



## **Fiscale knelpunten bij deelname aan de saneringsregeling Varkenshouderij**

De komende periode krijgen de varkenshouders die een aanvraag hebben gedaan voor de subsidieregeling sanering varkenshouderij (Srv) bericht of de aanvraag is toegewezen. Na ontvangst van de beschikking heeft u 8 weken de tijd voor een definitieve beslissing.

Die keuze is afhankelijk van verschillende factoren en afwegingen. Varkenshouders hebben daar in het voortraject al goed over nagedacht.

Het is echter belangrijk om een volledig inzicht te hebben om een weloverwogen keuze te kunnen maken?

Een van de afwegingen zal gebaseerd zijn op de financiële gevolgen van deelname aan de Srv. Die worden voor een groot deel bepaald door de fiscale wet- en regelgeving.

Om die financiële gevolgen goed over het voetlicht te brengen vormen de antwoorden op een aantal centrale vragen een vertrekpunt.

1. Welk gewenst perspectief heeft u op uw onderneming bij deelname aan de Srv?  
Wenst u de onderneming volledig te staken of slechts gedeeltelijk, door bijvoorbeeld door te gaan met een andere bestaande tak in de onderneming.  
Als u de volledige onderneming staakt wilt u dan wellicht een geheel nieuwe onderneming starten?
2. In welke vorm wordt uw onderneming gedreven? Eenmanszaak, (deelname in) een personenvennootschap (maatschap, VOF), Besloten Vennootschap (B.V.) of combinaties daar van?
3. Is de personenvennootschap minder dan 3 jaren geleden aangegaan en is daarbij het eigendom van onroerende zaken ingebracht? Of zijn er in die periode wijzigingen geweest in de gerechtigheid van economische eigendom in de onroerende zaken.  
Is de B.V. minder dan 3 jaar geleden opgericht en zijn daarbij de onroerende zaken ingebracht?
4. Wat is de omvang van de te ontvangen subsidiebedragen voor het inleveren van de varkensrechten en de sloop van de varkensstallen?
5. Heeft u inzicht in de te maken sloopkosten?

*Voor de beantwoording van deze vragen bestaat geen blauwdruk, iedere situatie is uniek!*

Als hoofdregel zal de ontvangen subsidie na aftrek van de te maken kosten worden belast met inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Ik ga er van uit dat de sloopkosten volledig in aftrek kunnen worden gebracht, nu de subsidie wordt verstrekt voor het verlies van waarde van de voor het houden van varkens gebruikte productiecapaciteit en niet voor de sloopkosten als zodanig. Overigens is momenteel nog niet duidelijk of de Belastingdienst de aftrek van omzetbelasting op sloopkosten toestaat in met name die situaties, waarbij de grond ná sloop niet meer wordt gebruikt voor belaste prestaties.

In de uitwerking hierna staat met name de onderneming in de inkomstenbelasting centraal.

### **De Srv is fiscaal bestempeld als een vorm van overheidsingrijpen.**

Dit geeft extra mogelijkheden voor de vorming en afboeking van een herinvesteringsreserve. Zo kunt u, alleen bij volledige staking van de onderneming, een nieuwe onderneming starten met toepassing van de verruimde herinvesteringsreserve. Die mogelijkheid bestaat niet als voorafgaand aan die nieuwe onderneming slechts gedeeltelijk wordt gestaakt.

Bij een gedeeltelijke staking kan alleen worden geherinvesteerd in een al bestaande bedrijfstak. De verruiming van de herinvesteringsreserve zit met name ook in de soepelere regels voor de afboeking. Zo zou de boekwinst op varkensseenheden zelfs kunnen worden afgeboekt op bedrijfsgebouwen. Bij toepassing van de herinvesteringsreserve blijven overigens de andere

voorwaarden onverkort van toepassing, zoals bijvoorbeeld de boekwaarde-eis en de termijn waarbinnen dient te worden geherinvesteerd.

Ook kunnen zaken uit het (recente) verleden, mogelijk addertjes in het heden worden bij deelname aan Srv.

