

Belastingdienst/Groningen
t.a.v. de heer H. Wildeman en mevrouw L. Willems
Postbus 418
9700 AK GRONINGEN

Groningen, 25 september 2017
Beconnummer: 560807
E-mail: zijlstra@bastide.nl
Betreft: [REDACTED] - Advies
Kenmerk: [REDACTED]
Uw kenmerk:

Geachte heer Wildeman en mevrouw Willems,

Zoals reeds per e-mail aan u gemeld zijn wij benaderd door een relatie van ons, [REDACTED] (hierna: [REDACTED]), met de vraag of vooroverleg met de Belastingdienst mogelijk is in het kader van de belastinggevolgen bij het ontwikkelen van zonneweides.

Schets casus

[REDACTED] bemiddelt namens diverse agrariërs met ontwikkelaars van zonneweides. Als er overeenstemming wordt bereikt, wordt er in eerste instantie een zogenaamde reserveringsovereenkomst gesloten tussen partijen. Vervolgens onderzoeken ontwikkelaars of het zowel juridisch als praktisch mogelijk is op de grond een zonneweide te realiseren. In de bijlage treft u een standaard reserveringsovereenkomst aan waar [REDACTED] meewerkt.

In de overeenkomst is opgenomen dat wanneer duidelijk is dat een zonneweide gerealiseerd kan worden (na toestemmingen en vergunningen), er op dat moment ten behoeve van de ontwikkelaars een recht van opstal op de grond gevestigd zal worden. De agrariërs ontvangen vervolgens een vergoeding per jaar per hectare grond waarop het recht van opstal is gevestigd.

Vraagstelling

Op het moment dat de zonneweides gerealiseerd gaan worden (er gevolg gegeven gaat worden aan de reserveringsovereenkomsten), komen voor de agrariërs die het betreft, enkele fiscale vraagstukken naar voren. [REDACTED] zou graag hier meer duidelijkheid over willen zodat [REDACTED] zijn cliënten kan informeren over de fiscale gevolgen die het een en ander heeft voor hun.

[REDACTED] is dan ook benieuwd naar de standpunten van de Belastingdienst en heeft ons verzocht om hierover met u in vooroverleg te treden. In deze brief willen wij u een aantal vragen voorleggen die wij signaleren op het moment dat de zonneweides gerealiseerd gaan worden.

NB: Wij gaan ervan uit dat zolang er een reserveringsovereenkomst bestaat, maar deze nog niet is uitgevoerd, er nog geen fiscale consequenties zijn. Er is, om het maar zo te zeggen, fiscaal nog niets aan de hand.

In het navolgende geven wij een overzicht van de vragen die wij hebben, met een beschrijving van de feitelijke situaties zoals die zich nu voordoen en ook onze zienswijze hierop.

1. Winstbelasting/Inkomstenbelasting

1.1 Etikettering

De door [REDACTED] namens diverse opdrachtgevers afgesloten reserveringsovereenkomsten variëren nogal in omvang van de grond die gereserveerd wordt. Bij de ene opdrachtgever gaat het om een aantal ha's van zijn areaal, bij anderen gaat het om vrijwel alle ha's van het areaal.

In dat kader doet zich de vraag voor hoe het zit met de etikettering van de grond zodra er daadwerkelijke een zonneweide gerealiseerd wordt. Is de grond:

1. verplicht ondernemingsvermogen;
2. verplicht privévermogen;
3. keuzevermogen?

Ons standpunt ingeval een gedeelte van de grond in gebruik is bij een derde

Wanneer door een derde voor een deel van de grond een recht van opstal wordt verkregen, dan blijft de grond onder de zonneweide in ieder geval behoren tot het keuzevermogen. Naar onze mening is het vestigen van een opstalrecht ten behoeve van een derde die op dat perceel een zonneweide realiseert, vergelijkbaar met het verpachten van land door de ondernemer.

Verpacht een agrariër land dat hij eerst zelf in gebruik had in zijn onderneming, dan is deze grond volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (o.a. Hoge Raad 24 mei 1972, BNB 1972/156) nog steeds keuzevermogen.

De grenzen van de redelijkheid worden niet overschreven als de grond tot het ondernemingsvermogen gerekend wordt. De resterende grond, waar geen opstalrecht op gevestigd is, dient dan nog wel in de onderneming van de agrariër gebruikt te worden.

Ons standpunt ingeval vrijwel alle grond in gebruik is bij een derde

Een andere situatie is de situatie waarin (vrijwel) de gehele ondernemingsgrond via een recht van opstal geëxploiteerd wordt door een derde. Wij stellen ons daarbij een tweetal situaties voor:

1. De eerste situatie is dat de grond enkel wordt gebruikt om een zonneweide op te exploiteren door de derde en de agrariër maakt zelf geen gebruik meer van de grond.
2. De tweede situatie is dat de grond weliswaar bebouwd wordt met zonnepanelen, maar de grond onder de zonnepanelen wordt nog gebruikt in de agrarische onderneming, bijvoorbeeld doordat vee nog steeds van de grond gebruikmaakt dan wel een akkerbouwgewas wordt verbouwd.

Dient in deze situaties de grond anders geëtiketteerd te worden dan wanneer slechts op een deel van de grond opstalrecht aan een derde wordt gegund?

