

Vruchtwisseling en landbouvvrijstelling – werkafspraken LTO NL en Belastingdienst

Inleiding

In artikel 3.12 is de landbouvvrijstelling geregeld. Dit artikel luidt: 'Tot de winst behoren niet voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen – voor zover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf en niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf.'

Uit de rechtspraak blijkt dat de landbouvvrijstelling alleen van toepassing is op de waardeveranderingen die zijn ontstaan gedurende periode dat de grond ten behoeve van het eigen landbouwbedrijf wordt gebruikt.

Gebruik in eigen landbouwbedrijf

Vruchtwisseling

De vaststelling of de grond ten behoeve van het eigen landbouwbedrijf is gebruikt is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Uit de rechtspraak blijkt eenduidig dat in het geval de grond langdurig uit gebruik (reguliere pacht of eenmalige pacht voor meer dan één jaar) wordt gegeven aan een derde er dan geen sprake is van gebruik in eigen landbouwbedrijf. Bij het uit gebruik geven (met grondgebruikersverklaring of eenmalige pacht voor één jaar) is het onderscheid tussen uit gebruik geven in verband met vruchtwisseling en andere vormen van uit gebruik geven moeilijk vast te stellen. De vraag komt dan aan de orde wat de reden is voor het uit gebruik geven van de landbouwgrond.

Indien het uit gebruik geven het gevolg is van vruchtwisseling dan is in de rechtspraak bepaald dat het uit gebruik geven in het belang is van het bedrijf en onderdeel uitmaakt van het teeltplan. Dit standpunt is goed te verklaren door het feit dat de overheid voor bepaalde gewassen zelf voorschrijft dat vruchtwisseling moet worden toegepast. Voor de overige gewassen zijn geen verplichte verordeningen, maar er worden vanuit de optiek van gewas- en bodemgezondheid minimale teeltfrequenties aangehouden. Hierbij moet in het bijzonder worden gedacht aan aardappelen (vruchtwisseling ter voorkoming van aardappelmoeheid), suikerbieten (vruchtwisseling ter voorkoming van het bietencysteaaltje), koolsoorten (vruchtwisseling ter voorkoming van knolvoet), etc.

Indien een teeltplan niet kan worden uitgevoerd omdat er geen landbouwgrond van derden aan het areaal wordt toegevoegd dan zou dit contraproductief werken.

Vruchtwisseling komt in beginsel aan de orde op landbouwbedrijven die een akkerbouwbedrijf exploiteren. In een melkveebedrijf of een intensieve veehouderij zal in mindere mate gebruik worden gemaakt van vruchtwisseling, tenzij er naast het veebedrijf ook nog een akkerbouwbedrijf wordt geëxploiteerd.

Gras en mais kennen in mindere mate ziekten die moeten worden voorkomen door toepassing vruchtwisseling. Dit wil echter niet zeggen dat een vruchtwisseling bij deze gewassen niet voorkomt. De aspecten van graslandvernieuwing en teelt van voedergewassen zoals snijmaïs, hebben duidelijk te maken met vruchtwisseling en zijn ook van groot belang in het kader van duurzaam bodemgebruik. In de praktijk komt het in bepaalde gebieden regelmatig voor dat de grond van melkveebedrijven en intensieve veehouderijbedrijven in het kader van vruchtwisseling wordt ingezet door de grond voor één jaar te verpachten of uit gebruik te geven aan een akkerbouwer. De vraag die hierbij aan de orde komt of dit uit gebruik geven van de grond dienstbaar is aan de onderneming van de veehouder.

De VLB stelt zich op het standpunt dat deze grond gelijk moet worden behandeld als wanneer een akkerbouwer in het kader van vruchtwisseling grond uit gebruik geeft en andere grond teruggpacht om zijn teeltplan rond te kunnen zetten. Ook voor de veehouders heeft immers de vruchtwisseling een positief effect op het bodemgebruik. Continue teelt van snijmaïs leidt tot een daling van de bodemvruchtbaarheid.

Werkafspraken Belastingdienst

In vervolg op de besprekingen met de Belastingdienst in het kader van het Platform landbouw zijn we met betrekking tot de vruchtwisseling tot de volgende afwegingen gekomen.

