

## OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN INZAKE LBV

### Algemene inleiding

3 juli 2023

Vanuit het Platform Landbouw is de Werkgroep fiscale aspecten van de Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties voor stikstofreductie (hierna: Lbv) en van de Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties met piekbelasting (hierna: Lbv-plus) ingesteld. De werkgroep heeft de opdracht meegekregen om fiscale vragen te inventariseren en te beantwoorden rondom de Lbv en de Lbv-plus. Hiermee wordt beoogd zoveel als mogelijk vooraf duidelijkheid te verschaffen aan veehouders, financieel dienstverleners en de Belastingdienst.

In deze notitie zijn de vragen en de antwoorden van de werkgroep opgenomen met betrekking tot de Lbv. Daar waar geen overeenstemming is binnen de werkgroep is zowel de visie van LTO Nederland als de visie van de Belastingdienst opgenomen.

Voor de Lbv-plus is er een afzonderlijke notitie met vragen en antwoorden.

Deze notitie behandelt de fiscale aspecten in geval van deelname aan de Lbv.

Bij deelname aan de Lbv wordt een subsidie toegekend voor (artikel 7 Lbv):

- het geheel of gedeeltelijk laten vervallen van productierechten;
- het verlies van waarde van de voor de veehouderij met productierecht gebruikte productiecapaciteit als gevolg van de onomkeerbare sluiting van de veehouderijlocatie.

In deze notitie worden verschillende vragen behandeld in het kader van de inkomstenbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting en schenk- en erfbelasting. De volgende onderdelen komen aan bod:

#### Inkomstenbelasting

1. Fiscale behandeling vergoeding in het kader van Lbv
2. Moment van staking
3. Momenten van (stakings-)winstneming
4. Fiscale behandeling sloopkosten
5. Toepassing landbouwwijstelling
6. Toepassing herinvesteringsreserve
7. Toepassing desinvesteringsbijtelling

#### Omzetbelasting

8. Vergoedingen vanuit de Lbv belast met omzetbelasting
9. Aftrek omzetbelasting op sloopkosten
10. Toepassing herzieningsregeling bedrijfsgebouwen

#### Overdrachtsbelasting

11. Gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, sub b WBR (bedrijfsoverdracht) is toegepast
12. Gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, sub e WBR (inbreng onderneming) is toegepast
13. Gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, sub q WBR (cultuurgrondvrijstelling) is toegepast

#### Schenk- en erfbelasting

14. Gevolgen m.b.t. de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in relatie tot de bezitseis
15. Gevolgen m.b.t. de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in relatie tot de voortzettingseis

### Disclaimer

De in deze notitie opgenomen antwoorden zijn opgesteld met in achtneming van de wet- en regelgeving en jurisprudentie zoals geldend op 1 juni 2023. Na deze datum in werking getreden wet- en regelgeving en/of na deze datum gewezen jurisprudentie kunnen tot andere antwoorden leiden.

## INKOMSTENBELASTING

### 1. Hoe worden vergoedingen in het kader van Lbv fiscaal behandeld?

#### *Antwoord*

Bij de Lbv wordt in de subsidie de compensatie voor de navolgende bedrijfsmiddelen onderkend:

- a. een bijdrage in verband met het geheel of gedeeltelijk laten vervallen van het productierecht (fosfaat-, varkens- en pluimveerechten);  
Productierechten vormen vermogensrechten in de zin van artikel 6 Boek 3 BW. De vergoeding voor het laten vervallen van productierechten kwalificeert derhalve als een vermogensschadevergoeding. De behaalde boekwinst wordt in beginsel aangemerkt als stakingswinst (zie vraag 2 en 3). Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 6.
- b. een bijdrage in verband met het verlies van de waarde van de op de veehouderijlocatie gebruikte productiecapaciteit voor het houden van diersoorten met productierecht;  
Deelname aan de Lbv leidt er toe dat de productiecapaciteit op de bewuste locatie zijn waarde geheel verliest. De locatie mag immers niet langer gebruikt worden voor veehouderij en de voor het houden van melkvee, varkens en pluimvee gebruikte productiecapaciteit moet worden gesloopt. De bijdrage kwalificeert als een vermogensschadevergoeding. De behaalde boekwinst wordt in beginsel aangemerkt als stakingswinst (zie vraag 2 en 3). Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 6.

