

## **Inkomstenbelasting. Winst; landbouwproblematiek**

### **Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten.**

**Besluit 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, Staatscourant 22 oktober 2010, 16586**

#### **De minister van Financiën heeft het volgende besloten.**

*In dit besluit is het beleid op het terrein van de fiscale behandeling van ondernemers in de agrarische sector geactualiseerd en samengevoegd. Dit besluit vervangt de besluiten van 4 december 2000, nr. CPP2000/2075M, 15 december 2000, nr. CPP2000/2076M; 22 december 2000, nr. CPP2000/2442M; 6 februari 2003 nr. CPP2003/92M, 22 juni 2004, nr. CPP2004/1010M en 27 mei 2008, nr. CPP2008/830M. In dit besluit is een verduidelijking aangebracht voor de vrijstelling van het tweede pachtersvoordeel.*

### **1. Inleiding**

Dit besluit is een actualisering en samenvoeging van een aantal voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 eerder uitgebrachte standpunten op het terrein van de fiscale behandeling van ondernemers in de agrarische sector. Van het besluit van 22 juni 2004, CPP2004/1010M, zijn niet alle onderdelen opnieuw opgenomen. De niet opgenomen onderdelen D1, D2 en D3 zijn verwerkt in het Besluit van 16 december 2009, nr. CPP2009/83M; de onderdelen C1, C2, E1 en E2 bevatten geen beleidsstandpunten maar hebben vooral een voorlichtend karakter. De onderdelen A2 en B2 hebben door nieuwe jurisprudentie hun belang verloren. Voor zoveel nodig worden deze onderdelen van het genoemde besluit geactualiseerd verwerkt in voorlichtingsmateriaal.

In het besluit van 4 december 2000, nr. CPP2000/2075M is een goedkeuring opgenomen over de toepassing van het tweede pachtersvoordeel. Gebleken is dat deze goedkeuring in bepaalde gevallen te ruim wordt toegepast waardoor winsten ten onrechte buiten de heffing van de inkomstenbelasting blijven. In onderdeel 2.3 van dit besluit is daarom een verduidelijking van het bestaande beleid opgenomen waarmee dat onbedoelde gebruik wordt voorkomen. Dit besluit beoogt verder geen inhoudelijke wijzigingen. De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

### **Gebruikte begrippen en afkortingen**

Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
de Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
WEV	Waarde in het economisch verkeer
WEVAB	Waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming
SBL	Regeling stimulering bosuitbreiding op landbouwgronden

## **2. Doorgeschoven pachtersvoordelen ter zake van landbouwgrond**

### **2.1 Algemeen**

Een pachtersvoordeel ontstaat doordat een pachter de door hem op zakelijke basis gepachte landbouwgrond in eigendom verkrijgt voor een prijs beneden de waarde die daaraan in vrij opleverbare staat is toe te kennen. Het voordeel bestaat uit het verschil tussen de waarde van de grond - op het moment van verkrijging - in vrije en in verpachte staat. Dit voordeel wordt in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken indien en voor zover het wordt gerealiseerd. In dit besluit wordt het beleid inzake pachtersvoordelen uiteengezet en gedelegeerd aan de inspecteurs van de Belastingdienst.

## 2.2 Eerste pachtersvoordeel

Een pachtersvoordeel wordt een eerste pachtersvoordeel genoemd als de pachter die de grond in eigendom verkrijgt, niet behoort tot de familiekring van de verpachter.

Onder de familiekring wordt in dit verband verstaan:

- a. de echtgenoot of echtgenote;
- b. de eigen kinderen of stiefkinderen, pleegkinderen of kleinkinderen;
- c. de echtgenoten van de onder b bedoelde kinderen;
- d. de bloed- of aanverwanten tot en met de derde graad van de zijlinie.

