



## Inkomstenbelasting. Winst; landbouwproblematiek

23 november 2018

Nr. 2018-115091

Belastingdienst/Directie vaktechniek Belastingen/Brieven en Beleidsbesluiten

### De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*In dit besluit is het beleid op het terrein van de fiscale behandeling van ondernemers in de agrarische sector geactualiseerd en samengevoegd. Dit besluit vervangt het besluit van 13 oktober 2010 nr. DGB2010/1981M, het besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2172M en het besluit van 28 januari 2011, nr. LKB2011/25.*

### 1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M. De volgende onderdelen zijn vervallen, gewijzigd of toegevoegd:

De goedkeuringen in onderdeel 2 over de toepassing van het eerste en tweede pachtersvoordeel zijn vervallen. Voor bestaande situaties waarin gronden zijn gekocht met een pachtersvoordeel is een overgangsregeling opgenomen.

In onderdeel 6 is de behandeling van de productierechten melkquotum en bietenquotum niet meer opgenomen, omdat deze productierechten niet meer bestaan. Het productierecht 'fosfaatrecht' is toegevoegd. Verder is in dit onderdeel een nadere toelichting en een inhoudelijke wijziging opgenomen over de fiscale behandeling van de productierechten.

Het oude onderdeel 7 'WEVAB en feitelijke agrarische aanwending' had een voorlichtend karakter en is niet langer opgenomen in het besluit.

In onderdeel 7 is een nieuw onderdeel over betalingsrechten opgenomen.

In onderdeel 8 is de actualisering van het besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2172M over de landinrichtingsrente ingevoegd. In plaats van verwijzingen naar de Landinrichtingswet wordt verwezen naar de Wet inrichting landelijk gebied, zijnde de opvolger van de Landinrichtingswet. Verder zijn enkele verduidelijkingen en redactionele wijzigingen aangebracht.

In onderdeel 9 is het besluit van 28 januari 2011, nr. LKB2011/25 ingevoegd. Dit besluit kent een goedkeuring waardoor – onder voorwaarden – afrekening bij onttrekking van ondergrond voor de exploitatie van een windturbine wordt voorkomen. De goedkeuring is uitgebreid naar de exploitatie van zonnepanelen als sprake is van een (tweede) onderneming.

Met de overige aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 1964

Wet IB 2001

WEV

WEVAB

SBL

SN

Wet op de inkomstenbelasting 1964

Wet inkomstenbelasting 2001

Waarde in het economische verkeer

Waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming

Regeling stimulering bosuitbreiding op landbouwgronden

Subsidieregeling Natuurbeheer 2000

## 2. Overgangsregeling voor doorgeschoven pachtersvoordelen ter zake van landbouwgrond

Een pachtersvoordeel ontstaat doordat een pachter de door hem op zakelijke basis gepachte landbouwgrond in eigendom verkrijgt voor een prijs beneden de waarde die daaraan in vrij opleverbare staat is toe te kennen. Het voordeel bestaat uit het verschil tussen de waarde van de grond in vrije en in verpachte staat op het moment van verkrijging van de grond. Dit voordeel wordt in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken voor zover het later wordt gerealiseerd. In het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, werd het beleid inzake het eerste en tweede pachtersvoordeel uiteengezet.



Een eerste pachtersvoordeel ontstaat als de pachter die de grond in eigendom verkrijgt, niet behoort tot de familiekring van de verpachter.

Onder de familiekring wordt in dit verband verstaan:

- a. de echtgenoot of echtgenote;
- b. de eigen kinderen of stiefkinderen, pleegkinderen of kleinkinderen;
- c. de echtgenoten van de onder b bedoelde kinderen;
- d. de bloed- of aanverwanten tot en met de derde graad van de zijlinie.

Een tweede pachtersvoordeel ontstaat als de pachter die de grond in eigendom verkrijgt, behoort tot de hierboven omschreven familiekring van de verpachter.

In het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M was een goedkeuring opgenomen die in het geval van een eerste pachtersvoordeel het moment van heffing uitstelde. Bij het tweede pachtersvoordeel was het mogelijk dat de belastingclaim bij de voormalige pachter, na ommekomst van vijf jaren kwam te vervallen. Met het vervallen van dat besluit zijn ook die goedkeuringen komen te vervallen. Voor bedrijfsoverdrachten biedt de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956 namelijk voldoende fiscale begeleiding. Een ruimere tegemoetkoming waarbij de belastingclaim op het pachtersvoordeel vervalt, is bovendien niet meer te rechtvaardigen.