#### Resultaat uit overige werkzaamheden

Er kan sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden in het geval de bedrijfsmiddelen zoals productierechten en/of gebouwen ter beschikking zijn gesteld aan een verbonden persoon, verbonden vennootschap of aan een samenwerkingsverband waarin een verbonden persoon of verbonden vennootschap deelneemt.

Voor de boekwinst die wordt behaald als gevolg van de vermogensschadevergoedingen kan, onder voorwaarden, een herinvesteringsreserve worden gevormd. Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 6.

#### Pachtsituaties in box 3

Voor zover sprake is van een pachtsituatie waarin de productierechten en/of bedrijfsgebouwen bij de verpachter tot het box-3 vermogen behoren en deze zijn verpacht aan een derde in verband met de exploitatie van een veehouderij, worden deze bezittingen forfaitair belast in box 3. Eventuele vergoedingen die de verpachter voor de productierechten en/of bedrijfsgebouwen ontvangt omdat de derde deelneemt aan de Lbv, worden bij de verpachter niet afzonderlijk tot het inkomen gerekend.

Deelname aan de Lbv is mogelijk voor de pachter/veehouder. Uiteraard is deelname slechts mogelijk in overleg met de verpachter. De verpachter dient akkoord te gaan met de sloop van de gebouwen en wijziging van de bestemming. De verpachter zal hiermee slechts akkoord gaan als hij daarvoor een passende financiële tegemoetkoming van de pachter/veehouder ontvangt. De vergoeding die de pachter/veehouder (door)betaalt aan de verpachter zijn kosten voor de pachter/veehouder.

Indien de pachter in verband met de beëindiging van de veehouderij op de locatie een pachtontbindingsvergoeding ontvangt, is dat een vergoeding voor vermogensschade welke een gevolg is van overheidsingrijpen.

### 2. 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.

Bij deelname aan de Lbv zal de veehouder die zich inschrijft eerst moeten afwachten of de aanvraag wordt gehonoreerd. Vervolgens heeft de veehouder nog zes maanden bedenktijd alvorens het aanbod al dan niet

## Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv

(definitief) aanvaard moet worden door het sluiten van de modelovereenkomst. Daarna kan worden gestart met de afbouw van de bedrijfsactiviteiten, waarna de stallen pas kunnen worden gesloopt. Pas op het moment dat de sloop van de bedrijfsopstallen is voltooid, is de (gedeeltelijke) staking van de onderneming afgerond.

Met het sluiten van de modelovereenkomst begint de staking (langlopende liquidatie). Daarna beëindigt de ondernemer in fases de veehouderij, met een definitieve (gedeeltelijke) staking na de sloop tot gevolg.

### 3. Op welke momenten kan er (stakings-)winst worden genomen?

#### *Antwoord*

Deelname aan de Lbv zal doorgaans leiden tot staking van (een gedeelte van) de onderneming nu de veehouderij op de locatie moet worden beëindigd.

Met betrekking tot de winstneming gelden bij deelname aan de Lbv de volgende uitgangspunten:

1. Moment van subsidieaanvraag; niet mogelijk om winst te nemen;
2. Moment van (voorwaardelijke) subsidieverlening: mag winst worden genomen;
3. Moment van sluiten van de modelovereenkomst: mag winst genomen worden;

Met betrekking tot de vergoeding ontvangen voor het geheel of gedeeltelijk vervallen van het productierecht, is het uiterste moment van winstneming, het moment waarop deze rechten bij RVO komen te vervallen.

