

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN IN SAMENHANG MET DE UITVOERING SUBSIDIEREGELING SANERING VARKENSHOUDERIJ

Algemene inleiding

23 maart 2021

Tijdens het overleg van het Platform Landbouw op 9 oktober 2019 is de werkgroep Fiscale aspecten in samenhang met de uitvoering Subsidieregeling sanering varkenshouderij, afgekort Werkgroep Sanering varkenshouderij, ingesteld. De werkgroep heeft de opdracht meegekregen om fiscale vragen rondom de subsidieregeling sanering varkenshouderij te inventariseren en te beantwoorden, teneinde zoveel als mogelijk aan de voorkant duidelijkheid te verschaffen aan varkenshouders, financieel dienstverleners en de Belastingdienst. In dit stuk worden middels vragen en antwoorden de fiscale standpunten van de werkgroep weergegeven. Ten aanzien van de omzetbelasting, overdrachtsbelasting en schenkbelasting zijn diverse vragen niet via een standaard antwoord te beantwoorden, daar de feiten en omstandigheden per geval anders zijn. Bij dergelijke vragen is enkel een visie gegeven welke mogelijk van toepassing kan zijn. Indien een antwoord wenselijk is, dient het vraagstuk met alle relevante feiten en omstandigheden via vooroverleg aan de inspecteur te worden voorgelegd.

Disclaimer

De in deze publicatie opgenomen antwoorden zijn opgesteld met in achtname van de Wet- en regelgeving en jurisprudentie zoals gepubliceerd tot en met 23 maart 2021. Na deze datum gepubliceerde Wet- en regelgeving en jurisprudentie kunnen tot andere antwoorden leiden.

INKOMSTENBELASTING

Vraag 1.

Hoe moet de uitgekeerde subsidie in fiscale zin worden behandeld?

Antwoord.

De subsidie wordt verstrekt ter compensatie voor de afbraak van de varkensstallen en het inleveren van de varkensrechten. De toegekende subsidie, verminderd met de kosten, wordt als belast bedrijfsresultaat in de winstsfeer c.q. resultaat uit overige werkzaamheden behandeld.

Van resultaat uit overige werkzaamheden is doorgaans sprake als gebouwen c.q. varkensrechten direct of indirect aan een met de belastingplichtige verbonden persoon in het kader van een onderneming of aan een gelieerde rechtspersoon ter beschikking zijn gesteld.¹

Vraag 2.

Hoe te handelen als de bedrijfsgebouwen c.q. varkensrechten tot box 3 behoren en verpacht zijn aan een derde/varkenshouder?

Antwoord.

Bij aanvraag van de subsidie zal de varkenshouder degene zijn die zijn onderneming aanmeldt. Hierbij zijn meerdere situaties denkbaar. De meest voorkomende situaties zullen gepachte bedrijfsgebouwen betreffen, waarbij de varkenshouder over de varkensrechten beschikt. In overleg met de verpachter kan worden besloten de varkenshouderij te saneren.

Daarnaast kunnen zich situaties voordoen, waarbij de varkensrechten door de varkenshouder worden geleased.

Voor zover er betalingen aan de verpachter worden gedaan, behoren de resultaten daarvan tot de vermogenswinst van de verpachter. Voor varkenshouders zijn de doorbetalingen van de vergoeding aftrekbaar.

¹ Zie artikel 3.91 en 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001

Vraag 3.

In hoeverre moeten de sloopkosten aan de waardeontwikkeling van de grond worden toegerekend?

Antwoord.

In de toelichting van de regeling staat dat de subsidie is gebaseerd op de herbouwwaarde van de objecten en daarom niet toerekenbaar is aan enige waardeverandering van grond, dan wel van de ondergrond van de bedrijfsgebouwen, zo van een waardeverandering al sprake zou zijn.

Uitgaande van het gegeven dat de verstrekte subsidie geen betrekking heeft op een compensatie voor enige waardeverandering van grond, leidt dit tot de conclusie dat de sloopkosten in beginsel niet aan de grond worden toegerekend. De sloopkosten verhogen derhalve de boekwaarde van de grond niet. De gemaakte sloopkosten staan in causaal verband met verkrijging van de subsidie.

