgeschoven. Dit was tot en met 2018 mogelijk op basis van wat bekend stond als de 'partiële doorschuiving van quota'. In het vervallen besluit van 13 oktober 2010⁶² was in onderdeel 6 de 'fiscale behandeling overdracht quota' opgenomen. Hierin werd aangegeven dat het niet bezwaarlijk was dat, als enkel een geheel quotum wordt overgedragen, de overdracht werd aangemerkt als een staking van een zelfstandig gedeelte van de onderneming. De staatssecretaris is later 'omgegaan' en heeft de partiële doorschuiving van quota ingetrokken. In het recente besluit Landbouwproblematiek⁶³ wordt in hetzelfde onderdeel 6 nu aangegeven dat de overdracht van enkel een geheel quotum niet meer kan worden gezien als een staking van een zelfstandige gedeelte van de onderneming. Dit betekent dat ondernemers die voor bijvoorbeeld de overdracht van varkensrechten gebruik willen maken van de doorschuifregeling van art. 3.63 Wet IB 2001, naast alle varkensrechten op zijn minst ook de varkensstapel moeten overdragen. Voor de doorschuifregeling is immers de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming vereist.

4.2.8 Productierechten in landelijke landbouwnormen

De productierechten maken sinds lange tijd deel uit van de landelijke landbouwnormen. De Belastingdienst stelt de landelijke landbouwnormen voor de agrarische sector jaarlijks vast in overleg met vertegenwoordigers van landbouworganisaties. Doelstelling is om discussies te voorkomen over waarderingsvraagstukken die in alle individuele belastingaangiften van landbouwers hetzelfde zijn. De Belastingdienst is door het vertrouwensbeginsel gebonden aan de landelijke landbouwnormen en kan daarvan niet afwijken. Een ondernemer kan afwijken van de normen, mits

⁶¹ Art. 3.34, Wet IB 2001 en art. 7 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

⁶² Besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB 2010/1981M.

⁶³ Besluit van 23 november 2018, Stcrt. 2018, 68647.

gemotiveerd. Hiertoe dient een vraag in de aangifte te worden aangekruist. De vastgestelde normen betreffen onder andere de afschrijving op bedrijfsmiddelen voor ondernemers in de agrarische sector.

In de landelijke landbouwnormen 2022 wordt in H18 en tabel 18.1 ingegaan op de productierechten. In de tabel zijn per productierecht opgenomen:

- afschrijvingsnormen
- kwalificatie van het productierecht als bedrijfsmiddel;
- (geen) investeringsaftrek
- restwaarde van het productierecht.

De laatst gepubliceerde versie van de normen ziet alleen op varkens- en pluimveerechten en fosfaatrechten.

Een uitgangspunt bij de afschrijvingsnormen voor productierechten volgens de landbouwnormen is de zogenoemde 'tijdsevenredige afschrijving', die in het voorbeeld over de fosfaatrechten (18.2) wordt toegepast. Eerder gold dit uitgangspunt ook voor het melkquotum. De afschrijvingsperiode van (niet benutte) rechten wordt in het voorbeeld berekend naar het aantal maanden vanaf ingebruikname tot aan de verwachte einddatum (31-12-2027). Deze methodiek houdt er echter geen rekening mee dat melkveehouders die tegen het einde van het jaar, bijvoorbeeld in december, overproductie hebben 'onbenutte' fosfaatrechten bijkopen die voor de productie van het hele jaar worden benut. Op basis hiervan lijkt een 'jaarafschrijving' meer in overeenstemming met de economische realiteit dan een 'tijdsevenredige afschrijving' over slechts één maand.

4.3 Productierechten en schenk- en erfbelasting

Productierechten vertegenwoordigen een aanzienlijke marktwaarde. Een overdracht van een productierecht tegen een lagere dan de marktwaarde is een belaste schenking.⁶⁴ Dergelijke verkrijgingen van productierechten komen met name voor bij bedrijfsoverdrachten, zowel bij leven als bij overlijden. Ondernemingen worden in de landbouw met het oog op de bedrijfscontinuïteit meestal overgedragen tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer. Om te voorkomen dat de heffing van schenk- en erfbelasting liquiditeitsproblemen bij bedrijfsoverdrachten zou veroorzaken, en de bedrijfscontinuïteit in gevaar zou komen, bestaan er vanouds bedrijfsopvolgingsregelingen voor de landbouw. Later zijn deze specifieke goedkeuringen uitgebreid naar de algemene bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk-en erfbelasting⁶⁵, die nog steeds zeer relevant is voor de agrosector. De positie van de productierechten binnen de 'bedrijfsopvolgingsregelingen' is als volgt:

⁶⁴ Bij bedrijfsovername tegen lonende exploitatiewaarde is volgens HR 20 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF1029 en ECLI:NL:HR:2009:BF1043 geen sprake van een schenking. Deze arresten zijn echter gerepareerd met een fictieve schenking in art. 11 lid 1 SW.

⁶⁵ Art. 35b e.v. Sw.