Voor wat betreft de vergoeding voor het waardeverlies van de productiecapaciteit moet uiterlijk winst worden genomen op het moment waarop de stallen en andere bouwwerken zijn gesloopt.

### 4. Hoe om te gaan met de sloopkosten?

#### *Antwoord*

Uit de Lbv volgt dat de veehouder zijn voor de melkvee-, varkens- en pluimveehouderij gebruikte dierenverblijven, mestkelders en -silo's alsmede sleuf- en voersilo's moet (laten) slopen. Voor de sloopkosten wordt geen subsidie verleend.

De sloopkosten komen in mindering op de vergoeding van de vermogensschade in verband met het teniet gaan van de productiecapaciteit. Deze sloopkosten staan immers in causaal verband met de verkrijging van de subsidie door de daarmee samenhangende voorwaarde om de productiecapaciteit te slopen.

#### Sloopkosten hoger dan subsidie minus boekwaarde van gebouw

Als de sloopkosten hoger zijn dan de vergoeding van de vermogensschade in verband met het teniet gaan van de productiecapaciteit verminderd met de boekwaarde van het gebouw, dan kan het meerdere van de sloopkosten ten laste van de winst worden gebracht (of ten laste van het resultaat uit overige werkzaamheden).

### 5. Hoe om te gaan met de landbouwvrijstelling?

#### **Visie Belastingdienst**

Bij deelname aan de Lbv moet de veehouder onder meer de dierenverblijven, mest- en voeropslagen slopen, de omgevingsvergunning laten intrekken of laten aanpassen zodat niet langer landbouwhuisdieren op de locatie kunnen worden gehouden, het bestemmingsplan zodanig laten wijzigen dat veehouderij op de locatie niet meer mogelijk is en zich contractueel ertoe verbinden niet elders in Nederland of de EU dezelfde diersoort met productierecht te gaan houden. De verplichting de omgevingsvergunning in te laten trekken en de bestemming te wijzigen, kan leiden tot een waardedaling van de grond. Als de grond in waarde is gedaald dan is het gevolg dat de ondernemer een vermogensverlies lijdt ter grootte van het verschil tussen de waarde van de grond in de oude (agrarische) bestemming en de waarde van de grond in de nieuwe (agrarische) bestemming.

## Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv

De vergoeding die op grond van de Lbv wordt verstrekt voor het verlies van de waarde van de op de veehouderijlocatie gebruikte productiecapaciteit ziet evenwel uitsluitend op het vermogensverlies dat wordt geleden met betrekking tot de dierenverblijven (gebouwen), mest- en voeropslagen (artikel 1 en 8 Lbv); niet op een eventuele waardedaling van de grond. Van deze vergoeding is dan ook niets toerekenbaar aan de grond. Een eventueel boekverlies op de grond ten gevolge van de nieuwe agrarische bestemming valt onder de landbouwwijstelling.

### Visie LTO

De schadeloosstelling die ondernemers onder de Lbv ontvangen voor het uit productie nemen van de bedrijfsgebouwen, het intrekken van de vergunningen en het wijzigen van het bestemmingsplan is uitsluitend gebaseerd op de gecorrigeerde vervangingswaarde van de gebouwen.

De sloop van de bedrijfsgebouwen in combinatie met de verplichting de vergunningen in te laten trekken en de bestemming te wijzigen, kan echter tot een waardedaling van de ondergrond van de bedrijfsgebouwen leiden. Dit geldt in het bijzonder, doch niet uitsluitend, als de ondergrond na de sloop van de bedrijfsgebouwen weer als cultuurgrond in gebruik wordt genomen. Als de grond in waarde is gedaald dan is het gevolg dat de ondernemer met betrekking tot dat perceel een vermogensverlies lijdt ter grootte van het verschil tussen de waarde van de grond in de oude agrarische bestemming en de waarde van de grond in de nieuwe bestemming.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat het vermogensverlies op de ondergrond in mindering wordt gebracht op de subsidie, conform onderdeel 5 van het Besluit landbouwproblematiek 23 november 2018, nr. 2018-115091, Stcrt. 2018, 68647.

