

Omzetbelasting. Besluit Landbouw

15 juni 2006/Nr. CPP2005/3096M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit betreft een actualisering, samenvoeging en intrekking van tot de datum van publicatie van dit besluit gepubliceerde beleidsbesluiten met betrekking tot artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968. De actualisering is onder meer nodig in verband met wijzigingen in de wetgeving. De samenvoeging heeft tot doel de toegankelijkheid van het bestaande beleid te vergroten.

Inleiding

In artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 is een bijzondere regeling opgenomen voor landbouwers. Deze bepaling in de wet is gebaseerd op artikel 25 van de Zesde Richtlijn. De bijzondere regeling van artikel 27 van de wet is op bepaalde punten nader uitgewerkt in de artikelen 28 en 29 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. vissers vallen niet onder de regeling; voor visserijproducten bevat artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 een voorziening.

De regeling beoogt landbouwers, gelet op hun bijzondere positie, buiten de heffing van belasting te laten. Dit wordt bewerkstelligd door geen belasting te heffen terzake van bepaalde door landbouwers te verrichten prestaties. De belasting die drukt op deze, door landbouwers verrichte prestaties, wordt door middel van een forfaitaire aftrek teruggegeven aan de afnemers van die prestaties, mits deze afnemers ondernemer zijn. Zodoende wordt bereikt dat landbouwers buiten de daadwerkelijke heffing blijven zonder dat dit tot een cumulatie van belasting leidt.

Lijst van gebruikte begrippen en afkortingen

wet: de Wet op de omzetbelasting 1968; uitvoeringsbesluit: het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968; uitvoeringsbeschikking: de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; Zesde richtlijn: Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG); inspecteur: de voorzitter van het managementteam van de belastingregio;

belasting: de omzetbelasting; landbouwer: de landbouwer(s), veehouder(s), tuinbouwer(s) en bosbouwer(s) als bedoeld in artikel 27 van de wet; landbouwbedrijf: landbouwbedrijf, veehouderij, tuinbouwbedrijf en bosbouwbedrijf.

1. Reikwijdte van de landbouwregeling

1.1. Inleiding

In artikel 27, eerste lid, van de wet is bepaald op wie de landbouwregeling van toepassing is, namelijk landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers, voor zover hun prestaties bestaan uit:

- a. leveringen van goederen, vermeld in tabel I, onderdeel a, van de wet welke zij in hun vermelde hoedanigheid hebben voortgebracht of geteeld;
- b. diensten welke naar hun aard bijdragen tot de agrarische productie en welke zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten;
- c. leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen.

1.2. Het begrip landbouwer

De begrippen landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer worden in de wet niet nader omschreven. Zij dienen te worden opgevat in de betekenis welke het maatschappelijk verkeer daaraan toekent. Dat betekent dat naast de landbouwer die als zodanig goederen voortbrengt en levert (artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van de wet), onder het begrip landbouwer ook moet worden verstaan de ondernemer die deze goederen als dienst in de zin van de wet voortbrengt¹. De werkzaamheden van deze categorie landbouwers bestaan uit het in opdracht van derden opfokken of opkweken van goederen² (onder andere contracttelers, contractmesters, paardenopfokkers, vetweiders en opkwekers van gewassen). Hun prestaties vallen onder artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

De ondernemer in wiens opdracht goederen worden geteeld of voortgebracht – de contractpartij van bijvoorbeeld de contractteler of -mester – kan met betrekking tot die geteelde of voortgebrachte goederen niet als land- of tuinbouwer, onderscheidenlijk als veehouder worden aangemerkt. Daarentegen treedt de ondernemer die fruit op stam dan wel gewassen te velde koopt en na het oogsten dat fruit of die gewassen verkoopt wel op in de hoedanigheid van landbouwer, omdat het in deze situatie

gebruikelijk is dat de koper nog handelingen verricht die eigen zijn aan het landbouwbedrijf (verzorging, oogsten). De ondernemer in wiens opdracht vee wordt voortgebracht kan in de daarvoor in aanmerking komende gevallen desgewenst gebruik maken van de zgn. Veehandelregeling (zie onderdeel 6.1).

De opsomming 'landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers' moet als één geheel worden gezien, in die zin, dat ingeval een ondernemer meer dan één van deze hoedanigheden bezit, hij voor de toepassing van artikel 27 van de wet als één ondernemer dient te worden aangemerkt (bijvoorbeeld een gemengd bedrijf).

Het ontmoet geen bezwaar dat in alle gevallen waarin sprake is van het beheer van bossen, zonder dat de beheerder terzake als ondernemer in de zin van artikel 7 van de wet kan worden aangemerkt, die beheerder met betrekking tot het beheer van het desbetreffende bos als bosbouwer wordt aangemerkt. Hieronder vallen bijvoorbeeld exploitanten van een landgoed, gemeenten e.d. Onder bossen in de hierbedoelde zin dienen niet te worden begrepen houtopstanden langs wegen, in parken en plantsoenen, bij zwembaden, bij sportterreinen e.d. De stichtingen of verenigingen die proefboerderijen- of tuinen exploiteren en voor deze activiteiten zijn aan te merken als ondernemer in de zin van de wet, verrichten deze activiteiten als landbouwer.

Verricht een landbouwer ook prestaties anders dan in zijn hoedanigheid van landbouwer dan mist, ongeacht de omvang daarvan, de landbouwregeling toepassing. Als voorbeelden hiervan kunnen worden genoemd:

- de exploitatie van een café, een pension, een kampeerbedrijf, een bakkerij, een kruidenierswinkel;
- de handel in en/of het zijn van depothouder met betrekking tot aardappelen, eieren, granen, land- en tuinbouwzaden, meststoffen, veevoeder, bestrijdingsmiddelen;
- het recht verlenen aan een derde om een tot het landbouwbedrijf behorend perceel landbouwgrond te ontgronden, waarbij deze derde de eigendom verworft van het aldus uitgegraven zand;
- het leveren van een bouwterrein.

Ten aanzien van bovenvermelde activiteiten zal steeds moeten worden bezien of er sprake is van ondernemerschap in de zin van de wet.

1.3. Levering van goederen (artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van de wet)

Landbouwers die de in tabel I, onderdeel a, van de wet vermelde goederen leveren, zijn terzake van deze leveringen geen omzetbelasting verschuldigd indien die goederen door de landbouwer in zijn hoedanigheid van landbouwer zijn voorgebracht of geteeld. De toevoeging in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van de wet van de woorden 'in hun vermelde hoedanigheid' beoogt de werking van de landbouwregeling te beperken tot de functies welke eigen zijn aan het landbouwbedrijf. In gevallen waarin bijvoorbeeld een landbouwer goederen, genoemd in tabel I, onderdeel a, levert, welke hij tevens een bewerking heeft doen ondergaan die in de regel in een schakel na de landbouw wordt verricht, kan niet worden gesproken van goederen welke de landbouwer in zijn hoedanigheid van landbouwer heeft voorgebracht of geteeld. Dat is bijvoorbeeld het geval indien de (pluim)veehouder vlees van door hem gefokt pluimvee onderscheidenlijk door hem gefokte runderen levert.

Het maken van kaas, het sorteren of doen sorteren van zelf geteelde aardappelen, het drogen of doen drogen van zelf geteelde granen, gras en dergelijke worden echter wel door de desbetreffende landbouwer in zijn hoedanigheid van landbouwer verricht. Het door kuikenbroeders en fokkers van hennen in hun bedrijf uitbroeden van kuikens, het opfokken van die kuikens tot hennen en het leveren van schouweieren (broedeieren welke niet blijken te zijn bevrucht), zijn eveneens activiteiten verricht in de hoedanigheid van landbouwer.

Landbouwers verrichten alle leveringen van door hen voorgebrachte of geteelde goederen, genoemd in onderdeel a, van de bij de wet behorende tabel I, in hun hoedanigheid van landbouwer. Ook indien het goederen betreft waarop de bedrijfsuitoefening van de desbetreffende landbouwer zich niet (direct) richt. Indien bijvoorbeeld een landbouwer de op zijn erf gevelde bomen levert, verricht hij die prestatie in zijn hoedanigheid van landbouwer. Een zodanige prestatie is mitsdien een levering in de zin van artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van de wet. Dit geldt eveneens voor:

- leveringen van kadavers van in tabel I, onderdeel a, van de wet genoemde dieren;
- incidentele leveringen door een landbouwer van door hem betrokken goederen, genoemd in tabel I, onderdeel a, van de wet, welke door een andere landbouwer als zodanig zijn voorgebracht of geteeld.

1.4. Agrarische diensten (artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet)

Behalve op de diensten van contracttellers, contractmesters, paardenopfokkers, vetweiders en dergelijke landbouwers

(zie onderdeel 1.2), heeft het hier aan de orde zijnde artikelonderdeel ook betrekking op door landbouwers verrichte diensten die naar hun aard bijdragen tot de agrarische productie en die zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten. Het betreft hier in het bijzonder de volgende agrarische diensten:

- bewerking van de grond, maaien, dorsen, persen, verzamelen en oogsten, inclusief het inzaaien en poten;
- verpakken en marktklaar maken, zoals drogen, schonen, kneuzen, desinfecteren en ensileren van landbouwproducten;
- opslag van landbouwproducten;
- inscharen, fokken, houden of mesten van dieren;
- verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouw- of bosbouwbedrijven worden gebruikt;
- technische bijstand;
- vernietiging van schadelijke planten en dieren, behandelen van planten en grond door bespuiting;
- exploitatie van irrigatie- en draineerinstallaties;
- snoeien van bomen, kappen van hout en andere diensten in de bosbouw.

1.4.1. Bijdragen tot de agrarische productie

Van diensten die bijdragen tot de agrarische productie is slechts sprake indien bedoelde bijkomende diensten worden bewezen jegens andere landbouwers, die deze diensten afnemen in hun hoedanigheid van landbouwer. Worden die diensten bewezen ten behoeve van anderen dan zal terzake heffing van omzetbelasting diene plaats te vinden. Als voorbeelden van gevallen waarin geen sprake is van diensten die bijdragen tot de agrarische productie kunnen worden genoemd:

- het maaien van gras op sportvelden, vliegvelden en dergelijke (ook al mag de presterende landbouwer het gemaaid gras behouden);
- het vernietigen van schadelijke dieren in bedrijfsgebouwen van anderen dan landbouwers;
- het seksen van kuikens;
- het verlenen van een jachtrecht door een landbouwer dat betrekking heeft op een tot diens landbouwbedrijf behorend perceel landbouwgrond³;
- het door een landbouwer tegen vergoeding toestaan aan agrarische loonbedrijven mest of reststoffen van kaarsenfabrieken op zijn land uit te rijden/te injecteren;
- het door een landbouwer tegen vergoeding afnemen van gemaaid gras van anderen dan landbouwers.

Er bestaat overigens geen bezwaar tegen dat landbouwers voor de door hen bewezen (bijkomende) diensten jegens anderen dan landbouwers onder bepaalde

voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Terzake wordt verwezen naar onderdeel 7.5.2.

1.4.2. Gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel

Onder normale uitrusting en personeel in de hier bedoelde zin dient te worden verstaan die uitrusting en dat personeel, welke de landbouwer gewoonlijk voor het voeren van zijn eigen landbouwbedrijf gebruikt. Wordt derhalve door een landbouwer uitrusting aangeschaft en/of personeel aangetrokken om aan de bij anderen bestaande vraag naar agrarische diensten te kunnen voldoen, dan vallen deze diensten die met behulp van die uitrusting of dat personeel worden verricht, niet onder artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Ditzelfde geldt indien een landbouwer substantiële bestanddelen van zijn bedrijf, zoals gronden, eventueel in combinatie met rechten, en/of gebouwen, die hij tot dan toe gewoonlijk voor de uitoefening van zijn landbouwbedrijf gebruikte, ter beschikking stelt aan derden. De landbouwer heeft in dat geval niet langer de mogelijkheid deze goederen en rechten voor het voeren van zijn eigen landbouwbedrijf te gebruiken⁴.

1.5. Levering van in het bedrijf gebruikte goederen

Landbouwers zijn ingevolge artikel 27, eerste lid, onderdeel c van de wet geen omzetbelasting verschuldigd terzake van door hen verrichte leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen. Onder de hier bedoelde bedrijfsmiddelen en andere goederen worden verstaan de goederen welke ten behoeve van de in artikel 27, eerste lid, onderdelen a en b van de wet bedoelde prestaties zijn gebezigd.

1.5.1. Herziening van voorbelasting bij verkoop bedrijfsmiddelen

De levering van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen binnen de voor die bedrijfsmiddelen genoemde herzieningstermijn kan in bepaalde gevallen leiden tot een herziening van eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting (artikel 13a van de uitvoeringsbeschikking).

1.5.2. Overdracht van een landbouwbedrijf

Bij de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan is sprake van een samenstel van leveringen en diensten. Indien dat samenstel van leveringen en diensten is aan te merken als een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, is artikel 31 van de wet van toepassing. Dit betekent dat heffing van belasting achterwege blijft, mits de overgenomen onderneming of het overgenomen gedeelte daarvan door de koper op gelijksoortige wijze wordt geëxploiteerd⁵. Het in arti-

kel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet bepaalde blijft in deze gevallen buiten toepassing. Evenmin is sprake van de in het vorige onderdeel genoemde herziening van eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting. In hoofdstuk 4 zijn de gevolgen welke zijn verbonden aan de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan nader aangegeven.

1.5.3. Optie voor belast leveren van een onroerende zaak

Ingeval een onder de landbouwregeling vallende landbouwer terzake van de levering van een onroerende zaak een verzoek doet als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de wet – optie voor belaste levering van die onroerende zaak – zal dat verzoek, ook al komt het in beginsel voor inwilliging in aanmerking, niet het gewenste effect sorteren. De reden hiervoor is dat een dergelijk verzoek alleen de hoofdregel van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de wet – de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld – buiten werking stelt. Het in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet alsook – indien de levering deel uitmaakt van de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan – het in artikel 31 van de wet bepaalde blijft gelden.