Het voorstel van de VLB om in gevallen waarbij de grond voor één jaar uit gebruik wordt gegeven of voor één jaar wordt verpacht als vruchtwisseling aan te merken, is voor Belastingdienst aanvaardbaar onder de strikte voorwaarden dat uit de feiten niet blijkt dat de grond om andere redenen dan vruchtwisseling uit gebruik wordt gegeven (zie hierna: uitgebruik geven in het kader van derogatie). De vruchtwisseling kan zich zoals in de werkspraak is vastgelegd in de praktijk om het jaar voordoen. Uit de feiten (te herleiden uit grondregistratie) moet echter duidelijk blijken dat onderhavig perceel in beginsel om het jaar in gebruik moet zijn geweest in het kader van het eigen landbouwbedrijf. Een uit gebruik geven voor bijvoorbeeld boomteelt (doorgaans drie tot vier jaar) kwalificeert niet als vruchtwisseling in de zin van de toepassing van de landbouwwijstelling.

Uit gebruik geven en derogatie

Een ander fenomeen dat het laatste decennium aan de orde is gekomen is het uit gebruik geven van grond om aan de eisen van de derogatie te kunnen voldoen. In het bijzonder melkveehouders hebben er om mesttechnische redenen belang bij dat zij hun melkveebedrijf dusdanig exploiteren dat er een bepaalde verhouding tussen grasland en bouwland is. De verhouding is 80% grasland en 20% bouwland (voorheen was deze verhouding 70/30%). Om deze verhouding te bereiken kan het in bepaalde gevallen noodzakelijk zijn om een gedeelte van het bouwland uit gebruik te geven (Vogelaarvariant).

Het uit gebruik geven van bouwland hoeft niet direct verband te houden met vruchtwisseling maar kan ook ingegeven zijn door een optimalisatie van de gebruiksnormen bij de aanwending van dierlijke mest. De vraag die hierbij aan de orde komt is of in dergelijke gevallen gedurende de periode dat de landbouwgrond uit gebruik wordt gegeven de landbouwwijstelling van toepassing is met betrekking tot de waardeverandering die gedurende die periode is ontstaan. Het uit gebruik geven van deze landbouwgrond is immers wel dienstbaar aan het veebedrijf. Het uit gebruik geven van deze gronden heeft als voordeel dat er op de resterende gronden meer dierlijke mest mag worden aangewend.

Daarnaast kan de veehouder bij het uitgebruik geven van de grond bedingen dat hij de uit gebruik gegeven grond aan kan wenden voor de afzet van de dierlijke mest van zijn eigen bedrijf. Verder heeft dit als voordeel dat wanneer de uit gebruik gegeven grond binnen een bepaalde afstand van het bedrijf is gelegen de mest kan worden afgezet zonder dat deze mest hoeft te worden bemonsterd.

Ten slotte kan er ook sprake zijn van een stilzwijgende vorm van samenwerking tussen akkerbouwer en veehouder, waarbij de veehouder in ruil van de afzet van mest een voedergewas terugkoopt zoals snijmaïs of luzerne.

Derogatie en vruchtwisseling

Wanneer een veehouder gebruik maakt van de mogelijkheid tot derogatie dan kiest hij er bewust voor om jaarlijks minimaal 80% van zijn areaal als grasland te gebruiken en maximaal 20% van zijn areaal als akkerbouwland. Wanneer hij meer dan 20% van zijn areaal als akkerbouwland in gebruik heeft dan zal hij grond uit gebruik moeten geven om aan de voorwaarden te kunnen voldoen. Het uit gebruik geven kan in eerste aanleg gecombineerd gaan met vruchtwisseling, doch wanneer hij het akkerbouwland voor een langere periode uit gebruik geeft kan van vruchtwisseling geen sprake meer zijn. In dat geval zal de waardeverandering in de periode dat de grond uit gebruik is gegeven niet onder de landbouwwijstelling kunnen vallen.

Resteert de vraag hoe het gebruik moet worden beoordeeld wanneer de agrarische ondernemer de uit gebruik gegeven grond aan kan wenden voor de afzet van de mest van het eigen bedrijf. Hij heeft de grond dan nog direct in gebruik voor de afzet van de mest. Het staat bij derogatie eenduidig vast dat hij de grond niet zelf in gebruik heeft voor de teelt van gewassen.

Het kan hierbij in de praktijk voorkomen dat de gewassen die op deze grond worden geteeld door de eigenaar van de grond worden gekocht. De gewassen die op de uit gebruik gegeven grond worden geteeld zullen dan doorgaans voedergewassen zijn. Onder normale omstandigheden kan er dan niet van vruchtwisseling worden gesproken.