- Indien u minder dan 3 jaar geleden een B.V. heeft opgericht en de onroerende zaken heeft ingebracht, heeft de B.V. voor de verkrijging van die zaken mogelijk een vrijstelling voor de (6%) overdrachtsbelasting gekregen. Een van de voorwaarden voor die vrijstelling is dat de B.V. de (gehele) ingebrachte onderneming minimaal 3 jaar wordt voortgezet. Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan, dan wordt de gehele vrijstelling teruggedronen en zal dan in ieder geval over de waarde van alle ingebrachte bedrijfsgebouwen, ondergrond en erf alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Deze sanctie geldt ook indien een zelfstandig gedeelte, bijvoorbeeld de varkenstak, wordt gestaakt.
- Iets soortgelijks lijkt ook te spelen als minder dan 3 jaar geleden een aandeel in de economische eigendom van onroerende zaken is verkregen door een of meer personen die deelnemen in een personenvennootschap. Dat is bijvoorbeeld aan de orde bij inbreng van onroerende zaken, vaak bij aanvang van de samenwerking, of bij gedeeltelijke overdracht van die zaken tijdens het bestaan van de personenvennootschap. Voor de verkrijging van de economische eigendom of een gedeelte daarvan zal een beroep zijn gedaan op een vrijstellingsbepaling. Voor één van die bepalingen (artikel 15, lid 1, e-1 Wet op de Belastingen Rechtsverkeer) is vereist dat de ingebrachte onderneming 3 jaar wordt voortgezet. Volgens de letterlijke tekst van de bepaling zou door de deelname aan de Srv alsnog 6% overdrachtsbelasting moeten worden betaald. In dat geval in ieder geval over de waarde van alle ingebrachte bedrijfsgebouwen, ondergrond en erf. Die sanctie lijkt overigens niet in overeenstemming met de bedoeling die de wetgever met deze bepaling heeft gehad.

Nadere duiding vanuit het ministerie van LNV met betrekking tot de bovengenoemde twee aandachtspunten:

De genoemde knelpunten voor wat betreft de overdrachtsbelasting hebben betrekking op de zogenaamde continuïteitseisen (aanhoudingseis aandelen en voortzettingseis onderneming) die de wetgever heeft opgenomen in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Het gaat daarbij onder meer om de verplichting om de verkregen onderneming gedurende een periode van 3 jaar voort te zetten. Deze eisen zijn opgenomen om misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrijstelling overdrachtsbelasting te voorkomen. Dat betekent echter niet dat deze eisen niet gelden als er geen sprake is van misbruik. In de uitvoeringspraktijk is deze 3-jaarstermijn helder en goed uitvoerbaar. Bij staken van de onderneming, waaronder faillissementen, wordt in alle gevallen de vrijstelling teruggedronen. Ook als het staken een gevolg is van overheidsingrijpen (onteigening) of overmacht. De wetgever heeft bewust geen tegenbewijsregeling opgenomen. De 3-jaarseis is hard en wordt in de praktijk ook strikt toegepast. Verzoeken om hardheidsclausule om af te wijken van de 3-jaarseis zijn ook steeds afgewezen. Binnen de huidige wet- en regelgeving kan dus geen oplossing worden gevonden.

- Als door deelname aan de Srv bedrijfsgebouwen die jonger zijn dan 10 jaar worden gesloopt krijgt men mogelijk te maken met de herzieningsregeling omzetbelasting. Immers, bij de bouw van de varkensstal is de omzetbelasting afgetrokken, omdat de stal zou worden gebruikt voor met btw belaste prestaties. Of daar aan wordt voldaan, wordt nog 9 jaar na het jaar van ingebruikname gevolgd. Voor ieder jaar dat daar niet (meer) aan wordt voldaan dient 10% van de oorspronkelijk afgetrokken omzetbelasting te worden terugbetaald. Mogelijk kan op basis van Europese jurisprudentie worden bepleit dat bij sloop van gebouwen er niet hoeft te worden herzien. Voor investeringsgoederen is de aftrek van voorbelasting na de eerste ingebruikneming niet definitief. Bij deze goederen wordt de aftrek in volgende boekjaren zo nodig jaarlijks 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. Het antwoord op deze vraag is daarom sterk afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van de betreffende onderneming. Wanneer de afbraak van de varkensstal tevens inhoudt dat de onderneming definitief wordt beëindigd en van voortzetting of van andere belaste economische activiteiten geen sprake is, zal normaliter de eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting op de voortbrengingskosten van de varkensstal herzien moeten worden. Wanneer de afbraak van de stal geen

bedrijfsbeëindiging inhoudt en het bedrijfsterrein in gebruik blijft voor belaste activiteiten, zal de herzieningsregeling in de regel niet leiden tot een herziening van de eerder in aftrek gebrachte voorbelasting. Daarmee is het sterk afhankelijk van de feiten van het geval of afbraak van een stal leidt tot herziening.