Alleen indien zich omstandigheden voordoen waar in samenhang met de sloop de ondernemer gebruik kan maken van de Ruimte voor Ruimte regeling dan wel de grond een andere bestemming krijgt waardoor de waarde van de grond de WEVAB-waarde overstijgt, kan in samenhang met de sloop van de gebouwen eventueel sprake zijn van een waardeverandering van de grond.

Vraag 4.

Op welke wijze kan ten aanzien van de subsidieregeling gebruik worden gemaakt van de toepassing van de herinvesteringsreserve?

Antwoord.

De subsidie is een compensatie voor de gebouwen en voor de ingeleverde varkensrechten. De sanering van varkenshouderijen is een vorm van overheidsingrijpen. Uit de fiscale paragraaf volgt dat de regeling per 1 januari 2020 in artikel 12a Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt opgenomen. Als gevolg hiervan hebben deelnemende varkenshouders ruimere mogelijkheden voor het afboeken van de herinvesteringsreserve.

Let wel: voor de toepassing van de herinvesteringsreserve geldt een 'netto' begrip. Dit betekent dat bij de vaststelling van de hoogte van de herinvesteringsreserve de sloopkosten in mindering moeten worden gebracht (Hoge Raad 6 juni 2008, BNB 2008/223).

Vervolgens moet een onderscheid worden gemaakt tussen varkenshouders die hun onderneming geheel staken en varkenshouders die hun onderneming gedeeltelijk staken.

Artikel 3.64 Wet IB 2001 vereist een volledige staking van de onderneming. In de praktijk kan dit bij gemengde bedrijven, waarbij de onderscheiden activiteiten in één administratie zijn opgenomen, tot afbakeningsvraagstukken leiden.

Volledige staking.

Bij de volledige staking behoort, op basis van de verruimde toepassing van de herinvesteringsreserve, een omschakeling naar een nieuwe bedrijfsactiviteit met toepassing van de herinvesteringsreserve tot de mogelijkheden.

Afbakening ten opzichte van gedeeltelijke staking.

Bij een gedeeltelijke staking kan daarentegen de herinvesteringsreserve alleen worden toegepast indien er binnen de bestaande onderneming wordt geherinvesteerd. Ten aanzien van gedeeltelijke staking dienen de verschillende activiteiten binnen één en dezelfde onderneming te worden onderscheiden.

Bij de beoordeling of sprake is van één dan wel meerdere ondernemingen spelen meerdere factoren een rol. Eén van de indicatoren is de administratie. Daarnaast zijn er nog tal van andere indicatoren die een rol spelen.

De vraag die bij een onderneming met een nevenactiviteit aan de orde kan komen is of binnen de onderneming de nevenactiviteit ondergeschikt is aan de hoofdactiviteit en bij staking van de hoofdactiviteit de gehele onderneming geacht wordt te zijn gestaakt?

Of sprake is van een gehele of gedeeltelijke staking is afhankelijk van de feiten en omstandigheden per individuele casus. Hierbij kan geen algemene richtlijn worden gegeven.

Voor de beantwoording dient het vraagstuk 'gehele of gedeeltelijke staking' onderbouwd met feiten in vooroverleg aan de betreffende inspecteur te worden voorgelegd. Hierbij wordt verwezen naar het commentaar Vakstudie inkomstenbelasting aantekening 14 bij artikel 3.2 Wet IB 2001 en aantekening 31.30 bij artikel 3.8 Wet IB 2001.

Vraag 5.

In hoeverre kan de vergoeding voor de ingeleverde varkensrechten worden aangewend voor een herinvestering in bedrijfsgebouwen?

Antwoord.

Op basis van het negende lid van artikel 3.54 Wet IB 2001 kan boekwinst behaald bij de verkoop van varkensrechten als herinvesteringsreserve in aftrek op de aanschafwaarde van bedrijfsgebouwen worden gebracht (zie aantekening 23.2 Vakstudie bij artikel 3.54 Wet IB).

Vraag 6.

Op welk moment wordt de onderneming gestaakt?

Antwoord.

Het (moment van) beëindigen van de onderneming is in beginsel afhankelijk van de wil van de ondernemer, dan wel het moment dat er in objectieve zin geen sprake meer is van een bron van inkomen.

