

Bijlage - Onderzoek taskforce Landbouw en fiscaliteit

Inleiding

In onderdeel 1 van het onderhavige onderzoek wordt eerst een samenvatting gegeven van de door de agrarische sector aangedragen fiscale aandachtspunten en de bevindingen van de taskforce per punt. In onderdeel 2 van het onderzoek worden bevindingen van de taskforce puntsgewijs nader toegelicht. Tevens bevat onderdeel 2 – per afzonderlijk belastingmiddel – een korte beschrijving van eventuele reeds bestaande (fiscale) faciliteiten die van belang kunnen zijn bij de bedrijfsbeëindiging van landbouwbedrijven.

1. Samenvatting aangedragen fiscale aandachtspunten

Onderstaand overzicht bevat een weergave van de door de sector aangedragen fiscale aandachtspunten en de bevindingen van de taskforce per punt.

	Fiscaal aandachtspunt zoals benoemd door de sector	Bevinding taskforce
1	Beperkte mogelijkheden herinvesteringsreserve (HIR) bij gedeeltelijk staken.	Overwogen om de HIR op dit punt te verruimen.
2	De combinatie van geruisloze inbreng in een bv (artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en deelname aan de beëindigingsregelingen in verband met de voorwaarde van voortzetting van de onderneming.	Het ligt niet voor de hand om de voorwaarde (door middel van wetgeving) aan te passen.
3	Stakingslijfrente biedt beperkte mogelijkheden voor bepaalde (leeftijds)groepen. Voorstel is om de maximumbedragen aan te passen.	Het verruimen van de maximumbedragen is een politieke keuze.
4	Onduidelijkheid over toerekening van de subsidie aan de waardevermindering van landbouwgronden, zodat hierop eventueel de landbouwvrijstelling kan worden toegepast.	Uit de regeling blijkt dat geen bedrag is toegekend aan de waardeverandering van de landbouwgrond.
5	Toepassing HIR wordt soms beperkt door boekwaarde-eis (bij vastgoed).	Het ligt niet voor de hand om voorwaarden van de HIR op dit punt aan te passen.
6	Stakingswinst lager belasten, bijvoorbeeld door de stakingsaftrek te verhogen of MKB-winstvrijstelling te verruimen.	Verruiming op beide punten is niet proportioneel vanwege de brede werking naar alle ondernemers in relatie tot de beoogde doelgroep; het budgettaire beslag is daardoor al snel fors.

7	Herziening omzetbelasting in geval van aankoop door provincie en teruglevering met kwantitatieve verplichting tot sloop. In dat geval is sprake van een levering voor de omzetbelasting (en niet van sloop).	Vermeend knelpunt treedt niet op, omdat deze situatie niet aan de orde is in de Lbv- en Lbv-plus-regeling.
8 t/m 10	Overdrachtsbelasting voortzettingsvereiste artikel 15, onderdelen b, e en q, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR).	Een specifieke oplossing, enkel voor deelnemende veehouders, kwalificeert waarschijnlijk als ongeoorloofde staatssteun en wordt daarom ontraden. Generieke(re) oplossingen worden ook ontraden omdat deze niet proportioneel zijn, essentiële voorwaarden uit de regeling halen, constructies in de hand werken en naar verwachting relatief duur zijn.
11	Betalingsregeling ter tegemoetkoming	Niet noodzakelijk gezien bestaande mogelijkheden voor uitstel van betaling.
12	Belastingschade	Geen fiscaal knelpunt omdat in de onderhavige beëindigingsregelingen geen civielrechtelijke compensatie wordt geboden en de vraag naar de fiscale behandeling van belastingschade zich derhalve niet voordoet.
13	Milieu-investeringsaftrek (MIA)/ Energie-investeringsaftrek (EIA) en desinvesteringbijtelling	Het verdient aanbeveling om hier in de toelichting op de beëindigingsregelingen zoveel mogelijk duidelijkheid te geven over of een gedeelte van de subsidie, en zo ja, welk gedeelte van de subsidie ziet op de waardevermindering van landbouwgronden.

2. Toelichting onderzoek taskforce

In dit onderdeel 2 wordt per afzonderlijk belastingmiddel eerst eventuele bestaande (fiscale) faciliteiten bij de bedrijfsbeëindiging van landbouwbedrijven beschreven. Vervolgens wordt per afzonderlijk belastingmiddel de bevindingen van de taskforce puntsgewijs nader toegelicht, waarbij zoveel mogelijk de volgorde van de aandachtspunten in bovenstaand tabeloverzicht is aangehouden. Op enkele plaatsen is hiervan afgeweken en zijn inhoudelijk aan elkaar verwante aandachtspunten samengevoegd.

