

Fiscale aspecten rondom het nieuwe GLB

mr. ing. H.J. van den Kerkhof RB

1. Inleiding

In december 2021 heeft de Europese commissie nieuwe verordeningen inzake het Gemeenschappelijk Landbouwbeleid (hierna: GLB) vastgesteld. Met de inwerkingtreding van deze Verordeningen per 1 januari 2023 is ook in fiscaal opzicht een gewijzigd speelveld ontstaan.

Het oude systeem van betalingsrechten is met ingang 1 januari 2023 komen te vervallen. De betalingsrechten die tot dan toe door landbouwers konden worden benut, vormden vermogensrechten in de zin van artikel 6 Boek 3 BW. Deze betalingsrechten konden worden verkocht c.q. verhuurd. In de praktijk gebeurde dit met enige regelmaat. Als een landbouwer meer betalingsrechten had dan landbouwgrond, waardoor deze rechten niet volledig in zijn eigen bedrijf konden worden aangewend, werden deze doorgaans verhuurd c.q. verkocht. Het feit dat de betalingsrechten als vermogensrechten werden gekwalificeerd en als zodanig verhandelbaar waren, maakte dat er diverse fiscale vraagstukken aan de orde kwamen die met de handel in vermogensrechten samenhangen. In het nieuwe GLB is geen sprake meer van vermogensrechten, maar kan de actieve landbouwer onder voorwaarden jaarlijks aanspraak op één of meerdere subsidies maken. Het feit dat niet langer sprake is van vermogensrechten leidt er niet toe dat de fiscaal vraagpunten hierdoor zijn afgenomen.

2. Hoofdpijnen aanspraak op subsidie

Om de aanspraak op de nieuwe GLB subsidie fiscaal te kunnen positioneren, is het van belang eerst de hoofdpijnen van de aanspraak op subsidie

te beschrijven, voor zover deze van belang zijn voor de belastingheffing.

De vaststelling en voorschriften voor de aanspraak betreffende inkomenssteun in de vorm van subsidies zijn geregeld in het Gemeenschappelijk Landbouwbeleid¹.

Uit de verordeningen blijkt dat, evenals in de voorgaande regeling, actieve landbouwers in aanmerking kunnen komen voor de volgende subsidies:

- Basispremie plus extra subsidie. Agrarische ondernemers die grond in eigendom of in gebruik hebben, ontvangen onder voorwaarden een basispremie van ongeveer € 220 per hectare plus een extra subsidie van ongeveer € 54 voor de eerste 40 hectare grond.
- Extra betaling jonge landbouwers. Jonge landbouwers kunnen voor maximaal vijf jaar een extra subsidie van € 2.800 per jaar ontvangen.
- ANLb subsidie voor samenwerkingsverbanden in de landbouw. De samenwerkingsverbanden die in aanmerking komen voor subsidie zijn de collectieven die zich inzetten voor het landschapsbeheer.
- Agrarische bedrijven die willen innoveren in de landbouw kunnen een subsidie krijgen voor het moderniseren of verduurzamen van de onderneming
- Agrarische bedrijven kunnen deelnemen aan de eco-regeling, waarvoor ze bij het voldoen aan de voorwaarden een subsidie kunnen krijgen.

3. Het begrip actieve landbouwer

Eén van de belangrijkste voorwaarden voor de GLB-subsidies is dat sprake is van een 'actieve landbouwer'.

1 Verordening (EU) nr. 2021/2115, Verordening (EU) nr. 2021/2116, Uitvoeringsverordening (EU) 2021/2290 en Verordening (EU) nr. 2022/1172

Om als actieve landbouwer te kunnen worden aangemerkt, moet het bedrijf van een natuurlijke persoon, een samenwerkingsverband of een rechtspersoon staan ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. Of in het bedrijf een landbouwactiviteit wordt uitgeoefend, wordt bepaald op basis van de SBI-code van het bedrijf. De Kamer van Koophandel stelt bij de inschrijving eisen om als ondernemer te kunnen worden aangemerkt.