### **Overgangsregeling**

De belastingplichtige/pachter die het juridisch eigendom van grond met pachtersvoordeel uiterlijk op 30 juni 2019 in zijn bezit heeft, kan nog gebruikmaken van de goedkeuringen van onderdeel 2 uit het vervallen besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M. De voorwaarden bij deze goedkeuring uit dit vervallen Landbouwbesluit van 13 oktober 2010 blijven daarbij onverkort van toepassing.

### **3. Toepassing landbouwvrijstelling bij realisatie van een (door een overnemingsbeding ontstaan) gebruikersvoordeel bij een geruisloze overname op de voet van artikel 3.63 Wet IB 2001**

Artikel 3.63 Wet IB 2001 geeft de mogelijkheid een onderneming fiscaal geruisloos over te dragen aan een mede-ondernemer of werknemer. Voor het bepalen van de winst treedt de bedrijfsopvolger dan in de plaats van degene die de onderneming overdraagt. In vennootschapscontracten worden veelal bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de overname van het firma-aandeel van een uitredende vennoot. Soms wordt daarbij overeengekomen dat het firma-aandeel of een bepaald bedrijfsmiddel kan worden overgenomen tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer, maar voor die situatie toch zakelijk is bepaald. Er ontstaat dan een zogenoemd gebruikersvoordeel.

Hierna wordt aangegeven hoe de heffing bij de bedrijfsopvolger moet verlopen als deze te zijner tijd het op het bedrijfsmiddel 'grond' rustende gebruikersvoordeel realiseert, en of het daarbij van belang is dat de bedrijfsoverdracht heeft plaatsgevonden met toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001.

Het gebruikersvoordeel is het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de grond en de overeengekomen prijs. Bij latere vervreemding moet dit voordeel in de heffing worden betrokken. De landbouwvrijstelling is hierop niet van toepassing aangezien het voordeel niet samenhangt met een waardeverandering van grond, maar met het vennootschapscontract.

De toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001 verandert aan het bovenstaande niets. Dit artikel beoogt immers belastingheffing bij de bedrijfsoverdrager te voorkomen. Het gebruikersvoordeel ontstaat bij de bedrijfsopvolger. Artikel 3.63 Wet IB 2001 beïnvloedt de fiscale behandeling van het gebruikersvoordeel dus niet.

### **Voorbeeld**

A en B drijven in firmaverband een onderneming. De grond is eigendom van A. De boekwaarde van de grond bedraagt € 25.000. Op het overnamemoment is de waarde in het economische verkeer van de grond € 60.000. Op grond van de zakelijke bepalingen uit het firmacontract kan de bedrijfsopvolger de grond overnemen voor € 40.000. A treedt uit en B neemt de grond over voor € 40.000. A maakt gebruik van artikel 3.63 Wet IB 2001. B verkoopt de grond na vijf jaren voor € 75.000.

### **Uitwerking**

A is geen inkomstenbelasting verschuldigd omdat artikel 3.63 Wet IB 2001 van toepassing is. B realiseert na vijf jaren een boekwinst van € 50.000 (€ 75.000 (verkoopprijs) -/- € 25.000 (boekwaarde)). Van deze boekwinst is € 20.000 aan te merken als een gebruikersvoordeel (€ 60.000 -/- € 40.000). Dit voordeel wordt in de heffing betrokken. Ervan uitgaande dat de overige € 30.000 is aan te merken als



een waardeverandering van grond die is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de WEVAB, is deze vrijgesteld op basis van artikel 3.12, eerste lid, Wet IB 2001.

Zoals hiervoor is aangegeven, ontstaat in bovenstaande situatie wel een belast gebruikersvoordeel. Als in de hiervoor omschreven situatie geen gebruik zou worden gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001, maar voor het overige de feiten ongewijzigd blijven dan mag A op de boekwinst van € 15.000 (€ 40.000 -/- € 25.000) de landbouwvrijstelling toepassen. In de boeken van B wordt de grond geactiveerd voor € 40.000 terwijl de WEVAB € 60.000 bedraagt. Dit verschil van € 20.000 (€ 60.000 -/- € 40.000) is het (gebruikers)voordeel dat B geniet en derhalve belast is bij realisatie. Bij verkoop na vijf jaren van de grond door B, realiseert deze een boekwinst van € 35.000 (75.000 -/- € 40.000), waarvan € 20.000 belast is als gebruikersvoordeel en € 15.000 is vrijgesteld op grond van artikel 3.12 Wet IB 2001.