2.1. Inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

2.1.1. Algemeen

Als agrariërs gebruikmaken van een beëindigingsregeling, beëindigen ze daarmee gedeeltelijk of geheel hun onderneming. Het uitgangspunt is dat elke ondernemer, en dus ook een agrariër, bij beëindiging van zijn onderneming belasting verschuldigd is over de met of bij de staking behaalde winst. De stakingswinst bestaat uit de zogenoemde stille reserves en de fiscale reserves (egalisatiereserve, herinvesteringsreserve en oudedagsreserve). De te betalen belasting is één van de factoren die de keuze van de agrariër om gebruik te maken van een beëindigingsregeling beïnvloedt. De stakingswinst beïnvloedt hoeveel de agrariër bij beëindiging onder de streep overhoudt en daarmee de keuze voor de veehouder om te stoppen. Bij staking van (een gedeelte van) de onderneming kan onder voorwaarden gebruik worden gemaakt van diverse fiscale faciliteiten die de te betalen belasting van de (gedeeltelijke) bedrijfsbeëindiging verminderen of tegemoetkomen door uitstel van de te betalen belasting te faciliteren. Op deze fiscale faciliteiten wordt hierna ingegaan. Tevens worden de door de sector aangedragen fiscale aandachtspunten behandeld.

2.1.2. Bestaande faciliteiten bij bedrijfsbeëindiging

Artikel 3.64 Wet IB 2001 (doorschuiven via te conserveren inkomen naar andere onderneming)

Een stoppende agrariër die besluit een nieuwe onderneming te starten kan - onder voorwaarden - gebruikmaken van de doorschuiffaciliteit van artikel 3.64 Wet IB 2001. Door gebruik te maken van de doorschuiffaciliteit blijft afrekening over de stakingswinst van de onderneming (die toerekenbaar is aan bedrijfsmiddelen) achterwege; indien aan de voorwaarden wordt voldaan kan deze worden doorgeschoven naar een andere onderneming (via te conserveren inkomen), waardoor pas op een later moment belasting hoeft te worden betaald. Dit kan bijvoorbeeld ook gelden voor een veehouder die zijn landbouwonderneming volledig staakt en een nieuwe onderneming in de recreatieve bedrijfstak start.

Herinvesteringsreserve (HIR)

Met de regeling van de HIR¹ kan de boekwinst² die wordt behaald bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel worden gereserveerd, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van die winst bestaat. Daarmee wordt voorkomen dat direct wordt geheven over de behaalde boekwinst. De HIR wordt vervolgens afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht.³ Deze afboeking zorgt ervoor dat de afschrijvingsgrondslag van die bedrijfsmiddelen lager wordt. Het doel van de HIR is om ter ondersteuning van de continuïteit van de onderneming de belastingheffing over de gerealiseerde boekwinsten bij vervreemding van bedrijfsmiddelen uit te stellen door de fiscale claim door te schuiven naar nieuwe bedrijfsmiddelen.⁴ De HIR geldt zowel voor ondernemers voor de inkomstenbelasting als voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

¹ Artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

² Opbrengst minus boekwaarde van het bedrijfsmiddel.

³ Artikel 3.54, eerste lid, Wet IB 2001.

⁴ Kamerstukken II 1999/2000, 27209, nr. 3, p. 6.

Een HIR wordt uiterlijk in het derde jaar na het jaar waarin de reserve is ontstaan, in de winst opgenomen. Deze termijn kan worden verlengd indien voor de herinvestering (in verband met de aard van de aan te schaffen of voort te brengen bedrijfsmiddelen) een langer tijdvak is vereist of indien de aanschaffing of voortbrenging van het nieuwe bedrijfsmiddel (mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven) door bijzondere omstandigheden is vertraagd.⁵

Eenzelfde economische functie

Bij bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven of waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, geldt dat afboeking van de HIR slechts plaatsvindt voor zover de HIR is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.⁶ Hiermee wordt voorkomen dat een verschuiving van stille reserves van bedrijfsmiddelen met een relatief korte economische levensduur naar bedrijfsmiddelen met een lange levensduur kan plaatsvinden. Die verschuiving zou ertoe leiden dat de stille reserves gedurende een veel langere periode of in zijn geheel niet worden gerealiseerd.⁷

Overheidsingrijpen

Indien sprake is van een vervreemding als gevolg van overheidsingrijpen geldt de voornoemde voorwaarde van 'eenzelfde economische functie' echter niet. Voor de definitie van overheidsingrijpen wordt aangesloten bij artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001. Er is onder andere sprake van overheidsingrijpen in de zin van de HIR als een regeling is aangewezen als nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak.⁸ Deze aanwijzing vindt plaats in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (artikel 12a UBIB 2001). Tot de nationale regelingen die reeds zijn aangewezen als overheidsingrijpen behoren onder meer de Subsidieregeling sanering varkenshouderijen (Srv)⁹ en onderdeel 2.1 van de Tijdelijke subsidieregeling vermindering gevolgen Brexit voor de visserij.¹⁰ De Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties voor stikstofreductie (Lbv) en de Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties met piekbelasting (Lbv-plus) zullen nog worden aangewezen als overheidsingrijpen (via het Eindejaarsbesluit 2023).¹¹ Voor deze regelingen gelden dus soepelere voorwaarden bij toepassing van de HIR (of gaan deze gelden).

Boekwaarde-eis

Bij de afboeking van een HIR moet tevens rekening worden gehouden met de zogenoemde boekwaarde-eis. Afboeking van de HIR op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt slechts plaats voor zover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de HIR is gevormd.¹²

Aan de boekwaarde-eis ligt de gedachte ten grondslag dat uitstel van belastingheffing over stille reserves niet nodig is voor zover die investeringen kunnen worden voldaan uit het niet-belaste

⁵ Artikel 3.54, vijfde lid, Wet IB 2001.

