



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

NAJK, VLB, LTO NL
p/a LTO NL
Marc Calon
Bezuidenhoutseweg 105-113
2594 AC Den Haag

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2019-0000110019

Uw brief (kenmerk)
HK/MvdS

08 JULI 2019

Datum

Betreft Actualisering Besluit inkomstenbelasting, winst,
landbouwproblematiek

Geachte heren Calon, Van den Kerkhof en Draaijer,

In uw gezamenlijke brief namens LTO Nederland, VLB en NAJK vraagt u aandacht voor een tweetal versoeringen in het beleidsbesluit over diverse landbouwaangelegenheden van 23 november 2018 dat op 6 december 2018 in de Staatscourant is gepubliceerd. Het gaat daarbij in de eerste plaats om de vervallen goedkeuring ten aanzien van het zogenoemde tweede pachtersvoordeel en in de tweede plaats om het niet langer toestaan van een zogenoemde partiële doorschuiving van productierechten (doorschuiving "à la carte"). Mede namens de minister van LNV treft u hierbij mijn reactie aan. Allereerst excuses voor de vertraagde reactie.

Ik heb begrepen dat deze twee kwesties ook door de heer Van den Kerkhof namens de VLB al eerder aan de orde zijn gesteld bij het concept-beleidsbesluit dat ter consultatie is voorgelegd. Bij brief met dagtekening 20 februari 2019 is op bovengenoemde punten uitgebreid inhoudelijk ingegaan door de directeur Corporate Dienst Vaktechniek van de Belastingdienst.

Voordat ik inhoudelijk zal ingaan op beide beleidsaanpassingen zal ik eerst in algemene zin ingaan op de generieke doorschuiffaciliteiten voor bedrijfsoverdrachten. De bestaande generieke doorschuifregelingen in artikel 3.62 en 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 - die vanzelfsprekend ook op de agrarische sector van toepassing zijn - bieden voldoende mogelijkheden om in het kader van een bedrijfsoverdracht belastingheffing bij een bedrijfsoverdrager te voorkomen. In dat geval wordt de fiscale claim doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger. Ook nu de goedkeuring voor het tweede pachtersvoordeel is ingetrokken, vindt in die gevallen - bij bedrijfsopvolging - geen belastingheffing plaats. Van het belemmeren van de continuïteit van agrarische ondernemingen is mijns inziens dan ook geen sprake. Ik ben dan ook van mening dat de aanpassingen in voormeld beleidsbesluit niet haaks staan op het kabinetsbeleid. Bovendien zie ik geen strijdigheid met de brief van 9 januari 2019 van de minister van LNV waarin een bedrijfsovernamefonds wordt aangekondigd waaruit jonge boeren worden ondersteund om de overname van een gezinsbedrijf en investeringen in innovatie te financieren.

Intrekking goedkeuring tweede pachtersvoordeel en overgangstermijn

Aan het intrekken van de goedkeuring ten aanzien van het tweede pachtersvoordeel liggen diverse overwegingen ten grondslag. De inmiddels vervallen goedkeuring ten aanzien van het tweede pachtersvoordeel leidde ertoe dat een bestaande belastingclaim kwam ten vervallen (belastingafstel). Dat staat op gespannen voet met het algemene uitgangspunt van de doorschuifregelingen, waarbij de belastingclaim wordt doorgeschoven en dus gehandhaafd blijft (belastinguitstel). Ook een andere regeling (de conserverende aanslag bij emigratie van een aanmerkelijk belanghouder) waarbij sprake was van belastingafstel is recent (Belastingplan 2016) via een wetswijziging komen te vervallen. De veranderende tijdgeest heeft er dus toe geleid dat de eerdere goedkeuring van het tweede pachtersvoordeel is komen te vervallen. Daarbij is overwogen dat, zoals hiervoor al is opgemerkt, de bestaande doorschuifregelingen voldoende mogelijkheden bieden om belastingheffing bij een bedrijfsopvolging te voorkomen.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

**Ons kenmerk
2019-0000110019**

Voor wat betreft de overgangsperiode merk ik het volgende op. Een beleidsbesluit gaat in per datum van dagtekening van het besluit, in dit geval 23 november 2018. Slechts in uitzonderlijke gevallen wordt voorzien in een overgangsregeling bij wijzigingen van een beleidsbesluit. Niettemin is in het besluit een overgangsregeling opgenomen tot en met 30 juni 2019. Deze overgangsregeling is bedoeld om de bij publicatie van het besluit lopende aan- en verkooptransacties van gepachte grond aan de pachter onder de oude regeling af te kunnen ronden. Dit acht ik een passende overgangsregeling.

