



Omzetbelasting. Landbouw

20 december 2013

Nr. BLKB 2013/2253M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 15 juni 2006, nr. CPP2005/3096M. In het besluit is onder meer opgenomen hoe de landbouwregeling uitwerkt bij de levering en de opfok van paarden (onderdelen 2.3 en 2.4) en is de zogenoemde veehandelsregeling verduidelijkt (onderdeel 7.1). Naast een aantal andere wijzigingen (zie ook onderdeel 1.2) zijn redactionele aanpassingen doorgevoerd.

1. 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 de artikelen 295 tot en met 305 van de btw-richtlijn. De bijzondere regeling van artikel 27 van de wet is op bepaalde punten nader uitgewerkt in de artikelen 14a, 28 en 29 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Deze regeling wordt landbouwregeling genoemd. Vissers vallen niet onder de landbouwregeling; voor visserijproducten bevat artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 een voorziening.

De landbouwregeling beoogt landbouwers vanwege hun bijzondere positie, buiten de heffing van omzetbelasting te laten. Dit wordt bewerkstelligd door geen omzetbelasting te heffen over bepaalde door landbouwers te verrichten prestaties. De omzetbelasting die drukt op deze prestaties, wordt door middel van een forfaitaire aftrek teruggegeven aan de afnemers van die prestaties, als deze afnemers aftrekgerechtigde ondernemer zijn. Op deze manier wordt bereikt dat landbouwers buiten de daadwerkelijke heffing blijven zonder dat dit tot een cumulatie van omzetbelasting leidt.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet: Wet op de omzetbelasting 1968

Btw: omzetbelasting

Uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Uitvoeringsbeschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

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.

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

HvJ: Hof van Justitie van de Europese Unie

EU: Europese Unie

1.2 Wijzigingen

Dit besluit bevat de volgende (beleidsmatige) wijzigingen ten opzichte van het besluit van 15 juni 2006, nr. CPP2005/3096M:

- onderdeel 2.3: in dit onderdeel is een goedkeuring opgenomen die inhoudt dat paarden(op)fokbedrijven voornamelijk de landbouwregeling mogen toepassen op de levering van paarden;
- onderdeel 2.4: in dit onderdeel is een goedkeuring opgenomen die inhoudt dat paardenopfokbedrijven voornamelijk de landbouwregeling mogen toepassen op de opfok van paarden;
- onderdeel 3.3: de regeling voor kleine ondernemers van artikel 25 van de wet is ook van toepassing op de nevenactiviteiten van een landbouwer die ervoor heeft gekozen de normale regeling toe te passen;
- hoofdstuk 4: het landbouwforfait (artikel 27, vierde lid, van de wet) is met ingang van 1 oktober 2012 verhoogd van 5,1% naar 5,4% vanwege de verhoging van het algemene btw-tarief per die datum;
- onderdeel 7.1; de in dit onderdeel opgenomen veehandelsregeling is verduidelijkt in de zin dat expliciet is aangegeven dat de veehandelsregeling alleen geldt voor leveringen van dieren die onder het verlaagde btw-tarief vallen. Er is een goedkeuring opgenomen die inhoudt dat paardenhandelaren voor de leveringen van paarden die niet onder het verlaagde btw-tarief vallen



- vooralnog de veehandelsregeling mogen toepassen;
- de onderdelen over melk- en slachtpremies zijn in dit besluit niet meer opgenomen omdat deze premies zijn afgeschaft;
 - de overgangsregeling melkquota is in dit besluit niet meer opgenomen vanwege het tijdsverloop;
 - de overgangsregeling bijdragen voor inwerkingtreding van besluit CPP2005/3096M is in dit besluit niet meer opgenomen vanwege het tijdsverloop.

De overige onderdelen zijn alleen redactioneel bijgewerkt.

2. Reikwijdte van de landbouwregeling

2.1 Inleiding

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

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

2.2 Het begrip landbouwer

De begrippen landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer worden in de wet niet nader omschreven. Zij moeten worden opgevat in de betekenis die 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 voortbrengt (onder meer contracttelers, contractmesters, vetweiders en opkwekers van gewassen). De werkzaamheden van deze categorie landbouwers bestaan uit het in opdracht van derden opfokken of opkweken van goederen. Hun prestaties vallen onder artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Zie voor paardenopfokkers onderdeel 2.4.

De ondernemer die opdracht geeft de goederen te telen of voort te brengen – de contractpartij van bijvoorbeeld de contractteler of -mester –, kan met betrekking tot die geteelde of voortgebrachte goederen niet als land- of tuinbouwer of als veehouder worden aangemerkt. De ondernemer die fruit op stam dan wel gewassen te velde koopt en na het oogsten dat fruit of die gewassen verkoopt, treedt wel op in de hoedanigheid van landbouwer. In deze situatie is het immers gebruikelijk dat de koper nog handelingen verricht die eigen zijn aan het landbouwbedrijf (verzorging, oogsten).

De ondernemer die opdracht geeft voor het voortbrengen van vee, kan in de daarvoor in aanmerking komende gevallen op verzoek gebruik maken van de zogenoemde veehandelsregeling (zie onderdeel 7.1).

De landbouwregeling geldt voor 'landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers'. Als een ondernemer meer dan één van deze hoedanigheden bezit, wordt hij voor de toepassing van artikel 27 van de wet als één ondernemer aangemerkt (bijvoorbeeld een gemengd bedrijf).

Wanneer een beheerder van bossen niet als ondernemer in de zin van artikel 7 van de wet kan worden aangemerkt, is de landbouwregeling niet van toepassing. Het betreft bijvoorbeeld exploitanten van een landgoed, gemeenten en dergelijke. Met toepassing van artikel 63 AWR, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in alle gevallen waarin sprake is van het beheer van bossen, zonder dat de beheerder daarvoor 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. Onder bossen wordt in dit verband niet begrepen houtopstanden langs wegen, in parken en plantsoenen, bij zwembaden, bij sportterreinen en dergelijke.

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 verwerft van het aldus uitgegraven zand;
- het leveren van een bouwterrein.

Voor bovenvermelde activiteiten zal steeds moeten worden beoordeeld of er sprake is van ondernemerschap in de zin van de wet.

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

De landbouwregeling geldt alleen voor landbouwers die de in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I vermelde goederen leveren.

De voorwaarde dat het moet gaan om de levering van goederen die vermeld zijn in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I, heeft voor leveringen van paarden tot gevolg dat deze alleen onder de landbouwregeling kunnen vallen als het betreft leveringen van paarden die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 van de bij de wet behorende Tabel I bedoelde voedingsmiddelen (slachtpaarden), paarden die primair en daadwerkelijk worden gebruikt in de landbouw en fokmerries en dekhengsten.

Goedkeuring

Ik keur echter vooralsnog onder de volgende voorwaarden goed dat (op)fokbedrijven de landbouwregeling toepassen op de leveringen van paarden. Afnemers van de hiervoor bedoelde paarden, kunnen op grond van artikel 27, vierde en vijfde lid, van de wet het in dat artikel genoemde percentage aan btw met inachtneming van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

1. De (op)fok hangt samen met de exploitatie van de bodem. Dit is het geval bij 1 ha of meer grond, zie ook onderdeel 2.6.1;
2. De (op)fokker voldoet aan alle verplichtingen die gelden voor toepassing van de landbouwregeling;
3. Voor de uitoefening van het recht op aftrek voldoet de afnemer aan de voorwaarden die zijn gesteld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking (zie ook onderdeel 4.3).

Uitleg in hun vermelde hoedanigheid

De toevoeging in artikel 27, eerste lid, onderdeel a, van de wet van de woorden 'in hun vermelde hoedanigheid' beperkt de werking van de landbouwregeling tot de functies die eigen zijn aan het landbouwbedrijf. In gevallen waarin bijvoorbeeld een landbouwer goederen, genoemd in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I levert, die hij ook een bewerking heeft doen ondergaan die in de regel in een schakel na de landbouw wordt verricht, kan niet worden gesproken van goederen die de landbouwer in zijn hoedanigheid van landbouwer heeft voortgebracht of geteeld. Dat is bijvoorbeeld het geval als de (pluim)veehouder vlees van door hem gefokt pluimvee of door hem gefokte runderen levert.

Het maken van kaas, het sorteren of laten sorteren van zelf geteelde aardappelen, het drogen of laten drogen van zelf geteelde granen, gras en dergelijke worden echter wel door de desbetreffende landbouwer in zijn hoedanigheid van landbouwer verricht. Ook 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 die niet blijken te zijn bevrucht), zijn activiteiten verricht in de hoedanigheid van landbouwer.

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



- leveringen van kadavers van in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I genoemde dieren;
- incidentele leveringen door een landbouwer van door hem betrokken goederen, genoemd in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I, die door een andere landbouwer als zodanig zijn voortgebracht of geteeld.

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

2.4.1 Opkweek- en opfokdiensten

De opkweek- en opfokdiensten van contracttelers, contractmesters, vetweiders en dergelijke landbouwers vallen onder de landbouwregeling als de levering van de goederen die als dienst in de zin van de wet worden opgefokt of opgekweekt, vallen onder het verlaagde tarief van Tabel I, behorende bij de wet (zie onderdeel 2.2).