⁶ Artikel 3.54, vierde lid, Wet IB 2001.

⁷ Kamerstukken II 1999/2000, 27209, nr. 3, p. 6.

⁸ Artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

⁹ Artikel 12a, onderdeel b, UBIB 2001.

¹⁰ Artikel 12a, onderdeel c, UBIB 2001.

¹¹ Zie onderdeel 11.2 van de toelichting bij de LBV en LBV-plus, Stcrt. 2023, 15029 en Stcrt. 2023, 14992.

¹² Artikel 3.54, tweede lid, Wet IB 2001.

deel van de opbrengst. Een herinvestering wordt in zoverre namelijk niet gehinderd door belastingheffing over vrijvallende stille reserves.¹³

Staking van (een gedeelte van) de onderneming

Voor de inkomstenbelasting geldt dat de HIR per onderneming kan worden toegepast. Het is niet mogelijk om de HIR over de grens van de onderneming toe te passen. Heeft een IB-ondernemer meer ondernemingen, dan kan een HIR die is gevormd in de ene onderneming dus niet worden gebruikt voor een (her)investering in een andere onderneming. Of sprake is van meerdere ondernemingen of van één onderneming (met meerdere activiteiten) is afhankelijk van de feitelijke situatie.

Bij een staking van een gedeelte van een onderneming is het mogelijk om de HIR toe te passen in geval van (het voornemen tot) herinvestering in (bedrijfsmiddelen in het overgebleven gedeelte van) de *bestaande* onderneming.¹⁴ Bij een (voornemen tot) herinvestering in een *nieuwe* onderneming (of een bestaande andere onderneming) kan in die situatie zowel de HIR als artikel 3.64 Wet IB 2001 niet worden toegepast. Artikel 3.64 Wet IB 2001 kan namelijk alleen worden toegepast als de *gehele* onderneming wordt gestaakt.

Stakingslijfrente

Het bedingen van een stakingslijfrente biedt de mogelijkheid om de belastingheffing over de stakingswinst uit te stellen.¹⁵ Dit kan indien de opbrengst wordt gebruikt voor een fiscaal gefaciliteerde oudedagsvoorziening (stakingslijfrente). De stakingslijfrente geldt alleen voor IB-ondernemers en niet voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

Stakingsaftrek

In de inkomstenbelasting geldt onder voorwaarden een tegemoetkoming in de vorm van een stakingsaftrek voor ondernemers die hun gehele onderneming staken.¹⁶ De stakingsaftrek bedraagt maximaal € 3.630 (bedrag in 2023) en komt in aftrek op de winst. De stakingsaftrek geldt alleen voor IB-ondernemers en niet voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

MKB-winstvrijstelling

De zogenoemde MKB-winstvrijstelling vermindert de winst (zowel jaarwinst als stakingswinst) waarover inkomstenbelasting geheven wordt en heeft ongeveer het effect van de toepassing van een lager belastingtarief op ondernemingswinst. De MKB-winstvrijstelling bedraagt 14% van het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen nadat dit bedrag is verminderd met de ondernemersaftrek.¹⁷

Landbouwwinstvrijstelling

De landbouwwinstvrijstelling wordt toegepast op grond van artikel 3.12 Wet IB 2001 indien bij bedrijfsbeëindiging de landbouwgronden worden verkocht. Hierdoor worden winsten op landbouwgronden die niet komen door bestemmingswijzigingen, het uitoefenen van het bedrijf, of

¹³ Kamerstukken II 2000/01, 27209, nr. 6, p. 11.

¹⁴ Zie ook onderdeel 2.5 van het HIR-besluit (Besluit van 13 juli 2022 nr. 2022-4487, Stcrt. 2022, 19071).

¹⁵ Artikel 3.129 Wet IB 2001.

¹⁶ Artikel 3.79 Wet IB 2001.

¹⁷ Artikel 3.74 Wet IB 2001. De ondernemersaftrek is het gezamenlijke bedrag van de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaftrek.

door aangebrachte verbeteringen (met andere woorden tot de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming) vrijgesteld van inkomstenbelasting. Op dit moment loopt een evaluatie van de landbouwvrijstelling naar de werking en neveneffecten van de regeling. De verwachting is dat de resultaten daarvan eind 2023 met de Kamer kunnen worden gedeeld.

2.1.3. Appreciatie aandachtspunten

Aandachtspunt 1: Beperkte mogelijkheden voor toepassing HIR bij gedeeltelijk staken

Door de sector is als punt aangedragen dat het bij een staking van een gedeelte van de onderneming niet mogelijk is om de HIR of artikel 3.64 Wet IB 2001 toe te passen, indien het voornemen bestaat om te herinvesteren in een *nieuwe* onderneming. Onderschreven kan worden dat dit in de praktijk (ingeval de HIR niet kan worden toegepast) een fiscale belemmering kan zijn en dat het wenselijk is om deze belemmering voor zover mogelijk op te lossen.

