
Vergaderjaar 2001–2002

28 207

Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid

Nr. 1

**BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN EN DE
MINISTER EN DE STAATSSECRETARIS VAN LANDBOUW,
NATUURBEHEER EN VISSERIJ**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 28 januari 2002

Conform onze eerder aan u gedane toezeggingen, bieden wij u hierbij de
notitie fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid aan.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

De Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij,
L. J. Brinkhorst

De Staatssecretaris van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij,
G. H. Faber

Inhoudsopgave

1	Managementsamenvatting	3
2	Inleiding	4
3	Hoofdpijnen landbouw- en natuurbeleid	5
3.1	Inleiding	5
3.2	Europees landbouwbeleid	5
3.3	Landbouw- en natuurbeleid in Nederland	6
4	Fiscaliteit en inkomenspositie	7
4.1	Inleiding	7
4.2	Fiscale winstpositie	11
4.3	Overige bestanddelen van het inkomen van zelfstandigen in box I	13
4.4	Afgedragen belasting per box en heffingskortingen	14
4.5	Conclusies	14
5	Inventarisatie specifieke faciliteiten	15
5.1	Inkomstenbelasting	16
5.2	Omzetbelasting	19
5.3	Overdrachtsbelasting	20
5.4	Onroerende zaakbelasting	23
5.5	Invorderingswet 1990 en Successiewet 1956	25
5.6	Regulerende Energie Belasting	25
6.	Capita Selecta	26
6.1	Inleiding	26
6.2	Nota grondbeleid	26
6.3	Continueringsvrijstelling	29
6.4	Waterschapsfinanciering	30
6.5	Bestrijdingsmiddelenheffing	31
6.6	Fiscaliteit en natuur	32
6.7	Bosbouwsubsidies	33
6.8	Waarderingsgrondslag voor verpachte gronden in box III	34
6.9	Duurzame ondernemingsaftrek	35
	Lijst met afkortingen	36
	Bijlage 1: inventarisatie van bestaande fiscale faciliteiten relevant voor de agrarische sector	37
	Bijlage 2: europees kader	53

1. MANAGEMENTSAMENVATTING

Nederland: 16 miljoen inwoners, landoppervlak 33 939 vierkante kilometer waarvan: 23 000 vierkante kilometer landbouwgrond, 3350 vierkante kilometer bos en 1150 vierkante kilometer natuur. Bij elkaar zo'n 27 500 vierkante kilometer (81%) landelijk gebied.

Veranderend landbouw- en natuurbeleid

In de jaren vijftig heeft de Nederlandse landbouw zich, in de pas met ontwikkelingen elders in Europa, een bijzondere positie verworven. Deze positie werd mede ingegeven door de gedachte dat we te allen tijde voor onszelf moeten kunnen zorgen. Zo kon een landbouwbeleid wortel schieten dat was ingebed in de verplichtingen van de verzorgingsstaat, weg van de werking van de markt. Inmiddels hebben zich verschuivingen voorgedaan; de positie van de landbouwsector verandert. De consument eist aandacht voor het milieu en voor dierenwelzijn, en heeft behoefte aan meer bos, natuur en landschap vanwege de toegenomen verstedelijking. De komende jaren moet er onder meer 130 000 hectare aan landbouwgrond worden aangekocht om te worden omgevormd tot natuur en bos. Daarnaast worden aan de agrarische ondernemer steeds strengere eisen gesteld op het gebied van milieu en productkwaliteit. Duurzaam ondernemen wordt steeds belangrijker. Verder is schaalvergroting van bedrijven een tendens, om zo het bedrijf voldoende levensvatbaar te houden. Ook heeft de overheid een in het algemeen meer terughoudende houding ingenomen ten opzichte van het steunen van specifieke sectoren. Tenslotte zijn ook veranderende internationale verhoudingen van invloed op de positie van de Nederlandse landbouwsector. Deze ontwikkelingen dwingen tot een herstructurering van de agrarische sector. Het is de taak van de overheid om mee te veranderen. Niet klakkeloos, wel vastberaden en met een duurzame visie.

Fiscaal beleidsinstrumentarium

Om het beleid handen en voeten te geven, zijn beleidsinstrumenten onontbeerlijk. Daartoe staat het kabinet een fors arsenaal aan middelen ter beschikking. Dit loopt van het geven van voorlichting, via het sluiten van convenanten en de inzet van financiële prikkels tot geboden en verboden in wetten. In deze nota staat het fiscale beleidsinstrumentarium centraal. Landbouwers maken net als andere ondernemers gebruik van generieke fiscale faciliteiten, zoals de ondernemersaftrek en de investeringsaftrek. Daarnaast zijn er in de fiscale wetgeving een aantal specifiek op de agrarische sector toegesneden, faciliteiten opgenomen.

Generieke fiscale faciliteiten

Sinds 1997 is het gemiddelde inkomen van zelfstandigen in de land- en tuinbouw afgenomen. De oorzaken van deze ontwikkeling zijn ongunstige prijsontwikkelingen, stijgende financieringslasten en incidentele factoren. In de tuinbouw ligt het gemiddelde inkomen duidelijk hoger dan in de rest van de sector, en ontwikkelt bovendien het inkomen zich in de loop van de tijd aanzienlijk gunstiger.

In vergelijking met zelfstandigen in andere sectoren ligt de gemiddelde winst in de land- en tuinbouw lager. Gesuggereerd is wel, dat agrarische ondernemers hierdoor minder dan andere zelfstandig ondernemers voordeel hebben van ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting.

In de praktijk blijkt echter, dat er door de agrarische sector een relatief groot gebruik van fiscale ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting wordt gemaakt. Dit zorgt voor een lagere gemiddelde belastingdruk, waardoor het verschil in netto besteedbaar inkomen tussen landbouwers

en overige zelfstandigen beperkt blijft. Daarbij is in de vergelijking nog geen rekening gehouden met specifieke faciliteiten voor de landbouw. Overigens betekent de inkomensontwikkeling in de agrarische sector en het gegeven dat jaarlijks een substantiële groep geen of nauwelijks belasting betaalt, dat faciliteiten die via de fiscale weg verstrekt worden niet de gehele agrarische sector zullen bereiken. Subsidies bieden hier meer mogelijkheden, maar zullen wel altijd onderworpen zijn aan het Europese steunkader.

Specifieke fiscale faciliteiten

In de belastingwetgeving zijn diverse specifiek op de agrarische sector toegesneden fiscale faciliteiten opgenomen. Daarmee heeft de agrarische sector zich ten opzichte van de meeste andere sectoren een uitzonderingspositie verworven. In deze nota zijn deze specifieke faciliteiten geïnventariseerd. Niet ingegaan wordt op de gevolgen van eventuele aanpassingen van de faciliteiten. Overigens kunnen aanpassingen ruimte opleveren die beschikbaar is voor nieuw beleid bijvoorbeeld met name voor landbouwbeleid, natuurbeleid en plattelandsontwikkeling.

Capita

Mede naar aanleiding van een aantal toezeggingen aan de Tweede Kamer is in de onderhavige nota aandacht besteed aan een aantal onderwerpen die samenhang vertonen met het nieuwe landbouw- en natuurbeleid. In dit kader is allereerst de relatie tussen fiscaliteit en grondbeleid belicht. Naar aanleiding van deze analyse kan overwogen worden om de herinvesteringsreserve in de inkomstenbelasting voor wat betreft cultuurgrond te beperken tot agrarische winsten. Voorts wordt invoering van een continueringsvrijstelling, zoals voorgesteld door het Nederlands Agrarisch Jongeren Kontakt, door het kabinet afgewezen. Op het punt van de waterschapsfinanciering is de actuele stand van zaken weergegeven, dat geldt ook voor de aspecten van een mogelijke introductie van een bestrijdingsmiddelenheffing. In kort bestek is voorts aangegeven welke fiscale maatregelen voor het natuurbeleid zijn getroffen. Tot slot is aandacht besteed aan belastbaarheid van bosbouwsubsidies, zoals aangegeven in antwoorden op kamervragen te dien aanzien. Mede in verband met het voorkomen van langdurige onzekerheid is gekozen voor een praktische oplossing van deze problematiek. Besloten is, onder voorbehoud van goedkeuring door de Europese Commissie, de in de inkomstenbelasting opgenomen vrijstelling voor subsidies die zien op de instandhouding van bos en natuur aan te passen zodanig dat de aangewezen subsidies voortaan volledig zijn vrijgesteld (in plaats van een vrijstelling tot 90%). Daarnaast is aandacht besteed aan de wijze waarop op een praktische manier de waarde in het economisch verkeer van verpachte grond in box III zou kunnen worden bepaald. Tot slot is opgemerkt dat de Europese Commissie kritisch staat ten opzichte van toepassing van de duurzame ondernemingsaftrek (DOA) op duurzame landbouw. Mocht het overleg met de Europese Commissie onvoldoende opleveren, dan zal worden bezien of het, mede gelet op het Europese steunkader, mogelijk is om op andere wijze, bijvoorbeeld door uitbreiding van reeds bestaande faciliteiten, een stimulans te geven.

2. INLEIDING

De in de loop der tijd ontstane relatie tussen het landbouw- en natuurbeleid en de fiscaliteit is veelomvattend. In deze nota is deze relatie bezien met het oog op de toekomst. Daar is het ook de tijd voor, getuige de veranderingen die zich in de sectoren zelf voor (gaan) doen, zowel natio-

naal als op Europese schaal. De nota is opgesteld naar aanleiding van een toezegging aan de Tweede Kamer en heeft met name een inventariserend karakter.

In hoofdstuk 3 wordt in kort bestek het nieuwe landbouw- en natuurbeleid geschetst. In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de inkomensontwikkeling in de landbouwsector en de mate waarin landbouwers ten opzichte van overige zelfstandigen gebruik maken van generieke fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting. In hoofdstuk 5 worden de specifiek op de agrarische sector toegesneden faciliteiten belicht. Niet ingegaan wordt op de gevolgen van eventuele aanpassingen van de faciliteiten. Overigens kunnen aanpassingen ruimte opleveren die beschikbaar is voor nieuw beleid bijvoorbeeld met name voor landbouwbeleid, natuurbeleid en plattelandsontwikkeling.

Vervolgens komen in hoofdstuk 6 naar aanleiding van onder meer toezeggingen aan de Tweede Kamer enkele specifieke onderwerpen aan bod die mede verband houden met het landbouw- en natuurbeleid. Bijlage 1 bevat een globale beschrijving van de voor de agrarische sector meest relevante generieke en specifieke fiscale faciliteiten. In bijlage 2 is het Europese (steun)kader voor de landbouwsector weergegeven.

3. HOOFDLIJNEN LANDBOUW- EN NATUURBELEID

3.1 Inleiding

Met de beperkte hoeveelheid grond die Nederland ter beschikking staat moet ruimte gevonden worden voor wonen, werken, infra-structuur, recreatie, bos, natuur, en landbouw. Door de ruimtevraag van de niet-landbouwsectoren zal het landbouwareaal in de komende 30 jaar, afhankelijk van het CPB-scenario, afnemen met 170 000 tot 475 000 hectare. Tegelijkertijd wordt van de sector gevraagd dat zij omschakelt op duurzame productie. Ook zijn ingrijpende herstructureringen in de sector voorzien. In de landbouw is vaak sprake van een lage rentabiliteit. Gelet op het voorgaande zal naar verwachting het aantal landbouwbedrijven op termijn sneller afnemen dan tot nu toe het geval is geweest. Het kabinetsbeleid richt zich voorts op versterking en verduurzaming van natuur, bos en landschap.

Hierna wordt kort aangegeven hoe de beleidsprioriteiten van het landbouwen natuurbeleid, mede in het licht van de hiervoor geschetste ontwikkelingen, momenteel zijn ingevuld.

3.2 Europees landbouwbeleid

Het Gemeenschappelijk Europees Landbouwbeleid (GLB) bevindt zich in een overgangsfase. In de eerste plaats is er sprake van een overgang van prijssteun naar directe inkomenssteun. De opvatting dat de overheid zich minder met productie en consumptie van goederen moet bezighouden, maar zich moet richten op de randvoorwaarden voor productie, speelt hierbij een rol. In de tweede plaats is er sprake van grote aandacht voor groene thema's zoals plattelandsbeleid, natuur- en milieubeleid. Op Europees niveau wordt bijvoorbeeld de mogelijkheid geboden om hectare toeslagen en dierpremies te koppelen aan randvoorwaarden op het terrein van natuur en milieu. In de derde plaats is er in toenemende mate aandacht voor de ethische thema's die met de landbouw samenhangen en voedselveiligheid.

3.3 Landbouw- en natuurbeleid in Nederland

De hoofdlijnen van het landbouw- en natuurbeleid in Nederland zijn vastgelegd in de Kabinetsnota's «Voedsel en groen», en «Natuur voor mensen, mensen voor natuur». In het Structuurschema Groene Ruimte II worden de hoofdlijnen van deze beide nota's ruimtelijk vertaald en geconcretiseerd.

3.3.1 Landbouwbeleid

Met betrekking tot de landbouw streeft de overheid naar duurzaam werkende, op eigen kracht internationaal concurrerende sectoren, die midden in de samenleving staan en toonaangevend zijn binnen Europa.

Met het oog op ontwikkelingen aan de vraagzijde van de markt zullen veel bedrijven zich meer moeten inzetten voor maatschappelijk verantwoord produceren als sleutel tot succesvol ondernemen. Dit zal niet alleen vragen om een andere houding en oriëntatie van de agrarische ondernemer op het eigen bedrijf, in de samenwerking met ketenpartijen en naar de consumenten toe, maar ook de nodige structurele vernieuwingen binnen de sector noodzakelijk maken.

Ter stimulering van het noodzakelijke veranderingsproces heeft LNV de volgende operationele doelstellingen geformuleerd (Nota: Voedsel en Groen, LNV-begroting 2002).

- Bevorderen van biologische landbouw, mede als motor van innovatie voor de gehele landbouw.
- Een beleid gericht op vermindering van de milieubelasting door mest en ammoniak, gewasbescherming, energieverbruik en uitstoot van broeikasgassen.
- Bevorderen van het dierenwelzijn door het verbieden van misstanden, alsmede het vergroten van transparantie en systeeminnovaties.
- Het verhogen van het niveau van diergezondheid en een effectieve bestrijding van dierziekten.
- Bevorderen van de productie en de invoer van veilig voedsel.
- Stimuleren van de vernieuwing in de keten met betrekking tot logistiek, marketing, kwaliteit, garantiesystemen en informatievoorziening.
- Ondersteunen van belangrijke processen van herstructurering in de veehouderij, de glastuinbouw en de visserij.

De toegenomen vraag naar grond voor niet-landbouwbestemmingen, gecombineerd met het noodzakelijke veranderingsproces binnen de sector zelf, vergt herstructurering van de landbouwsector. Het betreft daarbij vrijwel alle deelsectoren. Dit gaat onder meer gepaard met bedrijfsverplaatsing, omschakeling naar andere landbouwactiviteiten, bedrijfsoverdracht, aanpassing van de grondoppervlakte, bedrijfsbeëindiging, investeringen, kostenbesparing en kwaliteitsverbetering, functiewijziging gebouwen, omschakeling naar niet-landbouwactiviteiten, bijvoorbeeld natuurbeheer of recreatie. Met name voor de dierlijke sector acht het kabinet, op basis van het advies van de denkgroep-Wijffels, een ingrijpend herontwerp van de structuur en werkwijze nodig.

In de grondgebonden sectoren ligt de aanleiding vooral in de milieu-problematiek (nitraatrichtlijn en gewasbeschermingsbeleid), de vermindering van de marktbescherming, in bestemmingsverandering van landbouwgrond en in bescherming van natuur en landschap. In de niet-grondgebonden sectoren ligt de aanleiding vooral in de zorg in de maatschappij voor milieu en voor welzijn en gezondheid van dieren. De aanpak van de herstructurering geschiedt voor een deel middels generieke maatregelen (wettelijke maatregelen en financiële stimulansen) en

voor een deel via gebiedsgerichte aanpak (reconstructie concentratiegebieden intensieve veehouderij, landinrichtingsprojecten). De verwachting is dat als gevolg van deze ontwikkelingen, een deel van de kleinere landbouwbedrijven op niet al te lange termijn het bedrijf zal staken.

3.3.2 Natuur

Voor het natuurbeleid geldt als hoofddoelstelling: behoud, herstel, ontwikkeling en duurzaam gebruik van natuur en landschap, als essentiële bijdrage aan een leefbare en duurzame samenleving.

Belangrijk speerpunt van het natuurbeleid binnen Nederland is de vorming van de Ecologische Hoofdstructuur (EHS). Uiteindelijk in 2018 (voor een aantal natuurcategorieën in 2020) moet er een EHS op het land ontstaan van circa 750 000 ha, waarvan circa 90 000 ha bestaat uit beheersgebied met hoofdfunctie landbouw¹. De andere 660 000 ha heeft de hoofdfunctie natuur of bos. Ongeveer 125 000 hectare bos wordt beheerd door particulieren. De helft van het particuliere bos is gerangschikt onder de Natuurschoonwet 1928. Van de EHS en van overige groene doelen moet de komende jaren nog 227 000 ha worden gerealiseerd. Hiervan zal ongeveer 130 000 ha, voornamelijk landbouwgrond, nog moeten worden aangekocht en gesubsidieerd en in eigendom en beheer worden overgedragen aan Staatsbosbeheer, Natuurmonumenten en de provinciale landschappen.

Naast de EHS moet in totaal nog 33 000 hectare worden gerealiseerd voor de aanleg van bos in het kader van de Strategische Groen Projecten (SGP). Verder heeft de regering plannen om in het kader van de uitbreiding van hoogwaardig groen in en om de stad nog 10 000 hectare te verwerven bovenop het reeds bestaande beleid (15 000 ha).

Naast het verwerven van hectaren voor de daadwerkelijke ontwikkeling van natuur en bos, is er flankerend beleid dat zich richt op het behoud en de versterking van landschappelijke en ecologische waarden in het landelijk gebied. Dit beleid heeft bijvoorbeeld betrekking op het agrarische natuurbeheer, het weidevogelbeheer en gerichte investeringen in kenmerkende landschapselementen. Bij dit laatste onderdeel gaat het om 40 000 hectare aanleg, herstel en beheer van dergelijke landschapselementen, waarmee, verspreid over een areaal van minimaal 400 000 hectare agrarisch cultuurlandschap, een aanzienlijke kwaliteitsverbetering zal kunnen worden bereikt. Hierdoor en door de aanleg van fiets- en wandelpaden neemt de recreatieve beleving belangrijk toe. Dit vormt ook de inzet bij de omslag van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (EU) naar een gemeenschappelijk beleid voor het landelijk gebied.

4. INKOMENSPOSITIE EN FISCALITEIT

4.1 Inleiding

Voor ondernemers zijn in diverse fiscale regelingen faciliteiten opgenomen die bijdragen aan het bevorderen van het ondernemersklimaat in Nederland. Dat is van belang omdat ondernemerschap zorgt voor vernieuwing, werkgelegenheid genereert en mensen in staat stelt zich te ontplooien.

In de afgelopen jaren is er bewust voor gekozen om binnen de fiscaliteit het accent te leggen op het scheppen van een goed klimaat voor de start en ontwikkeling van een onderneming. Tegelijkertijd is het daarmee van minder belang geworden dat een ondernemer die zijn onderneming staakt, recht krijgt op fiscale faciliteiten. Verruiming van de investerings-

¹ De verwerving van circa 25 000 hectare is nog niet door rijksmiddelen gedekt.

af trek en de doorschuifregeling, uitbreiding van de doelgroep van de regeling voor durfkapitaal, introductie van de mogelijkheid om geruisloos terug te keren uit de BV, omvorming van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve en verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting en het tarief van de kapitaalsbelasting, zijn de laatste jaren ingevoerd ter stimulering van het ondernemersklimaat. Een deel van deze faciliteiten is er tevens op gericht ondernemers meer flexibiliteit te geven bij de vormgeving van hun onderneming. Dit kan ook ten goede komen aan een versnelde realisatie van overheidsdoelen. Een concreet voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld de introductie van de herinvesteringsreserve bij overheidsingrijpen.

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de fiscale en inkomenspositie van land- en tuinbouwondernemers. Centrale vraag daarbij is hoe het winstinkomen van land- en tuinbouwondernemers zich verhoudt tot het winstinkomen van andere zelfstandigen, zowel voor als na toepassing van fiscale ondernemersfaciliteiten. Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen generieke ondernemersfaciliteiten (toegankelijk voor alle ondernemers) en specifieke ondernemersfaciliteiten (uitsluitend toegankelijk voor land- en tuinbouwondernemers). Bij de algemene ondernemersfaciliteiten gaat het vooral om de vraag of land- en tuinbouwondernemers daarvan in vergelijking tot andere zelfstandigen meer of minder profijt hebben.

De in dit hoofdstuk gepresenteerde analyses zijn gebaseerd op in geautomatiseerde gegevensbestanden opgenomen inkomstenbelastinggegevens, aangevuld met gegevens uit de Nationale Rekeningen van het CBS en gegevens van het LEI. Alle genoemde bedragen en aantallen betreffen ramingen voor het jaar 2001, waarbij de inkomstenbelastinggegevens betrekking hebben op het jaar 1997 en zijn opgehoogd om de situatie in 2001 te kunnen weergeven. Dat de gegevens betrekking hebben op één belastingjaar (1997) kan de uitkomsten van de vergelijking van de inkomenspositie van de verschillende zelfstandigen beïnvloeden. In het vervolg zal blijken dat juist in 1997 de inkomens van zelfstandigen in de land- en tuinbouw het hoogst waren in de periode 1995–2000. Voor de zelfstandigen in andere sectoren was dat niet het geval.

Er is geen informatie opgenomen over vermogenspositie en rentabiliteit. Tevens is buiten beschouwing gelaten het relatief geringe aantal (5000) land- en tuinbouwbedrijven dat onder de vennootschapsbelasting valt. In dit hoofdstuk worden inkomens van zelfstandigen in de land- en tuinbouw vergeleken met inkomens van zelfstandigen in andere sectoren. Daarbij moet worden bedacht dat tot 2001 het voor een ondernemer aantrekkelijker was voor de BV-vorm te kiezen naarmate de winst uit de onderneming hoger was. Dat betekent dat een vergelijking van inkomens van zelfstandigen in de land- en tuinbouw met die in andere sectoren niet alles zegt over de winstverhouding tussen de beschouwde sectoren. Als de winsten in de land- en tuinbouw lager liggen dan daarbuiten, zal het aantal BV's in de land- en tuinbouw relatief laag zijn. De gemiddelde winst van zelfstandigen in de land- en tuinbouw hoeft dus niet te verschillen van de winst van zelfstandigen in andere sectoren, ook als de totale winstniveaus wel verschillen.

Het CBS geeft in de Nationale Rekeningen informatie over werkgelegenheid en winsten per bedrijfstak. De land- en tuinbouw is samengevoegd met de visserij en de bosbouw, maar is binnen dit totaal goed voor meer dan 95% van de winst. Tabel 4.1 laat het aantal zelfstandigen zien in de land- en tuinbouw en daarbuiten. De aantallen zijn gemeten in zowel personen als arbeidsjaren.