De bovenstaande visie heeft het ministerie van LNV in haar reactie op vragen van CoViVa bevestigd.

- Indien u in het verleden een onderneming hebt overgenomen, dan is er wellicht een meeropbrengst-clausule opgenomen. Die houdt in hoofdlijnen in dat u een bepaald deel van de meeropbrengst dient te delen met bijvoorbeeld uw broers en zussen. Die clausule geldt meestal voor een bepaalde tijd. Vaak zijn er uitsluitingsbepalingen. U dient duidelijk te hebben of deelname Srv voor u kan leiden tot het moeten delen van de meeropbrengst.
- Indien u minder dan 5 jaar geleden een onderneming tegen een prijs die lager was dan de vrije marktwaarde heeft overgenomen, zal er een waarschijnlijk een beroep zijn gedaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. U hebt dan een voorwaardelijke vrijstelling gekregen voor de schenk- of erfbelasting. De overgenomen onderneming dient dan wel 5 jaar te worden voortgezet. Dat is niet het geval indien u deelneemt aan de Srv.

### **Aftrekbaarheid van omzetbelasting bij sloop van stallen.**

Indien stallen worden gesloopt en de door sloop vrijgekomen grond vervolgens weer wordt gebruikt voor belaste prestaties is de in rekening gebrachte omzetbelasting van de sloop aftrekbaar.

Echter, bij deelname aan de Srv en volledige beëindiging van het bedrijf is er geen sprake meer van belaste prestaties. De ondernemer stopt immers met zijn economische activiteiten en is dan ook geen ondernemer meer. Dan lijkt het dat er geen omzetbelasting in aftrek gebracht kan worden.

Het zou goed zijn dat vooraf duidelijkheid wordt in welke gevallen de omzetbelasting op sloopkosten aftrekbaar is.

Nadere duiding vanuit het ministerie van LNV:

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. 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). De onderneming blijft zodoende belastingplichtig voor de omzetbelasting totdat de laatste stakingshandeling is afgerond. De eventueel nog in het bedrijf aanwezige goederen (machines, voorraad, inventaris) zullen met omzetbelasting moeten worden verkocht. De verkoop van onroerende zaken is meestal vrijgesteld. Goederen die naar privé worden overgebracht, houdt normaal gesproken ook een met omzetbelasting belaste levering in.

De sloop kan één van de laatste ondernemingshandelingen binnen de bestaande onderneming zijn. Nadat de desbetreffende varkenshouderij-activiteit volledig is gestaakt zijn er meerdere scenario's denkbaar, variërend van volledige staking van het bedrijf tot start van een nieuwe belaste of vrijgestelde bedrijfsactiviteit. Andere mogelijkheden zijn de overdracht van de desbetreffende onderneming of uitbreiding ervan met een andere bestaande, belaste activiteit. In veel gevallen zal de omzetbelasting op de sloopkosten aftrekbaar zijn, maar dat zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld.

Wat hiervoor is aangegeven is allerminst compleet. Iedere situatie is uniek en kent zijn eigen aandachtspunten.

Uw specifieke feiten en omstandigheden maken samen met de keuzes die u zelf wil maken, een mix, op basis waarvan op een gedegen wijze zal moeten worden beoordeeld wat de financiële effecten van uw deelname aan de Srv kunnen zijn. Dat daar een rol voor uw fiscaal adviseur is weggelegd is een open deur. Maak tijdig een afspraak!

*Deze informatie is tot stand gekomen in samenwerking met **drs. Dirk-Jan Schoots** Senior Specialist Belastingadvies bij Accon/Avm adviseurs en accountants.*