### 6. Op welke wijze kan de herinvesteringsreserve worden toegepast?

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, ECLI:NL:HR:2008:BA6418).

Bij de toepassing van de herinvesteringsreserve dient te worden voldaan aan de boekwaarde-eis (artikel 3.54, lid 2 van de Wet IB 2001).

De Lbv wordt aangewezen als overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54 lid 12, onderdeel c van de Wet IB 2001, zodat de zogenaamde verruimde herinvesteringsreserve van toepassing is (artikel 3.54, lid 9 en 10 van de Wet IB 2001).

Voor zover de boekwinst op de productierechten en/of bedrijfsgebouwen wordt opgenomen in een verruimde herinvesteringsreserve, kan deze verruimde herinvesteringsreserve in mindering worden gebracht op bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan tien jaar, ook wanneer geen sprake is van eenzelfde economische functie. Deze verruimde herinvesteringsreserve kan niet in mindering worden gebracht op niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, zoals cultuurgrond.

In het kader van de Lbv wordt de productielocatie ongeschikt voor het houden van melkvee, varkens en/of pluimvee. Voor dieren (fokmateriaal), machines, werktuigen, inventaris en gebouwen die niet voor dierhuisvesting in gebruik zijn en worden vervreemd of onttrokken in verband met de beëindiging van de veehouderij door deelname aan de Lbv, wordt geen subsidie verleend. Voor zover bij vervreemding of onttrekking van deze overige bedrijfsmiddelen een boekwinst ontstaat, is dit een gevolg van overheidsingrijpen en kan de boekwinst worden opgenomen in een verruimde herinvesteringsreserve.

### Visie Belastingdienst

Deelname aan de Lbv leidt tot een langlopende liquidatie wanneer de stakingswinst in meer dan één jaar wordt behaald (zie vragen 2 en 3). Een langlopende liquidatie volgt fiscaal het regime van een reeks gedeeltelijke stakingen. Dat betekent dat steeds wanneer een deel van de totale stakingswinst wordt of moet worden verantwoord, voor dat deel de termijn van 12 maanden als bedoeld artikel 3.64, lid 1 van de Wet IB 2001 aanvangt.

## Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv

Wanneer aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan, kan een beroep worden gedaan op de mogelijkheid tot verlenging van de 12-maandstermijn (artikel 3.64, lid 3 van de Wet IB 2001). Bijvoorbeeld in de volgende situaties;

- Er zal worden geherinvesteerd in een gebouw dat op de plaats van de nog te slopen bedrijfsgebouwen zal worden gebouwd;
- Het traject voor de verkrijging van de (publiekrechtelijke) vergunning(en) ten behoeve van de herinvestering een langere periode in beslag neemt.

### Visie LTO

De termijn van twaalf maanden als bedoeld in artikel 3.64 lid 1 van de Wet IB 2001 wordt geacht te starten op het moment van voltooiing van de sloop van de bedrijfsgebouwen. Op dat moment wordt de onderneming gestaakt

(Gezamenlijke visie)

Bij de toepassing van artikel 3.64 van de Wet IB 2001 dient gelet te worden op het onderscheid tussen veehouders die hun onderneming geheel staken versus veehouders die hun onderneming gedeeltelijk staken. Artikel 3.64 van de 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. 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.

In de voorjaarsnota 2023 is aangekondigd dat de herinvesteringsreserve zal worden verruimd, zodat die ook kan worden toegepast wanneer de onderneming door overheidsingrijpen gedeeltelijk wordt gestaakt en er wordt geherinvesteerd in een andere onderneming.