4.3.1 Verpachte-waarderesolutie

Omdat de heffing van schenk- of erfbelasting de bedrijfsoverdrachten in de landbouw aanzienlijk zou bemoeilijken, mochten melk- en mestquota voor de heffingsgrondslag op nihil worden gesteld⁶⁶. Na de introductie van kwijtscheldingsfaciliteit in de Invorderingswet⁶⁷ is de ‘verpachte waarderesolutie’ vervallen. In de kwijtscheldingsfaciliteit gold voor quota dezelfde waarderingsmaatstaf als in de verpachte waarderesolutie.⁶⁸ Met de introductie van de bedrijfsopvolgingsregeling in 2002 zijn de afzonderlijke waarderingsregels voor productierechten verdwenen.

4.3.2 Huidige heffingssystematiek

De heffingssystematiek van schenk- en erfbelasting bij verkrijging van ondernemingsvermogen, is onder de huidige bepalingen van de Successiewet als volgt: de overdracht van de onderneming aan een mede-vennoot tegen een lagere waarde dan de liquidatiewaarde, op basis van de overnamebepalingen in de firma-akte⁶⁹, leidt tot een fictieve verkrijging voor de schenk- en erfbelasting.⁷⁰ Voor de omvang van de schenking geldt de zogeheten going concernwaarde van de onderneming, maar tenminste de liquidatiewaarde.⁷¹ Hierbij wordt de onderneming als eenheid beschouwd.⁷² De marktwaarde van de productierechten maakt onderdeel uit van de liquidatiewaarde van de onderneming.

4.3.3 Bedrijfsopvolgingsregeling

Op de verkrijging van een (gedeelte van een) onderneming is - onder voorwaarden - de bedrijfsopvolgingsregeling schenk- en erfbelasting⁷³ (hierna ook: BOR) van toepassing. De BOR geldt daarbij niet voor de productierechten afzonderlijk, maar wel voor de waarde van de productierechten als onderdeel van de overgedragen onderneming.

De bedrijfsopvolgingsregeling bestaat in de eerste plaats uit een ‘waarderingsfaciliteit’: een vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern van de onderneming. De berekening van de going concernwaarde van de agrarische ondernemingen is geregeld in een besluit van de staatssecretaris⁷⁴ en wordt ondersteund met een rekenmodel⁷⁵. Het betreft hier de waarde van de landbouwonderneming bij voortgezette oneindige uitoefening, uitgaande van de financieringsruimte. In deze going concernwaardeberekening speelt de marktwaarde van productierechten geen zelfstandige rol. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de

⁶⁶ Verpachte waarde-resolutie, laatste versie 24 augustus 1993, nr. VB 93/299, BNB 1993/285.

⁶⁷ Art. 26 lid 3 tot en met 9 IW 1990, tekst 1998.

⁶⁸ Art. 26 lid 5 IW 1990, tekst 2000.

⁶⁹ Bijvoorbeeld: tegen lonende exploitatiewaarde.

⁷⁰ Art. 11 lid 1 en 2, SW. De fictie is beperkt tot de familiegroep van lid 5.

⁷¹ Art. 21 lid 13 SW.

⁷² Art. 21 lid 12 SW.

⁷³ Art. 35b e.v. SW.

⁷⁴ Besluit staatssecretaris van Financiën, 16 november 2015, nr. BLKB2015/1346M.

⁷⁵ <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/erfbelasting/content/waarde-going-concern-berekenen>.

‘waarderingsfaciliteit’ van de BOR van toepassing is op de volledige marktwaarde van de verkregen productierechten.

In de tweede plaats is, na toepassing van de ‘waarderingsfaciliteit’, op de goingconcernwaarde van de verkregen onderneming de voorwaardelijke 100% en 83%-vrijstelling (2023) van de BOR van toepassing. De 100%-vrijstelling geldt tot een maximum van ruim 1,2 mln (2023) aan goingconcernwaarde van de objectieve onderneming. Ook voor deze voorwaardelijke vrijstelling geldt dat deze wordt verleend voor het verkregen ondernemingsvermogen, wat betekent dat de waarde van de productierechten daar onderdeel van uitmaakt. Hieruit volgt als conclusie dat de vrijstellingsfaciliteit van de BOR van toepassing is op de volledige marktwaarde van de verkregen productierechten.

4.4 Productierechten en omzetbelasting

Een landbouwer is ondernemer voor de omzetbelasting, en is daarmee omzetbelasting verschuldigd over de door hem verrichtte leveringen en diensten. De overdracht van productierechten tegen een vergoeding steeds een belaste prestatie, meer concreet een belaste dienst.⁷⁶

Tot 1 januari 2018 gold de landbouwregeling, waarbij specieke goedkeuringen bestonden voor de (tijdelijke) overdracht van productierechten door ‘landbouwregelaars’.⁷⁷ Deze bijzondere goedkeuringen zijn inmiddels vervallen.

Als de overdracht van productierechten plaatsvindt in het kader van de overdracht van een gehele onderneming of een zelfstandig deel daarvan, dat door de koper wordt voortgezet, is sprake van een overgang van een algemeenheid van goederen (art. 37d, Wet OB 1968). Er wordt dan geacht dat er geen leveringen of diensten plaatsvinden, heffing van omzetbelasting blijft dan achterwege.