Tabel 4.1: aantal en netto winst van zelfstandigen in de landbouw (incl. visserij en bosbouw) en overig

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	1995–2000
Aantal zelfstandigen (1000 arbeidsjaren):							
Landbouw, visserij, bosbouw	156	161	160	154	151	151	
Overig	589	611	631	628	618	618	
Aantal zelfstandigen (1000 personen):							
Landbouw, visserij, bosbouw	186	189	189	176	172	171	
Overig	937	966	1 001	1 008	975	976	
Netto winst per arbeidsjaar (1000 euro):							
Landbouw, visserij, bosbouw	27,8	26,8	29,4	23,6	19,1	18,4	24,2
Overig	19,7	19,6	20,3	22,1	23,8	25,5	21,8
Netto winst per persoon (1000 euro):							
Landbouw, visserij, bosbouw	23,3	22,8	24,9	20,7	16,8	16,3	20,8
Overig	12,4	12,4	12,8	13,7	15,1	16,2	13,8

Bron: CBS, Nationale Rekeningen.

Volgens tabel 4.1 lag de netto winst per zelfstandige (in arbeidsjaren gemeten) in de land- en tuinbouw in de periode 1995–2000 ruim 10% boven de netto winst in andere sectoren. Overigens fluctueert het inkomen in de land- en tuinbouw aanzienlijk meer dan gemiddeld in andere sectoren. De netto winst bevat onder andere de subsidies in verband met varkenspest. Zonder deze subsidies (vooral verstrekt in 1997) zou de netto winst per zelfstandige vanaf 1995 vrijwel onafgebroken zijn gedaald, en gemiddeld € 21 600 hebben bedragen in de periode 1995–2000. De teruglopende winsten in de agrarische sector worden veroorzaakt door ongunstige prijsontwikkelingen, olopende financieringslasten en incidentele factoren. Het productievolume is tussen 1995 en 2000 daarentegen wel toegenomen.

Wordt het aantal zelfstandigen in personen gemeten, dan lag de netto winst per zelfstandige in de land- en tuinbouw in de beschouwde periode 50% boven de netto winst in de andere sectoren.

Het LEI publiceert niet alleen de inkomens per ondernemer in de landbouw, maar ook per gezin. Het gezinsinkomen bevat naast het ondernemersinkomen ook het inkomen uit arbeid van meewerkende gezinsleden. Het niveau van het ondernemersinkomen volgens het LEI is in de periode 1995–2000 vergelijkbaar met de netto winst per zelfstandige persoon in de landbouw, bosbouw en visserij volgens het CBS (zie tabel 4.2). In de afzonderlijke jaren zijn er wel verschillen. Eén van de oorzaken is dat een boekjaar in de landbouw vaak betrekking heeft op de periode tussen 1 mei en 30 april. Het LEI gaat uit van boekjaren, het CBS van kalenderjaren. Een andere oorzaak is dat in de Nationale Rekeningen de visserij en bosbouw zijn meegenomen. Dit verklaart wellicht de minder grote fluctuaties in de CBS-cijfers. Een oorzaak voor het grote verschil in 2000 kan zijn dat het LEI beschikt over recentere gegevens dan het CBS.

Uit de LEI-cijfers in tabel 4.2 blijkt dat binnen de agrarische sector het inkomen per ondernemer van tuinbouwers, met name glastuinbouwers, aanzienlijk hoger ligt dan in de rest van de sector. Voor de jaren vóór 1995 zijn geen gegevens beschikbaar over het inkomen per ondernemer. Gegevens over het gezinsinkomen zijn vanaf 1980 beschikbaar. Uit deze gegevens blijkt dat het gezinsinkomen in de glas- en overige tuinbouw niet alleen hoger ligt dan in de rest van de sector, maar bovendien in de loop van de tijd meer is gestegen. In de jaren negentig lag het gemiddelde gezinsinkomen van glas- en overige tuinbouwers nominaal 19% respectievelijk 8% hoger dan in de jaren tachtig, in de landbouw lag dit 24% lager. In de totale land- en tuinbouw liep het inkomen per ondernemer in de jaren negentig met 15% terug ten opzichte van de jaren tachtig. In reële termen daalde het ondernemersinkomen zelfs met 30%. In de glas- en

overige tuinbouw bleef de daling beperkt tot 3% respectievelijk 11%, in de landbouw daalde het ondernemersinkomen reëel met 37%.

Tabel 4.2: inkomen per ondernemer in de land- en tuinbouw (maal € 1 000)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	1995-2000
Inkomen per ondernemer land- en tuinbouw:							
Totaal	19,0	20,7	29,2	18,2	14,8	23,4	20,9
Wv glastuinbouw	21,0	34,6	51,6	51,7	37,8	56,5	42,2
Wv overig tuinbouw	33,4	21,7	30,9	29,3	28,6	33,9	29,7
Wv pluimvee	26,9	53,0	32,2	- 7,2	0,8	36,9	23,8
Wv akkerbouw	28,1	14,7	29,2	36,8	8,7	6,5	20,7
Wv melkvee	15,2	9,3	22,1	17,3	14,2	18,5	16,1
Wv varkens	19,0	53,5	40,5	- 50,7	- 15,4	35,4	13,7

Bron: LEI.

Uit tabel 4.2 blijkt ook weer dat de inkomens van land- en tuinbouwers van jaar tot jaar sterk kunnen fluctueren. De meest constante inkomens zijn te vinden bij tuinbouw- en melkveebedrijven. Vooral varkens- en pluimveehouders worden geconfronteerd met forse inkomensmutaties. Belangrijk is dat sectoren niet vele jaren achtereen verlieslijdend zijn. Dat betekent dat verliezen op vrij korte termijn verrekenbaar zijn, vaak via terugwaartse verliesverrekening. Ook zullen de jaarlijks optredende verliezen in het algemeen niet bij dezelfde groepen neerslaan.

Tabel 4.3 geeft een overzicht van het aantal ondernemers in de land- en tuinbouwsector in vergelijking met het aantal ondernemers in overige sectoren, volgens de bestanden van de inkomstenbelasting. Daarbij is tevens gezien of wel of geen aanspraak op zelfstandigenaftrek bestaat. Wat opvalt in tabel 4.3 is dat zelfstandigen in de land- en tuinbouwsector vaker (91%) dan andere zelfstandigen (76%) in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek. Dit duidt er op dat de uitoefening van het land- en tuinbouwbedrijf in vergelijking tot andere bedrijfstakken vaker een hoofdactiviteit is. Het vervolg van de in dit hoofdstuk uitgevoerde analyse beperkt zich tot de 100 000 land- en tuinbouwers met aanspraak op zelfstandigenaftrek, aangezien het land- of tuinbouwbedrijf voor deze ondernemers hoofdactiviteit is.

Tabel 4.3: uitsplitsing ondernemers met en zonder zelfstandigenaftrek

Uitsplitsing (aantal x 1000)	Totaal	Met zelfstandigenaftrek	Zonder zelfstandigenaftrek
Totaal	770	600 (78%)	170 (22%)
Land- en tuinbouw	110	100 (91%)	10 (9%)
Geen land- en tuinbouw	660	500 (76%)	160 (24%)

Bedacht moet voorts worden dat in de land- en tuinbouwsector relatief veel (20 000) ondernemingen in de vorm van een man/vrouw-firma worden gedreven. In die situatie is in fiscaal opzicht sprake van twee ondernemers, maar is er economisch gezien maar één bedrijf. Om een indicatie te krijgen van het aantal bedrijven waarbinnen de 100 000 geselecteerde ondernemers werkzaam zijn, is gezien tot hoeveel huishoudens deze personen behoren. Dit zijn er 75 000, ofwel 75% van het aantal (100 000) land- en tuinbouwondernemers met zelfstandigenaftrek. Bij de overige zelfstandigen bedraagt het aantal huishoudens 413 000, ofwel 83% van het aantal (500 000) overige zelfstandigen met zelfstandigenaftrek. Dit betekent dat in vergelijking met de overige sectoren het gemiddelde winstinkomen in de land- en tuinbouwsector per huishouden relatief gezien hoger zal vallen dan per belastingplichtige ondernemer.

De gegevens uit de bestanden van de inkomstenbelasting zijn niet helemaal vergelijkbaar met de CBS-cijfers (zie tabel 4.1). Het aantal zelfstandigen in de land- en tuinbouw is in de Nationale Rekeningen hoger, deels omdat het CBS ook meewerkende gezinsleden meetelt als zelfstandige. Daarnaast zijn in tabel 4.1 ook zelfstandigen in de visserij en bosbouw meegeteld. Ook buiten de land- en tuinbouw ligt het aantal zelfstandigen volgens het CBS aanzienlijk hoger dan volgens de gegevens van de inkomstenbelasting. Mogelijk beschouwt het CBS een aantal inkomens-trekkers met een marginaal winstniveau wel als zelfstandige, terwijl ze in de bestanden van de inkomstenbelasting niet als zodanig voorkomen. De winst per ondernemer in de land- en tuinbouw volgens de gegevens van de inkomstenbelasting is redelijk vergelijkbaar met de winst per zelfstandige persoon volgens het CBS en met de winst per ondernemer volgens het LEI. Het winstniveau per zelfstandige persoon in andere sectoren ligt volgens de gegevens van de inkomstenbelasting echter aanzienlijk hoger dan het winstniveau volgens het CBS. Dit hangt waarschijnlijk samen met feit dat het aantal zelfstandigen buiten de land- en tuinbouw volgens de gegevens van de inkomstenbelasting aanzienlijk lager ligt dan volgens het CBS. Daar komt bij dat in het vervolg alleen zelfstandigen met zelfstandigenaftrek zijn meegeteld. De zelfstandigen die niet zijn meegeteld werken te weinig uren in hun bedrijf om voor de zelfstandigenaftrek in aanmerking te komen. In de CBS-cijfers drukken deze zelfstandigen, die gemiddeld een laag winstniveau zullen kennen, de gemiddelde winst.

4.2 Fiscale winstpositie

Effecten algemene ondernemersfaciliteiten Het gemiddelde winstbedrag van land- en tuinbouwondernemers bedraagt volgens de gegevens van de inkomstenbelasting € 19 300; de gemiddelde winst van overige zelfstandigen bedraagt € 24 200. Het betreft hier de winst na aftrek van de faciliteiten die bij de berekening van winst in aanmerking genomen kunnen worden (zoals de objectieve vrijstellingen waaronder de landbouw-vrijstelling, de willekeurige afschrijvingen waaronder de VAMIL, de investeringsaftrek, de scholingsaftrek, de oudedagsreserve en de toekenning van een partnerbeloning), maar vóór aftrek van de faciliteiten die onderdeel vormen van de ondernemersaftrek (zelfstandigenaftrek, aftrek speur- en ontwikkelingswerk, meewerkaftrek en stakingsaftrek). Op het eerste gezicht lijkt het gemiddelde winstniveau van land- en tuinbouwondernemers dus aanmerkelijk lager dan dat van andere zelfstandigen. Dit verschil kan voor een groot deel worden toegeschreven aan het feit dat land- en tuinbouwondernemers in vergelijking tot andere zelfstandigen een groter gebruik maken van een aantal algemene fiscale ondernemersfaciliteiten, zoals de partnerbeloning, investeringsaftrek en oudedagsreserve. Voor een goede vergelijking is het beter uit te gaan van het winstbedrag vóór aftrek van fiscale faciliteiten. Tabel 4.4 laat verschillende onderdelen van het belastbaar inkomen zien voor zelfstandigen in de land- en tuinbouw en in andere sectoren.

Tabel 4.4: analyse belastbaar inkomen in land- en tuinbouw en in andere sectoren (maal € 1 000)

	Per zelfstandige		Per huishouden	
	Land- en tuinbouw	Andere sectoren	Land- en tuinbouw	Andere sectoren
Winst vóór aftrek faciliteiten	23,7	25,8	31,1	31,4
Effect fiscale ondernemers- faciliteiten	- 4,4	- 1,6	- 5,8	- 2,1
Winst na faciliteiten	19,3	24,2	25,3	29,3

	Per zelfstandige		Per huishouden	
	Land- en tuinbouw	Andere sectoren	Land- en tuinbouw	Andere sectoren
Overig persoonlijk inkomen	3,6	4,5	4,8	5,6
Persoonlijk inkomen	22,9	28,7	30,1	34,9
Saldo eigen woning en andere aftrekposten	- 3,7	- 5,3	- 4,8	- 6,4
Effect ondernemersaftrek	- 6,0	- 5,5	- 7,9	- 6,8
Belastbaar inkomen	13,2	17,9	17,4	21,7
Belastingen en premies	- 4,2	- 5,5	- 5,5	- 6,7

Zoals al eerder is vermeld, is de winst per ondernemer in de land- en tuinbouw volgens tabel 4.4 redelijk vergelijkbaar met de winst per zelfstandige persoon volgens het CBS (zie tabel 4.1) en met de ondernemerswinst volgens het LEI (zie tabel 4.2). Het winstniveau per zelfstandige persoon in andere sectoren volgens de gegevens van de inkomstenbelasting ligt echter aanzienlijk hoger dan het winstniveau volgens het CBS (zie tabel 4.1). Oorzaak hiervan is waarschijnlijk een aanzienlijk aantal zelfstandigen buiten de land- en tuinbouw met een marginaal winstniveau, die door het CBS wel en in de bestanden van de belastingdienst niet als zodanig wordt meegeteld.

Tabel 4.4 laat zien dat de winst per zelfstandige, vóór aftrek van allerlei faciliteiten, in de land- en tuinbouw gemiddeld ruim € 2000 lager is dan in andere sectoren. De agrarische sector profiteert echter beduidend meer dan andere sectoren van algemene fiscale ondernemersfaciliteiten, zoals de partnerbeloning, investeringsaftrek en oudedagsreserve. Gemiddeld gaat het om een aftrek van € 4400 voor zelfstandigen in de land- en tuinbouw tegen € 1600 voor zelfstandigen daarbuiten. Het verschil wordt voor 75% veroorzaakt door het grotere gebruik van de investeringsaftrek door land- en tuinbouwers. Naast winst uit de onderneming ontvangen zelfstandigen in de land- en tuinbouw gemiddeld € 3600 aan ander persoonlijk inkomen, met name looninkomen. In andere sectoren is dat € 900 meer. Daarmee ligt het persoonlijk inkomen van zelfstandigen in de land- en tuinbouw gemiddeld € 5800 lager dan in andere sectoren. Zelfstandigen buiten de land- en tuinbouw benutten weer meer andere aftrekposten terwijl het gebruik van de ondernemersaftrek vergelijkbaar is. Per saldo valt het belastbaar inkomen van zelfstandigen in de land- en tuinbouw € 4700 lager uit dan daarbuiten, wat zich vertaalt in een € 1300 lagere afdracht aan de fiscus.

Het beeld komt weer anders te liggen indien de winstbedragen niet worden gezien per belastingplichtige, maar per huishouden. In tabel 4.4 zijn naast de gemiddelde winstbedragen per zelfstandige ook de bedragen per huishouden aangegeven. Daaruit blijkt dat indien wordt uitgegaan van de winst vóór aftrek van de eerder genoemde faciliteiten, het gemiddelde winstbedrag van huishoudens in de land- en tuinbouw vrijwel gelijk is aan dat van huishoudens in overige sectoren. Ook per huishouden hebben ondernemersfaciliteiten een relatief groot neerwaarts effect op het belastbaar inkomen van zelfstandigen in de land- en tuinbouw, waardoor deze minder belastingen en premies afdragen dan zelfstandigen in andere sectoren.

Tabel 4.5: opbouw netto besteedbaar inkomen in land- en tuinbouw en in andere sectoren (maal € 1 000)

	Per zelfstandige		Per huishouden	
	Land- en tuinbouw	Andere sectoren	Land- en tuinbouw	Andere sectoren
Netto winst vóór aftrek faciliteiten	16,3	17,9	21,3	21,7
Netto overig persoonlijk inkomen	- 0,4	- 0,7	- 0,6	- 0,8
Belastingvoordeel faciliteiten	3,1	2,2	4,1	2,6
Netto besteedbaar inkomen	18,9	19,4	24,8	23,5

Voor een beoordeling van de relatieve inkomenspositie van zelfstandigen in de land- en tuinbouw en overige zelfstandigen is uiteindelijk het netto besteedbaar inkomen de belangrijkste indicator. Tabel 4.5 laat zien dat dit inkomensbegrip per zelfstandige in de land- en tuinbouw niet veel onderdoet voor dat in andere sectoren. De netto winst (dat wil zeggen de bruto winst verminderd met belastingen en premies) ligt in de land- en tuinbouw gemiddeld € 1600 lager dan daarbuiten. Door overig persoonlijk inkomen en aftrekposten (waaronder het saldo eigen woning) wordt het verschil € 300 lager. Het grotere gebruik van ondernemersfaciliteiten levert land- en tuinbouwers € 900 meer voordeel op dan andere zelfstandigen. Daardoor blijft het verschil in netto besteedbaar inkomen beperkt tot € 500.

Per huishouden ligt het netto besteedbaar inkomen in de land- en tuinbouw zelfs € 1300 hoger dan in andere sectoren.

4.3 Overige bestanddelen van het inkomen van zelfstandigen in box I

Zelfstandigen in de landbouwsector hebben naast winst uit onderneming gemiddeld nog € 3600 aan ander persoonlijk inkomen (loon, resultaat uit overige werkzaamheden en periodieke uitkeringen). Naast winst uit onderneming is er bij de zelfstandigen in de land- en tuinbouw in 23% van de gevallen sprake van aan loonbelasting onderworpen inkomsten. Buiten de sector is dit zelfs 28%. In 7% van de gevallen is er ook sprake van een resultaat uit overige werkzaamheden. In 8% van de gevallen heeft de belastingplichtige een periodieke uitkering.

Buiten de berekening van de winst uit onderneming zijn er nog andere posten die verband houden met het inkomen in box 1. Het betreft dan onder andere het eigenwoningforfait, de aftrek van hypotheekrente en de aftrek van premies lijfrenten. Het eigenwoningforfait wordt slechts door 35% van de zelfstandigen in de land- en tuinbouw gebruikt (47% in de overige sectoren). Dit kan een aanwijzing zijn dat relatief veel woningen in het ondernemingsvermogen zijn ondergebracht. In het verlengde hiervan heeft 22% van de zelfstandigen in de agrarische sector aftrek van kosten eigen woning (hypotheekrente) tegen 42% van de zelfstandigen in de overige sectoren. Daarnaast maakt slechts 14% van de zelfstandigen in de land- en tuinbouw gebruik van de mogelijkheid om premies voor lijfrenten af te trekken. Dit percentage is bij de overige zelfstandigen twee keer zo hoog. In 5% van de gevallen ten slotte wordt door zelfstandigen in de land- en tuinbouw gebruik gemaakt van de mogelijkheid om verliezen uit voorgaande jaren te verrekenen, wat duidelijk meer is dan in de overige sectoren (2%). Bijna 15% van de zelfstandigen in de agrarische sector lijdt een fiscaal verlies, waarvan eenderde deel gebruik maakt van de voorwaartse verliescompensatie. Dit kan een aanwijzing zijn dat terugwaartse verliesverrekening in de land- en tuinbouw belangrijker is dan voorwaartse verliesverrekening. Voorwaartse verliesverrekening komt immers pas aan

bod nadat de mogelijkheden voor terugwaartse verliesverrekening zijn uitgeput.

Het totale belastbare inkomen in box I is in de land- en tuinbouw opgebouwd uit € 1540 mln positief belastbaar inkomen en € 240 mln fiscaal verlies; 21% van de zelfstandigen heeft een negatief of nihil belastbaar inkomen. In andere sectoren ligt deze verhouding duidelijk lager: circa 15%.

4.4 Afgedragen belasting per box en heffingskortingen

In tabel 4.6 zijn, voor zelfstandigen binnen en buiten de land- en tuinbouw, de bedragen weergegeven die met de heffing over de verschillende boxen zijn gemoeid. Daarbij is tevens steeds het gemiddelde bedrag aangegeven, en het percentage van de zelfstandigen dat per box belasting betaalt c.q. heffingskortingen incasseert.

Tabel 4.6: belastingheffing en heffingskortingen land- en tuinbouw en andere sectoren

	Land- en tuinbouw			Andere sectoren		
	Percentage	Bedrag (mln euro)	Gemiddeld (x€ 1000)	Aantal	Bedrag (mln euro)	Gemiddeld (x€ 1000)
Inkomensheffing box I	79%	569	5,8	85%	3 656	7,3
Inkomensheffing box II	0%	0	0,0	0%	4	0,0
Inkomensheffing box III	29%	40	0,4	23%	181	0,4
Heffingskortingen	82%	- 199	- 2,0	87%	- 1 080	2,2
Te betalen belasting en premies	60%	410	4,2	67%	2 761	5,5

In de land- en tuinbouw valt 82% van de zelfstandigen onder de inkomensheffing van één of meer boxen. De overige 18% komt niet in aanmerking voor heffingskortingen. In de andere sectoren is dit gemiddeld 13%. Na aftrek van de heffingskortingen betaalt 60% van de zelfstandigen in de land- en tuinbouw inkomstenbelasting, tegen 67% van de zelfstandigen in overige sectoren. Een verklaring hiervoor is dat in de land- en tuinbouw per belastingplichtige ondernemer gemiddeld sprake is van een lager winstniveau en dat land- en tuinbouwondernemers in vergelijking met andere zelfstandigen meer profiteren van bepaalde algemene ondernemersfaciliteiten (met name de investeringsaftrek). Denkbaar is ook dat een aantal hier niet behandelde faciliteiten zoals de landbouwvrijstelling en het verlaagde tarief bij stakingswinst, de belastingdruk van land- en tuinbouwers (incidenteel) meer drukken dan die van andere zelfstandigen.

4.5 Conclusies

Sinds 1997 is het gemiddelde inkomen van zelfstandigen in de land- en tuinbouw afgenomen. De oorzaken van deze ontwikkeling zijn ongunstige prijsontwikkelingen en stijgende financieringslasten. In de tuinbouw ligt het gemiddelde inkomen duidelijk hoger dan in de rest van de sector, en ontwikkelt bovendien het inkomen zich in de loop van de tijd aanzienlijk gunstiger.

In vergelijking met zelfstandigen in andere sectoren ligt de gemiddelde winst in de land- en tuinbouw lager. Een groter gebruik van fiscale ondernemersfaciliteiten zorgt echter voor een lagere gemiddelde belastingdruk, waardoor het verschil in netto besteedbaar inkomen beperkt blijft. Daarbij is in de vergelijking nog geen rekening gehouden met specifieke faciliteiten voor de landbouw.

5. INVENTARISATIE SPECIEFIEKE FACILITEITEN

Fiscale faciliteiten die zijn gericht op bepaalde belastingplichtigen zijn in het algemeen ingevoerd om inkomenspolitieke redenen dan wel om een specifieke gedragsverandering van (een deel van de) belastingplichtigen te verwezenlijken en benadrukken daarmee het instrumentele karakter dat belastingheffing kan hebben. Om te kunnen nagaan of met de invoering van een bepaalde fiscale stimuleringsregeling het gewenste resultaat wordt behaald, moet het beoogde doel van de fiscale stimuleringsregeling, ofwel de beoogde gedragsverandering, expliciet en toetsbaar zijn omschreven. Dit past ook in de nieuwe begrotingsystematiek van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording (VBTB), waarbinnen de diverse vakdepartementen uiteindelijk worden geacht de belastinguitgaven die zien op de eigen beleidsterreinen, zoveel mogelijk toe te lichten op de eigen begroting. Relevant om daarbij te vermelden zijn bijvoorbeeld een beschrijving van de bijdrage die de betreffende belastinguitgave kan leveren aan een bepaald beleidsdoel en de uitkomsten van een evaluatie van de betreffende belastinguitgave. Hierdoor wordt de concrete bijdrage die een fiscale stimuleringsregeling levert aan een specifiek beleidsdoel meer transparant gemaakt. Naast een effectiviteitstoets achteraf, kan dit ervoor zorgen dat het fiscaal instrumentarium ook vooraf, als beleidsdoelstellingen wijzigen of worden bijgesteld, kan worden aangepast en meer gericht kan worden ingezet.