Werkafpraak Belastingdienst

Voor wat het uit gebruik geven in het kader van derogatie betreft stelt de Belastingdienst dat derogatie van vruchtwisseling is uitgesloten. Wel wordt onderkend dat derogatie in het belang van de uitoefening van het landbouwbedrijf plaats kan vinden. De Belastingdienst is van oordeel dat dit belang niet dusdanig aan het gebruik van de grond zelf is gebonden, dat in dit kader van vruchtwisseling kan worden gesproken.

De Belastingdienst wil in dit kader ook niet tot afspraken komen.

Tilburg, 31 maart 2014



Werkwijze in de praktijk

In principe zijn er bij het uitgebruik geven van gronden drie categorieën ondernemers te onderscheiden:

1. De eerste categorie geeft een gedeelte van de grond in het kader van vruchtwisseling uit gebruik en krijgt hiervoor in ruil andere grond terug of geeft de grond in het kader van vruchtwisseling één jaar uit gebruik zonder hiervoor grond in ruil terug te krijgen. Wanneer de periode van uit gebruik geven niet langer is dan één teeltseizoen, dan is er sprake van vruchtwisseling en blijft de landbouvvrijstelling van toepassing. Een enkele uitzondering geldt wanneer de teeltduur lager dan één teeltseizoen is. In het geval dat door de Grondkamer een overeenkomst van teelpacht (artikel 7:396 BW) is goedgekeurd kan in beginsel worden aangenomen dat het uit gebruik geven in het kader van de vruchtwisseling heeft plaatsgevonden.
2. De tweede categorie geeft een gedeelte van de grond in het kader van derogatie uit gebruik en hier gaat de eigenaar de grond na één teeltseizoen weer in zijn eigen landbouwbedrijf gebruiken. Wanneer de periode van uit gebruik geven niet langer is dan één teeltseizoen, dan kan naar de opvatting van de VLB worden gesteld dat de grond in het kader van vruchtwisseling aan het eigen landbouwbedrijf dienstbaar is gebleven. Indien de grond voor een langere periode uit gebruik wordt gegeven dan kan er volgens de VLB in beginsel geen sprake zijn van vruchtwisseling. De Belastingdienst is van oordeel dat het uit gebruik geven in het kader van derogatie geen valide argument is om voor de waardeverandering, gedurende de periode van uit gebruik geven, de landbouvvrijstelling van toepassing te verklaren.
3. De derde categorie geeft eenzelfde gedeelte van zijn grond in het kader van derogatie gedurende meerdere jaren feitelijk uit gebruik aan een derde. De dienstbaarheid van de grond aan het eigen landbouwbedrijf is beperkt tot de afzet van de mest. Ter zake van deze categorie zal moeten worden nagegaan of er aanvullende afspraken zijn gemaakt met degene die de grond in gebruik heeft. Wanneer het uit gebruik geven van de grond gekoppeld is aan de afzet van mest en afname van de geteelde gewassen dan wordt in technische zin het gewas wel door een derde geteeld maar blijft de grond dienstbaar aan de eigen onderneming. Hierbij moet de vraag nog worden beantwoord of het enkel kunnen gebruiken van de grond voor de afzet van mest voldoende is om van dienstbaar aan het eigen bedrijf te kunnen spreken. Gezien de rechtspraak over het uit gebruik geven van zaaiklaar land moet deze vraag negatief worden beantwoord.
De Belastingdienst sluit in dit kader aan bij de rechtspraak en is van oordeel dat er in een dergelijk geval geen valide argumenten zijn om ter zake van waardeveranderingen gedurende periode van uitgebruik geven de landbouvvrijstelling van toepassing te verklaren

Indien vaststaat dat de grond gedurende een bepaalde periode niet dienstbaar is aan het eigen landbouwbedrijf dan moet de waarde worden vastgesteld naar het moment van het uit gebruik geven en wordt de waardeverandering bij realisatie gecompartmenteerd. Indien de grond op een later tijdstip weer binnen het eigen bedrijf wordt aangewend dient eveneens naar dat moment een waardevaststelling plaats te vinden. Om een ondernemer niet onnodig met administratieve lasten te confronteren kan de vaststelling van de waarden op de diverse momenten in één taxatie plaatsvinden.

Tilburg, 31 maart 2014