Vanaf 1 januari 2014 geldt het verlaagde tarief alleen nog voor de levering van slachtpaarden, paarden die primair en daadwerkelijk worden gebruikt in de landbouw en dekhengsten en fokmerries (zie ook onderdeel 2.3). De opfok valt alleen onder de landbouwregeling als voor de levering van het betreffende opgefokte paard het verlaagde tarief zou gelden.

Goedkeuring

Ik keur echter voornamelijk onder de volgende voorwaarden goed dat (op)fokbedrijven de landbouwregeling toepassen op de opfok van alle paarden. Afnemers van de hiervoor bedoelde opfokdienst, kunnen op grond van artikel 27, vierde en vijfde lid, van de wet het in dat artikel genoemde percentage aan btw met inachtneming van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

1. De opfok hangt samen met de exploitatie van de bodem. Dit is het geval bij 1 ha of meer grond, zie ook onderdeel 2.6.1;
2. Het opfokbedrijf voldoet aan alle verplichtingen die gelden voor toepassing van de landbouwregeling;
3. Voor de uitoefening van het recht op aftrek voldoet de afnemer aan de voorwaarden die zijn gesteld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking (zie ook onderdeel 4.3).

2.4.2 Diensten die bijdragen tot de agrarische productie met gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel

Onder de in artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet bedoelde agrarische diensten vallen ook 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 bijvoorbeeld 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;
- het melken van koeien.

2.4.3 Bijdragen tot de agrarische productie

Van diensten die bijdragen tot de agrarische productie is sprake als de in 2.4.2 bedoelde bijkomende diensten worden verleend aan andere landbouwers die deze diensten afnemen in hun hoedanigheid van landbouwer. Worden die diensten verleend aan anderen dan zal heffing van btw moeten plaatsvinden. Voorbeelden van gevallen waarin geen sprake is van diensten die bijdragen tot de agrarische productie zijn:

- het maaien van gras op sportvelden, vliegvelden en dergelijke (ook al mag de presterende landbouwer het gemaaide gras houden);



- 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 landbouwgrond;
- 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.

In onderdeel 8.3.2 is overigens goedgekeurd dat landbouwers voor de door hen bewezen (bijkomende) diensten aan anderen dan landbouwers onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van btw blijven. Zie voor de exploitatie van (landbouw)rechten onderdeel 8.3.3.

2.4.4 Gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel

Onder normale uitrusting en personeel in de hier bedoelde zin moet worden verstaan de uitrusting en het personeel, dat de landbouwer gewoonlijk voor het voeren van zijn eigen landbouwbedrijf gebruikt. Als een landbouwer uitrusting aanschaft en/of personeel aantrekt om aan de bij anderen bestaande vraag naar agrarische diensten te kunnen voldoen, vallen deze diensten die met behulp van die uitrusting of dat personeel worden verricht dus niet onder artikel 27, eerste lid, onderdeel b, van de wet. Dit geldt ook als een landbouwer substantiële bestanddelen van zijn bedrijf (bijvoorbeeld 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 gebruiken.

2.5 Levering van in het bedrijf gebruikte goederen

In artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet is bepaald dat landbouwers geen btw verschuldigd zijn voor door hen verrichte leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen. Onder de hier bedoelde bedrijfsmiddelen worden verstaan de goederen als bedoeld in artikel 13, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking die voor de in artikel 27, eerste lid, onderdelen a en b, van de wet bedoelde prestaties zijn gebruikt.

2.5.1 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 btw (artikel 13a van de uitvoeringsbeschikking).

2.5.2 Overdracht van een landbouwbedrijf

Bij de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan is sprake van een samenstel van leveringen en diensten. Als dat samenstel van leveringen en diensten is aan te merken als een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, is artikel 37d van de wet van toepassing. Dit betekent dat heffing van btw achterwege blijft als aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 37d is voldaan. Het in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van de wet bepaalde blijft in deze gevallen buiten toepassing. Ook hoeft de in het onderdeel 2.5.1 genoemde herziening van eerder in aftrek gebrachte btw niet plaats te vinden. In hoofdstuk 5 zijn de gevolgen die zijn verbonden aan de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan nader aangegeven.

2.5.3 Optie voor belast leveren van een onroerende zaak

Als een onder de landbouwregeling vallende landbouwer voor 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 en artikel 37d van de wet (als de levering deel uitmaakt van de overdracht van een landbouwbedrijf of een zelfstandig gedeelte daarvan) bepaalde, blijft gelden.

2.6 Intensieve veehouderij

In artikel 27, achtste lid, van de wet is bepaald dat de landbouwregeling niet geldt voor 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 betreffende vee al dan niet in betekenende mate wordt gevoerd en/of verzorgd met producten die door de veehouder op de hem ter beschikking staande cultuurgrond zijn geteeld of zijn voortgebracht. Bij deze beoordeling komt onder meer betekenis toe aan de omvang van de veevoederinkopen ten opzichte van zowel de betreffende veestapel als de hoeveelheid zelf voortgebrachte of geteelde producten die wordt gebruikt voor het voederen of verzorgen van dat vee.

2.6.1 Samenhang veehouderij en bodemexploitatie

Om artikel 27, achtste lid, van de wet uitvoerbaar te maken en onzekerheid over de toepassing zo veel mogelijk te vermijden, kan om praktische redenen steeds samenhang tussen veehouderij en de exploitatie van de bodem worden aangenomen als de veehouder tenminste één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft. Als de veehouder aannemelijk maakt dat bedoelde samenhang, ondanks het bedrijfsmatig in gebruik hebben van tenminste één hectare cultuurgrond niet aanwezig is, blijft de landbouwregeling uiteraard buiten toepassing. Vanzelfsprekend zal het buiten toepassing blijven van de landbouwregeling gelden voor al zijn activiteiten op het gebied van de intensieve veehouderij. Het toepassen van de landbouwregeling is voor een zodanige veehouder pas weer mogelijk als door wijziging in de bedrijfsuitoefening de in artikel 27, achtste lid, van de wet bedoelde samenhang weer ontstaat.

2.6.2 Samenloop intensieve veehouderij en andere landbouwactiviteiten

Een veehouder die tenminste één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft maar voor het deel van zijn onderneming dat bestaat uit intensieve veehouderij op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken, kan als hij dit wil, voor het overige deel van zijn bedrijf de landbouwregeling toepassen.

2.6.3. Minder dan 1 hectare cultuurgrond

Als de veehouder minder dan één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik heeft, wordt het bedrijf op de normale wijze in de btw-heffing betrokken. Echter, als de veehouder aantoont dat zijn vee in betekenende mate wordt gevoerd of verzorgd met producten die afkomstig zijn van de cultuurgrond die bij hem bedrijfsmatig in gebruik is, kan hij de landbouwregeling toch toepassen.

3. Administratieve verplichtingen; aftrek voorbelasting; kleine ondernemersregeling; teruggaaf bij afstandverkoppen

3.1 Administratieve verplichtingen

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

Voor het ontstaan van aftrekrecht als bedoeld in artikel 27, vierde en vijfde lid, van de wet moet de afnemer van de landbouwer in het bezit zijn van een zogenoemde landbouwverklaring. Dit geldt ook voor de afnemer van een van de administratieve verplichtingen ontheven ondernemer. Deze zal dus een dergelijke verklaring moeten afgeven om zijn afnemer aanspraak te laten maken op het recht op aftrek van het forfaitaire btw-percentages (zie ook onderdeel 4.3).

3.2 Aftrek van voorbelasting

Volgens artikel 27, tweede lid, van de wet heeft de landbouwer voor de in eerste lid van dat artikel bedoelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15 van de wet.

Het komt voor dat een landbouwer goederen en/of diensten gebruikt voor zowel prestaties als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet als voor andere, wel aan btw-heffing onderworpen prestaties. In dat geval komt met toepassing van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking de op die goederen en/of diensten betrekking hebbende (voor)belasting maar gedeeltelijk voor aftrek in aanmerking. Daarbij worden met toepassing van artikel 14a van de uitvoeringsbeschikking, handelingen waarvoor op grond van artikel 27, eerste lid, van de wet geen btw is verschuldigd, voor de toepassing van de artikelen 11 tot en met 14 aangemerkt als handelingen, andere dan die bedoeld in artikel 15, eerste en tweede lid, van de wet.



3.3 Kleine ondernemersregeling

In artikel 27, zevende lid, van de wet is bepaald dat de in artikel 25 van de wet opgenomen zogenoemde kleine-ondernemersregeling toepassing mist voor landbouwers die prestaties verrichten als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet. Het gaat hierbij om landbouwers voor zover zij prestaties verrichten als bedoeld in artikel 27, eerste lid van de wet¹.

Dit betekent dat zowel de landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling als de landbouwer die op zijn eigen verzoek op de normale wijze in de btw-heffing is betrokken, de kleine-ondernemersregeling kan toepassen op andere prestaties dan bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet. Daarbij moet uiteraard voldaan zijn aan de eisen die gelden voor toepassing van de kleine ondernemersregeling. De landbouwer die de landbouwregeling toepast, moet met betrekking tot de niet onder de landbouwregeling vallende prestaties een administratie voeren die aan de gestelde eisen voldoet.

