

Bijlage 2 - OUTPUT WERKGROEP FISCALE ASPECTEN INZAKE RPAV-1 C.Q. MGA-1

Algemene inleiding

13 februari 2023

Vanuit het Platform Landbouw is de Werkgroep fiscale aspecten RPAV-1 c.q. MGA-1 ingesteld. De werkgroep heeft de opdracht meegekregen om fiscale vragen te inventariseren en te beantwoorden rondom de 'Regeling provinciale aankoop en beëindiging veehouderijen nabij natuurgebieden tranche 1' (kortweg RPAV-1 c.q. MGA-1; hierna: MGA-1). Hiermee wordt beoogd zoveel als mogelijk aan de voorkant duidelijkheid te verschaffen aan veehouders, financieel dienstverleners en de Belastingdienst.

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

Deze notitie behandelt de fiscale aspecten in geval van aankoop door de provincie van een vestiging van een veehouderij in het kader van MGA-1.

Bij aankoop door de provincie van een vestiging van een veehouderij in het kader van MGA-1 kunnen vergoedingen worden toegekend voor:

- het laten vervallen van productierechten;
- de aankoop van bedrijfsmiddelen en bedrijfsgebouwen;
- de aankoop van landbouwgrond;
- de sloop van bedrijfsgebouwen.

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 MGA-1
 - a. Fiscale behandeling vergoeding i.v.m. het laten vervallen van productierechten
 - b. Fiscale behandeling vergoeding bij verkrijging van bedrijfsmiddelen en bedrijfsgebouwen
 - c. Fiscale behandeling vergoeding i.v.m. verkrijging van landbouwgrond
2. Momenten van (stakings-)winstneming
3. Moment van staking
4. Fiscale behandeling sloopkosten
5. Toepassing herinvesteringsreserve

Omzetbelasting

6. Fiscale behandeling vergoeding in het kader van MGA-1
7. Aftrek omzetbelasting op sloopkosten
8. Toepassing herzieningsregeling bedrijfsgebouwen

Overdrachtsbelasting

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

Schenk- en erfbelasting

12. Gevolgen m.b.t. de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in relatie tot de bezitseis

13. 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 3 februari 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 MGA-1 fiscaal behandeld?

Antwoord

Bij vergoedingen die worden verstrekt bij aankoop door de provincie op basis van MGA-1 is sprake van vergoedingen voor **vermogensschade**. Uit de regeling blijkt eenduidig dat de provincie de bedrijfslocatie koopt op basis van de marktwaarde. Er is in de onderhavige gevallen geen sprake van een vergoeding voor een eventuele inkomensschade.

Bij MGA-1 wordt in de vergoedingen de compensatie voor de navolgende bedrijfsmiddelen onderkend (vermogensschade):

- a. *Het 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 als stakingswinst aangemerkt (zie vraag 2 en 3). Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 5.
- b. *Verkrijging van bedrijfsmiddelen en bedrijfsgebouwen:*
Vergoedingen voor aan de provincie verkochte bedrijfsmiddelen en bedrijfsgebouwen alsmede bijbehorende bouwwerken kwalificeren als een vermogensschadevergoeding. MGA-1 ziet op het aankopen van de tot de veehouderij behorende roerende en onroerende bedrijfsmiddelen. De vergoedingen hiervoor kwalificeren als vermogensschade. De behaalde boekwinst wordt in beginsel belast als stakingswinst. Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 5.
- c. *Verkrijging van landbouwgrond:*
Vergoedingen voor het aankopen van landbouwgronden door de provincie in het kader van MGA-1 kwalificeren als een vermogensschadevergoeding. Onder landbouwgronden wordt in beginsel ook de ondergrond van de bedrijfsgebouwen begrepen.

Landbouwgrond is onder MGA-1 als volgt gedefinieerd: 'bij een vestiging van een veehouderij behorende grond met een landbouwbestemming die wordt gebruikt voor de veehouderij, met uitzondering van de grond onder en rond de bedrijfswoning'.