In dit hoofdstuk is een analyse opgenomen van de meest relevante bestaande fiscale faciliteiten die specifiek zijn toegesneden op de agrarische sector en de fiscale faciliteiten die bijdragen aan de ontwikkeling en instandhouding van natuur en bos. Het budgettaire belang van de in dit hoofdstuk behandelde fiscale faciliteiten is weergegeven in de onderstaande tabel.

Paragraaf	Wet	Fiscale faciliteit	Budgettair belang in euro's
3.1.1	Wet IB 2001	Landbouwvrijstelling	68 mln
3.1.2	Wet IB 2001	Bosbouwvrijstelling	2 mln
3.1.3	Wet IB 2001	Vrijstelling subsidies bos en natuur	4 mln
3.1.4	Wet IB 2001	Vrijstelling box III voor bos- en natuurterreinen	2 mln
3.1.6	Wet IB 2001	MIA Landbouw	25 mln
3.2.1	Wet OB 1968	BTW-landbouwregeling	30 mln
3.2.2	Wet OB 1968	Verlaagd BTW-tarief landbouwinputgoederen	Nihil
3.3.1	Wet BRV	Vrijstellingen overdrachtsbelasting	65 mln
3.4.1	OZB	Vrijstellingen onroerende zaakbelastingen	210 mln
3.5	SW	Faciliteit bedrijfsopvolging	20 mln
3.6	REB	Bijzonder tarief aardgas/minerale oliën voor glastuinbouw	113 mln

Op voorhand kan reeds worden opgemerkt dat het merendeel van de faciliteiten die zien op de agrarische sector uitsluitend door landbouwers wordt toegepast. Bovendien is er voor andere dan agrarische ondernemers vaak geen vergelijkbare faciliteit opgenomen. Dit zorgt ervoor dat de agrarische sector ten opzichte van overige sectoren een bijzondere positie inneemt binnen de fiscaliteit. Aan de andere kant zijn er binnen Europa meer landen die, vanwege de positie die de landbouw vanuit het verleden in de economie van de Europese landen inneemt, een fiscaal begunstigend regime voor landbouwers hebben getroffen. Hierna worden de specifiek op de agrarische sector toegesneden faciliteiten belicht. Naast het onderhavige hoofdstuk is in bijlage 1 bij deze nota nog een korte omschrijving van zowel generieke als specifieke faciliteiten opgenomen, die voor de agrarische sector van belang kunnen zijn. In bijlage 2 wordt het europees kader beschreven waarbinnen de (fiscale) faciliteiten moeten

passen. Voorkomen moet worden, met name bij het introduceren van nieuwe faciliteiten, dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun.

5.1 Inkomstenbelasting

In deze paragraaf komen achtereenvolgens de landbouvvrijstelling, de bosbouvvrijstelling, de vrijstelling van subsidies voor ontwikkeling van bos en natuur, de vrijstellingen in box III voor bos- en natuurterreinen, het pachtersvoordeel en de milieu-investeringsaftrek voor de landbouw aan de orde.

5.1.1 Landbouvvrijstelling

Werking

Winst als gevolg van waardeveranderingen van bedrijfsmiddelen behoort normaliter tot de belastbare winst. Winst door waardeveranderingen van landbouwgronden is echter vrijgesteld onder de landbouvvrijstelling. Die vrijstelling geldt niet voor alle waardeveranderingen. Ten eerste blijven belast de waardeveranderingen die in de onderneming zijn ontstaan. Bijvoorbeeld als de grond in waarde is gestegen doordat er een gas- of electriciteitsleiding of een irrigatiesysteem in is aangebracht. Dit worden de interne waardeveranderingen genoemd. Ten tweede blijven belast de niet-agrarische waardeveranderingen. Daarbij valt te denken aan waarde-stijgingen doordat op de grond woningen mogen worden gebouwd. Praktisch wordt dit vorm gegeven door alleen de veranderingen van de waarde die de grond in het economische verkeer zou hebben bij een agrarische voortzetting van de aanwending van de grond (WEVAB), vrij te stellen.

Motivering

De landbouvvrijstelling dateert uit 1893. Een argument voor invoering van de landbouvvrijstelling was de bijzondere positie van grond binnen de landbouwonderneming en de wens om een landbouwer-eigenaar fiscaal hetzelfde te behandelen als een eigenaar-verpachter. In het concept Wet inkomstenbelasting 1964 had de regering aanvankelijk de landbouvvrijstelling gemotiveerd uit de wet geschrapt. Er werd onder meer op gewezen dat er geen rechtvaardiging zou bestaan om de landbouwer anders te behandelen dan andere ondernemers. Als gevolg van het amendement Lucas is de landbouvvrijstelling toch in de Wet IB 1964 opgenomen. Lucas betoogde dat – kort gezegd – inflatiewinsten op landbouwgrond moeten worden vrijgesteld. In 1986 is de vrijstelling ingrijpend gewijzigd. Er vond zowel een verruiming als een inperking plaats: nieuwe vormen van landbouw konden voortaan delen in de vrijstelling, maar bestemmingswijzigingswinsten (als gevolg van niet-agrarische waarde-stijgingen) niet meer. Deze inperking kon met de zogenoemde 73-maandencontracten worden ontdoken. In 2001 is de landbouvvrijstelling daarom gewijzigd en in overeenstemming gebracht met doel en strekking van de eerdere wetwijziging van 1986.

Dat de landbouvvrijstelling gehandhaafd zou moeten worden om inflatiewinsten op grond vrij te stellen is uitzonderlijk. Ook andere ondernemers hebben te maken met inflatie en zij komen niet in aanmerking voor een dergelijke vrijstelling. Verder lijkt het feit dat de landbouwer-eigenaar zowel agrarisch ondernemer als grondbezitter is, fiscaal niet relevant. Ook bij andere ondernemingen wordt dit onderscheid niet gemaakt. In 1998 heeft de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers in haar rapport «Een duwtje in de rug» opgemerkt dat de ratio van de landbouvvrijstelling betwijfeld kan worden. Deze werkgroep rechtvaardigde vervolgens het voortbestaan van de vrijstelling door te wijzen op zijn nut bij overdrachten buiten de familie-

sfeer. Inmiddels is echter in de Wet IB 2001 de faciliteit voor geruisloze doorschuiving uitgebreid tot overdrachten buiten die familiesfeer.

Relatie met de grondmarkt

Fiscale prikkels kunnen verstorend werken op het «level-playing-field» op de grondmarkt. De IBO-werkgroep over grondbeleid heeft eerder geconcludeerd dat de landbouvvrijstelling een fiscale regeling met een prijs-opdrijvend effect op de grondmarkt is. Dat wordt veroorzaakt doordat hervestigende landbouwers een substantieel deel van de winst op de verkoop van hun grond vrij van belasting ontvangen en vervolgens elders op de grondmarkt kunnen benutten (de zogenoemde hervestigersproblematiek). Dit geeft hun een van andere vragers op de grondmarkt afwijkende positie. Desalniettemin zou dit effect aanzienlijk zijn beperkt, aldus de IBO-werkgroep, door de reparatie van de landbouvvrijstelling (maximering landbouvvrijstelling tot WEVAB) en omvorming van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve in 2001.

Deze reparatie wordt ten aanzien van hervestigende agrariërs gedeeltelijk teniet gedaan, doordat zij gebruik kunnen maken van de herinvesteringsreserve. Via de herinvesteringsreserve kunnen alsnog niet-agrarische winsten op grond (voorheen de zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten) fiscaal geruisloos worden doorgeschoven. Op deze problematiek wordt nader ingegaan in paragraaf 6.2.5.

5.1.2 Bosbouvvrijstelling

Werking

Onder de bosbouvvrijstelling worden zowel positieve als negatieve voordelen uit bosbedrijf vrijgesteld. Dat betekent dat winsten niet worden belast en verliezen en kosten niet aftrekbaar zijn. De bosbouwer kan er ook voor kiezen wèl in de belastingheffing te worden betrokken (optieregeling). Winsten zijn dan belast en verliezen en kosten aftrekbaar. Die keuze geldt voor ten minste 10 jaar.

Motivering

De bosbouvvrijstelling is sinds 1926 opgenomen in de inkomstenbelasting. Het doel ervan is het nationale bosareaal in stand te houden. Sinds 13 juli 1994 kan de bosbouwer ook opteren voor belastingheffing gedurende ten minste 10 jaar. Dit is bijvoorbeeld opportuun als sprake is van structureel verlies uit het bosbedrijf, waarbij de komende 10 jaar geen voorzienbare piek in de inkomsten uit bosbouw zal optreden.

De bosbouvvrijstelling levert zijn bijdrage aan het instandhouden van het nationale bosareaal zowel door de beschermende werking die ervan uitgaat op het weinig winstgevend bosbedrijf, als door de bijzondere moeilijkheden die zich voordoen bij het bepalen van de (vermogens)winst van bosbedrijven (namelijk het waarderen van de jaarlijkse houtaanwas) te ontlopen.

De werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers merkt over de bosbouvvrijstelling in haar rapport «Een duwtje in de rug» op dat dit bij uitstek een regeling is die past in het streven naar een «groener» belastingstelsel.

Praktische knelpunten

In de praktijk van de bosbouvvrijstelling doen zich knelpunten voor, bijvoorbeeld op kruispunten van de landbouw- en de bosbouvvrijstelling. Het toerekenen van inkomsten en kosten aan de onderscheiden bedrijven kan uitermate lastig zijn (zie ook paragraaf 6.7, waar wordt ingegaan op de specifieke problematiek van de belastbaarheid van bosbouwsubsidies). In de loop der tijd heeft de bosbouvvrijstelling voorts een steeds ruimer

toepassingsgebied gekregen, zodanig dat er ook in de fiscale literatuur over is gedebatteerd of de vrijstelling niet over zijn doel heen schiet.

5.1.3 Vrijstelling subsidies bos- en natuur

Werking

De vrijstelling bedraagt 90% van het totale subsidiebedrag van aangegeven subsidieregelingen. Om uitvoeringsredenen is gekozen voor een forfaitair percentage. Anders zou immers iedere subsidie moeten worden bekeken op belastbare en onbelastbare elementen. De 10% die wel wordt belast, werd destijds geacht overeen te komen met de arbeidscomponent van de subsidie. Inmiddels is in het kader van het Belastingplan 2002 besloten, onder voorbehoud van goedkeuring van de Europese Commissie, om het percentage van 90% per 1 januari 2002 te verhogen naar 100%.

Motivering

Met de vrijstelling van subsidies voor de ontwikkeling van bos en natuur is beoogd (de overgang naar) particulier natuurbeheer te stimuleren. Tot 2000 was het beleid ter zake neergelegd in de Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer. Die regeling is vervallen. Elementen van die regeling zijn echter opgenomen in de Subsidieregeling Natuurbeheer 2000, die ter goedkeuring aan de EU is voorgelegd. Voorafgaand aan een dergelijke goedkeuring, kan van een fiscale vrijstelling geen gebruik worden gemaakt. In het kader van het Belastingplan 2002 is aangegeven dat zal worden bezien in hoeverre een aantal subsidies die worden verstrekt ten behoeve van de ontwikkeling van bos en natuur, maar die gedeeltelijk belast zijn (de landbouwcomponent), onder deze vrijstelling kan worden gebracht.

5.1.4 Vrijstellingen box III voor bos- en natuurterreinen

Deze vrijstellingen hebben als doel het behoud en de ontwikkeling van bossen en natuurterreinen te bevorderen. De vrijstelling geldt overigens ook voor de onbebouwde delen van landgoederen in de zin van de NSW 1928.

Het gevolg van de vrijstelling is dat over inkomsten uit en vermogenswinsten op vrijgestelde grond geen inkomstenbelasting wordt geheven.

5.1.5 Pachtersvoordeel

Op grond van het voorkeursrecht bij langdurige pacht moet de verpachter de grond eerst aan de pachter te koop aanbieden. Koopt de pachter de grond, dan gebeurt dit meestal tegen een waarde die lager is dan de waarde in het economische verkeer. Het voordeel dat hieruit voortvloeit, wordt bij de pachter/koper belast als het wordt gerealiseerd. Onder voorwaarden wordt belastingheffing over zakelijke pachtersvoordelen in situaties van traditionele bedrijfsopvolging (bedrijfsopvolging in de familiesfeer) uit- of afgesteld. De ratio hierachter is om mogelijke belemmeringen bij traditionele bedrijfsoverdrachten weg te nemen. De faciliteit is geregeld in het besluit van 4 december 2000, CPP 2000/2075M.

Een pachtersvoordeel is in feite een gewone stille reserve, net als het vergelijkbare gebruikers- en huurdersvoordeel. Stille reserves behoren als ze gerealiseerd worden tot de winst uit onderneming. Uit- of afstel van belastingheffing over stille reserves wijkt derhalve af van de normale fiscale behandeling van winst uit onderneming. Daarnaast bestaat voor bedrijfsopvolging de wettelijke doorschuiffaciliteit naar mede-ondernemers en sinds kort ook naar werknemers die ten minste 3 jaar in dienst

zijn. Wordt van die fiscale doorschuiving gebruik gemaakt, dan worden ook pachtersvoordelen doorgeschoven.

5.1.6 MIA Landbouw

De Milieu-investeringsaftrek (MIA) geeft recht op aftrek van een deel van het bedrag van de milieu-investering. Er bestaan 3 categorieën milieu-investeringen, die zijn opgenomen in de Aanwijzingsregeling milieu-investeringen en de bijbehorende Milieulijst. Eén van de categorieën ziet uitsluitend op investeringen in landbouwbedrijfsmiddelen. Het aftrekpercentage daarvoor bedraagt 40%.

Het doel van de MIA is het stimuleren van investeringen in nieuwe milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. Daartoe wordt voor specifiek in een lijst opgenomen bedrijfsmiddelen een financiële impuls gegeven.

5.2 Omzetbelasting

Hierna wordt, mede naar aanleiding van een toezegging aan de Tweede Kamer¹, ingegaan op de landbouwregeling en een aantal goederen die onder het verlaagde BTW-tarief vallen.

5.2.1 De landbouwregeling

Werking landbouwregeling

De landbouwregeling geldt voor landbouwers, veehouders (met uitzondering van de intensieve veehouderij), tuinbouwers en bosbouwers die voor de BTW ondernemer zijn² (verder te noemen: landbouwers). Landbouwers die van de landbouwregeling gebruik maken (forfaitaire landbouwers) worden buiten de normale BTW-heffing gehouden. De landbouwregeling is facultatief; de keuze om de regeling wel of niet toe te passen geldt telkens voor 5 jaar. Forfaitaire landbouwers hoeven voor hun landbouwprestaties geen BTW-administratie te voeren.

Forfaitaire landbouwers brengen hun afnemers geen BTW in rekening over hun landbouwprestaties, maar hebben ook geen recht op aftrek van BTW over hun inkopen. Zonder nadere regeling zou dit tot gevolg hebben dat de forfaitaire landbouwer geen compensatie ontvangt voor de onverrekenbare BTW die hij over zijn inkopen heeft betaald. Daarom is een forfaitair compensatiesysteem (de landbouwregeling) geïntroduceerd, waarbij de forfaitaire landbouwer indirect compensatie voor de BTW over zijn inkopen ontvangt. Dit systeem houdt in dat ondernemers die landbouwproducten van forfaitaire landbouwers kopen recht hebben op een forfaitaire BTW-aftrek van het door de landbouwer in rekening gebrachte bedrag (het landbouwforfait). Hierdoor kan de forfaitaire landbouwer zijn onverrekenbare BTW verdisconteren in de verkoopprijs. In 2001 bedraagt het landbouwforfait 5,1% van het door de landbouwer in rekening gebrachte bedrag. Dit percentage wordt berekend door voor de gehele landbouwsector de gemiddelde BTW-druk te becijferen. Voor de omzetbelasting is dit percentage bekend als het landbouwforfait.

Motivering landbouwregeling (de verrekenconstructie)

De landbouwregeling is van begin af aan in de omzetbelasting opgenomen. De Nederlandse BTW-wetgeving, alsmede de landbouwregeling, is gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn waar alle lidstaten van de Europese Unie aan gebonden zijn³. Naast Nederland maken onder meer België, Duitsland, Spanje, Frankrijk, Italië en Ierland gebruik van een forfaitaire BTW-regeling voor landbouwproducenten op basis van art. 25 van de 6e BTW-richtlijn. Deze regelingen houden – net als in Nederland – een administratieve lastenverlichting voor landbouwers in.

¹ Algemeen Overleg van de vaste commissie voor Financiën over de brief van de staatssecretaris dd. 14 juni 2000 over een aantal aspecten van de indirecte belastingen en diverse BTW-tarifonderwerpen (Kamerstukken II, 2000/01, 27 222, nr. 2). In dit overleg heeft mw. giskes gevraagd of de fiscale regeling met betrekking tot de verrekenconstructies in de landbouw zou moeten worden opgeschoond. In antwoord op de gestelde vragen heeft de staatssecretaris aangegeven dat hij bereid is het overleg met de minister van LNV over opschoning van de fiscale regeling in de landbouw te doen uitspreken naar de BTW-heffing in deze sector.

² De visserijsector kan geen gebruik maken van de landbouwregeling. Er bestaat wel een andere regeling voor deze sector. Volgens die regeling is de invoer van vis per schip dat terugkeert van de visvangst en de daaropvolgende levering van vis aan de veiling, onderworpen aan het nultarief. Dat betekent dat geen BTW hoeft te worden afgedragen, maar dat, anders dan bij een vrijstelling, wel de BTW-voordruk in aftrek mag worden gebracht.

³ Op grond van art. 1 van de Zesde BTW-Richtlijn moeten de Lidstaten hun stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in overeenstemming brengen met de artikelen van de Zesde Richtlijn.

Qua technologie, bedrijfsvoering en administratie, is de landbouwsector inmiddels goed in staat om, na de introductie van de regeling in 1968, een BTW-administratie te voeren. In de praktijk doen zich echter weinig problemen met betrekking tot de toepassing van de landbouwregeling voor. De regeling is in tegenstelling tot het normale BTW-systeem weinig fraudegevoelig en past in het fiscaal beleid van de ons omringende landen. Het afschaffen van de landbouwregeling zou tot gevolg hebben, dat de administratieve lasten voor zowel landbouwers als belastingdienst in beperkte mate zullen toenemen, omdat periodiek BTW-aangiften worden gedaan en worden behandeld. Daar staat tegenover dat toepassing van de BTW-regeling eenvoudiger wordt. Zo zal de problematiek met betrekking tot herrekening en herziening bij het recht op aftrek bij de overgang van het forfaitaire naar het belaste regime en vice versa zich bijvoorbeeld niet meer voordoen. Verder zou de neutraliteit van de BTW-heffing op het niveau van iedere individuele landbouwer beter gewaarborgd worden. Dus niet alleen voor de landbouwer wiens BTW-voordruk overeenkomt met het forfait of de landbouwer die voor BTW-heffing heeft gekozen. Over- of ondercompensatie doordat het landbouwforfait hoger of lager is dan de voordruk van de individuele landbouwer wordt vermeden.

Het al dan niet handhaven van de landbouwregeling kan overigens van belang zijn voor het verlaagde BTW-tarief op landbouw-inputgoederen. (zie paragraaf 5.2.2).

5.2.2 Verlaagd BTW-tarief landbouw-inputgoederen

Ondernemers die producten afnemen van forfaitaire landbouwers hebben recht op het landbouwforfait (zie paragraaf 3.2.1). Dit forfait wordt berekend aan de hand van de gemiddelde voordruk die de landbouwers zelf ondervinden. Om het landbouwforfait niet te veel te laten afwijken van het verlaagde BTW-tarief voor landbouwproducten, heeft Nederland gebruik gemaakt van de mogelijkheid in de Zesde BTW-richtlijn om het verlaagde BTW-tarief toe te passen op leveringen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouwsector. Lidstaten zijn echter niet verplicht om het verlaagde BTW-tarief voor deze goederen en diensten toe te passen. Vandaar dat het verlaagde BTW-tarief voor landbouw-inputgoederen een nauw, maar niet onlosmakelijk fiscaal-technisch verband met de in paragraaf 5.2.1 besproken landbouwregeling heeft.

5.3 Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting is verschuldigd door de koper van een onroerende zaak. In de agrarische sector is grond een belangrijk productiemiddel en daardoor speelt de overdrachtsbelasting binnen deze sector een relatief grote rol. De vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 15, eerste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en daar aangeduid met een letter. Die letters zijn hierna genoemd. Na een analyse van deze specifieke vrijstellingen wordt bezien in hoeverre het mogelijk is om de vrijstellingen te vereenvoudigen.

5.3.1 Werking en doel specifieke vrijstellingen overdrachtsbelasting

In hoofdzaak faciliteren de bestaande specifieke vrijstellingen twee beleidsdoelen: structuurverbetering van de landbouwsector en ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur. Hierna volgt een kort overzicht van deze vrijstellingen gecombineerd met een beoordeling per cluster van faciliteiten.

Cluster structuurverbetering in de landbouwsector

Tot de vrijstellingen die de structuur van de landbouw bevorderen en waarbij steeds voorwaarden gelden, kunnen worden gerekend de vrijstellingen voor

- verkrijging van naburige landerijen (onderdeel q): elke vijf jaar mag de landbouwer de oppervlakte van de landerijen die hij in eigendom heeft onder voorwaarden verdubbelen door aankoop van naburige landerijen. De vrijstelling draagt bij aan de schaalvergroting in de landbouw.
- ruiling (onderdeel s): verkrijging van landerijen in dezelfde of de aangrenzende gemeente in het kader van een ruiling.
- landinrichting (onderdeel l): grond die wordt verkregen in het kader van een landinrichting (hetgeen wordt geïnitieerd door de overheid) is vrijgesteld. Deze vrijstelling is niet beperkt tot de agrarische sector, maar heeft in deze sector wel zijn grootste resultaat.
- verplaatsing vanuit een landinrichtingsgebied (onderdeel v); de faciliteit biedt de landbouwer, wiens bedrijf in een landinrichtingsgebied ligt en die daaruit vertrekt een vrijstelling, bij aankoop van een vervangend bedrijf elders. De faciliteit heeft – met andere faciliteiten – tot doel het verbeteren van het milieu, het ontwikkelen van bos en natuur en het versterken van de economische structuur van de landbouw. Het laatste argument is daarbij het belangrijkste.
- hervestiging van een glastuinbouwbedrijf (onderdeel w): vrijgesteld is de verkrijging van landerijen bij verplaatsing van een glastuinbouwbedrijf, mits de verplaatsende glastuinder grond achterlaat die bij een andere glastuinder tot verbetering (schaalvergroting) van diens bedrijf leidt. De faciliteit beoogt een verbetering van de structuur van de glastuinbouw en een betere verkaveling van de individuele glastuinbouwbedrijven te stimuleren.
- Het Bureau Beheer Landbouwgronden (onderdeel m): vrijgesteld is de verkrijging van grond door het BBL. De vrijstelling beoogt het tijdelijk beheer van – met name – landerijen in het kader van overheidsbeleid te faciliteren.