Er zijn twee mogelijke wetswijzigingen onderzocht.

Ten eerste betreft dit een wetswijziging van artikel 3.64 Wet IB 2001.

Uit een eerste weging van de gevolgen voor de uitvoering (Belastingdienst) blijkt dat de voorkeur bestaat om de oplossing te zoeken in de HIR (artikel 3.54 Wet IB 2001) en niet in artikel 3.64 Wet IB 2001. Het voordeel daarvan is dat geen gebruik hoeft te worden gemaakt van de systematiek waarbij - via een handmatig proces - een conserverende aanslag wordt opgelegd. Hiermee wordt eventuele invorderingsproblematiek zoveel mogelijk voorkomen.

Vervolgens is een mogelijke wetswijziging van de HIR onderzocht.

De gedachte is dat het mogelijk wordt om een HIR te vormen ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel in het kader van het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen, indien aannemelijk wordt gemaakt dat het bedrag van die reserve in het jaar van die vervreemding of in de daarop volgende drie jaren zal worden geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel ten behoeve van een *andere* onderneming waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet.

Als een dergelijke HIR is gevormd, kan bij tijdige herinvestering het bedrag van die reserve in mindering worden gebracht op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die worden aangeschaft of voortgebracht ten behoeve van die andere onderneming. Hierbij moet worden voldaan aan de huidige voorwaarden van de HIR, zoals de boekwaarde-eis. In dat geval wordt de HIR gelijktijdig en voor hetzelfde bedrag opgenomen in de winst van de onderneming die de HIR heeft gevormd.

Ten aanzien van de uitbreiding van de HIR is een *tweetal deelvarianten* voorzien van een budgettaire raming:

1. De wettekst wordt aangepast zodat **elke** ondernemer betaling over de winst voortvloeiend uit de vervreemding van bedrijfsmiddelen bij een gedeeltelijke staking kan uitstellen voor zover deze (onder voorwaarden) wordt geherinvesteerd in bedrijfsmiddelen in een andere onderneming (**variant 1**).
2. De wettekst wordt aangepast zodat **enkel** ondernemers die gedeeltelijk staken als gevolg van overheidsingrijpen (zoals bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001 – Lbv en Lbv-plus worden toegevoegd aan de lijst van overheidsingrijpen in artikel 12a UBIB) betaling over de winst voortvloeiend uit de vervreemding van bedrijfsmiddelen bij een gedeeltelijke staking kan uitstellen voor zover deze (onder voorwaarden) wordt geherinvesteerd in een andere onderneming (**variant 2**).

In onderstaande tabel is zowel het budgettaire effect op transactiebasis, dat wil zeggen per belastingjaar, als het lastenrelevante effect getoond. Door de maatregel worden belastingopbrengsten verschoven in de tijd. Volgens de begrotingsregels is het lastenrelevante effect (dat eventueel gedekt moet worden) in dat geval de vlakke budgettaire reeks met dezelfde contante waarde als de reeks op transactiebasis.

Tabel 1: budgettaire effect (miljoen euro; + is saldoverbeterend)

	2024	2025	2026	2027	Struc.
<i>Variant 1</i>					
Transactiebasis	-30	-29	-28	-27	-4
Lastenrelevant	-8	-8	-8	-8	-7
<i>Variant 2</i>					
Transactiebasis	-9	-9	-8	-8	0
Lastenrelevant	-1	-1	-1	-1	0

Momenteel wordt variant 2 in wetgeving voorbereid. De gedachte is dat het mogelijk wordt om een HIR te vormen ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel in het kader van het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen (zoals ook bij de Voorjaarsbesluitvorming is aangegeven), indien aannemelijk wordt gemaakt dat het bedrag van die reserve in het jaar van die vervreemding of in de daarop volgende drie jaren zal worden geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel ten behoeve van een *andere* onderneming waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet. Als een dergelijke HIR is gevormd, kan bij tijdige herinvestering het bedrag van die reserve in mindering worden gebracht op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die worden aangeschaft of voortgebracht ten behoeve van die andere onderneming. In dat geval wordt de HIR gelijktijdig en voor hetzelfde bedrag opgenomen in de winst van de onderneming die de HIR heeft gevormd. Deze maatregel zal worden opgenomen in het Belastingplan 2024.

Aandachtspunt 5: toepassing HIR wordt volgens sector soms beperkt door de boekwaarde-eis, bijvoorbeeld bij vastgoed (met een hoge boekwaarde).

Gelet op het hiervoor beschreven doel van de boekwaarde-eis - uitstel van belastingheffing over stille reserves is niet nodig voor zover de (her)investeringen kunnen worden voldaan uit het niet-belaste deel van de opbrengst - ligt het niet voor de hand om deze eis te wijzigen (voor alle belastingplichtigen in de inkomsten- en vennootschapsbelasting).

Aandachtspunt 2: combinatie geruisloze inbreng in een bv (artikel 3.65 Wet IB 2001) en deelname aan de beëindigingsregeling in verband met de voorwaarde van voortzetting van de onderneming

Het aangedragen punt betreft het voortzettingsvraagstuk indien gelijktijdig met de deelname aan de opkoopregeling de onderneming geruisloos in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv) wordt ingebracht.