1.6. Intensieve veehouderij

De landbouwregeling blijft, ingevolge artikel 27, achtste lid, van de wet buiten toepassing ten aanzien van veehouders, voor zover hun bedrijfsuitoefening niet samenhangt met de exploitatie van de bodem. Deze bepaling brengt met zich mee, dat in beginsel van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld of het desbetreffende vee al dan niet in betekende mate wordt gevoerd en/of verzorgd met producten welke door de veehouder op de hem ter beschikking staande cultuurgrond zijn geteeld c.q. zijn voortgebracht. Bij deze beoordeling komt onder meer betekenis toe aan de omvang van de veevoederinkopen ten opzichte van zowel de desbetreffende veestapel als de hoeveelheid zelf voortgebrachte of geteelde producten die wordt gebezigt ten behoeve van de voeding of verzorging van dat vee.

1.6.1. Samenhang veehouderij en bodemexploitatie

Teneinde artikel 27, achtste lid, van de wet uitvoerbaar te maken en onzekerheid terzake zo veel mogelijk te vermijden, kan om praktische redenen steeds samenhang tussen veehouderij en de exploitatie van de bodem worden aangenomen ingeval de veehouder tenminste één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft. Indien de veehouder aannemelijk maakt dat bedoelde samenhang, ondanks het bedrijfsmatig in gebruik hebben van tenminste één hectare cultuurgrond niet aanwezig is, kan hij

uiteraard artikel 27, achtste lid, van de wet onverkort toepassen. Vanzelfsprekend zal die bepaling alsdan van toepassing zijn ten aanzien van al zijn activiteiten op het gebied van de intensieve veehouderij. Het toepassen van de landbouwregeling is voor een zodanige veehouder slechts weer mogelijk indien door wijziging in de bedrijfsuitoefening de in artikel 27, achtste lid, van de wet bedoelde samenhang weer ontstaat.

1.6.2. Samenloop intensieve veehouderij en andere landbouwactiviteiten

Indien een veehouder die tenminste één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft, met betrekking tot het deel van zijn onderneming dat bestaat uit intensieve veehouderij op de normale wijze in de heffing wordt betrokken, maar voor het overige deel van zijn bedrijf de landbouwregeling wil toepassen, bestaat daartoe de mogelijkheid.

1.6.3. Minder dan 1 hectare cultuurgrond

Heeft de veehouder minder dan één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik, dan dient het desbetreffende bedrijf op de normale wijze in de heffing te worden betrokken, tenzij de veehouder aantoont dat zijn vee in betekende mate wordt gevoerd of verzorgd met producten welke afkomstig zijn van de bij hem bedrijfsmatig in gebruik zijnde cultuurgrond.

2. Administratieve verplichtingen; aftrek voorbelasting; kleine ondernemersregeling; teruggaaf bij afstandsverkoop

2.1. Administratieve verplichtingen

Landbouwers zijn op grond van artikel 27, tweede lid, van de wet met betrekking tot de in het eerste lid van dat artikel bedoelde prestaties ontheven van de bij of krachtens de artikelen 34, 35 en 35a van de wet gestelde administratieve verplichtingen. Terzake van andere prestaties, zoals het anders dan met gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel verrichten van agrarische diensten, dient derhalve op de normale wijze aan bedoelde verplichtingen te worden voldaan.

De van de administratieve verplichtingen ontheven landbouwer zal, wil diens afnemer aanspraak kunnen maken op de aftrek als bedoeld in artikel 27, vierde lid, onderscheidenlijk het vijfde lid, van de wet, aan deze afnemer wel een verklaring dienen af te geven welke voldoet aan de terzake gestelde voorwaarden. Voor een nadere uiteenzetting wordt verwezen naar onderdeel 3.3.

2.2. Aftrek van voorbelasting

Ingevolge artikel 27, tweede lid, van de wet heeft de landbouwer met betrekking tot de in eerste lid van dat artikel bedoelde

de prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15 van de wet.

Ingeval een landbouwer goederen en/of diensten bezigt voor prestaties als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet alsmede ten behoeve van andere, wel aan de heffing onderworpen prestaties, zal de op die goederen en/of diensten betrekking hebbende (voor) belasting slechts gedeeltelijk voor aftrek in aanmerking komen, een en ander overeenkomstig het in de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking bepaalde. In dit verband zij opgemerkt, dat voor de toepassing van evengenoemde artikelen van de uitvoeringsbeschikking de prestaties terzake waarvan op grond van artikel 27, eerste lid, van de wet geen belasting is verschuldigd, ingevolge artikel 14a van de uitvoeringsbeschikking worden aange-merkt als prestaties als welke zijn bedoeld in artikel 11 van de wet.

2.3. Kleine ondernemersregeling

In artikel 27, zevende lid, van de wet is bepaald, dat de in artikel 25 van de wet vervatte zogenaamde kleine-ondernemersregeling toepassing mist ten aanzien van landbouwers die prestaties verrichten als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet. Dit betekent dat de landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling, met betrekking tot de niet onder die regeling vallende afzonderlijke ondernemersactiviteiten eventueel de kleine-ondernemersregeling kan toepassen. De landbouwer zal met betrekking tot de niet onder de landbouwregeling vallende prestaties uiteraard een administratie moeten voeren die aan de terzake gestelde eisen voldoet. Uit het vorenstaande volgt, dat de landbouwer die op zijn eigen verzoek op de normale wijze in de belastingheffing is betrokken, geen aanspraak kan maken op een vermindering ingevolge de kleine-ondernemersregeling, ook niet ten aanzien van de door hem verrichte prestaties die niet in artikel 27, eerste lid, van de wet zijn bedoeld.

2.4. Teruggaaf bij afstandsverkoop

Op grond van artikel 27, derde lid, van de wet, kan aan de landbouwer die goederen levert die onder de regeling van afstandsverkoop (artikel 5a, eerste lid, van de wet) vallen en die in de lidstaat van aankomst leiden tot verschuldigdheid van belasting op verzoek teruggaaf van belasting worden verleend. De teruggaaf is een bepaald percentage (zoals genoemd in artikel 27, derde lid, van de wet) van het terzake van de levering in rekening gebrachte bedrag. Een dergelijke regeling is ook opgenomen in artikel 27, vijfde lid, van de wet met betrekking tot de levering van landbouwgoederen die in een andere lidstaat zijn onderworpen aan de heffing terzake van een intracommunautaire ver-

werving. Op grond van deze bepaling kan teruggaaf worden verleend aan de in artikel 1a, tweede lid, van de wet bedoelde ondernemers en rechtspersonen, andere dan ondernemers die zijn gevestigd in een andere lidstaat. De teruggaaf bedraagt in deze gevallen het in artikel 27, vijfde lid, van de wet, genoemde percentage van het door de leverancier in gebrachte bedrag.

3. Het landbouwforfait

3.1. Algemeen

Op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet kunnen ondernemers – ook indien zij niet binnen het Rijk wonen dan wel zijn gevestigd – terzake van de jegens hen door landbouwers verrichte leveringen en diensten een bepaald percentage (zoals genoemd in artikel 27, vierde lid, van de wet) van het aan hen in rekening gebrachte bedrag op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek brengen, mits wordt voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden.

De forfaitaire aftrek van het in rekening gebrachte bedrag is beperkt tot de leveringen en diensten welke zijn bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdelen a en b, van de wet. Terzake van de door een landbouwer verrichte leveringen als bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet – levering van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen – kan diens afnemer derhalve geen aanspraak maken op aftrek van het forfait van het aan hem in rekening gebrachte bedrag. Bij de vaststelling van de hoogte van het forfait is namelijk rekening gehouden met de op deze goederen rustende belasting.

3.1.1. Het in rekening gebrachte bedrag

Onder het in rekening gebrachte bedrag in de zin van artikel 27, vierde lid, van de wet dient te worden verstaan het bedrag zoals dat zou zijn aan te merken als belaste vergoeding in de zin van artikel 8, tweede lid, van de wet.

Voorbeeld I

Een melkveehouder die valt onder de toepassing van artikel 27 van de wet levert melk aan een zuivelfabrikant. Met de zuivelfabrikant wordt overeengekomen dat de kosten van transport van de melk tot het moment van aflevering van de melk bij de fabriek van de zuivelfabrikant, voor rekening komen van de melkveehouder (franco zuivelfabriek). Op grond van de Regeling Superheffing en melkpremie 2004, is een melkveehouder terzake van de levering van melk, voor zover deze in een bepaalde periode een bepaalde hoeveelheid te boven gaat, een heffing verschuldigd (de zgn. Superheffing). Deze heffing moet door de ondernemer die de melk van de melkveehouder koopt – de zuivelfabrikant – aan het Productschap Zuivel

worden afgedragen. Hiertoe houden de zuivelfabrikanten de verschuldigde heffing in op de door hen aan de melkveehouders te betalen vergoedingen voor de geleverde melk.

De melkveehouder is in verband met de levering van de melk genoemde superheffing verschuldigd. De door de zuivelfabrikant opgemaakte afrekening ziet er als volgt uit (de bedragen zijn gefinancierd):

Brutoprijs	€ 14.400
(inclusief transportkosten)	
Heffing Productschap Zuivel	€ 400 -/-
Nettoprijs	€ 14.000

Uitwerking

De transportkosten komen voor rekening van de melkveehouder; zij zijn begrepen in de prijs van de geleverde melk (de brutoprijs) en vormen een onderdeel van de vergoeding. De heffing, verschuldigd aan het Productschap Zuivel, komt op basis van de vigerende regelgeving voor rekening van de melkveehouder. Deze brengt de zuivelfabrikant een prijs in rekening waarin deze heffing is begrepen (de brutoprijs). De heffing vormt eveneens een onderdeel van de vergoeding. Hieraan doet niet af dat de zuivelfabrikant de door de melkveehouder verschuldigde heffing int en aan het Productschap Zuivel afdraagt. Een en ander betekent dat het forfait over de brutoprijs kan worden geclaimd.

Voorbeeld II

Een veehouder die valt onder de toepassing van artikel 27 van de wet levert vee aan een slachthuis. In de vlessector is het gebruikelijk dat de afnemer (het slachthuis) de factuur opstelt. Op de afrekening wordt dan de brutoprijs vermeld waarop de afnemer bepaalde door hem verschuldigde kosten in mindering brengt. Het gaat dan bijvoorbeeld om heffingen, die de afnemer verschuldigd is aan het Productschap voor Vee, Vlees en Eieren of door de afnemer verschuldigde premies voor de verzekering van het slachtrisico.

Brutoprijs	€ 14.600
Heffing Productschap	€ 400
Verzekeringspremie	€ 200 -/-
Nettoprijs	€ 14.000

Uitwerking

De bedoelde heffing en premie zijn verschuldigd door de afnemer en vormen kosten die opkomen in de normale bedrijfsuitoefening van de afnemer. Dat de afnemer de kosten van bedoelde heffing en premie op de leverancier afwentelt, laat onverlet dat de heffing en de premie een kostenpost vormt die opkomt in de bedrijfsuitoefening van de

afnemer. De heffing en premie vormen dan ook geen onderdeel van de vergoeding die de leverancier ter zake van het slachtvee in rekening brengt. Voor de heffing van omzetbelasting vormt de nettoprijs (de brutoprijs verminderd met vorenbedoelde heffing en premie) de basis voor de door de afnemer toe te passen forfaitaire aftrek als bedoeld in artikel 27, vierde lid, van de wet.

3.1.2. Gebruik van landbouwproducten ten behoeve van belaste prestaties

Ingeval een niet op de normale wijze in de heffing betrokken landbouwer door hem voortgebrachte en/of geteelde landbouwproducten bezigt ten behoeve van belaste prestaties – bijvoorbeeld in het kader van de exploitatie van een café, een pension of een bakkerij – dan mag die landbouwer als exploitant van dat (neven)bedrijf het forfait in aftrek brengen van het bedrag dat de desbetreffende producten bij verkoop over de veiling per saldo zouden opbrengen.

In andere gevallen waarin vorenbedoelde landbouwproducten aan derden worden geleverd, behoort de levering van die producten rechtstreeks aan het landbouwbedrijf te worden toegerekend. Het is derhalve niet toegestaan om de levering te leiden via een eventueel mede door de landbouwer uitgeoefend bedrijf, dat als een afzonderlijke onderneming wordt behandeld. Een ander standpunt zou er namelijk toe leiden dat in voorkomende gevallen met fictieve verkoopprijzen en interne facturen zou moeten worden gewerkt, hetgeen gezien de wettelijke bepalingen niet mogelijk is.

3.1.3. (Slot)uitkeringen coöperatieve verenigingen

De door coöperatieve verenigingen gedane (slot)uitkeringen, welke direct dan wel indirect zijn gerelateerd aan de door de leden jegens de coöperatieve verenigingen verrichte leveringen van goederen, maken deel uit van de bedragen die terzake van die leveringen in rekening zijn gebracht. Daarbij is niet van belang of een dergelijke uitkering in contanten geschiedt dan wel door middel van een bijschrijving op een, eventueel geblokkeerde, (tegoed)rekening. Verwezen wordt onder meer naar het arrest van de Hoge Raad van 20 december 2000, nr. 35 278 en de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 29 april 2005, nr. BK 706/03.

3.2. Bijzondere bepalingen

3.2.1. Veilinghouders

Ingevolge het bepaalde in artikel 3, vierde lid, van de wet worden goederen welke over een veiling worden verhandeld, geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd. Indien landbouwers door hen als zodanig voortgebrachte, in tabel I, letter a, van de wet genoemde goederen over een

veiling leveren, is de veilinghouder terzake van de levering aan de koper derhalve belasting verschuldigd en brengt de veilinghouder op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet het forfait van het aan hem in rekening gebrachte bedrag in aftrek.