De behaalde boekwinst kan, als aan de voorwaarden wordt voldaan, onder de landbouwvrijstelling worden gerangschikt. Voor zover de boekwinst op landbouwgrond niet voldoet aan de voorwaarden voor de landbouwvrijstelling, wordt deze in beginsel belast als stakingswinst. Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve wordt verwezen naar vraag 5.

Resultaat uit overige werkzaamheden

Er kan sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden in het geval de bedrijfsmiddelen zoals productierechten, bedrijfsgebouwen en/of de grond 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 5.

Bij resultaat uit overige werkzaamheden is de landbouwvrijstelling niet van toepassing.

Box-3

Voor zover sprake is van een pachtsituatie waarin de bedrijfsgebouwen, landbouwgronden en/of productierechten bij de verpachter tot het box-3 vermogen behoren en deze zijn verpacht aan een derde/veehouderij, worden deze bezittingen forfaitair belast in box 3.

Verkoop in het kader van MGA-1 dient uiteraard in overleg met de pachter te geschieden, waarbij de verpachter naar verwachting een pachtontbindingsvergoeding verschuldigd is aan de pachter. Deze is bij de verpachter niet aftrekbaar. Daarentegen wel bij de pachter (ondernemer) belast.

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

Antwoord

Deelname aan MGA-1 zal doorgaans leiden tot staking van (een gedeelte van) de onderneming nu de veehouderij op de locatie moet worden beëindigd.

Op basis van goed koopmansgebruik heeft een deelnemer aan MGA-1 de keuze om winst te nemen bij het sluiten van de obligatoire (koop)overeenkomst met de provincie dan wel het tijdstip van juridische levering.

Als de provincie en belanghebbende overeenkomen dat de economische eigendom wordt overgedragen voorafgaand aan het tijdstip van de juridische levering, moet de winst uiterlijk worden genomen op het moment dat de economische eigendom overgaat. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer partijen overeenkomen dat het goed voor rekening en risico van de provincie komt vanaf de feitelijke levering die vooraf zal gaan aan de juridische levering.

Met betrekking tot de vergoeding die wordt 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.

3. Op welk moment wordt de onderneming gestaakt?

Antwoord

Op het moment van het sluiten van de overeenkomst met de provincie begint de (gedeeltelijke) staking. Daarna beëindigt de ondernemer in fases het bedrijf.

Afhankelijk van de gemaakte afspraak met de provincie sloop de ondernemer zelf de bedrijfsgebouwen of worden deze aangekocht door de provincie, waarna sloop plaatsvindt door de provincie.

De stakingswinst moet uiterlijk worden genomen op het moment dat een bedrijfsmiddel juridisch wordt geleverd of bij eerdere levering van de economische eigendom (zie vraag 2).

4. Hoe om te gaan met de sloopkosten?

Antwoord

Uit de MGA-1 volgt dat de provincie de bedrijfsgebouwen koopt en vervolgens sloop. Op basis van dat uitgangspunt komt de ondernemer in beginsel niet aan sloop toe. Als de ondernemer echter met

de provincie overeenkomt dat de sloop voor rekening en risico van de ondernemer plaatsvindt, dan ontvangt de ondernemer hiervoor een vergoeding. De sloopkosten worden hierop in mindering gebracht. Deze staan immers in causaal verband met de ontvangen vergoeding.

5. Op welke wijze kan de herinvesteringsreserve worden toegepast?

Antwoord

De aankoop door de provincie van een vestiging van een veehouderij in het kader van MGA-1 zal doorgaans kwalificeren als overheidsingrijpen.

In het besluit inzake de herinvesteringsreserve van 13 juli 2022, nr. 2022-4487 (Stcrt. 2022, 19071) is bepaald dat verkoop aan de provincie in het kader van MGA-1 is gebaseerd op een besluit op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu van een publiekrechtelijke rechtspersoon als bedoeld in artikel 3.54, lid 12, onderdeel b, van de Wet IB 2001.