Bij verwerving van de grond van iemand die niet behoort tot de familiekring zal de pachter de grond voorheen in het algemeen op zakelijke basis hebben gepacht. De lage verwervingsprijs vindt dan zijn oorzaak in de waardedrukkende werking van de pachtovereenkomst. Het gevolg hiervan is dat de pachter die de grond in zo'n situatie in eigendom heeft verkregen een belaste bate geniet indien en voor zover hij het voordeel realiseert dat besloten ligt in die lage verwervingsprijs. Voor de omvang van het pachtersvoordeel is beslissend de op zakelijke basis bepaalde waarde in vrije staat op het moment dat de grond wordt gekocht in verpachte staat.

Het realisatiemoment ligt uiterlijk:

- bij overdracht van de grond aan derden of
- bij overdracht aan personen binnen de familiekring of
- wanneer de grond naar het privé-vermogen wordt overgebracht
  - o bij staking van de onderneming of
  - o bij verpachting van de grond aan personen uit de familiekring op onzakelijke basis.

Als een ondernemer in het kader van de bedrijfsopvolging zijn onderneming overdraagt aan iemand die behoort tot zijn familiekring moet er in beginsel worden afgerekend over het pachtersvoordeel. Dat beperkt de mogelijkheden van de overdrager tegemoet te komen aan de financieringsbehoefte van zijn opvolger. De heffing over het pachtersvoordeel kan dus de bedrijfsopvolging in de familiesfeer belemmeren.

### *Goedkeuring*

Om deze belemmering weg te nemen keur ik onder voorwaarden goed dat de inspecteurs op verzoek toestaan dat het pachtersvoordeel voor de heffing van de inkomstenbelasting wordt doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger uit de familiekring. Als een doorgeschoven eerste pachtersvoordeel later in de heffing van inkomstenbelasting moet worden betrokken kan deze regeling in geval van bedrijfsopvolging in de familiesfeer op verzoek analoog worden toegepast.

### *Voorwaarden*

In geval van doorschuiving van het (eerste) pachtersvoordeel dat wordt gerealiseerd bij verkrijging door de bedrijfsopvolger uit de familiekring zonder voorgaande pacht, gelden voor deze goedkeuring de volgende voorwaarden.

1. De verkrijger (bedrijfsopvolger) neemt jaarlijks op zijn fiscale balans onder de benaming "doorgeschoven pachtersvoordeel" een passiefpost op ter grootte van € x zolang en voor zover de grond waarop dit pachtersvoordeel betrekking heeft, tot zijn ondernemingsvermogen behoort. Indien (een gedeelte van) de grond waarop het doorgeschoven pachtersvoordeel rust, niet langer tot het

ondernemingsvermogen behoort, neemt de passiefpost (naar evenredigheid) af ten gunste van de winst.

2. Bij overdracht of liquidatie van de onderneming rekent de verkrijger (het restant van) het doorgeschoven pachttersvoordeel tot de winst van het laatste kalenderjaar waarin de onderneming voor zijn rekening wordt gedreven.
3. De verkrijger verklaart binnen een maand na dagtekening van deze brief schriftelijk tegenover de inspecteur van de Belastingdienst/..... dat hij deze voorwaarden aanvaardt en dat hij bij niet nakomen daarvan de hieruit voortvloeiende schade voor de Nederlandse Staat geheel zal vergoeden.

In geval van doorschuiving van het (eerste) pachttersvoordeel dat wordt gerealiseerd bij voorafgaande onzakelijke verpachting aan de bedrijfsopvolger uit de familiekring, gelden voor deze goedkeuring de volgende voorwaarden.

1. De verpachter zal de grond niet vervreemden aan een ander dan de pachter (de bedrijfsopvolger uit de familiekring); overgang krachtens erfrecht wordt gelijkgesteld met vervreemding door de verpachter op het onmiddellijk aan diens overlijden voorafgaande tijdstip.
2. Wanneer de bedrijfsopvolger de grond in eigendom heeft verkregen neemt hij jaarlijks op zijn fiscale balans onder de benaming "doorgeschoven pachttersvoordeel" een passiefpost op ter grootte van € x zolang en voor zover de grond waarop dit pachttersvoordeel betrekking heeft, tot zijn ondernemingsvermogen behoort. Indien (een gedeelte van) de grond waarop het pachttersvoordeel rust, niet langer tot het ondernemingsvermogen behoort, neemt de passiefpost (naar evenredigheid) af ten gunste van de winst.
3. Bij overdracht of liquidatie van de onderneming rekent de bedrijfsopvolger (het restant van) het doorgeschoven pachttersvoordeel tot de winst van het laatste kalenderjaar waarin de onderneming voor zijn rekening wordt gedreven.
4. De verpachter en de bedrijfsopvolger verklaren binnen een maand na dagtekening van deze brief schriftelijk tegenover de inspecteur van de Belastingdienst/ ..... dat zij deze voorwaarden aanvaarden en dat zij bij niet nakomen daarvan de hieruit voortvloeiende schade voor de Nederlandse Staat geheel zullen vergoeden.