### 7. Vindt met betrekking tot de gesloopte bedrijfsmiddelen een desinvesteringsbijtelling plaats?

*Antwoord*

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

## OMZETBELASTING

### 8. Zijn de ontvangen vergoedingen vanuit Lbv belast met omzetbelasting?

#### *Antwoord*

Als een ondernemer van de overheid bedragen ontvangt onder de naam subsidie, bijdrage, steun of iets dergelijks, zal moeten worden beoordeeld of deze bedragen de vergoeding vormen voor een door de betreffende ondernemer verrichte prestatie. Als daarvan sprake is, dan is normaliter omzetbelasting (OB) verschuldigd over de ontvangen bedragen. Het Hof van Justitie (HvJ EU) heeft in een tweetal subsidiezaken geoordeeld dat OB een algemene verbruiksbelasting is en dat daarom een transactie alleen tot heffing kan leiden als er sprake is van verbruik bij identificeerbare personen (afnemers).

In lijn hiermee is in onderdeel 9 van de Toelichting bij de Lbv aangegeven dat deze regeling niet leidt tot OB-heffing over de subsidiecomponenten. De subsidie is gekoppeld aan de stikstofdepositie op met stikstof overbelaste Natura 2000-gebieden en heeft als doel om in deze gebieden de stikstofdepositie te verminderen. Uit de regeling is voor de OB geen verbruik bij wie dan ook vast te stellen. Uitsluitend de samenleving in algemene zin heeft baat bij het gesubsidieerd beëindigen van de bestaande productie van melkvee, varkens en pluimvee en het definitief en onherroepelijk uit de markt halen van de bestaande productiecapaciteit om daarmee de stikstofdepositie op overbelaste Natura 2000-gebieden te verminderen. Dat maakt dat er geen OB verschuldigd is over de ontvangen vergoeding vanuit de Lbv voor het definitief beëindigen van het drijven van veehouderij met productierecht.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat er bij andere vergoedingen in het kader van beëindigings- of opkoopregelingen wel sprake zou kunnen zijn van een belastbare prestatie, zoals de levering van onroerende zaken of sloop in opdracht van de overheid. Dit zal per regeling of overeenkomst beoordeeld dienen te worden.

### 9. Kan de omzetbelasting op de sloopkosten in aftrek worden gebracht?

#### *Antwoord*

Uitgangspunt is dat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor (sloop)kosten die betrekking hebben op belaste handelingen van de te staken onderneming. Hieronder valt ook de situatie dat om te voldoen aan de voorwaarden voor onderhavige subsidieverplichting de ondernemer kosten maakt die samenhangen met het beëindigen van de bedrijfsvoering en sloop van de locatie(s). Ook kan recht op aftrek van voorbelasting bestaan op kosten die een veehouder 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, ECLI:EU:C:2005:128). De onderneming blijft zodoende belastingplichtig en aftrekgerechtigd voor de OB totdat de laatste stakingshandeling is afgerond. In veel gevallen is de OB op de sloopkosten dus aftrekbaar. Dat is in ieder geval zo als er sprake is van een definitieve en onherroepelijke staking van het veehouderijbedrijf en de sloop één van de laatste ondernemingshandelingen is binnen de bestaande onderneming.

Als de ondernemer tevens (laat) slopen met het oog op de start van nieuwe andere ondernemersactiviteiten, dan hangt de eventuele aftrek af van de belastbaarheid van die nieuwe activiteiten.

### 10. Moet er rekening worden gehouden met de herzieningsregeling voor bedrijfsgebouwen?

#### *Antwoord*

Sloop leidt op zichzelf niet tot een herziening van een eerder genoten aftrek op de betreffende bedrijfsgebouwen. Herziening kan wel aan de orde zijn bij de levering of overbrenging naar privé van onroerende zaken, die minder dan 10 jaar geleden met OB zijn aangeschaft of gebouwd, of bij het gebruik van de onroerende zaken voor een andere/nieuwe vrijgestelde ondernemersactiviteit.