Er is sprake van overheidsingrijpen in de zin van deze bepaling wanneer door deelname aan MGA-1 wordt voldaan aan de voorwaarde dat de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding van de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm in belangrijke mate wordt beperkt. Het feit dat vrijwillig wordt deelgenomen aan de regeling is geen belemmering om tot overheidsingrijpen te kunnen concluderen. Bij vrijwillige deelname zal voor het antwoord op de vraag of sprake is van 'in belangrijke mate beperkt', de situatie van na verkoop in het kader van MGA-1 moeten worden vergeleken met de situatie die daaraan voorafgaat (zie onderdeel 6.3.3 van het besluit inzake de herinvesteringsreserve).

Als de aankoop door de provincie in het kader van MGA-1 kwalificeert als overheidsingrijpen, dan is de zogenaamde verruimde herinvesteringsreserve van toepassing (art. 3.54, lid 9 en 10 van de Wet IB 2001). Voor zover de boekwinst op bedrijfsgebouwen en/of productierechten 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, omdat cultuurgrond niet dezelfde economische functie vervult als bedrijfsgebouwen of productierechten; de uitzondering van art. 3.54, lid 10 van de Wet IB 2001 is niet van toepassing. Dit laatste laat overigens onverlet dat wanneer sprake is van een situatie als bedoeld in onderdeel 6.7 van besluit inzake de herinvesteringsreserve, een beroep kan worden gedaan op de daarin opgenomen goedkeuring.

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

OMZETBELASTING

6. Zijn de ontvangen vergoedingen vanuit MGA-1 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 (hierna: 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). Zo was een veehouder geen OB verschuldigd over de subsidie/bijdrage die hij ontving van de overheid wegens de vrijwillige beëindiging van zijn bedrijf (HvJ EU, Mohr, zaak C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72). Ook een landbouwer die een overheidssubsidie kreeg voor de vermindering van de aardappelproductie hoefde hierover geen OB te betalen (HvJ EU, 'Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG', zaak C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627). In beide gevallen was er geen aanwijsbare verbruiker van de prestatie en leverde de verbintenis de overheid geen eigen voordeel op. De overheid handelde in het algemeen belang, zonder dat goederen of diensten voor eigen gebruik werden verworven.

Uit deze arresten blijkt dus dat een door de overheid verstrekte vergoeding enkel belastbaar is wanneer daartegenover een prestatie van de ontvanger staat die wordt verbruikt door de subsidieverstrekker of een individualiseerbare derde. Daarvan is bij onderhavige uitvoering en vergoeding vanuit MGA-1 voor het laten vervallen van productierechten geen sprake. De ondernemer ontvangt deze vergoeding ten behoeve van het algemeen belang, te weten het structureel verminderen van de stikstofneerslag. Uit de regeling is geen individualiseerbaar verbruik vast te stellen anders dan de baat voor de samenleving in algemene zin. De vergoeding is erop gericht om de bestaande stikstofuitstoot van melkvee, varkens en pluimvee te verminderen en bestaande productiecapaciteit definitief en onherroepelijk uit de markt te halen om daarmee de stikstofdepositie op overbelaste gebieden te verminderen. Dat maakt dat er geen OB verschuldigd is over de van de provincie ontvangen vergoeding voor het laten vervallen van productierechten vanuit MGA-1.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat er bij andere vergoedingen in het kader van MGA-1 c.a. wel sprake kan zijn van een belastbare prestatie, zoals de levering van onroerende zaken of sloop in opdracht van de overheid. Dit zal per contract of koopovereenkomst beoordeeld dienen te worden.

7. Kan de omzetbelasting op de sloopkosten in aftrek worden gebracht indien sloop plaatsvindt in opdracht van de ondernemer?

Antwoord

Uitgangspunt is dat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor (sloop)kosten die betrekking hebben op belaste handelingen van de – al dan niet te staken – onderneming. Hieronder valt ook de situatie dat de ondernemer tegen vergoeding sloopt in opdracht van de overheid en ter zake een belaste prestatie verricht aan de overheid. Ook kan recht op aftrek van voorbelasting bestaan op kosten die een ondernemer 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 omzetbelasting (hierna: OB) totdat de laatste stakingshandeling is afgerond. In veel gevallen zal de

OB op de sloopkosten aftrekbaar zijn. Dat is in ieder geval zo als er sprake is van een volledige staking van het landbouwbedrijf en de sloop één van de laatste ondernemingshandelingen is binnen de bestaande onderneming.