Onder het aan de veilinghouder in rekening gebrachte bedrag moet worden verstaan het bedrag dat de veilinghouder per saldo voor de geveilde goederen aan

de landbouwer uitbetaalt. De veilinghouder betaalt aan de landbouwer een bedrag uit dat gelijk is aan de klokprijs verminderd met de voor rekening van de veilinghouder komende kosten (vergeleijk onderdeel 3.1.1), het geheel verhoogd met de forfaitaire opslag van omzetbelasting.

Voorbeeld:

De totale klokprijs van een door een landbouwer ter veiling aangevoerde partij groenten bedraagt exclusief belasting

Totale klokprijs (geveild bedrag)	€	1.100,00
Veilingkosten	€	100,00
Basis voor uitbetaling	€	1.000,00
Forfaitaire opslag 5,37%	€	53,70
Totaal	€	1.053,70 (zie ook 3.3.2)

De veilinghouder kan met betrekking tot deze geveilde partij groenten in aftrek brengen 5,1%⁶ van € 1.053,70 = € 53,70 (afgerond). De netto aankoopprijs bedraagt voor de veilinghouder mitsdien

€ 1.000. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat bovenstaand voorbeeld betrekking heeft op een partij groenten geleverd door een niet op de normale wijze in de heffing betrokken landbouwer. Indien de meerbedoelde partij groenten ter veiling zou zijn aangevoerd door een landbouwer die op zijn verzoek op de

Totale klokprijs (geveild bedrag)	€	1.100,00
Veilingkosten	€	100,00
Basis voor uitbetaling	€	1.000,00
Omzetbelasting 6%	€	60,00
Totaal	€	1.060,00 (zie ook 3.3.2)

Ook in deze situatie is de netto-aankoopprijs voor de veilinghouder € 1.000. De op de afrekening vermelde belasting ad € 60 kan de veilinghouder immers op grond van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Het hiervoor bedoelde verschil tussen de zgn. klokprijs van de geveilde goederen en het bedrag dat terzake per saldo aan de landbouwer wordt uitbetaald, ontstaat doordat de veilinghouder bepaalde bedragen in mindering brengt op de klokprijs. Die bedragen vormen in het algemeen vergoedingen voor door de veilinghouder verrichte nevenprestaties. Deze prestaties zijn in een aantal gevallen belast naar het verlaagde tarief en in andere gevallen naar het algemene tarief. Er bestaat geen bezwaar tegen dat de veilinghouder terzake van deze prestaties als zodanig geen belasting voldoet, doch de vergoeding voor deze prestaties in mindering brengt op de zgn. klokprijs en op basis van de aldus verminderde klokprijs door de landbouwer omzetbelasting wordt voldaan c.q. door de veilinghouder forfaitaire aftrek wordt toegepast.

Voorwaarde voor toepassing van deze praktische regeling is, dat de veilinghouder deze regeling toepast ten aanzien van al de volgende bedragen:

a. veilingprovisie.

Bij restitutie aan de landbouwer van door de veilinghouder aanvankelijk te veel in rekening gebrachte veilingprovisie, heeft de veilinghouder terzake alsnog recht op een aanvullende aftrek op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet;

b. fusthuur, koellloon, sorteerloos en dergelijke, voor zover deze betrekking hebben op te veilen goederen. Te veilen goederen zijn in dit verband goederen die over de veiling zullen worden verhandeld. Zo behoort de omstandigheid dat landbouwproducten gedurende langere tijd worden gekoeld zonder dat de landbouwer met betrekking tot die goederen een opdracht tot veilen heeft gegeven, op zichzelf niet te leiden tot de gevolgtrekking dat de veilinghouder de betreffende goederen niet ter veiling onder zich heeft.

Indien de veilinghouder fusthuur, koellloon, sorteerloos, en dergelijke in rekening brengt terzake van prestaties die geen betrekking hebben op te veilen goederen, dan zal hij met betrekking tot die prestaties op de normale wijze belasting zijn verschuldigd. Het verminderen van de zgn. klokprijs met bedoelde bedragen blijft dan achterwege.

c. de kosten van het vervoer van te veilen goederen.

Het betreft hier kosten die door de veilinghouder aan de landbouwer worden (door)berekend.

€ 1.100. De veilinghouder brengt terzake van die partij geveilde groenten aan de landbouwer € 100 aan veilingkosten in rekening. De landbouwer krijgt derhalve uitbetaald € 1.000 (exclusief belasting). De afrekening voor de landbouwer zal er dan als volgt uitzien:

normale wijze in de heffing is betrokken, dan zou de afrekening van de veilinghouder er als volgt uitzien:

d. de vergoeding voor het verstrekken van zgn. veilingbrieven.

e. bijdragen in minimumprijzenfondsen (productenfondsen) en in garantiefondsen.

Wordt vervolgens wegens het doordraaien van producten aan een landbouwer een vergoeding uit een minimumprijzenfonds toegekend of wordt uit zo'n fonds dan wel een garantiefonds aan landbouwers een gedeelte van hun bijdrage gerestitueerd, dan kan de veilinghouder, voor zover die bedragen door zijn tussenkomst worden uitbetaald, terzake aanspraak maken op het recht van aftrek van voorbelasting en wel op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet.

3.2.2. Verpakkingsmateriaal/emballage

Met betrekking tot landbouwproducten die over een veiling worden verhandeld, brengt de veilinghouder in veel gevallen aan de landbouwer een vergoeding in rekening terzake van verstrekt(e) verpakkingsmateriaal en/of emballage. In deze dient een onderscheid te worden gemaakt in:

- eenmalig verpakkingsmateriaal
- meermalige emballage
- eenmalige emballage

Eenmalig verpakkingsmateriaal

De levering van eenmalig verpakkingsmateriaal van onder meer papier en (golf)karton is in beginsel op de norma-

le wijze aan de heffing onderworpen en wel naar het algemene tarief. De vergoeding die de veilinghouder terzake aan de landbouwer in rekening brengt kan dan ook niet zonder meer op de eerdergenoemde zgn. klokprijs in mindering worden gebracht. Desalniettemin wordt tot nader order goedgekeurd, dat veilinghouders desgewenst – en zolang de landbouwer daartegen geen bezwaar heeft – de bedragen die betrekking hebben op het door hen geleverde eenmalige verpakkingsmateriaal op de klokprijs in mindering brengen. Aan deze goedkeuring is de voorwaarde verbonden, dat de veilinghouder terzake van het betrekken van bedoeld verpakkingsmateriaal slechts 6%⁷ van de in rekening gebrachte vergoeding op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek brengt (onder vergoeding in evenbedeelde zin dient te worden verstaan de vergoeding als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van de wet).

Meermalige emballage

Het statiegeld dat aan landbouwer in rekening wordt gebracht c.q. aan hem wordt gerestitueerd terzake van onderscheidenlijk de verstrekking dan wel de teruggave van meermalige emballage dient niet met de klokprijs te worden verrekend, aangezien van die kosten geen omzetbelasting wordt geheven. Dit geldt ook in gevallen waarin de verpakkingsmiddelen leeg door de veilinghouder worden verstrekt en door de landbouwer vervolgens gevuld met te veilen goederen, worden terugbezorgd.

Eenmalige emballage

Het gaat hierbij om in het algemeen spoedig onbruikbaar geworden verpakkingsmaterialen welke uitsluitend via een veiling ter beschikking van de landbouwer komen. Als voorbeelden kunnen worden genoemd:

- aardbeiendoosjes of -bakjes (van kunststof of karton);
- champignonendoosjes of -bakjes (van kunststof of ribkarton);
- tomaten- of druivenbakjes (van karton, kunststof of van hout);
- komkommerdozen (van styropor);
- fruitdozen (van karton of kunststof);
- slakratten (van spaanderhout);
- sladozen (van karton).

De financiële afwikkeling tussen de veilinghouder en de landbouwer geschiedt aldus dat eerstgenoemde op de afrekening met de landbouwer op de klokprijs een bedrag in mindering brengt wegens leeg verstrekte verpakkingsmiddelen van de hier bedoelde soort en daarna wegens gevuld ter veiling aangevoerde verpakkingsmiddelen een bedrag bijtelt hetwelk per exemplaar (bakje, doosje) meestal iets lager is dan het in mindering gebrachte bedrag per exemplaar. Met deze handelwijze kan, voor de berekening van de forfaitaire aftrek, worden

ingestemd. Tevens kan deze handelwijze worden toegepast ten aanzien van de verstrekking van zgn. polyzakjes (zakjes waarin per zakje één krop sla is verpakt). Zo lang niet blijkt van verstoring van concurrentieverhoudingen kan ten aanzien van bedoelde zakjes het hiervoor onder 'eenmalig verpakkingsmateriaal' gestelde buiten toepassing blijven.

3.2.3. Prestaties veilinghouders jegens afnemers

Tot de terzake van de geveilde goederen – groente, fruit en/of sierteeltproducten – aan de afnemer in rekening gebrachte bedragen behoren de bedragen welke een veilinghouder in rekening brengt terzake van:

- a. fusthuur;
- b. uitslagkosten;
- c. eenmalige emballage (zie voor het begrip 'eenmalige emballage' onderdeel 3.2.2);
- d. kosten van ompakken;
- e. bundelkosten.

Dit betekent, dat deze kosten het tarief van de geveilde goederen – veelal het verlaagde tarief – volgen. Het vorenstaande blijft van toepassing indien de desbetreffende kosten op een afzonderlijke factuur aan de afnemer in rekening worden gebracht, mits die kosten betrekking hebben op door de afnemer via dezelfde veiling betrokken goederen. Dat verband moet blijken uit een verwijzing op de (afzonderlijke) factuur naar de factuur voor de levering van groente, het fruit of de sierteeltproducten.

Hebben de hiervoor onder de letters a tot en met e bedoelde, al dan niet afzonderlijk gefactureerde kosten geen betrekking op via de desbetreffende veiling betrokken groente, fruit of sierteeltproducten, dan zal steeds heffing naar het algemene tarief plaats moeten vinden. De door de veilinghouder aan de afnemer in rekening te brengen kosten van verpakking, andere dan de hiervoor bedoelde, ten opzichte waarvan bij terugzending van de verpakking aanspraak op terugbetaling bestaat, behoren niet tot de vergoeding waarover omzetbelasting verschuldigd is. Bij levering door de koper ter veiling aan diens afnemer alsmede bij de eventueel daarop volgende levering(en) dienen de kosten van verpakking, ook die van de zgn. eenmalige verpakking als eerder bedoeld niet tot de vergoeding te worden gerekend voor zover bij terugzending van die verpakking aanspraak bestaat op terugbetaling van de desbetreffende kosten.

Terzake van de terugzending van verpakking via de verschillende handelschakels naar (uiteindelijk) de veilinghouder, blijft heffing van belasting eveneens achterwege.

De door de veilinghouder aan de afnemers in rekening te brengen bedragen voor koelen, sorteren, vracht en telefoongebruik zijn steeds aan de heffing naar het algemene tarief onderworpen. Heffingen van Productschappen, welke door veilingexploitanten worden (door) berekend aan afnemers, blijven buiten de heffing.

3.2.4. Provinciale Voedselcommissaris

Het komt voor dat vleesgrossiers geslacht vee betrekken van een Provinciale Voedselcommissaris, hetzij rechtstreeks, hetzij door tussenkomst van een door voornoemde functionaris ingeschakelde tussenpersoon. Het gaat daarbij om vee, dat ten gevolge van een heersende besmettelijke ziekte moet worden afgemaakt, doch waarvan het vlees nog geschikt is voor consumptie.

Goedgekeurd wordt dat vleesgrossiers die geslacht vee op een van de bovenschreven wijzen betrekken, artikel 27, vierde lid, van de wet toepassen. Uiteraard dient de belanghebbende aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk te kunnen maken dat sprake is van een geval als hiervoor is bedoeld. Hoewel het slachten van het desbetreffende vee in opdracht en onder verantwoordelijkheid van de desbetreffende Provinciale Voedselcommissaris geschiedt, kunnen de vleesgrossiers ook de aan hen door het abattoir wegens het slachten in rekening gebrachte belasting op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

3.3. Formele vereisten voor aftrek

De aftrek op grond van artikel 27, vierde lid, onderscheidenlijk het vijfde lid, van de wet is gebonden aan de voorwaarden welke zijn genoemd in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking. De aftrek kan slechts plaatsvinden indien de afnemer een door de landbouwer ondertekende verklaring kan overleggen, waarin de in artikel 28, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking bedoelde gegevens zijn vermeld. Bedoelde verklaring moet worden opgemaakt vóór de vijftiende dag van de maand, volgende op die waarin de levering, onderscheidenlijk de dienst is verricht. De aftrek vindt plaats in het belastingtijdvak waarin de goederen zijn geleverd en/of de diensten zijn verricht. Een model van een verklaring als bedoeld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking is opgenomen in de bij dit besluit behorende bijlage I.

3.3.1. Afgifte van landbouwverklaringen ingeval van vaste afnemers

Ingeval van het verrichten van leveringen en/of diensten jegens vaste afnemers, zoals veilingen, melkfabrieken, landbouwcoöperaties, conservenfabrieken en dergelijke, kan worden volstaan met een eenmaal per kalenderjaar af te geven verklaring waaruit blijkt dat de goederen binnen het kader van artikel

27, vierde lid, van de wet zijn geleverd. Alsdan dient de ondernemer aan wie de goederen worden geleverd van iedere levering op zodanige wijze aantekening te houden, dat daaruit de in artikel 28, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking bedoelde gegevens blijken.

3.3.2. Afrekeningen van afnemers

De ondernemer die de prestatie verricht, is verplicht er voor te zorgen dat een factuur wordt uitgereikt. Hij kan dit zelf doen, maar hij kan dit ook in zijn naam en voor zijn rekening door zijn afnemer laten doen ('selfbilling') of door een derde ('outsourcing') laten doen. Voor een overzicht van de voorwaarden waaraan in dat geval moet worden voldaan, verwijst ik naar het Voorschrift administratieve en factureringsverplichtingen omzetbelasting.