### **2.3. Tweede pachttersvoordeel**

Een tweede pachttersvoordeel ontstaat als de pachter die de grond in eigendom verkrijgt behoort tot de in onderdeel 2.2 van dit besluit omschreven familiekring van de verpachter. Een tweede pachttersvoordeel kan slechts ontstaan als de desbetreffende pachtovereenkomst een zakelijke basis heeft. Heeft de pachtovereenkomst een onzakelijke oorsprong, dan wordt daarmee bij de waardebepaling van de grond voor de belastingheffing geen rekening gehouden. Van een onzakelijke oorsprong is vaak sprake als de verpachting niet is ingegeven vanuit de bedrijfsvoering, maar wordt beheerst door de familieband. Een onzakelijke oorsprong heeft tot gevolg dat zowel de verpachter als de pachter, wanneer deze de grond in eigendom verkrijgt, de grond volgens de regels die gelden voor de berekening van de totale winst moet waarderen op de waarde in het economische verkeer. Deze is in dit geval de waarde in onverpachte staat, zodat van het ontstaan van een pachttersvoordeel geen sprake is.

Als de verpachter de grond eerder zonder pachttersvoordeel heeft verkregen en de grond wordt vervolgens in het kader van de bedrijfsopvolging zakelijk verpacht vóórdat overdracht plaatsvindt, dan ontstaat ten tijde van de overdracht bij de opvolger een belastbaar voordeel. Door de werking van de landbouwwijziging bestond dit voordeel bij de overdrager echter niet. Dit veroorzaakt bij een zakelijke verpachting binnen familieverband een fiscale onevenwichtigheid. Deze onevenwichtigheid bemoeilijkt de bedrijfsopvolging in de landbouw.

*Goedkeuring*

Om dit gevolg weg te nemen keur ik onder voorwaarden goed dat de realisatie van een tweede pachtersvoordeel voor de heffing van inkomstenbelasting is vrijgesteld voor zover er bij de overdrager door de werking van de landbouwwijstelling geen sprake was van een belastbaar voordeel.

Als de grond in het kader van de bedrijfsopvolging zakelijk is verpacht, is een tweede pachtersvoordeel niet vrijgesteld tot het bedrag dat bij de overdrager zou zijn belast indien hij de grond tegen de waarde in het economisch verkeer in vrije staat zou hebben verkocht. Dit bedrag wordt verminderd met het bedrag dat ter zake al bij de overdrager als belaste boekwinst in aanmerking is genomen in het kader van het feit dat de grond het ondernemingsvermogen verlaat. Onder overdrager wordt verstaan degene die de grond voorafgaand aan de overdracht in het kader van de bedrijfsopvolging heeft verpacht en bij wie de belaste claim is opgekomen of degene die in het kader van een eerdere bedrijfsopvolging de belaste claim doorgeschoven heeft gekregen.