De ondernemer die zich inschrijft voor deelname aan de subsidieregeling moet eerst afwachten of het ministerie de aanvraag honoreert. Vervolgens heeft betreffende ondernemer nog acht weken bedenktijd alvorens het aanbod (definitief) te aanvaarden. Het uiterste beslismoment ligt in maart 2021. Daarna kan worden gestart met de afbouw van de bedrijfsactiviteiten, waarna de stallen pas kunnen worden gesloopt.

Vraag 7.

In hoeverre moet een desinvesteringsbijtelling worden toegepast als de investeringen in bedrijfsgebouwen dan wel een gedeelte daarvan nog geen vijf jaar geleden hebben plaatsgevonden en investeringsaftrek is genoten?

Antwoord.

De bedrijfsmiddelen die worden gesloopt worden niet vervreemd. Er hoeft derhalve geen desinvesteringsbijtelling plaats te vinden.

OMZETBELASTING

Algemene opmerkingen.

Onderstaand wordt een aantal handvatten aangereikt ten aanzien van de btw-gevolgen bij subsidies voor het saneren van varkenshouderijen.

Individuele situaties moeten steeds individueel worden getoetst. In voorkomende casus dienen situaties op basis van vooroverleg te worden voorgelegd aan de inspecteur die competent is ten aanzien van de betreffende belastingplichtige. In deze verwijs ik naar [de publicatie door de Belastingdienst inzake rulings](#).

Vraag 8.

Is de vergoeding op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde voor de varkensstallen en voor ingeleverde varkensrechten uitgesloten voor de OB-heffing?

Antwoord.

Indien een ondernemer van de overheid vergoedingen ontvangt onder vermelding van 'subsidie', 'bijdrage' of iets dergelijks, moet bezien worden of betreffende bedragen de vergoeding voor een door de ondernemer verrichte prestatie vormen. Als daarvan sprake is, dan is omzetbelasting verschuldigd.

Het Hof van Justitie (HvJ) heeft in een tweetal subsidiezaken geoordeeld dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is. Daarom kan een transactie alleen tot OB-heffing leiden indien sprake is van verbruik bij identificeerbare personen (afnemers). Zo was een veehouder geen omzetbelasting verschuldigd over de subsidie/bijdrage die hij ontving van de overheid wegens de vrijwillige beëindiging van zijn bedrijf (HvJ EU, Mohr, zaak C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72).

Ook een landbouwer die een overheidssubsidie kreeg voor de vermindering van de aardappelproductie hoefde hierover geen omzetbelasting te betalen (HvJ EU, 'Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG', zaak C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627). In beide gevallen was geen sprake van een 'verbruiker' van de prestatie en leverde de verbintenis de overheid derhalve geen

Vragen en Antwoorden fiscale aspecten bij de uitvoering Subsidieregeling sanering varkenshouderij

eigen voordeel op. De overheid handelde in algemeen belang, zonder dat goederen of diensten voor eigen gebruik werden verworven.

Uit deze arresten blijkt dus dat een verstrekte subsidie enkel belastbaar is indien daartegenover een prestatie van de ontvanger staat die individualiseerbaar wordt verbruikt door de subsidieverstrekker. Daarvan is bij onderhavige uitvoering subsidieregeling sanering varkenshouderij geen sprake. Er is derhalve geen omzetbelasting verschuldigd over de ontvangen subsidie.

Vraag 9.

Op het bedrijfsterrein staat een varkensstal die minder dan tien jaar geleden is gebouwd. In hoeverre moet bij afbraak van de stal nog rekening worden gehouden met de herzieningsregeling?

Visie.

Voor investeringsgoederen is de aftrek van voorbelasting na de eerste ingebruikneming niet definitief. Bij deze goederen wordt de aftrek in volgende boekjaren zo nodig jaarlijks opnieuw herzien, mits het verschil in het betreffende jaar meer dan 10% bedraagt ten opzichte van het initieel in aftrek gebrachte bedrag. Die herziening vindt per jaar plaats op basis van de voor dat boekjaar geldende omzet- of gebruiksgegevens. Het antwoord op deze vraag is daarom sterk afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van de betreffende onderneming.