Motivering

Bovenstaande vrijstellingen zijn onder meer ingevoerd om door middel van schaalvergroting de structuur van de landbouw te verbeteren en bedrijfsverplaatsing in de landbouwsector te vergemakkelijken. Gelet op het feit dat landbouwers zich door gericht en concreet overheidsbeleid gedrongen of gedwongen kunnen voelen hun bedrijf te verplaatsen of te extensiveren, passen de voorgaande vrijstellingen nog steeds binnen het huidige beleid. Anderzijds kan de vraag worden opgeworpen in hoeverre grond voor een landbouwonderneming een wezenlijk andere positie inneemt dan onroerende zaken voor andere ondernemingen. Een niet-agrarische ondernemer kan bijvoorbeeld ten behoeve van de uitoefening en uitbreiding van zijn bedrijf een stuk naburige grond nodig hebben voor de bouw van een opslagloods. De verkrijging van die naburige grond is niet vrijgesteld van overdrachtsbelasting, terwijl de verkrijging van naburige landerijen onder voorwaarden wel is vrijgesteld.

Cluster ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur

Tot de vrijstellingen die de ontwikkeling van natuur en bos tot doel hebben en waarbij steeds voorwaarden gelden, kunnen worden gerekend de vrijstellingen voor

- hervestiging van een landbouwbedrijf (onderdeel t): vrijgesteld is de verkrijging van landerijen in het kader van bepaalde bedrijfsverplaatsingen. Vereist is dat het gaat om een bedrijfsverplaatsing die noodzakelijk is in verband met de ontwikkeling van natuurlijke en landschappelijke waarden (bijvoorbeeld realisatie EHS) of maatregelen op het gebied van de ruimtelijke ordening op grond van overheidsbeleid.

- Staatsbosbeheer (onderdeel u): de verkrijging van bepaalde onroerende zaken door het Staatsbosbeheer is vrijgesteld.
- NSW-landgoed (art. 9a NSW): de verkrijging van een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 door een natuurlijk persoon of een toegelaten rechtspersoon is vrijgesteld.

Motivering

Bovenstaande vrijstellingen dragen in hoofdzaak bij aan de realisatie en instandhouding van bos en natuur in Nederland en passen in dat opzicht goed binnen het bestaande kabinetsbeleid, waarin concrete doelstellingen zijn opgenomen voor nog te ontwikkelen bos en natuur. Om deze doelstellingen te verwezenlijken moet in de komende twintig jaar nog ongeveer 130 000 hectare (landbouw)grond worden aangetrokken. Dit «dwingt» agrariërs om mobiel te zijn en zich waar nodig te hervestigen. Een gevolg van deze mobiliteit is dat een landbouwbedrijf, mogelijk meer dan uitsluitend uit de aard van het bedrijf voortvloeit, te maken kan krijgen met grondtransacties. Omdat grond een relatief belangrijk productiemiddel is binnen bepaalde landbouwbedrijven en tevens een groot deel van het bedrijfsvermogen kan uitmaken, terwijl tegelijkertijd de verplaatsingen worden ingegeven door voornoemd overheidsbeleid, past het om de vrijstellingen gericht op de verwezenlijking van natuur en bos en meer in het bijzonder de vrijstelling voor hervestiging van een landbouwbedrijf, te handhaven.

5.3.2 Vereenvoudiging bestaande vrijstellingen

Bij handhaving van de bestaande vrijstellingen kan ervoor gekozen worden de verscheidenheid aan vrijstellingen te vereenvoudigen, ofwel door stroomlijning, ofwel door invoering van een algehele vrijstelling voor cultuurgrond.

Stroomlijnen van bestaande vrijstellingen

Stroomlijnen van de bestaande vrijstellingen betekent een betere overzichtelijkheid en een vereenvoudiging voor de uitvoeringspraktijk. Anderszinds brengt stroomlijnen onvermijdelijk een vergroving van de betreffende regelingen met zich mee. Concreet zou stroomlijning van de bestaande vrijstellingen kunnen plaatsvinden door het invoeren van twee vrijstellingen:

1. het verbeteren van de agrarische structuur, waarin zouden kunnen worden opgenomen de huidige vrijstellingen naburige landerijen (onderdeel q) en ruiling (onderdeel s). De vrijstelling voor ruiling gaat hierbij op in de vrijstelling voor naburige landerijen, hetgeen tevens betekent dat de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan bij ruiling enigszins worden aangepast.
2. hervestiging in de agrarische sector, waarin zouden kunnen worden opgenomen de huidige vrijstellingen wegens hervestiging van een landbouwbedrijf (onderdeel t), verplaatsing uit een landinrichtingsgebied (onderdeel v) en hervestiging van een glastuinbouwbedrijf (onderdeel w). Daarbij bestaat keuze uit een verruimende en een inperkende variant. De verruimende variant zorgt er met name voor dat de vrijstellingen voor hervestiging landbouwbedrijf en verplaatsing uit een landinrichtingsgebied voortaan ook door substraattelers gebruikt kunnen worden. De inperkende variant brengt mee dat substraattelers niet langer in aanmerking komen voor de faciliteit bij het hervestigen van een glastuinbouwbedrijf.

Algehele vrijstelling voor cultuurgrond

Gelet op het gegeven dat bij het overgrote deel van de transacties met cultuurgrond een vrijstelling van toepassing is, zou er ook voor gekozen kunnen worden om de bestaande vrijstellingen alle te incorporeren in een

nieuwe algehele vrijstelling voor cultuurgrond. Het voordeel van een dergelijke algehele vrijstelling is dat de regelgeving en de toepassing ervan sterk vereenvoudigd kunnen worden. De thans bestaande begrenzings van de vrijstellingen in tijd en afstand vallen weg. Anderzijds hoeft de uitbreiding van de bestaande vrijstellingen, gegeven ook het hoge percentage van de reeds vrijgestelde transacties, niet essentieel bij te dragen aan het realiseren van de beleidsprioriteiten. Daarmee komt tevens de vraag op of de uitbreiding naar een volledige vrijstelling van cultuurgrond gerechtvaardigd kan worden vanuit het oogpunt van een zoveel als mogelijke gelijke behandeling van ondernemers.

5.4 Onroerende zaakbelasting

Bij het bepalen van de heffingsmaatstaf voor de onroerende zaakbelastingen wordt de waarde van ten behoeve van de landbouw, bosbouw en substraatteelt bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, kassen en ondergrond van kassen, natuurterreinen (onder voorwaarden) en ongebouwde delen van natuurschoonwet-landgoederen, buiten aanmerking gelaten. De achtergrond van deze vrijstellingen en de feitelijke ontwikkelingen die zich ter zake van deze vrijstellingen hebben voorgedaan zijn beschreven in een brief dd 21 maart 2000 van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, mede namens de staatssecretaris van Financiën, aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II, 1999–2000, 26 800 B, nr. 9). Hierna volgt een korte samenvatting en aanvulling.

5.4.1 cultuurgrondvrijstelling

De vrijstelling voor cultuurgrond is ingevoerd in 1970 met de invoering van de onroerende zaakbelasting (toen onroerend-goedbelasting). Reden daarvoor was dat de agrarische sector zonder deze vrijstelling te zwaar belast zou worden, mede gelet op het feit dat deze sector al fors bij zou dragen aan de waterschapsbelastingen. Een tweede reden voor invoering van de vrijstelling was gelegen in de landbouwregelingen van de EG. Deze betekenden een belangrijke beperking van de mogelijkheid de op de cultuurgrond rustende lasten door te berekenen. Na invoering hebben zowel de Commissie Christiaanse (1983)¹ als de Commissie De Kam² gepleit voor afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling. Uitgangspunt is, aldus de commissie Christiaanse, dat de onroerende-zaakbelastingen als belangrijkste gemeentelijke belasting een zo breed mogelijk draagvlak behoren te hebben. De vrijstelling voor cultuurgrond zou dwars op dit uitgangspunt staan. Verder heeft het argument dat de cultuurgrond voor het draagvlak van de waterschapsheffing een relatief grotere betekenis heeft dan voor de gemeentelijke belastingen, naar het oordeel van de commissie Christiaanse aanzienlijk aan kracht ingeboet. Dit laatste argument wordt nog verder verzwakt als de voorstellen van de Unie van waterschappen gebaseerd op de ideeën van de commissie Togtema voor de financiering van de waterschappen worden overgenomen. Het overnemen van deze voorstellen zal leiden tot een forse lastenverschuiving van de categorie ongebouwd naar de categorie gebouwd. Een kabinetsreactie op het standpunt van de Unie op het rapport van de commissie Togtema is nog in voorbereiding. Overigens is de cultuurgrondvrijstelling geen ongeoorloofde staatssteun, aldus de Europese Commissie (SG(2000) D/103619). Zij heeft in deze procedure overwogen dat een verschillend heffingssysteem dat rekening houdt met de intrinsieke aard van land dat gebruikt wordt voor primaire productiedoelinden, beschouwd kan worden als gerechtvaardigd door de opzet van het Nederlands belastingstelsel. Daarbij werd door de Europese Commissie van belang geacht dat landbouwondernemingen niet of niet in dezelfde mate genieten van de

¹ Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten: Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, juni 1983.

² Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden: belastingen omlaag, 1992.

gemeentelijke activiteiten die met de opbrengsten van de onroerende zaakbelastingen gefinancierd worden.

Op 13 juli 2001 is het rapport «Fiscale vergroening: een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten» 2000 aan de Tweede Kamer aangeboden. Dit rapport geeft meer inzicht in de effecten op de bedrijfseconomische situatie van land- en tuinbouwbedrijven en op het milieu, ingeval de vrijstelling voor cultuurgrond wordt afgeschaft. De werkgroep Vergroening van het fiscale stelsel II concludeert in haar rapport dat het opheffen van de vrijstelling een neutraal tot negatief effect op het milieu zal hebben voor bedrijven die blijven voortbestaan. Verder zal een beperkt aantal bedrijven naar verwachting de bedrijfsvoering staken. Afhankelijk van de aanwending van de daarmee vrijkomende grond, kan dit een positief milieu-effect hebben¹. Overigens adviseert de Werkgroep Vergroening II overwegend negatief over het afschaffen van de cultuurgrondvrijstelling. Recent is afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling door het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden in haar, in opdracht van de VNG opgestelde, «Rapport Gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw» bepleit. In dit rapport wordt in het algemeen gepropageerd om vrijstellingen die een subjectief element bevatten, zoals de vrijstelling voor cultuurgrond, uit de onroerende zaakbelastingen (objectieve belastingen) te schrappen. Met subjectief element wordt in dit kader bedoeld dat de vrijstelling dusdanig uitwerkt dat van een bepaalde economische sector geen belasting wordt geheven. Overigens zou een mogelijke afschaffing in de onroerende-zaakbelastingen van de vrijstelling voor cultuurgrond wel tot gevolg hebben dat de WOZ-kosten toenemen in verband met de waardering van cultuurgrond. Daarentegen zal de heffingsgrondslag van niet-woningen met meer dan twintig procent (= circa 50 miljard euro) stijgen.

5.4.2 Vrijstelling voor kassen en ondergrond

De vrijstelling voor kassen inclusief de ondergrond is ingevoerd in 1971 en hangt nauw samen met de vrijstelling van cultuurgrond. Recent is door het ESBL geadviseerd om deze vrijstelling af te schaffen, omdat handhaving niet zou passen binnen het systeem van de onroerende zaakbelastingen². Afschaffen van de vrijstelling voor kassen lijkt in de rede te liggen op het moment dat ook de vrijstelling voor cultuurgrond zou worden geschrapt

5.4.3 Vrijstelling van ongebouwde eigendommen op Natuurschoonwetlandgoederen en vrijstelling van natuurterreinen

De vrijstellingen van ongebouwde eigendommen op Natuurschoonwetlandgoederen en natuurterreinen in beheer van bepaalde rechtspersonen zijn in 1970 naar aanleiding van een amendement ingevoegd. De vrijstelling van ongebouwde eigendommen op natuurschoonwetlandgoederen zou in het belang zijn van de recreatie en het toerisme. Ook speelde het geringe rendement van landgoederen een rol. De invoering van de vrijstelling van natuurterreinen is niet nader gemotiveerd. Mogelijk draagt de vrijstelling bij aan het beperken van de kosten die moeten worden gemaakt voor het in eigendom hebben van een natuurterrein. Dit kan een relevante factor zijn bij de beslissing om een natuurterrein te beheren, mede gelet op het feit dat natuurterreinen over het algemeen nauwelijks rendement genereren. De regering was destijds tegen invoering van beide vrijstellingen, omdat hierdoor de gemeentelijke autonomie te veel zou worden beperkt.

Recent heeft het ESBL opgemerkt dat zowel de vrijstelling van ongebouwde eigendommen op Natuurschoonwetlandgoederen als de vrijstelling van natuurterreinen, gelet op het objectieve en zakelijke karakter van

¹ Fiscale vergroening: een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten.

² ESBL, Rapport Gemeentelijke Belastingen in de 21e eeuw, p. 88.

de onroerende zaakbelastingen, niet gehandhaafd zouden behoren te worden.

Het VNG zal haar standpunt bepalen over het ESBL-rapport. Daarna zal het kabinet reageren.

5.5 Invorderingswet 1990 en Successiewet 1956

Indien een onderneming wordt geschonken of door vererving overgaat, kan het verschuldigde schenkings- of successierecht tot financiële problemen leiden die de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen. Dit is vanuit sociaal-economisch belang niet wenselijk. Daarom was met ingang van 1 januari 1997 in de Invorderingswet 1990 een regeling opgenomen om de druk van de schenkings- en successiebelasting bij bedrijfsopvolging te verminderen. De regeling hield onder meer in dat een deel van het successie- of schenkingsrecht dat kan worden toegerekend aan ondernemingsvermogen werd kwijtgescholden mits de onderneming gedurende een periode van vijf jaar na de vererving (bij schenking 10 jaar) werd voortgezet. De kwijtschelding werd verleend voor de belasting die kon worden toegerekend aan tot het ondernemingsvermogen behorende quota op en landbouwgrond voor zover de waarde daarvan uitging boven de waarde in verpachte staat. Verder kwam de belasting die kon worden toegerekend aan 25% van het overige ondernemingsvermogen voor kwijtschelding in aanmerking. Het nog resterende successie- of schenkingsrecht kon in tien jaarlijkse termijnen worden voldaan indien de nalatenschap onvoldoende vrije middelen bevatte om de belasting te voldoen. Met ingang van 1 januari 2002 is de regeling in de Invorderingswet 1990 vervangen door een faciliteit voor bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956. Een van de redenen daarvoor was dat de vormgeving van de regeling in de Invorderingswet als moeizaam werd ervaren; de regeling past naar zijn aard beter in een heffingswet. De regeling houdt in dat een deel van het successie- of schenkingsrecht dat de bedrijfsopvolger verschuldigd is over het ondernemingsvermogen wordt opgenomen in een conserverende aanslag. Indien de onderneming overeenkomstig de wettelijke voorwaarden gedurende een periode van vijf jaar is voortgezet wordt de conserverende aanslag verminderd tot nihil, waardoor effectief een vrijstelling is gecreëerd voor dat deel van het ondernemingsvermogen. Naast een wijziging in de technische vormgeving hebben ook een tweetal inhoudelijke wijzigingen plaatsgevonden. In plaats van de specifieke regelingen voor quota en landbouwgronden die in de vroegere regeling voor bedrijfsopvolging waren opgenomen, wordt in de huidige regeling op een meer generieke wijze een adequate voorziening geboden voor ondernemingen met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement. Het gaat hierbij om de regeling die is opgenomen in artikel 35c, eerste lid, van de Successiewet 1956, op grond waarvan een combinatie van een hoge intrinsieke waarde gekoppeld aan een laag rendement, een situatie die in de landbouw vaak voorkomt, als waardedrukkende factor in aanmerking kan worden genomen. Verder is het deel van het ondernemingsvermogen dat buiten de heffing blijft verhoogd van 25% naar 30% waarmee een verdere lastenverlichting voor de bedrijfsopvolger wordt bewerkstelligd.

5.6 Regulerende energiebelasting

In de REB is een bijzonder tarief voor aardgas – en voor minerale oliën, indien geen aansluiting aanwezig is voor aardgas – opgenomen ten behoeve van de glastuinbouwsector. Eind 1999 heeft de Europese Commissie na toetsing onder meer op criteria van tijdelijkheid en degressiviteit van de steun haar goedkeuring gehecht aan een bijzondere regeling voor de glastuinbouw in de REB voor de jaren 1999, 2000 en 2001. Tevens betrok de Commissie in haar overweging dat duidelijke milieu-

doelen, waaronder energiebesparing, aan de tuinbouw werden opgelegd. De bijzondere regeling voor de glastuinbouw hield in dat in 1999 het tot dan bestaande nihil tarief nog werd toegepast, terwijl de sector voor de jaren 2000 en 2001 in de heffing werd betrokken op een wijze die was gebaseerd op een vergelijking van de glastuinbouwsector met andere energie-intensieve bedrijven (Kamerstukken II 1999–2000, 26 972, nr. 3).

In de loop van 2001 is met de Europese Commissie besproken op welke wijze vervolg moest worden gegeven aan de regeling voor de periode na 2001. Met haar beschikking van medio december 2001 heeft de Commissie haar instemming gegeven aan een aangepaste regeling. Deze regeling kent dezelfde berekeningsgrondslag als de voor 2001 geldende maatregel, met dien verstande dat een correctie is toegepast om het effect van de generieke belastingvermindering van € 142 volgend uit artikel 36j van de Wet belastingen op milieugrondslag (WBM) in relatie tot de onderhavige regeling tot uitdrukking te laten komen. Tevens is voorzien in een verhoging van het huidige tarief met 10% bij de inwerkingtreding per 1 januari 2002 en een verdere verhoging met 10% per 1 januari 2005 voor een periode van drie jaar per 1 januari 2005. Hierbij zij opgemerkt dat de procentuele verhoging niet van toepassing is op de correctie van de generieke belastingvermindering. Een en ander heeft tot gevolg dat de goedkeuring van de Europese Commissie toestaat het tarief voor de periode 2002 tot en met 2004 vast te stellen op 1,37% van het reguliere tarief per 1 januari 2002, en voor de periode 2005 tot en met 2007 op 1,42% van dat tarief.

De resulterende aanpassing van de bijzondere tarieven in de REB voor de glastuinbouw per 1 januari 2002, zal bij voorstel van wet aan het parlement ter goedkeuring worden voorgelegd. (Kamerstukken II 2001–2002, 28 000 IXB, nr. 14). De verhoging van deze tarieven per 1 januari 2005 zal te zijner tijd separaat per wet worden vastgesteld.

6. CAPITA SELECTA

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een aantal specifieke onderwerpen nader geanalyseerd. Het betreft onderwerpen die een duidelijke link hebben met het thema fiscaliteit, landbouw en natuurbeleid en waarvoor nadere uitdieping is toegezegd.

6.2 Nota grondbeleid

6.2.1 Inleiding

In de Nota Grondbeleid is opgenomen dat de problematiek van het bevorderen van het aanbod van grond aan de overheid voor het realiseren van groene doelen, nadrukkelijk zal worden betrokken in de onderhavige nota Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid. Jaarlijks moet in dit kader zo'n 7500 hectare grond door Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) worden aangekocht, waarbij BBL geen prijsleider mag zijn. Het aanbod van grond komt vooral uit de landbouwsector. Grond wordt aangeboden als de landbouwer zijn bedrijf staakt of verplaatst. Belastingheffing weegt mee bij beslissingen van landbouwers over de wijze en het tijdstip van staking of verplaatsing. In dat kader zouden aanpassingen in fiscale wetgeving en beleid drempelverlagend kunnen werken. Uiteraard is de fiscaliteit hier niet het enige relevante instrument. Zij kan niet los worden gezien van andere grondverwervingsinstrumenten. Op dat punt wordt verwezen naar de Nota Grondbeleid.

In de Nota Grondbeleid zijn een drietal specifieke fiscale aandachtspunten genoemd: de belastingheffing over stakingswinsten, de rol van de overdrachtsbelasting bij verplaatsingen en de beperkte opzet van de regeling voor doorschuiving bij overheidsingrijpen in de inkomstenbelasting. Deze aandachtspunten zien alle op de aanbodzijde van de grondmarkt. Het is daarnaast ook mogelijk om te bezien wat de fiscaliteit doet voor de vraagzijde van de grondmarkt. Zo is in de praktijk gesignaleerd dat de hervestigersproblematiek (zie ook paragraaf 5.1.1) een prijsopdrijvend effect kan hebben. Beoordeling van de hiervoor gesignaleerde punten zal hierna plaatsvinden, rekening houdende met de vraag welk effect zij hebben op de verwerving van grond voor groene doelen door de overheid. Naast voornoemde punten is in de nota grondbeleid ook aandacht besteed aan de mogelijkheid om een openruimteheffing in te voeren. Dit punt wordt separaat onderzocht en komt niet in de onderhavige nota aan de orde.

De genoemde punten zijn ook onderwerp van studie in de werkgroep Fiscale Vergroening II geweest. Deze werkgroep heeft haar rapport op 11 juli 2001 aan de staatssecretaris van Financiën aangeboden. Het rapport is op 13 juli 2001 aan de Tweede Kamer gezonden. Met betrekking tot de genoemde punten heeft het kabinet geen standpunt ingenomen, behoudens met betrekking tot de voorstellen tot verruiming van de doorschuifregeling in het kader van de EHS, die is opgenomen in het Belastingplan 2002.

6.2.2 Stakingswinst

In de nota Grondbeleid wordt de suggestie gedaan om de stakingsvrijstelling, die in het kader van de Belastingherziening 2001 voor alle ondernemers aanzienlijk is beperkt, te verhogen voor die landbouwers die hun bedrijf definitief beëindigen en de grond verkopen aan Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL).

Met het voorstel voor deze maatregel wordt beoogd het grondaanbod voor groene doelen te vergroten. De werkgroep Fiscale Vergroening II wijst in haar analyse van het voorstel op het verschijnsel free-riders: tweederde van de ondernemers zou ook gestaakt hebben zonder de vrijstelling. Voorts is de stakingsvrijstelling in de Wet IB 2001 voor alle ondernemers sterk ingeperkt. (Her)invoering van een (ruimere) stakingswinstvrijstelling voor een specifieke groep ondernemers valt – nog afgezien van de staatssteunproblematiek – niet te rijmen met het streven naar een zoveel als mogelijk gelijke behandeling van ondernemers. Daarnaast zorgt de werking van de landbouwvrijstelling er thans voor dat de voorgestelde vrijstelling nu juist geen toepassing zou vinden op stille reserves in grond: daarmee ontbreekt een directe link tussen de faciliteit en het beleidsdoel (meer grond voor groene doelen).

Een vrijstelling van belastingheffing over de stakingswinst wordt door het kabinet niet wenselijk geacht.

6.2.3 Overdrachtsbelasting

Eén van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting ziet op de hervestiging van een landbouwbedrijf bij verplaatsing vanuit beoogd EHS/SGR-gebied of verplaatsing vanwege ruimtelijke ordening. Deze beide redenen om te verplaatsen vragen een aparte beoordeling. In beide situaties geldt dat de vrijstelling bij de verplaatsing van een geheel bedrijf op de vervangende grond van toepassing is (tot maximaal de waarde van de afgestande grond), mits de afgestane grond voor meer dan 50 procent in het beoogde EHS-gebied ligt. Als minder dan 50% van de te vervangen grond

van een landbouwbedrijf in het beoogde EHS-gebied ligt, geniet de landbouwer slechts een pro rata vrijstelling van overdrachtsbelasting.

In de regeling «vrijstelling overdrachtbelasting hervestiging landbouwbedrijven» is verwoord in welke gevallen, die als gevolg van ruimtelijk beleid van de overheid van functie veranderen, vrijstelling geldt.