#### *Voorbeeld*

Vader heeft landbouwgrond gekocht voor € 45.000 per ha. Hierop heeft hij een herinvesteringsreserve afgeboekt van € 40.000 per ha. De boekwaarde van de grond bij vader bedraagt aldus € 5.000 per ha. In het kader van de bedrijfsopvolging verpacht vader de grond zakelijk aan zijn zoon. Bij staking onttrekt vader de grond aan zijn onderneming tegen de waarde in verpachte staat van € 25.000 per ha. De boekwinst van (€ 25.000 minus € 5.000) € 20.000 per ha is bij vader belast (geen landbouwwijstelling). De waarde in vrije staat bedraagt op dat moment € 50.000. Als de zoon de grond later als pachter koopt voor de waarde in verpachte staat (stel: € 30.000) ontstaat er een tweede pachtersvoordeel. Indien op dat moment de waarde van de grond in vrije staat € 65.000 bedraagt, belooft het tweede pachtersvoordeel € 35.000. Wanneer de zoon dit tweede pachtersvoordeel van € 35.000 realiseert is hiervan € 20.000 niet vrijgesteld. Als vader de grond namelijk ten tijde van de onttrekking zou hebben verkocht tegen de waarde in het economisch verkeer in vrije staat (€ 50.000), zou van deze opbrengst € 40.000 zijn belast. Bij hem is al belast € 20.000, zodat bij de zoon bij de realisatie van het tweede pachtersvoordeel € 20.000 is belast (€ 40.000 - € 20.000). De overige € 15.000 van het door de zoon gerealiseerde tweede pachtersvoordeel is vrijgesteld.

#### *Voorwaarden*

In geval van realisatie van een tweede pachtersvoordeel gelden ter verkrijging van de goedkeuring de volgende voorwaarden.

- a. bij de verkrijging van de grond door de voorganger
  - is geen pachtersvoordeel ontstaan, of
  - is een (eerste of tweede) pachtersvoordeel ontstaan dat tot diens winst uit onderneming heeft behoord, of
  - is een tweede pachtersvoordeel ontstaan waaraan, als het zou zijn gerealiseerd, krachtens dit besluit geen gevolgen zouden zijn verbonden voor de heffing van inkomstenbelasting;
- b. het staat vast dat belanghebbende ten tijde van de verkrijging van de grond de bedoeling had het landbouwbedrijf duurzaam voort te zetten of te doen voortzetten door een opvolger uit de familiekring van degene die voorheen aan belanghebbende verpachtte;
- c. belanghebbende moet aannemelijk maken in hoeverre de opbrengst van de grond bij de overdrager zou zijn vrijgesteld indien de grond op het moment van overdracht tegen de waarde in het economische verkeer in vrije staat zou zijn verkocht. Alsmede welk bedrag bij de overdrager als boekwinst in aanmerking is genomen in het kader van het feit dat de grond het ondernemingsvermogen heeft verlaten.

Het laatste onderdeel van voorwaarde a kan als volgt worden toegelicht.

A verpacht landbouwgrond op zakelijke basis aan zijn zoon B. A heeft deze grond destijds zonder pachtersvoordeel verkregen. Vervolgens verkrijgt B de grond in eigendom; het bij deze verkrijging ontstane tweede pachtersvoordeel wordt door B bij latere zakelijke verpachting aan diens zoon C niet gerealiseerd (verg. BNB 1981/291). Bij overdracht in eigendom aan C ontstaat opnieuw een tweede pachtersvoordeel. Aangezien het tweede pachtersvoordeel van B bij realisatie is vrijgesteld, omdat bij de verkrijging van de grond door A geen pachtersvoordeel is ontstaan, is er geen reden het tweede pachtersvoordeel van C niet vrij te stellen. Als aan de voorwaarden niet wordt voldaan kan de regeling van onderdeel 2.2 van dit besluit overeenkomstige toepassing vinden voor het tweede pachtersvoordeel. Het wordt dan behandeld als ware het een eerste pachtersvoordeel.

#### *Goedkeuring*

Als aan de onder a gestelde voorwaarde niet wordt voldaan en de vrijstelling van het pachtersvoordeel niet is beperkt op grond van dit besluit, keur ik voorts goed dat bij realisatie van een tweede pachtersvoordeel hierover geen heffing van inkomstenbelasting zal plaatsvinden indien en voor zover dat voordeel het pachtersvoordeel van de voorganger overtreft.