Voor zover bedrijfsgebouwen/-terreinen (nog) niet worden gesloopt maar worden geleverd aan een derde, dient rekening te worden gehouden met de herzieningsregeling, omdat deze levering – als uitgangspunt – veelal een vrijgestelde levering zal zijn. Voor investeringsgoederen is de aftrek van voorbelasting na de eerste ingebruikneming namelijk niet definitief. Bij deze goederen wordt de aftrek in volgende boekjaren (jaar van ingebruikname + 9 daaropvolgende jaren) zo nodig steeds 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

## Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv

plaats op basis van de voor dat boekjaar geldende omzet- of gebruiksgegevens. De feitelijke toepassing en uitwerking van de herzieningsregeling is zodoende sterk afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van de betreffende veehouderijlocatie.

Voor onroerende zaken die nog in de zogenaamde 10-jarige herzieningstermijn zitten en binnen die termijn worden geleverd aan een derde, dan wel naar privé worden overgebracht, moet rekening worden gehouden met een mogelijke herziening van de eerder genoten aftrek op deze onroerende zaken. Dit geldt ook voor de levering van na sloop resterende onroerende zaken. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als er terrein vrijgesteld wordt verkocht en ter zake in de afgelopen 10 jaar OB in aftrek is gebracht. De levering van een bouwterrein – lees: onbebouwde grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd – is belast met OB en zal niet leiden tot een herziening.

Wanneer door het veehouderijbedrijf (deels) in de onderhavige verplichte sloop is voorzien en het bedrijfsterrein in gebruik blijft voor andere/nieuwe belaste activiteiten, zal de herzieningsregeling in de regel niet leiden tot een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting (HvJ EU, SC Gran Via Moinești SRL, 29 maart 2012, zaak C-257/11, ECLI:EU:C:2012:759).

## OVERDRACHTSBELASTING

### 11.a. Wat zijn de gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR (bedrijfsoverdracht) is toegepast?

#### *Antwoord*

Indien in het verleden de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR is toegepast, dan blijft deze vrijstelling in stand indien gebruik wordt gemaakt van de betreffende beëindigingsregeling. Op het moment van bedrijfsoverdracht was namelijk niet voorzienbaar dat de onderneming (relatief kort) na de bedrijfsoverdracht (door overheidsingrijpen) zou worden beëindigd.

Als ten tijde van de verkrijging de beëindigingsregeling Lbv is gepubliceerd en de verkrijger vervolgens daadwerkelijk deelneemt aan Lbv, dan is aannemelijk dat de verkrijger niet de intentie had de onderneming voort te zetten. De vrijstelling wordt dan teruggenomen, tenzij de verkrijger kan aantonen dat het staken van de onderneming op het moment van de verkrijging niet voorzienbaar was.

### 11.b. Wat zijn de gevolgen in het geval er sprake is van een gefaseerde bedrijfsoverdracht, waarbij nog niet alle fasen zijn afgerond?

#### **Visie Belastingdienst**

Een overdracht van de onderneming in fasen staat niet aan de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR in de weg. Wel moet uiteindelijk de gehele onderneming – gezien vanuit degene die de onderneming overdraagt - worden overgedragen en door de verkrijger worden voortgezet. Dat brengt mee dat de overdracht een zekere planmatigheid moet kennen.

Als nog niet alle fasen zijn afgerond op het moment dat wordt deelgenomen aan de Lbv, dan zal de onderneming voordat de bedrijfsoverdracht is voltooid worden beëindigd. Er kan dan geen sprake zijn van het wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel voortzetten door de verkrijger(s) van de verkregen onderneming, zodat niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR. De eerder genoten vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR wordt dan teruggenomen, maar mogelijk dat een andere vrijstelling (bijv. artikel 15, lid 1, onderdeel q WBR) wel van toepassing was/is.