In gevallen waarin de afnemer of opdrachtgever een (af)rekening opmaakt van de aan hem verrichte leveringen of diensten, vormt deze (af)rekening een factuur van de landbouwer die deze leveringen of diensten heeft verricht. Er zijn twee situaties te onderscheiden:

1. De landbouwer verricht prestaties als bedoeld in artikel 27, eerste en/of tweede lid van de wet

Indien de afnemer of opdrachtgever ten behoeve van een niet in de heffing betrokken landbouwer een factuur opmaakt, mag op die factuur in beginsel geen (afzonderlijke) vermelding van belasting plaatsvinden. In een aantal gevallen maakt de veilinghouder of andere afnemer c.q. opdrachtgever een factuur op, uitgaande van prijzen exclusief belasting en vermeerderd hij vervolgens die prijzen met 5,37% (tekst 2005). Er bestaat geen bezwaar tegen dat in evenbedoelde gevallen de belasting op de factuur als onderdeel van de berekening van het aan de landbouwer toekomende bedrag wordt vermeld.

2. De landbouwer is op de normale wijze in de heffing betrokken

Anders dan de afnemers of opdrachtgevers van landbouwers die prestaties verrichten als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet, kunnen de afnemers of opdrachtgevers terzake van de prestaties die door in de heffing betrokken landbouwers worden verricht, geen aanspraak maken op de in artikel 27, vierde lid, van de wet bedoelde aftrek. In deze gevallen ontleent de afnemer of opdrachtgever het eventuele recht op aftrek van belasting aan artikel 15 van de wet.

Indien de afnemer of opdrachtgever ten behoeve van een in de heffing betrokken landbouwer een factuur opmaakt, moet deze factuur voldoen aan de in de wet gestelde voorwaarden.

3.3.3. Ten onrechte aftrek landbouwforfait

Op grond van artikel 27, zesde lid, van de wet kan een landbouwer op zijn verzoek op de normale wijze in de heffing worden betrokken (zie onderdeel 4). Alsdan zal de aftrek van voorbelasting bij de afnemer van een zodanige landbouwer geschieden overeenkomstig de algemeen geldende bepalingen zoals die zijn neergelegd in artikel 15 van de wet. Ingeval de afnemer van een op de normale wijze in de heffing betrokken landbouwer desalniettemin voorbelasting in aftrek brengt op de voet van artikel 27, vierde lid, van de wet (het landbouwforfait), zal die aftrek moeten worden gecorrigeerd en wel bij:

- de afnemer indien deze niet beschikt over een verklaring als bedoeld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking;
- bij de landbouwer indien deze een verklaring heeft afgegeven c.q. getekend als welke hiervoor onder letter a is bedoeld. Alsdan is immers sprake van een situatie als bedoeld in artikel 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Door het niet naleven van de bepalingen van de wet – de hier bedoelde landbouwer mag de onderwerpelijke verklaringen niet afgeven – is er bij diens afnemer te weinig belasting geheven (in casu te veel belasting in aftrek gebracht). De correctie zal in dit geval beperkt dienen te blijven tot het verschil tussen het door de afnemer in aftrek gebrachte bedrag en hetgeen de landbouwer ter zake op aangifte heeft voldaan.

4. Optie voor belastingheffing

4.1. Algemeen

4.1.1. Ingangsdatum van de belastingheffing

Op grond van artikel 27, zesde lid, van de wet kunnen landbouwers aan de inspecteur schriftelijk verzoeken om, in afwijking van artikel 27, eerste lid en tweede lid, van de wet, op de normale wijze in de heffing te worden betrokken. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. De landbouwer wordt vanaf de datum van inwilliging van het verzoek (de optiedatum) op de normale wijze in de belastingheffing betrokken. Dit kan dus ook in de loop van een kalenderjaar geschieden. Belanghebbende kan in het verzoek een andere datum van ingang opgeven, mits niet eerder dan de dag van indiening van het verzoek. Bij inwilliging van het verzoek geldt zulks tot wederopzegging door belanghebbende doch voor ten minste 5 jaren. Een hernieuwd verzoek kan eerst vijf jaren na die wederopzegging worden ingewilligd.

4.1.2. Terugkeer naar de landbouwregeling

Na de termijn van 5 jaren kan de landbouwer middels wederopzegging terugkeren naar de regeling zoals bedoeld in artikel 27, eerste lid en tweede lid, van de wet. Een dergelijke wederopzegging geschiedt schriftelijk (artikel 29 van de uitvoeringsbeschikking) en kan op elk willekeurig tijdstip ingaan, maar niet eerder dan na eerdergenoemde termijn van vijf jaren. Een (rechtsgeldige) opzegging is niet afhankelijk van de goedkeuring van de inspecteur.

4.1.3. Gehele landbouwbedrijf

Een verzoek, respectievelijk een wederopzegging heeft betrekking op alle in artikel 27, eerste lid, van de wet bedoelde prestaties welke door de verzoeker worden verricht. Het is daarom niet mogelijk dat een landbouwer voor een deel van evenbedoelde prestaties wel en voor het andere deel niet in de belastingheffing is betrokken.

4.2. Gevolgen van de optie

4.2.1. Administratieve verplichtingen

De landbouwer die op zijn verzoek op de normale wijze in de heffing wordt betrokken, is gehouden terzake van al zijn prestaties te voldoen aan de bij of krachtens de artikelen 34, 35 en 35a van de wet gestelde administratieve verplichtingen.

4.2.2. Aftrek van voorbelasting

De landbouwer die op de normale wijze in de heffing wordt betrokken, kan vanaf de optiedatum op de voet van artikel 15 van de wet belasting in aftrek brengen, mits uiteraard aan de terzake gestelde voorwaarden wordt voldaan. Dit betekent onder andere dat de belasting die betrekking heeft op goederen en diensten die vóór de optiedatum aan de landbouwer zijn geleverd c.q. jegens hem zijn verricht – behoudens het hierna gestelde – niet voor aftrek in aanmerking komt, ook al wordt die belasting aan de landbouwer in rekening gebracht nadat hij op de normale wijze in de heffing is betrokken.

Nog niet daadwerkelijk aangewende goederen en/of diensten

De belasting die aan de landbouwer in rekening is of wordt gebracht en die betrekking heeft op goederen en/of diensten die vóór de optiedatum aan hem zijn geleverd maar op die datum nog niet daadwerkelijk zijn aangewend, komt alsnog op de voet van artikel 15, lid 4, van de wet voor aftrek in aanmerking.

Op de optiedatum reeds in gebruik zijnde bedrijfsmiddelen

De belasting die drukt op de bedrijfsmiddelen die op de optiedatum als zodanig bij de landbouwer in gebruik

zijn, komt in voorkomende gevallen alsnog deels voor aftrek in aanmerking en wel op de voet van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking.

In de productie opgegane, niet meer als zodanig aanwezige, goederen en/of diensten

Een bijzonder geval vormen de goederen en/of diensten die als zodanig op de optiedatum niet meer aanwezig zijn doch welke vóór die datum zijn aangewend ten behoeve van het telen of voortbrengen van landbouwproducten, welke landbouwproducten na de optiedatum zullen worden geleverd. Voorbeelden zijn zaden, meststoffen, dieren bestemd voor de productie van vlees en veevoeder dat aan evenbedoelde dieren is verstrekt. Goedgekeurd wordt dat de belasting die aan de landbouwer terzake van de aanschaf van deze goederen en/of diensten in rekening is gebracht, alsnog voor aftrek in aanmerking komt, omdat deze goederen en/of diensten blijken te worden aangewend ten behoeve van aan belasting onderworpen leveringen van de desbetreffende landbouwproducten (vergelijk artikel 15, eerste lid, van de wet in samenhang met artikel 27, tweede lid, 2e volzin van de wet).

4.3. Gevolgen van terugkeer naar de landbouwregeling

Een landbouwer die op normale wijze in de belastingheffing is betrokken, kan, nadat 5 jaren zijn verstreken sinds de optiedatum, desgewenst weer gebruik gaan maken van de landbouwregeling. Een dergelijke overgang naar de landbouwregeling heeft tot gevolg dat de aan de landbouwer in rekening gebrachte belasting niet meer voor aftrek in aanmerking komt, voor zover het betreft goederen en diensten welke worden gebezigd ten behoeve van na het moment van de overgang naar de landbouwregeling te verrichten prestaties. Belasting die na evenbedoeld moment aan de landbouwer in rekening wordt gebracht terzake van goederen en diensten die door de landbouwer zijn gebezigd ten behoeve van prestaties die tijdens de optieperiode zijn verricht, komt uiteraard nog wel voor aftrek in aanmerking.

Nog niet daadwerkelijk aangewende goederen

Op grond van artikel 15, lid 4, van de wet wordt de landbouwer de belasting verschuldigd die hij tijdens de optieperiode in aftrek heeft gebracht doch die betrekking heeft op goederen en diensten die hij pas na die periode daadwerkelijk gaat aanwenden in zijn landbouwbedrijf.

Op de ten tijde van de terugkeer reeds in gebruik zijnde bedrijfsmiddelen
De belasting die betrekking heeft op bedrijfsmiddelen die op de datum waarop de landbouwer de landbouwregeling weer gaat toepassen als zodanig bij hem in gebruik zijn, dient in voorkomende gevallen te worden gecorrigeerd op de voet van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking.

In de productie opgegane, niet meer als zodanig aanwezig goederen

De aftrek van belasting die betrekking heeft op de hier bedoelde goederen dient te worden gecorrigeerd omdat deze goederen blijken te worden aangewend ten behoeve van niet aan de belasting onderworpen leveringen van de desbetreffende landbouwproducten. (vergelijk ook in dit verband artikel 15, eerste lid, van de wet in samenhang met artikel 27, tweede lid, 2e volzin, van de wet).

4.4. Herziening van voorbelasting bij verkoop bedrijfsmiddelen

Indien een landbouwer op zijn verzoek op de normale wijze in de heffing is betrokken alsmede ingeval een landbouwer, na gedurende een periode van tenminste 5 jaren op zodanige wijze in de heffing te zijn betrokken, weer gebruik gaat maken van de landbouwregeling, vindt, zoals in de onderdelen 4.2.2 en 4.3 is aangegeven, een herziening plaats ten aanzien van bedrijfsmiddelen.

Levert de landbouwer (anders dan in het kader van de overdracht van het landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan als bedoeld in artikel 31 van de wet; zie onderdeel 5) dergelijke bedrijfsmiddelen binnen de ten aanzien van die bedrijfsmiddelen geldende herzieningstermijn, dan zal op grond van artikel 13a van de uitvoeringsbeschikking een herziening moeten plaatsvinden van de aan het nog niet verstreken gedeelte van de herzieningsperiode toe te rekenen belasting. Deze herziening geschiedt in één keer bij de aangifte over het belastingtijdvak waarin de levering plaatsvindt (artikel 13a, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking).

5. Overdracht van een landbouwbedrijf

5.1. Algemeen

In gevallen waarin een landbouwer zijn landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan overdraagt aan iemand die dat bedrijf of dat deel op gelijksoortige wijze exploiteert, is terzake van de leveringen van goederen en diensten die de overdracht vormen op grond van artikel 31 van de wet geen belasting verschuldigd. Zoals blijkt uit artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking wordt degene die het overgenomen bedrijf voortzet, voor de berekening van de door hem verschuldigde belasting wat het land-

bouwbedrijf of het overgedragen gedeelte betreft, geacht in de plaats te treden van degene die het bedrijf heeft overgedragen.

5.2. Het voor het landbouwbedrijf geldende belastingregime

5.2.1. Voortzetting van het belastingregime

Het bij de overdracht van een landbouwbedrijf van toepassing zijn van de hiervoor in paragraaf 5.1 genoemde bepalingen betekent onder meer dat het door de overdragende landbouwer toegepaste belastingregime – landbouwregeling of normale regeling – door de overnemende landbouwer in beginsel moet worden voortgezet voor zover het dit bedrijf betreft. Dit houdt in, dat de overnemende landbouwer met betrekking tot evenbedoeld bedrijf op grond van artikel 27, zesde lid, van de wet in beginsel eerst van belastingregime kan wijzigen indien 5 jaren zijn verstreken sedert het tijdstip waarop de overdragende landbouwer op zijn verzoek op de normale wijze in de heffing is betrokken c.q. weer gebruik is gaan maken van de landbouwregeling.

Voorbeeld:

Landbouwer A die sedert 1 september 2001 op de normale wijze in de heffing is betrokken, draagt op 1 januari 2005 zijn bedrijf over aan B. Deze laatste zet het bedrijf voort, hetgeen voor hem tevens betekent dat hij voor het eerst als ondernemer in het maatschappelijk verkeer optreedt. Landbouwer B wordt, in verband met het in artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking bepaalde, op de normale wijze in de heffing betrokken. Pas met ingang van 1 september 2006 – 5 jaar nadat landbouwer A op zijn verzoek op de normale wijze in de heffing werd betrokken – kan landbouwer B desgewenst weer gebruik gaan maken van de landbouwregeling. Indien landbouwer A reeds met ingang van 1 september 1999 op de normale wijze in de heffing zou zijn betrokken, had landbouwer B al op 1 januari 2005 – de datum waarop het bedrijf door hem werd overgenomen – van de landbouwregeling gebruik kunnen gaan maken.

5.2.2. Voortzetting door startende landbouwer

Uit het hiervoor gestelde volgt dat bij overdracht van een landbouwbedrijf door een landbouwer die minder dan 5 jaren vóór het tijdstip van die overdracht de toepassing van de normale regeling heeft beëindigd, de overnemende landbouwer, die voor het eerst als zodanig gaat optreden, niet onmiddellijk na de overdracht gerechtigd is opnieuw voor toepassing van de normale regeling te opteren. Gelet evenwel op het feit dat de overname van een landbouwbedrijf voor de overnemende landbouwer aanleiding

kan geven tot het doen van niet onaanzienlijke investeringen in dat bedrijf, ontmoet het geen bezwaar dat de overnemende landbouwer wordt toegestaan om – uiterlijk zes maanden na de datum van de overname – een hernieuwd verzoek om toepassing van de normale regeling te doen. Een dergelijk verzoek kan worden ingewilligd zo nodig met terugwerkende kracht tot de datum van overname van het landbouwbedrijf.