#### **2.4 Overige goedkeuringen**

Op een pachtersvoordeel dat is ontstaan door een erfrechtelijke verkrijging van de grond, zijn de in dit besluit neergelegde goedkeuringen eveneens van toepassing. Tevens zijn deze goedkeuringen van toepassing indien een pachtersvoordeel wordt gerealiseerd door het overlijden van de eigenaar van de grond waarop een pachtersvoordeel rust.

#### **2.5 Realisatie tweede pachtersvoordeel bij bedrijfsverplaatsing**

Zoals in onderdeel 2.3 van dit besluit is aangegeven zijn er, onder bepaalde voorwaarden, bij doorschuiving van het tweede pachtersvoordeel voor de heffing van inkomstenbelasting geen gevolgen verbonden aan de realisatie van dit voordeel. Bij deze doorschuiving wordt het tweede pachtersvoordeel immers geacht niet te zijn gerealiseerd. Eén van de voorwaarden is dat belanghebbende ten tijde van de verkrijging van de grond de bedoeling had het landbouwbedrijf duurzaam voort te zetten. Met duurzame voortzetting wordt een periode van ten minste vijf jaren bedoeld. Op het moment van verkrijging dient te worden beoordeeld of dit voornemen bestaat. Uitgangspunt is dat het gaat om voortzetting op dezelfde grond.

Van voortzetting kan ook worden gesproken als ten tijde van de aankoop van de grond waarop het tweede pachtersvoordeel rust, vaststaat dat deze grond zal worden verkocht en er vervangende grond met ten minste dezelfde oppervlakte zal worden aangekocht en die grond ook duurzaam in het landbouwbedrijf zal worden gebruikt. Voorwaarde hierbij is dat bij de aankoop van de grond waarop het oorspronkelijke tweede pachtersvoordeel rust geen verschil bestaat tussen de WEV en de WEVAB en de verkoop van deze grond niet plaatsvindt in het kader van staking van de onderneming. Ook in deze gevallen zijn er voor de heffing van inkomstenbelasting geen gevolgen verbonden aan de realisatie van het tweede pachtersvoordeel.

### **3. Subsidies bosbouw**

Als een landbouwer zijn landbouwgrond uit productie neemt door daar tijdelijk of blijvend bos op te planten kan hij daarvoor op grond van verschillende regelingen subsidies verkrijgen. Eén van de regelingen betreft de SBL. Ingevolge artikel 2 van de SBL worden bijdragen verstrekt:

- a. in de kosten van de aanleg van bos op landbouwgrond en
- b. ter compensatie van inkomensderving als gevolg van de aanleg van bos op landbouwgrond.

De subsidie ter compensatie van inkomensderving wordt bij aanleg van tijdelijk bos gedurende 15 jaar verstrekt en bij aanleg van blijvend bos gedurende 20 jaar. In het

kader van de genoemde regeling wordt onder tijdelijk bos verstaan: bos waarvoor voorafgaand aan de aanleg een vrijstelling is verleend op grond van de Beschikking vrijstelling meldings- en herinplantplicht. Onder blijvend bos wordt verstaan: bos waarvoor voorafgaand aan de aanleg geen vrijstelling is verleend op grond van de Beschikking vrijstelling meldings- en herinplantplicht.

Subsidies die in het kader van de onderneming worden verstrekt, behoren tot de winst. Zijn ze verstrekt in het kader van een bosbedrijf, dan zijn ze vrijgesteld op grond van de bosbouwvrijstelling ex artikel 3.11 van de Wet IB 2001. Uit het arrest van de Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 179, BNB 1999/102, blijkt dat subsidies voor het uit productie nemen van bouwland, worden toegekend in het kader van de uitoefening van het (voormalige) landbouwbedrijf, ook al gaat het uit productie nemen gepaard met bebossing. Dit betekent dat subsidies ingevolge artikel 2, onderdeel b, van de SBL niet alleen op bos, maar voor een substantieel deel betrekking hebben op het (voormalige) landbouwbedrijf. Het deel dat betrekking heeft op het (voormalig) landbouwbedrijf moet in de belastingheffing worden betrokken.