Dit punt is nader onderzocht. De conclusie is dat het niet voor de hand ligt om de voorwaarden voor een geruisloze inbreng aan te passen.

Indien een onderneming in het verleden fiscaal geruisloos in een bv is ingebracht zonder dat die inbreng onderdeel uitmaakte van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming, dan zal het deelnemen aan een beëindigingsregeling in beginsel geen belemmering opleveren voor de faciliteit.

Slechts indien de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming, blijft de faciliteit om een onderneming geruisloos

in te brengen in een bv ex artikel 3.65 Wet IB 2001 buiten toepassing. Dit volgt uit de jurisprudentie en staat opgenomen in onderdeel 4.2.1 van het Besluit geruisloze omzetting.¹⁸ Hieruit blijkt dat het niet mogelijk is om een onderneming fiscaal geruisloos in te brengen in een bv, indien het voornemen bestaat om de onderneming over te dragen of te liquideren. Het is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval of er sprake is van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming. De beoordeling of hier in een individueel geval sprake van is, is voorbehouden aan de inspecteur. Met deze voorwaarde wordt onbedoeld gebruik van de faciliteit voorkomen. Het ligt niet voor de hand om deze (generieke) voorwaarde aan te passen.

Aandachtspunt 3: Beperkte mogelijkheden stakingslijfrente voor bepaalde (leeftijds)groepen en verruimen mogelijkheden stakingslijfrente

De ondernemer die (een deel van) zijn onderneming staakt, kan zijn stakingswinst omzetten in een lijfrente (stakingslijfrente, artikel 3.129 Wet IB 2001). Het aangedragen punt houdt in dat de stakingslijfrente beperkte mogelijkheden biedt voor bepaalde (leeftijds)groepen. De maximumbedragen in 2023 voor lijfrentepremieaftrek zijn:

1. € 510.970 (61 jaar en 10 maanden (of ouder));
2. € 255.495 (tussen 51 jaar en 10 maanden en 61 jaar en 10 maanden);
3. € 127.755 (overige gevallen).

Aangedragen aanpassingen zijn om:

1. de gehele leeftijdseis bij de stakingslijfrente af te schaffen (dus één maximaal bedrag ongeacht leeftijd) (variant 1), of
2. om alleen in geval van overheidsingrijpen toepassing van het hoogste maximumbedrag mogelijk te maken ongeacht de werkelijke leeftijd (variant 2).

Het verruimen van de maximumbedragen is een politieke keuze.

Aan het verruimen van de mogelijkheden van de stakingslijfrente zitten budgettaire aspecten. Een eerste inschatting van de budgettaire consequenties van variant 1 en variant 2 zijn hieronder opgenomen (uitgaande van invoering per 2024). Door de maatregel worden belastingopbrengsten verschoven in de tijd. Volgens de begrotingsregels is het lastenrelevante effect (dat eventueel gedekt moet worden) de vlakke reeks met dezelfde contante waarde. De budgettaire gevolgen zijn relatief beperkt doordat er in principe geen belastinggrondslag verloren gaat, maar het vooral om een schuif in de tijd gaat.

Tabel 2: budgettaire effect (miljoen euro; + is saldoverbeterend)

	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
<i>Variant 1</i>						
Transactiebasis	-17	-17	-17	-18	-18	-7
Lastenrelevant	-10	-10	-10	-10	-10	-10
<i>Variant 2</i>						
Transactiebasis	-11	-11	-11	-11	-12	-1
Lastenrelevant	-3	-3	-3	-3	-3	-3

Aandachtspunt 6: Stakingswinsten lager belasten bijvoorbeeld door een verruiming van de MKB-winstvrijstelling of een verruiming van de stakingsaftrek. De stakingsaftrek bedraagt sinds 2001 € 3.630.

Het verruimen van de MKB-winstvrijstelling en de stakingsaftrek is een politieke keuze.

¹⁸ Besluit van 30 juni 2010, DGB2010/3599M, Staatscourant 2010, nr. 10512.

Een dergelijke maatregel geldt niet alleen voor de agrariërs die van de beëindigingsregeling gebruik willen maken, maar voor alle IB-ondernemers (in geval van staken wel na vermindering met een in het verleden genoten bedrag aan stakingsaftrek).

Deze maatregelen pakken dus geen specifiek knelpunt aan, maar dragen er slechts aan bij dat het bedrag dat een ondernemer overhoudt na deelname aan een beëindigingsregeling en na het afrekenen naar aanleiding van het staken van de onderneming hoger wordt.

Meer specifiek voor de stakingsaftrek lijkt er weinig tot geen rechtvaardiging te bestaan om stakingswinst anders of minder zwaar te belasten dan reguliere winst (of ander arbeidsinkomen). Eerder is voorgesteld om de stakingsaftrek af te schaffen (zie bouwstenen fiche 114).¹⁹

De fiscale ondernemersregelingen, waaronder de stakingsaftrek en de MKB-winstvrijstelling, worden dit jaar geëvalueerd.

Een eerste inschatting van de budgettaire consequenties zijn als volgt.