3.4 Teruggaaf bij afstandsverkopen

Op grond van artikel 27, derde lid, van de wet, kan aan de landbouwer die goederen levert die vallen onder de regeling van afstandsverkopen (artikel 5a, eerste lid, van de wet) en die in de lidstaat van aankomst leiden tot verschuldigdheid van btw, op verzoek teruggaaf van btw worden verleend. De teruggaaf is een bepaald percentage (zoals genoemd in artikel 27, derde lid, van de wet) van het voor 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 btw-heffing voor een intracommunautaire verwerving. 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 rekening gebrachte bedrag.

4. Het landbouwforfait

4.1 Algemeen

Ondernemers kunnen voor de aan hen door landbouwers met toepassing van de landbouwregeling verrichte leveringen en diensten een forfaitair percentage van het aan hen in rekening gebrachte bedrag met inachtneming van artikel 15 van de wet in aftrek brengen (het zogenoemde landbouwforfait). Dit is bepaald in artikel 27, vierde lid, van de wet. In dit artikel is ook de hoogte van het forfaitaire percentage vermeld. Het recht op aftrek van het forfaitaire percentage geldt ook voor afnemers die niet binnen het Rijk wonen of zijn gevestigd.

De forfaitaire aftrek van het in rekening gebrachte bedrag is beperkt tot de leveringen en diensten die zijn bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdelen a en b, van de wet. Dit houdt in dat voor 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 – zijn afnemer geen aanspraak maken op aftrek van het landbouwforfait. Bij de vaststelling van de hoogte van het landbouwforfait is namelijk rekening gehouden met de op deze goederen rustende btw.

4.1.1 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 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 2008, is een melkveehouder voor de levering van melk, voor

¹ HR 14 november 1984, nr. 22 527



zover deze in een bepaalde periode een bepaalde hoeveelheid te boven gaat, een heffing verschuldigd, de superheffing). Deze heffing moet door de ondernemer die de melk van de melkveehouder koopt – de zuivelfabrikant – aan het Productschap Zuivel worden afgedragen. De zuivelfabrikanten houden 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 gefingeerd):

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 geldende regelgeving voor rekening van de melkveehouder. Deze brengt de zuivelfabrikant een prijs in rekening waarin deze heffing is begrepen (de brutoprijs). De heffing vormt ook 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 vleessector 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, neemt niet weg dat de heffing en de premie kostenposten vormen die opkomen 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 btw vormt de nettoprijs (de brutoprijs verminderd met de 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.

4.1.2 Gebruik van landbouwproducten ten behoeve van belaste prestaties

Als een niet op de normale wijze in de btw-heffing betrokken landbouwer door hem voortgebrachte en/of geteelde landbouwproducten gebruikt voor 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 betreffende producten bij verkoop over de veiling per saldo zouden opbrengen.

In andere gevallen waarin de hiervoor bedoelde landbouwproducten aan derden worden geleverd, moet de levering van die producten rechtstreeks aan het landbouwbedrijf worden toegerekend. Het is 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 de betreffende gevallen met fictieve verkoopprijzen en interne facturen zou moeten worden gewerkt. Dit is met toepassing van de wettelijke bepalingen niet mogelijk.

4.1.3 (Slot)uitkeringen coöperatieve verenigingen

De door coöperatieve verenigingen gedane (slot)uitkeringen, die direct dan wel indirect zijn gerela-



teerd aan de door leden aan de coöperatieve verenigingen verrichte leveringen van goederen, maken deel uit van de bedragen die voor die leveringen in rekening zijn gebracht. Daarbij is niet van belang of de uitkering in contanten geschiedt of door een bijschrijving op een, eventueel geblokkeerde, (tegoed)rekening. Zie onder meer het arrest van de Hoge Raad van 20 december 2000, nr. 35278, de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 29 april 2005, nr. BK 706/03 en het arrest van de Hoge Raad van 11 januari 2008, nr. 42 742.

4.2 Bijzondere bepalingen

4.2.1 Veilinghouders

In artikel 3, vijfde lid, van de wet is bepaald dat goederen die over een veiling worden verhandeld, geacht worden aan en vervolgens door de houder van de veiling zijn geleverd.

Dit heeft tot gevolg dat als landbouwers door hen als zodanig voortgebrachte, in onderdeel a van de bij de wet behorende Tabel I genoemde goederen over een veiling leveren, de veilinghouder voor de levering aan de koper btw is verschuldigd en dat de veilinghouder op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet het forfait van het aan hem in rekening gebrachte bedrag in aftrek kan brengen.

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 (vergelijk onderdeel 4.1.1), het geheel verhoogd met de forfaitaire opslag van btw.

Voorbeeld:

De totale klokprijs van een door een landbouwer ter veiling aangevoerde partij groenten bedraagt exclusief btw € 1.100. De veilinghouder brengt voor die partij geveilde groenten aan de landbouwer € 100 aan veilingkosten in rekening. De landbouwer krijgt per saldo uitbetaald € 1.000 (exclusief btw). De afrekening voor de landbouwer zal er dan als volgt uitzien:

Totale klokprijs (geveild bedrag)	€	1.100,00	
Veilingkosten	€	100,00	
Basis voor uitbetaling	€	1.000,00	
Forfaitaire opslag 5,71%	€	57,10	
Totaal	€	1.057,10	(zie ook 4.3.2)

De veilinghouder kan met betrekking tot deze geveilde partij groenten in aftrek brengen 5,4% van € 1.057,10 = € 57,10 (afgerond). De netto aankoopprijs bedraagt voor de veilinghouder dan € 1.000.

Dit voorbeeld heeft betrekking op een partij groenten geleverd door een niet op de normale wijze in de btw-heffing betrokken landbouwer.

Als de partij groenten ter veiling zou zijn aangevoerd door een landbouwer die op zijn verzoek op de normale wijze in de btw-heffing is betrokken, dan zou de afrekening van de veilinghouder er als volgt uitzien:

Totale klokprijs (geveild bedrag)	€	1.100,00	
Veilingkosten	€	100,00	
Basis voor uitbetaling	€	1.000,00	
Btw 6%	€	60,00	
Totaal	€	1.060,00	(zie ook 4.3.2)

Ook in deze situatie is de netto-aankoopprijs voor de veilinghouder € 1.000. Het op de afrekening vermelde bedrag aan btw van € 60 kan de veilinghouder immers op grond van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Het hiervoor bedoelde verschil tussen de klokprijs van de geveilde goederen en het bedrag dat 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. Met toepassing van artikel 63 (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.



Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de veilinghouder de vergoeding voor de door de veilinghouder aan de landbouwer verrichte nevenprestaties in mindering brengt op de klokprijs. Vervolgens voldoet de landbouwer btw op basis van de met de vergoeding voor de nevenprestaties verminderde klokprijs en past de veilinghouder op dit bedrag de forfaitaire aftrek toe.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

De veilinghouder past deze regeling toe bij al de volgende bedragen:

- a. veilingprovisie.
Bij teruggaaf aan de landbouwer van door de veilinghouder aanvankelijk te veel in rekening gebrachte veilingprovisie, heeft de veilinghouder alsnog recht op een aanvullende aftrek op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet;
- b. fusthuur, koeloon, 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 hoeft 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 betekenen dat de veilinghouder de betreffende goederen niet ter veiling onder zich heeft.
Wanneer de veilinghouder fusthuur, koeloon, sorteerloos, en dergelijke in rekening brengt voor prestaties die geen betrekking hebben op te veilen goederen, zal hij met betrekking tot die prestaties op de normale wijze btw zijn verschuldigd. Het verminderen van de 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.
- d. de vergoeding voor het verstrekken van zogenoemde veilingbrieven.
- e. bijdragen in minimumprijzenfondsen (productenfondsen) en in garantiefondsen.

Als wegens het doordraaien van producten aan een landbouwer een vergoeding uit een minimumprijzenfonds wordt toegekend of als uit zo'n fonds dan wel een garantiefonds aan landbouwers een gedeelte van hun bijdrage wordt teruggegeven, kan de veilinghouder aanspraak maken op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 27, vierde lid, van de wet. Dit geldt uiteraard alleen voor zover die bedragen door zijn tussenkomst worden uitbetaald.

4.2.2 Verpakkingsmateriaal/emballage

Bij landbouwproducten die over een veiling worden verhandeld, brengt de veilinghouder in veel gevallen aan de landbouwer een vergoeding in rekening voor verstrekt verpakkingsmateriaal en/of emballage. Daarbij moet onderscheid 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 normale wijze aan de btw-heffing onderworpen tegen het algemene tarief. De vergoeding die de veilinghouder voor het eenmalig verpakkingsmateriaal aan de landbouwer in rekening brengt, kan dan ook niet zonder meer op de klokprijs in mindering worden gebracht. Met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat veilinghouders de bedragen die betrekking hebben op het door hen geleverde eenmalige verpakkingsmateriaal op de klokprijs in mindering brengen.

Voorwaarden:

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. De veilinghouder brengt slechts 6% van de voor de levering van het bedoelde verpakkingsmateriaal in rekening gebrachte vergoeding op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek (onder vergoeding in deze zin moet worden verstaan de vergoeding als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van de wet);
2. De landbouwer heeft geen bezwaar tegen deze handelwijze.