De belangrijkste eis voor inschrijving als ondernemer bij de Kamer van Koophandel is dat de exploitatie van de onderneming gericht moet zijn op omzet. Of er al dan niet sprake is van een winststreven is niet van belang om in het kader van het GLB als actieve landbouwer te kunnen worden aangemerkt. De inschrijving wordt door de Kamer van Koophandel rechtstreeks gemeld bij de Belastingdienst. De Belastingdienst controleert de toets van de Kamer van Koophandel om te bepalen of sprake is van voldoende omzet en arbeid om van een bedrijf te kunnen spreken.

4. Criteria van de omzetbelasting doorslaggevend

Bij zogenoemde hobbyboeren, waarbij de behaalde omzet bijkomstig is en fiscaal van ondergeschikt belang, is het op basis van de criteria van de Kamer van Koophandel duidelijk dat inschrijving niet wordt toegestaan.

Enige discussie kan ontstaan indien sprake is van inkomsten uit een werkzaamheid. Echter, deze belastingplichtige moeten evenals een ondernemer een balans en een resultatenrekening opmaken, maar kan in tegenstelling tot ondernemers in de winstfeer geen gebruikmaken van de fiscale ondernemersfaciliteiten in de IB-sfeer. Dit wil echter nog niet zeggen dat in een dergelijk geval belastingplichtige niet als ondernemer voor de omzetbelasting kan worden aangemerkt. Om voor de omzetbelasting als ondernemer te kunnen worden aangemerkt, is het van belang dat er sprake is van deelname aan het economisch verkeer en dat er goederen of diensten worden geleverd tegen een tegenprestatie. Aan al deze voorwaarden wordt doorgaans ook bij resultaat uit een werkzaamheid voldaan. Voor de omzetbelasting wordt een landbouwer die enkele hectare grond exploiteert dan ook al snel als ondernemer in de zin van artikel 7 Wet OB 1968 aangemerkt.

In OB-technische zin kan derhalve reeds door deelname aan het economische verkeer sprake zijn van een actieve landbouwer die als zodanig moet staan ingeschreven bij de Kamer van Koophandel.

Toch blijft bij de beoordeling door de Kamer van Koophandel de omzetvraag een aandachtspunt voor de vaststelling van ondernemerschap. Ondernemers met een heel lage omzet worden namelijk doorgaans niet ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. Voor de omzetbelasting vallen dergelijke ondernemers binnen de kleineondernemersregeling en is er in beginsel geen aangifteplicht voor de omzetbelasting. De kleineondernemersregeling kan op verzoek worden toegepast als de jaarlijkse omzet niet hoger is dan € 20.000². Dit wil echter niet per definitie zeggen dat een ondernemer die aan de kleineondernemersregeling deelneemt niet als actieve landbouwer kan worden aangemerkt. Immers, ook bij deelname aan de kleineondernemersregeling is sprake van ondernemerschap in de zin van de Wet OB 1968. Of het verstandig is aan de kleineondernemersregeling deel te nemen, is een andere vraag die buiten het kader van dit artikel valt.

Bij een rechtspersoon zoals een besloten vennootschap is er in fiscale zin op grond van artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 altijd sprake van een ondernemer. Een BV moet ook per definitie worden ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. In theorie zal ook bij een rechtspersoon de afweging moeten worden gemaakt of er sprake is van landbouwomzet die kwalificeert in het kader van het GLB, om de rechtspersoon als actieve landbouwer aan te merken. In de praktijk verwacht ik dat deze vraag nauwelijks of niet aan de orde zal komen. Worden binnen de rechtspersoon meerdere activiteiten uitgeoefend dan gelden de eisen voor gemengde bedrijven zoal hierna verwoord..