5.2.3. Voortzetting door reeds actieve landbouwer

In een aantal gevallen zal de overname van een landbouwbedrijf geschieden door een landbouwer die zelf reeds een landbouwbedrijf exploiteert. Ook in dit geval zal de overnemende landbouwer het door de overdragende landbouwer toegepaste belastingregime – landbouwregeling of normale regeling – in beginsel moeten voortzetten voor zover dit het overgenomen landbouwbedrijf betreft, zulks ongeacht het voor het reeds bij de overnemende landbouwer in exploitatie zijnde bedrijf geldende belastingregime. In dit verband kunnen zich de volgende situaties voordoen:

a. ten aanzien van zowel het overgenomen landbouwbedrijf als het reeds uitgeoefende bedrijf is de landbouwregeling van toepassing. Indien voor beide bedrijven sedert de eventuele periode van toepassing van de normale regeling op het tijdstip van de bedrijfsovername reeds meer dan 5 jaren zijn verstreken, kan op dat moment opnieuw worden gekozen voor toepassing van de normale regeling. Wellicht ten overvloede zij opgemerkt, dat een dergelijk verzoek uitsluitend betrekking kan hebben op het gehele bedrijf van de overnemende landbouwer, derhalve op het overgenomen bedrijf én het reeds uitgeoefende bedrijf, aangezien het bepaalde in artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking niet met zich brengt dat een latere keuze voor een wijziging van belastingregime door de overnemende landbouwer zich zou kunnen beperken tot één van beide oorspronkelijke landbouwbedrijven. Nu de overname van een landbouwbedrijf in gevallen als de onderhavige aanleiding kan geven tot het doen van niet onaanzienlijke investeringen, bestaat er overigens geen bezwaar tegen, dat de overnemende landbouwer met betrekking tot zijn totale bedrijf op de normale wijze in de heffing wordt betrokken, ook indien voor het reeds bij die landbouwer in exploitatie zijnde bedrijf en/of het overgenomen bedrijf de daartoe vereiste termijn van 5 jaren nog niet is verstreken;

b. ten aanzien van het overgenomen bedrijf geldt een ander belastingregime dan ten aanzien van het reeds uitgeoefende bedrijf.

Zoals gezegd, dient de overnemende landbouwer ten aanzien van het overgenomen bedrijf het daarvoor geldende

regime te blijven toepassen. Dit houdt in gevallen als de onderhavige in, dat de landbouwer aan de hand van zijn administratie zal moeten doen blijken welke prestaties onder de landbouwregeling vallen en welke niet. Toepassing van twee verschillende belastingregimes door één ondernemer zal, zeker wanneer beide bedrijven als één geheel worden geëxploiteerd, uiteraard op ernstige bezwaren van onder meer administratieve aard stuiten. Er bestaat om die reden dan ook geen bezwaar tegen dat, voor zover nodig, de overnemende landbouwer met betrekking tot alle door hem in zijn hoedanigheid van landbouwer te verrichten prestaties kiest voor toepassing van de landbouwregeling c.q. de normale regeling, ook indien voor het reeds bij die landbouwer in exploitatie zijnde bedrijf en/of het overgenomen bedrijf de in artikel 27, zesde lid, van de wet genoemde termijn van 5 jaren nog niet is verstreken;

c. Met betrekking tot zowel het overgenomen landbouwbedrijf als het reeds bij de overnemende landbouwer in exploitatie zijnde bedrijf is de normale regeling van toepassing.

Indien voor beide bedrijven op het moment van de overname de normale regeling reeds meer dan 5 jaren van toepassing is, kan op dat moment opnieuw worden gekozen voor toepassing van de landbouwregeling. Zoals onder a hiervoor is aangegeven, heeft die keuze alsdan betrekking op het gehele bedrijf van de overnemende landbouwer. In andere gevallen kan een keuze voor het toepassen van de landbouwregeling niet eerder worden gehonoreerd dan op het tijdstip waarop voor beide bedrijven meerbedeelde termijn van 5 jaren is verstreken.

Het verzoek om op grond van het hiervoor onder a en b gestelde eerder van belastingregime te wijzigen dan artikel 27, zesde lid, van de wet toestaat, moet zijn gedaan binnen 6 maanden na de overname van het landbouwbedrijf. Een dergelijk verzoek kan, indien wordt gekozen voor toepassing van de normale regeling, worden ingewilligd zo nodig met terugwerkende kracht tot de datum van overname van het bedrijf. Geeft de overnemende landbouwer te kennen dat hij op grond van het hiervoor onder b gestelde met betrekking tot zijn totale landbouwbedrijf – het overgenomen en het reeds door hem geëxploiteerde bedrijf – de landbouwregeling wenst toe te passen, dan geldt die regeling ten aanzien van die landbouwer in alle gevallen vanaf de datum van de bedrijfsovername.

5.2.4. Herrekening c.q. herziening van voorbelasting

De toepasselijkheid van artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking houdt voorts in, dat de belasting die betrekking heeft op bedrijfsmiddelen die als onderdeel van

de bedrijfsoverdracht in eigendom zijn overgedragen aan de overnemende landbouwer, in voorkomende gevallen voor een (gedeeltelijke) herrekening c.q. herziening in aanmerking komt bij de landbouwer die het landbouwbedrijf voortzet. Verwezen wordt naar de onderdelen 4.2.2 en 4.3.

6. Bijzondere regelingen

6.1. Veehandelregeling

6.1.1. Grondgedachte van de regeling

De in artikel 27 van de wet neergelegde landbouwregeling mist toepassing ten aanzien van veehandelaren, zijnde ondernemers die er hun bedrijf van maken vee (runderen, schapen, geiten, varkens en paarden) te kopen en te verkopen. Deze dieren zijn voor de veehandelaren immers niet in de hoedanigheid van landbouwer voortgebracht of geteeld. Een en ander betekent dat veehandelaren, in beginsel, op de normale wijze in de heffing zijn betrokken. Teneinde tegemoet te komen aan de administratieve bezwaren welke zijn verbonden aan een strikte toepassing van de wettelijke bepalingen ten aanzien van de veehandel, in het bijzonder waar het de handel op veemarkten betreft, wordt goedgekeurd dat veehandelaren de volgende regeling (verder te noemen: de veehandelregeling) toepassen.

6.1.2. Verzoek om toepassing veehandelregeling

Veehandelaren die gebruik willen maken van de veehandelregeling kunnen daartoe een verzoek doen bij de inspecteur. Bij inwilliging van het verzoek geldt de veehandelregeling tot wederopzegging door belanghebbende doch ten minste voor vijf jaren. Een hernieuwd verzoek tot toepassing van de veehandelregeling wordt eerst ingewilligd nadat de veehandelaar na die wederopzegging ten minste 5 jaren op de normale wijze in de heffing betrokken is geweest.

De veehandelaar kan de veehandelregeling toepassen vanaf de datum van inwilliging van het verzoek. Dit kan dus ook in de loop van een kalenderjaar geschieden. De veehandelaar kan in het verzoek ook een andere datum van ingang opgeven, mits niet eerder dan de dag van indiening voor het verzoek. Het verzoek en de wederopzegging dienen schriftelijk te geschieden. Bij wederopzegging geldt het hiervoor gestelde, voor zover mogelijk, op overeenkomstige wijze. Een (rechtsgeldige) opzegging is niet afhankelijk van de goedkeuring van de inspecteur.

Het tijdvak van aangifte voor de veehandelaren die gebruik maken van de veehandelregeling wordt vastgesteld op een kalenderjaar.

6.1.3. Voorwaarden veehandelregeling

Na inwilliging door de inspecteur van het verzoek tot toepassing van de veehandelregeling handelt de betrokken veehandelaar als volgt:

- a. de veehandelaar voldoet geen belasting wegens de door hem verrichte leveringen van vee;
- b. de veehandelaar reikt terzake van zijn leveringen van vee aan andere ondernemers geen factuur uit;
- c. de veehandelaar geeft terzake van de levering van vee op verzoek een ondertekende verklaring af, welke verklaring aan nader vermelde voorwaarden moet voldoen;
- d. de verklaring wordt afgegeven vóór de vijftiende dag van de maand, volgende op die waarin het vee is geleverd;
- e. de veehandelaar bewaart gedurende 5 jaren een dubbel van de veehandelverklaring;
- f. de veehandelaar maakt geen aanspraak op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 van de wet.

6.1.3.1. Toelichting op de voorwaarden

Ad 6.1.3, letter b

De veehandelaar is ontheven van de verplichting om op de voet van artikel 35 van de wet terzake van zijn leveringen van vee aan andere ondernemers facturen uit te reiken. Ingeval de veehandelaar wel facturen uitreikt, mag daarop op geen enkele wijze melding van belasting worden gemaakt. Wel kan terzake van de hier bedoelde leveringen een factuur worden uitgereikt casu quo een afrekening wordt opgemaakt in overeenstemming met hetgeen in onderdeel 3.3.2 is bepaald.

Indien op de facturen die de veehandelaar uitreikt casu quo de afrekeningen die de afnemer ten behoeve van de veehandelaar opmaakt melding wordt gemaakt van 6% belasting, dan wordt de leverancier/veehandelaar die belasting verschuldigd. Alsdan moet de veehandelaar, ondanks het feit dat hij gebruik maakt van de veehandelregeling, de op die facturen onderscheidenlijk de afrekeningen vermelde belasting op aangifte voldoen.

Ad 6.1.3, letter c

De veehandelaar geeft terzake van de levering van vee op verzoek een ondertekende verklaring af aan:
– ondernemers die het vee be- of verwerken (vleesgroothandelaren, slagerijen, en dergelijke);
– landbouwers die op de voet van artikel 27, zesde lid, van de wet op de normale wijze in de heffing zijn betrokken;
– veehandelaren die geen gebruik maken van de veehandelregeling.

Deze verklaring bevat tenminste de gegevens die zijn vermeld in de in Bijlage II bij dit besluit opgenomen model-

verklaring. In de verklaring wordt op geen enkele wijze melding gemaakt van belasting.

Afgifte van een verklaring kan achterwege blijven indien de ondernemer, aan wie het vee wordt geleverd, aan de veehandelaar binnen de termijn genoemd in onderdeel 6.1.3, letter d, een afrekening uitreikt waarin de gegevens van de modelverklaring zijn opgenomen. Het door de afnemer gehouden afschrift van die afrekening vormt aldus de veehandelverklaring. Het aan de veehandelaar uitgereikte exemplaar van deze verklaring vormt alsdan een dubbel van de verklaring.

Ad 6.1.3., letter f

Een uitzondering op de in dit onderdeel opgenomen voorwaarde vormt de situatie waarin een veehandelaar ten gevolge van het niet of slechts gedeeltelijk voldoen aan de in onderdeel 6.1.3 neergelegde voorwaarden met betrekking tot één of meerdere jaren op de normale wijze in de heffing wordt betrokken. Verder past de veehandelaar de herrekenings- en herzieningsbepalingen van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking op overeenkomstige wijze toe, een en ander in samenhang met het gestelde in onderdeel 4.2.2 en verder.

6.1.4. Vaste afnemers

Ingeval leveringen door de veehandelaar plaatsvinden aan een vaste afnemer, kan de in onderdeel 6.1.3, letter d, bedoelde verklaring worden vervangen door een eenmaal per jaar door de veehandelaar aan die afnemer af te geven ondertekende verklaring dat alle leveringen van die veehandelaar geschieden binnen het kader van deze regeling.

6.1.5. Administratieve verplichtingen veehandelaar

De veehandelaar kan ter voldoening aan artikel 34 van de wet en artikel 31 van de uitvoeringsbeschikking volstaan met het regelmatig bijhouden van een in- en verkoopboek, waarin met betrekking tot zijn aankopen en verkopen van vee worden vermeld:

- a. de datum van aankoop en verkoop;
- b. naam en adres van de verkoper onderscheidenlijk koper;
- c. soort van het vee en aantal stuks van elke soort;
- d. de totale koopsom per soort vee.

Indien de veehandelaar in enig boekjaar niet dan wel slechts gedeeltelijk aan deze voorwaarden voldoet, kan de betrokken veehandelaar de veehandelregeling voor het desbetreffende boekjaar onderscheidenlijk de desbetreffende boekjaren niet toepassen. Alsdan zal hij voor het desbetreffende boekjaar casu quo boekjaren op de normale wijze in de heffing worden betrokken. Dit betekent dat de veehandelaar terzake van de door

hem verrichte leveringen van vee belasting op aangifte zal moeten voldoen en wel naar het verlaagde tarief. Voorts kan de betrokken veehandelaar op grond van artikel 15 van de wet aanspraak maken op aftrek van voorbelasting. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat de veehandelaar dient te beschikken over de voor de aftrek vereiste facturen onderscheidenlijk verklaringen als bedoeld in artikel 28 van de beschikking en/of verklaringen als bedoeld in onderdeel 6.1.3 letter c.

Het in enig jaar niet toepassen van de veehandelregeling heeft geen gevolgen voor de hiervoor in onderdeel 6.1.2 genoemde termijn van vijf jaren. Deze termijn loopt ook door in de jaren waarin de veehandelaar op de normale wijze in de heffing wordt betrokken in verband met hetgeen in dit punt is bepaald.

6.1.6. Prestaties naast de handel in vee

De ondernemer die, behalve leveringen van vee als veehandelaar, andere leveringen of diensten verricht, is voor die andere prestaties onverkort aan de wettelijke bepalingen onderworpen. Hij moet zijn administratie met betrekking tot die prestaties afzonderlijk houden en wel zodanig dat de gegevens, benodigd voor een juiste toerekening van de voorbelasting aan laatstbedoelde prestaties, daaruit duidelijk blijken.