Indien de afbraak van de varkensstal tevens inhoudt dat de onderneming definitief wordt beëindigd en van voortzetting of andere belaste economische activiteiten geen sprake is, dient normaliter de eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting op de voortbrengingskosten van de varkensstal te worden herzien. Voor zover de afbraak van de stal geen bedrijfsbeëindiging inhoudt en het bedrijfsterrein in gebruik blijft voor belaste activiteiten, leidt de herzieningsregeling in de regel niet tot een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting. Het is dus sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden per casus of afbraak van een stal tot herziening leidt.

Vraag 10.

Voor uitgaven in verband met de verplichte sloopkosten wordt vanuit de subsidieregeling geen vergoeding toegekend. Hierbij komt de vraag aan de orde in hoeverre de op de sloopkosten in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen worden gebracht.

Visie.

Uitgangspunt is dat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor (sloop)kosten die betrekking hebben op belaste handelingen van de - al dan niet te staken - onderneming. Ook kan recht op aftrek van voorbelasting bestaan op kosten die een ondernemer maakt nadat de activiteiten zijn gestaakt. Er dient dan wel sprake te zijn van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de verrichte betalingen en de (eerdere) commerciële activiteiten (HvJ EU, I/S Fini H, 3 maart 2005, zaak C-32/03).

De onderneming blijft zodoende belastingplichtig voor de omzetbelasting totdat de laatste stakingshandeling is afgerond. De eventueel nog in het bedrijf aanwezige goederen (machines, voorraad, inventaris) dienen derhalve met omzetbelasting te worden verkocht. De verkoop van onroerende zaken is meestal vrijgesteld. Goederen die naar privé worden overgebracht, houden normaal gesproken ook een met omzetbelasting belaste levering in.

De sloop kan één van de laatste ondernemingshandelingen binnen de bestaande onderneming zijn. Nadat de desbetreffende varkenshouderij volledig is gestaakt, zijn meerdere scenario's denkbaar. Dit kan variëren van een volledige staking van het bedrijf tot de start van een nieuwe belaste of vrijgestelde bedrijfsactiviteit. Andere mogelijkheden zijn de overdracht van de desbetreffende onderneming dan wel uitbreiding met een andere bestaande, belaste activiteit. In veel gevallen is de omzetbelasting op sloopkosten aftrekbaar. Echter ook dit dient per casus te worden beoordeeld.

SCHENK- OF ERFBELASTING

Vraag 11.

Wat zijn de gevolgen met betrekking tot de toepassing van de bedrijfopvolgingsregeling in relatie tot de bezitseris?

Stel een ondernemer wil zijn bedrijf overdragen aan de bedrijfsopvolger en besluit gebruik te maken van de saneringsregeling.

In hoeverre is sprake van een nieuwe termijn voor de vaststelling van de bezitseris indien een nieuwe onderneming wordt opgestart na deelname aan de regeling? Hoe moet dit worden beoordeeld als er meerdere activiteiten binnen de onderneming worden uitgeoefend en het varkensbedrijf een onderdeel van een groter geheel vormt?

Visie.

Indien de gehele onderneming wordt gestaakt dan begint bij de start van een nieuwe onderneming de bezitstermijn opnieuw te lopen.

Indien in de onderneming meerdere activiteiten worden uitgeoefend en activiteiten met betrekking tot de varkenshouderij worden gestaakt, dan komt de vraag aan de orde of het resterende deel van de onderneming nog een onderneming vormt die wordt voortgezet. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen de ondernemer die vervolgens de overige bestaande activiteiten uitbreidt versus de ondernemer die een geheel nieuwe activiteit opstart.

Voor zover de bestaande activiteiten worden voortgezet wordt aan de bezitseris voldaan. Bij de uitbreiding van deze activiteiten zou als uitgangspunt kunnen gelden dat ter zake van uitbreiding van deze activiteiten geen nieuwe bezitstermijn gaat gelden. De onderneming wordt immers voortgezet. Het feit dat één activiteit wordt beëindigd wil niet zeggen dat de onderneming is gestaakt en er een nieuwe onderneming is ontstaan.

Voor zover er nieuwe activiteiten worden opgestart zou ter zake van de nieuwe activiteiten kunnen worden gesteld dat de bezitstermijn aanvangt op het moment van het opstarten van de nieuwe activiteiten

Vraag 12.