Daarnaast kennen we ook nog de gemengde bedrijven, waarbij naast een bepaalde hoofdactiviteit als nevenactiviteit in technisch fysieke zin een landbouwbedrijf wordt geëxploiteerd of omgekeerd. Los van het feit of in organisatorische zin sprake is van een agrarische onderneming, wordt deze onderneming voor zijn hoofdactiviteit, alsmede zijn nevenactiviteit voor de omzetbelasting per definitie als ondernemer aangemerkt en als zodanig ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. Het nieuwe GLB heeft erin voorzien vast te stellen of een dergelijke ondernemer kwalificeert als actieve landbouwer. Deze ondernemers dienen middels een accountantsverklaring aan te tonen dat zij als aanvrager aan de eisen voldoen.

2 Artikel 25 Wet OB 1968

5. GLB- subsidies en inkomstenbelasting

Allocatie van de subsidie

De ontvangen subsidie voor het actief exploiteren van een landbouwbedrijf is rechtstreeks toe te rekenen aan de winst uit onderneming.

Mede gezien de voorwaarden die aan de agrarische bedrijfsvoering worden gesteld, kan niet anders dan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van de subsidies in het kader van het GLB onlosmakelijk zijn verbonden met de bedrijfsvoering. Hierbij wordt in het bijzonder gewezen op voorwaarden voor basispremie en de daaraan verbonden conditionaliteiten. Is er sprake van resultaat uit een werkzaamheid, dan gelden vergelijkbare uitgangspunten voor de vaststelling van het resultaat als bij winst uit onderneming. Is er sprake van box 3-vermogen, dan zien we een afwijkende heffing waar nader op wordt teruggekomen.

Geen periodieke uitkeringen

De uitbetalingen op basis van het GLB kunnen naar mijn opvatting niet worden aangemerkt als een periodieke uitkering³, omdat de uitbetaling afhankelijk is gesteld van een aantal voorwaarden waar binnen de onderneming c.q. het resultaat uit werkzaamheid aan moet worden voldaan. Voorts zou een dergelijk opvatting ook niet passen in de zogenoemde rangorderegeling die in de inkomstenbelasting wordt gehanteerd. Uitgangspunt van de rangorderegeling in de Wet IB 2001 is dat een uitkering wordt belast in een box (of vrijgesteld) deze niet kan worden belast in een andere box die verderop in de wetgeving is opgenomen. In het geval dat de vermogensbestanddelen waarop in technisch fysieke zin het agrarische bedrijf wordt uitgeoefend onder box 3 moet worden gerangschikt, als gevolg van het ontbreken van de bron van inkomen worden deze als belastbaar inkomen uit sparen en beleggen aangemerkt..

5.1. Inkomsten in box 1

Basispremie en extra betalingen

De uitbetalingen van de basispremie plus de extra premie voor de eerste 40 hectare moeten worden aangegeven in box 1 als winst uit onderneming of als resultaat uit overige werkzaamheid; afhankelijk van de allocatie van de bron.

Als de betaling als winst uit onderneming wordt aangegeven, wordt dit bedrag verminderd met 14% MKB-vrijstelling⁴. Daarentegen wordt een dergelijke aftrek niet genoten indien de uitbetaling als resultaat uit een werkzaamheid moet worden verantwoord. Van resultaat uit een werkzaamheid is sprake als er duurzaam een positief resultaat wordt behaald, maar de activiteit en het kapitaalbeslag beperkt van omvang is en belastingplichtige om die reden niet kwalificeert als ondernemer. Deze situatie kan zich voordoen bij eigenaren van een beperkte oppervlakte grond die zij voor eigen rekening en risico exploiteren.

Bij resultaten uit overige werkzaamheden is er weliswaar een aftrek vergelijkbaar met de MKB-winstvrijstelling, maar deze geldt niet bij een resultaat uit een werkzaamheid.

De terbeschikkingstellingsvrijstelling⁵ is alleen van toepassing bij terbeschikkingstelling aan een gebonden persoon⁶ of een besloten vennootschap, waarbij sprake is van de aanmerkelijk belang⁷. Deze artikelen zien op cultuurgronden die ter beschikking worden gesteld, echter deze personen zijn geen actieve landbouwer, maar de eigenaars. In een dergelijk geval komt de subsidie aan de gebruiker van de grond toe. Die kwalificeert immers als actieve landbouwer. Om aan de voorwaarden van de subsidie te kunnen voldoen zal dit gebruik wel schriftelijk moeten worden vastgelegd.