#### 4. Subsidies bosbouw

Als een landbouwer zijn landbouwgrond uit productie neemt door daar tijdelijk of blijvend bos op te planten, kan hij daarvoor op grond van verschillende regelingen subsidies verkrijgen. Eén van de regelingen betreft de SBL. Deze regeling gold van 1993 tot 2000 en is met ingang van het jaar 2000 vervangen door de SN. Inmiddels is ook deze regeling met ingang van 1 januari 2007 vervallen. Ingevolge artikel 2 van de SBL werden bijdragen verstrekt:

- a. in de kosten van de aanleg van bos op landbouwgrond en
- b. ter compensatie van inkomensderving als gevolg van de aanleg van bos op landbouwgrond.

De onder b vermelde subsidie werd bij aanleg van tijdelijk bos gedurende 15 jaar verstrekt – tot het belastingjaar 2015 – en bij aanleg van blijvend bos verstrekt gedurende 20 jaar. Gelet op het voorgaande is het alleen nog mogelijk dat subsidies worden verstrekt voor blijvend bos. Onder blijvend bos wordt verstaan: bos waarvoor voorafgaand aan de aanleg geen vrijstelling is verleend op grond van de Beschikking vrijstelling meldings- en herinplantplicht.

Subsidies die in het kader van de onderneming worden verkregen, behoren tot de winst. Subsidies verkregen in het kader van een bosbedrijf, zijn mogelijk vrijgesteld op grond van de bosbedrijfvrijstelling (artikel 3.11 Wet IB 2001). Uit het arrest van de Hoge Raad van 16 december 1998, nr. 33 179, ECLI:NL:HR:1998:AA2586, volgt dat subsidies voor het uit productie nemen van bouwland, worden toegekend in het kader van de uitoefening van het (voormalige) landbouwbedrijf, ook al gaat het uit productie nemen gepaard met bebossing. Dit betekent dat subsidies ingevolge artikel 2, onderdeel b, van de SBL niet alleen op bos, maar voor een substantieel deel betrekking hebben op het (voormalige) landbouwbedrijf. Het deel dat betrekking heeft op het (voormalige) landbouwbedrijf moet in de belastingheffing worden betrokken.

#### *Goedkeuring*

Om procedures over de omvang van het te belasten deel (zoveel mogelijk) te voorkomen keur ik goed dat het onbelaste bosbouwdeel in de subsidie als bedoeld in artikel 2, onderdeel b, SBL voor blijvend bos 80% bedraagt (zie ook het arrest van de Hoge Raad van 9 september 2011 ECLI:NL:HR:2011:BR7014).

#### 5. Landbouwvrijstelling bij gebruikmaking van de regeling 'Ruimte voor Ruimte'

Dit onderdeel gaat in op de vraag in hoeverre de landbouwvrijstelling (artikel 3.12 Wet IB 2001) van toepassing is als een agrariër gebruik maakt van de regeling 'Ruimte voor Ruimte' (hierna: de regeling).

In bepaalde gebieden trachten gemeenten met behulp van de regeling de agrarische bestemming van gronden te vervangen door een andere (agrarische) bestemming. In gebieden met bijvoorbeeld intensieve veehouderij tracht men met behulp van deze regeling de sloop van agrarische bedrijfsgebouwen te bevorderen. In de nieuwe bestemming mogen op de grond geen agrarische opstallen meer worden gebouwd en wordt de intensieve veehouderij op die locatie beëindigd. De grond daalt door de gewijzigde aanwending mogelijk in waarde.