De hiervoor bedoelde andere prestaties, niet zijnde leveringen van goederen als zijn bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet, worden geacht tezamen in een afzonderlijke onderneming te worden verricht. Ten aanzien van die afzonderlijke onderneming kan eventueel de kleine-ondernemersregeling toepassing vinden. Dit laatste – toepassing van de kleine-ondernemersregeling – is ook mogelijk indien de veehandelaar op de normale wijze in de heffing is betrokken. De kleine-ondernemersregeling kan echter geen toepassing vinden indien de veehandelaar tevens prestaties verricht als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet en terzake in de heffing van omzetbelasting wordt betrokken.

6.1.7. Intracommunautaire goederentransacties e.d.

Een veehandelaar die gebruik maakt van de veehandelregeling zal, voor wat betreft de intracommunautaire transacties alsmede de diensten als bedoeld in artikel 6a van de wet, zich volledig moeten gedragen als ware hij een landbouwer die gebruik maakt van de in artikel 27 van de wet neergelegde landbouwregeling. (In voorkomende gevallen zal ook artikel 37b van de wet toepassing vinden ten aanzien van veehandelaren). Het nakomen van de in de vorige alinea neergelegde voorwaarde is een absoluut vereiste om de veehandelregeling te kunnen (blijven) toepassen. Als de

betrokken veehandelaar deze voorwaarde niet naleeft, zal hij de veehandelregeling niet (meer) kunnen toepassen.

6.1.8. *Aftrek door de afnemer*

Ondernemers als zijn bedoeld in onderdeel 6.1.3, letter b, aan wie de veehandelaar levert, kunnen het in artikel 27, vierde lid, van de wet genoemde percentage van de koopsom op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek brengen, mits wordt voldaan aan hetgeen is vermeld in onderdeel 3.1.1 en zij in het bezit zijn van op de leveringen betrekking hebbende verklaringen als bedoeld in onderdeel 6.1.3, letter c.

6.2. *Bedrijfsverzorgingsdiensten*

Bedrijfsverzorgingsdiensten in de landbouw (verenigingen en stichtingen) houden zich onder meer bezig met het tegen vergoeding aan de leden/aangeslotenen (landbouwers) ter beschikking stellen van de bij hen in loondienst zijnde werknemers indien de leden/aangeslotenen door ziekte, arbeidsongeschiktheid, vakantie en weekendvervangning niet in staat zijn hun werkzaamheden te verrichten. Mits terzake geen aanspraak wordt gemaakt op aftrek van voorbelasting, ontmoet het geen bezwaar dat bedrijfsverzorgingsdiensten in de landbouw geen omzetbelasting voldoen terzake van de volgende, op sociale indicatie berustende prestaties:

- a. het ter beschikking stellen van personeel tegen een gereduceerd (uur)tarief, waaronder in dit verband dient te worden verstaan een tarief dat niet meer bedraagt dan ten hoogste 75% van de aan de betrokken werknemers van de bedrijfsverzorgingsdienst voor de desbetreffende uren betaalde lonen en sociale lasten, eventueel verhoogd met een opslag voor administratiekosten;
- b. het ter beschikking stellen van personeel ten gevolge van ziekte c.q. arbeidsongeschiktheid van een lid van een bedrijfsverzorgingsdienst in de gevallen waarin dat lid terzake van de ziekte arbeidsongeschikt is verklaard door een keuringsarts en/of een uitkering ontvangt ingevolge de Ziektewet c.q. een arbeidsongeschiktheidsverzekering. Uiteraard is alleen gedurende de periode tijdens welke de arbeidsongeschiktheid van kracht is danwel een uitkering in evenbedoelde zin wordt genoten, sprake van terbeschikkingstelling op grond van sociale indicatie;
- c. het ter beschikking stellen van personeel in andere dan de onder a en b bedoelde gevallen, voor zover het aantal uren gedurende welke zulks geschiedt per kalenderjaar niet meer bedraagt dan 250 per lid van een bedrijfsverzorgingsdienst.

Aan de toepassing van deze faciliteit is de voorwaarde verbonden dat het aan de landbouwer ter beschikking gestelde

personeel uitsluitend werkzaamheden verricht, welke de normale bedrijfsuitoefening van de landbouwer betreffen. Voorts mag die vergoeding, die terzake van de terbeschikkingstelling als bedoeld onder b en c, in rekening wordt gebracht niet meer bedragen dan de voor de betrokken werknemers betaalde lonen en sociale lasten, verhoogd met een opslag voor administratiekosten. Daarnaast dienen de bedrijfsverzorgingsdiensten een zodanige administratie te voeren dat aan de hand daarvan op eenvoudige wijze kan worden vastgesteld of de onderwerpelijk goedkeuring terecht wordt toegepast. Zo zal de administratie van de bedrijfsverzorgingsdienst met betrekking tot de onder b bedoelde vorm van terbeschikkingstelling van personeel – gevallen waarin dat lid terzake van de ziekte arbeidsongeschikt is verklaard door een keuringsarts en/of een uitkering ontvangt ingevolge de Ziektewet c.q. een arbeidsongeschiktheidsverzekering – bescheiden dienen te bevatten waaruit blijkt dat aan de betrokken leden een uitkering in evenbedoelde zin wordt verstrekt alsmede gedurende welke periode zulks geschiedt (t)(de). Voorts zal met betrekking tot de onder c bedoelde vorm van terbeschikkingstelling van personeel per lid per kalender het aantal uren dienen te worden geregistreerd gedurende welke door de bedrijfsverzorgingsdienst personeel ter beschikking is gesteld. Indien in het hier bedoelde geval het aantal uren immers meer dan 250 per lid per kalenderjaar bedraagt, dient terzake van de uren die de 250 te boven gaan omzetbelasting in rekening te worden gebracht en wel naar het algemene tarief. Terzake van het ter beschikking stellen van personeel in andere dan de hiervoor bedoelde gevallen alsmede terzake van de overige prestaties dienen de bedrijfsverzorgingsdiensten op de normale wijze in de heffing te worden betrokken.

6.3. *Handel in bloembollen*

Teneinde tegemoet te komen aan bezwaren welke zijn verbonden aan een onverkorte toepassing van de wet ten aanzien van de handel in bloembollen over veilingen, enz., wordt tot nader order goedgekeurd dat wordt gehandeld als volgt (waar in dit onderdeel wordt gesproken van bollenkweker wordt daarvoor verstaan uitsluitend de op zijn verzoek op de voet van artikel 27, zesde lid, van de wet op de normale wijze in de heffing betrokken ondernemer). Voor de vraag wat als 'bloembollen' moet worden aangemerkt, moet de maatschappelijke opvatting worden gevolgd (tabel I, onderdeel a, post 48).

1. indien veilingen terzake van aan hen door bollenkwekers en bloembollenhandelaren verrichte leveringen van bloembollen voorlopige afrekeningen versturen, waarop aan de kwekers en de handelaren nog geen betalingen worden

gedaan, kunnen deze afrekeningen voor de vraag op welk tijdstip de belasting door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd, buiten beschouwing blijven mits op die afrekeningen geen belasting in rekening wordt gebracht;

2. de belasting terzake van de over de veiling verrichte leveringen van bloembollen is verschuldigd in het tijdvak waarin de kwekers en de handelaren definitieve afrekeningen ontvangen. Dat tijdvak is voor bollenkwekers steeds een kwartaal; ten aanzien van handelaren gelden in dit opzicht de normale regels. Op de definitieve afrekeningen, welke moeten worden uitgereikt vóór de betaaldatum, dient dan de belasting afzonderlijk te worden vermeld;
3. met een definitieve afrekening wordt gelijkgesteld een overzicht van de rekening-courant betreffende de door de kweker en de handelaar in een bepaalde periode verrichte leveringen van bloembollen. In dat overzicht kan, wat de verschillende leveringen betreft, worden verwezen naar de daarop betrekking hebbende voorlopige afrekeningen. De rekening-courant en de voorlopige afrekeningen moeten samen de gegevens bevatten welke volgens artikel 35, onderdeel a, van de wet de facturen moeten inhouden. De belasting kan in dat overzicht voor alle leveringen gezamenlijk in één bedrag worden vermeld;
4. veilingen, kwekers van bloembollen en handelaren in bloembollen hoeven geen belasting te voldoen terzake van de leveringen van bloembollen aan afnemers die bloembollen plegen te exporteren, mits zij voor die leveringen aan de afnemers ook geen belasting in rekening brengen en voorts in het bezit zijn van een verklaring – niet ouder dan een jaar en uitgereikt vóórdat de (definitieve) factuur is verstrekt – van de afnemer dat deze aan de hiervoor gestelde voorwaarde voldoet. Voor zover het totaal van de aan een exporteur in rekening gebrachte bedragen uitgaat boven het bedrag waarvoor de exporteur in de afgelopen 12 maanden heeft uitgevoerd, dient evenwel belasting aan de exporteur in rekening te worden gebracht. Voor de toepassing van de in artikel 25 van de wet neergelegde kleine-ondernemersregeling moet de in dat artikel bedoelde 'verschuldigde belasting' berekend worden alsof vorenbedoelde leveringen van bloembollen aan afnemers/exporteurs op de gewone wijze in de heffing waren betrokken;
5. exploitanten van veilingen, zomede kwekers van en handelaren in bloembollen, die zowel belaste als niet-belaste leveringen van bloembollen verrichten, moeten afzonderlijk aantekening te houden van
 - a. de belaste leveringen van bloembollen en
 - b. de leveringen van bloembollen, terzake waarvan zij op grond van het hier-

voor in punt 4 vermelde geen belasting behoeven te voldoen.

Zij moeten voorts de belaste en de niet-belaste omzet per categorie en per tijdvak, waarover aangifte moet worden gedaan, totaliseren;

6. wegens door de veiling verrichte leveringen van bloembollen welke leveringen niet vallen onder punt 4, dient de veiling normaal belasting te voldoen.

Op deze leveringen is hetgeen hiervoor onder de punten 1 tot en met 3 is vermeld van overeenkomstige toepassing;

7. in- en verkoopbureaus van bloembollen bemiddelen bij de totstandkoming van overeenkomsten tot levering van bloembollen. Er vindt in deze gevallen geen levering plaats aan en/of door het in- en verkoopbureau. In verband hiermee kan het onder 1 t/m 6 hiervoor gestelde geen toepassing vinden ten aanzien van de prestaties van deze in- en verkoopbureaus. Over deze bemiddelingsprestaties zijn zij 19% omzetbelasting verschuldigd;

8. bij leveringen van bloembollen door kwekers en handelaren anders dan over een veiling ontvangen de kweker en de handelaar in het algemeen geen afrekeningen van de afnemer, maar geven zij zelf (voorlopige en definitieve) facturen af. In deze gevallen vinden de punten 1 en 2, overeenkomstige toepassing. De belasting is dan verschuldigd in het tijdvak waarin de definitieve factuur wordt uitgereikt, mits die uitreiking geschiedt vóór de betaaldatum en op de voorlopige stukken (leveringsnota's) geen belasting in rekening wordt gebracht.

6.4. Handel in boomkwekerijproducten
Teneinde tegemoet te komen aan bezwaren welke zijn verbonden aan een onverkorte toepassing van de wet ten aanzien van de handel in boomkwekerijproducten, wordt tot nader order goedgekeurd dat wordt gehandeld als volgt (waar in deze paragraaf wordt gesproken van kwekers, wordt daaronder verstaan uitsluitend de op zijn verzoek op de voet van artikel 27, zesde lid, van de wet op de normale wijze in de heffing betrokken ondernemer). Voor de vraag wat als 'boomkwekerijproducten' moet worden verstaan, wordt verwezen naar post a-48 van de bij de wet behorende tabel I.

1. Indien kwekers van en handelaren in boomkwekerijproducten ter zake van de door hen verrichte leveringen van die producten voorlopige afrekeningen versturen, waarop aan bedoelde ondernemers nog geen betalingen worden gedaan, kunnen deze afrekeningen voor de vraag op welk tijdstip de belasting door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd, buiten beschouwing blijven, mits op die afrekeningen geen belasting in rekening wordt gebracht. Hierbij zij aangetekend dat desgewenst van het verzenden van voorlopige afrekeningen kan worden afgezien. In dat

geval kan per afnemer en per tijdvak – zie punt 2 hierna – worden volstaan met het verzenden van één factuur.

2. De belasting ter zake van door kwekers en handelaren verrichte leveringen van boomkwekerijproducten is verschuldigd in het tijdvak waarin de definitieve afrekeningen worden verzonden. Dat tijdvak is voor kwekers (daaronder begrepen kwekers, die mede bijkomstig van anderen betrokken boomkwekerijproducten leveren) een kwartaal; voor handelaren (daaronder begrepen handelaren die bijkomstig mede zelf gekweekte boomkwekerijproducten leveren) gelden in dit opzicht de gewone regels. Op deze definitieve afrekeningen moet de omzetbelasting afzonderlijk worden vermeld; zij moeten worden uitgereikt vóór de vervaldatum, zijnde 15 januari voor de leveringen in het tijdvak van 1 september tot en met 25 december, 15 mei voor de leveringen in het tijdvak van 26 december tot en met 30 april en 1 november voor de leveringen in het tijdvak van 1 mei tot en met 31 augustus. De definitieve afrekeningen mogen eerder worden verzonden dan uit het hiervoor vermelde voortvloeit met dien verstande dat wat betreft de datum van verzending van die afrekeningen een bestendige gedragslijn moet worden gevolgd. Dat houdt uiteraard niet in dat alle afrekeningen die betrekking hebben op de in een bepaalde periode verrichte leveringen op één dag zouden moeten worden verzonden. Bij het eerder uitreiken van de definitieve afrekeningen wordt de belasting uiteraard ook eerder verschuldigd.

3. Met een definitieve afrekening wordt gelijkgesteld een overzicht van de rekening-courant betreffende de door de kweker of de handelaar in een bepaalde periode verrichte leveringen van boomkwekerijproducten. In dat overzicht kan, wat de verschillende leveringen betreft, worden verwezen naar de daarop betrekking hebbende voorlopige afrekeningen, in dier voege dat de rekening-courant en de voorlopige afrekeningen tezamen de gegevens bevatten welke de facturen volgens artikel 35 van de wet moeten inhouden. De belasting kan in vorenbedoeld overzicht voor alle in de desbetreffende periode verrichte leveringen gezamenlijk in één bedrag worden vermeld.