Subsidie jonge landbouwers

De subsidie waar jonge landbouwers aanspraak op kunnen maken, maakt onderdeel uit van hun bedrijfswinst en wordt derhalve in de winstsfeer in de belastingheffing betrokken. Het is een subsidie die gericht is op de verduurzaming van de bedrijfsvoering. Het is duidelijk geen investeringssubsidie die op investeringskosten zou kunnen worden afgeboekt.

De vraag die men hierbij nog kan stellen is of bij een samenwerkingsverband (bijvoorbeeld: ouder – kind) een afzonderlijke bepaling in de overeenkomst van vennootschap onder firma zou moeten worden opgenomen ter zake van dit deel van de subsidie, in de wetenschap dat deze subsidie uitdrukkelijk wordt toegekend aan de jonge landbouwer.

Subsidie aan samenwerkingsverbanden in de landbouw (collectieven)

Subsidies aan collectieven zijn voor de deelnemers aan het collectief als winst uit onderneming of als resultaat

3 Artikel 3.100 e.v. Wet IB 2001

4 Artikel 3.79a Wet IB 2001

5 Artikel 3.99b Wet IB 2001

6 Artikel 3.91 Wet IB 2001

7 Artikel 3.92 Wet IB 2001

uit werkzaamheid te kwalificeren. De subsidie wordt in eerste aanleg door het collectief ontvangen en vervolgens wordt dit onder de deelnemers van het collectief toegerekend. Het samenwerkingsverband beperkt zich tot het overleg met betrekking tot het beheer en de financiële afwikkeling van de ontvangen ANBL-subsidie. Het collectief is wat dat betreft niet meer dan een doorgeefluik van de ontvangen subsidies.

Subsidie om te innoveren

Subsidies om te innoveren kunnen in fiscaal opzicht gezien worden als een kostensubsidie of een investeringssubsidie. De kostensubsidie ziet in dit kader met name op een tegemoetkoming in de kosten die een actieve landbouwer maakt om zijn kennis te vergroten en verbreden ten aanzien van de verduurzaming van zijn onderneming, dan wel om hierover advies in te winnen. De subsidie wordt rechtstreeks op de uitgaven in mindering gebracht. Is er sprake van een investeringssubsidie, dan wordt de investeringssubsidie in mindering gebracht op het investeringsbedrag. Als het bedrijfsmiddel in aanmerking komt voor investeringsaftrek, dan zal de investeringsaftrek worden berekend over het nettobedrag, derhalve na aftrek van de subsidie.

Eco-regeling

Om voor de eco-regeling in aanmerking te komen, moet de ondernemer – naast dat hij moet voldoen aan de bepaalde conditionaliteiten – ook nog aan voorwaarden voldoen ten behoeve van een aantal doelen dat wordt nagestreefd. Deze doelen zijn klimaat, bodem en lucht, water, landschap en biodiversiteit. Ook deze subsidie wordt in beginsel aan de winst uit onderneming of inkomst uit werkzaamheid toegerekend. Uitgaven om aan de doelen te kunnen voldoen zijn in beginsel als bedrijfskosten aftrekbaar.

Overige aandachtspunten in de inkomstenbelasting

Met het benoemen van de bovenstaand subsidies, alsmede de fiscale behandeling in de inkomstenbelasting, zijn we er op het fiscale vlak nog niet. Uit de voorgeschreven conditionaliteiten volgt immers dat met name akkerbouwers aan de gewasrotatie zullen moeten voldoen. Om aan deze verplichting te kunnen voldoen, is het noodzakelijk dat er ook ruimte is om grond van derden te pachten in het kader van vruchtwisseling. Hierbij zal de akkerbouwer met name een beroep doen op de veehouder om met enige