Een verhoging van de MKB-winstvrijstelling met 1%-punt (van 14% naar 15%) kost circa € 125 miljoen (sleuteltabel 2023)²⁰;

Als de MKB-winstvrijstelling wordt verhoogd, lijkt het voor de hand te liggen dat ook de terbeschikkingstellingsvrijstelling wordt verhoogd, hetgeen circa € 1,7 miljoen kost per 1%-punt; Een verhoging van de stakingsaftrek met € 100 kost circa € 0,5 miljoen (sleuteltabel 2023). Bij een forse verhoging van de stakingsaftrek moet rekening gehouden worden met een afslag van maximaal 20% (de sleutel wordt dan € 0,4 miljoen).

Een generieke verhoging van de stakingsaftrek voor alle ondernemers met bijvoorbeeld € 20.000 van € 3.630 naar € 23.630 gaat derhalve gepaard met een derving van tussen de € 80 en € 100 miljoen. Een stakende IB-ondernemer met voldoende winst heeft hiermee een extra voordeel ten opzichte van de huidige situatie van $\text{circa } € 20.000 * (1 - 0,14) * 36,93\% = \text{circa } € 6.350$. Voor de gemiddelde stakende ondernemer is dit waarschijnlijk ten opzichte van zijn stakingswinst een relatief beperkt bedrag.

Opgemerkt zij dat het maximumbedrag van de stakingsaftrek nog wordt verminderd – maar niet verder dan tot nihil – met de in voorafgaande jaren door de ondernemer genoten bedragen aan stakingsaftrek.

Aandachtspunt 4: Onduidelijkheid over toerekening van de subsidie aan de waardevermindering van landbouwgronden, zodat hierop eventueel de landbouwvrijstelling kan worden toegepast.

De taskforce heeft aangegeven dat het aanbeveling verdient om hier in de toelichting op de beëindigingsregelingen zoveel mogelijk duidelijkheid te geven over of een gedeelte van de subsidie, en zo ja, welk gedeelte van de subsidie ziet op de waardevermindering van landbouwgronden.

2.2. Omzetbelasting

2.2.1. Appreciatie aandachtspunten

Aandachtspunt 7: In sommige gevallen moeten agrariërs btw terugbetalen aan de fiscus naar aanleiding van de verkoop van hun grond en gebouwen aan de provincie (als gevolg van herziening).

Het geheel of gedeeltelijk beëindigen van een onderneming leidt op zichzelf niet tot verschuldigheid van btw/herziening. Dit kan wel aan de orde zijn indien er bij de

¹⁹ Kamerstukken II 2019/20, 32140, nr. 71, bijlage Fichebundel beleidsopties, p. 214.

²⁰ Voorjaarsnota 2023, zie Kamerstukken II 2022/23, 36350, nr. 1, p. 217.

bedrijfsbeëindiging bijvoorbeeld gronden en/of gebouwen worden overgedragen. Binnen de Lbv en de Lbv-plus is geen sprake van levering van gronden en gebouwen aan de provincie en teruglevering aan de agrariër. Er treedt daarom geen herziening van btw op als direct gevolg van deelname aan deze beëindigingsregelingen. Dit knelpunt in de omzetbelasting doet zich derhalve niet voor.

2.3. Overdrachtsbelasting

2.3.1. Appreciatie aandachtspunten

Aandachtspunten 8 tot en met 10: niet voldoen aan voortzettingsvereisten met betrekking tot de vrijstelling voor overdracht aan familie, de vrijstelling voor inbreng in nv/bv of personenvennootschap en de vrijstelling voor verkrijging van cultuurgrond.

De Lbv en de Lbv-plus hebben ten doel dat de agrarische ondernemer zijn veehouderij-activiteiten beëindigt. Op zichzelf beschouwd leidt het feit dat een bedrijf geheel of gedeeltelijk wordt beëindigd niet tot heffing van overdrachtsbelasting. Overdrachtsbelasting wordt immers geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken, wat niet aan de orde hoeft te zijn.

In voorkomende gevallen kan deelname aan de beëindigingsregelingen ertoe leiden dat niet aan voortzettingsvereisten wordt voldaan van eerder door de veehouder toegepaste overdrachtsbelastingvrijstellingen (de vrijstelling wordt dan 'teruggenomen'). Als gevolg daarvan kan naheffing optreden voor drie (ondernemings-)vrijstellingen:

1. bij overdracht aan familie in het kader van bedrijfsopvolging;
2. bij omzetting in een bv/nv of inbreng in een personenvennootschap;
3. bij verkrijging van cultuurgrond (die bedrijfsmatig ten behoeve van de landbouw moet worden geëxploiteerd).

De generieke oplossing (die niet als staatssteun kwalificeert), namelijk om de voortzettingsvereisten te schrappen uit de betrokken ondernemersvrijstellingen, wordt sterk ontraden omdat het niet proportioneel is, aangezien:

- het de essentiële voorwaarden uit de ondernemersfaciliteit haalt (namelijk dat de ondernemer zijn onderneming voortzet);
- dit ook voor andere ondernemers zou moeten gelden;
- dat mogelijk onbedoelde belastingconstructies in de hand werkt; en
- mogelijk erg kostbaar zou zijn.

