

Inkomstenbelasting. Landbouwwijstelling; heretikettering per 27 juni 2000; gevolgen van de 7 mei 2004 arresten

8 maart 2006/Nr. CPP2005/3338M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:
Dit besluit beschrijft de gevolgen van wijzigingen van de landbouwwijstelling per 27 juni 2000. Tevens bevat het besluit een goedkeuring naar aanleiding van de zogenoemde 7 mei 2004 arresten.

1. Inleiding

In het besluit van 23 mei 2001, nr. RTB2001/220M, heb ik mijn beleid gepubliceerd over de keuzeherziening als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001 en de wijziging van de landbouwwijstelling per 27 juni 2000 in de Wet ondernemerspakket 2001. Het besluit van 17 december 2001, nr. CPP2001/2875M (per 1 januari 2006 ingetrokken bij besluit van 16 december 2005, nr. CPP2005/2663M) gaat nader in op de door mij ingenomen standpunten.

In het besluit van 17 mei 2002, nr. CPP2002/1072M (eveneens ingetrokken per 1 januari 2006) heb ik goedgekeurd dat aangiften inkomstenbelasting waarin de etikettering van de woning en/of ondergrond wordt herzien en waarbij een van mijn beleid afwijkend standpunt wordt ingenomen inzake de keuzeherziening als gevolg van de wijziging van de landbouwwijstelling, onder voorwaarden, voorlopig konden worden gevolgd.

Belastingplichtigen en de inspecteur hebben in voorkomende gevallen in een vaststellingsovereenkomst vastgelegd dat de keuzeherziening in de aangifte berust op een voorlopige standpuntbepaling zolang de Hoge Raad niet onherroepelijk heeft beslist over de in geding zijnde onderwerpen. Het gaat dan met name om de volgende geschilpunten:
– moet heretikettering plaatsvinden met toepassing van de vóór 27 juni 2000 geldende bepalingen zodat de landbouwwijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing is overeenkomstig de tekst zoals deze luidde tot en met 26 juni 2000;
– kan conversie als bedoeld in voormeld besluit van 17 december 2001, nr. CPP2001/2875M plaatsvinden van 26 naar 27 juni 2000, zodat artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing is overeenkomstig de tekst zoals deze

luidt vanaf 27 juni 2000 (de gewijzigde landbouwwijstelling);

– kan de compartimenteringsleer als bedoeld in het besluit van 23 mei 2001, RTB2001/220 worden toegepast;
– vormen opstal en ondergrond één bedrijfsmiddel;
– welke waarderingsregels dienen te worden toegepast ter bepaling van de waardedrukkende factor voor zelfbewoning, en
– is door een aantal belastingplichtigen terecht aangevoerd dat in de belastingheffing ter zake van de ondergrond van de woning een inmenging in het eigendomsrecht is gelegen die op grond van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM als een ongeoorloofde inbreuk op het ongestoord genot van de eigendom kan worden aangemerkt.

2. Arresten Hoge Raad

In de vaststellingsovereenkomsten is overeengekomen dat zodra de Hoge Raad uitsluitsel heeft gegeven over de in geschil zijnde punten, de aanslagen zullen worden herzien overeenkomstig het door de Hoge Raad gegeven oordeel. Met de arresten van 19 november 2004, nr. 39.840 (BNB 2005/77), en van 1 april 2005, nr. 40.537 (BNB 2005/227) heeft de Hoge Raad uitsluitsel gegeven over alle in het geding zijnde geschilpunten.

De Hoge Raad heeft in deze arresten bepaald dat:
– de heretikettering plaats dient te vinden per 27 juni 2000;
– de compartimenteringsleer niet van toepassing is;
– aparte heretikettering van ondergrond en opstal niet mogelijk is;
– in verband met de voorgezette zelfbewoning van de naar privé overgebrachte woning geen hogere waardedruk in aanmerking behoeft te worden genomen dan genoemd in voormeld besluit van 17 december 2001, nr. CPP2001/2875M, en
– de wijziging van de landbouwwijstelling per 27 juni 2000 waardoor de voor die tijd gerijpte (voorheen vrijgestelde) waardestelling in de heffing wordt betrokken, niet in strijd is met artikel 1, Eerste Protocol bij het EVRM.

3. Vaststellingsovereenkomsten

De vaststellingsovereenkomst model A (bijlage bij voormeld besluit van 17 mei 2002, nr. CPP2002/1072) biedt belastingplichtigen twee mogelijkheden.