Meermalige emballage

Het statiegeld dat aan de landbouwer in rekening wordt gebracht of aan hem wordt gerestitueerd voor de verstrekking dan wel de teruggave van meermalige emballage mag niet met de klokprijs worden verrekend, omdat over die kosten geen btw 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.

Enmalige emballage

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

- aardbeindoosjes of -bakjes (van kunststof of karton);
- champignondoosjes 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).

Met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de veilinghouder en de landbouwer voor de berekening van de forfaitaire aftrek met betrekking tot eenmalige emballage als volgt handelen.

De veilinghouder brengt op de afrekening met de landbouwer op de klokprijs een bedrag in mindering voor leeg verstrekte verpakkingsmiddelen als hiervoor bedoeld. Vervolgens telt de veilinghouder een bedrag bij de klokprijs voor gevuld ter veiling aangevoerde verpakkingsmiddelen. Dit bedrag zal per stuk verpakkingsmateriaal over het algemeen iets lager zijn dan het in mindering gebrachte bedrag. Verder keur ik goed dat deze handelwijze ook wordt toegepast bij de verstrekking van polyzakjes (zakjes waarin per zakje één krop sla is verpakt). Zolang niet blijkt van verstoring van concurrentieverhoudingen kan het hiervoor onder 'eenmalig verpakkingsmateriaal' vermelde, bij de verstrekking van polyzakjes buiten toepassing blijven.

4.2.3 Prestaties veilinghouders aan afnemers

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

- a. fusthuur;
- b. uitslagkosten;
- c. eenmalige emballage (zie voor het begrip 'eenmalige emballage' onderdeel 4.2.2);
- d. kosten van ompakken;
- e. bundelkosten.

Dit betekent dat deze kosten het tarief van de geveilde goederen – veelal het verlaagde tarief – volgen. Het voorgaande blijft van toepassing als de kosten op een afzonderlijke factuur aan de afnemer in rekening worden gebracht. Dit geldt alleen als de 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 de groente, het fruit of de sierteeltproducten.

Als de hiervoor onder de letters a tot en met e bedoelde, al dan niet afzonderlijk gefactureerde kosten geen betrekking hebben op via de betreffende veiling betrokken groente, fruit of sierteeltproducten, zal steeds btw-heffing naar het algemene tarief moeten plaatsvinden.

De door de veilinghouder aan de afnemer in rekening te brengen kosten van verpakking, andere dan de hiervoor bedoelde, waarvoor bij terugzending van de verpakking aanspraak op terugbetaling bestaat, behoren niet tot de vergoeding waarover btw is verschuldigd. Bij levering door de koper van op de veiling gekochte goederen aan zijn afnemer en bij de eventueel daarop volgende levering(en), worden de kosten van verpakking, ook die van de hiervoor bedoelde eenmalige verpakking, niet tot de vergoeding gerekend voor zover bij terugzending van die verpakking aanspraak bestaat op terugbetaling van de kosten.

Ook bij de terugzending van verpakking via de verschillende handelsschakels naar (uiteindelijk) de veilinghouder, blijft heffing van btw achterwege.



De door de veilinghouder aan de afnemers in rekening te brengen bedragen voor koelen, sorteren, vracht en telefoongebruik zijn steeds belast met btw tegen het algemene tarief.

Heffingen van Productschappen, die door veilingexploitanten worden (door)berekend aan afnemers, blijven buiten de btw-heffing.

4.2.4 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, maar waarvan het vlees nog geschikt is voor consumptie. Met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat vleesgrossiers die geslacht vee op één van de bovenomschreven wijzen betrekken, artikel 27, vierde lid, van de wet toepassen. Verder kunnen, hoewel het slachten van het desbetreffende vee in opdracht en onder verantwoordelijkheid van de desbetreffende Provinciale Voedselcommissaris geschiedt, de vleesgrossiers ook de aan hen door het abattoir wegens het slachten in rekening gebrachte btw op de voet van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring maakt de vleesgrossier aan de hand van boeken en bescheiden aannemelijk dat sprake is van een geval als hiervoor is bedoeld.

4.3 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 die zijn genoemd in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking. De aftrek kan alleen plaatsvinden als 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 of 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.

4.3.1 Afgifte van landbouwverklaringen aan vaste afnemers

Als de landbouwer leveringen verricht en/of diensten verleent aan vaste afnemers zoals veilingen, melkfabrieken, landbouwcoöperaties, conservenfabrieken en dergelijke, kan worden volstaan met een éénmaal per kalenderjaar af te geven verklaring waaruit blijkt dat de goederen binnen het kader van artikel 27, vierde lid, van de wet zijn geleverd. In dat geval moet de ondernemer aan wie de goederen worden geleverd van iedere levering op zodanige wijze aantekening houden, dat daaruit de in artikel 28, eerste lid, van de uitvoeringsbeschikking bedoelde gegevens blijken (artikel 28, vierde lid, van de uitvoeringsbeschikking).

4.3.2 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 ('selfbilling') of door een derde ('outsourcing') laten doen.

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. Als de afnemer of opdrachtgever voor een niet in de btw-heffing betrokken landbouwer een factuur opmaakt, mag op die factuur in beginsel geen (afzonderlijke) vermelding van btw plaatsvinden. In een aantal gevallen maakt de veilinghouder of andere afnemer of opdrachtgever een factuur op, uitgaande van prijzen exclusief btw en vermeerderd hij vervolgens die prijzen met 5,71% (uitgaande van een landbouwforfait van 5,4%). Met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.



Goedkeuring

Ik keur goed dat in de gevallen waarin de veilinghouder of andere afnemer of opdrachtgever een factuur opmaakt uitgaande van prijzen exclusief btw die hij vervolgens vermeerderd met 5,71%, de btw op de factuur wordt vermeld als onderdeel van de berekening van het aan de landbouwer toekomende bedrag.

2. De landbouwer is op de normale wijze in de btw-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 van de prestaties die door in de btw-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 btw aan artikel 15 van de wet.
Als de afnemer of opdrachtgever voor een in de btw-heffing betrokken landbouwer een factuur opmaakt, moet deze factuur voldoen aan de in de wet gestelde voorwaarden.

4.3.3 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 btw-heffing worden betrokken (zie hoofdstuk 5). In dat geval kan de afnemer van de landbouwer de voorbelasting in aftrek brengen met toepassing van de algemeen geldende bepalingen van artikel 15 van de wet. Als de afnemer van een op de normale wijze in de btw-heffing betrokken landbouwer toch 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:

- a. de afnemer als deze niet beschikt over een verklaring als bedoeld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking;
- b. bij de landbouwer als deze een getekende verklaring heeft afgegeven als bedoeld onder letter a. In dat geval is immers sprake van een situatie als bedoeld in artikel 20, tweede lid, van de AWR. Door het niet naleven van de bepalingen van de wet – de hier bedoelde landbouwer mag de betreffende verklaringen niet afgeven – is er bij zijn afnemer te weinig btw geheven (in dit geval te veel btw in aftrek gebracht). De correctie zal in deze situatie beperkt blijven tot het verschil tussen het door de afnemer in aftrek gebrachte bedrag en het bedrag dat de landbouwer ter zake op aangifte heeft voldaan.

5. Optie voor belastingheffing

5.1 Algemeen

5.1.1 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 btw-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 btw-heffing betrokken. Dit kan dus ook in de loop van een kalenderjaar geschieden. Belanghebbende kan in het verzoek een andere datum van ingang opgeven, maar dit mag geen datum zijn die ligt vóór de dag van indiening van het verzoek. Bij inwilliging van het verzoek geldt de optie voor btw-heffing tot wederopzegging door belanghebbende, maar voor ten minste vijf jaren. Een hernieuwd verzoek kan pas vijf jaren na die wederopzegging worden ingewilligd.

5.1.2 Terugkeer naar de landbouwregeling

Na de termijn van vijf jaren kan de landbouwer door wederopzegging terugkeren naar de regeling zoals bedoeld in artikel 27, eerste en tweede lid, van de wet. De wederopzegging gebeurt 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.

5.1.3 Gehele landbouwbedrijf

De optie voor btw-heffing en de wederopzegging hebben betrekking op alle in artikel 27, eerste lid, van de wet bedoelde prestaties die door de verzoeker worden verricht. Het is daarom niet mogelijk dat een landbouwer voor een deel van deze prestaties wel en voor het andere deel niet in de btw-heffing is betrokken.



5.2 Gevolgen van de optie

5.2.1 Administratieve verplichtingen

De landbouwer die op zijn verzoek op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken, is gehouden voor al zijn prestaties te voldoen aan de in de artikelen 34 en verder van de wet gestelde administratieve verplichtingen.

5.2.2 Aftrek van voorbelasting

De landbouwer die op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken, kan vanaf de optiedatum op de voet van artikel 15 van de wet btw in aftrek brengen. Uiteraard moet om voor aftrek in aanmerking te komen, aan de in artikel 15 van de wet gestelde voorwaarden worden voldaan. Dit betekent onder meer dat de btw die betrekking heeft op goederen en diensten die vóór de optiedatum aan de landbouwer zijn geleverd dan wel aan hem zijn verricht niet voor aftrek in aanmerking komt, ook al wordt die btw aan de landbouwer in rekening gebracht nadat hij op de normale wijze in de btw-heffing is betrokken. Voor de hierna vermelde diensten geldt op deze regel een uitzondering.