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

De eventueel nog in het bedrijf aanwezige goederen (machines, voorraad, inventaris) zullen normaliter met OB moeten worden verkocht. Goederen die naar privé worden overgebracht moeten in principe ook met OB worden belast. De levering van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld.

8. 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 omzetbelasting (hierna: OB) zijn aangeschaft of gebouwd.

Voor zover dergelijke bedrijfsgebouwen/-terreinen worden geleverd aan de overheid of een andere 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 ingebruikname 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 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 onderneming.

Als op een geleverde onroerende zaak nog een herzieningstermijn rust en de betreffende levering is vrijgesteld van OB, dan wordt die onroerende zaak geacht tot het einde van de herzieningstermijn te zijn gebruikt voor vrijgestelde doeleinden. De voormalig veehouder kan zodoende worden geconfronteerd met (gedeeltelijke) herziening van eerder genoten aftrek van omzetbelasting op investeringen. Partijen zouden kunnen opteren voor een belaste levering om een dergelijke herziening te voorkomen. Uiteraard dienen partijen wel aan de daarvoor gestelde voorwaarden te voldoen en rekening te houden met de daaraan verbonden gevolgen

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 zelf in de sloop wordt voorzien en het bedrijfsterrein in gebruik blijft voor andere/nieuwe belaste activiteiten van de ondernemer, 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

9. 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 Wet IB 2001 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 een beëindigingsregeling bestaat, het voorts bekend is dat men een zogenoemde piekbelaster is en vervolgens daadwerkelijk deelneemt aan MGA-1, 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.

9. 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 in de weg. Wel moet uiteindelijk de gehele onderneming 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 MGA-1, dan zal de onderneming voordat de bedrijfsopvolging is voltooid worden gestaakt. 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 andere vrijstellingen (bijv. 15, lid 1, onderdeel q WBR) wel van toepassing waren/zijn.

In het geval van een gefaseerde bedrijfsoverdracht, waarbij de laatste fase wordt afgerond in het zicht van deelname aan de regeling, geldt:

In die situatie wordt niet voldaan aan het voortzettingsvereiste, zodat de eerder genoten vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel b WBR wordt teruggenomen, maar mogelijk dat andere vrijstellingen (bijv. 15, lid 1, onderdeel q WBR) wel van toepassing waren/zijn.

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 bedrijfsopvolger, 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. Dit standpunt 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.

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

Antwoord

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.

Bij deelname aan de MGA-1 binnen deze drie jaren wordt niet voldaan aan deze voorwaarde. 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.

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

Antwoord

In de MGA-1 regeling is opgenomen dat de provincie ook de landbouwgronden van de betreffende ondernemer koopt. Waar de overheid gebruik maakt van dit kooprecht kan dit in bepaalde situaties tot een naheffing van overdrachtsbelasting leiden bij de zittende ondernemer of eventueel zijn voorganger, indien bij de aankoop een beroep is gedaan op de toepassing van artikel 15, lid 1, onderdeel q WBR.

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.

Uit de MGA-1 regeling volgt dat de grond of voor natuur dan wel als ruilgrond wordt aangekocht ter verwerving van andere landbouwgrond in de directe omgeving van een natura-2000 gebied. De feitelijke aanwending van de grond bepaalt of de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel q WBR wordt teruggenomen.

Schenk- en erfbelasting

12. 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. Voor zover nieuwe activiteiten worden opgestart geldt dat de bezitstermijn aanvangt op het moment van het opstarten van de nieuwe activiteiten. Wel dient ten alle tijden dezelfde materiële onderneming aanwezig te blijven.

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

Antwoord

Staking van de onderneming als gevolg van deelname aan de MGA-1 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 (volg 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 aankoop door de provincie van een vestiging van een veehouderij in het kader van MGA-1 zal doorgaans kwalificeren als overheidsingrijpen (zie onderdeel 5), 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 art. 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.

Werkgroep fiscale aspecten RPAV-1 c.q. MGA-1,
13 februari 2023