6.5. Levering van vee door veeverzekeringsmaatschappijen

De levering van vee door een (vee) verzekeringsmaatschappij, zijnde een ondernemer in de zin van de wet, is een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de wet. Op de levering van vee door een verzekeringsmaatschappij is geen vrijstelling van toepassing.

Het in de heffing van de omzetbelasting betrekken van de levering van dood of afgekeurd vee door (vee)

verzekeringsmaatschappijen leidt tot een cumulatie van omzetbelasting bij de afnemer van het vee. Gelet op de omstandigheid dat de afnemer van dood of afgekeurd vee in vrijwel alle gevallen als ondernemer in de zin van de wet is aan te merken, alsmede gelet op de omstandigheid dat bovengenoemde cumulatie voortvloeit uit het bijzondere karakter van de onderwerpenlijke verzekeringsovereenkomsten (waarbij het verzekerde object wordt gevormd door vee en de verzekerde eigenaar ervan zich reeds bij het sluiten van de desbetreffende verzekeringsovereenkomst heeft verplicht om in voorkomende gevallen het door schade getroffen vee in eigendom over te dragen), bestaat er geen bezwaar tegen dat veeverzekeringsmaatschappijen wegens de door hen verrichte leveringen van dood of afgekeurd vee, welke afkomstig is van landbouwers, onder bepaalde voorwaarden niet in de heffing worden betrokken. Het vorenstaande kan slechts toepassing vinden voor zover deze leveringen direct voortvloeien uit de uitoefening van het verzekeringsbedrijf, en op voorwaarde dat geen aanspraak wordt gemaakt op aftrek van door ondernemers in verband met deze leveringen verrichte prestaties in rekening gebrachte omzetbelasting.

De veeverzekeringsmaatschappijen dienen desgewenst hun tussenkomst te verlenen zodanig dat de landbouwer, van wie het vee afkomstig is, in staat wordt gesteld een verklaring, als bedoeld in bijlage I aan de uiteindelijke koper te verstrekken. De koper kan alsdan het percentage bedoeld in artikel 27, vierde lid, van de wet in aftrek brengen.

7. Bijdragen in het kader van de bedrijfsuitoefening; terbeschikkingstelling en overdracht van rechten

7.1. Inleiding subsidies, premies, en andere bijdragen

In die gevallen waarin een landbouwer van de overheid of van derden een financiële tegemoetkoming ontvangt in de vorm van een subsidie, premie of een andere bijdrage (hierna: subsidie) dient steeds te worden nagegaan of deze subsidie voor de omzetbelasting is aan te merken als een vergoeding voor een prestatie. Subsidies worden alleen in de heffing van omzetbelasting betrokken, als in het kader van de verlening van de subsidie door een ondernemer een prestatie wordt verricht en de subsidie de vergoeding voor die prestatie vormt. Daarbij dient onderscheid gemaakt te worden in subsidies die als prijssubsidies kwalificeren en subsidies die de vergoeding vormen voor een door de subsidieontvanger aan de subsidieverstrekker te verrichten prestatie. Vormt een subsidie niet de vergoeding voor een prestatie dan komt heffing van

omzetbelasting niet aan de orde. In de praktijk worden zulke subsidies wel aangetuurd als exploitatiesubsidies.

In dit kader zijn een viertal arresten van het Hof van Justitie van de EG van belang⁸. Uit deze arresten kan worden afgeleid, dat een subsidie een vergoeding vormt voor een door de subsidieontvanger aan de subsidieverstrekker verrichte prestatie, als bij de subsidieverlenende instantie of bij een derde sprake is van identificeerbaar verbruik.

Als de subsidieverlener in het algemeen belang handelt, is er geen sprake van identificeerbaar verbruik en wordt de subsidie niet belast. Hiervan is onder meer sprake bij subsidies die ertoe strekken landbouwers te compenseren voor verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen of verminderen van de productie van een bepaald goed, teneinde de werking van de communautaire markt voor een bepaald goed te bevorderen.

Hiervan is eveneens sprake indien een subsidie ertoe strekt om derden in staat te stellen de desbetreffende prestatie op de Europese markt in te kopen tegen een prijs vergelijkbaar met de wereldmarktprijs.

Er is sprake van een prijssubsidie als de subsidie aan de subsidieontvanger wordt betaald voor een door de subsidieontvanger aan de subsidieverstrekker of een derde te verrichten prestatie. Om na te gaan of de subsidie de (belaste) vergoeding vormt voor een prestatie, moet worden beoordeeld of de subsidie de prijs voor de desbetreffende prestatie in belangrijke mate beïnvloedt. Als de subsidieverlening leidt tot een prijsvermindering voor de afnemer van de prestatie, houdt de subsidie rechtstreeks verband met de prestatie en is de subsidie belast. In dit verband dient een vergelijking te worden gemaakt tussen de normale verkoopprijs en de feitelijke verkoopprijs van de desbetreffende prestatie. Overigens is het voor het belasten van een subsidie niet nodig, dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering voor de desbetreffende prestatie. Een subsidie is (al) belastbaar, als het verband tussen de prijsvermindering en de subsidie significant is (kan ook forfaitair).

7.2. *Bedrijfstoeslagrechten*

Vanaf 1 januari 2006 kunnen landbouwers onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor een bedrijfstoeslag. Deze bedrijfstoeslag vervangt een aantal voor de genoemde datum bestaande landbouwsubsidies/premies⁹, waarvan de hoogte is gekoppeld aan de omvang van de productie van de betrokken landbouwer. Het juridisch kader voor de bedrijfstoeslagregeling is opgenomen in de EG-verordening nr. 1782/2003, PbEG L270/1.

De hoogte van de bedrijfstoeslag is niet afhankelijk van de omvang van de door de betrokken landbouwer gerealiseerde productie. Per landbouwbedrijf kan één bedrijfstoeslag worden verleend. In deze bedrijfstoeslag zijn de voor 1 januari 2006 bestaande premies opgenomen.

De toeslagrechten dragen primair het karakter van inkomenssteun voor landbouwers. Uit de opzet van bedrijfstoeslagregeling blijkt dat deze regeling er niet toe strekt de landbouwproductie te bevorderen, maar veeleer ten doel heeft de landbouwproductie binnen de EU te verminderen. De omstandigheid dat de hoogte van de bedrijfstoeslag is gebaseerd op de historische productie van landbouwer en de daaraan gekoppelde landbouwsubsidies leveren in BTW-technische zin geen relatie op tussen de bedrijfstoeslag en bepaalde prestaties van de betrokken landbouwers. Van een prijssubsidie zoals beschreven in onderdeel 7.1 is dan ook geen sprake.

De beperkingen waaraan de landbouwers zijn gebonden voor uitbetaling van de bedrijfstoeslagrechten (o.a. met betrekking tot het gebruik van landbouwgrond en het naleven van milieuvoorwaarden) zijn dusdanig algemeen, dat niet geconcludeerd kan worden tot een prestatie die de betrokken landbouwers verrichten jegens de overheid. De bedrijfstoeslagrechten zijn om die reden evenmin aan te merken als een vergoeding voor een prestatie die de betrokken landbouwers verrichten jegens de subsidieverstrekker of jegens een identificeerbare derde. Uit het vorenstaande vloeit voort, dat de bedrijfstoeslagrechten niet aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen. De bedrijfstoeslagrechten zijn voorts te beschouwen als voordeingsrechten, zodat ook ter zake van de overdracht van die rechten heffing van omzetbelasting achterwege blijft op de voet van artikel 11, eerste lid, onderdeel j, ten tweede, van de Wet.

7.3. *Melkpremie*

In verband met de hervorming van het landbouwbeleid in de Europese Unie (hierna: EU) is afgesproken om de interventieprijs (d.w.z. de in EU-verband aan landbouwers gegarandeerde vergoeding) voor boter en magere melkpoeder vanaf 1 juli 2004 stapsgewijs te verlagen.

Deze prijsverlagen worden over een periode van 4 jaar doorgevoerd. De prijsverlagen leiden ertoe, dat de prijs die landbouwers ontvangen voor de levering van melk in 4 jaar tijd zal dalen met ruim 20%. Ter compensatie van het inkomensverlies dat de betrokken landbouwers hierdoor ondervinden, is in EU-verband besloten aan deze landbouwers voor de jaren 2004 t/m 2007 een melkpremie uit te betalen en aan deze landbouwers extra betalingen (als aanvulling op de melkpremie) te verrichten.

De voorwaarden voor toekenning van de melkpremie en de extra betalingen zijn opgenomen in de Verordening (EG) nr. 1782/2003 van 29 september 2003 en in de Regeling superheffing en melkpremie 2004, Stcrt. 2004, nr. 60.

Uit de genoemde verordening komt naar voren, dat de melkpremie en de extra betalingen ten doel hebben financiële steun te bieden aan landbouwers, om de inkomensderving op te vangen die zij (zullen) ondervinden ten gevolge van de verlaging van de vergoeding die zij ontvangen voor de door hen geleverde melk. Als zodanig zijn de melkpremie en de extra betalingen niet aan te merken als een vergoeding voor een bepaalde prestatie die de betrokken landbouwers verrichten jegens de subsidieverstrekker of jegens derden (anderen dan de subsidieverstrekker). In dit verband is van belang dat:

- de verstrekking van de melkpremie en de extra betalingen aan de subsidieverstrekker geen identificeerbaar voordeel oplevert, zodat er bij de subsidieverstrekker geen sprake is van verbruik van een bepaalde prestatie. De melkpremie en de extra betalingen worden door de subsidieverstrekker alleen toegekend in het kader van het algemeen belang (hervorming van het landbouwbeleid en het waarborgen van een redelijke levensstandaard aan landbouwers) (zie de arresten van het Hof van Justitie Mohr en Landboden; reeds aangehaald in onderdeel 7.1);

- de toekenning van de melkpremie en de extra betalingen niet rechtstreeks verband houden met de vergoeding die de betrokken landbouwer voor zijn prestatie (de levering van melk) van zijn afnemer (meestal de melkfabriek) ontvangt. De melkpremie en de extra betalingen vormen een afzonderlijke, van de EU afkomstige, geldstroom, die niet van invloed is op de vergoeding die de landbouwer ontvangt voor de door hem geleverde melk. De afnemer van de melk heeft geen identificeerbaar voordeel bij de toekenning van de melkpremie en de extra betalingen, omdat deze op zichzelf niet leiden tot een verlaging van de prijs die hij voor de melk betaalt (zie het arrest van het Hof van Justitie OPW; reeds aangehaald in onderdeel 7.1).

Uit het vorenstaande vloeit voort, dat de melkpremie en de extra betalingen niet aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen.

De overdracht van de melkpremie en de extra betalingen door een landbouwer aan een andere landbouwer vormt voor de heffing van omzetbelasting geen afzonderlijke prestatie, maar loopt mee met het BTW-regime dat geldt voor de overdracht van het melkquotum (zie onderdeel 7.5).

7.4. Slachtpremie

In de EG-Verordening nr. 1254/1999, dd 17 mei 1999, van de Raad, houdende een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector rundvlees met betrekking tot de premieregelingen wordt voorzien in de toekenning van diverse subsidies aan rundveehouders. In de EG-Verordening nr. 2342/1999, dd 28 oktober 1999, zijn uitvoeringsbepalingen opgenomen ten aanzien van de EG-Verordening 1254/1999. In de Regeling Dierlijke EG-premies zijn de nationale uitvoeringsbepalingen opgenomen met betrekking tot vorengenoemde EG-verordeningen. Uit de hiervoor aangehaalde regelgeving blijkt, dat rundveehouders bij de slacht van rundvee in Nederland of een ander EU-land dan wel de export van rundvee buiten de EU (vanaf 1 januari 2000) twee bedragen ontvangen, te weten:

- een slachtpremie (een bedrag per rund);
- een extra betaling, de zgn. veebetaling.

De rundveehouders moeten aan diverse voorwaarden met betrekking tot de identificatie en registratie van het betrokken rundvee voldoen, willen zij in aanmerking komen voor toekenning van de slachtpremie en de veebetaling. Uit de EG-Verordening, nr. 1254/1999 blijkt, dat het doel van de slachtpremie en de veebetaling bestaat uit het aan de rundveehouders verschaffen van financiële compensatie voor het inkomensverlies, dat zij ondervinden door de vermindering van de ondersteuning van uit EU-verband voor de marktprijs van rundvee (de interventieprijs). Onder verwijzing naar het gestelde ten aanzien van de melkpremies wordt geconcludeerd dat de onderhavige subsidies geen vergoeding vormen voor een prestatie van de subsidieontvanger jegens de subsidiegever. Voorts behoren de slachtpremie en de veebetaling niet tot de vergoeding voor een prestatie die de subsidieontvanger verricht jegens een ander dan de subsidieverstrekker. De slachtpremie en de veebetalingen zijn derhalve niet aan de heffing van BTW onderworpen.

7.5. (Tijdelijke) overdracht van rechten

De in de landbouwsector bestaande rechten¹⁰ kunnen door de landbouwer tegen vergoeding in eigendom worden overgedragen of worden geëxploiteerd (bijvoorbeeld verhuur). In onderdeel 7.5.1 komt de heffing van omzetbelasting met betrekking tot de overdracht van dergelijke rechten aan de orde. In onderdeel 7.5.2 is een goedkeuring opgenomen ingeval een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling, onder andere, de hier bedoelde rechten overdraagt aan een andere landbouwer. In onderdeel 7.5.3 komt de exploitatie van de rechten aan de orde

en is een overgangsregeling met betrekking tot exploitatie van melkquota neergelegd.