Nog niet daadwerkelijk aangewende goederen en/of diensten

De btw 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, vierde lid, van de wet voor aftrek in aanmerking.

Op de optiedatum reeds in gebruik zijnde bedrijfsmiddelen

De btw 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 met toepassing van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking (herziening).

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

Een bijzonder geval vormen goederen en/of diensten die opgaan in de landbouwproducten. Deze goederen en diensten zijn als zodanig op de optiedatum niet meer aanwezig omdat ze vóór de optiedatum zijn aangewend voor het telen of voortbrengen van landbouwproducten die na de optiedatum zullen worden geleverd. Voorbeelden zijn zaden, meststoffen, dieren bestemd voor de productie van vlees en veevoeder dat aan die dieren is verstrekt. De btw die aan de landbouwer in rekening is gebracht bij de aanschaf van deze goederen en/of diensten komt alsnog voor aftrek in aanmerking wanneer de bedoelde goederen en/of diensten zijn opgegaan in landbouwproducten die belast met btw worden geleverd (vergelijk artikel 15, eerste lid, van de wet in samenhang met artikel 27, tweede lid, 2e volzin van de wet).

5.3 Gevolgen van terugkeer naar de landbouwregeling

Een landbouwer die op normale wijze in de btw-heffing is betrokken, kan nadat vijf jaren zijn verstreken sinds de optiedatum, ervoor kiezen weer gebruik gaan maken van de landbouwregeling. Die overgang naar de landbouwregeling heeft tot gevolg dat de aan de landbouwer in rekening gebrachte btw niet meer voor aftrek in aanmerking komt voor zover het betreft goederen en diensten die worden gebruikt voor na het moment van de overgang naar de landbouwregeling te verrichten prestaties. Btw die na de overgang naar de landbouwregeling aan de landbouwer in rekening wordt gebracht voor de aanschaf van goederen en diensten die door de landbouwer zijn gebruikt voor prestaties die tijdens de optieperiode zijn verricht, komt uiteraard nog wel voor aftrek in aanmerking. Hierna worden verschillende situaties meer specifiek toegelicht.

Nog niet daadwerkelijk aangewende goederen en/of diensten

Op grond van artikel 15, vierde lid, van de wet wordt de landbouwer de btw verschuldigd die hij tijdens de optieperiode in aftrek heeft gebracht maar 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 in gebruik zijnde bedrijfsmiddelen

De btw die betrekking heeft op bedrijfsmiddelen die op de datum waarop de landbouwer de landbouwregeling weer gaat toepassen bij hem in gebruik zijn, moet in voorkomende gevallen worden gecorrigeerd 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

De aftrek van btw die betrekking heeft op de hier bedoelde goederen moet worden gecorrigeerd omdat deze goederen worden aangewend voor niet aan de btw onderworpen leveringen van de betreffende 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).

5.4 Herziening van voorbelasting bij verkoop bedrijfsmiddelen

Als een landbouwer de overgang maakt van de landbouwregeling naar toepassing van de normale regeling of andersom, zal hij de btw die in rekening is gebracht bij de aanschaf van bedrijfsmiddelen moeten/kunnen herzien (zie ook de onderdelen 5.2.2 en 5.3).

Als de landbouwer bedrijfsmiddelen levert binnen de voor die bedrijfsmiddelen geldende herzienings-termijn (anders dan in het kader van de overdracht van het landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan als bedoeld in artikel 37d van de wet, zie onderdeel 6), zal een herziening moeten plaatsvinden van de aan het nog niet verstreken gedeelte van de herzieningsperiode toe te rekenen btw. Deze herziening geschiedt in één keer bij de aangifte over het belastingtijdvak waarin de levering plaatsvindt (artikel 13a van de uitvoeringsbeschikking).

6. Overdracht van een landbouwbedrijf

6.1 Algemeen

Als een landbouwer zijn landbouwbedrijf of een zelfstandig deel daarvan overdraagt met toepassing van artikel 37d van de wet, is geen btw verschuldigd voor de in het kader van de overdracht verrichte leveringen en diensten. Zoals blijkt uit artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking wordt degene die het overgenomen bedrijf voortzet, voor de berekening van de door hem verschuldigde btw wat betreft het landbouwbedrijf of het overgedragen gedeelte, geacht in de plaats te treden van degene die het bedrijf heeft overgedragen.

6.2 Het voor het landbouwbedrijf geldende belastingregime

6.2.1 Voortzetting van het belastingregime

Het bij de overdracht van een landbouwbedrijf van toepassing zijn van de hiervoor in onderdeel 6.1 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 dit bedrijf op grond van artikel 27, zesde lid, van de wet pas van belastingregime kan wijzigen als vijf jaren zijn verstreken vanaf het tijdstip waarop de overdragende landbouwer op zijn verzoek op de normale wijze in de btw-heffing is betrokken dan wel weer gebruik is gaan maken van de landbouwregeling.

6.2.2 Voortzetting door startende landbouwer

Uit het hiervoor gestelde volgt dat bij overdracht van een landbouwbedrijf door een landbouwer die minder dan vijf jaren vóór het tijdstip van die overdracht de toepassing van de normale regeling heeft beëindigd, de overnemende landbouwer niet onmiddellijk na de overdracht gerechtigd is opnieuw voor toepassing van de normale regeling te opteren. Het overnemen van een landbouwbedrijf door een ondernemer die voor het eerst als zodanig gaat optreden, kan aanleiding kan geven tot het doen van aanzienlijke investeringen in dat bedrijf. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat bij overname van een landbouwbedrijf door een ondernemer die voor het eerst als zodanig gaat optreden, deze ondernemer de normale regeling toepast vanaf de datum van overname van het landbouwbedrijf, ook al is de termijn van vijf jaren vanaf beëindiging van de normale regeling nog niet verstreken.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de ondernemer uiterlijk zes maanden na de datum van overname van het landbouwbedrijf een verzoek doet (zo nodig met terugwerkende kracht tot de datum van overname) om toepassing van de normale regeling.



6.2.3 Voortzetting door al actieve landbouwer

In een aantal gevallen zal een landbouwbedrijf worden overgenomen door een landbouwer die zelf al 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. Daarbij is het niet van belang welk regime geldt voor het bedrijf dat de overnemende landbouwer al exploiteert. In dit verband kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- a. Als voor beide bedrijven sinds de eventuele periode van toepassing van de normale regeling op het tijdstip van de bedrijfsovername inmiddels meer dan vijf jaren zijn verstreken, kan op dat moment opnieuw worden gekozen voor toepassing van de normale regeling. Uiteraard moet het verzoek dan betrekking hebben op het gehele bedrijf van de overnemende landbouwer (het overgenomen bedrijf én het al uitgeoefende bedrijf). Het bepaalde in artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking brengt niet met zich mee dat een latere keuze voor een wijziging van belastingregime door de overnemende landbouwer zich zou kunnen beperken tot één van beide oorspronkelijke landbouwbedrijven.
De overname van een landbouwbedrijf kan aanleiding geven tot het doen van niet onaanzienlijke investeringen. Daarom keur ik op grond van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de overnemende landbouwer met betrekking tot zijn totale bedrijf op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken, ook als voor het bedrijf dat de landbouwer al exploiteert en/of het overgenomen bedrijf de daartoe vereiste termijn van vijf jaren nog niet is verstreken

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de landbouwer binnen zes maanden na de overname van het landbouwbedrijf een verzoek doet om eerder van belastingregime te wijzigen dan artikel 27, zesde lid, van de wet toestaat.
Een dergelijk verzoek kan gedaan worden met terugwerkende kracht tot de datum van overname van het bedrijf;
Zowel voor het overgenomen landbouwbedrijf als het al uitgeoefende bedrijf is de landbouwregeling van toepassing.

- b. voor het overgenomen bedrijf geldt een ander belastingregime dan voor het al uitgeoefende bedrijf.
In beginsel moet de overnemende landbouwer voor het overgenomen bedrijf het daarvoor geldende regime blijven toepassen. Dit houdt in de hier bedoelde gevallen 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 kan, zeker als beide bedrijven als één geheel worden geëxploiteerd, leiden tot extra administratieve lasten. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat de overnemende landbouwer ervoor kiest om met betrekking tot alle door hem in zijn hoedanigheid van landbouwer te verrichten prestaties de landbouwregeling dan wel de normale regeling toe te passen, ook als voor het bedrijf dat de landbouwer al exploiteert en/of het overgenomen bedrijf de in artikel 27, zesde lid, van de wet genoemde termijn van vijf jaren nog niet is verstreken.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de landbouwer binnen zes maanden na de overname van het landbouwbedrijf een verzoek doet om eerder van belastingregime te wijzigen dan artikel 27, zesde lid, van de wet toestaat.
Een dergelijk verzoek kan, als wordt gekozen voor toepassing van de normale regeling, worden ingewilligd met terugwerkende kracht tot de datum van overname van het bedrijf. Geeft de overnemende landbouwer te kennen dat hij voor zijn totale landbouwbedrijf – het overgenomen en het al door hem geëxploiteerde bedrijf – de landbouwregeling wil toepassen, dan geldt die regeling voor die landbouwer in alle gevallen vanaf de datum van de bedrijfsovername;

- c. Bij zowel het overgenomen landbouwbedrijf als het bedrijf dat de overnemende landbouwer al exploiteert is de normale regeling van toepassing.
Als voor beide bedrijven op het moment van de overname de normale regeling inmiddels meer dan vijf jaren van toepassing is, kan de landbouwer op dat moment opnieuw kiezen voor toepassing van de landbouwregeling. Zoals onder a hiervoor is aangegeven, heeft die keuze dan



betrekking op het hele 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 de termijn van vijf jaren is verstreken.