1. De belastingplichtige blijft bij zijn eerder uitgebrachte keuzeherziening (zijnde de overgang van woning met ondergrond naar het privé-vermogen). In dat geval wordt een navorderingsaanslag (zonder verhoging; met heffingsrente) over het belastingjaar 2000 vastgesteld over de eventueel in aanmerking te nemen onttrekkingswinst.
2. De belastingplichtige komt terug op zijn eerder uitgebrachte keuzeherziening in die zin dat de woning en ondergrond geacht worden tot het ondernemingsvermogen te blijven behoren. Belastingplichtigen die een vaststellingsovereenkomst hebben gesloten overeenkomstig model A dienen uiterlijk 30 juni 2006 hun definitieve keuze schriftelijk kenbaar te maken bij de voor hen bevoegde inspecteur van de Belastingdienst.
Belastingplichtigen die een vaststellingsovereenkomst hebben gesloten volgens model B hoeven geen nadere keuze te maken. Zij zijn immers overeengekomen dat de ondergrond van de woning vooralsnog tot het ondernemingsvermogen blijft behoren en slechts naar het privé-vermogen zal worden overgebracht als uit de arresten volgt dat heretikettering van de ondergrond van de woning mogelijk is zonder dat ook de woning moet worden geheretiketteerd. Dit is niet het geval zodat de ondergrond tot het ondernemingsvermogen blijft behoren.

Toelichting ad 1

Met de wijziging van de landbouwwijstelling per 1 april 1986 is in artikel 8, eerste lid, onderdeel b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bepaald dat niet tot de winst behoren: 'voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen –, behoudens voor zover de waardeverandering in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan of verband houdt met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend'. Bestemmingswijzigingswinsten werden in de heffing betrokken. Gelet op de arresten van de Hoge Raad van 8 juli 1996 (nr. 30 474 BNB 1996/310 en nr. 30 962 BNB 1996/311) is geen sprake van een bestemmingswijziging indien een belastingplichtige een door hem uitgeoefend landbouwbedrijf staakt en de door hem bewoonde, voordien tot het vermogen van een land-

bouwbij bedrijf gerekende woning blijft bewonen of vervreemdt aan een derde die de woning aanschafte ten einde deze voor woondoeleinden te bezigen (wonen = wonen gedachte). Met ingang van 27 juni 2000 is de landbouwvrijstelling (verder) beperkt. De vraag of sprake is van een bestemmingswijziging is niet meer relevant. Elke waardeverandering van de grond die niet kan worden toegerekend aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, is ingevolge de wetswijziging per 27 juni 2000 belast.

Zowel vóór als na de wetswijziging van 27 juni 2000 is er in zijn algemeenheid van uitgegaan dat de tot het ondernemingsvermogen behorende woning werd aangewend in het kader van een landbouwbedrijf. Aan de ondergrond van de woning werd een waarde in het economische verkeer met een agrarische bestemming (hierna: WEVAB) toegekend. Bij onttrekking of vervreemding kon voor de toepassing van de landbouwvrijstelling dan worden uitgegaan van de WEVAB-ondergrond.

De 7 mei 2004 arresten

Op 7 mei 2004 heeft de Hoge Raad echter een zestal arresten (nummers 38.650, 39.115, 39.116, 39.751, 39.752 en 39.963; BNB 2004/337* en 338*) gewezen die betrekking hebben op de waardeverandering van de tot een landbouwbedrijf behorende cultuurgrond als op die grond een woning mag worden gebouwd. De Hoge Raad oordeelt: 'Indien onder de werking van artikel 8, lid 1, letter b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals deze bepaling sinds 1 april 1986 luidt, op de bij een landbouwbedrijf behorende grond, hetzij op het bestaande agrarische bouwperceel, hetzij op daarbuiten gelegen grond, een woning wordt gebouwd, wordt het perceel door de bouw onttrokken aan het gebruik ten behoeve van de landbouw in eigenlijke zin. Dit houdt voor de toepassing van de genoemde wetsbepaling in dat dit perceel voortaan niet meer in het kader van de uitoefening van het landbouwbedrijf zal worden aangewend. Hieraan doet niet af de omstandigheid dat het perceel de ondergrond vormt van een aan het bedrijf dienstbare woning of dat de bedrijfsvoering vereist dat de ondernemer woont in de onmiddellijke nabijheid van zijn landbouwbedrijf.'