Wat zijn de gevolgen met betrekking tot de toepassing van de bedrijfopvolgingsregeling in relatie tot de voortzettingseris?

Stel een ondernemer heeft het bedrijf overgenomen en hij besluit binnen de vijfjaarstermijn om van de saneringsregeling gebruik te maken. In hoeverre wordt er een naheffingsaanslag voor de schenk- c.q. erfbelasting opgelegd indien een nieuwe onderneming wordt opgestart na deelname aan de regeling? Hoe moet dit worden beoordeeld als er meerdere activiteiten binnen de onderneming worden uitgeoefend en het varkensbedrijf een onderdeel van een groter geheel vormt?

Visie.

Bij de toepassing van de saneringsregeling varkenshouderij is in de toelichting gesteld dat er sprake is van een vorm van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001. Onder die omstandigheden kan de voortzettingstermijn doorlopen indien de waarde van de tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen binnen de in artikel 3.54 Wet IB 2001 gestelde termijn wordt geherinvesteerd in een onderneming waaruit de verkrijger winst geniet.

In dit artikel staat niet dat de herinvesteringsreserve ook daadwerkelijk moet worden toegepast. Hieruit wordt de conclusie getrokken dat mits er sprake is van een herinvestering van de waarde de voortzettingstermijn doorloopt.

OVERDRACHTSBELASTING

Vraag 13.

Stel het bedrijf is voorafgaand aan de afkondiging van de subsidieregeling overgedragen met toepassing van de vrijstelling artikel 15 eerste lid onderdeel b WvBR. De vraag is dan in hoeverre bij deelname aan de saneringsregeling de vrijstelling van toepassing is dan wel er een naheffing plaatsvindt.

Visie.

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15 eerste lid onderdeel b WvBR is onder meer vereist dat de verkrijger de door hem verkregen onderneming voor wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel voortzet. De regeling verbindt op zichzelf geen termijn aan de voortzetting. Er is in beginsel geen aanleiding om de vrijstelling terug te nemen in situaties waarbij de bedrijfsvoering daadwerkelijk is voortgezet en de onderneming op enig moment daarna wordt gesaneerd c.q. beëindigd. Dit kan anders liggen als op het moment van de verkrijging het aan partijen al duidelijk was of had moeten zijn dat de onderneming op korte termijn daarna zou worden beëindigd.

Vraag 14.

Stel het bedrijf is voorafgaand aan de afkondiging van de subsidieregeling met toepassing van artikel 15 eerste lid onderdeel e WvBR ingebracht in een samenwerkingsverband. De vraag is dan in hoeverre de vrijstelling van toepassing is dan wel er een naheffing plaatsvindt.

Visie.

Voor de toepassing van de vrijstelling is onder meer vereist dat de onderneming gedurende een periode van drie jaren na de inbreng door het samenwerkingsverband wordt voortgezet. Mocht sanering binnen die periode plaatsvinden dan komt de vrijstelling te vervallen en is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Of sprake is van voortzetting van de onderneming dient steeds naar feiten en omstandigheden te worden beoordeeld.

Vraag 15.

Als in de voorafgaande periode grond is aangekocht met toepassing van artikel 15 eerste lid onderdeel q WvBR en het bedrijf wordt niet langer voortgezet, kan dan de vrijstelling van toepassing blijven?

Visie.

Voor de toepassing van de vrijstelling is het vereist dat de verkregen cultuurgrond gedurende 10 jaren na de verkrijging bedrijfsmatig binnen de landbouw wordt geëxploiteerd. Als vanwege een tussentijdse sanering het perceel cultuurgrond niet langer binnen een (ander) agrarisch bedrijf wordt geëxploiteerd, wordt niet aan dit vereiste voldaan en komt de vrijstelling te vervallen. Een uitzondering is van toepassing als het verkregen perceel cultuurgrond binnen de genoemde termijn van 10 jaren als gevolg van overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

Tilburg/Breda/Maastricht, 23 maart 2021
mr. ing. H.J. (Bert) Van den Kerkhof RB
mr. C.J.L. Stam, Belastingdienst
mr. J.W.H.H. Fritzemeier, Belastingdienst