Van de zijde van het kabinet is nagegaan of de geldende regeling voldoende ruimte biedt om van deze vrijstelling gebruik te maken voor de recente nieuwe categorieën van rijksbeleid.

Gelet op de tekst van artikel 1 van de regeling blijkt de vrijstelling ook toepasbaar voor de in de 5e Nota over de Ruimtelijke Ordening genoemde gebieden, zoals voor de Nationale Landschappen, Regionale Parken, Ruimte voor watergebieden en Belvederegebieden.

Om die reden behoeft de regeling geen aanpassing.

Verplaatsing vanuit beoogd EHS-gebied.

Als minder dan 50% van de grond van een landbouwbedrijf in de EHS ligt, geniet de landbouwer slechts een pro rata vrijstelling van overdrachtsbelasting. Eerder is, onder meer in de werkgroep vergroening II voorgesteld om dit percentage van 50% te verlagen. De gedachte hierachter is dat van een vrijstelling voor gevallen waarin minder dan 50% van de grond in de EHS ligt, een stimulerend effect op verplaatsingen uit zal gaan. De vrijgekomen grond is dan beschikbaar op de markt en kan worden aangewend voor de realisatie van de EHS.

De werkgroep Fiscale Vergroening II merkt naar aanleiding van dit voorstel op dat de faciliteit ruimer wordt, naarmate het percentage grond dat in de EHS ligt kleiner is. In diezelfde mate is het dus moeilijker verdedigbaar om een volledige vrijstelling op het conto van de realisatie van de EHS te schrijven. In samenhang hiermee speelt ook hier de free-ridersproblematiek: veel ondernemers zouden ook zonder de vrijstelling hun bedrijf hebben verplaatst. Overigens ziet de Werkgroep Vergroening II wel ruimte voor verruiming van de vrijstelling.

Het voorstel als hiervoor beschreven wordt door het kabinet niet wenselijk geacht.

6.2.4 Doorschuiven bij overheidsingrijpen

Landbouwers die hun bedrijf verplaatsen waarbij fiscaal sprake is van staking, moeten afrekenen. Is de staking het gevolg van overheidsingrijpen, dan kan de winst worden uitgesteld of doorgeschoven met toepassing van de herinvesteringsreserve (HIR). Onder overheidsingrijpen valt niet een vrijwillige verplaatsing in het kader van de realisatie van de EHS/SGP's. Het kabinet is echter van oordeel dat ondernemers zich door de gevolgen van overheidsinterventie in het kader van de totstandkoming van de EHS/SGP's gedrongen kunnen voelen te staken of te verplaatsen. Daarom is in het Belastingplan 2002 III-Natuur, milieu en vervoer (28 014) een uitbreiding van de doorschuiffaciliteit bij staking door overheidsingrijpen tot verplaatsingen in het kader van de totstandkoming van de EHS/SGP's voorgesteld.

6.2.5 Grondmarkt, herinvesteringsreserve en vrijstelling in de overdrachtsbelasting

In de praktijk is het volgende knelpuntesignaleerd. In de situatie dat een agrariër bij een verplaatsing vanwege ruimtelijke ordening, wordt uitgekocht door bijvoorbeeld een projectontwikkelaar, ontvangt hij een aanzienlijke som geld die de WEVAB-waarde van de grond binnen het bedrijf waarschijnlijk ver zal overstijgen. Het ontvangen geld kan de verko-

pende agrariër benutten om op een andere plaats grond te kopen ten behoeve van zijn bedrijfsuitoefening. Het vele geld dat de agrariër te besteden heeft, kan zorgen voor een prijsopdrijvend effect op de grondmarkt. Met toepassing van de HIR kunnen niet-agrarische winsten op grond (voorheen de zogenoemde bestemmingswijzigingswinsten) namelijk fiscaal geruisloos worden doorgeschoven en afgeboekt op vervangende grond. Hoewel over deze winsten bij latere realisatie alsnog moet worden afgerekend, leidt de doorschuiving van deze winsten in eerste instantie tot een opleving van de hervestigersproblematiek. Daarnaast is deze agrariër bij een verplaatsing vanwege ruimtelijke ordening veelal ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd over de nieuw aangekochte grond. Om een hernieuwde opwaartse druk op de grondprijzen te voorkomen, kan toepassing van de HIR in dit soort situaties voor wat betreft de cultuurgrond beperkt blijven tot de agrarische winst. Daarnaast kan ervoor worden gekozen om de vrijstelling in de overdrachtsbelasting zodanig aan te passen dat voortaan uitsluitend vrijstelling wordt verleend voor zover de waarde van de nieuwe grond de waarde van de vervangen grond niet te boven gaat.

6.3 Continueringsvrijstelling

Het Nederlands Agrarisch Jongeren Kontakt (NAJK) heeft het voorstel gedaan om een zogenoemde continueringsvrijstelling in te voeren. In de gedachtenwisseling met de Tweede Kamer in het kader van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Ondernemerspakket 2001 is op dit voorstel kort ingegaan. De Tweede Kamer heeft daarop een motie van het (voormalig) kamerlid Reitsma aanvaard, waarin de regering wordt verzocht alle aspecten van de continueringsregeling te onderzoeken en de Kamer daarover te rapporteren (Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 19). Conform de suggestie die de staatssecretaris van Financiën richting de Kamer al deed, is deze analyse meegenomen in de onderhavige nota.

Werking continueringsvrijstelling

Het voorstel van het NAJK heeft tot doel bedrijfsovernames te stimuleren. Daartoe zou de stakingsaftrek bij continuering van het bedrijf (opvolging) moeten worden omgezet in een continueringsvrijstelling van maximaal € 27 227. De continueringsvrijstelling zou moeten gelden voor de winst die de overdragende ondernemer (de ouder) behaalt bij de overdracht van zijn onderneming mits de overnemer (het kind) de onderneming voortzet. De continueringsvrijstelling zou een voorwaardelijke stakingsvrijstelling moeten zijn. Wordt de onderneming na overname binnen bepaalde termijn (bijvoorbeeld 5 jaar) toch beëindigd, dan vervalt de continueringsvrijstelling (al dan niet gedeeltelijk). Er kan dan worden gekozen voor heffing bij de overdrager of de overnemer.

Beoordeling

In de beoordeling van het voorstel spelen onder meer de volgende aspecten een rol.

De bedoeling van de continueringsvrijstelling is om overname en voortzetting van de onderneming te stimuleren. De gedachte is dat de stakende ondernemer zich door de faciliteit verplicht voelt een lagere koopprijs te bedingen bij de overnemer. De verwachting is dat dit effect waarschijnlijk vooral bereikt zou kunnen worden in familieverhoudingen en minder bij een overdracht aan een derde.

- Om te voorkomen dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun dan wel dat strijd ontstaat met het gelijkheidsbeginsel, zal de regeling generiek moeten werken (voor alle zelfstandige ondernemers). Dit brengt een groot budgettair beslag met zich mee.
- In feite wordt met de introductie van een continueringsvrijstelling getracht het effect van het verlagen van de stakingsvrijstelling en het

afschaffen van het bijzonder tarief van 45% te verminderen. Aan het aanpassen daarvan hebben echter diverse overwegingen ten grondslag gelegen, waaronder tariefsverlaging over de gehele linie.

- Het is voor ondernemers op dit moment voorts al mogelijk om met gebruikmaking van de doorschuiffaciliteit de onderneming over te dragen. Deze faciliteit heeft een vergelijkbaar effect als een continueringsvrijstelling, met dien verstande dat de belastingclaim behouden blijft. Ook door toepassing van deze faciliteit kan de prijs van de onderneming bij overdracht aan een mede-ondernemer of werknemer worden verlaagd, in dit geval doordat degene die de onderneming verkoopt, niet hoeft af te rekenen over de belastingclaims op stille reserves en fiscale reserves omdat de belastingclaim overgaat op de voortzetter.
- Deze doorschuiffaciliteit kan niet worden toegepast op de winst ter zake van de opgebouwde oudedagsreserve (FOR). Bij een continueringsvrijstelling zou zonder nadere voorziening die vrijstelling ook betrekking hebben op de FOR. Vraag is of dit logisch is. De belastingplichtige heeft de keuze om een FOR op te bouwen en daarmee belastinguitstel te genieten. Inherent daaraan is dat te zijner tijd moet worden afgerekend over de opgebouwde FOR.

Terugbetaling van de continueringsvrijstelling door de verkoper

- Voor de koper is de continueringsvrijstelling in deze variant een loterij zonder nieten. De verkoper krijgt de vrijstelling zolang de onderneming door de koper nog bijvoorbeeld 5 jaar wordt gedreven. Het is de bedoeling dat als gevolg hiervan de koopprijs voor de koper wordt gedrukt. Stopt de koper de onderneming binnen deze 5 jaar, dan betaalt de verkoper (een deel) van de vrijstelling terug. De koper mag zijn prijsvoordeel houden, behoudens voorzover verkoper en koper civielrechtelijk anders zijn overeengekomen.

Terugbetaling van de continueringsvrijstelling door de koper

- In deze variant krijgt de koper van de onderneming als het ware een strafheffing op het moment dat hij zijn onderneming binnen vijf jaar staakt (zoals door overdracht).
- Het voordeel van deze variant ten opzichte van de variant «terugbetaling door de verkoper» is dat de sanctie rechtstreeks wordt neergelegd bij degene die zich niet houdt aan het niet-stakingsbeding.

Conclusie

Gelet op het voorgaande wijst het kabinet invoering van een continueringsvrijstelling af. Invoering van een continueringsvrijstelling zou een groot budgettair beslag met zich brengen terwijl er al een fiscale regeling bestaat waardoor de koopprijs voor de overnemer lager kan uitpakken, namelijk de doorschuifregeling. Vraag is wat de toegevoegde waarde van een continueringsvrijstelling zou zijn. Deze lijkt vooral te liggen in het (deels) voorkomen van een fiscale afrekening over de FOR. Het doorbreken van de systematiek die is gekozen voor de fiscale begeleiding van de FOR lijkt echter niet wenselijk. Invoering van een continueringsvrijstelling lijkt beleidsmatig nauwelijks te onderbouwen en heeft derhalve geen prioriteit.

6.4 Waterschapsfinanciering

In opdracht van de Unie van Waterschappen heeft de zogenoemde commissie Togtema onderzoek gedaan naar de mogelijkheden van een heldere – vereenvoudigde – financieringsstructuur. Knelpunt in de bestaande situatie vormt de veelheid van het aantal heffingen, heffingsmaatstaven en heffingsplichtigen. In het rapport van de commissie, («Waterschapsbelastingen in de 21e eeuw», oktober 1999) zijn voorstellen

gedaan om de bestaande waterschapsbelastingen te vereenvoudigen. In het kort komen de voorstellen neer op de introductie van twee heffingen:

- Een *zuiveringsheffing* ten behoeve van de financiering van het waterkwaliteitsbeheer;
- Een *watersysteemheffing* voor de financiering van het watersysteembeheer. Deze heffing bestaat uit een ingezetenenheffing, een omslag gebouwd en een omslag ongebouwd.

De Unie van Waterschappen gaat in haar standpunt ook uit van een zuiveringsheffing en een watersysteemheffing. De voorstellen zoals die nu voorliggen brengen naar verwachting aanzienlijke lastenverschuivingen tussen de verschillende categorieën belanghebbenden met zich mee. In het voorgestelde systeem gaat de categorie ongebouwd minder waterschapslasten betalen. In de categorie ongebouwd zijn veel agrariërs vertegenwoordigd. Agrariërs zullen daarvan profiteren.

Aan een kabinetsreactie op de voorstellen van de Unie wordt op dit moment gewerkt. Na bespreking van deze reactie in de Kamer kan het eventuele traject van wijziging van de Waterschapswet starten.

6.5 Bestrijdingsmiddelenheffing

In de nota «Zicht op gezonde teelt» heeft het kabinet aangegeven positief te staan tegenover de motie Stellingwerf (Kamerstukken II 2000/2001, 27 400 XIV, nr. 37 gewijzigd nr. 50) en de optimale vormgeving van een heffing op gewasbeschermingsmiddelen te bezien, mede ten behoeve van de omslag naar geïntegreerde gewasbescherming. Wel constateerde het kabinet in de nota enkele problemen met betrekking tot een gerichte terugsluis naar de betrokken sectoren. Om die reden is de reikwijdte van fiscale instrumenten voor een gerichte terugsluis onderzocht in het kader van de nota Fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid.

Analyse van het fiscale instrumentarium ten behoeve van een gerichte terugsluis van de heffing heeft tot de conclusie geleid dat het zeer moeilijk is een fiscaal pakket samen te stellen dat de heffing volledig naar de betrokken sectoren terugsluist, dat uitvoerbaar is en dat tevens aan de communautaire regels voor staatssteun voldoet. Andere – niet fiscale – vormen van terugsluis bieden deze mogelijkheid wellicht wel, maar passen niet binnen de huidige begrotingsafspraken van het kabinet; zij kunnen overigens wel onderwerp van discussie zijn bij nieuwe afspraken voor een volgende periode. Met betrekking tot de vormgeving van een eventuele heffing op gewasbeschermingsmiddelen is inmiddels in interdepartementaal overleg geconcludeerd dat een heffing met het oog op het gehanteerde beleids- en begrippenkader en de uitvoeringspraktijk bij voorkeur zou moeten worden ingekaderd in de Bestrijdingsmiddelenwet 1962. De heffing – waarbij gedacht kan worden aan een tarief van bijvoorbeeld € 4,50 – zou daarbij dienen te worden opgelegd aan de producent/importeur die de gewasbeschermingsmiddelen levert, waarbij als heffingsgrondslag zou dienen te gelden het aantal kilogrammen actieve stof ten aanzien van chemische gewasbeschermingsmiddelen.

Het kabinet stelt voor om een wetsvoorstel voor een heffing op gewasbeschermingsmiddelen op basis van de hierboven aangegeven uitgangspunten tijdens deze kabinetsperiode verder inhoudelijk voor te bereiden zodat, mocht ten gevolge van eventuele toekomstige verruiming of aanpassingen van het begrotingskader een adequate terugsluis van de heffing alsnog gerealiseerd kunnen worden, dat voorstel alsdan op korte termijn in procedure kan worden gebracht.

6.6 Fiscaliteit en natuurbeleid

Bij de behandeling van de LNV-begroting 2002 is een motie van het lid Klein Molenkamp, c.s. (TK 2001–2002, 28 000, XIV, nr. 11) aangenomen. In de motie wordt de regering verzocht om in overleg met de uitvoerende organisaties een inventarisatie te maken van fiscale belemmeringen in het huidige natuurbeleid en een overzicht op te stellen van mogelijke fiscale stimulansen voor natuurbeheer door agrariërs en particulieren en deze binnen een half jaar aan de Kamer voor te leggen.

Naar aanleiding hiervan wordt het volgende opgemerkt. In de Nota naar aanleiding van het verslag over het Belastingplan 2002 III is reeds aangegeven dat er op het gebied van de fiscaliteit veel wordt gedaan om de uitvoering van het natuurbeleid te vergemakkelijken. Daarbij is er op gewezen dat inkomsten uit natuurterreinen en bossen in bezit van particulieren vrijgesteld zijn van inkomstenbelasting via een vrijstelling in box III. Verder behoren voordelen uit bosbedrijf op grond van de bosbouwvrijstelling, indien de belastingplichtige daarvoor kiest, niet tot de winst uit onderneming en gelden voor natuurschoonwetlandgoederen speciale faciliteiten in de schenkings- en successiesfeer. Voorts worden agrariërs die gevestigd zijn in het EHS-gebied op een fiscaal positieve manier gestimuleerd het bedrijf te verplaatsen, via een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting en via de in het Belastingplan 2002 III opgenomen verruiming van het begrip overheidsingrijpen in de inkomstenbelasting. Ook kan er nog op worden gewezen dat natuurprojecten van zowel publiekrechtelijke organisaties als van particulieren voor groenfinanciering in aanmerking kunnen komen.

Verder is in het verslag opgemerkt dat het kabinet voornemens is de beschikbare f 10 miljoen voor natuur aan te wenden in de sfeer van de inkomstenbelasting ten behoeve van de reeds bestaande vrijstelling van subsidies die worden toegekend voor de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur. Het kabinet stelt nu concreet voor, onder voorbehoud van instemming van de Europese Commissie, de vrijstelling per 1 januari 2002 te verhogen van 90% tot 100%. Subsidies voor natuur op grond van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 kunnen hierdoor geheel buiten de heffing blijven. Subsidies die zien op de aanleg van bos, maar een landbouwcomponent bevatten, waarop de bosbouwvrijstelling bijgevolg niet van toepassing is, blijven hierdoor eveneens geheel buiten de heffing. Overigens zullen deze voorstellen nog de goedkeuring behoeven van de EC (staatssteun). Met het voorgaande is invulling gegeven aan de aankondiging in de antwoorden op de kamervragen van de leden Snijder-Hazelhoff en De Vries.

Overleg met uitvoerende organisaties

Uit overleg met de uitvoerende organisaties kwam naar voren dat er mogelijk fiscale knelpunten zijn met betrekking tot de realisatie van de EHS, de realisatie van bos en natuur en de realisatie van agrarisch natuurbeheer. Met de laatste twee punten wordt gedoeld op gebruikmaking van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 en de Subsidieregeling agrarisch natuurbeheer.

Voor wat betreft de mogelijke knelpunten met betrekking tot de realisatie van de EHS wordt opgemerkt dat hieraan tegemoet gekomen is in het recent aangenomen Belastingplan 2002 III waarin het voorstel was opgenomen tot verruiming van het begrip overheidsingrijpen in de inkomstenbelasting, waardoor fiscale afrekening bij bedrijfsverplaatsing op dat moment achterwege kan blijven. Verder geldt een geheel of gedeeltelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting voor grond bij bedrijfsverplaatsing vanuit de EHS/SGP. Voor wat betreft de fiscale knelpunten bij de

genoemde subsidieregelingen wordt gewezen op de hierna opgenomen voorstellen tot verruiming van de vrijstelling voor ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur van 90% tot 100%. Hiermee zijn deze knelpunten naar de mening van het kabinet opgelost.

Voor de overige door de organisaties ingebrachte knelpunten, te weten de hoogte van de waterschapslasten voor bos en natuur, de aanwending van de opbrengst van de grondwaterbelasting in verband met onttrekking van grondwater door derden, de toepassing van de vrijstelling van accijns op biobrandstoffen en smeermiddelen voor toepassingen in de bosbouw en natuur, de optieregeling bij ondernemers in de bosbouw en de invoering van de investeringsaftrek en de vrije afschrijving bij natuur- en bosbedrijven, ziet het kabinet geen aanleiding tot aanvullende fiscale maatregelen. De hoogte van de waterschapslasten komt zo mogelijk aan de orde in de kabinetsreactie op de aanbevelingen van de Commissie Togtema. Eventuele vrijstelling van accijns voor bio-diesel en smeermiddelen is bezien in het kader van de uitvoering van de moties Hofstra en Crone (Kamerstukken II, 2000–2001, 27 400 IXB, nr. 32 en 33). De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn brief van 28 september 2001 de Tweede Kamer geïnformeerd dat hij in het kader van een experiment bereid is om in een aantal specifieke gevallen vrijstelling van accijns voor het gebruik van biodiesel te verlenen. De toepassing van investeringsfaciliteiten hangt samen met de vraag of de bosbouwer fiscaal ondernemer is, en zo ja of hij geopteerd heeft voor de optieregeling voor belastingheffing. Hierin valt dus geen knelpunt te onderkennen.

Een ander opgebracht punt betreft het niet kunnen toepassen van de vrijstelling voor landgoederen in box III voor vruchtgebruikconstructies op NSW-landgoederen. Voor de vrijstelling van box III geldt dat sprake moet zijn van de volledige, onbezwaarde eigendom van een landgoed. Dit punt is uitvoerig aan de orde geweest in de parlementaire discussie over de Belastingherziening 2001 en is toen door het kabinet niet overgenomen. Er is geen reden daar thans op terug te komen.

Met het voorgaande acht het kabinet de motie te hebben uitgevoerd.

6.7 Bosbouwsubsidies

Op 4 oktober 2001 hebben de leden van de Tweede Kamer Snijder-Hazelhoff en De Vries (beiden VVD) vragen gesteld over de belastbaarheid van bosbouwsubsidies. De vragen zijn gericht aan de staatssecretarissen van LNV en Financiën. In het op 28 november 2001 gegeven antwoord op deze vragen is de inhoudelijke beoordeling van deze zeer complexe problematiek aangekondigd in de onderhavige nota. In het kort gaat het om de vraag of het wenselijk is dat bosbouwsubsidies gedeeltelijk in de belastingheffing worden betrokken.

Een aantal bosbouwsubsidies bevatten zowel landbouw- als bosbouwcomponenten. De belastingdienst is, gelet op het arrest van de Hoge Raad van 16 december 1998, BNB 1999, 102, van mening dat het subsidiedeel dat toe te schrijven is aan het landbouwbedrijf belast is. Het gaat hier allereerst om de subsidies voor inkomensderving op grond van artikel 2, onderdeel b, van de Regeling stimulering bosuitbreiding op landbouwgronden. Deze regeling is in 1993 in werking getreden. Voorts strekt de vraag zich uit tot subsidies voor functiewijziging op grond van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 en de beheerssubsidie op grond van de Subsidieregeling agrarisch natuurbeheer.

Het kabinet acht het beleidsmatig minder wenselijk als de ontwikkeling en instandhouding van bos zou stagneren, mede omdat procedures over de

mate van belastbaarheid van bosbouwsubsidies nog jarenlange onzekerheid met zich zouden brengen. Om die reden heeft het kabinet besloten de reeds bestaande vrijstelling voor de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel h, van de Wet IB 2001, mits instemming wordt verkregen van de Europese Commissie, te verruimen. Concreet betekent dit dat subsidies voor inkomensderving op grond van artikel 2, onderdeel b, van de Regeling stimulering bosuitbreiding op landbouwgronden, voor zover zij niet onder de bosbouwvrijstelling vallen, met ingang van 1 januari 2002 worden vrijgesteld. Dit geldt niet voor subsidies die op grond van deze regeling zijn toegekend in de periode 1993–2001. Op dat punt zal de staatssecretaris van Financiën een beleidsbesluit publiceren waarin het standpunt wordt ingenomen dat in ieder geval zal worden geaccepteerd dat de – onbelaste – bosbouwcomponent in de subsidies voor tijdelijk respectievelijk blijvend bos, 40% respectievelijk 80% bedraagt.

Subsidies voor functiewijziging op grond van de Subsidieregeling natuurbeheer 2000 en de beheerssubsidie op grond van de Subsidieregeling agrarisch natuurbeheer worden, met terugwerkende kracht vanaf de datum van inwerkingtreding van beide regelingen (1 januari 2000), eveneens vrijgesteld via de vrijstelling voor subsidies toegekend voor de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur, voor zover zij niet onder de bosbouwvrijstelling vallen. Deze verruiming betekent dat deze subsidies tot 1 januari 2002 derhalve voor 90% zijn vrijgesteld. Per 1 januari 2002 zal de vrijstelling verhoogd worden tot 100%.

6.8 Waarderingsgrondslag voor verpachte gronden in box III

Voorzover verpachte grond niet tot het ondernemingsvermogen van de verpachter, behoort de verpachte grond tot de grondslag van box III. Bezittingen in box III worden gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer. Bij verpachte grond betekent dit dat rekening moet worden gehouden met de feitelijke pachtdruk in het individuele geval. Daarbij speelt het volgende.