De Hoge Raad geeft in zijn arresten uitdrukkelijk aan dat als een perceel cultuurgrond of een deel van het bestaande agrarische bouwperceel wordt aangewend voor de bouw van een woning dit perceel niet meer in het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend. Dit betekent dat de landbouwvrijstelling slechts van toepassing is op het verschil tussen de boekwaarde en de WEVAB-waarde van die grond direct vooraf-

gaand aan de bestemming tot ondergrond woning. Hoewel het in de arresten gaat om de onttrekking van grond voor de bouw van een woning, ben ik van mening dat het standpunt dat het perceel niet meer in het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend, eveneens heeft te gelden voor in het verleden gebouwde woningen die nog steeds tot het ondernemingsvermogen behoren. Immers, niet goed valt in te zien dat de ondergrond van een nog te bouwen woning niet meer in het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend en die van een bestaande woning wel. Voor een dergelijk onderscheid bestaat geen rechtvaardiging. Op basis van de inzichten van de Hoge Raad, zoals hiervoor geciteerd, moet worden vastgesteld dat ook de ondergrond van een bestaande woning destijds op het moment voorafgaand aan de bouw aan het landbouwbedrijf is onttrokken en op de nadien opgekomen waardeveranderingen de landbouwvrijstelling niet van toepassing is.

In dit verband merk ik op dat het vorenstaande niet van toepassing is op waardeveranderingen die betrekking hebben op de periode vóór 1 april 1986. Immers tot die datum waren alle waardeveranderingen op basis van de Wet inkomstenbelasting 1964 vrijgesteld.

Uitgangspunten

Gelet op het vorenstaande stel ik mij dan ook ten aanzien van de ondergrond van tot het ondernemingsvermogen behorende woningen die na 31 maart 1986 zijn gebouwd op tot het landbouwbedrijf behorende grond, op het standpunt dat alle waardeveranderingen van de grond voorzover die uitgaan boven de WEVAB-waarde direct voorafgaand aan de bestemming tot ondergrond woning, in de heffing moeten worden betrokken op het moment dat de ondergrond het ondernemingsvermogen verlaat.

Ten aanzien van woningen die zijn gebouwd vóór of op 31 maart 1986 geldt dat bij verkoop of onttrekking aan het ondernemingsvermogen alle waardeveranderingen vanaf 1 april 1986, voorzover ze uitgaan boven de waarde in het economische verkeer (WEV) van de ondergrond op 31 maart 1986 in de heffing dienen te worden betrokken. Ik keur hierbij goed dat ook in gevallen waarin geen beschikking op grond van artikel 70 Wet IB 1964 is aangevraagd, slechts de waardeverandering boven de waarde in het economische verkeer (WEV) van de ondergrond op 31 maart 1986 in aanmerking wordt genomen. Bij gebruikmaking van deze goedkeuring wordt de WEV-ondergrond woning per 31 maart 1986 geacht gelijk te zijn aan de WEVAB-ondergrond woning per deze datum.

Volledigheidshalve merk ik op dat indien een na 31 maart 1986 gebouwde woning niet is gebouwd binnen de eigen onderneming (bijvoorbeeld door de aankoop van een agrarisch bedrijf met bedrijfswooning), de boekwaarde van de ondergrond het uitgangspunt vormt voor de winstbepaling. Dit betekent dat de waardeontwikkeling van de grond na aankoop in de heffing wordt betrokken.

Inwerkingtreding beleid

Het vorenstaande beleid treedt in werking op datum van dagtekening van dit besluit en is derhalve van toepassing op alle woningen die na de dagtekening van dit besluit aan het ondernemingsvermogen worden onttrokken. Dit betekent dat belastingplichtigen die in het kader van de wijziging van de landbouwvrijstelling per 27 juni 2000 de woning en ondergrond hebben overgebracht naar het privé-vermogen, nog gebruik kunnen maken van het voor de dagtekening van dit besluit geldende beleid. De landbouwvrijstelling is in die gevallen nog van toepassing op het verschil tussen de boekwaarde en de WEVAB-ondergrond van de woning, hoewel er op grond van de arresten van 7 mei dus eigenlijk geen sprake meer kan zijn van een WEVAB-ondergrond. Gesproken zou kunnen worden van een fictieve WEVAB.

Hierbij zij er uitdrukkelijk op gewezen dat belastingplichtigen die terugkomen op hun keuze om de woning met ondergrond over te brengen naar het privé-vermogen, bij latere verkoop of overgang naar het privé-vermogen geen beroep meer kunnen doen op het vóór de ingangsdatum van dit besluit geldende beleid.