Om procedures over de omvang van het te belasten deel te voorkomen zal de Belastingdienst in ieder geval accepteren dat de onbelaste bosbouwcomponent in de subsidie ex artikel 2, onderdeel b, van de SBL voor tijdelijk respectievelijk blijvend bos, 40% respectievelijk 80% bedraagt.

#### **4. Toepassing van de landbouwvrijstelling bij de realisatie van een door een overnemingsbeding ontstaan gebruikersvoordeel bij een overname op de voet van art. 3.63 van de Wet IB 2001**

Artikel 3.63 van de Wet IB 2001 geeft de mogelijkheid een onderneming fiscaal geruisloos over te dragen aan een mede-ondernemer. Voor het bepalen van de winst treedt de bedrijfsopvolger dan in de plaats van degene die de onderneming overdraagt. In vennootschapscontracten worden veelal bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de overname van het firma-aandeel van een uittredende vennoot. Soms wordt daarbij overeengekomen dat het firma-aandeel of een bepaald bedrijfsmiddel kan worden overgenomen tegen een (op zakelijke basis bepaalde) prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer. Er ontstaat dan een zogenoemd gebruikersvoordeel.

Hierna wordt aangegeven hoe de heffing bij de bedrijfsopvolger moet verlopen als deze te zijner tijd het op het bedrijfsmiddel "grond" rustende gebruikersvoordeel realiseert, en of het daarbij van belang is dat de bedrijfsoverdracht heeft plaatsgevonden met toepassing van artikel 3.63 van de Wet IB 2001.

Het gebruikersvoordeel is het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de grond en de overeengekomen prijs. Bij latere vervreemding moet dit voordeel in de heffing worden betrokken. De landbouwvrijstelling is hierop niet van toepassing aangezien het voordeel niet samenhangt met een waardeverandering van grond maar met het vennootschapscontract.

De toepassing van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 verandert aan het bovenstaande niets. Dit artikel beoogt immers belastingheffing ten aanzien van de bedrijfsoverdrager te voorkomen. Het gebruikersvoordeel ontstaat bij de bedrijfsopvolger. Artikel 3.63 van de Wet IB 2001 beïnvloedt de fiscale behandeling van het gebruikersvoordeel dus niet.

##### *Voorbeeld*

A en B drijven in firmaverband een onderneming. De grond is eigendom van A. De boekwaarde van de grond bedraagt € 25.000. Op het overnamemoment is de waarde in het economische verkeer van de grond € 60.000. Op grond van het firmacontract kan de bedrijfsopvolger de grond overnemen voor € 40.000. A treedt uit en B neemt de grond over voor € 40.000. A maakt gebruik van artikel 3.63 van de Wet IB 2001. B verkoopt de grond na vijf jaren voor € 75.000.

##### *Uitwerking*

A is geen belasting verschuldigd omdat artikel 3.63 van de Wet IB 2001 van toepassing is. B realiseert na vijf jaren een boekwinst van € 50.000 (€ 75.000 (verkoopprijs) -/- € 25.000 (boekwaarde)). Van deze boekwinst is € 20.000 aan te merken als een gebruikersvoordeel (€ 60.000 -/- € 40.000). Dit voordeel wordt in de heffing betrokken. Er van uitgaande dat de overige € 30.000 is aan te merken als een waardeverandering van grond die is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming, is deze vrijgesteld op basis van artikel 3.12, eerste lid, van de Wet IB 2001.

## **5. Landbouwvrijstelling bij gebruikmaking van de regeling "Ruimte voor Ruimte".**

Dit onderdeel van dit besluit gaat in op de vraag in hoeverre de landbouwvrijstelling (artikel 3.12 Wet IB 2001) van toepassing is als een tuinder gebruik maakt van de regeling "Ruimte voor Ruimte" (hierna: de regeling).

In bepaalde gebieden trachten gemeenten met behulp van de regeling de glastuinbouwbestemming van gronden te vervangen door een andere agrarische bestemming. De grond krijgt een bestemming als weiland of akkerbouwgrond. In de nieuwe bestemming mogen op de grond geen agrarische opstallen meer worden gebouwd en wordt het tuinbouwbedrijf op die locatie beëindigd. De grond daalt door de gewijzigde aanwending fors in waarde.