Het is echter denkbaar dat bijzondere omstandigheden ertoe leiden dat het belastingplichtige/pachter niet lukt om het juridisch eigendom van de gepachte grond uiterlijk op 30 juni 2019 te verkrijgen. Uit coulance kan de termijn die eindigt op voormelde datum op verzoek onder voorwaarden worden verlengd, maar uiterlijk tot en met 31 december 2019. Hierbij gelden verder de volgende voorwaarden. Belastingplichtige/pachter moet concrete handelingen ter zake van de verkrijging van de gepachte grond hebben verricht waaruit blijkt dat het proces om de juridische eigendom van de gepachte grond te verkrijgen, evident is gestart voor 23 november 2018, zijnde de datum van de dagtekening van het besluit. Daarnaast moet sprake zijn van een situatie waarbij uit de feiten en omstandigheden blijkt dat de termijnoverschrijding van de overgangsregeling bij de afwikkeling van het proces niet aan belastingplichtige/pachter kan worden toegerekend. Een dergelijk verzoek om verlenging van de termijn moet voor 31 december 2019 worden gedaan en kan worden gericht aan de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IB winst, Postbus 20201, 2500 EE, Den Haag.

Inperking doorschuifregeling productierechten

U pleit ervoor om de vervallen regeling die een separate fiscale doorschuiving van productierechten mogelijk maakte te herintroduceren. Ik zie daar geen aanleiding toe.

Bij de parlementaire behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001, in het kader waarvan ook de doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 in de wet is opgenomen, is aangegeven dat een dergelijke à la carte-doorschuiving niet langer wenselijk werd geacht. De eerdere landbouwbesluiten waren nog niet in overeenstemming gebracht met die uitlatingen.

In de bijlage zijn de meer technische overwegingen voor het intrekken van de goedkeuring ten aanzien van het tweede pachtersvoordeel en de doorschuifregeling voor productierechten opgenomen.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

**Ons kenmerk
2019-0000110019**

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,



Menno Snel

Bijlage: technische overwegingen op de versoering van het landbouwbesluit

Directoraat-Generaal
Belastingdienst

Ons kenmerk
2019-0000110019

1. Vervallen regeling tweede pachtersvoordeel

In het oude landbouwbesluit van 13 oktober 2010 nr. DGB2010/1981M was een goedkeuring opgenomen die de belastingclaim op het pachtersvoordeel onder voorwaarden na vijf jaar vrijstelde voor de heffing van inkomstenbelasting. Zodoende ging de belastingclaim te niet. Het pachtersvoordeel kon op grond hiervan bij doorverkoop van de landbouwgronden na vijf jaar onbelast worden gerealiseerd. Die goedkeuring is niet meer opgenomen in het huidige landbouwbesluit. Met het vervallen van de goedkeuring wordt naar mijn mening de continuïteit van de agrarische ondernemingen niet onnodig zwaar belast.

Hieronder treft u de overwegingen aan die ertoe hebben geleid dat de voormelde goedkeuring is komen te vervallen.