regelmaat een gedeelte van zijn gronden te kunnen pachten dan wel te ruilen om aan de voorwaarde van gewasrotatie te kunnen voldoen. Voor de toepassing van het de landbouwvrijstelling⁸ is het echter een voorwaarde dat de grond binnen het eigen bedrijf wordt gebruikt. In de periode dat de grond niet binnen het eigen landbouwbedrijf in gebruik is, geldt de landbouwvrijstelling niet voor de waardeverandering die gedurende die periode plaatsvindt. Deze regel vinden veehouders vaak een belemmering bij het tijdelijk uit gebruik geven van gronden. Het uit gebruik geven van gronden in het kader van vruchtwisseling hoeft in beginsel geen belemmering te zijn voor de landbouwvrijstelling, als de vruchtwisseling past binnen het normale bedrijfsproces van de akkerbouwer. Ik verwijs hierbij naar een uitspraak van het Hof Den Haag⁹. Het Hof oordeelde in deze uitspraak dat gezien de schaalvergroting de toepassing van vruchtwisseling in het bedrijfsproces van een akkerbouwer paste en derhalve geen invloed had op de toepassing van de landbouwvrijstelling. Echter, deze regel gaat niet per definitie op voor veehouders. Veehouders kunnen er onder omstandigheden baat bij hebben om hun grond voor één jaar uit gebruik te geven, waarna zij deze grond weer inzaaien als blijvend grasland, maar de akkerbouwer geeft er doorgaans de voorkeur aan de grond te gebruiken voor enkele opeenvolgende teelten. Daarbij komt dat het voor de veehouder in financieel opzicht voordeliger kan zijn de grond voor twee jaar uit gebruik te geven. Het voor een periode van meer dan een jaar uit gebruik geven van grond na het scheuren van blijvend grasland wordt door de Belastingdienst vanuit het perspectief van de veehouder niet altijd als een in het kader van vruchtwisseling uit gebruik geven van grond gezien. Bij het uit gebruik geven voor meer dan één jaar wordt dit als het verpachten van grond aangemerkt, waardoor een eventuele waardeverandering gedurende die periode niet onder de landbouwvrijstelling valt. Dit probleem wordt in de praktijk onderkent, maar vraagt mede in het kader van de voorwaarden uit het GLB en de 7^e Nitraatrichtlijn om een passende oplossing.

Daarnaast kan de vraag worden gesteld of de wetgever zich gerealiseerd heeft dat bij de bepaling van de voorwaarden c.q. de invulling van de conditionaliteiten en eco-activiteiten in een aantal situaties de ondernemer zich op het grensvlak van het landbouwbedrijf en het bosbedrijf begeeft.

8 Artikel 3.12 Wet IB 2001

9 Hof Den Haag 19 januari 1968 (BNB 1968/23)

Niet alleen bij landschapselementen, maar ook bij strokenteelt van houtachtige gewassen kan mogelijk sprake zijn een bosbedrijf. Dit vraagstuk zal met name bij agroforestry tot de nodige hoofdbreken kunnen leiden. Voor de duidelijkheid; een groepje bomen is volgens de fiscale wetgeving een bos. Opbrengsten van een bos vallen onder de bosbouwvrijstelling¹⁰ en zijn in beginsel vrijgesteld¹¹. Voorwaarde is dat het in stand houden van de boomopstanden voorop staat. Tegenover deze bosbouwvrijstelling staat echter dat de kosten als zodanig niet in aftrek mogen worden gebracht. Gezien het feit dat het in standhouden van landschapselementen eerder verlies oplevert dan een positief resultaat, zullen de meeste landbouwers in voorkomende gevallen een beroep moeten doen op de uitzondering van het tweede lid van artikel 3.11 Wet IB. Dit luidt: *Een belastingplichtige die het bosbedrijf uitoefent, kan de inspecteur verzoeken om het eerste lid op hem niet van toepassing te doen zijn. Bij invulling van het verzoek geldt dit tot wederopzegging door belastingplichtige maar tenminste voor tien jaar. Een hernieuwd verzoek kan pas tien jaar nadat het eerste lid wederom van toepassing is geworden, worden ingevuld. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.* Let op bij de omschakeling van het bosbedrijf naar het landbouwbedrijf kan dit ook gevolgen hebben voor de toepassing van de landbouwvrijstelling. De waardeverandering die hierbij optreedt valt niet onder landbouwvrijstelling¹².