De grond wordt vervolgens tegen de waarde in de nieuwe bestemming overgebracht naar privé of in voorkomende gevallen verkocht aan de gemeente of een derde. Een koper betaalt voor de grond niet meer dan de waarde in de nieuwe bestemming. Als de grond in waarde is gedaald dan is het gevolg dat de agrariër met betrekking tot het perceel een vermogensverlies lijdt ter grootte van het verschil tussen de waarde van de grond in de oude agrarische bestemming en de waarde van de grond in de nieuwe bestemming. Ter compensatie voor de waardedaling van de grond, de boekwaarde van de te slopen agrarische gebouwen en de sloopkosten, kan een agrariër een recht verkrijgen om één of meer



woningen te bouwen op de voormalige grond of op een andere locatie. Het bouwrecht vormt een vergoeding in natura en moet in de belastingheffing worden betrokken. Een andere mogelijkheid is dat de agrariër een financiële vergoeding ontvangt. De vergoeding kan (deels) een compensatie van de sloopkosten (sloopsubsidie) zijn, (deels) een compensatie voor de boekwaarde van de te slopen agrarische gebouwen en (deels) een compensatie voor het vermogensverlies dat de agrariër lijdt vanwege de waardedaling als gevolg van de bestemmingswijziging van de grond.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat voor zover de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding ziet op de waardedaling van de hiervoor bedoelde grond, sprake is van een vergoeding die onder de landbouvvrijstelling valt, mits verder is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing ervan. Als de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding hoger is dan de boekwaarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond, is dat meerdere belast. Ook is het mogelijk dat de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding lager is dan de boekwaarde van de te slopen opstallen en de waardedaling van de grond. In dat geval zal de waarde van het bouwrecht of de financiële vergoeding naar rato moeten worden toegerekend aan de opstallen, sloopkosten en de grond waarbij er met betrekking tot de grond een vermogensverlies kan resteren dat onder de landbouvvrijstelling valt. Dit vermogensverlies is dan niet aftrekbaar.

## 6. Fiscale behandeling overdracht quota

In dit besluit wordt onder 'quota' verstaan: visquotum, varkensrecht, pluimveerecht, fosfaatrecht en daarmee vergelijkbare productierechten.

In de arresten van 11 juni 1997, nr. 31 891, ECLI:NL:HR:1997:BI5843 en van 15 juli 1998, nr. 33 468, ECLI:NL:HR:1998:AA2342, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor de toepassing van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 1964 in de voorgelegde situaties de vervreemding van het melkquotum staking van een zelfstandig onderdeel van de onderneming betekent. Deze uitleg van de Hoge Raad is relevant voor de toepassing van de artikelen 3.59, 3.62, 3.63 en 3.129 Wet IB 2001.

Uit het feitencomplex van beide bovenvermelde procedures volgt dat de melkveeactiviteiten werden beëindigd door eerst de vervreemding van de gehele melkveestapel en vervolgens het melkquotum. De arresten geven daarom geen aanleiding te veronderstellen dat alleen de verkoop van een geheel quotum per definitie de staking van een (zelfstandig deel van een) onderneming vormt. Steeds zal daarvoor het geheel van feiten en omstandigheden in beschouwing moeten worden genomen.

Daarnaast stond de letterlijke tekst van het vervallen landbouwbesluit van 13 oktober 2010 nr. DGB2010/1981M, een zogenoemde 'à la carte' doorschuiving toe. Daarmee wordt bedoeld dat de overdrager per bestanddeel zelf kon kiezen om per overgedragen vermogensbestanddeel door te schuiven dan wel om over de daarin begrepen stille reserves (geheel of gedeeltelijk) af te rekenen. Een doorschuiving à la carte is tijdens de parlementaire behandeling van artikel 3.63 Wet IB 2001, uitdrukkelijk afgewezen. Om die reden staat de nieuwe tekst een 'à la carte' doorschuiving niet meer toe. Als activiteiten worden beëindigd die een zekere zelfstandigheid hebben of die voor een overnemer een zelfstandige onderneming zouden kunnen vormen, kan die beëindiging als een (gedeeltelijke) staking van een onderneming worden beschouwd. Voor zover daarbij vermogensbestanddelen worden overgedragen aan een overnemer die voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.63 Wet IB 2001 voor een geruisloze doorschuiving en daarvan gebruik wenst te maken, zal voor het geheel voor toepassing van die faciliteit moeten worden gekozen. In het geval geen gebruik wordt gemaakt van artikel 3.63 Wet IB 2001 geldt dit voor alle over te dragen vermogensbestanddelen.