Wat betreft de eerste situatie is ernaar onze mening sprake van blijvend gebruik buiten de onderneming van de grond. Indien dit vrijwel het gehele areaal betreft, zal dit leiden tot een verplichte overgang naar privé en zondig een staking (zie ook hierna bij 1.4) tenzij de desbetreffende agrariër andere grond gaat benutten waarop hij zijn onderneming gaat voortzetten.

In onze ogen is in de tweede situatie waarin door de agrariër nog gebruik wordt gemaakt van de grond onder de zonneweides er nog bedrijfsmatig gebruik van de grond. De grond kan dan nog steeds als

ondernemingsvermogen worden aangemerkt. Zie bijvoorbeeld ook de uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 28 juni 2016, NTFR 2016/2052, waarin werd geoordeeld dat er sprake is van bedrijfsmatig gebruik van grond wanneer het vee er nog gebruik van maakt.

1.3 Fiscale behandeling vergoeding

Daarnaast zijn er vragen rondom de vergoeding voor het recht van opstal. Deze bestaat uit een jaarlijkse geldsom die als vergoeding voor het recht van opstal wordt betaald. De jaarlijkse vergoeding die ieder jaar wordt ontvangen is afhankelijk of de grond nog tot het ondernemingsvermogen behoort, dan wel dat de grond overgegaan is naar privévermogen.

In geval sprake is van ondernemingsvermogen, is naar onze mening op basis van goedkoopmansgebruik de vergoeding toe te rekenen aan de winst uit onderneming in dat jaar.

In geval er geen sprake meer is van ondernemingsvermogen dient de grond in box 3 aangegeven te worden, waarbij rekening moet worden gehouden met het waardedrukkend effect van het zakelijk recht dat op de grond rust.

De jaarlijkse vergoedingen voor dit recht zijn dan niet belast, over de waarde van het bloot eigendom dient in box 3 belasting betaald te worden.

1.4 Staking

Ingeval bij een agrariër op vrijwel zijn gehele areaal een opstalrecht ten behoeve van een derde wordt gevestigd, dient zich de vraag aan of er geen sprake is van staking. Naar onze mening zijn hierbij de volgende vragen te stellen:

1. Speelt bij het stakingsvraagstuk ook het risico dat kleeft aan deze projecten, een rol?

Gezien vanuit de positie van de agrariër lijkt het alsof alles vast en gelijk is. Er komt een bepaalde vergoeding per jaar binnen afhankelijk van de omvang van de ha's ingebruik bij de derde. Echter het blijkt in de praktijk dat deze derde partijen niet per definitie enorm kapitaalkrachtig zijn, er nog 'kinderziektes' in de techniek zitten en daarnaast is het zeer wel mogelijk dat de rendementen en energieprijzen te positief ingeschat worden, mede omdat alles nog in de 'kinderschoenen' staat.

Ook kan het zijn dat de zonnepanelen minder lang meegaan dan gedacht, hetgeen tot aanpassing in de contractduur of in de hoogte van de vergoeding kan leiden. Daar komt bij dat het voortbestaan van de zonneweides eveneens afhangt van de hoeveelheid energie die opgewekt wordt en ook wat de prijs per kWh is.

Dit zijn allemaal factoren die opkomen uit de onderneming, die maken dat het onzeker is wat de uitkomst wordt van de overeenkomst. Naar onze mening zijn dit factoren waarmee rekening moet worden gehouden en wat kan leiden tot de uitkomst dat staking niet mogelijk is vanwege de risico's die er aan kleven.

2. Kan een staking worden voorkomen door elders grond te gaan benutten die deels of geheel als vervanging geldt van de grond die in gebruik is als zonneweide?

Naar onze mening is dit mogelijk omdat het oorspronkelijke bedrijf voortgezet wordt, zij het op andere grond. In dat geval is van staking geen sprake en kan de grond die wel voor zonneweide in gebruik is, ondernemingsvermogen blijven vormen.

3. Ingeval een agrariër besluit om zijn grond te verkopen nadat hierop een opstalrecht is geplaatst, kan dan de verplaatsingsjurisprudentie hierop worden toegepast indien de betreffende agrariër elders een onderneming koopt?

Zolang als de identiteit van de onderneming behouden wordt, conform Hoge Raad van 19 maart 2010, nr. 08/01448, ECLI:NL:HR:2010:BK4523, BNB 2010/213, is er geen sprake van staking en kan de onderneming worden verplaatst.

- volgblad -

4. Kan, als er sprake is van staking, ook een HIR gevormd worden op grond van 3.64 IB?

Ingeval de verplaatsingsjurisprudentie niet van toepassing zijn, dan kan naar onze mening er een beroep gedaan worden op artikel 3.64 Wet IB mits de gehele onderneming gestaakt wordt. Dan kan, mits aan de voorwaarden die daar gesteld worden, geherinvesteerd worden in een andere onderneming.

5. Kan er ook sprake zijn van overheidsingrijpen indien vanwege de realisatie van de zonneweide de agrarier feitelijk gedwongen wordt elders te ondernemen?

Dit zou mogelijk kunnen zijn indien zich een situatie voordoet als bedoeld in artikel 3.54 lid 13 Wet IB 2001.

Graag geven wij, indien nodig, in een nader gesprek mondelinge toelichting op onze brief.

In afwachting van uw reactie, verblijf ik,

hoogachtend,



P. Zijlstra
fiscalist

Bijlage:

- [REDACTED]