- Algemeen uitgangspunt bij het fiscaal faciliteren van bedrijfsopvolging is dat er bij de overdrager geen belasting wordt geheven en dat de fiscale claim wordt doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger. Het gaat dus om belastinguitstel en niet om belastingafstel. Destijds is op dit uitgangspunt een uitzondering gemaakt voor het zogenoemde tweede pachtersvoordeel; hierbij kon onder voorwaarden wel sprake zijn van belastingafstel. Bij het actualiseren van het landbouwbesluit is geoordeeld dat naar de huidige tijdsgeest er geen rechtvaardiging meer is voor deze uitzondering.
- Het vervallen van de goedkeuring doet niets af aan de bestaande wettelijke mogelijkheden om (gefaseerde) bedrijfsoverdrachten fiscaal geruisloos vorm te geven. Zo kunnen de wettelijke regelingen van de artikelen 3.62, 3.63 en 3.65 Wet IB 2001 worden toegepast. In die gevallen leidt de bedrijfsoverdracht niet tot belastingheffing, zodat de continuïteit van de onderneming niet in het gedrang komt. Ook de systematiek van pacht en verpachting blijft ongewijzigd. Het is dus nog steeds mogelijk om gepachte gronden te verwerven voor een lagere prijs vanwege de waardedrukkende factor pacht. Een belemmering van pacht en verpachting of de overdracht van verpachte gronden met een waardedrukkende factor doet zich dan ook niet voor.
- De goedkeuring is destijds tot stand gekomen onder het regime van artikel 17 van de Wet IB 1964. De doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001 is ruimer geformuleerd dan de doorschuiffaciliteit van voormeld artikel 17 Wet IB 1964. In dat artikel was de kring aan wie geruisloos kon worden overgedragen beperkt tot de familiekring; bovendien gold een leeftijdsgrens. Onder de huidige, generieke regelgeving is er geen beperking tot de familiekring en geldt geen leeftijdsgrens. Geruisloze doorschuiving voorkomt directe afrekening. De ten tijde van de Wet IB 1964 geformuleerde goedkeuring is bij inwerkingtreding van de Wet IB 2001 niet vervallen, hoewel daartoe eigenlijk al wel aanleiding voor was. De aanleiding om de goedkeuring te laten vervallen is gelet op de hiervoor gegeven overwegingen in de loop van de tijd alleen maar dringender geworden. Daarom is daaraan nu uitvoering gegeven.
- Een ander voorbeeld van een wijziging van beleid en regelgeving om belastingafstel tegen te gaan vanwege een veranderende tijdsgeest is -

hoewel dat om een ander onderwerp gaat - de conserverende aanslag bij van emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder. Tot en met Prinsjesdag 2015 werd deze aanslag kwijtgescholden na tien jaar verblijf in het buitenland. In het Belastingplan 2016 is die kwijtscheldingsmogelijkheid komen te vervallen. De conserverende aanslag blijft voortaan voor onbepaalde tijd openstaan.

Directoraat-Generaal
Belastingdienst

Ons kenmerk
2019-0000110019

Al deze overwegingen tezamen hebben ertoe geleid om de goedkeuring van het tweede pachtervoordeel te laten vervallen.

Overgangsregeling

U acht de termijn van de overgangsregeling te kort. De gedachte daarbij is kennelijk dat de overgangsregeling zou moeten gelden voor iedere ondernemer/bedrijfsopvolger die op het moment van ingaan van het besluit de gronden in het kader van de bedrijfsopvolging op zakelijke grondslagen heeft gepacht. U stelt voor om een maximale termijn aan de overgangsregeling te koppelen van minimaal zes jaar.

Een beleidsbesluit gaat in per datum van dagtekening van het besluit, in dit geval 23 november 2018. In zijn algemeenheid wordt slechts in uitzonderlijke gevallen voorzien in een overgangsregeling bij wijzigingen van een beleidsbesluit. In het conceptbesluit was in een overgangsregeling voorzien die eindigde op 31 december 2018. Naar aanleiding van de inbreng van de VLB op het concept besluit is de termijn van de overgangsregeling ten opzichte van het conceptbesluit verruimd tot en met 30 juni 2019. De overgangsregeling is bedoeld om de bij publicatie van het besluit lopende aan- en verkooptransacties van gepachte grond aan de pachter onder de oude regeling af te kunnen ronden. Om voor die gevallen rechtszekerheid te bieden, is uiteindelijk gekozen de regeling tot 30 juni 2019 te laten voortbestaan. Dit acht ik een passende overgangsregeling. Een nog ruimere vorm van overgangsrecht van minimaal zes jaar zoals u voorstelt, staat op gespannen voet met het uitgangspunt dat een beleidsbesluit onmiddellijke werking heeft. Desalniettemin is verlenging van de overgangstermijn onder voorwaarden mogelijk tot en met 31 december 2019, zoals in de brief beschreven.

2. Productierechten

U verwacht dat de huidige regeling de bedrijfsoverdracht c.q. de overdracht van productierechten onnodig belemmert. Daarom verzoekt u de oude goedkeuring te herintroduceren.