## 7 Betalingsrechten

### 7.1 Algemeen

Als onderdeel van het nieuwe Gemeenschappelijk Landbouwbeleid zijn met ingang van 1 januari 2015 de toeslagrechten (2006-2014) vervangen door betalingsrechten<sup>1</sup>. Dit is een steunmaatregel voor de agrariër. Het aantal betalingsrechten is bepaald op basis van het aantal hectares subsidiabele landbouwgrond dat de agrariër op peildatum in gebruik had. Peildatum voor voornoemde bepaling was 15 mei 2015.

De invoering van de betalingsrechten moet leiden tot een betere verdeling van de steun over de landbouwgrond en een uniforme waarde per eenheid.

<sup>1</sup> <https://www.rvo.nl/onderwerpen/agrarisch-ondernemen/gemeenschappelijk-landbouwbeleid/gemeenschappelijk-landbouwbeleid/directe-glb-steun/basisbetaling-en-nationale>



## **7.2 Aard van het betalingsrecht**

Het betalingsrecht betreft een steunmaatregel van het inkomen van de agrariër. Een betalingsrecht is een vordering en géén bedrijfsmiddel in de zin van de Wet IB 2001. Het voldoet niet aan de definitie van een zaak of vermogensrecht die voor het drijven van een onderneming wordt gebruikt.

## **7.3 Methode van verwerking**

De voordelen die voortvloeien uit het betalingsrecht zijn belast.

Betalingsrechten zijn door de gerechtigden bij invoering 'om niet' verkregen. De boekwaarde is nihil. Bij verwerving van betalingsrechten tegen een koopsom wordt het recht tegen de kostprijs geactiveerd. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden is afboeking naar lagere bedrijfswaarde mogelijk. Een ontvangen bedrag op grond van de betalingsrechten geeft echter geen aanleiding tot afboeking van de kostprijs. Voorts kan op een betalingsrecht niet worden afgeschreven omdat het geen bedrijfsmiddel is.

## **8. Landinrichting**

### **8.1 Inleiding**

Bij landinrichting betreft het maatregelen en voorzieningen gericht op de inrichting van het landelijke gebied met gebruikmaking van de bevoegdheden en instrumenten zoals genoemd in de Wet inrichting landelijk gebied, daaronder begrepen onder andere, herverkaveling (ruilverkaveling). Dit laatste betreft de samenvoeging, verkaveling en verdeling van onroerende zaken met als uitgangspunt dat alle grondgebruikers hiervan profijt hebben. De kosten van landinrichting worden ingevolge de Wet inrichting landelijk gebied gedragen door de provincie voor zover zij niet worden gedragen door andere openbare lichamen en de eigenaren. Ingevolge artikel 90, tweede en derde lid, van de Wet inrichting landelijk gebied, komen de kosten van de in een herverkaveling betrokken onroerende zaken die zijn gemaakt ten behoeve van een blok, ten laste van de eigenaren gezamenlijk. Deze kosten worden over de eigenaren omgeslagen. De betaling van kosten voor landinrichting onder de Landinrichtingswet was op een andere wijze ingericht dan onder de Wet inrichting landelijk gebied. Bij herverkavelingen waarop de Wet inrichting landelijk gebied van toepassing is, moeten de kosten van herverkaveling in één keer worden voldaan. Het is niet langer mogelijk om de kosten over een periode van 26 jaar te voldoen. Wellicht ten overvloede, ontvangen bedragen in het kader van de landinrichting komen in mindering op de kosten.

Landinrichting kan leiden tot waardevermeerdering van de verkavelde percelen. In dit kader komt de vraag op wat de fiscale gevolgen zijn van de uit landinrichting voortvloeiende waardevermeerdering van de verkavelde percelen en de aan landinrichting verbonden kosten.

### **8.2 Goedkeuring fiscale gevolgen verkavelde percelen in het kader van landinrichting**

Voor de verkavelde grond die deel uitmaakt van het vermogen van een landbouwbedrijf geldt dat de waardevermeerderingen als gevolg van algemene en bijzondere verbeteringen, welke door landinrichting worden verkregen, bij de winstberekening in aanmerking moeten worden genomen. Op deze waardeveranderingen is de landbouwvrijstelling van art. 3.12 Wet IB 2001 niet van toepassing.

Dit houdt echter niet in dat de waardevermeerderingen direct aanleiding geven tot het heffen van belasting. Volgens goed koopmansgebruik behoeft de waardevermeerdering als gevolg van de landinrichting alleen te worden geactiveerd voor zover daar kosten tegenover staan. Ten overvloede, kosten van rentelasten zijn niet van invloed op die waardeveranderingen.