Pachtovereenkomsten kennen een grote diversiteit. Dit is afhankelijk van factoren als de duur van de overeenkomst en het al dan niet bestaan van een indeplaatsstellingsrecht. Vanwege de gevolgen van de inhoud van de pachtovereenkomst, is het zinvol in dit kader een nadere afbakening te hanteren. Daarbij staat voorop dat een dergelijke afbakening ziet op pachtovereenkomsten waar waarderingsvraagstukken het meest zullen voorkomen. Te denken valt aan langdurig verpachte grond (meer dan 20 jaar) die in gebruik is in de landbouw.

In de praktijk blijkt er behoefte te zijn aan een aantal vuistregels om een uitvoerbare waardering te bewerkstelligen. In het verleden gebeurde dat voor de waardering van verpachte grond in het kader van de vermogensbelasting ook. De volgende aanpak kan daarbij behulpzaam zijn.

Uitgangspunt is de vrije verkeerswaarde van de grond. Deze kan bijvoorbeeld gezamenlijk door de Belastingdienst en vertegenwoordigers van de verpachters en het landbouwbedrijfsleven in een platform worden vastgesteld. Deze partijen verklaren zich hieraan gebonden te achten.

Bij het bepalen van de vrije verkeerswaarde geldt dat:

- daadwerkelijke transacties van boer tot boer het uitgangspunt zijn;
- grond met een verwachtingswaarde door bijvoorbeeld een bestemmingswijziging, buiten beschouwing blijft;
- er een bandbreedte van + en -/ 20% van de aantallen transacties kan worden gehanteerd (van de 100 transacties worden de 20 laagste en de 20 hoogste geëlimineerd).

De pachtdruk is afhankelijk van een aantal factoren. Thans zijn deze strak geregeld in de Pachtwet. Een liberalisering van pacht zal door de bank genomen leiden tot een lagere pachtdruk. Slechts indien pachter en verpachter zelf kiezen voor een strakker regime, kan dit anders zijn. Nu wordt in de praktijk in het algemeen een pachtdruk van 60% als richtinggevend ervaren. Die druk kan in de toekomst dus afnemen.

Evaluatie

Mede in verband met het ingezette liberaliseringstraject voor pacht, lijkt het zinvol om eerst voor een periode van drie jaar de voorgaande methodek overeen te komen voor de waardering van verpachte grond in box III. Daarna, of zoveel eerder als dat nodig mocht blijken, kan een evaluatie en eventuele aanpassing aan gewijzigde omstandigheden plaatsvinden.

6.9 Duurzame ondernemingsaftrek (DOA)

Zoals in bijlage 2 is aangegeven, zijn voor de landbouw verschillende vormen van steun mogelijk. De steunmogelijkheden liggen, behoudens voor bijzondere situaties, vooral op het gebied van investeringssteun. De mogelijkheden voor het geven van exploitatiesteun, zoals de duurzame ondernemingsaftrek (DOA), zijn beperkt. De Europese Commissie staat daarom zeer kritisch ten opzichte van de toepasbaarheid van de DOA voor de duurzame landbouw, waaronder de biologische landbouw. Het overleg met de Commissie wordt echter voortgezet. Mocht de toepasbaarheid van de DOA in zijn huidige opzet niet mogelijk blijken, dan zal worden bezien of het, gelet op het Europese steunkader, mogelijk is om op andere wijze, bijvoorbeeld door uitbreiding van reeds bestaande faciliteiten, een stimulans te geven.

Afkortingenlijst

BSB	Brandstoffenbelasting
BTW	Omzetbelasting
B/PPP	Centrum voor Proces- en Productontwikkeling, een onderdeel van de Belastingdienst
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
DOA	Duurzame ondernemersaftrek
EHS	Ecologische hoofdstructuur
EIA	Energie-investeringsaftrek
ESBL	Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden
FOR	(Fiscale) oudedagsreserve
GLB	Gemeenschappelijk landbouwbeleid
HIR	Herinvesteringsreserve
IB	Inkomstenbelasting of Wet op de inkomstenbelasting 2001
IBO	Interdepartementaal Beleids Onderzoek
KIA	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (ook IA)
NAJK	Nederlands Agrarisch Jongeren Kontakt
LEI	Landbouw Economisch Instituut
LTO	Land- en tuinbouworganisatie Nederland
NSW	Natuurschoonwet 1928
MIA	Milieu-investeringsaftrek
OZB	Onroerende-zaakbelasting
R&D	Speur- en ontwikkelingswerk (research & development)
REB	Regulerende energiebelasting
SGR	Structuurschema Groene Ruimte
SPAKS	Speciale afdrachtkortingen (loonbelasting)
TAR	(Tante) Agaath-regeling
VAMIL	Willekeurige (voorheen vervroegde) afschrijving milieu-investeringen
VPB	Vennootschapsbelasting of Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WA	Willekeurige afschrijving
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WEVAB	Waarde in het economisch verkeer bij agrarische bedrijfsuitoefening
WTO	World Trade Organisation

1.1 Inleiding

Deze bijlage belicht fiscale faciliteiten voor ondernemers in de agrarische sector. Een deel van de faciliteiten is generiek. Dat betekent dat zij door iedere ondernemer kunnen worden gebruikt. Sommige generieke faciliteiten zijn echter naar hun aard overwegend gericht op landbouwers. Daarnaast zijn er ook faciliteiten die specifiek op landbouwers zijn gericht. Het onderscheid tussen generiek en specifiek wordt in de hierna volgende beschrijving niet expliciet vermeld.

De fiscale faciliteiten worden toegelicht per belasting. Daarbij worden de faciliteiten zoveel mogelijk ingedeeld per fase waarin een onderneming zich kan bevinden: start van een onderneming, uitoefening van de onderneming en staken van de onderneming. Per belasting worden daarnaast in een separate paragraaf de fiscale faciliteiten die bijdragen aan de ontwikkeling van bos en natuur beschreven.

1.2 Inkomstenbelasting

1.2.1 De start van een (landbouw)bedrijf

Een startende ondernemer kan een bestaand bedrijf overnemen of zelf een nieuw bedrijf beginnen. Starten met een bedrijf kan ook in deeltijd. In dat geval is de ondernemer naast een beginnend bedrijf (nog) in loondienst of heeft hij bijvoorbeeld een zorgtaak. Dit komt ook in de agrarische sfeer regelmatig voor, niet in de laatste plaats om het inkomen aan te vullen. Echte starters, in de zin van nieuwe bedrijven, komen in de agrarische wereld niet zo veel meer voor. Wel kunnen bedrijfsopvolgers in de agrarische sector fiscaal vaak nog als beginnende ondernemer (in de zin van de regeling durfkapitaal) worden gekwalificeerd. Hierna wordt op de specifieke fiscale faciliteiten voor starters ingegaan.

startersaftrek

Voor startende ondernemers wordt de zelfstandigenaftrek (zie hierna paragraaf 1.2.2) gedurende drie jaar verhoogd. Deze faciliteit biedt de starter de gelegenheid om in de eerste jaren meer geld in zijn onderneming te investeren.

willekeurige afschrijving

Startende ondernemers mogen op bepaalde bedrijfsmiddelen waarin zij in de jaren dat ook startersaftrek is genoten, geïnvesteerd hebben, willekeurig afschrijven. Er moet sprake zijn van een investering, de faciliteit werkt dus niet bij het doorschuiven van bedrijfsmiddelen. Willekeurige afschrijving betekent dat in plaats van de gewone afschrijvings-systematiek, op een volstrekt willekeurige manier kan worden afgeschreven op bepaalde investeringen. Willekeurige afschrijving kan liquiditeitsvoordelen opleveren.

durfkapitaal

De regeling voor durfkapitaal maakt het makkelijk voor beginnende ondernemers om achtergestelde leningen aan te trekken. Deze leningen moeten dienen ter financiering van vermogensbestanddelen die behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen. De vordering op de beginnende ondernemer behoort tot een maximum niet tot het inkomen uit sparen en beleggen (box III).

heffingskorting

Als extra stimulans is ook een heffingskorting voor durfkapitaal geïntroduceerd. Die korting bedraagt 1,3% van het bedrag aan durfkapitaal, met een maximum.

1.2.2 De uitoefening van een (landbouw)bedrijf

Inleiding

Hierna worden de fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting aangestipt die van belang kunnen zijn bij de uitoefening van het (landbouw)bedrijf.

Deze faciliteiten sluiten veelal aan bij de winstberekening en investeringen in bedrijfsmiddelen.

Winstberekening

Zoals bij iedere onderneming, is een landbouwbedrijf erop gericht om winst te maken. De belastbare winst is de winst vermindert met de ondernemersaftrek. Jaarwinst is de winst die is behaald in het boekjaar. Een boekjaar valt normaal samen met het kalenderjaar. Het is echter ook mogelijk de winst te berekenen over een gebroken boekjaar. In dat geval wordt de winst behandeld als winst van het kalenderjaar waarin het boekjaar eindigt.

De jaarwinst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik is een begrip uit de bedrijfseconomie. Belangrijke elementen van goed koopmansgebruik zijn dat de winst fiscaal pas wordt belast als hij is genoten, maar dat kosten al mogen worden genomen in het jaar dat ze zijn ontstaan (voorzichtigheidsbeginsel). Bij de berekening van de winst spelen de volgende regelingen een rol.

aanloopverliezen

Het komt voor dat ondernemers voordat zij fiscaal als ondernemer worden aangemerkt, kosten maken die achteraf gezien kunnen worden toegerekend aan de inmiddels ontstane onderneming. Dergelijke aanloopverliezen kunnen onder voorwaarden alsnog op het inkomen uit werk en woning in het eerste jaar als ondernemer in aftrek worden gebracht.

voorzieningen

Volgens goed koopmansgebruik kunnen ondernemers toekomstige kosten, die hun oorsprong hebben in de huidige bedrijfsvoering of die van het verleden, onder voorwaarden ten laste van de winst brengen vóórdat de kosten worden gemaakt. De voorwaarden zijn neergelegd in het besluit van 4 januari 2001, CPP 2000/3175.

fiscale reserves

In de IB bestaan 3 fiscale reserves: de egalisatiereserve, de herinvesteringsreserve en de oudedagsreserve.

egalisatiereserve

De egalisatiereserve is bestemd om kosten en lasten gelijkmatig te verdelen. Deze reserve is een uitwerking van het voorzichtigheidsbeginsel. Een ondernemer die aan het urencriterium voldoet (zie zelfstandigenaftrek) en nog geen 65 jaar is, kan onder voorwaarden jaarlijks 12% van de winst reserveren voor zijn oude dag (oudedagsreserve of FOR).

FOR

herinvesteringsreserve

De herinvesteringsreserve (HIR) vervangt de vroegere vervangingsreserve. Met de HIR kan de opbrengst bij verkoop van bedrijfsmiddelen worden gereserveerd om daarmee binnen een termijn van 3 jaar nieuwe bedrijfsmiddelen aan te kopen. De regeling maakt onderscheid tussen bedrijfsmiddelen die korter dan 10 jaar, langer dan 10 jaar en niet afschrijfbaar zijn. In zijn algemeenheid kan de opbrengst van bedrijfsmiddelen die langer afschrijfbaar zijn, altijd worden afgeboekt van bedrijfsmiddelen die korter afschrijfbaar zijn. Andersom is niet mogelijk; in die situatie moet worden voldaan aan de eis dat het gaat om bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie (vervangingsreis). Zodra sprake is van verkoop als gevolg van zogenoemd overheidsingrijpen (zie hierna paragraaf 1.2.3), wordt de vervangingsreis geheel of gedeeltelijk losgelaten. In het besluit van 1 februari 2001, CPP 2001/258M, is de gecompliceerde situatie van samenloop van investeringsaftrek of desinvesteringsbijtelling met de herinvesteringsreserve of de daaraan ten grondslag liggende ruilgedachte beschreven.

duurzame ondernemingsaftrek

De duurzame ondernemingsaftrek (DOA) is een vaste aftrek van de winst in de IB. De DOA is vanwege de toetsing aan Europese regelgeving nog niet in werking getreden. Hij zou moeten gaan gelden voor ondernemingen waarvan de bedrijfsvoering is aangewezen als een duurzame, niet gangbare wijze van voortbrenging die in het belang is van de bescherming van het Nederlandse milieu voor mens, plant of dier.

scholingsaftrek

Kosten die worden gemaakt voor scholing van in de onderneming werkzame personen – inclusief de ondernemer zelf – kunnen rekenen op een extra aftrek van de winst (+ 20%). Kleinere ondernemingen kunnen meer

in aftrek brengen (+ 20%) en scholingskosten van oudere werknemers kunnen op nog een extraatje rekenen (+ 40%), evenals extra 20% voor het op startkwalificatieniveau brengen van personeel. Deze regeling ziet zowel op extern als – onder voorwaarden – intern verzorgde scholing.

zelfstandigenaftrek

Belastbare winst is de winst die de ondernemer geniet verminderd met de ondernemersaftrek. De ondernemersaftrek bestaat uit de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek (zie paragraaf 1.2.1), de meewerkaftrek, de speuren ontwikkelingsaftrek en de stakingsaftrek (zie paragraaf 1.2.3). Ondernemers die voldoen aan het uren criterium en nog geen 65 jaar zijn, kunnen jaarlijks een van de winst afhankelijk bedrag ten laste van die winst brengen.

Een ondernemer voldoet aan het uren criterium als hij gedurende het kalenderjaar meer dan 1225 uren besteedt aan werkzaamheden voor één of meer van zijn ondernemingen. Voor de berekening van deze uren telt werk van ondersteunende aard niet mee, als dit wordt verricht in een samenwerkingsverband met een verbonden persoon (bijvoorbeeld man en vrouw) en het ongebruikelijk is dat zo'n samenwerkingsverband tussen niet-verbonden personen zou zijn aangegaan. In het besluit van 31 juli 2000, CPP 2000/1018M, wordt bijvoorbeeld een samenwerkingsverband tussen een landbouwer en zijn partner als gebruikelijk aangehaald. Verricht de ondernemer naast zijn onderneming andere werkzaamheden in of buiten dienstbetrekking, dan moet hij zijn tijd ook nog eens groten-deels (meer dan 50%) aan de onderneming besteden, wil hij voldoen aan het uren criterium.

meewerkaftrek

Als de ondernemer aan het uren criterium voldoet en de partner zonder vergoeding meewerkt kan, afhankelijk van het aantal door de partner gewerkte uren, een oplopend percentage (1,25% tot 4%) van de winst in aftrek worden gebracht.

De ondernemer kan er ook voor kiezen zijn partner een reële arbeidsbeloning te betalen. In dat geval kan de meewerkaftrek niet worden genoten, maar komt de arbeidsbeloning in aftrek op de winst. Wanneer de beloning boven een wettelijk vastgesteld bedrag uitkomt, is deze bij de partner belast. Boven dat bedrag is die vergoeding bij de partner belast. Beneden dat bedrag is de beloning niet aftrekbaar, maar wordt deze bij de partner ook niet belast.

verliesverrekening

Het is mogelijk dat fiscaal verlies wordt geleden. Dit ondernemingsverlies wordt eerst verrekend met positief inkomen uit werk en woning in hetzelfde jaar. Leidt dit per saldo tot een negatief inkomen uit werk en woning, dan kan dit worden verrekend met het inkomen uit werk en woning van de 3 voorafgaande jaren en onbeperkt voorwaarts.

middeling

Als het inkomen uit woning en werk aan sterke schommelingen onderhevig is, kan het zinvol zijn een verzoek om middeling te doen. Dat betekent dat het inkomen van 3 opeenvolgende jaren volgens een bepaalde verdeelsleutel wordt herrekend. Dit kan leiden tot een belastingteruggaaf.

landbouwvrijstelling

Niet alle winst is belast. In de inkomstenbelasting is een aantal uitzonderingen opgenomen. Eén van deze uitzonderingen is de landbouwvrijstelling. Deze komt in beeld bij onder meer verkoop van landbouwgrond aan een andere agrarische ondernemer. Onbelast is – eenvoudig gezegd – de agrarische waardevermeerdering van de grond. Dat is de waarde van de grond bij voorzetting van de agrarische aanwending van de grond (WEVAB). Belast is dan de winst, voor zover die uitgaat boven de ontwikkeling van de WEVAB, ofwel de niet-agrarische waardevermeerdering. Als er sprake is van verlies, is dat pas aftrekbaar als de waarde in het economische verkeer (de vrije verkeerswaarde of WEV) meer daalt dan de WEVAB.

Op deze manier wordt voorkomen dat exorbitante winsten die niets met het landbouwkarakter van de grond hebben te maken, zoals bij de verkoop van landbouwgrond ten behoeve van woningbouw, zijn vrijgesteld. Overigens is de winst die ziet op de waardevermeerdering van de grond omdat

**bosbouwvrijstelling vrijstelling
bijdragen bos en natuur**

de ondernemer zelf iets met de grond doet – denk daarbij aan de aanleg van een drainagesysteem – belast. Men noemt dit de winst als gevolg van een interne oorzaak. Zie ook hoofdstuk 5, paragraaf 5.1.1.

Daarnaast bestaat er de bosbouwvrijstelling voor bedrijven die aan bosbouw doen (zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.1.2) en een subjectieve vrijstelling voor 90% van de inkomsten uit bepaalde subsidies die zien op de verwezenlijking van bos en natuur (zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.1.3).

Investeren/bedrijfsmiddelen

Belangrijk voor de aanschaf of voortbrenging van bedrijfsmiddelen, is de investeringsaftrek (IA).

investeringsaftrek

Deze bestaat uit drie regelingen: de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA), de energie-investeringsaftrek (EIA) en de milieu-investeringsaftrek (MIA). Investeringsaftrekken zijn niet van toepassing op bijvoorbeeld grond, woonhuizen en quota. Ook op zogenoemde ledenbewijzen van coöperaties is geen IA van toepassing (besluit van 29 november 2000, CPP 2000/2320).

kleinschaligheid

De KIA bedraagt een aflopend percentage van het investeringsbedrag dat van de winst kan worden afgetrokken, maar kent wel een maximum. Als sprake is van een samenwerkingsverband, gelden de maximum investeringsbedragen niet per ondernemer, maar per samenwerkingsverband.

energie-investeringen

De energie-investeringsaftrek (EIA) ziet op investeringen in energie-zuinige bedrijfsmiddelen. Het aftrekpercentage bedraagt 55%. Deze bedrijfsmiddelen worden opgenomen in een aparte lijst. Om voor de aftrek in aanmerking te komen, is een verklaring van de minister van EZ noodzakelijk, dat sprake is van een energie-investering. Er geldt een absoluut plafond en een vergelijkbare bepaling over samenwerkingsverbanden als bij de KIA.

milieu-investeringen

Voor milieuvriendelijke investeringen geldt de MIA. Voor de meeste landbouwbedrijfsmiddelen bedraagt het aftrekpercentage 40%. Dit is hoger dan voor andere bedrijfsmiddelen (30% of 15%).

groen beleggen

Beleggingen in aangewezen groene fondsen behoren tot een bepaald bedrag niet tot het inkomen uit sparen en beleggen (box III). Deze fondsen verstrekken leningen aan ondernemers die investeren in bepaalde, milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen en projecten, zoals bos, natuur en biologische landbouw. Naast de vrijstelling in box III komen particuliere beleggers nog in aanmerking voor een heffingskorting ter grootte van 1,3% van het bedrag dat in box III aan groene beleggingen is vrijgesteld.

afschrijvingen

In het algemeen wordt op de kostprijs van een aangeschaft of zelf voortgebracht bedrijfsmiddel afgeschreven. Dat betekent dat jaarlijks een deel van de aanschaf- of voortbrengingskosten wordt afgetrokken van de winst. Op grond kan overigens niet worden afgeschreven. Voor wat betreft de afschrijvingstermijnen van quota zijn landelijk afspraken gemaakt in het Platform landbouwnormen, waarin Belastingdienst en landbouwbedrijfsleven zijn vertegenwoordigd (besluit van 22 december 2000, CPP 2000/2442M). Ter zake van sommige bedrijfsmiddelen mag de ondernemer willekeurig afschrijven. In het besluit van 14 november 2000, CPP 2000/2316 is de afschrijving over aankoopkosten van onroerende zaken in de landbouw vastgelegd.

willekeurige afschrijving

Willekeurige afschrijving betekent dat niet volgens een vast systeem wordt afgeschreven, maar dat de ondernemer zelf mag bepalen voor welk bedrag er wordt afgeschreven. Hiermee kan bijvoorbeeld een liquiditeitsvoordeel worden behaald of een schommeling in de winst worden opvangen. Voor de agrarische sector zijn met name de regelingen voor willekeurige afschrijving voor milieu-bedrijfsmiddelen en startende ondernemers (zie paragraaf 1.2.1) relevant.

milieu-bedrijfsmiddelen

Willekeurige afschrijving kan worden toegepast op bedrijfsmiddelen die bijdragen aan de bescherming van het Nederlandse milieu (VAMIL-regeling). Ook gebruik in het buitenland kan daar in voorkomend geval toe

bijdragen. Het gaat voorts om bedrijfsmiddelen die in Nederland nog niet gangbaar zijn. Jaarlijks wordt een lijst van deze bedrijfsmiddelen gepubliceerd. Als een bedrijfsmiddel in de loop van de tijd gangbaar wordt, verdwijnt het van de lijst.

1.2.3 Staking/overdracht van de onderneming

Inleiding

Een ondernemer/natuurlijk persoon kan om diverse redenen stoppen met zijn onderneming of zijn onderneming overdragen. In beide situaties is sprake van staking van de onderneming. Ook kan een samenwerkingsverband worden aangegaan of om administratieve of fiscale redenen een BV worden opgericht. De bedrijfsvoering wordt dan niet gestopt, maar fiscaal wordt er wel gestaakt. Bij verplaatsing is niet altijd sprake van staking, dat is onder meer afhankelijk van de aard en omvang van de verplaatsing. Hierna worden kort fiscale faciliteiten aangestipt die zien op staking van de onderneming.

Gehele of gedeeltelijke staking (algemeen)

Als fiscaal sprake is van staking, moet inkomstenbelasting worden betaald over het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer van de onderneming. Het totaal van dit verschil is de stakingswinst. Hierop zijn een aantal faciliteiten van toepassing: de landbouwvrijstelling, de stakingsaftrek waarvoor tot 2006 een verhoogd bedrag geldt in het kader van overgangsrecht, en de stakingslijfrente.

landbouwvrijstelling

De landbouwvrijstelling ziet op de winst die wordt gemaakt bij verkoop of onttrekking van grond. Onbelast zijn agrarische waardeverminderingen en belast zijn de niet-agrarische waardeverminderingen. Waardeverminderingen omdat de ondernemer zelf iets met de grond doet zijn ook belast. (zie paragraaf 1.2.2)

waardering woning

Bij staking wordt vaak de ondernemerswoning overgebracht naar het privé-vermogen. Het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer is belast. Als de ondernemer na de staking in de woning blijft wonen, zijn in het besluit van 16 mei 2001, CPP 2001/1381M, normen opgenomen die de basis vormen voor het bepalen van de waardedrukkende factor van deze duurzame zelfbewoning.

stakingsaftrek

Over de eerste € 3630 aan stakingswinst hoeft geen belasting te worden betaald. Dit bedrag geldt per ondernemer per leven. Bij de overgang van de Wet IB 1964 naar de Wet IB 2001 zijn voorts overgangsregelingen getroffen voor gehele of gedeeltelijke stakingen. Op grond van die regelingen wordt de stakingsaftrek verhoogd en neemt hij tot 2006 jaarlijks af. Stakingswinst kan onder voorwaarden en tot een bepaald maximum worden benut om een lijfrente te kopen. In feite wordt deze stakingswinst dan niet belast. Uiteraard worden de uitkeringen later wél belast.

stakingslijfrente

Staking door overlijden of echtscheiding

Bij een staking door het overlijden van de ondernemer wordt de onderneming geacht vlak voor het overlijden voor de waarde in het economische verkeer te zijn overgedragen aan de erfgenamen of partner. Op die manier wordt de stakingswinst aan de overledene toegerekend. Bij de berekening van de waarde van de onderneming geldt voor de bedrijfswoning dat deze tegen 60% van de waarde in het economische verkeer mag worden gewaardeerd. Deze tegemoetkoming heeft in de agrarische sfeer veel betekenis, omdat in vrijwel alle gevallen de partner de woning, veelal gelegen op het bedrijfsterrein, zal blijven bewonen. Het «tussentijds» betalen van belasting wordt als een extra druk ervaren.

waardering woning op 60% bij overlijden

geruisloze doorschuiving

Ook is geruisloze doorschuiving mogelijk. Als de erfgenamen of partner de onderneming van de overledene voortzetten, worden op verzoek de relevante vermogensbestanddelen doorgeschoven tegen boekwaarde. Dat betekent dat in zoverre geen belasting wordt geheven, althans dat de

bij overlijden

claim naar een later realisatiemoment wordt doorgeschoven.

bij echtscheiding

Bij de (meestal gedeeltelijke) staking van een onderneming door een echtscheiding, wordt de onderneming van de echtgenoot geacht vlak voor de echtscheiding voor de waarde in het economische verkeer te zijn overgedragen aan de partner of de partner/ondernemer. Ook in dit geval is geruisloze doorschuiving mogelijk naar degene die de onderneming voortzet. Een verzoek is niet nodig.

Staking door overdracht van het bedrijf

Bij een overdracht van zijn onderneming stopt de overdragende ondernemer met de bedrijfsvoering. Hij staakt zijn onderneming. Dat kan ineens of stapsgewijs. Gedeeltelijke staking vindt bijvoorbeeld plaats bij inbreng van de onderneming in een samenwerkingsverband. Als een onderneming wordt ingebracht, wordt het deel dat volgens de afgesproken winstverdeling aan de andere partij wordt overgedragen, fiscaal gestaakt. Over het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer moet belasting worden betaald. Ook bij inbreng in een BV (waarvan de overdragende ondernemer aandeelhouder wordt) is in beginsel sprake van staking. Zowel bij een volledige staking als bij gedeeltelijke staking kunnen de stakingsfaciliteiten zoals de stakingsaftrek, de stakingslijfrente en ook de landbouwwijziging van toepassing zijn. Daarnaast is, afhankelijk van de situatie, geruisloze overdracht van (een deel van) de onderneming mogelijk als de verkrijger van de onderneming deze onderneming ook voortzet.

doorschuiven naar mede-ondernemer

Een onderneming of een deel daarvan kan geruisloos worden doorgeschoven naar een mede-ondernemer. Dat betekent dat de onderneming tegen de boekwaarde overgaat en dat noch overdrager, noch overnemer, ter zake IB zijn verschuldigd. In feite wordt de IB-claim doorgeschoven naar een later realisatiemoment. Aan de toepassing van deze faciliteit zijn een aantal voorwaarden verbonden. De belangrijkste is dat overdrager en overnemer 36 maanden voorafgaand aan de overdracht de onderneming in een samenwerkingsverband moeten drijven.

doorschuiven quota

Bij de behandeling van het Belastingplan 2002 heeft de Tweede Kamer een amendement aangenomen dat deze faciliteit ook zou moeten gelden voor werknemers die 36 maanden in de onderneming werken. Daarbij is voorzien in inwerkingtreding bij koninklijk besluit.

In het besluit van 22 december 2000, CPP 2000/2442, is bepaald dat de overdracht van een geheel quotum, wordt beschouwd als staking van een zelfstandig deel van een onderneming. Dat betekent dat onder andere de hiervoor beschreven doorschuifregeling naar mede-ondernemers op de overdracht van een quotum kan worden toegepast. Dat geldt als alleen het quotum wordt overgedragen, maar ook als bij de overdracht van een gehele onderneming de rest van de onderneming niet met toepassing van dat artikel wordt overgedragen.

inbreng in de BV

Ondernemingen (eenmanszaken of samenwerkingsverbanden) kunnen worden omgezet in een BV. Een dergelijke omzetting betekent dat de onderneming fiscaal wordt gestaakt. Dat kan ruisend, dat wil zeggen met belastingheffing, of geruisloos, dus zonder heffing.

Als geruisloos wordt omgezet, moet worden voldaan aan een aantal voorwaarden. De onderneming wordt in feite in de BV voortgezet tegen de boekwaarde; er vindt dus geen herwaardering plaats. Ook voor de berekening van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de BV wordt uitgegaan van de fiscale boekwaarde. De uitwerking van de voorwaarden voor geruisloze omzetting is geschied in het besluit van 12 juli 2001, CPP 2001/1951.

terugkeer uit de BV

Sinds kort is het ook mogelijk om geruisloos uit de BV te gaan, onafhankelijk van de vraag of er eerder een omzetting in een BV heeft plaatsgevonden. Ruisend is dit altijd al mogelijk geweest; dit was in de meeste gevallen echter onaantrekkelijk vanwege de belastingheffing over de stille

reserves. De mogelijkheid geruisloos uit de BV naar een IB-onderneming terug te keren, gaat gepaard met omzetting van de VPB-claim in een IB-claim. Ook hier worden de fiscale boekwaarden in de BV doorgeschoven naar de IB-onderneming. Er ontstaan twee claims: een VPB-claim en een aanmerkelijkbelangclaim. Voor zover de aanmerkelijkbelangclaim afwijkt van de VPB-claim, wordt deze – na enige correcties – opgenomen in een zogenoemde terugkeerreserve, die bij een latere staking in aanmerking wordt genomen.

De werkwijze met betrekking tot verzoeken om geruisloze terugkeer is beschreven in het besluit van 12 februari 2001, CPP 2000/3167. De voorwaarden waaronder terugkeer mogelijk is, worden gepubliceerd als met de regeling voldoende ervaring is opgedaan.

pachtersvoordeel

Naast de doorschuiffaciliteiten die hiervoor zijn genoemd, is speciaal voor de agrarische sector de behandeling van het pachtersvoordeel en het gebruikersvoordeel van belang.

Als een pachter de door hem gepachte grond koopt, betaalt hij vaak minder dan de waarde in het economische verkeer. Het verschil tussen de waarde in vrije staat en de aankoopprijs wordt het pachtersvoordeel genoemd. Het valt niet onder de landbouvvrijstelling omdat het geen voordeel uit landbouwbedrijf als gevolg van een waardeverandering is. Dat betekent dat het voordeel wordt belast als het wordt gerealiseerd. Hierop bestaan uitzonderingen voor het eerste en het tweede pachtersvoordeel (besluit van 4 december 2000, CPP 2000/2075 en notitie van 14 oktober 1998, DB98/4295). Een eerste pachtersvoordeel ontstaat als de kopende pachter niet behoort tot de familiekring van de verpachter. Het pachtersvoordeel wordt belast als de grond wordt overgedragen aan iemand die niet behoort tot dezelfde familiekring. Wordt de grond in het kader van een bedrijfsopvolging overgedragen aan iemand uit de familiekring, dan wordt een eerste pachtersvoordeel doorgeschoven. Een tweede pachtersvoordeel ontstaat als de kopende pachter wel tot de familiekring van de verpachter behoort. In dit geval wordt niet geheven over het pachtersvoordeel als de pachter – naast enige andere voorwaarden – de bedoeling heeft het bedrijf duurzaam – ten minste 5 jaar – voort te zetten. In situaties waarin sprake is van een samenwerkingsverband, kan een zogenoemd gebruikersvoordeel ontstaan. Dit ontstaat als een (deel van een) onderneming wordt overgedragen aan een bedrijfsopvolger/medevennoot tegen een waarde die lager is dan de waarde in het economische verkeer. Het voordeel voor de opvolger is het gebruikersvoordeel. Dit voordeel is een latent voordeel dat bij latere vervreemding wordt belast als het dan nog aanwezig is. De landbouvvrijstelling is niet van toepassing op het gebruikersvoordeel omdat, net als bij een pachtersvoordeel, geen sprake is van een voordeel uit landbouwbedrijf als gevolg van een waardeverandering (besluit van 15 december 2000, CPP 2000/2076).

gebruikersvoordeel

Staking door verplaatsing

In de regel impliceert verplaatsing staking van dat deel van de onderneming dat wordt verplaatst. De algemene gevolgen van staking zijn hiervoor beschreven. Bij staking is de HIR niet van toepassing.

overheidsingrijpen

Als sprake is van staking als direct gevolg van een vorm van overheidsingrijpen, kan een eventuele winst worden gereserveerd om binnen een jaar te worden geherinvesteerd in een (andere) onderneming van de belanghebbende. Bij deze regeling wordt de HIR, die bij staking niet van toepassing is, in feite toch toegepast door middel van het conserveren van inkomen. Onder overheidsingrijpen wordt verstaan: onteigening, minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening, en ook staking als gevolg van herstructureringen die voortvloeien uit Europese of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering van een bedrijfstak. Dit is dus geen echte stakingsfaciliteit, maar eerder een facili-

teit voor de ondernemer die een andere onderneming start of heeft, of een faciliteit voor verplaatsingen.

Met name voor de agrarische sector is relevant dat de faciliteit die kan worden verstrekt bij overheidsingrijpen is verruimd bij het Belastingplan 2002. De verruiming heeft tot doel de realisatie van de Ecologische Hoofdstructuur (EHS) en Strategische Groen Projecten (SGP) te stimuleren. Concreet wordt geregeld dat bij verplaatsing van bedrijven in het kader van de realisatie van de EHS of de SGP, de belastingclaim op de stille reserves mag worden doorgeschoven naar de nieuwe onderneming. Voor de volledigheid zij erop gewezen dat bij overheidsingrijpen vaak een schadeloosstelling zal worden betaald. Daarin zit ook een vergoeding voor zogeheten belastingschade, dat is de belasting die de belanghebbende betaalt over ontvangen voordelen vanwege het overheidsingrijpen. Die belasting is veelal – tot op zekere hoogte – meegenomen in de schadeloosstellingen. «Echte» belastingschade – voor de definitie hiervan wordt verwezen naar het besluit van 19 februari 2001, CPP 2000/3180 – is vrijgesteld van inkomstenbelasting.

1.2.4 Bos en natuur

bosbouwvrijstelling

Hierna worden kort een aantal specifieke faciliteiten in de inkomstenbelasting aangestipt die kunnen bijdragen aan de realisatie van bos en natuur. De voordelen uit een bosbedrijf in Nederland zijn vrijgesteld. Van een bosbedrijf is sprake als niet aannemelijk is dat het bos niet langer dan 15 jaar in stand zal blijven. Met de vrijstelling is dan ook beoogd het bosbestand in Nederland te bevorderen. Tegenover de onbelastbaarheid van voordelen staat de niet-afrekbaarheid van kosten. De bosbouwondernemer kan er voor kiezen de vrijstelling in perioden van 10 jaar niet toe te passen. In dat geval zijn de verliezen uit de bosbouwexploitatie aftrekbaar van de winst.

particulier natuurbeheer

Voor 90% vrijgesteld is de subsidie aan belastingplichtigen die zich bezighouden met aanleg en instandhouding van bos en natuur. Er moet sprake zijn van een langlopende beheerafpraak. Aangesloten is bij de inmiddels ingetrokken Tijdelijke regeling particulier natuurbeheer. Deze regeling is opgenomen in de definitieve Subsidieregeling Natuurbeheer 2000, die door LNV ter goedkeuring aan de Europese Commissie voorgelegd. Bos en natuurterreinen worden niet betrokken in de forfaitaire rendementsheffing in de IB.

bos en natuur in box III

landgoederen in box III

Ook een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 wordt niet betrokken in de forfaitaire rendementsheffing in de IB. Die vrijstelling strekt zich niet uit tot het woonhuis en andere gebouwen.

1.3 Overdrachtsbelasting

In landbouwondernemingen bestaat het bedrijfsvermogen vaak voor een groot gedeelte uit onroerende zaken, zoals grond, stallen, kassen. Anders dan in de inkomstenbelasting, waar afrekening plaatsvindt na afloop van een jaar of bij het einde van de onderneming, is overdrachtsbelasting (OVV) verschuldigd bij het verkrijgen van de onroerende zaken, derhalve bij de aanvang van het bezit van de onroerende zaken. Desondanks is – ten behoeve van de systematiek – in deze paragraaf toch zoveel mogelijk dezelfde indeling aangehouden als in de andere paragrafen. De OVV bedraagt 6% van de waarde van de verkrijging of van de hogere koopsom. Van deze belasting zijn diverse verkrijgingen uitgezonderd.

1.3.1 Start van een landbouwbedrijf

overdracht ouder-kind

Gefacilieerd is de overdracht van de onderneming van de ouder aan de volgende generatie in de rechte lijn (kind, kleinkind of hun echtgenoten). Overdracht in fasen is toegestaan. Vrijgesteld is de verkrijging van de

cumulatie BTW/OVB

onroerende zaken die behoren tot de overgedragen onderneming indien deze wordt voortgezet. Dat brengt mee dat een woning wel in de vrijstelling kan delen als zij bewoond is en blijft door een werknemer van de ondernemer, maar niet als zij in gebruik is bij de overdrager of de voortzetter van het bedrijf. In bepaalde gevallen is kwijtschelding mogelijk indien het overgedragene geen bedrijfsopstallen, maar alleen grond omvat (besluit van 10 augustus 1990, IB 90/627).

Als een verkrijging van onroerende zaken met niet aftrekbare BTW is belast, is die verkrijging nagenoeg steeds vrijgesteld van OVB. Deze vrijstelling voorkomt cumulatie van BTW en OVB. Overigens maken veel agrariërs gebruik van de landbouwregeling in de BTW; zij zijn daardoor weliswaar BTW-plichtig, maar zij behoeven die belasting niet af te dragen. Dat brengt mee dat zij normaal overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Verrijking krachtens erfrecht (als erfgenaam of legataris) en verdeling van een huwelijksgemeenschap is niet belast met OVB. Daarbij is niet relevant of de onderneming al dan niet wordt voortgezet. Deze faciliteit beoogt samenloop met successierecht en schenkingsrecht te voorkomen en geldt voor alle onroerende zaken.

verkrijging bij overlijden, echtscheiding

1.3.2 Uitoefening (land)bouwbedrijf

Bij het uitoefenen van een (land)bouwbedrijf is hierna onderscheid gemaakt tussen mutaties gedurende het bestaan van het bedrijf en verplaatsing van het bedrijf.

naburige landerijen

Mutaties

Onder voorwaarden is de verkrijging van agrarisch naburig land vrijgesteld. Het verkregen land mag ten hoogste 10 km van het dichtstbijzijnde deel van het oude land verwijderd liggen en tevens maximaal 25 km van de bedrijfsopstallen. Elke vijf jaar kan de boer zo zijn oppervlakte verdubbelen met vrijstelling van OVB. De bedoeling van de vrijstelling, die bij amendement is opgenomen in de wet, is om bij te dragen aan de verbetering van de structuur van de landbouw. De vrijstelling geldt niet voor opstallen en hun ondergrond. De vrijstelling faciliteert met name de extensivering in de agrarische sector. Wat betreft het 5-jaarsvereiste en de naburigheid zijn in de toelichting op de wet OVB in paragraaf 37(7) en in de besluiten van 25 april 1988, IB 87/1078 en 2 mei 2000, VB 99/2604 enige knelpunten weggenomen.

Voorbeeld: een agrariër heeft een eigen boerderij met een erfperceel, alsmede 30 ha land. Indien hij deze boerderij ten minste 5 jaar bezit mag hij – zonder dat overdrachtsbelasting verschuldigd wordt – eens zoveel land bijkopen (dus maximaal 30 ha) dat in de buurt ligt (afstand maximaal 10 km en ten hoogste 25 km van de bedrijfsopstallen). Zo kan hij in feite elke 5 jaar de oppervlakte verdubbelen zonder heffing van overdrachtsbelasting.

ruiling

Om dubbele heffing te voorkomen is het ruilen van landerijen (en de ondergrond van kassen voor zover de planten daadwerkelijk in de grond staan) tot de laagste van beide waarden vrijgesteld. De ruilobjecten moeten in dezelfde of een aangrenzende gemeente gelegen zijn. De achtergrond van de vrijstelling is gelegen in het tegengaan van versnippering van de grond. Met dat doel voor ogen functioneert de vrijstelling al sinds 1882.

landinrichting

Vrijgesteld is de verkrijging bij akte van vrijwillige of gedwongen landinrichting in het kader van de Landinrichtingswet, de Ruilverkavelingswet 1954 en enkele andere daarmee vergelijkbare wetten. Deze vrijstelling kent voorwaarden en geldt ook voor bedrijfsopstallen en woningen. Voor transacties die vooruitlopen op de akte van toedeling bij de ruilverkaveling bestaat een kwijtscheldingsmogelijkheid (besluit van 27 september 1988, IB 88/1084).

Voor een verkrijging ingevolge de Beschikking reconstructie oude

inbreng in samenwerkingsverband

glastuinbouwgebieden is eveneens kwijtschelding mogelijk (besluit van 25 april 1988, IB 87/1078).

Vrijgesteld is de inbreng van een gehele onderneming (waartoe onroerende zaken behoren) in een maatschap of een vennootschap onder firma (vof). Uitgangspunt is, dat de inbrenger die zijn eenmanszaak inbrengt in een maatschap of een vof in dezelfde mate betrokken moet blijven bij die «oude» onderneming. Een verkapte verkoop is niet gefacilieerd. Daarom stelt de wet enige eisen aan de bijschrijving van de inbrenger op de kapitaalrekening van de vennootschap.

opheffing samenwerkingsverband

Vrijgesteld is de toedeling van onroerende zaken aan degene die ze destijds met vrijstelling inbracht. Toedeling aan een andere maat of firmant is belast, waarbij de te belasten waarde wordt verminderd met de waarde van het aandeel dat hij reeds bezat en waarover destijds OVB is voldaan. Er is dus alleen overdrachtsbelasting verschuldigd over het meerdere. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als de vof gedurende de rit onroerende zaken verkreeg en daarbij OVB verschuldigd was.

omzetting in een BV

Omzetting van een eenmanszaak of een aandeel in een vof in een BV is vrijgesteld. De gedachte daarbij is dat het uitsluitend wijzigen van de juridische vorm van de onderneming niet getroffen moet worden door het heffen van overdrachtsbelasting. Er mag dan ook geen wijziging in de onderlinge verhouding optreden. De faciliteit geldt zowel voor grond als voor opstallen en zowel binnen als buiten de agrarische sector.

terugkeer uit de BV

Vrijgesteld is terug-omzetting van het vermogen van een BV in dat van een eenmanszaak of een vof als de onderneming minstens 3 jaren als eenmanszaak of vof wordt voortgezet. Bij deze terug-omzetting mag evenmin wijziging in de onderlinge verhouding optreden. De achtergrond is dezelfde als bij de omzetting in een BV.

landbouwbedrijf

Verplaatsing

Als de agrariër zijn onderneming verplaatst omdat de oude grond niet meer in de agrarische sfeer zal worden aangewend als gevolg van overheidsbeleid met betrekking tot de ontwikkeling van natuurlijke en landschappelijke waarden of de ruimtelijke ordening (herkomstgebied), mag de waarde van het afgestane land op de waarde van het nieuwe land in mindering worden gebracht voor het berekenen van de OVB. Indien het afgestane land voor minder dan de helft in het herkomstgebied ligt wordt de vrijstelling naar evenredigheid toegepast. De vrijstelling mist toepassing voor de opstallen, maar geldt wel voor de ondergrond van kassen voor zover de planten daadwerkelijk in de grond staan. De hervestiging moet plaatsvinden binnen 13 maanden.

glastuinbouwbedrijf

Als sprake is van bedrijfsverplaatsing (hervestiging) vanuit een landinrichtingsgebied naar elders mag de waarde van het afgestane land in mindering komen op de waarde van het vervangende land (en de ondergrond van kassen voor zover de planten daadwerkelijk in de grond staan).

Bij verplaatsing van een glastuinbouwbedrijf waarbij het afgestane land (en de ondergrond van kassen) wordt gebruikt voor het verbeteren van de bedrijfsstructuur van een andere glastuinder (deze moet in beginsel gebruik kunnen maken van de vrijstelling wegens verkrijging van naburige landerijen), mag de verplaatsende glastuinder de waarde van het afgestane land in mindering brengen op de waarde van het verkregen land (en ondergrond van kassen). Anders dan bij de andere vrijstellingen, die voor wat betreft kassen alleen van toepassing zijn als de ondergrond als kweek- of teeltmiddel in gebruik is, geldt deze vrijstelling ook als het gaat om de ondergrond van kassen waarin zogenaamde tablettencultuur wordt toegepast. De hervestiging moet ook hier plaatsvinden binnen 13 maanden.

6 maandstermijn

1.3.3 Overdracht landbouwbedrijf

Bij doorverkoop van de onroerende zaak binnen 6 maanden mag de (met OVB of niet aftrekbare BTW) belaste waarde van de eerste verkrijging op

oogsten gewas

de waarde van de tweede verkrijging in mindering worden gebracht. Hiermee wordt een opeenstapeling van heffingen kort na elkaar voorkomen.

Als de verkoper zich het recht voorbehoudt om het te velde staande gewas of de boomopstand nog te oogsten of weg te nemen is over de waarde van dat gewas of die opstand geen overdrachtsbelasting verschuldigd, als dat oogsten of wegnemen plaatsvindt binnen 3 maanden na de verkrijging.

verkrijging landgoed

1.3.4 Bos en natuur

Naast de faciliteit die gericht is op realisatie van de EHS (verplaatsing als gevolg van bepaald overheidsbeleid) dragen de volgende faciliteiten nog bij aan het realiseren van bos en natuur.

Landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 geven recht op fiscale faciliteiten en bieden uitzicht op bosbouwsubsidies. Zo is verkrijging door een natuurlijk persoon van een dergelijk landgoed vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Dit geldt ook voor verkrijging door een rechtspersoon die zich hoofdzakelijk ten doel stelt het in stand houden van dergelijke landgoederen. Voorbeelden van dergelijke rechtspersonen zijn de provinciale landschapsstichtingen en de Vereniging Natuurmonumenten.

Staatsbosbeheer

Verkrijgingen door het Staatsbosbeheer zijn vrijgesteld van OVB, behoudens voor de onroerende zaken die zij voor hun eigen bedrijf nodig hebben.

bureau beheer landbouwgronden

Verkrijgingen door het bureau beheer landbouwgronden zijn vrijgesteld van OVB.

1.4 Onroerende-zaakbelastingen

De onroerende-zaakbelastingen (OZB) zijn jaarlijkse heffingen op het bezit en op het gebruik van onroerende zaken. In de sfeer van landbouw, bos en natuur bestaan enkele verplichte vrijstellingen.

cultuurgrond

1.4.1 Uitoefening (land)bouwbedrijf

Bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuur- en bosgrond is vrijgesteld voor de onroerende-zaakbelastingen.

tuinbouwkassen

Tuinbouwkassen, ook die waarin substraatteelt plaatsvindt, zijn vrijgesteld voor de onroerende-zaakbelastingen.

1.4.2 Bos en natuur

landgoederen

Voor de grond van een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 (niet voor de opstallen) bestaat een vrijstelling voor de OZB.

natuurterreinen

Natuurterreinen, waaronder mede vallen duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen, zijn vrijgesteld van OZB, indien zij worden beheerd door rechtspersonen die zich het behoud van natuurschoon ten doel stellen (zoals Natuurmonumenten en de provinciale landschapsstichtingen).