Een specifieke oplossing, enkel voor deelnemende veehouders aan deze of gelijksoortige regeling(en) kwalificeert als staatssteun. Dat is enkel mogelijk als de Europese Commissie dat goedkeurt en vergt dat deze steun als aanvullende steunmaatregel moet worden genotificeerd. Nederland heeft met Lbv-plus echter de maximale ruimte binnen de staatssteunregelgeving reeds gebruikt. Er is derhalve daarvoor geen kans op goedkeuring door de Europese Commissie. Bovendien zou dit een goede onderbouwing van de noodzaak en het effect van de fiscale maatregelen in het licht van de doelstelling van de beëindigingsregeling(en) vragen, hetgeen in dit geval niet goed mogelijk is. Zo moet worden onderbouwd dat de fiscale steun ertoe zal leiden dat een veehouder gestimuleerd wordt deel te nemen aan de regeling (stimulerend effect), hoe groot de verwachte groep ondernemers is die gebruik maakt van de regeling en wat het financiële voordeel van de maatregel is voor een agrarische ondernemer (steunequivalent).

- Op basis van gesprekken met LNV en LTO, en de conclusies van een evaluatie van een vergelijkbare beëindigingsregeling voor varkenshouderijen (Srv), blijkt dat kennis hierover grotendeels ontbreekt.
- Tegelijkertijd geven zowel LNV als de evaluatie van de Srv aan dat niet aannemelijk is dat een naheffing van overdrachtsbelasting een grote rol speelt bij de afweging van agrarische ondernemers in den brede om al dan niet deel te nemen aan een beëindigingsregeling. De naheffing van overdrachtsbelasting zal mogelijk voorkomen en kan dan bij de betrokken ondernemer wel als knelpunt worden ervaren, maar naar verwachting zal dit zich relatief weinig voordoen.
- De doorlooptijd van de Lbv en Lbv-plus (tussen moment van het indienen van een subsidieaanvraag en het daadwerkelijk beëindigen van bepaalde activiteiten) is ook substantieel. Dat maakt dat sommige veehouders de voorwaarden voor de vrijstelling niet schenden. Ook als cultuurgrond die is verkregen met toepassing van de cultuurgrondvrijstelling na deelname aan de beëindigingsregeling op andere wijze ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt, blijft de eerder toegepaste vrijstelling in stand. Dit zal uiteraard afhangen van de specifieke feiten en omstandigheden van de individuele ondernemer.
- Uit (beperkte) beschikbare cijfers is een ruwe schatting gemaakt van het totale financiële belang van de naheffingen. Uitgaande van beschikbare gegevens over het gebruik van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting en 900 uitgekochte veehouders binnen de Lbv en Lbv-plus-regeling wordt het budgettaire belang grofweg op circa € 21 miljoen geraamd.

Tabel 3: Gebruik vrijstellingen overdrachtsbelasting door veehouders

	Aantal veehouders	Budgettair belang	Gemiddelde naheffing per staking
Cultuurgronden	121	€ 15.245.800	€ 125.942
Overdracht in de familiesfeer	54	€ 5.026.470	€ 93.790
Omzetting in nv/bv of inbreng in personenvennootschap	6	€ 611.268	€ 95.054

Deze bedragen zijn vermoedelijk een overschatting. Met name is dat omdat de raming geen rekening houdt met de doorlooptijd van de aanvraag van de Lbv en Lbv-plus. Deze is enkel gebaseerd op het gebruik van de overdrachtsbelastingvrijstellingen in het afgelopen decennium. Daarnaast bestaat er mogelijk voor bepaalde veehouders ook handelingsperspectief om naheffing te voorkomen. Hierdoor zal het vermoedelijke aantal veehouders dat wordt geconfronteerd met een naheffing waarschijnlijk ook lager liggen.

LTO geeft aan dat de generatie die recent een bedrijf heeft overgenomen naar verwachting veel minder van plan zal zijn om deel te nemen aan een beëindigingsregeling. Hiermee zou het budgettaire effect € 5 miljoen lager uitvallen. Mocht in individuele gevallen na een recente overname toch overwogen worden om deel te nemen aan een beëindigingsregeling, dan speelt een naheffing van de OVB volgens LTO wel een rol in de besluitvorming.

Ten opzichte van het budgettaire beslag van de beëindigingsregelingen als geheel (€ 1,475 miljard) is de budgettaire derving van de naheffingen derhalve relatief gering. Dat neemt niet weg dat deze in individuele gevallen wel aanzienlijk kan zijn.

In de raming is geen rekening gehouden met de uitkoop van veehouders na de Lbv- en Lbv-plus-regeling. Onder het uitgangspunt dat het gebruik van de vrijstellingen zich het komende decennium in gelijke mate voortzet, zou dit betekenen dat de beëindiging door 5.000 veehouders leidt tot een tien maal hogere budgettaire opbrengst. Het is echter niet waarschijnlijk dat er in de populatie veehouders die gebruik gaan maken van een beëindigingsregeling in de periode 2024-

2033 nog in dezelfde mate als eerder gebruik wordt gemaakt van een van de drie vrijstellingen. Hierdoor zal de hiervoor geschetste opbrengst zich naar alle waarschijnlijkheid niet manifesteren. Het advies is om voor de overdrachtsbelasting ook géén specifieke flankerende fiscale maatregelen te treffen. De gesignaleerde aandachtspunten zijn, gezien vanuit de beëindigingsregeling als geheel, onvoldoende substantieel.