#### **Visie LTO**

Het proces van bedrijfsopvolging is in de landbouw een langjarig proces, waarbij voorafgaand aan de volledige overdracht de onderneming vaak in een samenwerkingsverband wordt geëxploiteerd. Indien gedurende dit samenwerkingsverband op basis van een overname c.q. ondernemingsplan onderdelen (onroerende zaken) behorende tot de onderneming gefaseerd worden overgedragen aan de bedrijfssopvolger, dan vindt deze overdracht plaats met het oog op een volledige voortzetting. In het geval een dergelijk plan op basis van het maatschappelijk belang door de overheid in uitvoering van haar taak wordt doorkruist, kan de deelname aan een opkoop- c.q. beëindigingsregeling niet tot een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting leiden over de onderdelen die op dat moment al zijn overgenomen. Deze visie ziet in het bijzonder op gevallen waarin een dergelijke gefaseerde overdracht heeft plaatsgevonden, voordat de opkoop- c.q. beëindigingsregeling in zijn definitieve vorm is afgekondigd.

Enig andere visie leidt ertoe dat de "gefaseerd verkrijger" ernstig benadeeld wordt door het overheidsingrijpen in vergelijking met de niet gefaseerd verkrijger. Laatstgenoemde kan immers wel zonder gevolgen voor de overdrachtsbelasting zijn verkregen onderneming overdragen. Daar waar de Wet van 14 december 2000 een verruiming zou moeten brengen voor de verkrijgers die niet de gehele onderneming in één transactie over (kunnen) nemen, leidt een beperkte uitleg thans tot een aanzienlijke beperking.

### 12. Wat zijn de gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, onderdeel e WBR (inbreng onderneming) is toegepast?

#### **Visie Belastingdienst**

Bij toepassing van artikel 15, lid 1, onderdeel e WBR kan sprake zijn geweest van inbreng in een samenwerkingsverband (onderdeel 1°) of inbreng in een besloten vennootschap (onderdeel 2°). Op grond van artikel 4, lid 4 resp. artikel 5, lid 4 UBBR is de niet geheven overdrachtsbelasting alsnog verschuldigd indien de onderneming niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de omzetting c.q. inbreng is voortgezet.



## Vragen en Antwoorden fiscale aspecten inzake Lbv

De termijn van drie jaar vangt aan op het moment van inbreng. Dat kan zijn het moment van ondertekenen van de onderhandse overeenkomst dan wel notariële akte waarbij het samenwerkingsverband (personenvennootschap) wordt aangegaan dan wel het moment van inbreng in de rechtspersoon. Of aan de voortzettingstermijn is voldaan moet worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden in het specifieke geval. Van niet voldoen aan het voortzettingsvereiste kan bijvoorbeeld sprake zijn als het vee in het kader van de Lbv al vóór het verstrijken van drie jaar vanuit de onderneming is afgevoerd, dan wel dat de bedrijfsruimten overeenkomstig de regeling zijn gesloopt.

Dit leidt in beginsel tot naheffing van overdrachtsbelasting. In voorkomende gevallen kan, afhankelijk van de gegeven omstandigheden, worden aangetoond dat de onderneming op een andere wijze wordt voortgezet. Als een onderneming meerdere locaties had, dan is bij het sluiten van één van deze locaties sprake van een gedeeltelijke staking.

### Visie LTO

Ter zake van de laatste zin merkt de LTO op dat naar haar mening de bij het beëindigen van de veehouderijactiviteiten op een van de tot de onderneming behorende locaties er geen sprake is van een gedeeltelijke staking, als de onderneming voor het overige duurzaam wordt voortgezet en de hierbij vrijgekomen liquide middelen worden geherinvesteerd in de onderneming waartoe deze locatie toebehoort. Dat een en dezelfde onderneming over meerdere locaties verspreid is mag hierbij geen verschil maken.

### 13. Wat zijn de gevolgen indien eerder artikel 15, lid 1, onderdeel q WBR (cultuurgrondvrijstelling) is toegepast?

#### *Antwoord*

Deelname aan de Lbv heeft geen directe invloed op het gebruik van de cultuurgrond. De Lbv heeft alleen gevolgen voor de gebouwen en de productierechten.

Indien de cultuurgronden binnen een landbouwbedrijf in gebruik blijven wordt de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter q WBR niet teruggenomen. De cultuurgrondvrijstelling wordt immers verleend onder voorwaarde dat de exploitatie van de landbouwgrond gedurende 10 jaar in een landbouwbedrijf wordt voortgezet. In afwijking daarvan blijft de vrijstelling ook van kracht indien de grond in het kader van overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

Slechts als na deelname aan de Lbv het feitelijk gebruik van de grond wijzigt zodat geen sprake meer is van "ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond", zal de vrijstelling worden teruggenomen.

De feitelijke aanwending van de grond bepaalt of de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel q WBR wordt teruggenomen.

## SCHENK- EN ERFBELASTING

14. Wat zijn de gevolgen m.b.t. de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in relatie tot de bezitseis?

### *Antwoord*

Bij de beantwoording van deze vraag is het van belang om onderscheid te maken tussen een volledige en gedeeltelijke staking.

### Volledige staking

Indien deelname aan de beëindigingsregeling leidt tot een volledige staking van de onderneming, dan begint een nieuwe bezitstermijn te lopen bij de start van een nieuwe onderneming.

### Gedeeltelijke staking

Indien in de onderneming meerdere activiteiten worden uitgeoefend en een gedeelte van die activiteiten door deelname aan de beëindigingsregeling worden gestaakt, dan komt de vraag aan de orde of ten aanzien van het resterende deel van de onderneming nog sprake is van een onderneming die wordt voortgezet. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen de ondernemer die overige bestaande activiteiten uitbreidt versus de ondernemer die een geheel nieuwe activiteit opstart.

Voor zover bestaande activiteiten worden voortgezet wordt voor de volledige activiteit aan de bezitseis voldaan. De onderneming wordt immers voortgezet. Het feit dat één activiteit wordt beëindigd wil niet zeggen dat de onderneming is gestaakt en een nieuwe onderneming is ontstaan. Bij uitbreiding van de bestaande activiteiten gaat voor die uitbreiding geen nieuwe bezitstermijn gelden. Voor zover nieuwe activiteiten worden opgestart geldt dat de bezitstermijn daarvoor aanvangt op het moment van het opstarten van de nieuwe activiteiten. Wel dient te allen tijde dezelfde materiële onderneming aanwezig te blijven.

15. Wat zijn de gevolgen m.b.t. de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in relatie tot de voortzettingseis?

### *Antwoord*

Staking of gedeeltelijke staking van de onderneming als gevolg van deelname aan de Lbv leidt in beginsel tot een gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e SW 1956 waardoor niet voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste. Onder omstandigheden kan de voortzettingsperiode echter 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 (artikel 10, lid 1, sub c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting). Er dient hiervoor wel sprake te zijn van een vorm van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54, lid 12 Wet IB 2001.

### Overheidsingrijpen

De deelname aan de Lbv kwalificeert als overheidsingrijpen, zodat op grond van artikel 10, lid 1, onderdeel c Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting de voortzettingstermijn onder voorwaarden door kan lopen.

Let op dat gedurende de periode dat de herinvestering nog niet heeft plaatsgevonden de voortzettingstermijn van vijf jaren geschorst wordt. Op de situatie die na herinvestering ontstaat is de resterende voortzettingstermijn uit artikel 35e SW van toepassing. Omdat de voortzettingstermijn is geschorst in de periode dat nog niet is geherinvesteerd in een nieuwe onderneming en de termijn pas weer begint te lopen op het moment van herinvesteren, is er uiteindelijk sprake van een materiële voortzetting van vijf jaren door de verkrijger.