1.5 Omzetbelasting

Ondernemers zijn in het algemeen omzetbelasting (BTW) verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangen voor leveringen van goederen, het verrichten diensten en intracommunautaire aankopen en invoer van goederen. Ook de BTW kent echter uitzonderingen op de belastbaarheid van prestaties. Enkele ervan zijn specifiek voor de agrarische sector.

landbouwregeling

De landbouwregeling in de omzetbelasting (BTW) is in het leven geroepen omdat (veel) landbouwendernemers problemen zouden ondervinden bij het voldoen aan de administratieve verplichtingen van de BTW. Volgens de landbouwregeling hoeven agrariërs geen BTW aan hun afnemers in rekening te brengen. Daar staat tegenover dat zij geen recht hebben op aftrek van aan hen in rekening gebrachte BTW. Zij hoeven hun leveringen en diensten niet te administreren en hoeven geen facturen met BTW-gegevens uit te reiken.

Zonder nadere voorziening zou in dit systeem de BTW-voordruk van de landbouwers – in strijd met het karakter van de BTW – blijven hangen en zo ook neerslaan bij de afnemers van die landbouwers. Om dit te voorkomen kunnen deze afnemers een percentage van hun inkoopprijs (het zogenoemde landbouwforfait, thans 5,1%) in aftrek brengen. Dit percentage geeft de gemiddelde BTW-druk weer bij alle landbouwers die de regeling toepassen.

De landbouwregeling is in twee opzichten facultatief. In de eerste plaats kunnen de lidstaten in zo'n regeling voorzien, maar hoeft dat niet (ze bestaan ook niet overal). Voorts kunnen landbouwers er voor kiezen de regeling niet toe te passen. Een eenmaal uitgebrachte keuze geldt voor hun gehele onderneming en voor minimaal vijf jaren. Met name bij grote investeringen maken landbouwers daarvan gebruik. De tendens is echter dat steeds meer landbouwers de regeling niet (willen) toepassen.

vrijgestelde subsidies

In verband met onder meer het Europese landbouwbeleid bestaan er Europese en nationale regelingen ter compensatie van (inkomens)gevolgen van dit beleid. Ook bestaan er talloze subsidieregelingen in de sfeer van de landbouw. Dergelijke regelingen of componenten daarvan worden steeds opnieuw beoordeeld op belastbaarheid in de IB en BTW.

veehandelarenregeling

Naast de landbouwregeling is ook de veehandelarenregeling van belang. Een veehandelaar valt niet onder de landbouwregeling. Voor de leveringen en diensten van de veehandelaren is daarom een vergelijkbare ontheffing in het leven geroepen. Voor deze regeling geldt echter het omgekeerde als voor de landbouwregeling; zij is niet van toepassing tenzij de veehandelaar aangeeft er gebruik van te willen maken.

visserijregeling

De visserijsector kan geen gebruik maken van de landbouwregeling. Er bestaat wel een andere regeling voor deze sector. Volgens die regeling is de invoer van vis per schip dat terugkeert van de visvangst en de daaropvolgende levering van vis aan de veiling, onderworpen aan het nultarief. Dat betekent dat geen BTW hoeft te worden afgedragen, maar dat, anders dan bij een vrijstelling, wel de BTW-voordruk in aftrek mag worden gebracht.

verlaagd tarief

In de loop van de jaren zijn steeds meer goederen en diensten die (nagenoeg) alleen door landbouwers worden gebruikt onder het verlaagde BTW-tarief van 6% gebracht. Producten die onder dit verlaagd tarief vallen, zijn bijvoorbeeld broedeieren, slachtafval, diergeneesmiddelen en de diensten van KI-instellingen.

1.6 Loonbelasting

Een agrarisch bedrijf kan – vaak met pieken – zeer arbeidsintensief zijn. Arbeid kan worden verricht in loondienst of buiten een loondienstverhouding. In beide gevallen zal de arbeider IB moeten betalen over zijn inkomsten. In een loondienstverhouding wordt eerst nog loonbelasting (LB) ingehouden door de werkgever. Later wordt de LB met de IB verrekend.

1.6.1 Uitoefening (landbouw)onderneming

seizoensarbeiders	Met betrekking tot de heffing van LB bij seizoensarbeid, is een besluit gepubliceerd (besluit van 25 augustus 1992, DB 92/4009). Met dit besluit wordt een toename van administratieve verplichtingen voorkomen. Het komt erop neer dat niet de inhouding van de belasting, maar de afdracht en de vervulling van de administratieve verplichtingen worden vertraagd.
meewerkende kinderen	Als kinderen in de onderneming van hun ouders meewerken, zijn zij volgens de wet in dienstbetrekking. Het besluit van 20 december 2000, CPP 2000/2889 bevat een speciale regeling voor de administratieve verplichtingen in dit soort gevallen. De LB hoeft bijvoorbeeld maar 1 keer per jaar te worden afgedragen.
afdrachtvermindering	In de LB zijn afdrachtverminderingen opgenomen. Dat betekent dat een bepaald bedrag aan loonbelasting niet hoeft te worden afgedragen. Dit is afhankelijk van de specifieke eisen die aan de faciliteit worden gesteld. De afdrachtverminderingen gelden voor alle economische sectoren. Voor de agrarische sector kunnen de volgende van belang zijn.
<i>lage lonen</i>	Deze faciliteit is bedoeld om het aantrekkelijk te maken om jonge, niet hoog geschoolde arbeidskrachten in dienst te nemen.
<i>langdurig werklozen</i>	Deze afdrachtvermindering geldt voor werknemers die beschikken over een verklaring van een arbeidsvoorzieningsinstantie dat zij langdurig werkloos zijn. Het in dienst nemen van deze werknemers wordt daarmee goedkoper en dus aantrekkelijker gemaakt. Overigens is in de regeling erin voorzien dat werkgevers deze faciliteit niet voor klusjes van korte duur kunnen gebruiken. Van deze regeling wordt veelvuldig gebruik gemaakt in de glastuinbouw.
<i>arbo</i>	Een afdrachtvermindering geldt voor kosten van arbo-bedrijfsmiddelen voor werknemers.

1.7 Regulerende Energie Belasting (REB)

In het kader van het beleid om de uitstoot van schadelijke (broeikas)gasen terug te dringen, alsmede met het oog op beperking van het energieverbruik, is de regulerende energiebelasting (REB) ingevoerd. Op grond van de REB wordt ter zake van de levering van onder meer aardgas en elektriciteit belasting geheven.

1.7.1 Uitoefening van de onderneming

Het komt steeds vaker voor dat elektriciteit wordt opgewekt door een installatie voor warmtekrachtkoppeling (wkk). Dergelijke installaties worden vooral gebruikt door de grote industrie, energiebedrijven en een aantal agrarische ondernemers. Tegemoetkomingen in de REB voor wkk-installaties als bedoeld in deze wet zijn:

eigen gebruik aardgas tbv wkk	<ul style="list-style-type: none">– een vrijstelling voor elektriciteit uit wkk ten eigen behoeve;– de (generieke) vrijstelling van REB voor de levering van aardgas als brandstof voor een wkk-installatie.
wkk	<ul style="list-style-type: none">– in het kader van het Belastingplan 2001 is een (generieke) regeling voor de stimulering van wkk-installaties in de wet opgenomen. Deze regeling bestaat uit een afdrachtskorting. De REB die is verschuldigd voor de levering van elektriciteit, wordt verminderd voor zover in die levering elektriciteit is begrepen die is opgewekt door middel van een wkk-installatie. Wel moet worden aangetoond dat het bedrag van de vermindering wordt doorgegeven aan degene die de wkk-elektriciteit heeft opgewekt. Bij het Belastingplan 2002 is voorgesteld de afdrachtskorting te verhogen. De maatregel is als steunmaatregel inmiddels door de Europese commissie goedgekeurd. De maatregel treedt in werking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001.
tuinbouwsector	Voor de tuinbouwsector gelden speciale REB-faciliteiten: <ul style="list-style-type: none">– een bijzonder (lager) schijventarief voor aardgas dat wordt gebruikt

- voor de verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten.
 - bijzondere (lagere) tarieven voor minerale olie die wordt gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten, indien geen aansluiting op aardgas aanwezig is;
- Van de Europese Commissie is instemming voor de REB-systematiek voor de glastuinbouw verkregen tot en met het jaar 2007.

1.7.2 Bos en natuur

CO₂-vastlegging

In de Uitvoeringsnota Klimaatbeleid (juni 1999) is aangegeven dat voor bosuitbreiding een systeem van boscertificaten wordt geïntroduceerd. Daarmee wordt een bijdrage geleverd aan de realisatie van de CO₂-reductietaakstelling (Kyoto-verplichtingen). In het Belastingplan 2001 is in dat kader een bijzondere regeling voor de stimulering van CO₂-vastlegging door bosaanleg in de wet opgenomen. Deze regeling komt erop neer dat de energieleverancier een korting krijgt op de te betalen REB. Die korting wordt vervolgens via het Nationaal Groenfonds doorgesluisd naar degene die zich verplicht bos aan te leggen en dat duurzaam te beheren. Dit fonds geeft in dat verband een verklaring bosaanleg uit. De korting bedraagt € 4538 (f 10 000) per verklaring betreffende de aanleg van 1 hectare bos. De maatregel is als steunmaatregel aan de Europese Commissie voorgelegd.

1.8 Grondwaterbelasting

De grondwaterbelasting (GWB) wordt geheven ter zake van het onttrekken van grondwater. In de grondwaterbelasting is een vrijstelling voor kleine onttrekkingen (pompcapaciteit minder dan 10 kubieke meter per uur) en een vrijstelling van gebruik voor beregenings- en/of bevoeiingsdoeleinden (maximum 40 000 kubieke meter per jaar) opgenomen. Deze vrijstellingen berusten op uitvoeringstechnische overwegingen.

1.9 Successiewet 1956

Schenkings- of successierecht wordt geheven bij verkrijging door de belastingplichtige van een schenking of een erfenis.

1.9.1 Staking/overdracht van de onderneming

Als het verkregene een onderneming betreft, is als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, een faciliteit van toepassing.

bedrijfsopvolging

De regeling voor bedrijfsopvolging houdt in dat een deel van het successie- of schenkingsrecht dat de bedrijfsopvolger verschuldigd is over het ondernemingsvermogen wordt opgenomen in een conserverende aanslag. Indien de onderneming overeenkomstig de wettelijke voorwaarden gedurende een periode van vijf jaar is voortgezet wordt de conserverende aanslag verminderd tot nihil, waardoor effectief een vrijstelling is gecreëerd voor dat deel van het ondernemingsvermogen. Daarnaast wordt in de huidige regeling een adequate voorziening geboden voor ondernemingen met een hoge intrinsieke waarde en een laag rendement. Het gaat hierbij om de regeling die is opgenomen in artikel 35c, eerste lid, van de Successiewet 1956, op grond waarvan een combinatie van een hoge intrinsieke waarde gekoppeld aan een laag rendement, een situatie die in de landbouw vaak voorkomt, als waarde-drukkende factor in aanmerking kan worden genomen. Verder is het deel van het ondernemingsvermogen dat buiten de heffing blijft 30%.

successie- en schenkingsrecht

Voor het successie- en schenkingsrecht bestaat een invorderingsfaciliteit voor de vererving of schenking van natuurschoonwetlandgoederen. De invordering blijft beperkt tot het recht op basis van een waarde nihil of 50% van de bestemmingswaarde, al naar gelang het landgoed wel of niet is opengesteld voor het publiek. De bestemmingswaarde is de waarde met de plicht om het landgoed gedurende 25 jaar als landgoed in stand te houden. Deze wordt in de praktijk grosso modo gesteld op 80% van de waarde in het economische verkeer. Wordt het landgoed niet gedurende 25 jaar als landgoed in stand gehouden dan worden de faciliteiten alsnog teruggenomen. Bij vervreemding van een landgoed binnen 25 jaar na het genieten van de faciliteit wordt een evenredig gedeelte van het verschuldigde recht alsnog ingevorderd. Aanmerken als landgoed vindt plaats bij gezamenlijke beschikking van de ministeries van LNV en van Financiën.

1.10 Vennootschapsbelasting

Algemeen

Een relatief klein deel van de landbouwondernemingen wordt gedreven in de vorm van een BV of NV. Deze rechtspersonen worden belast voor de vennootschapsbelasting (VPB). VPB wordt geheven over de jaarlijkse winst. Die winst wordt berekend volgens de systematiek van IB. In de VPB is een bepaling opgenomen waarin staat welke artikelen – en dus welke ge- en verboden – van de IB van toepassing zijn voor de berekening van de winst in de VPB. Dat betekent dat bijvoorbeeld de landbouwwijziging en de investeringsfaciliteiten rechtstreeks van toepassing zijn in de VPB. Doorschuiven naar mede-ondernemers of in het kader van onteigening is echter overbodig in de VPB, die zijn dus niet van toepassing. Het tarief bedraagt 34,5%, met een «opstapje» van 29% voor de eerste € 22 689 winst. Verder is van belang dat de landbouwer als directeur en groot-aandeelhouder werknemer en aandeelhouder is van zijn eigen BV. Dit brengt een geheel eigen problematiek met zich, die in het kader van deze nota onbesproken blijft.

De VPB kent voorts een aantal zeer specifieke regelingen zoals de deelnemingsvrijstelling en het regime voor de fiscale eenheid. Ook die regelingen worden, bij gebrek aan belang van de landbouwsector in het algemeen, niet besproken.

vrijstelling landgoed-BV's

Rechtspersonen die helemaal of bijna helemaal bestaan uit landgoederen in de zin van de NSW, zijn vrijgesteld van VPB. Zij moeten er dan wel primair op zijn gericht om die landgoederen in stand te houden.

beleggingsinstelling

De VPB kent een speciaal regime voor beleggingsinstellingen (FBI). Eenvoudig gezegd komt dat erop neer dat geen belasting hoeft te worden betaald als het rendement binnen 8 maanden na afloop van het jaar wordt uitgekeerd aan de beleggers. Als een beleggingsinstelling belegt in milieuprojecten, kan naast een box III vrijstelling in de IB voor de particuliere beleggers/deelnemers in die beleggingsinstelling, het FBI-regime in de VPB op de instelling zelf van toepassing zijn.

1.11 Crisisbeheersing

De laatste jaren is de landbouwsector regelmatig getroffen door crises. Het begon in feite al met de overstromingen als gevolg van hoge waterstanden, maar heeft zich voortgezet in specifieke landbouwcrises als de varkenspest, de BSE-crisis en laatstelijk de MKZ-crisis. Deze crises hebben in eerste instantie de (melk)veehouderij, maar daarnaast uiteraard ook andere bedrijven uit de bedrijfskolom getroffen. Voor wat betreft de fiscaliteit, is in de loop der tijd een instrumentarium ontwikkeld, om ervoor de

te zorgen dat direct en indirect getroffen worden ontzien bij – met name – de voldoening aan fiscale administratieve verplichtingen. Telkens zijn beleidsbesluiten uitgebracht waarbij tijdelijk termijnen zijn opgerekt, kwijtscheldingsregels zijn versoepeld, maar waarin ook op compacte wijze voorlichting is gegeven over de fiscale verwerking van de gevolgen van een dergelijke crisis. Het meest recente en uitgebreide besluit is dat van 28 maart 2001, RTB 2001/1327, met betrekking tot de maatregelen in verband met de MKZ-crisis.

Belangrijke randvoorwaarden bij de vormgeving van nieuwe fiscale instrumenten zijn tevens de Europese normen. De Europese Commissie bepaalt of een (fiscale) steunmaatregel binnen het Europees kader geoorloofd is of niet. Het steunkader voor de landbouw bestaat met name uit de communautaire richtsnoeren voor staatssteun in de landbouwsector, plattelandsverordening en in bepaalde gevallen de kaderregeling staatssteun ten behoeve van het milieu. De plattelandsverordening is vooral bepalend voor de steunmaatregelen waarvoor Europese cofinanciering geldt. Vanwege de omvang van deze regelgeving worden hieronder slechts de hoofdlijnen in beeld gebracht. Overigens is de Europese Commissie voornemens haar algemene beleid ten aanzien van staatssteun aan de landbouwsector te herzien. De communautaire richtsnoeren zijn van toepassing totdat het nieuwe beleid van de Commissie inwerking treedt. Op zijn vroegst is dat met ingang van 2007.

2.2.1 Algemeen

Het gemeenschapsbeleid inzake staatssteun is erop gericht vrije mededinging, een doelmatige allocatie van middelen en de eenheid van de gemeenschappelijke markt te waarborgen en tegelijk onze internationale verbintenissen na te leven. Staatssteun kan alleen gerechtvaardigd zijn wanneer bij de toekenning ervan recht wordt gedaan aan de doelstellingen van dat beleid. Bovendien moet de staatssteun in overeenstemming zijn met de internationale verplichtingen van de Gemeenschap die in het geval van de landbouw met name zijn aangegeven in de WTO-overeenkomst inzake de landbouw. Op grond van die overeenkomst geldt voor dergelijke steun de verplichting van kennisgeving en van indeling naar de status van de steun uit het oogpunt van de mogelijke vervalsing van de handel.

Om als met de gemeenschappelijke markt verenigbaar te kunnen worden beschouwd, moeten staatssteunmaatregelen een stimulerend element inhouden of een tegenprestatie van de begunstigde vergen. Eenzijdige staatssteun die bedoeld is om de financiële situatie van producenten te verbeteren, maar op geen enkele wijze tot de ontwikkeling van de sector bijdraagt, en vooral steun die uitsluitend op grond van prijzen, hoeveelheden, productie-eenheden of eenheden van de productiemiddelen wordt toegekend, wordt beschouwd als niet met de gemeenschappelijke markt verenigbare exploitatiesteun. Ditzelfde geldt voor steun die achteraf wordt toegekend voor activiteiten die de begunstigde reeds heeft ondernomen, omdat deze niet kan worden geacht het nodige stimulerende element in te houden.

Alle nieuwe steunregelingen en alle nieuwe individuele steunmaatregelen moeten bij de Commissie worden aangemeld voordat zij tot uitvoering worden gebracht. De Commissie beoordeelt aan de hand van de richtsnoeren of tot goedkeuring wordt overgegaan.

2.2.2 Landbouw

De richtsnoeren van de Commissie inzake regionale steunmaatregelen gelden niet voor de landbouwsector. In de gevallen waarin overwegingen van regionaal beleid voor de landbouwsector relevant zijn, zijn ze in de richtsnoeren en de plattelandsverordening verwerkt. Evenzo is vanwege de bijzondere structuur van de landbouwbedrijven de communautaire kaderregeling inzake overheidssteun voor kleine en middelgrote ondernemingen in de landbouwsector niet van toepassing. Daarnaast is de «de minimis»-regel niet van toepassing op steun in de landbouwsector. De

«de minimis»-regel houdt in dat steunmaatregelen onder een bepaald bedrag niet bij de Commissie behoeven te worden gemeld.

Er zijn verschillende soorten steun mogelijk in de landbouw. Als voorbeelden kunnen worden genoemd investeringssteun, steun voor milieu-maatregelen in de landbouw, steun ter compensatie van belemmeringen in probleemgebieden, vestigingssteun voor jonge landbouwers, steun voor vervroegde uittreding en steun ter bevordering van de productie en afzet van landbouwproducten van hoge kwaliteit. Deze soorten zijn vervolgens ook weer onderverdeeld in subsoorten. Vaak wordt een bepaalde vorm van steun aan een maximumpercentage of maximumbedrag gebonden. Het maximale steunpercentage drukt uit hoeveel procent van de in aanmerking komende uitgaven uit steun mag bestaan (brutosubsidie-equivalent). Door de grote hoeveelheid steunsoorten binnen de landbouwsector is er een grote diversiteit aan percentages. Binnen de investeringssteun bijvoorbeeld varieert het steunpercentage van 40 tot 60% van het investeringsvolume dat voor steun in aanmerking komt. Binnen het kader van steun voor milieu-maatregelen in de landbouw wordt het steunbedrag gesteld op een bepaald aantal euro per hectare (variërend van 200 tot 900). Binnen de richtsnoeren worden nog enkele mogelijkheden van berekening van het steunbedrag van een bepaalde steunsoort genoemd.

2.2.3 Cumulatie van steun

De richtsnoeren noemen geen maximum voor het totale bedrag aan steun. De richtsnoeren geven wel een maximum per onderdeel aan. Een landbouwbedrijf kan uiteraard op verschillende onderdelen voor steun in aanmerking komen. In algemene zin kan worden gezegd dat er cumulatie optreedt doordat de sector door verschillende organen en op verschillende wijzen materieel wordt gesteund.

Omdat de richtsnoeren van de Commissie inzake regionale steunmaatregelen niet van toepassing zijn op de landbouwsector, zijn de daarin vervatte regels met betrekking tot cumulering van steun uit hoofde van verschillende regionale steunregelingen niet van toepassing. Wel is het zo dat de randvoorwaarden waaronder een individuele steunmaatregel is goedgekeurd nageleefd moeten worden. Als bijvoorbeeld een investeringsmaatregel een steunpercentage kent van maximaal 40%, dan moet de lidstaat zorgdragen voor de naleving van dit maximumpercentage. Indien er sprake is van een cumulatie van twee of meer steunmaatregelen die dezelfde investering ondersteunen, dan moet Nederland een correctie toepassen waardoor het maximum steunpercentage zoals genoemd in de communautaire richtsnoeren wordt gerespecteerd.

2.2.4 Nederland

Zoals eerder is opgemerkt worden er in de communautaire richtsnoeren wel maximum steunbedragen per steunsoort genoemd, maar is er geen grens gesteld aan het totale bedrag aan steun dat aan de sector mag worden gegeven. Wel zou je kunnen zeggen dat het maximum niet kan uitkomen boven alle genoemde maxima per steunsoort tezamen. De Commissie heeft zich altijd op het standpunt gesteld dat, omdat er een gemeenschappelijk landbouwbeleid bestaat, alle steun die in de landbouwsector ten gunste van bepaalde ondernemingen of de productie van bepaalde goederen wordt verleend, moet worden geacht een potentieel risico op vervalsing van de mededinging en ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten op te leveren hoe gering deze steun ook moge zijn.

Uit het voorgaande blijkt dat het uitbreiden van steun aan de landbouwsector (in welke vorm dan ook) moet passen binnen de communautaire

richtsnoeren voor staatssteun in de landbouwsector en de plattelandsverordening. Om te voorkomen dat voorgenomen maatregelen alsnog «sneuvelen» bij de Europese Commissie, kunnen in het kader van de keuze voor het juiste beleidsinstrumentarium mogelijke maatregelen reeds in een vroeg stadium langs de complexe lat van de communautaire regelgeving worden gelegd. Daarbij is het van groot belang om de verschillende beleidsdoelstellingen in beeld te krijgen, waarin beleid als het bevorderen van «groen» of «duurzaamheid» uiteen kan worden gerafeld. Op die manier kan optimaal – zo nodig per operationele beleidsdoelstelling – worden aangesloten bij de verschillende soorten steun die de onderhavige communautaire regelgeving onderkent. Uiteraard mag daarbij de aansluiting met beleid ter zake buiten het kader van deze sector niet uit het oog worden verloren. Indien het wenselijk en mogelijk is om meer generiek, sectoroverschrijvend beleid met fiscale middelen te ondersteunen, verdient dit mede vanuit de staatssteundimensie de voorkeur boven de ondersteuning van meer specifiek, sectorgericht beleid.