De grond wordt vervolgens tegen de waarde in de nieuwe agrarische bestemming overgebracht naar privé of in voorkomende gevallen verkocht aan de gemeente of een derde. Een koper betaalt voor de grond niet meer dan de waarde in de nieuwe bestemming. Het gevolg is dat de tuinder met betrekking tot het perceel een vermogensverlies lijdt ter grootte van het verschil tussen de waarde van de grond in de tuinbouwbestemming en de waarde van de grond in de bestemming weiland- of akkerbouwgrond. Een tuinder krijgt ter compensatie voor de waardedaling van de grond, de waarde van de te slopen (glas)opstanden en de sloopkosten een recht om één of meer woningen te bouwen op de voormalige tuinbouwgrond of desgewenst op een andere locatie. Het bouwrecht vormt een vergoeding in natura en dient in de belastingheffing te worden betrokken.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich dat voor zover de waarde van het bouwrecht ziet op de waardedaling van de hiervoor bedoelde grond, sprake is van een vergoeding die onder de landbouwvrijstelling valt. Als de waarde van het bouwrecht hoger is dan de (boek)waarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond, is dat meerdere belast. Ook is het mogelijk dat de waarde van het bouwrecht lager is dan de (boek)waarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond. In dat geval zal de waarde van het bouwrecht naar rato moeten worden toegerekend aan de opstallen en de grond waarbij er met betrekking tot de grond een vermogensverlies kan resteren dat onder de landbouwvrijstelling valt. Dit vermogensverlies is dan niet aftrekbaar.

## **6. Fiscale behandeling overdracht quota**

In dit besluit wordt onder "quotum" verstaan: melkquotum, visquotum, bietenquotum, varkensrecht, fokzeugenrecht en pluimveerecht.

In de arresten van 11 juni 1997, nr. 31 891, BNB 1997/303 en van 15 juli 1998, nr. 33 468, BNB 1998/313, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor de toepassing van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 1964 in de voorgelegde situaties de vervreemding van het melkquotum staking van een zelfstandig onderdeel van de onderneming betekent. Deze uitleg van de Hoge Raad is relevant voor de toepassing van de artikelen 3.59, 3.62, 3.63 en 3.129 van de Wet IB 2001.

Gelet op deze uitleg van de Hoge Raad is het niet bezwaarlijk als een geheel quotum wordt overgedragen, de overdracht aan te merken als staking van een zelfstandig deel van de onderneming. De overdracht van een geheel quotum kan daarmee rechtstreeks onder de werking van genoemde artikelen worden gebracht. Als een geheel quotum

wordt overgedragen aan twee of meer verkrijgers is het voor de toepassing van de artikelen 3.59, 3.62 en 3.63 van de Wet IB 2001 niet nodig dat hetgeen overgedragen wordt voor de verkrijgers van het quotum een (gedeelte van een) onderneming vormt. Voor de verkrijger is het in dat geval slechts van belang dat het overgedragen (gedeelte van het) quotum tot diens ondernemingsvermogen behoort en duurzaam in de onderneming wordt aangewend.

Als een belastingplichtige een voor zijn rekening gedreven gedeelte van een onderneming overdraagt zonder gebruik te maken van artikel 3.63 van de Wet IB 2001, kan dit artikel eveneens worden toegepast op uitsluitend het gedeelte van het quotum voor zover dat onderdeel uitmaakt van deze overdracht.

#### *Voorbeeld 1*

A oefent tezamen met zijn zoons B en C een landbouwbedrijf uit op 20 ha grond. Het melkquotum bedraagt 200.000 kg.

A draagt zijn gehele melkquotum over aan zoon B die het quotum in zijn onderneming gaat aanwenden.

Uitwerking:

Aangezien de overdracht van een geheel quotum mag worden aangemerkt als de overdracht van een zelfstandig onderdeel van de onderneming, kan met toepassing van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 het melkquotum geruisloos worden overgedragen.

#### *Voorbeeld 2*

Als voorbeeld 1 maar nu draagt A 150.000 kg quotum over aan zoon B en 50.000 kg aan zoon C.