2.4. Formeel recht en invordering

2.4.1. Appreciatie aandachtspunten

Aandachtspunt 11: Betalingsregeling ter tegemoetkoming

Dit aandachtspunt hoeft niet verder te worden onderzocht. Een agrariër kan in beginsel zelf beslissen of hij gebruik maakt van een beëindigingsregeling waarmee hij zijn onderneming geheel of gedeeltelijk staakt. Als de onderneming wordt gestaakt zal er - net zoals dat geldt voor iedere andere ondernemer - moeten worden afgerekend over de (stakings)winst.

Wanneer de onderneming is gestaakt en sprake is van (tijdelijk) onvoldoende middelen om de belastingschuld binnen de geldende betalingstermijn te voldoen, kan (telefonisch) worden verzocht om kortlopend uitstel van betaling van de belastingschuld, voor een periode van vier maanden. Daarnaast kan de ontvanger onder voorwaarden op verzoek voor maximaal twaalf maanden uitstel van betaling verlenen.

Indien de agrariër een nieuwe onderneming start, kan de verschuldigde inkomstenbelasting die volgt uit de met of bij de staking behaalde winst die is toe te rekenen aan bedrijfsmiddelen en aan de HIR onder voorwaarden worden doorgeschoven naar deze nieuwe of bestaande onderneming (de doorschuifregeling van art. 3.64 Wet IB 2001). De hiervoor geldende uitstelregeling is primair geïntroduceerd om (waar mogelijk) fiscale belemmeringen weg te nemen bij ingrijpende herstructureringen in de land- en tuinbouwsector. Sinds 2008 is deze regeling op alle sectoren van de economie van toepassing. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, kan in deze situatie uitstel van maximaal twaalf maanden worden verleend.

Aandachtspunt 12: Belastingschade

In de Lbv- en de Lbv-plus-regeling wordt civielrechtelijk geen compensatie geboden voor eventuele belastingschade die agrariërs als gevolg van vrijwillige beëindiging van hun bedrijf ondervinden. Om die reden is de fiscale behandeling van belastingschade - zoals volgt uit de jurisprudentie en is beschreven in het besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP2001/1559M - voor de Lbv- en de Lbv-plus-regeling in beginsel niet relevant. Op dit moment wordt overigens gewerkt aan een update van het hiervoor genoemde besluit. Inhoudelijk zullen die regels niet worden gewijzigd. Dit houdt in dat de vergoeding van belastingschade niet tot heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting leidt. Er is echter geen sprake van belastingschade als een redelijk handelende ondernemer die in gelijke omstandigheden verkeert als de belastingplichtige, rekening houdend met de belastingheffing over de boekwinst, ook zonder (dreigende) onteigening dezelfde transactie zou zijn aangegaan. Het zal dan gaan om een aanbod dat zo goed is dat het redelijkerwijze niet kan worden afgeslagen.

2.5. Schenk- en erfbelasting

2.5.1. Bestaande faciliteiten bij bedrijfsbeëindiging

Als een onderneming door schenking of vererving overgaat op een andere persoon is in beginsel schenk- of erfbelasting verschuldigd. Dit speelt met name bij de bedrijfsopvolging door een volgende generatie, zoals bij agrariërs vaak het geval is. Om te voorkomen dat door de verschuldigde schenk- of erfbelasting de bedrijfscontinuïteit in gevaar komt, is de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in het leven geroepen. Deze houdt kortgezegd in dat er een vrijstelling van 100% van de waarde van de onderneming tot € 1,2 miljoen en 83% over het meerdere wordt toegepast, indien aan de voorwaarden wordt voldaan. Zo moet de overdrager van het ondernemingsvermogen voldoen aan het bezitsvereiste (vijf jaar bij schenking, één jaar bij overlijden) en de verkrijger moet de onderneming minimaal vijf jaar voortzetten (voortzettingvereiste). De bezits- en voortzettingseis kunnen soms belemmerend uitpakken voor de dynamiek van ondernemingen. Voor de voortzettingstermijn geldt een faciliteit bij 'overheidsingrijpen' waarbij wordt aangesloten bij het in onderdeel 2.1.2 besproken overheidsingrijpen: artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001 en artikel 12a UBIB 2001. Zoals toegezegd in de kabinetsreactie op de evaluatie van de BOR en DSR wordt de Tweede Kamer in juni geïnformeerd over de uitkomsten van het vervolgonderzoek naar de BOR en DSR en de daaruit voortvloeiende maatregelen in de BOR en DSR, waaronder een versoepeling van de bezits- en voortzettingseis.²¹

²¹Zie Kamerstukken II 2022/23, 32637, nr. 525 voor de kabinetsreactie en CPB (2022), Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht, Den Haag voor de evaluatie.