Voorts bent u van mening dat het intrekken van dit deel van het besluit niet strookt met de aanbevelingen van de Europese Commissie in het kader van de overdracht van ondernemingen.

Reactie

Wanneer een onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming wordt overgedragen, is sprake van de staking van een (zelfstandig deel van een) onderneming waarop de doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001 kan worden toegepast. Dit past ook binnen de aanbevelingen van de Europese Commissie in het kader van de overdracht van ondernemingen.

De letterlijke tekst in het vervallen landbouwbesluit stond een zogenoemde à la carte-doorschuiving toe, waarbij het ene bestanddeel van de onderneming

ruisend en het andere bestanddeel geruisloos overging. Een dergelijke doorschuiving was onder de Wet IB 1964 mogelijk gemaakt bij Resolutie Staatssecretaris van Financiën 14 december 1987, DB87/7575.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

**Ons kenmerk
2019-0000110019**

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001, waarbij ook de doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001 in de wet is opgenomen, is echter aangegeven dat de à la carte-doorschuiving niet langer wenselijk werd geacht:

'De leden van de VVD-fractie vragen naar een reactie op het standpunt van de subwerkgroep winst om een zogenaamde doorschuiving à la carte mogelijk te maken, inhoudende dat elk willekeurig gekozen vermogensbestanddeel geruisloos kan worden doorgeschoven. Een dergelijke faciliteit heeft als bezwaar dat sprake is van een forse inbreuk op het realisatiebeginsel: de verkoper geniet de verkoopopbrengst en ontvangt in de meeste gevallen daarvoor contanten van de verkoper. Normaliter vindt in die situatie altijd heffing plaats. Dit zou ook een precedentwerking kunnen hebben naar overdrachten van bedrijven in de vennootschappelijke sfeer en het aanmerkelijkbelangregime. Verder zou zo'n maatregel zowel voor de overdrager als de overnemer gecompliceerd zijn en gepaard gaan met extra administratieve lasten. Een dergelijke maatregel zou ook budgettaire consequenties hebben. Hiervoor verwijs ik naar paragraaf 6. Ook de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers onder voorzitterschap van de heer C.J. Oort concludeerde dat er geen reden was voor doorschuiving à la carte.'

Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 6, p. 26.

'Doorschuiving à la carte kan leiden tot het, vanuit een fiscaal oogpunt zoeken naar een optimaal evenwicht tussen uitstel van belastingheffing en het ontvangen van een zo hoog mogelijke overdrachtsprijs. De budgettaire derving zou in eerste instantie enkele tientallen miljoenen guldens kunnen bedragen. Ook kan precedentwerking naar de vennootschappelijke sfeer ontstaan. Ten slotte leidt deze variant tot aanzienlijke administratieve lasten.'

Kamerstukken II, 2001/02, 28 188, nr. 1

Uit deze wetsgeschiedenis volgt dat onder de Wet IB 2001 de à la carte-doorschuiving niet langer mogelijk moet zijn. Bij het invoeren van de Wet IB 2001 is geen voorbehoud noch uitzondering gemaakt voor productierechten. Tot 23 november 2018 was op grond van voorgaande landbouwbesluiten een doorschuiving à la carte evenwel mogelijk onder de Wet IB 2001. Zoals hiervoor vermeldt, staat een à la carte-doorschuiving op gespannen voet met de wetsgeschiedenis van artikel 3.63 Wet IB 2001.

Vanwege voortschrijdend inzicht is deze spanning weggenomen door de tekst van het besluit aan te passen en een à la carte-doorschuiving niet meer in het besluit op te nemen. Een uitzondering maken voor agrariërs met productierechten, door de goedkeuring nog langer op te nemen, doet geen recht aan de gelijke behandeling met andere beroepen en andere branches. Achteraf gezien had het in het oude besluit geformuleerde goedkeurende beleid al in 2001 moeten komen vervallen.

Overheid

De opmerking dat varkens-, pluimvee- en fosfaatrechten een immaterieel actief vormen dat door regulering van de overheid is ontstaan, is juist. Dat verhindert noch rechtvaardigt een fiscale behandeling die afwijkt van het algemene beleid zoals nu geldend. Het beleid zoals nu geldend is in lijn met fiscale wetgeving, parlementaire behandeling en jurisprudentie.

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
2019-0000110019