#### **Goedkeuring**

Ik keur goed dat in het algemeen wordt aangenomen dat de werkelijke waardevermeerdering als gevolg van de landinrichting het te betalen aandeel in de kosten niet overtreft. Hiermee wordt beoogd dat bij een latere realisatie de eventueel tot uitdrukking komende winst niet wordt aangemerkt als te zijn voortgevloeid uit de landinrichting en derhalve niet op deze grond wordt belast. Alleen in zeer sprekende gevallen, waarin zonder nader onderzoek duidelijk is dat de werkelijke waardevermeerdering het aandeel in de kosten van een verkaveld perceel in belangrijke mate overtreft, wordt van het vorenstaande afgeweken. Feiten en omstandigheden moeten uitwijzen wanneer daarvan sprake is.

Wellicht ten overvloede, de goedkeuring is niet van toepassing op het voordeel als gevolg van overbedeling in de grond, wanneer de (verreken)prijs die voor de overbedeling wordt voldaan lager is



dan de waarde in het economisch verkeer van de overbedeling. Er is in zoverre geen sprake van een waardeverandering van de grond.

## **9. Ondergrond windturbine en ondergrond zonnepanelen**

### **9.1 Inleiding**

Op grond van het arrest gewezen door de Hoge Raad 23 april 2010, nr. 08/04843 ECLI:NL:HR:2010:BJ7956 wordt de exploitatie van een windturbine in het algemeen aangemerkt als het drijven van een onderneming. In veel gevallen wordt de windturbine geplaatst op ondergrond, die deel uitmaakt van een reeds bestaande onderneming. Die ondergrond wordt daarvoor onttrokken aan die onderneming. Niet uitgesloten is dat er in die gevallen sprake is van twee afzonderlijke ondernemingen van dezelfde belastingplichtige. Als dat het geval is, is er sprake van een sfeerovergang van de ene naar de andere onderneming, die tot afrekening leidt. Deze afrekening vormt een belemmering van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzame energievoorziening. Een vergelijkbare belemmering kan zich voordoen bij plaatsing van zonnepanelen op ondergrond, die deel uitmaakt van een reeds bestaande onderneming.

### **9.2 Goedkeuring bij onttrekking ondergrond in het kader van exploitatie windturbine of zonnepanelen**

Uit de jurisprudentie gewezen bij windturbines volgt weliswaar dat de exploitatie daarvan een onderneming vormt, maar daarmee staat niet onomstotelijk vast dat – als daarnaast nog een onderneming wordt gedreven – er sprake is van twee ondernemingen. Dat zal afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden.

Of bij zonnepanelen sprake is van een (tweede) onderneming is eveneens afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Gelet op de jurisprudentie is hierbij o.a. van belang de omvang van de investering, de omvang van de energieopwekking en het aanwezig zijn van ondernemersrisico's. Het kabinetsbeleid is er op gericht het gebruik van duurzame energie te stimuleren. Een afrekenmoment constateren zal daaraan niet bijdragen. Gelet op deze omstandigheden ben ik bereid 'voor zover nodig' goed te keuren dat de ondergrond niet als onttrokken kan worden aangemerkt.

#### *Goedkeuring*

Voor zover nodig, keur ik goed dat in die gevallen waarin ondergrond wordt onttrokken aan een onderneming en wordt aangewend voor de exploitatie van een windturbine of zonnepanelen in een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige en hierdoor sfeerovergang plaatsvindt, de grond als niet onttrokken wordt aangemerkt. Dit betekent dat de grond tot de oorspronkelijke onderneming blijft behoren, maar dat de landbouwvrijstelling daarop geen toepassing meer vindt. Het constateren van een afrekenmoment wordt in deze gevallen voorkomen.

## **10. Ingetrokken regelingen**

De goedkeuring met de daarbij horende voorwaarden uit onderdeel 2 van het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, blijft tot 30 juni 2019 van toepassing op een pachtersvoordeel, als is voldaan aan het gestelde in onderdeel 2 van dit besluit. Voor het overige is het besluit van 13 oktober 2010, nr. DGB2010/1981M, ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

Verder zijn de volgende besluiten ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2172
- besluit van 28 januari 2011, nr. LKB2011/25

## **11. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 23 november 2018*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blieck,  
lid van het managementteam Belastingdienst*