6.2.4 Herziening van voorbelasting

De toepasselijkheid van artikel 8 van de uitvoeringsbeschikking houdt ook in, dat de btw die betrekking heeft op bedrijfsmiddelen die als onderdeel van de bedrijfsoverdracht in eigendom zijn overgedragen aan de overnemende landbouwer, in bepaalde gevallen voor een (gedeeltelijke) herziening in aanmerking komt bij de landbouwer die het landbouwbedrijf voortzet (zie de onderdelen 5.2.2 en 5.3).

7. Bijzondere regelingen

7.1 Veehandelsregeling

Veehandelaren zijn ondernemers die er hun bedrijf van maken vee te kopen en te verkopen. De in artikel 27 van de wet neergelegde landbouwregeling mist toepassing voor deze ondernemers. De dieren zijn door de veehandelaren immers niet in de hoedanigheid van landbouwer voortgebracht of geteeld. Dit betekent dat veehandelaren in beginsel op de normale wijze in de btw-heffing zijn betrokken.

Om tegemoet te komen aan de administratieve bezwaren die zijn verbonden aan een strikte toepassing van de wettelijke bepalingen voor de veehandel, in het bijzonder waar het de handel op veemarkten betreft, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR, het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat veehandelaren die vee leveren als bedoeld in onderdeel a, post 4, onderdelen a en b, van Tabel I, behorende bij de wet (verlaagde btw-tarief voor de levering van bepaalde dieren), geen btw voldoen wegens deze leveringen. Deze regeling wordt veehandelsregeling genoemd.

Voor de handel in paarden zou dit inhouden dat alleen slachtpaarden, paarden die primair en daadwerkelijk worden gebruikt in de landbouw en dekhengsten en fokmerries (zie ook onderdeel 2.3) met toepassing van de veehandelsregeling zonder btw geleverd kunnen worden. Ik keur echter voornamelijk goed dat paardenhandelaren de veehandelsregeling ook toepassen op de levering van andere paarden (levende dieren) dan slachtpaarden, paarden die primair en daadwerkelijk worden gebruikt in de landbouw en dekhengsten en fokmerries.

Ondernemers aan wie de veehandelaar levert met toepassing van de veehandelsregeling, kunnen het in artikel 27, vierde lid, van de wet genoemde percentage van de koopsom met inachtneming van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.

Voorwaarden:

Voor deze goedkeuring gelden de volgende acht voorwaarden en de daarop gegeven toelichting:

- De veehandelaar heeft daartoe een verzoek gedaan aan de inspecteur en de inspecteur heeft dit verzoek ingewilligd;
- De veehandelaar reikt voor de leveringen van vee aan andere ondernemers geen factuur uit;
- De veehandelaar geeft voor de levering van vee op verzoek een ondertekende verklaring af, die aan de eisen voldoet die in de toelichting op deze voorwaarde zijn vermeld;
- De veehandelaar geeft de verklaring af vóór de vijftiende dag van de maand, volgende op die waarin het vee is geleverd;
- De veehandelaar bewaart gedurende vijf jaren een dubbel van de veehandelsverklaring;
- De veehandelaar maakt geen aanspraak op aftrek van btw op de voet van artikel 15 van de wet;
- Voor de intracommunautaire transacties en de diensten als bedoeld in artikel 6a van de wet handelt de veehandelaar als 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 voor veehandelaren;
- De veehandelaar houdt regelmatig een in- en verkoopboek bij, waarin met betrekking tot zijn aankopen en verkopen van vee de gegevens worden vermeld die bij de toelichting op deze voorwaarde zijn genoemd.

Toelichting op de voorwaarden:

Ad a. Veehandelaren die gebruik willen maken van de veehandelsregeling kunnen daartoe een verzoek



doen aan de inspecteur. Bij inwilliging van het verzoek geldt de veehandelsregeling tot wederopzegging door de veehandelaar maar ten minste voor vijf jaren. Een hernieuwd verzoek om toepassing van de veehandelsregeling wordt pas ingewilligd nadat de veehandelaar na die wederopzegging ten minste vijf jaren op de normale wijze in de btw-heffing betrokken is geweest.

De veehandelaar kan de veehandelsregeling toepassen vanaf de datum van inwilliging van het verzoek. Dit kan dus ook een datum in de loop van een kalenderjaar zijn. De veehandelaar kan in het verzoek ook een andere datum van ingang opgeven, als deze datum maar niet ligt vóór de dag van indiening van het verzoek. Het verzoek en de wederopzegging moeten schriftelijk gedaan worden. Bij wederopzegging geldt het hiervoor bepaalde, voor zover mogelijk, op overeenkomstige wijze. Een (rechtsgeldige) opzegging is niet afhankelijk van de goedkeuring van de inspecteur.

Ad b. De veehandelaar is ontheven van de verplichting om op de voet van artikel 35 van de wet voor zijn leveringen van vee aan andere ondernemers facturen uit te reiken. Als de veehandelaar wel facturen uitreikt, mag daarop op geen enkele wijze melding van btw worden gemaakt. Wel kan voor de hier bedoelde leveringen een factuur worden uitgereikt of een afrekening worden opgemaakt in overeenstemming met hetgeen in onderdeel 4.3.2. is bepaald.

Als op de facturen die de veehandelaar uitreikt of op de afrekeningen die de afnemer ten behoeve van de veehandelaar opmaakt, melding wordt gemaakt van btw, wordt de leverancier/veehandelaar die btw verschuldigd. De veehandelaar moet dan, ondanks het feit dat hij gebruik maakt van de veehandelsregeling, de op die facturen of afrekeningen vermelde btw op aangifte voldoen.

Ad c. De veehandelaar geeft voor 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 btw-heffing zijn betrokken;
- veehandelaren die geen gebruik maken van de veehandelsregeling.

Deze verklaring bevat tenminste de gegevens die zijn vermeld in de in Bijlage II bij dit besluit opgenomen modelverklaring. In de verklaring wordt op geen enkele wijze melding gemaakt van btw.

Afgifte van een verklaring kan achterwege blijven als de ondernemer aan wie het vee wordt geleverd, aan de veehandelaar binnen de termijn genoemd bij voorwaarde d, een afrekening uitreikt waarin de gegevens van de modelverklaring zijn opgenomen. Het door de afnemer gehouden afschrift van die afrekening vormt dan de veehandelsverklaring. Het aan de veehandelaar uitgereikte exemplaar van deze verklaring vormt een dubbel van de verklaring.

Als veehandelaren leveren aan een vaste afnemer, hoeft de veehandelaar niet voor elke levering een afzonderlijke verklaring af te geven. Het is voldoende als de veehandelaar aan die afnemer éénmaal per jaar een ondertekende verklaring afgeeft waarin hij vermeldt dat hij alle leveringen verricht binnen het kader van deze regeling.

Ad f. Een uitzondering op de in dit onderdeel opgenomen voorwaarde vormt de situatie waarin een veehandelaar één of meerdere jaren op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken omdat hij gedurende die jaren niet of slechts gedeeltelijk heeft voldaan aan de in de veehandelsregeling gestelde voorwaarden. In die periode heeft de veehandelaar recht op aftrek van btw met inachtneming van artikel 15 van de wet.

Verder past de veehandelaar de herzieningsbepalingen van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking toe, één en ander in samenhang met het gestelde in onderdeel 5.2.2 en verder.

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

- de datum van aankoop en verkoop;
- naam en adres van de verkoper of koper;
- soort vee en aantal stuks van elke soort;
- de totale koopsom per soort vee.

Als de veehandelaar in een bepaald boekjaar niet of maar gedeeltelijk aan deze voorwaarde voldoet, kan de betreffende veehandelaar de veehandelsregeling voor dat boekjaar niet toepassen. Hij zal voor dat boekjaar op de normale wijze in de btw-heffing worden betrokken. Dit betekent dat de veehandelaar voor de door hem verrichte leveringen van vee btw op aangifte zal moeten voldoen. Omdat het om vee gaat dat is genoemd in Tabel I, behorende bij de wet is op de levering het verlaagde btw-tarief van toepassing. Verder kan de betrokken veehandelaar met inachtneming van artikel 15 van de wet



aanspraak maken op aftrek van voorbelasting. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat de veehandelaar beschikt over de voor de aftrek vereiste facturen of verklaringen als bedoeld in artikel 28 van de beschikking en/of verklaringen als bedoeld bij voorwaarde c.