Uitwerking:

Aangezien het gehele quotum wordt overgedragen hoeft niet te worden beoordeeld of het overgedragen gedeelte voor de overnemer een zelfstandig onderdeel van een onderneming vormt. Indien zoon B en zoon C het quotum tot hun ondernemingsvermogen rekenen kan de overdracht op verzoek geruisloos geschieden.

#### *Voorbeeld 3*

Als voorbeeld 1 maar nu draagt A 10 ha. grond, 100.000 kg quotum alsmede de helft van de overige bedrijfsmiddelen over aan zoon B.

Uitwerking:

Zowel het overgedragen gedeelte als het niet overgedragen gedeelte kan een zelfstandige onderneming in de zin van artikel 3.2 van de Wet IB 2001 vormen. Het gedeeltelijk overgedragen quotum maakt derhalve onderdeel uit van de overdracht van een zelfstandig deel van de onderneming. Indien geen beroep wordt gedaan op artikel 3.63 van de Wet IB 2001, kan op grond van dit besluit het quotum geruisloos worden doorgeschoven.

#### *Voorbeeld 4*

Als voorbeeld 1 maar nu draagt A uitsluitend de helft van het quotum over aan zoon B.

Uitwerking:

De overdracht van uitsluitend een gedeelte van een quotum is niet te beschouwen als de overdracht van zelfstandig deel van de onderneming. Geruisloze doorschuiving is niet mogelijk.

## **7. WEVAB en feitelijke agrarische aanwending**

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet ondernemerspakket 2001 is met betrekking tot de toepassing van de landbouwvrijstelling de vraag gesteld of met de



WEVAB is bedoeld de waarde in het economische verkeer bij eenzelfde soort agrarische aanwending. Deze vraag is ontkennend beantwoord. Opgemerkt is dat de overgang van de ene naar de andere agrarische activiteit (vallend onder de definitie van landbouwbedrijf) niet leidt tot belastingheffing. Dit roept de vraag op of voor de bepaling van de WEVAB de feitelijke agrarische aanwending door de koper beslissend is.

Voor de bepaling van de WEVAB is niet in alle gevallen de feitelijke aanwending door de koper beslissend. De WEVAB is de prijs die de meestbiedende agrarische gegadigde na de beste voorbereiding zou betalen, er van uitgaande dat de grond in het kader van een landbouwbedrijf blijft aangewend, waarbij geen rekening wordt gehouden met eventuele niet-agrarische bestemmingen. De WEVAB wordt objectief vastgesteld. Het gaat er dus om wie de hiervoor bedoelde "meestbiedende agrarische gegadigde" voor die grond zou kunnen zijn.

#### *Voorbeeld*

Een melkveehouder verkoopt weiland aan een andere melkveehouder voor € 40.000. De boekwaarde bedraagt € 8.000. Dit betreft ook de WEVAB-aanschaf/inbreng. De prijs die een andere willekeurige melkveehouder bereid is te betalen voor weiland bedraagt € 20.000. De koper blijft de grond binnen zijn onderneming aanwenden als weiland. Er zijn evenwel ook tuinders in de markt die de grond feitelijk willen en kunnen gebruiken als tuinbouwgrond. Een tuinder zou bereid zijn € 40.000 te betalen. Tuinbouwgrond is immers duurder dan weiland. Een tuinder is dan de meestbiedende agrarische gegadigde. De WEVAB bedraagt dan € 40.000. De landbouwvrijstelling voor de verkopende melkveehouder bedraagt derhalve € 40.000 - € 8.000 = € 32.000.

### **8. Ingetrokken regelingen**

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 27 mei 2008, nr. CPP2008/830M;
- besluit van 22 juni 2004, nr. CPP2004/1010M;
- besluit van 6 februari 2003, nr. CPP2003/92M;
- besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2076M;
- besluit van 22 december 2000, nr. CPP2000/2442M;
- besluit van 4 december 2000, nr. CPP2000/2075M.

### **9. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 13 oktober 2010.

De minister van Financiën,  
J.C. de Jager