Intrekking van eerder ingenomen standpunten.

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 1 september 1999, nr. 34 637, heeft mijn ambtsvoorganger in een aan de Hoofden van de eenheden van de Belastingdienst gerichte brief van 10 januari 2000, kenmerk DB 2000-00096U, een aantal standpunten ingenomen over de waardeverandering van de grond die optreedt als gevolg van de bouw van een agrarische bedrijfswooning en de waardeverandering van de grond die optreedt na de bouw. Aangegeven is dat deze waardeveranderingen zijn vrijgesteld indien de ondergrond als ondernemingsvermogen blijft aangemerkt en voorzover het gebruik van de woning met de uitoefening van een landbouwbedrijf rechtstreeks verband houdt. Voorts is in een aan de Belastingdienst gerichte brief van 12 april 2001, kenmerk CPP 2001-00215, het gevoerde beleid inzake de toepassing van de landbouwvrijstelling met betrekking tot de ondergrond van de agrarische woning samengevat. De brieven zijn opgenomen in de uitspraak van het Hof Amsterdam,

17 juni 2002, nr. 01/03825 M II (VN 2002/61.5). De in de genoemde brieven ingenomen standpunten worden met ingang van de datum van dagtekening van dit besluit ingetrokken.

Toelichting ad 2

Ten aanzien van belastingplichtigen die terugkomen op hun eerder uitgebrachte keuze om de woning en ondergrond over te brengen naar het privé-vermogen is vanzelfsprekend geen sprake van belaste onttrekkingswinst. In deze gevallen zullen evenwel in de jaren 2000 en volgende bepaalde bestanddelen van het inkomen onjuist in de aangiften zijn verwerkt zodat de aanslagen onjuist zijn vastgesteld. Zo zullen belastingplichtigen de bijtelling privé-gebruik woning moeten aanpassen en is het mogelijk dat afschrijving en onderhoudskosten van de woning ten onrechte niet op de winst in mindering zijn gebracht. Deze onjuistheden dienen in beginsel te worden hersteld in de desbetreffende jaren.

4. Goedkeuring om alsnog de keuze te herzien

Niet alle ondernemers in de agrarische sector hebben gebruik gemaakt van de mogelijkheid om als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001 en de wijziging van de landbouwwijziging

per 27 juni 2000 in de Wet ondernemerspakket 2001, de tot het ondernemingsvermogen behorende woning te heretiketteren.

Deze belastingplichtigen kunnen dus in beginsel ook geen gebruik maken van het in dit besluit neergelegde beleid ten aanzien van de waarderingsgrondslag van de ondergrond van de woning bij overbrenging naar het privé-vermogen per 27 juni 2000 (zijnde de niet meer bestaande WEVAB-ondergrond).

Uit reacties vanuit de agrarische sector is mij echter gebleken dat gelet op de arresten van 7 mei 2004, agrarische ondernemers alsnog verzoeken te mogen heretiketteren onder dezelfde voorwaarden als de ondernemers die hebben gekozen voor een vaststellings-overeenkomst.

Gelet op de verstrekkende gevolgen van de genoemde arresten stel ik onder de hierna geformuleerde voorwaarden agrarische ondernemers éénmalig in de gelegenheid alsnog te heretiketteren per 31 december 2005. Indien agrarische ondernemers gebruik maken van deze mogelijkheid kan de landbouwwijziging nog worden toegepast op het verschil tussen de boekwaarde van de ondergrond en de (fictieve) WEVAB-ondergrond van de woning per 31 december 2005. Heffing vindt alsdan

plaats over het eventuele verschil tussen de WEVAB-ondergrond per 31 december 2005 en de (fictieve) WEVAB-ondergrond per 31 december 2005.

Aan voormelde goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- de heretikettering dient plaats te vinden per 31 december 2005;
- aparte etikettering van opstal en ondergrond is niet mogelijk;
- belanghebbende maakt uiterlijk 30 juni 2006 zijn keuze schriftelijk kenbaar aan de voor hem bevoegde inspecteur van de Belastingdienst;
- de waardedruk in verband met zelfbewoning wordt vastgesteld op 20%.

5. 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 vervalt met ingang van 1 juli 2006.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 8 maart 2006.

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze:

de directeur-generaal Belastingdienst,

J. Thummissen.