Het in een bepaald jaar niet toepassen van de veehandelsregeling omdat niet wordt voldaan aan de gestelde eisen, heeft geen gevolgen voor de termijn van vijf jaren waarvoor de veehandelsregeling minimaal geldt. In dit geval loopt deze termijn dus ook door in de jaren waarin de veehandelaar op de normale wijze in de btw-heffing wordt betrokken.

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

7.1.1 Aftrek door de afnemer

Met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de ondernemer aan wie de veehandelaar met toepassing van de veehandelsregeling levert, het in artikel 27, vierde lid, van de wet genoemde percentage van de koopsom met inachtneming van artikel 15 van de wet in aftrek brengt.

Voorwaarde

Voor toepassing van deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de afnemer voldoet aan de voorwaarden die zijn gesteld in artikel 28 van de uitvoeringsbeschikking (zie ook onderdeel 4.3).

7.1.2 Prestaties naast de handel in vee

De ondernemer die naast leveringen van vee als veehandelaar andere leveringen of diensten verricht, is voor die andere prestaties gewoon aan de wettelijke bepalingen onderworpen. Hij moet zijn administratie met betrekking tot die prestaties afzonderlijk bijhouden en ook zodanig dat de gegevens die nodig zijn voor een juiste toerekening van de voorbelasting aan de andere prestaties, daaruit duidelijk blijken.

De hiervoor bedoelde (andere) prestaties die worden verricht naast de leveringen van goederen als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet, worden geacht gezamenlijk in een afzonderlijke onderneming te worden verricht. Voor die afzonderlijke onderneming kan eventueel de kleine-ondernemersregeling van toepassing zijn. Toepassing van de kleine-ondernemersregeling is – als is voldaan aan de voorwaarden – ook mogelijk als de veehandelaar op de normale wijze in de btw-heffing is betrokken.

7.2 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 wanneer de leden/aangeslotenen door ziekte, arbeidsongeschiktheid, vakantie en weekendvervangning niet in staat zijn hun werkzaamheden te verrichten. Met toepassing van artikel 63 AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bedrijfsverzorgingsdiensten in de landbouw geen btw voldoen over de volgende, op sociale indicatie berustende prestaties:

- a. het ter beschikking stellen van personeel tegen een gereduceerd (uur)tarief, waaronder in dit verband moet worden verstaan een tarief dat niet meer bedraagt dan ten hoogste 75% van de aan de betrokken werknemers van de bedrijfsverzorgingsdienst voor de betreffende uren betaalde lonen en sociale lasten, eventueel verhoogd met een opslag voor administratiekosten;
- b. het ter beschikking stellen van personeel ten gevolge van ziekte of arbeidsongeschiktheid van een lid van een bedrijfsverzorgingsdienst in de gevallen waarin dat lid vanwege de ziekte arbeidsongeschikt is verklaard door een keuringsarts en/of een uitkering ontvangt ingevolge de Ziektewet of een arbeidsongeschiktheidsverzekering ontvangt. Uiteraard is alleen gedurende de periode waarin het lid/de aangeslotene arbeidsongeschiktheid is of een uitkering als hiervoor bedoeld ontvangt, 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 van het ter beschikking stellen van personeel per kalenderjaar niet meer



bedraagt dan 250 per lid van een bedrijfsverzorgingsdienst.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden en de daarop gegeven toelichting.

1. De bedrijfsverzorgingsdiensten zien af van het recht op aftrek van voorbelasting;
2. Het aan de landbouwer ter beschikking gestelde personeel verricht uitsluitend werkzaamheden die behoren tot de normale bedrijfsuitoefening van de landbouwer;
3. De vergoeding die voor de terbeschikkingstelling als bedoeld bij b en c in rekening wordt gebracht, mag niet meer bedragen dan de voor de betrokken werknemers betaalde lonen en sociale lasten, verhoogd met een opslag voor administratiekosten;
4. Aan de hand van de administratie van de bedrijfsverzorgingsdiensten kan eenvoudig worden vastgesteld of deze goedkeuring terecht wordt toegepast.

Toelichting op de voorwaarden:

Ad 4. De administratie van de bedrijfsverzorgingsdienst zal met betrekking tot de onder b bedoelde vorm van terbeschikkingstelling van personeel – gevallen waarin dat lid vanwege de ziekte arbeidsongeschikt is verklaard door een keuringsarts en/of een uitkering ontvangt ingevolge de Ziektewet of een arbeidsongeschiktheidsverzekering ontvangt – bescheiden moeten bevatten waaruit blijkt dat aan de betrokken leden een uitkering als hiervoor bedoeld wordt verstrekt en ook gedurende welke periode dit geschied(t)(de). Verder zal met betrekking tot de onder c bedoelde vorm van terbeschikkingstelling van personeel per lid per kalender het aantal uren moeten worden geregistreerd waarin door de bedrijfsverzorgingsdienst personeel ter beschikking is gesteld. Als in het hier bedoelde geval het aantal uren immers meer dan 250 per lid per kalenderjaar bedraagt, moet voor de uren die de 250 te boven gaan btw in rekening worden gebracht (naar het algemene tarief).

Voor het ter beschikking stellen van personeel in andere dan de hiervoor bedoelde gevallen en voor de overige prestaties moeten de bedrijfsverzorgingsdiensten op de normale wijze in de btw-heffing worden betrokken.

7.3 Handel in bloembollen

Om tegemoet te komen aan bezwaren die zijn verbonden aan een onverkorte toepassing van de wet bij de handel in bloembollen, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Waar in deze onderdeel wordt gesproken van bollenkweker 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 btw-heffing betrokken ondernemer.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij de handel in bloembollen als volgt wordt gehandeld.

1. Veilingen kunnen voor 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. Als op die afrekeningen geen btw wordt vermeld, kunnen de afrekeningen buiten beschouwing blijven voor de vraag op welk tijdstip de btw door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd;
2. De btw voor 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. Voor handelaren gelden in dit opzicht de normale regels. Op de definitieve afrekeningen, die moeten worden uitgereikt vóór de betaaldatum, moet dan de btw afzonderlijk 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 die volgens artikel 35a, van de wet de op een factuur moeten zijn vermeld. De btw kan in dat overzicht voor alle leveringen samen in één bedrag worden vermeld;
4. Veilingen, kwekers van bloembollen en handelaren in bloembollen hoeven geen btw te voldoen voor de leveringen van bloembollen aan afnemers die bloembollen plegen te exporteren. Zij mogen voor die leveringen aan de afnemers geen btw in rekening brengen en zij moeten 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, moet btw aan de exporteur in rekening worden gebracht. Voor de toepassing van de in artikel 25 van de wet geregelde kleine-ondernemersregeling moet de in dat artikel bedoelde 'verschuldigde belasting' berekend worden alsof de hiervoor bedoelde leveringen van bloembollen aan afnemers/exporteurs op de gewone wijze in de btw-heffing waren betrokken;

5. Exploitanten van veilingen en 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, waarvoor zij op grond van het hiervoor in punt 4 vermelde geen btw hoeven te voldoen.Zij moeten verder de belaste en de niet-belaste omzet totaliseren per categorie en per tijdvak waarover aangifte moet worden gedaan;
6. Voor door de veiling verrichte leveringen van bloembollen die niet vallen onder punt 4, moet de veiling normaal btw voldoen. Op deze leveringen is het hiervoor onder de punten 1 tot en met 3 vermelde 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 voor de prestaties van deze in- en verkoopbureaus. Over deze bemiddelingsprestaties zijn zij btw verschuldigd naar het algemene tarief;
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 is het onder 1 en 2 vermelde ook van toepassing. De btw is dan verschuldigd in het tijdvak waarin de definitieve factuur wordt uitgereikt, als die factuur wordt uitgereikt vóór de betaaldatum en op de voorlopige stukken (leveringsnota's) geen btw in rekening wordt gebracht.

7.4 Handel in boomkwekerijproducten

Om tegemoet te komen aan de bezwaren die zijn verbonden aan een onverkorte toepassing van de wet bij de handel in boomkwekerijproducten, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Waar in deze onderdeel wordt gesproken van kwekers, worden daarmee uitsluitend kwekers bedoeld die op verzoek met toepassing van artikel 27, zesde lid, van de wet op de normale wijze in de btw-heffing worden betrokken.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij de handel in boomkwekerijen als volgt wordt gehandeld.

Voor de vraag wat moet worden verstaan onder boomkwekerijproducten verwijs ik naar het beleidsbesluit Toelichting Tabel I, bij post a-48.

1. Kwekers van en handelaren in boomkwekerijproducten kunnen voor de door hen verrichte leveringen van die producten voorlopige afrekeningen versturen, waarop aan bedoelde ondernemers nog geen betalingen worden gedaan. Als op die afrekeningen geen btw wordt vermeld, kunnen de afrekeningen buiten beschouwing blijven voor de vraag op welk tijdstip de btw door de kwekers en de handelaren wordt verschuldigd. 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 btw over 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 bijkomstig ook van anderen betrokken boomkwekerijproducten leveren) een kwartaal; voor handelaren (daaronder begrepen handelaren die bijkomstig ook zelf gekweekte boomkwekerijproducten leveren) gelden in dit opzicht de gewone regels. Op deze definitieve afrekeningen moet de btw afzonderlijk worden vermeld. De definitieve afrekeningen moeten worden uitgereikt vóór de vervaldatum (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 hiervoor vermeld. In dat geval moet wat betreft de datum van verzending van die afrekeningen een bestendige gedragslijn 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 btw uiteraard ook eerder verschuldigd;

3. Met een definitieve afrekening wordt gelijkgesteld een overzicht van de rekening-courant van 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. De rekening-courant en de voorlopige afrekeningen moeten samen de gegevens bevatten die volgens artikel 35, onderdeel a, van de wet de op een factuur moeten zijn vermeld. De btw kan in dat overzicht voor alle leveringen in de betreffende periode samen in één bedrag worden vermeld.

7.5 Levering van vee door veeverzekeringsmaatschappijen

De levering van vee door een (vee)verzekeringsmaatschappij die ondernemer is 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 btw betrekken van de levering van dood of afgekeurd vee door (vee)verzekeringsmaatschappijen leidt tot een cumulatie van btw bij de afnemer van het vee. Omdat de afnemer van dood of afgekeurd vee in vrijwel alle gevallen als ondernemer in de zin van de wet is aan te merken, en omdat bovengenoemde cumulatie ontstaat door het bijzondere karakter van de betreffende verzekeringsovereenkomsten (waarbij het verzekerde object wordt gevormd door vee en de verzekerde eigenaar ervan zich al bij het sluiten van de verzekeringsovereenkomst heeft verplicht om in voorkomende gevallen het door schade getroffen vee in eigendom over te dragen), keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat veeverzekeringsmaatschappijen voor de door hen verrichte leveringen van dood of afgekeurd vee, dat afkomstig is van landbouwers, onder bepaalde voorwaarden niet in de btw-heffing worden betrokken. De uiteindelijke (aftrekgerechtigde) koper kan in dat geval het percentage bedoeld in artikel 27, vierde lid, van de wet in aftrek brengen.

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

1. De leveringen volgen direct uit de uitoefening van het verzekeringsbedrijf;
2. De veeverzekeringsmaatschappijen brengen geen btw in aftrek van aan hen in rekening gebrachte btw die toerekenbaar is aan deze leveringen;
3. De veeverzekeringsmaatschappijen verlenen hun medewerking (door tussenkomst) bij de verstrekking van een landbouwverklaring door de landbouwer aan de uiteindelijke koper.

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

8.1 Inleiding subsidies, premies, en andere bijdragen

Als 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) moet steeds worden nagegaan of deze subsidie voor de btw is aan te merken als een vergoeding voor een prestatie. Subsidies worden alleen in de btw-heffing 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 moet onderscheid gemaakt 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 btw-heffing niet aan de orde. In de praktijk worden zulke subsidies wel aangeduid als exploitatiesubsidies.

Uit de jurisprudentie van het HvJ 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, met als doel de werking van de communautaire markt voor een bepaald goed te bevorderen.



Hiervan is ook sprake als een subsidie ertoe strekt om derden in staat te stellen de betreffende prestatie op de Europese markt in te kopen tegen een prijs die vergelijkbaar is met de wereldmarkt-prijs.

Er is sprake van een prijssubsidie als de subsidie aan de subsidieontvanger wordt betaald voor een door de subsidieontvanger aan de subsidieverstreker 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 betreffende 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 moet een vergelijking worden gemaakt tussen de normale verkoopprijs en de feitelijke verkoopprijs van de betreffende prestatie. Overigens is het voor het belasten van een subsidie niet nodig dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering voor de betreffende prestatie. Een subsidie is (al) belastbaar, als het verband tussen de prijsvermindering en de subsidie significant is (kan ook forfaitair).

8.2 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/premies, 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 1122/2009 PbEG L316/65.

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 de 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 8.1 is dan ook geen sprake.

De beperkingen waaraan de landbouwers zijn gebonden voor uitbetaling van de bedrijfstoeslagrechten (onder meer met betrekking tot het gebruik van landbouwgrond en het naleven van milieuvorwaarden) zijn dusdanig algemeen, dat niet geconcludeerd kan worden tot een prestatie die de betrokken landbouwers verrichten aan de overheid. De bedrijfstoeslagrechten zijn om die reden evenmin aan te merken als een vergoeding voor een prestatie die de betrokken landbouwers verrichten aan de subsidieverstreker of aan een identificeerbare derde. Uit het hiervoor vermelde volgt dat de bedrijfstoeslagrechten niet aan btw-heffing zijn onderworpen.

De bedrijfstoeslagrechten zijn te beschouwen als vorderingsrechten, zodat ook voor de overdracht van die rechten btw-heffing achterwege blijft met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel j, ten tweede, van de wet.

8.3 (Tijdelijke) overdracht van rechten

De in de landbouwsector bestaande rechten kunnen door de landbouwer tegen vergoeding in eigendom worden overgedragen of worden geëxploiteerd (bijvoorbeeld verhuur). In onderdeel 8.3.1 komt de heffing van btw met betrekking tot de overdracht van zulke rechten aan de orde.

In onderdeel 8.3.2 is een goedkeuring opgenomen voor bepaalde situaties waarin een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling de hier bedoelde rechten overdraagt aan een andere landbouwer. In onderdeel 8.3.3 komt de exploitatie van de rechten aan de orde.

8.3.1 Heffing van btw 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 btw 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 daarom een dienst die in beginsel is onderworpen aan de heffing van btw naar het algemene tarief. Hierna wordt dit algemene uitgangspunt voor het melkquotum, de mestproductierechten en bedrijfsoverdracht (artikel 37d van de wet) aangevuld dan wel genuanceerd.



Melkquotum

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

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 btw verschuldigd (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de wet). Over de dienst is overeenkomstig het hiervoor gegeven uitgangspunt btw verschuldigd naar het algemene tarief.

Het komt 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 daarom ook aan de heffing van btw onderworpen naar het algemene tarief.

Mestproductierechten

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

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

Overdracht van rechten in het kader van artikel 37d van de wet

Als één 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 37d van de wet. Is dat het geval én zet de koper het bedrijf voort, dan blijft heffing van btw, ook over de overgedragen rechten, achterwege.

8.3.2 Overdracht van rechten door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling

In onderdeel 8.3.1 is aangegeven dat de overdracht van de in dit hoofdstuk (8) bedoelde rechten door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling in beginsel belast is met btw. Dit geldt ook voor het verrichten van prestaties als bedoeld in onderdeel 2.4.1 (diensten verricht met gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel aan anderen dan landbouwers). Omdat het niet wenselijk is dat een landbouwer die de landbouwregeling toepast met betrekking tot incidentele prestaties van deze landbouwer aan derden in de heffing van btw wordt betrokken, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de heffing van btw achterwege blijft als de in de landbouwsector bestaande rechten in eigendom worden overgedragen door een landbouwer die de landbouwregeling toepast. Hetzelfde geldt voor het incidenteel verrichten van prestaties als bedoeld in onderdeel 2.4.1 (diensten verricht met gebruikmaking van de normale uitrusting en personeel aan anderen dan landbouwers).

Voorwaarden

Voor toepassing van deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

1. Eén of een combinatie van de hiervoor bedoelde diensten worden niet 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;



2. De landbouwer is niet op andere gronden al in de heffing van btw betrokken (zie onderdeel 2.2 van dit besluit) of had in de heffing van btw moeten zijn betrokken. De enkele uitnodiging tot het doen van aangifte terwijl er geen belastbaar feit is waarvoor aangifte gedaan hoeft te worden, leidt niet tot het 'in de heffing betrokken zijn' in deze zin.

Verder kan de goedkeuring worden toegepast als sprake is van eenmalig naar hem verlegde btw of een incidentele intracommunautaire verwerving.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat degene die een hiervoor bedoeld recht verkrijgt zonder heffing van btw, geen aanspraak kan maken op de aftrek als bedoeld in artikel 27, vierde 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.

8.3.3 Exploitatie van rechten door een landbouwer die gebruik maakt van de landbouwregeling

Als een landbouwer een in dit hoofdstuk (8) bedoeld recht of het in onderdeel 2.4.1 vermelde jachtrecht exploiteert, is sprake van een doorlopende dienst die is onderworpen aan de heffing van btw naar het algemene tarief, ook als op die landbouwer de landbouwregeling van toepassing is.

9. Ingetrokken regelingen

Met ingang van 1 januari 2014 wordt het besluit van 15 juni 2006, nr. CPP2005/3096M ingetrokken.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2014.

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 20 december 2013

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*



BIJLAGE I

VERKLARING als bedoeld in artikel 28 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 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 omzetbelasting 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 BLKB 2013/2253M

Verklaring als bedoeld in onderdeel 7.1

Ondergetekende:

Naam:

Adres:

Woonplaats:

Verklaart dat het hieronder nader gespecificeerde vee op (datum) is geleverd en wel binnen het kader van de in onderdeel 7.1 van het besluit BLKB 2013/2253M vervatte zogenoemde veehandelsregeling. Het betreffende 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: