

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDE RIJ

Algemene inleiding

15 maart 2023

Op 1 juli 2020 zijn aan deze publicatie de uitgangspunten toegevoegd die de Belastingdienst hanteert bij de lease van fosfaatrechten met een koopoptie. Op 30 september 2022 heeft de Hoge Raad een prejudiciële beslissing gegeven met betrekking tot de overgang van fosfaatrechten ([ECLI:NL:HR:2022:1344](#)). Naar aanleiding van deze beslissing worden de uitgangspunten heroverwogen en kunnen deze niet worden toegepast bij meerjarige leasecontracten met een koopoptie gesloten na 30 september 2022. Met betrekking tot meerjarige leasecontracten met een koopoptie gesloten vóór 1 oktober 2022 blijven de op 1 juli 2020 gepubliceerde uitgangspunten van toepassing, mits door beide partijen overeenkomstig wordt gehandeld.

De uitspraak heeft geen gevolgen voor de kortstondige afomingsvrije heen- en teruglease van fosfaatrechten (art. 32a, derde lid van de Meststoffenwet). Voor de toepassing van de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting dient kortstondige afomingsvrije heen- en teruglease van fosfaatrechten te worden verwerkt als lease (verhuur). Dit geldt zowel voor overeenkomsten gesloten voor als na 30 september 2022.

1 juli 2020

In de meeste gevallen zullen de fosfaatrechten binnen het eigen (melk)veebedrijf gebruikt worden. Het kan echter voorkomen dat het (melk)veebedrijf is, of wordt beëindigd, of dat meer fosfaatrechten zijn ontvangen dan voor het eigen bedrijf nodig zijn. Dan is verkoop of verhuur/lease van de rechten een optie. De uitgangspunten van de Belastingdienst bij de lease van fosfaatrechten met een koopoptie zijn aan deze publicatie toegevoegd.

21 augustus 2019

Naar aanleiding van de bijeenkomst van de Werkgroep Fosfaatrechten op 21 augustus 2019 is een aanvulling gemaakt op de vragen en antwoorden van 6 april 2018. De aanvulling bestaat uit 7 vragen en antwoorden. Om misverstanden te voorkomen bij eventuele verwijzing naar de vragen begint de nummering van deze vragen met de letter "a". Verder is gebleken dat in het onderdeel "omzetbelasting" niet de juiste terminologie werd gebruikt. Dit is aangepast in de antwoorden van 6 april 2018.

6 april 2018

Tijdens het overleg van het Platform Landbouw op 22 maart 2017 is de Werkgroep Fiscale aspecten fosfaatregelingen melkveehouderij, afgekort in Werkgroep Fosfaatrechten, ingesteld. De werkgroep heeft de opdracht meegekregen om fiscale vragen rondom de subsidieregeling beëindiging melkveehouderij alsmede de invoering van het stelsel van fosfaatrechten te inventariseren en te beantwoorden, teneinde zoveel als mogelijk aan de voorkant duidelijkheid te verschaffen aan melkveehouders, financieel dienstverleners en de Belastingdienst. De werkgroep is vijf keer bijeen geweest. Voor het laatst op 30 januari 2018. In dit stuk wordt middels vragen en antwoorden de fiscale standpunten van de werkgroep weergegeven.

Disclaimer

De in deze publicatie opgenomen antwoorden zijn opgesteld met in achtname van de Wet- en regelgeving en jurisprudentie zoals gepubliceerd tot 1 juli 2020. Na deze datum gepubliceerde Wet- en regelgeving en jurisprudentie kunnen tot andere antwoorden leiden.

INKOMSTENBELASTING (IB)

De Nederlandse veehouderij heeft in 2015 veel meer fosfaat geproduceerd dan toegestaan op basis van Europese afspraken. De grootste toename komt van de melkveehouderij die met het oog op de afschaffing van het melkquotum de productie massaal heeft uitgebreid. Teneinde deze overschrijding van de fosfaatproductie in te dammen heeft de overheid een aantal maatregelen genomen.

Melkveeouders hebben in 2016/2017 vrijwillig tegen een financiële compensatie hun melkproductie tijdelijk kunnen terugbrengen. Begin 2017 hebben melkveeouders in kunnen schrijven voor de subsidie beëindiging melkveehouderij. Voorwaarde om aan deze regeling mee te doen was dat al het aanwezige melkvee en jongvee binnen een termijn van zes weken van het bedrijf werd afgevoerd voor de slacht of voor export. In 2017 is in het kader van de handhaving van de fosfaatproductie op het bedrijf een melkveefosfaatreferentie met een bonus/malus regeling ingevoerd.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDE RIJ

Ten slotte is met ingang van 1 januari 2018 het stelsel van fosfaatrechten ingevoerd, op basis waarvan de actieve agrarische ondernemers fosfaatrechten toegewezen hebben gekregen op basis van het aantal gehouden stuks melkvee op 2 juli 2015. Onder actieve agrarische ondernemers wordt verstaan de ondernemers die bij RVO als zodanig op 1 januari 2018 nog staan geregistreerd. Voor het verkrijgen van fosfaatrechten is het niet noodzakelijk dat de agrarische ondernemer op 1 januari 2018 nog melkvee op zijn bedrijf houdt.

A. IB: REGELINGEN REDUCTIE MELKPRODUCTIE

De melkveehouders die de melkproductie in 2016/2017 vrijwillig hebben gereduceerd, kunnen aanspraak maken op twee vergoedingen voor het niet-leveren van melk in 2016/2017: een EU-vergoeding en een vergoeding van Friesland Campina.

1. In welk jaar moet de EU-vergoeding, de zogenaamde Hoganregeling, in de belastingheffing worden betrokken?

Antwoord:

Op grond van het feit dat de EU-vergoeding pas in 2017 definitief is toegekend op het moment dat aan alle voorwaarden is voldaan, mag de EU-vergoeding in het resultaat over 2017 worden betrokken.

De vergoeding is een vergoeding die onder voorwaarden wordt ontvangen van de EU, de zogenoemde Hoganregeling. Dit betreft de maatregel 'Tegemoetkoming vermindering melkproductie' van 0,14 per kg melk. Voor in 2016 niet-geleverde melk wordt in 2017 op grond van de zogenoemde Hoganregeling een EU-vergoeding betaald. De uiteindelijke beslissing om de vergoeding toe te kennen is in 2017 genomen. Artikel 5, zesde lid van de zogenoemde Hoganregeling (EU) 2016/1612 luidt: De uitgaven van de lidstaten voor de betalingen in het kader van deze verordeningen komen slechts voor steun van de Unie in aanmerking indien de betrokken betalingen uiterlijk op 30 september 2017 zijn verricht.

Artikel 6 van de regeling luidt: Uiterlijk op 8 maart, 5 april, 3 mei en 7 juni 2017 om 16.00 uur melden de lidstaten alle ontvankelijke betalingsaanvragen die zij voor respectievelijk de eerste, tweede, derde en vierde reductieperiode hebben ontvangen overeenkomstig Verordeningen (EG) nr.792/2009 aan de commissie.

2. In welk jaar is de vergoeding voor het niet leveren van melk van Friesland Campina belast?

Antwoord:

De vergoeding Friesland Campina moet worden toegerekend aan de periode waarop de vergoeding betrekking heeft.

Melkveeouders die hun melkproductie reduceren en die hun melk leveren aan Friesland Campina, krijgen een vergoeding van Friesland Campina ter compensatie voor de niet-geproduceerde melk. Friesland Campina geeft een vergoeding voor niet-geproduceerde melk in de periode van 1 oktober 2016 t/m maart 2017. De vergoeding bedraagt 0,10 per kg melk. Deze vergoeding is verstrekt bovenop de vergoeding vanuit het Europese verminderingsplan.

3. Is de EU-vergoeding voor het niet leveren van melk stakingswinst of jaarwinst?

Antwoord:

De EU-vergoeding voor het niet-leveren van melk moet worden toegerekend aan de jaarwinst. Leveren van melk leidt tot jaarwinst en dus moet een vergoeding voor het niet-leveren van melk ook tot de jaarwinst worden gerekend. Het antwoord op de vraag of de vergoeding onderdeel uitmaakt van de stakingswinst of de jaarwinst is relevant, omdat de stakingswinst niet meetelt bij de inkomensgrondslag voor bepaalde uitkeringen.

B. IB: SUBSIDIE BEDRIJFSBEËINDIGING MELKVEEHOUDE RIJ (STOPPERSREGELING)

De melkveehouder (de stopper) die gebruik maakt van de Subsidieregeling bedrijfsbeëindiging melkveehouderij (stoppersregeling) ontvangt een subsidie van € 1.200 per melkkoe, € 636 per pink en € 276 per kalf.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDELIJ

4. Is de winst in verband met de verkoop van melkkoeien in het zicht van liquidatie: stakingswinst of jaarwinst?

Antwoord:

De winst in verband met de verkoop van melkkoeien en jongvee in het kader van de stoppersregeling kan tot de stakingswinst worden gerekend, tenzij uit de feiten c.q. omstandigheden blijkt dat de verkoop niet in verband staat met de (gedeeltelijke) staking van de onderneming.

5. Hoe moet een ontvangen liquiditeitsvoorziening van de bank worden gekwalificeerd?

Antwoord:

De liquiditeitsvoorziening van de bank moet als een renteloze lening worden verantwoord

6. Mag de terugbetaling van de liquiditeitsvoorziening bij terugbetaling in aftrek worden gebracht?

Antwoord:

Neen, de terugbetaling van de liquiditeitsvoorziening staat gelijk aan de aflossing van een schuld.

7. Hoe kan de subsidieregeling beëindiging melkveehouders in fiscale zin worden geduid?

Welk deel van de vergoeding is aan te merken als inkomensderving en derhalve direct belast en welk deel kan worden toegerekend aan het bedrijfsmiddel (melkvee) en in de herinvesteringsreserve (HIR) worden betrokken?

Antwoord (in behandeling):

De winst in verband met de vergoeding voor het niet leveren van melk behoort tot de jaarwinst. Het is een compensatie voor de vaste kosten alsmede de gedeerde winst in 2017. Voor zover de vergoeding geacht moet worden een compensatie te zijn voor het eerder afstoten van de melkkoeien c.q. het jongvee, kan de compensatie aan de melkkoeien c.q. het jongvee toe worden gerekend.

8. Kan in het kader van de stoppersregeling de HIR worden toegepast?

Antwoord:

In beginsel kan met betrekking tot de behaalde boekwinst op bedrijfsmiddelen bij deelname aan de stoppersregeling een herinvesteringsreserve worden gevormd.

Het antwoord op deze vraag hangt echter af van de feiten en omstandigheden.

In de praktijk blijken stoppende melkveehouders niet altijd aan de wettelijke voorwaarden voor het vormen van een HIR te kunnen voldoen.

Toepassing van de HIR o.b.v. artikel 3.64 Wet IB 2001 vereist staking van de gehele onderneming. Dus de overgang van melkveehouderij naar akkerbouw wordt gefaciliteerd (mits er geen tweede bedrijfstak ten tijde van de staking van de melkveehouderij aanwezig was).

Bij artikel 3.54 Wet IB is vereist dat de herinvestering plaatsvindt binnen de bestaande onderneming (omdat de herinvesteringsreserve niet over de ondernemingsgrens heen werkt). Investeren in een andere bestaande agrarische bedrijfstak (gemengd bedrijf), zonder de oude onderneming volledig te staken is onder voorwaarden toegestaan (Besluit inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, herinvesteringsreserve, 27 oktober 2015, nr. BLKB 2015/864M). Toepassing van de HIR is niet mogelijk indien de ondernemer de herinvesteringsreserve wil gebruiken voor het opstarten van een nieuwe bedrijfstak in een bestaande onderneming. Voor de toepassing van die faciliteit moet de oude onderneming volledig zijn gestaakt.

9. Een melkveehouder die in 2017 op zijn bedrijf meer fosfaat produceert dan tot zijn bedrijf behorende melkveefosfaatreferentie kan een 'heffing' opgelegd krijgen. Hoe deze heffing te duiden?

Antwoord:

Een opgelegde heffing in het bonus-malussysteem betreft geen boete in de zin van artikel 3.14 eerste lid letter c Wet IB 2001, maar een 'heffing' die fiscaal in aftrek op het resultaat kan worden gebracht.

Het ministerie van LNV heeft op de vraag hoe de heffing, de bonus c.q. de solidariteitsheffing in verband met de te veel geproduceerde fosfaat worden geduid, geantwoord dat de heffing niet als een boete in de zin van artikel 3.14 eerste lid letter c Wet IB hoeft te worden geduid.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

10. In samenhang met vraag 9. Hoe een bonus in het kader van het bonus-malus systeem te kwalificeren?

Antwoord:

De onderschrijders ten opzichte van de fosfaatreferentie ontvangen een bonus. De bonus moet aangemerkt worden als een bedrijfsopbrengst en is belast. De bonus heeft betrekking op 2017 en dient in dat jaar als bedrijfsresultaat te worden verantwoord.

C: IB: REGELINGEN MET BETREKKING TOT STELSEL FOSFAATRECHTEN

11. Voor welke bedrag moeten de fosfaatrechten die per 1 januari 2018 door de overheid 'om niet' zijn toegekend, worden geactiveerd op de balans?

Antwoord:

De fosfaatrechten worden door de overheid "om niet" verstrekt op basis van de op het bedrijf aanwezige fosfaatruimte op 2 juli 2015. De op 1 januari 2018 toegekende fosfaatrechten dienen voor zover er vooraf geen bedrag voor de verkrijging is opgeofferd voor "nihil" op de balans te worden opgenomen.

12. Hoe fosfaatrechten te kwalificeren binnen de onderneming?

Antwoord:

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

Andere voorbeelden van productierechten die kwalificeren als bedrijfsmiddel zijn varkensrechten en pluimveerechten. In het verleden behoorde hiertoe ook suikerquotum en melkquotum.

13. Hoe kwalificeren fosfaatrechten die op 1 januari 2018 als gevolg van de invoering van het stelsel van fosfaatrechten - aan een stoppende melkveehouder - worden toegewezen en meteen aan een andere melkveehouder worden vervreemd? Kunnen de fosfaatrechten dan als bedrijfsmiddel worden aangemerkt of is er dan sprake van een vervreemding van een voorraad fosfaatrechten?

Antwoord:

De visies binnen de werkgroep lopen hierbij uiteen: De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat er in dat geval sprake is van een voorraad fosfaatrechten. De VLB/LTO stelt zich daarentegen op het standpunt dat er bij de toegekende fosfaatrechten sprake is van een bedrijfsmiddel.

In de optiek van de Belastingdienst ontstaan de fosfaatrechten op 1 januari 2018 en moeten deze als voorraad aangemerkt worden als deze na 1 januari 2018 niet duurzaam in het eigen bedrijf worden gebruikt ten behoeve van het houden van melkvee c.q. jongvee.

In de optiek van de VLB/LTO vormen de fosfaatrechten een vervolg op de toegekende referentieaantallen die op basis van de aanwezige GVE op 2 juli 2015 zijn toegekend. De rechten zijn gebaseerd op de productie die in het verleden heeft plaatsgevonden en vormen uit dien hoofde een bedrijfsmiddel. Deze referentieaantallen had een melkveehouder nodig om zonder heffing fosfaat te mogen produceren. In die zin verschillen de referentie-aantallen niet van het vroegere melkquotum. Deze referentie aantallen konden ook in de periode voorafgaand aan het invoeren van het stelsel van fosfaatrechten worden overgedragen.

Zie ook vraag en antwoord a1. Discussie vraagstuk voorraad of bedrijfsmiddel, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

14. Kunnen toegekende fosfaatrechten tot het privévermogen worden gerekend?

Antwoord:

Nee, fosfaatrechten worden alleen aan actieve agrarische ondernemers toegekend en behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen. Zie vergelijking HR 18 februari 1998 (ECLI:NL:HR:1998:AA2448).

15. Hoe kwalificeren fosfaatrechten die op 1 januari 2018 als gevolg van de invoering van het stelsel van fosfaatrechten - aan een stoppende melkveehouder - worden toegewezen en meteen aan een andere melkveehouder worden verleasd? Kunnen de fosfaatrechten onder die omstandigheden als bedrijfsmiddel worden aangemerkt of is er in dat geval sprake van een voorraad fosfaatrechten?

Antwoord:

Fosfaatrechten die na verkrijging worden verleasd kwalificeren als vermogensrechten die voor belegging

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

worden aangehouden (artikel 3.54 zevende lid Wet IB 2001). De fosfaatrechten blijven als ondernemingsvermogen een bijdrage leveren aan het resultaat van de onderneming.

16. Hoe lang moeten de fosfaatrechten vóór het moment van vervreemding in de eigen onderneming “gebruikt” worden om als bedrijfsmiddel gekwalificeerd te kunnen worden?

Antwoord:

De Belastingdienst geeft aan dat een standaard voor een ‘redelijke’ termijn niet op voorhand kan worden gegeven. Het is aan de inspecteur om de termijn in te vullen: het hangt af van de feiten en omstandigheden.

17. Is de verkoopwinst op fosfaatrechten belastbaar?

Antwoord:

Ja, de verkoopwinst op fosfaatrechten (verkoop prijs minus boekwaarde) is belastbaar.

Zie ook vraag en antwoord a2. Vraagstuk met betrekking tot het toe te passen systeem bij verkoop van fosfaatrechten (LIFO/FIFO/gemiddelde waarde, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

18. Als bij de vervreemding van fosfaatrechten winst wordt gerealiseerd, kan dan de herinvesteringsreserve (HIR) worden toegepast?

Antwoord:

Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van de kwalificatie van de fosfaatrechten

- Ja, als fosfaatrechten kwalificeren als bedrijfsmiddel.
- Nee, in de opvatting van de Belastingdienst kwalificeren fosfaatrechten niet als bedrijfsmiddel in het geval de ondernemer ze niet aanhoudt voor het gebruik in eigen bedrijf. Met andere woorden: de fosfaatrechten moeten voor de verkoop in het eigen landbouwbedrijf als bedrijfsmiddel zijn gebruikt. In het geval de fosfaatrechten als voorraad moeten worden gekwalificeerd kan er met betrekking tot de verkoopwinst geen herinvesteringsreserve worden gevormd om reden dat er geen sprake is van vervreemding van een bedrijfsmiddel (artikel 3.54 eerste lid Wet IB 2001). Dit geldt ook indien de fosfaatrechten als gevolg van het verleen in de onderneming vermogensrechten vormen die ter belegging worden gehouden (artikel 3.54 zevende lid Wet IB 2001).

19. Kan de boekwinst op fosfaatrechten op ieder ander vervangend bedrijfsmiddel als herinvesteringsreserve worden afgeboekt?

Antwoord:

Op grond van de voorwaarden voor de toepassing van de herinvesteringsreserve kan de herinvesteringsreserve uitsluitend worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van niet meer dan 10 jaar.

20. Kan op het bedrijfsmiddel ‘fosfaatrechten’ vanaf 2018 afgeschreven worden?

Antwoord:

Ja, afschrijving is toegestaan.

Minister Schouten van LNV heeft de Tweede Kamer op 20 december 2017 medegedeeld dat de vermoedelijke einddatum voor het stelsel van fosfaatrechten 1 januari 2028 is. Hierdoor is er geen belemmering meer om op de fosfaatrechten te kunnen afschrijven. Het totale bedrag van de afschrijving is het verschil tussen de historische kostprijs minus de restwaarde. Dit bedrag wordt in een aantal jaren ten laste van het fiscale resultaat gebracht volgens de lineaire methode. De restwaarde is nihil.

21. Hoe lang is de afschrijvingstermijn voor fosfaatrechten?

Antwoord:

Fosfaatrechten die in 2018 zijn aangekocht kunnen in de resterende termijn tot 1 januari 2028 worden afgeschreven tot de restwaarde, die op “nihil” wordt gesteld. De afschrijvingstermijn van 120 maanden gerekend vanaf 1 januari 2018 loopt in beginsel terug naar nul. Dit houdt een tijdsevenredige afschrijving in: in 2018 is de afschrijvingsduur het aantal maanden dat de fosfaatrechten zijn geactiveerd gedeeld door het aantal maanden vanaf het moment van activering tot 1 januari 2028. Aangekochte fosfaatrechten die bijvoorbeeld op 1 april 2018 worden aangekocht en in gebruik genomen, worden in 2018 voor 9/117 deel afgeschreven. De afschrijvingstermijn loopt in de daaropvolgende jaren af. Deze methodiek kan worden

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDE RIJ

toegepast tot 1 januari 2023. Voor aankopen na 1 januari 2023 kan op basis van de huidige wetgeving (artikel 3.30 Wet IB 2001) ten hoogste 20% per jaar worden afgeschreven.

De afschrijvingstermijn kan wijzigen als de rechten ook na 1-januari 2028 blijven bestaan.

Zie ook vraag en antwoord a3. Afschrijving fosfaatrechten in het jaar van aanschaf; naar tijdsgelang of voor een heel jaar, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

22. Hoe de fosfaatrechten op 1 januari 2018 te waarderen, indien in 2017 referentieaantallen zijn overgenomen?

Antwoord:

In de Landelijke Landbouwnormen 2017 is over de overname van referentie aantallen niets opgenomen.

In de opvatting van de Belastingdienst heeft het referentieaantal op 31 december 2017 in beginsel geen waarde die op de balans tot uitdrukking komt. Wel kan er vóór 1 januari 2018 bij de overname van een referentieaantal sprake zijn van een betaling voor de toekomstige fosfaatrechten. Volgens de Belastingdienst is overname van referentieaantallen, een aanspraak op een recht dat nog moet ontstaan en heeft de aanspraak op een toekomstig recht voor zover voor dat recht niet is betaald geen waarde. De aanspraak op fosfaatrechten waarvoor in 2017 is betaald moet op 31 december 2017 op de balans worden geactiveerd.

In de opvatting van de VLB/LTO geeft het vóór 1 januari 2018 overgeschreven referentieaantal aan hoeveel de melkveehouder aan fosfaatrechten per 1 januari krijgt toegekend. Hiervoor wordt in de markt voor betaald.

Onder die omstandigheden heeft de aanspraak op 1 januari 2018 in economische zin een waarde.

23. Kan na staking van de melkveetak door de agrariër met toekomstplannen in de zin van voortzetting van de onderneming middels een andere bedrijfstak de HIR worden toegepast?

Antwoord:

De werkgroep signaleert dat er belastingheffing kan optreden bij de agrariër die na de staking van zijn melkveetak een nieuwe onderneming wil starten.

In de situatie van een agrarische ondernemer met een melkveetak en een (stel) akkerbouwtak (gemengd bedrijf), die zijn melkveetak staakt kan de HIR worden toegepast, voor zover er sprake is van een investering in de akkerbouwtak. Als die agrariër investeert in zijn akkerbouwtak wordt dat gefaciliteerd. De melkveehouder mag dan alleen de HIR toepassen bij het omschakelen naar de andere *bestaande* activiteit (akkerbouw). De ondernemer kan in een dergelijk geval niet over de ondernemingsgrens heen in een andere bedrijfstak herinvesteren. Artikel 3.64 Wet IB 2001 schrijft uitdrukkelijk voor dat de gehele onderneming volledig moet worden gestaakt voor de toepassing van de zogenoemde doorschuiving via te conserveren inkomen naar andere onderneming. Dit is alleen anders als de agrarische ondernemer twee volledig gescheiden bedrijven exploiteert. Het voeren van twee afzonderlijke ondernemingen kan onder omstandigheden blijken uit het feit dat de ondernemer twee ondernemingen exploiteert die qua activiteit niet complementair zijn, economisch/commercieel en organisatorisch min of meer los van elkaar staan. Dat hiervan sprake is, kan mede blijken uit een gescheiden boekhouding en gescheiden geldstromen v.w.b. melkveetak en akkerbouwtak. Alsdan kan artikel 3.64 Wet IB 2001 worden toegepast als de agrariër de melkveetak (de gehele onderneming) staakt en een volledig nieuwe bedrijfstak opstart. Deze situatie doet zich in de praktijk echter zelden voor. Naast een volledig gescheiden exploitatie en boekhouding kan ook met andere feiten worden onderbouwd dat sprake is van twee aparte bedrijven. Het feitencomplex zal door de inspecteur (in vooroverleg) beoordeeld worden.

24. Is het mogelijk om op het moment dat de melkveehouderij wordt gestaakt de leegstaande bedrijfsgebouwen af te waarderen van boek- c.q. bodemwaarde naar lagere bedrijfswaarde?

Antwoord:

Afwaardering is op basis van jurisprudentie mogelijk; de Belastingdienst zal in (voor)overleg op basis van de feiten en omstandigheden per geval beoordelen.

Of de waarde van een bedrijfsgebouw vermindert, hangt samen met de alternatieve bestemming van de bedrijfsgebouwen. Voor wat betreft de waardering van een bedrijfsgebouw in 2017 is relevant dat op 1 januari 2017 nog geen gebruik kon worden gemaakt van de stoppersregeling. Pas later in het jaar is een eventuele waardedaling gebouwen actueel geworden. Een afwaardering op lagere bedrijfswaarde zal de belastingplichtige aannemelijk moeten maken.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

- 25. Kwalificeert een staking die aanvangt in 2017 (toepassing stoppersregeling) en doorloopt in 2018 (tot verkoop fosfaatrechten en het verder uitfasen van het bedrijf) als een langlopende liquidatie, zodat de agrariër recht heeft op de daarbij behorende faciliteiten zoals de stakingslijfrente en de stakingsaftrek?**

Antwoord:

Ja, in beginsel is dat mogelijk; hierin zijn verschillende varianten denkbaar. Steeds geldt dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de situatie in fiscale zin door de inspecteur beoordeeld zal worden om tot een besluit te komen.

Voorbeeld: 1.

Een melkveehouder neemt in 2017 deel aan de zogenoemde stoppersregeling en stoot het melkvee af. Hij verkoopt in 2017 de 'toekomstige' melkveefosfaatrechten en levert de rechten in 2018 aan de koper, nadat de rechten door RVO aan hem (de verkoper) zijn toegekend. In 2018 faseert hij zijn bedrijf verder uit en rondt de liquidatie van zijn onderneming af.

Antwoord:

Er is sprake van een langlopende liquidatie, de stakingswinst met betrekking tot de fosfaatrechten moet uiterlijk in 2018 worden verantwoord, tenzij de feiten en omstandigheden tot een ander oordeel leiden.

Voorbeeld: 2.

Een melkveehouder verkoopt in 2017 zijn gehele bedrijf inclusief de referentieaantallen. De koper heeft voor de referentieaantallen betaald en het bedrijf is bij RVO op de naam van de koper geschreven. De fosfaatrechten worden in 2018 rechtstreeks aan de koper toegekend.

Antwoord:

Er is geen sprake van een langlopende liquidatie. De staking vindt plaats in het jaar 2017, de opbrengst van de overgedragen referentieaantallen behoort tot de stakingswinst, tenzij de feiten en omstandigheden tot een ander oordeel leiden.

Voorbeeld: 3.

Idem als onder 2 met het verschil dat de koper pas betaalt nadat de fosfaatrechten in 2018 aan de koper zijn toegekend.

Antwoord:

De verkoper zal op de balans een vordering op de koper opnemen. Omdat de levering van het bedrijf in 2017 heeft plaatsgevonden (door overschrijving bij RVO) valt de staking in 2017, tenzij de feiten en omstandigheden tot een ander oordeel leiden. De opbrengst bij de overdracht van de referentieaantallen kan afhankelijk van de overeenkomst eventueel als nagekomen bedrijfsbate worden aangemerkt. Dit geldt met name in het geval de betaling afhankelijk is gesteld.

Zie ook vraag en antwoord a4. Vervreemding fosfaatrechten en toepassing stakingslijfrente, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

- 26. Kan een melkveehouder die begin 2018 zijn fosfaatrechten verkoopt en zijn bedrijf beëindigd zijn niet-benutte zelfstandigenaftrek in aftrek brengen op de stakingswinst?**

Antwoord:

De melkveehouder die begin 2018 zijn fosfaatrechten verkoopt en zijn bedrijf beëindigt, zal niet voldoen aan het urencriterium (van 1225 uur). Hierdoor kan de niet-benutte zelfstandigenaftrek niet worden verrekend.

- 27. Kan een melkveehouder die begin 2018 zijn fosfaatrechten verkoopt en later in het jaar zijn bedrijf beëindigd zijn niet-benutte zelfstandigenaftrek in aftrek brengen op de stakingswinst?**

Antwoord:

Als de melkveehouder in die situatie aan kan tonen dat hij voldoet aan het urencriterium dan zal hij de niet-benutte zelfstandigenaftrek kunnen verrekenen met de stakingswinst.

- 28. Kan een melkveehouder die in 2017 zijn toekomstig recht op fosfaatrechten verkoopt het resultaat aan 2017 toerekenen en de onbenutte zelfstandigenaftrek verrekenen?**

Antwoord:

Als de melkveehouder het resultaat op het moment van verkoop in het resultaat betreft en in die situatie aan kan tonen dat hij in 2017 voldoet aan het urencriterium, dan kan hij de niet-benutte zelfstandigenaftrek kunnen verrekenen met de stakingswinst.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

29. Mag de 10% korting op het moment van de aankoop van fosfaatrechten naast de reguliere afschrijving meteen ten laste van de winst worden gebracht?

Antwoord:

Op het moment van aankoop weet de koper dat er 10% wordt gekort. In principe verkrijgt de koper 90% van de fosfaatrechten voor de voldane koopsom. Deze verkrijgingsprijs wordt vervolgens in de reguliere periode afgeschreven. De korting van 10% op de fosfaatrechten kan niet meteen ten laste van de winst worden gebracht.

30. Kunnen binnen een samenwerkingsverband op grond van het Besluit van 13 oktober 2010, DGB2010/198M fosfaatrechten geruisloos worden overgedragen?

Antwoord:

Ja, op grond van het besluit van 13 oktober 2010 is dit mogelijk. Fosfaatrechten onderscheiden zich hierbij niet van andere quota.

Zie ook vraag en antwoord a5. Afbakening gedeeltelijke staking in relatie tot het besluit van 23 november 2018, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

31. Wat is de waarde van de toekomstige fosfaatrechten (fosfaatreferentie), grond en gebouwen die in het kader van de bedrijfsoverdracht worden overgedragen?

Antwoord:

Bij bedrijfsoverdrachten ouder-kind waarbij aan de (toekomstige) fosfaatrechten een waarde moet worden toegekend zal de waarde van de totale onderneming moeten worden vastgesteld. De waarde is met name van belang bij de keuze in de inkomstenbelasting tussen afrekening of geruisloos doorschuiven. In de meeste gevallen zal voor geruisloos doorschuiven in de zin van artikel 3.63 Wet IB 2001 worden gekozen. In gevallen waarin niet geruisloos kan worden doorgeschoven, bijv. als niet wordt voldaan aan de driejaarstermijn zal in beginsel sprake zijn van afrekening in de inkomstenbelasting.

Zie ook vraag en antwoord a6. Lease van fosfaatrechten met koopoptie, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

Zie ook vraag en antwoord a7. Bij lease voor één jaar als compensatie ontvangen benutte fosfaatrechten activeren; geen toepassing van de herinvesteringsreserve, Output WG d.d. 21 augustus 2019 (zie bijgaand ná pagina 10/10).

32. Wat zijn de fiscale gevolgen indien de gebouwen (verpachten) en fosfaatrechten (verleasen) duurzaam uit gebruik worden gegeven?

Antwoord:

Als de onderneming al dan niet in afgeslankte vorm wordt voortgezet dan vormen de gebouwen keuzevermogen. Bij liquidatie van de onderneming moeten de bedrijfsgebouwen verplicht worden overgebracht naar het privévermogen. Als de gebouwen over gaan naar privé zal een taxatie moeten plaatsvinden met in achtname van de (alternatieve) aanwending. De fosfaatrechten blijven tot het verplichte bedrijfsvermogen behoren.

33. Zijn de boeten die worden opgelegd in het kader van de overtreding van de meststoffenwet aftrekbaar?

Antwoord:

Voor de beantwoording van deze vraag wordt verwezen naar artikel 2 van de Wet op de economische delicten, waarin een verwijzing naar Meststoffenwet de artikelen 21, 22 en 26 is opgenomen. Zie Wet van 29 mei 2017 tot wijziging van de Meststoffenwet i.v.m. de invoering van een stelsel van fosfaatrechten (gepubliceerd in het Staatsblad op 9 juni 2017).

Wordt een economisch delict opzettelijk begaan dan is sprake van een misdrijf, anders een overtreding. Bij een misdrijf geldt een maximale gevangenisstraf van zes jaar, taakstraf of geldboete van de 5e categorie. Bij een overtreding geldt een maximale gevangenisstraf van 1 jaar, taakstraf of geldboete van de 4e categorie. Op grond van artikel 3.14 lid 1 letter c Wet IB zijn strafrechtelijke geldboeten niet aftrekbaar. Hierbij wordt opgemerkt dat bij een misdrijf ook de kosten die samenhangen met het misdrijf niet aftrekbaar zijn. In het geval dat de meststoffenwet met opzet wordt overtreden zullen ook de kosten t.b.v. productie van melk die samenvallen met het misdrijf niet aftrekbaar zijn.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

ERF- EN SCHENKBELASTING

34. Wat zijn de gevolgen als een melkveehouder binnen vijf jaar na gebruikmaking van de BOR-regeling mee heeft gedaan aan de stoppersregeling?

Antwoord:

Dit heeft gevolgen voor de toepassing van BOR-faciliteit. Indien er geen sprake is van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54 twaalfde lid Wet IB 2001 dan voldoet men niet aan het voortzettingsvereiste en kan men evenmin een beroep doen op de uitzondering van artikel 10 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Overheidsingrijpen is in beginsel niet aan de orde omdat meedoen aan de stoppersregeling vrijwillig is.

Een voorwaarde bij de toepassing van de BOR-regeling is de voorzettingseis. Om binnen BOR-regeling van een voortzetting van de onderneming te kunnen spreken in de zin van artikel 10 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, is een aanpassing in artikel 12a Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 noodzakelijk. Dit dient middels een AMvB te gebeuren.

OMZETBELASTING

A. OB: REGELINGEN REDUCTIE MELKPRODUCTIE

35. Welk btw-tarief is van toepassing op de vergoeding van Friesland Campina van 10 cent per kg voor het niet-leveren van melk eind 2016?

Antwoord:

Het btw-tarief bedraagt 21%.

De landbouwer heeft een dienst verricht voor Friesland Campina die inhoudt dat de landbouwer zijn melkproductie inperkt.

36. Is op de vergoeding van Friesland Campina voor het niet-leveren van melk de kleine ondernemersregeling van toepassing?

Antwoord:

Ja, de landbouwer kan op die dienst de KO-regeling (artikel 25 Wet OB 1968) toepassen.

37. Hoe voor de omzetbelasting om te gaan met de EU-vergoeding voor het niet-leveren van melk?

Antwoord:

De EU-vergoeding is niet belastbaar. Er is geen gebruik bij de verstrekker van de vergoeding. E.e.a. volgt uit het Mohr-arrest.

B. OB: SUBSIDIE BEDRIJFSBEËINDIGING MELKVEEHOUDERIJ (STOPPERSREGELING)

38. Hoe om te gaan met de subsidie (schadeloosstelling) aan stoppers?

Antwoord:

De subsidie (schadeloosstelling) aan stoppers is niet belast met, er is geen verbruik bij de subsidieverstrekker. Zie Mohr-arrest.

39. Hoe om te gaan met de liquiditeitsvergoeding?

Antwoord:

De liquiditeitsvergoeding is geen vergoeding voor een prestatie en daarom niet belast. Dit betreft een terugbetaling van een lening.

C. OB: REGELINGEN MET BETREKKING TOT STELSEL FOSFAATRECHTEN

40. Is de levering van fosfaatrechten belast met btw en tegen welk tarief?

Antwoord:

De btw-landbouwregeling is per 1 januari 2018 afgeschaft zodat fosfaatrechten steeds belast zijn. De levering vindt immers plaats in 2018. Het btw-tarief is 21%.

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

41. Als de fosfaatreferentie in 2017 is overgedragen en ook in 2017 bij RVO op naam van de koper is overgeschreven, wat zijn daarvan de gevolgen als de verkoper een landbouwer is die de landbouwregeling toepast?

Antwoord:

De landbouwer die de landbouwregeling toepast hoeft geen btw af te dragen, mits hij eenmalig zijn aanspraak op de rechten heeft verkocht en de rechten rechtstreeks aan de koper worden toegekend.

In 2017 gold de btw-landbouwregeling nog. De Belastingdienst heeft aangegeven dat het btw-landbouwbesluit ook van toepassing is voor fosfaatreferentie, mits het gaat om een landbouwer die de landbouwregeling toepast die eenmalig zijn rechten verkoopt.

Tilburg/Stokkum, 6 april 2018

mr. ing. H.J. (Bert) van den Kerkhof RB

Voorzitter werkgroep fiscale aspecten fosfaatregelingen melkveehouderij

mr. P.L.F. Seegers, Belastingdienst

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

n.a.v. bijeenkomst d.d. 21 augustus 2019 in aanvulling op vragen en antwoorden d.d. 6 april 2018

INKOMSTENBELASTING (IB)

a1. Discussie vraagstuk voorraad of bedrijfsmiddel.

Het vraagstuk inzake de kwalificatie als voorraad of bedrijfsmiddel van de op 1 januari 2018 toegewezen fosfaatrechten is niet verder uitgediscussieerd (zie V&A 6 april 2018; vraag 13). Volgens de werkgroep heeft het vraagstuk, in de tijd gezien, een afnemend belang. De werkgroep heeft daarom besloten om geen nadere argumenten aan dit vraagstuk toe te voegen en ziet het standpunt van de Belastingdienst als een “agree to disagree”. In een voorkomend geval dient dit vraagstuk ter beoordeling aan de inspecteur en waar nodig aan de rechter te worden voorgelegd.

Bovenstaande in aanvulling op vraag en antwoord 13. Hoe kwalificeren fosfaatrechten die op 1 januari 2018 als gevolg van de invoering van het stelsel van fosfaatrechten - aan een stoppende melkveehouder - worden toegewezen en meteen aan een andere melkveehouder worden vervreemd? Kunnen de fosfaatrechten dan als bedrijfsmiddel worden aangemerkt of is er dan sprake van een vervreemding van een voorraad fosfaatrechten?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).

a2. Vraagstuk met betrekking tot het toe te passen systeem bij verkoop van fosfaatrechten.

(LIFO/FIFO/gemiddelde waarde).

Fosfaatrechten worden naar analogie van uitspraken over melkquota, varkensrechten en pluimveerechten als zelfstandig bedrijfsmiddel aangemerkt (BNB 1989/235).

De werkgroep heeft zich de vraag gesteld welk systeem dient te worden toegepast bij de verkoop van fosfaatrechten.

Volgens rechtspraak van het Gerechtshof Arnhem d.d. 3 maart 1992 (ECLI:NL:GHARN:1992:BI9777 niet gepubliceerd, FED 1992/537). In deze uitspraak is geconcludeerd dat het LIFO-systeem niet van toepassing is. Uit deze rechtspraak blijkt dat het evenredigheidsbeginsel als uitgangspunt bij de vaststelling van het toe te passen systeem geldt. Dit betekent dat bij de vervreemding van fosfaatrechten de boekwaarde van de gehele hoeveelheid fosfaatrechten evenredig aan het verkochte deel wordt toegerekend.

Zie ook vraag en antwoord 17. Is de verkoopwinst op fosfaatrechten belastbaar?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).

a3. Afschrijving fosfaatrechten in het jaar van aanschaf; naar tijdsgelang of voor een heel jaar.

Gezien het feit dat aangeschafte niet-benutte fosfaatrechten een heel kalenderjaar benut kunnen worden, is de vraag aan de orde gesteld of de afschrijving in het jaar van aanschaf ook voor een heel kalenderjaar kan gelden.

De werkgroep is van oordeel dat een dergelijk afschrijvingsregime niet in overeenstemming met goedkoopmansgebruik is. Het gebruik van fosfaatrechten is immers niet te vergelijken met de landbouwmachines die een seizoensgebonden gebruik kennen (zoals bijvoorbeeld een bietenrooier).

De werkgroep ziet dan ook geen ruimte voor een afwijkende afschrijvingsmethodiek en oordeelt dat de aangeschafte niet-benutte fosfaatrechten overeenkomstig de landelijke landbouwnormen naar tijdsgelang moeten worden afgeschreven.

Zie ook vraag en antwoord 21. Hoe lang is de afschrijvingstermijn voor fosfaatrechten?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).

a4. Vervreemding fosfaatrechten en toepassing stakingslijfrente.

De vraag heeft betrekking op de toepassing van de stakingslijfrente indien een ondernemer het totaal aan fosfaatrechten en melkkoeien vervreemdt en hiermee ook zijn melkveehouderij staakt. Onder die omstandigheden wordt geacht de gehele melkveehouderij te zijn gestaakt en kan, indien aan de voorwaarden wordt voldaan, bij een erkende verzekeraar in de zin van artikel 3.126 Wet IB 2001 een stakingslijfrente worden bedongen dan wel kan gebruik worden gemaakt van bancaire sparen. Hierbij wordt uitdrukkelijk opgemerkt dat het enkel en alleen overdragen van fosfaatrechten niet gelijk staat aan de overdracht van een onderneming of een gedeelte daarvan. Vgl. onderdeel 6 van het Landbouwbesluit van 23 november 2018.

Zie ook vraag en antwoord 25. Kwalificeert een staking die aanvangt in 2017 (toepassing stoppersregeling) en doorloopt in 2018 (tot verkoop fosfaatrechten en het verder uitfaseren van het bedrijf) als een langlopende liquidatie, zodat de agrariër recht heeft op de daarbij behorende faciliteiten zoals de stakingslijfrente en stakingsaftrek?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDELIJ

n.a.v. bijeenkomst d.d. 21 augustus 2019 in aanvulling op vragen en antwoorden d.d. 6 april 2018

a5. Afbakening gedeeltelijk staking in relatie tot het besluit van 23 november 2018.

Uitgangspunt is dat de melkveehouderij wordt overgedragen en door de opvolger wordt voortgezet. De vraag heeft betrekking op een nadere uitleg met betrekking tot de toepassing van 3.63 Wet IB 2001. Indien een melkveehouder zijn melkveehouderij overdraagt aan een derde dan kan, mits aan de voorwaarden van artikel 3.63 Wet IB 2001 wordt voldaan, hierop een beroep worden gedaan.

Terzake van alle bedrijfsmiddelen die overgaan naar de opvolger geldt dan de toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001. Het feit dat de overdrager bepaalde onderdelen los van de overdracht verkoopt of zelf buiten de melkveehouderij blijft gebruiken is geen argument om de toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001 niet toe te staan.

Zie ook vraag en antwoord 30. Kunnen binnen een samenwerkingsverband op grond van het Besluit van 13 oktober 2010, DGB2010/198M fosfaatrechten geruisloos worden overgedragen?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).

a6. Lease van fosfaatrechten met koopoptie.

In hoeverre kan bij de verhuur van fosfaatrechten in combinatie met een koopoptie sprake zijn van een operational lease.

Bij de verhuur van fosfaatrechten wordt onderscheid gemaakt tussen leasecontracten voor de duur van een jaar alsmede leasecontracten met een duur van langer dan een jaar veelal inclusief koopoptie.

Bij fosfaatrechten zal het in het merendeel van de gevallen gaan om leasecontracten voor een periode langer dan één jaar. Aan dergelijke contracten is in de praktijk vaak een koopoptie verbonden. De inkomsten daaruit vormen belaste winst. **Zie hierover "Uitgangspunten Belastingdienst bij de lease van fosfaatrechten met een koopoptie" (zie bijgaand ná pagina 3/3). Zie ook vraag en antwoord 31. Wat is de waarde van de toekomstige fosfaatrechten (fosfaatreferentie), grond en gebouwen die in het kader van de bedrijfsoverdracht worden overgedragen?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).**

a7. Bij lease voor één jaar als compensatie ontvangen benutte fosfaatrechten activeren; geen toepassing van de herinvesteringsreserve.

In de praktijk is de vraag aan de orde gesteld of het verhuren van fosfaatrechten onder specifieke condities tot toepassing van de herinvesteringsreserve kan leiden. In bepaalde situatie worden er niet-benutte fosfaatrechten voor de duur van één jaar verhuurd. Op het moment van lease wordt er op grond van de wettelijke regeling 10% c.q. 20% afgeroomd. Ter zake van de vergoeding voor de lease wordt de volgende handelswijze gevolgd: de lessor ontvangt een bedrag in geld en in de vorm van niet-benutte fosfaatrechten, waardoor de lessor aan het einde van het jaar weer over hetzelfde aantal fosfaatrechten kan beschikken. De afroming wordt immers gecompenseerd door de benutte fosfaatrechten die worden verkregen.

De vraag die hierbij aan de orde wordt gesteld is of de handelswijze tot een investering leidt, waarbij de verkregen rechten geactiveerd moeten worden.

In principe is deze handelswijze in twee delen op te knippen.

1.

De verhuur van fosfaatrechten in combinatie met de afroming van 10% c.q. 20%, leidt tot een betaling van een huurprijs die bestaat uit een vergoeding per kilogram fosfaat alsmede een vergoeding in natura in de vorm van de toewijzing van benutte fosfaatrechten.

De vergoeding voor verleasde fosfaatrechten is opgebouwd uit de huurprijs in combinatie met de vergoeding in natura. De totale waarde dient derhalve als een vergoeding voor de verhuur te worden aangemerkt, waarbij de verkregen rechten moeten worden geactiveerd.

2.

Er wordt geen afzonderlijke vergoeding voor de afroming verstrekt. De afroming volgt immers uit de wettelijke regeling. De lessee is alleen geïnteresseerd in de niet-benutte fosfaatrechten die tijdelijk worden

Vragen en Antwoorden fiscale aspecten Fosfaatregelingen melkveehouderij

OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN FOSFAATREGELINGEN MELKVEEHOUDERIJ

n.a.v. bijeenkomst d.d. 21 augustus 2019 in aanvulling op vragen en antwoorden d.d. 6 april 2018

overgeschreven; voor deze rechten is hij bereid te betalen.

Indien de afgeroomde rechten een boekwaarde hebben, dan kan de boekwaarde worden verlaagd met de boekwaarde van de afgeroomde rechten. De verkregen rechten dienen te worden geactiveerd. De werkgroep is van oordeel dat er bij deze handelwijze geen ruimte is voor toepassing van de herinvesteringsreserve. Er worden immers geen rechten vervreemd, waar een vergoeding tegenover staat. **Zie ook vraag en antwoord 31. Wat is de waarde van de toekomstige fosfaatrechten (fosfaatreferentie), grond en gebouwen die in het kader van de bedrijfsoverdracht worden overgedragen?, Output WG d.d. 6 april 2018 (zie bovenstaand bóven pagina 1/3).**

Tilburg, 29 augustus 2019

mr. ing. H.J. (Bert) van den Kerkhof RB

Voorzitter werkgroep fiscale aspecten fosfaatregelingen melkveehouderij

mr. P.L.F. Seegers, Belastingdienst

UITGANGSPUNTEN BELASTINGDIENST BIJ DE LEASE VAN FOSFAATRECHTEN MET EEN KOOPOPTIE

Uitgangspunten Belastingdienst bij de lease van fosfaatrechten met een koopoptie:

Op 30 september 2022 heeft de Hoge Raad een prejudiciële beslissing gegeven met betrekking tot de overgang van fosfaatrechten ([ECLI:NL:HR:2022:1344](#)). Naar aanleiding van deze beslissing worden de hierna opgenomen uitgangspunten herzien en kunnen deze niet worden toegepast bij meerjarige leasecontracten met een koopoptie gesloten na 30 september 2022. Met betrekking tot meerjarige leasecontracten met een koopoptie gesloten vóór 1 oktober 2022 blijven de hierna opgenomen uitgangspunten van toepassing, mits door beide partijen ook overeenkomstig wordt gehandeld.

Kortstondige afomingsvrije heen- en teruglease

De uitspraak heeft geen gevolgen voor de kortstondige afomingsvrije heen- en teruglease van fosfaatrechten (art. 32a, derde lid van de Meststoffenwet). Voor de toepassing van de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting dient kortstondige afomingsvrije heen- en teruglease van fosfaatrechten te worden verwerkt als lease (verhuur). Dit geldt zowel voor overeenkomsten gesloten voor als na 30 september 2022.

LET OP!

Onderstaande uitgangspunten zijn alleen van toepassing op meerjarige leasecontracten met een koopoptie gesloten vóór 1 oktober 2022.

Algemeen

Per 1 januari 2018 is voor de (melk)veehouderij het stelsel van fosfaatrechten ingevoerd. De einddatum voor de fosfaatrechten is vastgesteld op 31 december 2027, het is echter niet ondenkbaar dat de fosfaatrechten ook na 1 januari 2028 nog blijven bestaan.

In de meeste gevallen zullen de fosfaatrechten binnen het eigen (melk)veebedrijf gebruikt worden. Het kan echter voorkomen dat het (melk)veebedrijf is, of wordt beëindigd, of dat meer fosfaatrechten zijn ontvangen dan voor het eigen bedrijf nodig zijn. Dan is verkoop of verhuur/lease van de rechten een optie.

Verhuur van fosfaatrechten

Bij de verhuur van fosfaatrechten kan onderscheid worden gemaakt tussen leasecontracten voor de duur van één jaar en leasecontracten voor een langere periode dan één jaar met een koopoptie. Bij fosfaatrechten zal het in het merendeel van de gevallen gaan om leasecontracten voor een langere periode dan één jaar met een koopoptie. De inkomsten uit deze meerjarige leasecontracten met een koopoptie vormen weliswaar belaste winst, maar er hoeft dan – afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval en het betreffende leasecontract - niet direct over de gehele waarde van de rechten fiscaal te worden afgerekend, zoals bij verkoop. De bij de verhuur van fosfaatrechten betrokken partijen zijn doorgaans onafhankelijke derden. Wanneer fosfaatrechten zijn toegekend aan een ondernemer, blijven de fosfaatrechten die worden verhuurd, ook na de staking van de onderneming verplicht tot het ondernemingsvermogen behoren.

Leaseregeling

Door de Leaseregeling (Besluit van 10 december 2019, nr. 2019-166072, *Stcrt.* 2019, nr. 66 228¹) als uitgangspunt te nemen, kan afrekening worden voorkomen als fosfaatrechten worden verhuurd. De Leaseregeling geeft aan onder welke voorwaarden een leaseovereenkomst, met of zonder koopoptie, in fiscale zin als verhuur (lease) kan worden gezien. De (economische) eigendom van de te verhuren objecten blijft dan aan de verhuurder (lessor) toebehoren, waardoor er geen sprake is van realisatie van de gehele waarde van deze rechten bij het aangaan van de overeenkomst.

Voorwaarden op basis van de leaseregeling bij verhuur van fosfaatrechten met koopoptie

Bij verhuur van de fosfaatrechten betreft het merendeel van de gevallen verhuur met een koopoptie. Op grond van de Leaseregeling is een belangrijk vereiste dat de verhuurder positief en/of negatief restwaarderisico loopt ten aanzien van het lease-object. Wanneer in het contract een koopoptie voor de huurder (lessee) van de

¹ Voorafgegaan door het Besluit 27 juni 2001, RTB2001/2423M, *Stcrt.* 2001, 122 en de Vragen en Antwoorden van 20 juli 2001, RTB2001/2503M.

UITGANGSPUNTEN BELASTINGDIENST BIJ DE LEASE VAN FOSFAATRECHTEN MET EEN KOOPOPTIE

fosfaatrechten is opgenomen, wordt er geacht sprake te zijn van een positief en/of negatief restwaarderisico als:

- a. De optieprijs reëel is, dat wil zeggen is vastgesteld op basis van de op het moment van het aangaan van de leaseovereenkomst redelijkerwijs te schatten waarde van het leaseobject aan het einde van de vaste leaseperiode;
- b. Het bedrag van de kooptie, dan wel de contante waarde van de verlengingsoptiebedragen niet lager is dan 7,5% van de waarde in het economisch verkeer² van het leaseobject bij aanvang van de leaseperiode. Bij overeenkomsten met een vaste leaseperiode langer dan 5 jaar wordt dit percentage per jaar verhoogd met 0,5%, voor zover de periode van 5 jaar wordt overschreden;
- c. Het leaseobject na de vaste leaseperiode niet voor een lager bedrag dan uit de onderdelen a en b voortvloeit ter beschikking wordt gesteld, onderscheidenlijk wordt vervreemd aan de huurder (zie onderdeel 'Optieprijs').

Andere belangrijke bepalingen in de Leaseregeling zijn:

- De vaste (overeen te komen) leaseperiode mag maximaal 85% van de economische levensduur van het leaseobject bedragen.
- Het is niet mogelijk om een restwaarde-risico af te dekken bij de huurder of een aan deze huurder gelieerde partij.
- Het is toegestaan om de jaarlijkse leasebedragen te verhogen met opslagen voor risico en kosten. De opslagen moeten reëel zijn, omdat de verhuurder anders de kans loopt dat de Belastingdienst concludeert dat het belang bij de fosfaatrechten is overgegaan naar de huurder, zodat de gehele waarde van de rechten is gerealiseerd.

De voorwaarden dienen als waarborg voor de eis dat de verhuurder voldoende belang houdt bij de verhuurde objecten. De optieprijs (restwaarde) van de fosfaatrechten na afloop van de verhuurperiode is in het bijzonder van betekenis vanwege de invloed op de omvang van de jaarlijkse leasebedragen. Het verschil tussen de aanvangswaarde en voornoemde restwaarde van de fosfaatrechten vormt de basis voor de omvang van het totaal aan leasebedragen gedurende de leaseperiode, waarbij in de leasebedragen ook opslagen voor risico en kosten kunnen worden begrepen.

Met betrekking tot leasecontracten van fosfaatrechten wordt een risico-opslag van maximaal 2% per jaar van de gemiddelde waarde van de fosfaatrechten gedurende de leaseperiode, als reëel beschouwd.

Een kostenopslag van maximaal € 1,- per kilogram fosfaat met een maximum van € 1.000 per jaar voor alle leasecontracten tezamen, wordt eveneens als reëel beschouwd.

Bij de bepaling van de (maximale) opslagen is wel van belang dat er sprake blijft van voldoende restwaarderisico (zie onderdeel 'Restwaardeberekening').

Optieprijs

De optieprijs is de prijs waarvoor ingevolge het leasecontract het verhuurde object door de huurder kan worden overgenomen. Op grond van de voorwaarden in de leaseregeling is aan de optieprijs – d.i. de redelijkerwijs geschatte restwaarde – een minimum verbonden. Dit is minimaal 7,5% van de waarde in het economische verkeer van het leaseobject bij aanvang van de verhuur, verhoogd met een opslag van 0,5% per jaar, voor zover een leaseperiode van 5 jaar wordt overschreden.

Wanneer de marktwaarde van de fosfaatrechten op het moment dat de kooptie kan worden uitgeoefend lager is dan de optieprijs, zal de huurder geen gebruik maken van de optie. Het is dan toegestaan dat partijen onderhandelen over de verkoopprijs. Dit is een restwaarderisico dat de verhuurder aangaat.

² Het besluit stelt voor de vaststelling van de kooptie de fiscale kostprijs als uitgangspunt. Bij fosfaatrechten is de waarde in het economisch verkeer als uitgangspunt genomen, nu het in de praktijk blijkt te gaan om situaties waarin de fosfaatrechten om niet zijn verkregen, dan wel zijn aangekocht en voorafgaand aan de verhuur eerst zijn benut in het eigen bedrijf. In andere gevallen heeft de fiscale kostprijs te gelden.

UITGANGSPUNTEN BELASTINGDIENST BIJ DE LEASE VAN FOSFAATRECHTEN MET EEN KOOPOPTIE

Bepaling van de restwaarde van de fosfaatrechten

In de bijlage bij het besluit vragen en antwoorden inzake leaseregeling van 20 juli 2001, RTB2001/2503M, onder vraag 7³, wordt aangegeven op welke wijze de economische levensduur van een object en het restwaarderisico dienen te worden bepaald. Dit kan geschieden door informatie op te vragen bij ter zake deskundigen, zoals leveranciers en brancheorganisaties. In december 2017 heeft de minister van LNV aangegeven de stellige verwachting te hebben dat de fosfaatrechten van tijdelijke aard zijn (tot 31 december 2027). Gelet op deze uiting is het aannemelijk dat de restwaarde op de einddatum nihil is. Dit gegeven als uitgangspunt nemende, stemt de Belastingdienst uit doelmatigheidsoverwegingen en ter harmonisatie van de uitvoeringspraktijk er mee in dat voor de bepaling van de restwaarde de systematiek van lineaire afschrijving wordt toegepast over de waarde in het economisch verkeer van de fosfaatrechten bij aanvang van de lease. Dit is in lijn met de afschrijvingsnorm uit de Landelijke landbouwnormen die jaarlijks wordt gepubliceerd, en sluit ook aan bij de verwachte bestaansduur van de fosfaatrechten.

Toepassing leaseregeling op de verhuur van fosfaatrechten

Om de toepassing van de leaseregeling in het geval van verhuur van fosfaatrechten te verduidelijken worden in dit onderdeel twee voorbeelden gegeven. Daaraan voorafgaand eerst nogmaals de voorwaarden uit de leaseregeling.

Theoretisch kader

Zoals eerder vermeld en toegelicht, is een belangrijk vereiste dat de verhuurder positief en/of negatief restwaarderisico loopt ten aanzien van het lease-object. Voor de bepaling daarvan geeft de leaseregeling enkele criteria.

- De optieprijs reëel is, dat wil zeggen is vastgesteld op basis van de op het moment van het aangaan van de leaseovereenkomst redelijkerwijs te schatten waarde van het leaseobject aan het einde van de vaste leaseperiode;
- Het bedrag van de kooptie, dan wel de contante waarde van de verlengingsoptiebedragen niet lager is dan 7,5% van de waarde in het economisch verkeer van het leaseobject bij aanvang van de leaseperiode. Bij overeenkomsten met een vaste leaseperiode langer dan 5 jaar wordt dit percentage per jaar verhoogd met 0,5%, voor zover de periode van 5 jaar wordt overschreden;
- Het leaseobject na de vaste leaseperiode niet voor een lager bedrag dan uit de onderdelen a en b voortvloeit ter beschikking wordt gesteld, onderscheidenlijk wordt vervreemd aan de huurder (zie onderdeel 'Optieprijs').

Restwaardeberekening

Voor de vaststelling of wordt voldaan aan de voorwaarde van het restwaarderisico (bij de verhuurder achterblijvend belang) kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat de aanvangswaarde van het fosfaatrecht, verminderd met het gecumuleerde saldo van alle leasetermijnen inclusief de reële opslagen voor risico en kosten, minimaal 7,5% van de aanvangswaarde van het fosfaatrecht dient te zijn.

Voorbeelden; uitgangspunten

In januari 2019 wordt een leasecontract gesloten voor fosfaatrechten:

- Aantal netto rechten (kilogram) 1.000
- Waarde per recht is 180
- Totale waarde rechten 180.000
- Reële opslagen voor risico en kosten stel respectievelijk 2.200⁴ en 1.000 jaarlijks
- Economische levensduur is 9 jaar (bepaald door de einddatum van de regeling fosfaatrechten)

Voorbeeld 1

Leaseperiode 7 jaar

- Leasebedrag 23.200 per jaar (20.000 + 2.200 + 1.000)
- Optieprijs is 40.000

³ Vraag en antwoord 7 zijn niet verwerkt in het Leasebesluit van 10 december 2019, nr. 2019-166072, *Stcrt.* 2019, nr. 66 228, een inhoudelijke wijziging is volgens de aanhef van dit besluit hiermee niet beoogd.

⁴ Gemiddelde waarde fosfaatrechten tijdens leaseperiode: $(180.000 + 40.000) : 2 = 110.000 \rightarrow 110.000 * 2\% = 2.200$

UITGANGSPUNTEN BELASTINGDIENST BIJ DE LEASE VAN FOSFAATRECHTEN MET EEN KOOPOPTIE

Voorwaarde a: reële optieprijs

Uitgangspunt is dat het optiebedrag (restwaarde) reëel dient te zijn met een minimum van 7,5% van de waarde in het economisch verkeer bij het aangaan van de leasetermijn. Uitgaande van een vaste leaseperiode van 7 jaar zal de restwaarde dan 2/9 (22,22%) zijn. Dit betekent een optiebedrag van 40.000 ($180.000 \cdot 2/9 = 40.000$). Dit optiebedrag voldoet aan het theoretisch kader en de invulling daarvan uit doelmatigheidsoverwegingen. De optieprijs is reëel te achten.

Voorwaarde b: restwaarderisico

Het verschil tussen aanvangswaarde en restwaarde dient als grondslag voor de bepaling van de omvang van het totaal aan lease-bedragen. Dit komt neer op 140.000. Dit leidt tot een bedrag van 20.000 per jaar. Inclusief opslagen komt dit per jaar neer op een jaarlijkse leasetermijn van 23.200. Na 7 jaar is dan betaald 162.400.

In dit geval is voldaan aan het uitgangspunt dat de aanvangswaarde van de fosfaatrechten verminderd met het totaal van de leasetermijnen minimaal ($7,5\% + 2 \times 0,5\% = 8,5\%$) bedraagt van de aanvangswaarde.

| | |
|---|--------------------|
| Aanvangswaarde fosfaatrechten | 180.000 |
| Totaal leasetermijnen (7 x 23.200) | <u>162.400</u> -/- |
| | 17.600 |
| Minimaal: | |
| $7,5\% + (2 \times 0,5\%) = 8,5\% \Rightarrow 8,5\% \times 180.000 =$ | 15.300 |

Voorbeeld 2

Leaseperiode 5 jaar

- *Leasebedrag 33.500 per jaar (32.000 + 500 + 1.000)*
- *Optieprijs 20.000*

Voorwaarde a: reële optieprijs

In dit geval is de optieprijs niet bepaald op basis van de systematiek van lineaire afschrijving van de waarde bij aanvang van de lease. Dit zou 80.000 (4/9 van de aanvangswaarde) moeten zijn in plaats van 20.000. Deze overeenkomst voldoet dus niet.

Voorwaarde b: restwaarderisico

Bovendien wordt niet voldaan aan het uitgangspunt dat de aanvangswaarde van de fosfaatrechten verminderd met het totaal van de leasetermijnen minimaal 7,5% van de aanvangswaarde bedraagt.

| | |
|------------------------------------|--------------------|
| Aanvangswaarde fosfaatrechten | 180.000 |
| Totaal leasetermijnen (5 x 33.500) | <u>167.500</u> -/- |
| | 12.500 |
| Minimaal: | |
| $7,5\% \times 180.000 =$ | 13.500 |

Tot slot

Het bovenstaande geldt voor alle overeenkomsten voor de verhuur van fosfaatrechten die zijn afgesloten sinds de invoering van de fosfaatrechten in 2018 en vóór 1 oktober 2022.

1 juli 2020 (aangepast: 15 maart 2023)

Belastingdienst