4.5 Productierechten en overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van onroerende zaken in Nederland. Ten aanzien van melkquotum heeft de Hoge Raad⁷⁸ geoordeeld dat sprake is van een persoonlijk recht, dat buiten de heffing van de overdrachtsbelasting dient te blijven. Aangenomen kan worden dat deze argumentatie ook opgaat voor de thans nog bestaande productierechten (fosfaatrecht, varkensrecht, pluimveerecht). Ten aanzien van ‘stikstofrechten’ zou hierover nog discussie kunnen ontstaan, nu het zelfstandige karakter hiervan minder duidelijk is en de stikstofdepositieruimte ook als onderdeel van het gebouw en/of de ondergrond (de locatie) kan worden gezien.

5. Conclusies en aanbevelingen

⁷⁶ Art. 4 lid 1, Wet OB 1968.

⁷⁷ O.a. Besluit staatssecretaris van Financiën van 20 december 2013, nr. BLKB 2013/2253M, Stcrt. 2013, 36819

⁷⁸ HR 31 mei 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7308.

Productierechten of quota beperken en reguleren de productie in de landbouwsector. Karakter en regelgeving van de productierechten vertonen verschillen. In dit preadvies hebben wij de diverse fiscale aspecten van vervallen en actuele productierechten verkend. Bij de introductie van een nieuw productierecht komen steeds dezelfde fiscale vraagstukken naar voren. Op basis van de ervaringen uit het verleden, komen wij tot de volgende conclusies en aanbevelingen:

- De kwalificatie van productierechten als bedrijfsmiddel of voorraad voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting is een terugkerende discussie. Meer duidelijkheid kan worden verwacht met de uitkomst van de principiële procedure over de fosfaatrechten. Het verdient aanbeveling om voor andere en nieuwe productierechten bij deze uitkomst aan te sluiten.
- Het voor de winstbepaling afschrijven van een productierecht op basis van een einddatum van de regeling doet geen recht aan het principe van toerekening van de aanschaffingskosten aan de nuttigheidsperiode van het quotum voor de onderneming. Het verleden leert dat de einddatum geen stabiel uitgangspunt is. Als alternatief is het hanteren van de ‘terugverdienperiode’ op basis van marktgegevens bij het ontstaan van het quotum beter, waarbij de afschrijvingstermijn daarna ook niet meer zou moeten worden herzien.
- De duiding van ‘stikstofrechten’ is complex. Een herhaling van zetten kan worden voorkomen door de aanschaffingskosten van ‘stikstofrechten’ (die zijn aangeschaft voor gebruik in de eigen onderneming) als zelfstandig bedrijfsmiddel aan te merken. Tevens zou duidelijkheid over een afschrijvingsperiode van deze investeringen, bijvoorbeeld afschrijving in 10 jaar, wenselijk zijn.
- Productierechten kunnen voor de inkomstenbelasting als onderdeel van een onderneming of een zelfstandig gedeelte daarvan naar de bedrijfsopvolger worden doorgeschoven. De afschaffing van de ‘partiële doorschuiving van quota’ in 2018 heeft de mogelijkheden enigszins beperkt. De stille reserves in productierechten kunnen aanzienlijk zijn. Toepassing van de doorschuivingsregelingen inkomstenbelasting is daarmee belangrijk om liquiditeitsproblemen bij bedrijfsopvolging te voorkomen. Deze regelingen moeten worden gehandhaafd.
- Heffing van schenk- of erfbelasting over de waarde van productierechten belemmert de continuïteit van de bedrijfsopvolging. Het is daarom belangrijk dat er bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn en blijven waarbij de waarde van de productierechten (voorwaardelijk) van deze heffingen is vrijgesteld. De waarderingsfaciliteit en de vrijstellingsfaciliteit van de BOR leveren, bij de huidige methodiek van de berekening van de goingconcernwaarde, geen fiscale knelpunten op. Het kabinetsbesluit om de waarderingsfaciliteit te handhaven, is belangrijk voor de bedrijfsopvolgingen in de landbouw⁷⁹.

⁷⁹ Kabinetsreactie evaluatie fiscale bedrijfsopvolgingsregelingen, 9 december 2022, DGBI / 22572682.

- Voor de omzetbelasting is de overdracht van productierechten tegen een vergoeding een belaste dienst. Maakt de overdracht van rechten onderdeel uit van de overdracht van een onderneming, dan geldt de fictie dat er geen leveringen of diensten plaatsvinden.
- Voor de overdrachtsbelasting lijken er ten aanzien van productierechten geen knelpunten te bestaan, omdat deze als zelfstandige persoonlijke rechten worden beschouwd, die niet onder de heffing vallen.

Over de auteurs

Arne de Beer is belastingadviseur vaktechniek bij Alfa en docent fiscale economie aan de Erasmus Universiteit

Patrick Herrewijn is werkzaam als (agraris) fiscalist inkomensheffing bij Belastingdienst MKB kantoor Utrecht - geschreven op persoonlijke titel