De praktijk zal echter uit moeten wijzen hoe hier in voorkomende gevallen mee moeten worden omgegaan.

5.2. Inkomsten in box 3

In gevallen waarin geen sprake is van een bron van inkomen, wordt de grond als beleggingsvermogen aangemerkt. De basispremie en extra subsidie worden weliswaar als inkomsten aan het box 3-vermogen toegerekend, maar worden niet afzonderlijk als inkomsten aangemerkt. De subsidie wordt dan immers geacht te zijn inbegrepen in het forfaitaire rendement (2023 vastgesteld op 6,17%). De grondslag voor de rendementsheffing wordt onder die omstandigheden bepaald op de vrije waarde van de grond. Dat dit voor een landbouwer qua belastingheffing zeer onvoordelig uitvalt, zal niemand verbazen.

Een voorbeeld mag dit verduidelijken. Stel: belastingplichtige heeft in een coulisselandschap als

actieve landbouwer 10 hectare grond met een aantal landschapselementen in exploitatie in de vorm van grasland. Hierop houdt hij een 20 tal stuks vleesvee. Er wordt structureel verlies geleden, waardoor volgens de belastingdienst geen sprake is van een bron van inkomen. De grond heeft een vrije waarde van € 40.000 per ha. De totale waarde van de grond bedraagt dan € 400.000. Belastingplichtige wordt dan belast voor 6,17% maal € 400.000 x 32% en is jaarlijks bijna € 8.000 aan belasting verschuldigd.

Op dit moment wordt in Den Haag nog druk nagedacht hoe het box 3-vraagstuk na het zogenoemde Kerstarrest¹³ moet worden aangepakt, maar dit staat verder buiten het kader van dit artikel.

6. GLB-Subsidie en omzetbelasting

Voor de omzetbelasting is het vraagstuk van de subsidies in het kader van het GLB relatief eenvoudig te beantwoorden. De subsidies zijn een vorm van inkomenssteun die door de overheid in het maatschappelijk belang worden verstrekt. De subsidies vormen geen vergoeding voor een prestatie als bedoeld in de Wet op de omzetbelasting 1968. De uitkering wordt dan ook niet belast met omzetbelasting. Weliswaar moet de ontvanger van de subsidie aan aantal conditionaliteiten voldoen, maar dit wordt niet als een dienst gezien. Dit wordt gezien als een voorwaarde die verbonden is aan het verkrijgen van de subsidie, niet voor het verrichten van een dienst¹⁴.

7. Fiscale behandeling van kortingen op de uitkering

In het geval dat achteraf blijkt dat de aanvrager van de subsidie niet aan de voorwaarden voldoet, vindt er een randvoorwaardekorting plaats. Een randvoorwaarde korting zal de ontvanger als een boete ervaren, maar wordt in fiscaal opzicht niet als een boete behandeld.

8. Samenvatting

De subsidies die in het kader van het GLB worden ontvangen, vallen onder het inkomensbegrip en worden als zodanig met inkomstenbelasting belast.

¹⁰ Artikel 3.11 Wet IB 2001

¹¹ Hof Arnhem 22 mei 1996 (BNB 1997/228)

¹² Hof Arnhem-Leeuwarden 11 oktober 2022 ECLI:NL:GHARL:2022:8651

¹³ Hoge Raad 24 december 2001, ECLI:NL:HR:2021:1963

¹⁴ Hof van Justitie 29 februari 1996 Mohr C-215/94

Een uitzondering hierop vormt de subsidie die actieve landbouwers ontvangen, terwijl hun bedrijf in fiscale zin geen bron van inkomen vormt. Onder die omstandigheid wordt het de landbouwgrond tot het box 3-vermogen gerekend en als beleggingsvermogen belast op basis van een forfaitair rendement.

Over de redacteur

mr. ing. H.J. van den Kerkhof RB is zelfstandig belastingadviseur