7.5.1. Heffing van omzetbelasting met betrekking tot de (tijdelijke) overdracht van rechten

In beginsel vormt het in eigendom overdragen van een recht of de exploitatie van een recht voor de heffing van omzetbelasting een dienst. Deze dienst wordt verricht binnen het kader van de onderneming van een landbouwer maar is geen prestatie die onder artikel 27, eerste lid, van de wet is te rangschikken. Het in eigendom overdragen van een recht of de exploitatie van een recht is derhalve een dienst die in beginsel is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting naar het algemene tarief. Dit algemene uitgangspunt behoeft met betrekking tot het melkquotum, de mestproductierechten en bedrijfsoverdracht (artikel 31 van de wet) de navolgende aanvulling en/of nuancering.

Melkquotum

De landbouwer die geen gebruik wenst te maken van zijn melkquotum (referentiehoeveelheid), kan dit overdragen aan een andere landbouwer. Deze overdracht geschiedt in samenhang met de overdracht van de voor de melkproductie gebruikte grond. De over te dragen referentiehoeveelheid bedraagt in dat geval niet meer dan 20.000 kg per hectare grond¹¹.

De levering van de voor de melkproductie gebruikte grond en de overdracht van het melkquotum vormen twee aparte prestaties, te weten de levering van een onroerende zaak en het verrichten van een dienst. Wat de levering betreft is geen omzetbelasting verschuldigd (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Terzake van de dienst is overeenkomstig het hiervoor gegeven uitgangspunt omzetbelasting verschuldigd naar het algemene tarief.

Het komt echter voor dat een landbouwer meer dan 20.000 kg per hectare overdraagt en als gevolg daarvan een bedrag ontvangt van de Stichting Ontwikkelings- en Saneringsfonds voor de Landbouw. Dit bedrag vormt een onderdeel van de vergoeding als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van de wet en is dus eveneens aan de heffing van omzetbelasting onderworpen naar het algemene tarief.

Mestproductierechten¹²

Bij mestproductierechten kan sprake zijn van 'grondgebonden mestproductierechten' en 'niet-grondgebonden mestproductierechten'.

De overdracht van niet-grondgebonden mestproductierechten is belast naar het algemene tarief, ook indien die overdracht plaatsvindt samen met de overdracht van landbouwgrond (vgl. Melkquotum).

Het grondgebonden mestproductierecht is onlosmakelijk met de landbouwgrond verbonden. De waarde van dit mestproductierecht is één van de waardebepalende factoren van de grond. Voor de toepassing van de artikelen 11, eerste lid, onderdeel a, en 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet wordt de overdracht van het grondgebonden mestproductierecht dan ook niet als een afzonderlijke prestatie aangemerkt. Het grondgebonden mestproductierecht gaat op in de levering van de landbouwgrond (vrijgesteld).

Overdracht van rechten in het kader van artikel 31 van de wet

Indien een of meer rechten worden overgedragen in het kader van de overdracht van (een deel van) een landbouwbedrijf, zal in het algemeen sprake zijn van de overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen zoals bedoeld in artikel 31 van de wet. Is dat het geval én zet de koper het bedrijf voort, dan blijft heffing van omzetbelasting, ook terzake van de overgedragen rechten, achterwege.

7.5.2. Overdracht van rechten door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling

Indien de in dit hoofdstuk bedoelde rechten in eigendom worden overgedragen door een landbouwer die de landbouwregeling toepast, kan ik mij ermee verenigen dat heffing van omzetbelasting terzake in beginsel achterwege blijft¹³. Hetzelfde geldt voor het incidenteel verrichten van prestaties als bedoeld in onderdeel 1.4.1 (diensten verricht met gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel aan anderen dan landbouwers). Ik neem daarbij in overweging dat een ander standpunt ertoe zou leiden dat de betrokken landbouwer uitsluitend met betrekking tot een eenmalige of incidenteel verrichte dienst in de heffing van omzetbelasting zou moeten worden betrokken. In deze overweging ligt ook een beperking besloten: indien een landbouwer één of een combinatie van de hiervoor bedoelde diensten onder zodanige omstandigheden verleent, dat die activiteit(en) op zichzelf beschouwd voldoet (voldoen) aan de criteria voor het ondernemerschap in de zin van de wet, blijft de hiervoor gegeven goedkeuring buiten toepassing. De goedkeuring kan evenmin toepassing vinden indien de landbouwer op andere gronden reeds in de heffing van omzetbelasting is betrokken (zie onderdeel 1.2 van dit besluit).

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt, dat degene die een hiervoor bedoeld recht verkrijgt zonder heffing van omzetbelasting, geen aanspraak kan maken op de aftrek als bedoeld in artikel 27, derde lid, van de wet. De (tijdelijke) overdracht van een dergelijk recht is

immers geen prestatie die onder het eerste lid, onderdeel a of b, van dit artikel kan worden gerangschikt.

7.5.3. Exploitatie van rechten door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling

Indien een landbouwer, een in dit hoofdstuk bedoeld recht of het in onderdeel 1.4.1 vermelde jachtrecht exploiteert, is sprake van een doorlopende dienst die is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting naar het algemene tarief, ook als op die landbouwer de landbouwregeling van toepassing is.

Tot de datum van inwerkingtreding van dit besluit ontmoette het geen bezwaar dat de heffing van omzetbelasting achterwege bleef met betrekking tot de exploitatie van een recht door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling. Gelet op de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG¹⁴ in dezen is deze goedkeuring vervallen. Voor de exploitatie van een recht is een landbouwer derhalve steeds omzetbelasting verschuldigd.

7.5.4. Overgangsregeling melkquota

Teneinde de sector de gelegenheid te bieden ten tijde van de inwerkingtreding van dit besluit bestaande overeenkomsten met betrekking tot de exploitatie van melkquota aan te passen en mede gelet op de voorziene beëindiging van de Regeling superheffing en melkpremie 2004¹⁵, kan ik mij ermee verenigen dat tot 1 april 2010 met betrekking tot de exploitatie van een melkquotum de heffing van omzetbelasting achterwege blijft.

7.6. Overgangsmaatregel bijdragen voor datum inwerkingtreding van dit besluit

In het (thans vervallen) Besluit van 15 november 1983, nr. 283-14899 wordt aandacht besteed aan de heffing van omzetbelasting terzake van bijdragen verleend aan ondernemers in verband met:

– het beëindigen van het door hen geëxploiteerde landbouwbedrijf. Deze bijdrage is gebaseerd op het Beëindigingsvergoedingsbesluit van het Bestuur van de Stichting Ontwikkelings- en Saneringsfonds voor de Landbouw en heeft tot doel de bevordering van de bedrijfsbeëindiging in de landbouw en de aanwending van de aldus vrijgemaakte cultuurgrond tot verbetering van de structuur van de bedrijfstak;

– het afbreken van economisch verouderde glasopstanden, die behoren tot een bedrijf waarvan terzake van de beëindiging bijdragen zijn toegekend als hiervoor bedoeld.

In het Besluit van 15 november 1983 wordt ten aanzien van deze bijdragen het standpunt ingenomen dat deze zijn aan te merken als een vergoeding terza-

ke van een door de ondernemer verrichte prestatie. Tevens wordt goedgekeurd dat heffing achterwege blijft indien de bijdragen worden ontvangen door ondernemers die op grond van artikel 27, eerste lid, van de wet geen belasting zijn verschuldigd ten aanzien van de in die bepaling bedoelde prestaties.

Bedoelde bijdragen worden verleend door de Stichting Ontwikkelings- en Saneringsfonds (hierna: de Stichting) voor de Landbouw. Thans bestaat niet meer de mogelijkheid om via de Stichting bijdragen aan te vragen voor bedrijfsbeëindiging of andere doelen. De Stichting verricht in dat kader nog slechts uitbetalingen aan ondernemers die in het verleden bijdragen hebben toegekend gekregen. Daar waar deze bijdragen zijn aan te merken als vergoeding voor (een) door de ondernemer verrichte prestatie(s), wordt opgemerkt dat bovengenoemde standpunten, wat de belastbaarheid van deze vergoeding betreft, onverkort van toepassing blijven.

8. Ingetrokken regelingen

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

Datum	Nummer
24-11-1982	281-20434
15-11-1983	283-14899
12-06-1984	284-7723
17-08-1987	VB 87/820
11-10-1987	VB 87/1386
03-08-1988	284-16929
21-12-1988	VB 88/2008
08-03-1989	VB 89/321
09-05-1989	VB 89/712
15-05-1990	DB 90/2776
10-09-1991	VB 91/1973
27-07-1992	VB 92/680
10-11-1993	VB 92/952
10-11-1993	VB 92/951
22-12-1992	VB 92/2979
21-12-1992	VB 92/2980
23-12-1992	WW 92/669
04-03-1993	VB 93/101
29-11-1993	VB 93/3371
28-02-1994	VB 93/3506
07-10-1993	VB 92/1877
18-07-1995	VB 95/2394
15-11-1995	VB 95/3537
23-11-1995	VB 95/3692
20-12-1996	VB 96/3682
03-06-1997	VB 97/1332
14-10-1997	VB 97/2485
03-12-1997	VB 97/2116
08-12-1997	VB 97/2938
21-01-1998	VB 97/1758
23-05-2000	VB 99/1840
04-12-2000	CPP 2000/2535M
08-02-2001	CPP 2001/456M
20-04-2001	CPP 2001/1005M
10-12-2001	CPP 2001/3091M
30-02-2002	CPP 2002/290M
07-05-2002	CPP 2002/973M
07-01-2004	CPP 2003/3088M

Datum	Nummer
07-01-2004	CPP 2003/3089M
22-01-2004	CPP 2003/2768M
29-11-2004	CPP 2004/2614M
26-01-2005	CPP 2004/2800M

Naast de in dit overzicht opgenomen besluiten hebben er op het terrein van de Landbouwregeling in het verleden ook andere publicaties met een beleidsmatig karakter plaatsgevonden. Dit betreft bijvoorbeeld mededelingen in het voormalige infobulletin. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit collectief in.

9. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal (met de bijlagen) in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 15 juni 2006.

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze:

de Directeur-Generaal Belastingdienst,
J. Thunnissen.

¹ HR 17 oktober 2003, 38 890, VN 2003/56.19, HvJ EG, 1 april 2004, nr. C-320/02 (Stenholmen).

² In de Nederlandse rechtspraak zijn deze prestaties doorgaans aangemerkt als de oplevering van roerende zaken. Het Stenholmen-arrest brengt met zich dat deze prestaties moeten worden aangemerkt als diensten, belast naar het algemene tarief. Deze ontwikkeling wordt ongewenst geacht. Vooruitlopend op wijziging van de wetgeving wordt goedgekeurd dat prestaties, die als gevolg van het Stenholmen-arrest vanaf 1 april 2004 aan het algemene tarief zijn onderworpen, vooralsnog belast blijven tegen het verlaagde tarief.

³ Hof van Justitie EG, 26 mei 2005, nr. C-43/04.

⁴ Hof van Justitie EG, 15 juli 2004, nr. C-321/02.

⁵ Hof van Justitie EG, 27 november 2003, nr. C-497/01 'Zita Modes'.

⁶ Artikel 27, vierde lid, van de wet, tekst 2005.

⁷ Artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de wet; tekst 2005.

⁸ Hof van Justitie EG 29-2-1996, zaak C-215/94 (Mohr), Hof van Justitie EG 18-12-1997, zaak C-384/95 (Landboden), Hof van Justitie EG, 22-11-2001, zaak C-184/00

(OPW), Hof van Justitie EG, 15-7-2004, zaak C-381/01 (Voedergewassen).

⁹ O.a. stieren- en ossenpremie, zoogkoeienpremie, extensiveringsbedrag, ooi-premie, akkerbouw/braak/maispremie (de zogenoemde MacSharry-premies).

¹⁰ Bijvoorbeeld mestproductierechten, melkquota, jacht-rechten en suikerbietenquota.

¹¹ Verordening (EG) nr. 1788/2003 van 29 september 2003 (artikel 6).

¹² De regeling met betrekking tot de mestproductierechten is met ingang van 1 januari 2006 beëindigd.

¹³ M.u.v. de bedrijfsstoelagerechten die als vorderingsrechten worden aangemerkt en zijn vrijgesteld op grond van de Wet.

¹⁴ Hof van Justitie EG, 15 juli 2004, nr. C-321/02, Hof van Justitie EG, 26 mei 2005, nr. C-43/04 Regeling Superheffing en melkpremie 2004, Stcrt. 60, 26 maart 2004.

¹⁵ Regeling Superheffing en melkpremie 2004, Stcrt. 60, 26 maart 2004.

Bijlage I

VERKLARING als bedoeld in artikel 28 van de Uitvoeringsbeschikking omzetting 1968.

Ondergetekende:

Naam:

Adres:

Woonplaats:

verklaart dat ten aanzien van de door hem op (datum) geleverde goederen en/of verrichte diensten, welke hieronder nader zijn gespecificeerd, de in artikel 27 van de Wet op de omzetting 1968 neergelegde landbouwregeling van toepassing is. De levering(en) casu quo de dienst(en) is (zijn) verricht jegens:

Naam:

Adres:

Woonplaats:

Specificatie van geleverde goederen en/of diensten:

– hoeveelheid goederen:

– omschrijving goederen/diensten:

Totaal in rekening gebracht bedrag €

Dagtekening:

Ondertekening verkoper:

Bijlage II bij besluit CPP2005/3096M

Verklaring als bedoeld in onderdeel 6.1.3.

Ondergetekende:

Naam:

Adres:

Woonplaats:

Verklaart dat het hieronder nader gespecificeerde vee op (datum) is geleverd en wel binnen het kader van de in onderdeel 6 van het besluit CPP2005/3096M vervatte zgn. veehandelsregeling. Evenbedoeld vee is geleverd aan:

Naam:

Adres:

Woonplaats:

Specificatie van het geleverde vee:

– soort vee;

– aantal stuks vee;

(per soort)

In rekening gebrachte bedrag (koopsom) €

(per soort)

Dagtekening:

Ondertekening verkoper: