

Fiscale kansen en valkuilen in de multifunctionele landbouw

Onderzoeksrapport

Auteur	: Mohamed Benayad
Datum	: 24 november 2011
In opdracht van	: GIBO Groep & Taskforce Multifunctionele Landbouw

Voorwoord

Voor u ligt het resultaat van het onderzoek naar de fiscale kansen en valkuilen in de multifunctionele landbouw. Het onderzoek is in opdracht van de Taskforce Multifunctionele Landbouw uitgevoerd door de GIBO Groep. Als student aan de hogeschool INHolland heb ik stage gelopen bij de GIBO Groep van februari tot augustus 2011 en deze opdracht uitgevoerd. De opdracht is tevens mijn afstudeerproject voor mijn studie Accountancy. Bij dit project zijn veel mensen betrokken geweest en ik wil die mensen bedanken voor hun kennis, begrip en tijd. In het bijzonder wil ik vanuit de GIBO Groep Wilko Mensink bedanken voor zijn begeleiding en Paul te Koppele voor zijn expertise. Vanuit hogeschool INHolland wil ik Frans Brinkhuis in het bijzonder bedanken voor zijn begeleiding.

Ik wens u veel leesplezier.

Amsterdam, 24 november 2011

Mohamed Benayad



Colofon

Fiscale kansen en valkuilen in de multifunctionele landbouw,
Mohamed Benayad, met ondersteuning van Wilko Mensink, Paul te Koppele, GIBO Groep,
september 2011

In opdracht van: Taskforce Multifunctionele Landbouw

Disclaimer

Dit rapport is met zorg samengesteld maar is wat betreft regelgeving niet volledig. Het geeft een handreiking voor ondernemers, maar elke specifieke situatie behoeft maatwerk en er bestaan vele juridisch-fiscale uitzonderingen die we in het bestek van dit rapport niet kunnen bespreken. Aan deze informatie kunnen daarom geen rechten worden ontleend. De opstellers, de GIBO Groep en Taskforce Multifunctionele Landbouw, aanvaarden geen aansprakelijkheid voor eventuele onjuistheden of onjuist gebruik van de geboden informatie.

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Samenvatting	4
Inleiding	7
1. Probleemstelling	8
1.1 Vraagstelling	8
1.2 Doelstelling	8
2. Onderzoeksmethode	9
2.1 Onderzoeksgroep	9
2.2 Dataverzameling	10
2.3 Data- analyse	10
3. Resultaten onderzoek	11
3.1 Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?	11
3.2 Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investerings gedaan?	12
3.3 Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?	13
3.4 Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?	15
3.4.1 Fiscale aspecten die lastig toe te passen zijn door multifunctionele landbouwers	16
3.4.2 Fiscale aspecten die een belemmering vormen voor multifunctionele landbouwers	18
3.4.3 Fiscale aspecten die wellicht een toekomstige belemmering vormen voor multifunctionele landbouwers	23
3.4.4 Hoe groot zijn de fiscale belemmeringen?	25
3.5 Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?	27
Conclusie	28
Aanbevelingen	29
Bronnen	30
Bijlage	31
Bijlage A: Fiscale faciliteiten voor ondernemers in de inkomstenbelasting	32
1. Objectieve vrijstellingen	32
2. Ondernemersaftrek	34
3. Investeringsaftrek	36
4. Mkb-winstvrijstelling	38
5. Fiscale reserves	38
6. Fiscale voorzieningen	39

7. Willekeurige afschrijving.....	40
8. Verliesverrekening	40
9. Middeling	40
10. Stakings- en doorschuiffaciliteiten	41
11. Durfkapitaal	42
12 Natuurschoonwet.....	43
Bijlage B: Fiscale faciliteiten voor rechtspersonen	44
1. Subjectieve vrijstellingen	44
2. Objectieve vrijstellingen	44
3. Fiscale reserves	45
4. Fiscale voorzieningen	45
5. Investeringsaftrek.....	45
6. Willekeurige afschrijving.....	45
7. Verliesverrekening	46
8. Fiscale eenheid.....	46
9. Natuurschoonwet.....	47
Bijlage C: Btw faciliteiten voor ondernemers met btw belaste activiteiten	48
1. Voorbelasting	48
2. Kleineondernemersregeling.....	48
3. Landbouwregeling.....	49
Bijlage D: Fiscale faciliteiten in de loonbelasting	50
1. Werkkostenregeling 2011.....	50
2. KJ- regeling.....	53
3. Vrijwilligersvergoeding	54
Bijlage E: Aantekeningen interviews met ondernemers.....	55
Bijlage F: Aantekeningen interviews met adviseurs	69
Bijlage G: Vragenlijsten ondernemers & adviseurs	81

Samenvatting

De centrale vraag van dit onderzoek is: welke fiscale faciliteiten kunnen gebruikt worden door agrariërs die actief zijn of willen worden in multifunctionele landbouw en tegen welke fiscale problemen lopen zij aan?

Gedurende de periode van het onderzoek zijn de volgende onderzoeksvragen gepasseerd:

- I. Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?
- II. Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investeringen gedaan?
- III. Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?
- IV. Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?
- V. Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?

Voor dit onderzoek zijn acht adviseurs en zeventien ondernemers geïnterviewd. De acht adviseurs zijn drie fiscalisten, een belastinginspecteur, subsidie adviseur, mkb-adviseur en twee bedrijfskundige adviseurs gespecialiseerd in de multifunctionele landbouw.

De zeventien ondernemers zijn geselecteerd op basis van de volgende verbrede activiteiten: zorglandbouw, recreatie, agrarische kinderopvang, boerderijeducatie, agrarisch natuur- en/of landschapsbeheer en de productie & verkoop van streekproducten. Deze ondernemers zijn willekeurig over het hele land geselecteerd.

De verdeling van de ondernemers onder de verbrede activiteiten is als volgt:

- 4 ondernemers met zorg activiteiten;
- 2 ondernemers met kinderopvang activiteiten;
- 3 ondernemers verblijfsrecreatie activiteiten;
- 3 ondernemers met dagrecreatie activiteiten;
- 2 ondernemers met boerderijwinkels;
- 2 ondernemers met educatie activiteiten;
- 1 ondernemer met natuur- en landschapsbeheer

De resultaten van het onderzoek verdeeld naar de onderzoeksvragen:

▪ **Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?**

- Bestaande fiscale faciliteiten zijn toegankelijk en toepasbaar door de multifunctionele landbouwers. De multifunctionele landbouwers zijn niet anders dan andere ondernemers op het gebied van fiscale faciliteiten en er gelden dezelfde eisen en voorwaarden.

▪ **Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investeringen gedaan?**

- De geïnterviewde ondernemers kunnen op basis van de interviews verdeeld worden in de volgende twee categorieën:
 - ondernemers die investeren in verdieping en verbreding van de activiteiten;
 - ondernemers die investeren in verbreding en deels desinvesteren in de agrarische activiteiten.

Deze ondernemers hebben voor de investeringen gebruik gemaakt van de volgende investeringsmiddelen:

- vreemd vermogen;
- eigen vermogen;
- subsidies;
- en fiscale investeringsfaciliteiten.

De bovengenoemde investeringsmiddelen zijn aangewend voor met name de volgende bedrijfsmiddelen:

- de bouw van een nieuw pand of stal;
- de verbouwing van een oude stal tot bruikbaar pand voor de verbreding;
- de renovatie van een oud monumentaal pand;
- de inventaris.

▪ **Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?**

- Van de zeventien geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben er vijftien gebruik gemaakt van één van de onderstaande subsidies:
 - LEADER
 - POP
 - VAB

Van de zeventien geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben er drie een melkveestal verbouwd en gebruik gemaakt van de volgende fiscale faciliteiten:

- MIA/Vamil
- Kleinschaligheidsaftrek

Er kan geconcludeerd worden dat de fiscale faciliteiten voor met name de agrarische activiteiten worden gebruikt en dat subsidies eerder voor de verbreding worden aangewend. Gekeken naar de voordelen en nadelen van fiscale faciliteiten en subsidies, blijkt dat fiscale faciliteiten op lange termijn aantrekkelijker zijn en op korte termijn subsidies. Op de vraag in welke fase de multifunctionele landbouwers behoefte hebben aan stimulans is aangegeven in de startfase. In deze fase is een subsidie aantrekkelijker omdat men in deze fase behoefte heeft aan extra liquiditeit om de investeringen te bekostigen.

▪ **Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?**

- Op basis van de interviews met de ondernemers en adviseurs zijn de volgende belemmeringen geïnventariseerd:
 - Vermogensetikettering
 - Btw belaste activiteiten naast vrijgestelde activiteiten
 - Integratieheffing
 - Herziening btw onroerend goed
 - Herinvesteringsreserve
 - Verplichte cao's voor nevenactiviteiten
 - Fiscale bedrijfsstructuur

De genoemde fiscale belemmeringen vormen geen probleem in zodanige aard dat de multifunctionele landbouw zich niet verder kan ontwikkelen. De fiscus kan wel ooit terugkomen op de fiscale bedrijfsstructuur van een multifunctioneel landbouwbedrijf. De adviseurs zijn van mening dat de fiscus het liefst ziet dat de verbrede activiteiten in een aparte fiscale onderneming worden gezet. Bij de meeste multifunctionele landbouwbedrijven is dat op dit moment anders, onder bijvoorbeeld een eenmanszaak vallen zowel agrarische en verbrede activiteiten en de fiscus zou het liefst de twee activiteiten zien als twee aparte fiscale ondernemingen. Tot op heden ondervinden de ondernemers nog geen problemen met de fiscus hierover. Hoe dit zich in de toekomst gaat ontwikkelen is onduidelijk.

▪ **Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?**

- Er zijn verschillende ideeën opgesomd die wellicht een stimulans kunnen vormen voor de multifunctionele landbouw, maar aan de andere kant hebben de geïnterviewde ondernemers aangegeven tevreden te zijn met de huidige fiscale faciliteiten en subsidies. Ideeën van stimulans:
 - Maak bestaande fiscale investeringsfaciliteiten aantrekkelijker voor de multifunctionele landbouwers.
 - Stimuleer multifunctionele landbouwers te innoveren door gebruik te maken van bestaande fiscale faciliteiten, te denken valt aan uitbreidingen van de innovatiebox en de speur- en ontwikkelingsfaciliteit.
 - Geef agrariërs de ruimte om een fiscale reserve te vormen voor de omschakeling van agrarisch naar een multifunctioneel landbouwbedrijf, te denken valt aan de uitbreiding van de mogelijkheden voor het toepassen van de herinvesteringsreserve.

Inleiding

Voor u ligt het resultaat van het onderzoek dat is uitgevoerd door de GIBO Groep in opdracht van de Taskforce Multifunctionele Landbouw. Het onderwerp van dit onderzoek is: 'de fiscale kansen en valkuilen in de multifunctionele landbouw'. Het onderzoek heeft zich gericht op de inventarisatie van bestaande, en mogelijke nieuwe, fiscale faciliteiten die een stimulans kunnen vormen voor multifunctionele landbouwers en fiscale problemen waar zij tegen aanlopen.

De multifunctionele landbouw speelt vanuit haar agrarische identiteit op een unieke manier in op de groeiende vraag naar rust, ruimte en plattelandsbeleving. De sector verbindt zowel de maatschappij met het platteland als de agrariërs met de maatschappij. Ook draagt deze vorm van landbouw bij aan het leefbaar houden van het platteland door meer en nieuwe (economische) activiteiten in het buitengebied te brengen. Tot de multifunctionele landbouw behoren agrarische bedrijven die naast hun veehouderij, akkerbouw- of tuinbouwbedrijf andere activiteiten uitoefenen, gekoppeld aan het primaire landbouwbedrijf. Deze activiteiten zijn zorglandbouw, recreatie, agrarische kinderopvang, boerderijeducatie, agrarisch natuur- en landschapsbeheer en/of de productie en verkoop van streekproducten.

Aanleiding voor dit onderzoek is dat agrariërs die actief zijn of willen worden in de multifunctionele landbouw niet altijd weten welke vormen van fiscale faciliteiten er zijn. Deze fiscale faciliteiten zouden wellicht aantrekkelijk kunnen zijn om te investeren in multifunctionele landbouw. Daarnaast zijn fiscale regels niet altijd goed toepasbaar voor de ondernemers. Ze lopen tegen verschillende problemen aan, omdat de regels vaak achterlopen in vergelijking met de ontwikkelingen op het gebied van multifunctionele landbouw.

1. Probleemstelling

Het onderzoek heeft zich gericht op het in kaart brengen van fiscale faciliteiten die een stimulering moeten vormen voor de agrarische ondernemers die actief zijn of willen zijn in de multifunctionele landbouw, maar ook tegen welke problemen zij aanlopen op fiscaal gebied. Daarnaast met ideeën te komen om bepaalde fiscale faciliteiten aan te passen of juist nieuwe faciliteiten te ontwikkelen die de agrarische ondernemer op weg helpen om in de multifunctionele landbouw te investeren. De centrale vraag van dit onderzoek is:

Welke fiscale faciliteiten kunnen gebruikt worden door agrariërs die actief zijn of willen worden in multifunctionele landbouw en tegen welke fiscale problemen lopen zij aan?

1.1 Vraagstelling

Gedurende de periode van het onderzoek zijn de volgende onderzoeksvragen gepasseerd:

- I. Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?
- II. Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investeringen gedaan?
- III. Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?
- IV. Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?
- V. Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?

1.2 Doelstelling

Het uiteindelijke doel: een brochure met fiscale adviezen/informatie voor agrarische ondernemers die actief zijn of willen worden in de multifunctionele landbouw. Daarnaast bieden de uitkomsten van het onderzoek ideeën ter aanpassing van bestaande fiscale faciliteiten, zodat ze (beter) toepasbaar worden voor ondernemers in de multifunctionele landbouw.

2. Onderzoeksmethode

Het onderzoek naar fiscale kansen en valkuilen in de multifunctionele landbouw is een kwalitatief onderzoek, waarbij gebruik gemaakt is van half- gestructureerde interviews met adviseurs en ondernemers in de multifunctionele landbouw, een brainstormbijeenkomst en een literatuuronderzoek. Er is gekozen voor een kwalitatief onderzoek omdat de multifunctionele landbouw een complexe sector is die vrij nieuw is. Daarnaast is de kennis van de ondernemers op fiscaal gebied niet altijd even waardevol.

2.1 Onderzoeksgroep

Voor dit onderzoek zijn acht adviseurs en zeventien ondernemers geïnterviewd. De acht adviseurs zijn drie fiscalisten, een belastinginspecteur, een subsidie adviseur, een mkb- adviseur en twee bedrijfskundige adviseurs gespecialiseerd in de multifunctionele landbouw.

De zeventien ondernemers zijn geselecteerd op basis van de volgende verbrede activiteiten: zorglandbouw, recreatie, agrarische kinderopvang, boerderijeducatie, agrarisch natuur- en/of landschapsbeheer en de productie & verkoop van streekproducten. Deze ondernemers zijn willekeurig over het hele land geselecteerd.

De verdeling van de ondernemers onder de verbrede activiteiten is als volgt:

- 4 ondernemers met zorg activiteiten;
- 2 ondernemers met kinderopvang activiteiten;
- 3 ondernemers verblijfsrecreatie activiteiten;
- 3 ondernemers met dagrecreatie activiteiten;
- 2 ondernemers met boerderijwinkels;
- 2 ondernemers met educatie activiteiten;
- 1 ondernemer met natuur- en landschapsbeheer

Er is minder aandacht besteed aan natuur- en landschapsbeheer omdat er genoeg informatie daarover bekend is. Als het bovenstaande overzicht naar activiteiten zou zijn verdeeld in plaats van ondernemers dan zouden de aantallen hoger vallen, omdat de ondernemers soms meer dan één verbrede activiteit hebben.

2.2 Dataverzameling

Bij dit kwalitatief onderzoek is er gebruik gemaakt van de volgende dataverzameling methode:

- Interviewen
- Documentanalyse
- Brainstormsessie

Interviewen

Er is gebruik gemaakt van half- gestructureerde interviews om de ondernemers en adviseurs vooral zelf uit te lokken informatie en hun mening te geven. Om enigszins het interview wat te sturen zijn een aantal onderwerpen vastgesteld op basis van de onderzoeksvragen. De ondernemers zijn telefonisch of via adviseurs benaderd voor een interview. De interviews vonden op locatie plaats.

Documentenanalyse

Deze methode is gebruikt ter analyse van de bestaande fiscale faciliteiten en de gebruiksmogelijkheden. De informatie is uit literatuur en van websites gehaald. Daarnaast is er gebruik gemaakt van jurisprudentie om voornamelijk fiscale problemen tussen de fiscus en multifunctionele landbouwers in kaart te brengen.

Brainstormsessie

Ter afsluiting van het onderzoek is gebruik gemaakt van een brainstormsessie met adviseurs en ondernemers. De bedoeling van de brainstormsessie is een discussie op gang te brengen tussen verschillende ondernemers en adviseurs over hun ideeën rondom de multifunctionele landbouw.

2.3 Data- analyse

Voor het in kaart brengen van diverse fiscale faciliteiten en de gebruiksmogelijkheden is er gebruik gemaakt van boeken, websites en diverse documenten. De boeken waren voornamelijk gericht op fiscaal recht en gaven een beeld van het fiscaal stelsel. Op diverse websites van adviseurs zijn fiscale tips te vinden, die zijn gebruikt en gecontroleerd aan de hand van belastingwettenbundels. De ontwikkelingen op fiscaal gebied gaan snel en daarom is er ook gekeken naar jurisprudentie bij fiscale problemen in de multifunctionele landbouw.

De interviews met adviseurs en ondernemers zijn kort uitgewerkt en opgenomen als bijlage C en D. De interviews zijn voornamelijk geanalyseerd op de ervaringen en meningen van de geïnterviewde. De informatie van adviseurs is voornamelijk gebaseerd op de ervaringen van hun klanten, daarnaast hebben zij bijgedragen door hun mening te geven over diverse onderwerpen.

3. Resultaten onderzoek

Dit hoofdstuk is verdeeld naar de onderzoeksvragen genoemd in het eerste hoofdstuk, te weten:

- I. Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?
- II. Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investeringen gedaan?
- III. Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?
- IV. Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?
- V. Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?

De resultaten van het onderzoek worden per paragraaf toegelicht.

3.1 Zijn bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar door de multifunctionele landbouwers?

Er zijn diverse fiscale faciliteiten opgenomen als bijlage A, B, C en D. In bijlage A zijn faciliteiten voor ondernemers in de inkomstenbelasting, bijlage B zijn faciliteiten voor rechtspersonen in de vennootschapsbelasting, bijlage C zijn faciliteiten opgenomen voor activiteiten in de btw en in bijlage D zijn faciliteiten opgenomen die betrekking hebben op de loonbelasting. Deze faciliteiten zijn alle onderzocht of zij toepasbaar zijn voor de multifunctionele landbouwer. Er is gekeken naar de voorwaarden die gesteld worden aan de fiscale faciliteiten en of deze door multifunctionele landbouwers toegepast kunnen worden.

Er kan geconcludeerd worden dat de bestaande fiscale faciliteiten toepasbaar zijn door de multifunctionele landbouwers. Zij hebben toegang tot de faciliteiten, maar net als iedere ondernemer in Nederland moeten zij wel aan de voorwaarden te voldoen. De multifunctionele landbouwer is op het gebied van de fiscale faciliteiten niet anders dan andere ondernemers.

Om gebruik te kunnen maken van de fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting is het van belang dat de fiscus je accepteert als ondernemer. Een agrariër die omschakelt naar multifunctionele landbouw zal op dit punt geen last krijgen omdat hij al jaren ondernemer is en alleen zijn activiteiten gaat verbreden.

Omzetbelasting kijkt naar de activiteiten in tegenstelling tot de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. De genoemde faciliteiten in bijlage C gelden alleen voor activiteiten die btw belast zijn. Het zou mogelijk zijn dat binnen een onderneming met meerdere activiteiten een deel btw belast is en een deel btw vrijgesteld is en een deel onder de landbouwregeling valt. Voor de btw belaste activiteiten kan men gebruik maken van de faciliteiten genoemd in bijlage C.

Multifunctionele landbouwers kunnen in tegenstelling tot ondernemers zonder agrarische activiteiten gebruik maken van de volgende faciliteiten:

- Landbouwvrijstelling
- Landbouwregeling

De belangrijkste eis van de fiscus bij gebruik van deze faciliteiten is dat het alleen geldt voor de agrarische activiteiten.

De genoemde faciliteiten in bijlage D zijn voor ondernemers die personeel werkzaam hebben binnen hun bedrijf. Dit kan gaan om vrijwilligers, kinderen die meewerken of medewerkers in loondienst. De genoemde faciliteiten zijn toepasbaar door de multifunctionele landbouwers en ook hier maakt de fiscus geen onderscheid in multifunctionele landbouwers en andere ondernemers.

3.2 Waarin hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers in de afgelopen jaren investeringen gedaan?

Hebben multifunctionele landbouwers geïnvesteerd in verbreding of ook in verdieping? Bij verbreding gaat het om activiteiten op het gebied van zorg, kinderopvang, recreatie, educatie, natuur- en landschapsbeheer en de productie en/of verkoop van streekproducten. Verdieping wordt in dit verslag gezien als het uitbreiden van de agrarische tak door meer capaciteit te scheppen en/of door nieuwe agrarische activiteiten te beginnen, te denken valt aan paardenfokken naast het melkvee.

De geïnterviewde ondernemers kunnen op basis van de interviews verdeeld worden in de volgende twee categorieën:

- ondernemers die investeren in verdieping en verbreding van de activiteiten;
- ondernemers die investeren in verbreding en deels desinvesteren in de agrarische activiteiten.

De eerste categorie multifunctionele landbouwers investeert in de agrarische en de verbrede activiteiten. Zij zien beide activiteiten als volwaardig en blijven daarin investeren. De tweede categorie ondernemers investeren voornamelijk in de verbrede activiteiten, maar behouden deels de agrarische activiteiten. Er zijn diverse redenen genoemd voor het afbouwen van de agrarische activiteiten, zoals: geen opvolger voor de agrarische activiteiten maar wel voor de verbrede activiteiten. De ondernemers zien wel de meerwaarde van het totaal concept van de multifunctionele landbouw, de combinatie van agrarische met een verbrede tak is een belangrijk punt waar zij zich mee onderscheiden van andere ondernemers.

Benutte investeringsmiddelen

De geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben op verschillende manieren geïnvesteerd in hun onderneming. Voor deze investeringen hebben zij gebruik gemaakt van één of meerdere investeringsbronnen om hun verdieping of verbreding te bekostigen. De meest gebruikte investeringsbronnen zijn:

- vreemd vermogen;
- eigen vermogen;
- subsidies;
- en fiscale investeringsfaciliteiten.

Bij vreemd vermogen gaat het voornamelijk om langlopende bankkredieten. Het eigen vermogen is door alle ondernemers deels gebruikt, hierbij zijn ook desinvesterings in de agrarische activiteiten gebruikt voor investeringen in de verbrede activiteiten. De ondernemers hebben diverse subsidies benut, deze worden in paragraaf 3.3 toegelicht. Van fiscale faciliteiten is ook gebruik gemaakt, hierbij moet onderscheid gemaakt worden in de fiscale ondernemersfaciliteiten en de investeringsfaciliteiten. De ondernemersfaciliteiten worden benut door alle ondernemers en rechtspersonen. De fiscale investeringsfaciliteiten zijn specifiek voor investeringen in de onderneming. De geïnterviewde ondernemers hebben voornamelijk voor de agrarische activiteiten gebruik gemaakt van de fiscale investeringsfaciliteiten.

Waar zijn de investeringsmiddelen voor gebruikt?

De geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben de bovengenoemde liquide middelen voornamelijk aangewend voor de volgende bedrijfsmiddelen:

- de bouw van een nieuw pand of nieuwe stal;
- de verbouwing van een oude stal tot bruikbaar pand voor de verbreding;
- de renovatie van een oud monumentaal pand;
- de inventaris.

3.3 Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut?

Welke fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers benut en wat zijn hun ervaringen? Vinden zij fiscale investeringsfaciliteiten beter dan subsidies of juist niet? In paragraaf 3.2 is aangegeven dat multifunctionele landbouwers gebruik hebben gemaakt van fiscale investeringsfaciliteiten en subsidies. Welke dit zijn wordt in deze paragraaf toegelicht.

Welke subsidies zijn er benut door de geïnterviewde multifunctionele landbouwers?

Van de zeventien geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben er vijftien gebruik gemaakt van één van de onderstaande subsidies:

- **POP (Plattelandsonwikkelingsprogramma)**
POP is een Europese plattelandssubsidie die gericht is op het versterken en verbeteren van:
 - landbouw;
 - natuur en landschap;
 - leefbaarheid op het platteland;
 - recreatie en streek.^{1 2}
- **LEADER**
LEADER is een Europese subsidie ter bevordering van de leefbaarheid en plattelandseconomie. Deze subsidie bevordert kleinschalige en vernieuwende projecten.³
- **VAB (Vrijkomende Agrarische Bebouwing)**
VAB is een subsidie voor vrijgekomen agrarische gebouwen in Overijssel. Zo wordt de verbouwing van een agrarische schuur tot een bedrijfsruimte bevorderd met deze subsidie.⁴

De bovengenoemde subsidies zijn voornamelijk gebruikt voor de verbreding en zijn door de geïnterviewde ondernemers genoemd. Er zijn natuurlijk meer subsidies voor de multifunctionele landbouwers, alleen is er bij dit onderzoek hier niet verder op ingegaan omdat de geïnterviewde ondernemers deze niet genoemd hebben.

¹ <http://www.natuurbeheer.nu/Subsidies/Europa/POP/>, 30 juli 2011

² http://english.minInv.nl/portal/page?_pageid=116,1641050&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_document_id=110689&p_node_id=10411855&p_mode=BROWSE, 30 juli 2011

³ http://www.deweekkrant.nl/files/pdfarchief/DPT/20080702/DPT_DPT-1-26_080702_1.pdf, 30 juli 2011

⁴ <http://www.subsidiebureautwente.nl/project-vab-subsidie.html>, 30 juli 2011

Welke fiscale faciliteiten zijn er gebruikt door de geïnterviewde multifunctionele landbouwers?

Zoals genoemd in paragraaf 3.2 worden ondernemersfaciliteiten benut door alle ondernemers en rechtspersonen. De fiscale investeringsfaciliteiten zijn specifiek voor investeringen in de onderneming.

De geïnterviewde ondernemers hebben de meeste fiscale ondernemersfaciliteiten niet kunnen noemen. De reden is dat men vertrouwt op de accountant of boekhouder die de mogelijke kortingen toepast bij de jaaraangifte.

De geïnterviewde ondernemers die een investering hebben gedaan in de agrarische activiteiten hebben wel kunnen noemen welke fiscale investeringsfaciliteiten zij gebruikt hebben. In dit onderzoek hebben de ondernemers de volgende fiscale faciliteiten genoemd:

- MIA/VAMIL

Zij hebben deze aangewend voor de verbouwing van een stal voor het melkvee. De MIA/VAMIL wordt vaak in combinatie gebruikt. De VAMIL geeft de mogelijkheid om het bedrijfsmiddel naar willekeur af te schrijven. Mogelijk is er ook gebruikgemaakt van de kleinschaligheidsaftrek, omdat deze kan cumuleren met de MIA, doch dat hangt grotendeels af van het totaal van de investeringen in een jaar. Zijn die meer dan zo'n € 300.000,- dan kan geen gebruik worden gemaakt van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. De ondernemers hebben de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek zelf niet genoemd.

Waar geven de geïnterviewde ondernemers de voorkeur aan: subsidies of fiscale investeringsfaciliteiten?

De geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben niet een bepaalde voorkeur gegeven voor subsidies of fiscale investeringsfaciliteiten, zij zien in beide voordelen en nadelen. Het volgende schema geeft een overzicht van de genoemde voordelen en nadelen:

	Fiscale investeringsfaciliteiten	Subsidies
Voordelen	▪ Lange termijn gericht. ▪ Toegankelijker in vergelijking met subsidies.	▪ Liquiditeitsvoordeel in de vorm van cash. ▪ Doelgroep gericht. ▪ Stimulerend in de beginfase.
Nadelen	▪ Om er optimaal gebruik van te maken dient men winst te maken. ▪ De ondernemer krijgt een belastingkorting in plaats van cash uitgekeerd.	▪ Korte termijn gericht. ▪ Subsidiepotjes zijn van korte duur, de pot kan snel leeg raken. ▪ De aanvraag van subsidie is vaak een rompslomp en kost veel tijd, energie en geld.

Op de vraag in welke fase de multifunctionele landbouwers behoefte hebben aan stimulans is geantwoord door de geïnterviewde multifunctionele landbouwers: in de beginfase. In deze fase is een subsidie aantrekkelijk, omdat men in deze fase behoefte heeft aan liquiditeit om de investeringen te bekostigen. Op lange termijn zijn fiscale faciliteiten aantrekkelijk, omdat men op lange termijn een belastingkorting kan krijgen.

3.4 Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan?

Tegen welke fiscale belemmeringen lopen multifunctionele landbouwers aan? Zijn deze fiscale belemmeringen van zodanige aard dat de multifunctionele landbouwsector bedreigd wordt? Gaat het om fiscale belemmeringen specifiek voor de multifunctionele landbouw? Zitten deze belemmeringen tussen de oren of hebben ondernemers er daadwerkelijk mee te maken gehad?

Op basis van de interviews met de ondernemers en adviseurs zijn de volgende belemmeringen geïnterviewd op het gebied van:

- Vermogensetikettering
- Btw belaste naast vrijgestelde activiteiten
- Integratieheffing
- Herziening btw onroerend goed
- Herinvesteringsreserve
- Verplichte cao's voor nevenactiviteiten
- Fiscale bedrijfsstructuur

De bovengenoemde belemmeringen zijn te onderscheiden in drie categorieën, te weten:

-  Fiscale aspecten die lastig toe te passen zijn door multifunctionele landbouwers;
-  Fiscale aspecten die een belemmering vormen voor multifunctionele landbouwers;
-  Fiscale aspecten die wellicht een toekomstig belemmering kunnen vormen voor multifunctionele landbouwers.

In de volgende paragrafen worden deze fiscale aspecten verder toegelicht.

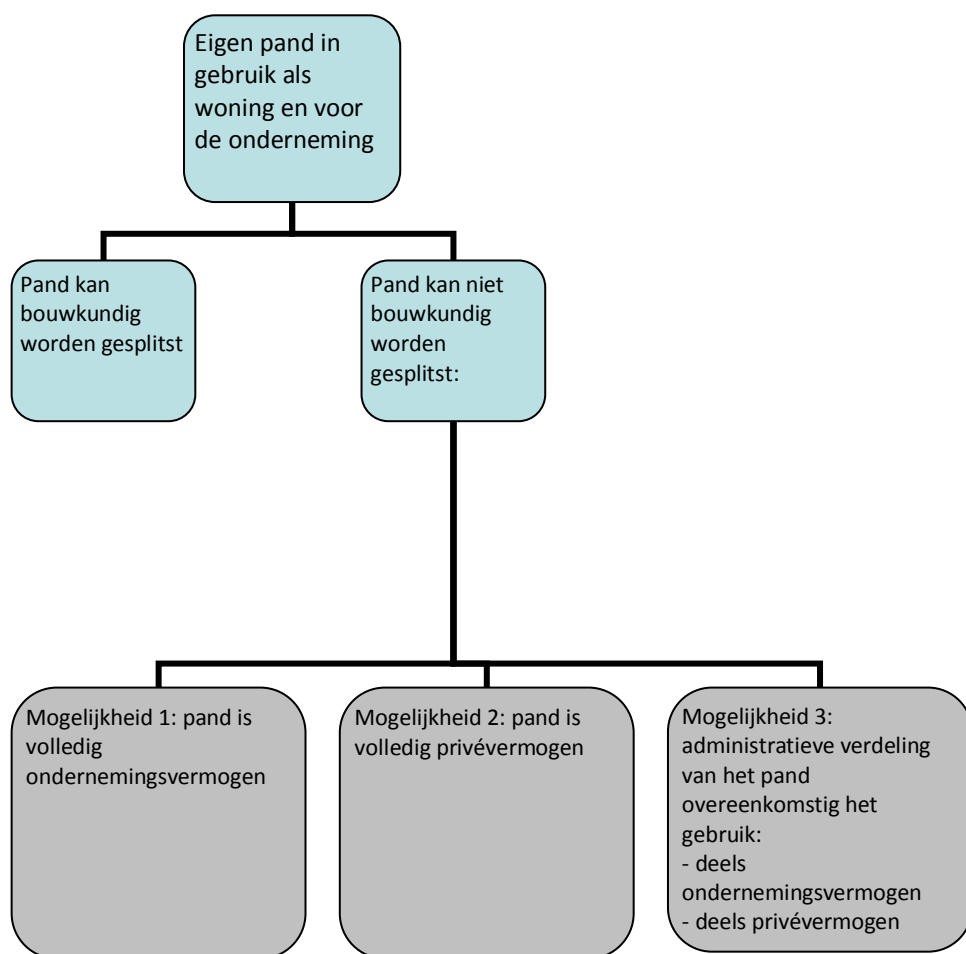
3.4.1 Fiscale aspecten die lastig toe te passen zijn door multifunctionele landbouwers

De geïnterviewde ondernemers en adviseurs hebben aangegeven dat de volgende fiscale aspecten lastig toe te passen zijn:

Vermogensetikettering

Vermogensetikettering is het aanwijzen van privé- en ondernemingsvermogen.

Vermogensetikettering is voornamelijk van toepassing op ondernemers in de inkomstenbelasting. Bij het verwerven/aanwenden van een vermogensbestanddeel, kan de vermogensetikettering een rol spelen. In het onderstaande figuur worden de mogelijkheden weergegeven bij bijvoorbeeld een pand:



Bron: Belastingdienst.nl

Bij een bouwkundig niet splitsbaar pand dat zowel voor de onderneming en als woning gebruikt wordt heeft de ondernemer drie mogelijkheden:

- 1) het gehele pand is ondernemingsvermogen;
- 2) het gehele pand is privévermogen;
- 3) het pand wordt overeenkomstig het gebruik gesplitst in een privégedeelte en een bedrijfsgedeelte.

De ondernemer heeft hier de vrije keuze binnen de grenzen van redelijkheid, tenzij het pand splitsbaar is. Wanneer is een pand splitsbaar? Een pand is splitsbaar:

- als het privé en zakelijk deel een eigen ingang hebben;
- als het privé en zakelijk deel onafhankelijk van elkaar verhuurbaar zijn;
- als het privé en zakelijk deel zelfstandige voorzieningen hebben.

De multifunctionele landbouwers hebben vaak te maken met deze keuze, maar weten zelf niet wat de gevolgen zijn bij een eenmaal gemaakte keuze en hoe zij dat moeten verwerken in hun eigen administratie.

Ook voor de omzetbelasting is er sprake van vermogensetikettering. De vermogensetikettering in de omzetbelasting hoeft niet gelijk te lopen aan de vermogensetikettering voor de inkomstenbelasting. Een ondernemer kan bijvoorbeeld een auto die zowel zakelijk als privé gebruikt wordt voor de inkomstenbelasting tot zijn privévermogen rekenen en voor de omzetbelasting tot zijn ondernemingsvermogen. Bij de vermogensetikettering in de omzetbelasting voor onroerende zaken is per 1 januari 2011 een wijziging opgetreden. Wanneer een pand zowel zakelijk als privé wordt gebruikt, dan geldt dat de aftrek van omzetbelasting alleen van toepassing is op het zakelijk deel van het pand.

Btw belaste naast vrijgestelde activiteiten

Afhankelijk van de activiteiten verricht de ondernemer belaste prestaties of vrijgestelde prestaties voor de btw. Voor landbouwactiviteiten is er sprake van de landbouwregeling. Deze regeling houdt in grote lijnen in dat er sprake is van een vrijstelling voor de omzetbelasting maar dat op verzoek gedurende minimaal 5 jaar geopteerd kan worden voor belaste leveringen.

Bij multifunctionele landbouwers met verschillende activiteiten kan dit enigszins voor verwarring zorgen, voornamelijk als vermogensbestanddelen voor gemengd (btw belaste én vrijgestelde activiteiten) gebruik worden aangewend. Dit komt omdat de btw van zaken en kosten voor btw belaste activiteiten teruggevorderd kan worden en bij vrijgestelde activiteiten is dit niet mogelijk. In de multifunctionele landbouw zijn bijvoorbeeld zorgboerderijen en kinderopvangactiviteiten vrijgesteld van btw, andere verbrede activiteiten zoals een boerderijcamping vallen onder de btw.

Waar ontstaan dan de belemmeringen? Een zaak of kosten die gemaakt zijn voor gemengd (btw belaste én vrijgestelde activiteiten) gebruik zijn voor multifunctionele landbouwers lastig te administreren. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een gebouw dat deels voor de zorg (vrijgesteld voor de BTW) wordt gebruikt en deels voor recreatie (belast voor de BTW). Het zal dan lastig zijn om te bepalen in hoeverre de BTW op dit gebouw terug te vragen is.

3.4.2 Fiscale aspecten die een belemmering vormen voor multifunctionele landbouwers

De geïnterviewde ondernemers en adviseurs hebben aangegeven dat op fiscaal gebied de volgende aspecten ervaren worden als een belemmering:

Integratieheffing

De integratieheffing is niets anders dan een heffing, bij een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, over een zaak die in de onderneming is vervaardigd. Binnen de multifunctionele landbouw kunnen ondernemers met vrijgestelde activiteiten als zorg en kinderopvang hier mee te maken krijgen. Aan de hand van de volgende voorbeelden licht ik het effect van de integratieheffing op de multifunctionele landbouw toe:

Voorbeeld: integratieheffing grond

Ondernemer A: kinderopvang	Ondernemer B: kinderopvang
Ondernemer A wil een kinderopvang beginnen en gebruikt een stuk van zijn eigen grond als bouwgrond. De waarde van de bouwgrond wordt gesteld op 100.000 euro. Hij laat een aannemer een gebouw op het stuk grond zetten. Het gebouw kost ook 100.000 euro exclusief btw, de waarde van deze opstal wordt ook op 100.000 euro gesteld. Kosten: Gebouw: 100.000 euro + 19.000 euro btw = 119.000 Van de fiscus mag de ondernemer 19.000 euro terugvragen als voorbelasting. Maar de fiscus wil wel dat er btw geheven wordt over de totale waarde van de opstal en ondergrond. Er wordt dan btw geheven over 200.000 euro, dit is 38.000 euro. Na aftrek van 19.000 voorbelasting betekent dit dat er nog 19.000 btw afgedragen dient te worden.	Ondernemer B wil een kinderopvang beginnen en koopt bouwgrond. Hij laat een aannemer op de bouwgrond een gebouw zetten. Kosten: Grond: 100.000 euro + 19.000 euro btw = 119.000 euro Gebouw: 100.000 euro + 19.000 euro btw = 119.000 euro Totale kosten: 200.000 euro + 38.000 euro btw = 238.000 Van de fiscus mag de ondernemer 38.000 euro terugvragen als voorbelasting. Er zal echter wel geheven worden over de totale waarde van de opstal en ondergrond, stel dat deze 200.000 euro is. Betekent dit een heffing over 200.000 euro, dit is 38.000 euro. Per saldo hoeft ondernemer B dan geen btw af te dragen.

De integratieheffing op grond zal bij multifunctionele landbouwbedrijven voorkomen die grond in eigen bezit hebben. De hoogte van de integratieheffing is afhankelijk van de waarde van de grond.

Voorbeeld: integratieheffing bestaande pand verbouwen

Bij het verbouwen van een oude stal tot een bruikbaar pand voor bijvoorbeeld zorg, kan dit leiden tot een integratieheffing. De integratieheffing is namelijk alleen niet van toepassing als het pand niet gezien wordt als een nieuw vervaardigde zaak. Maar wat verstaan we onder een 'nieuw vervaardigde zaak'? De Hoge Raad oordeelde als volgt:

*"Op 19 november 2010 heeft de Hoge Raad (LJN: BM6681) een oordeel gegeven over de vraag wanneer sprake is van een "nieuw vervaardigde zaak". Deze vraag leidt bij volledige nieuwbouw nooit tot discussies, maar de procederende belastingplichtige liet een bestaand woon-winkelpand inwendig verbouwen tot een kinderdagverblijf. Het uiterlijk van het pand veranderde nagenoeg niet. Alleen de voorpui op de begane grond werd vernieuwd en er was een speelterrein aangelegd. De Hoge Raad oordeelde dat verbouwingen slechts een "nieuw vervaardigde zaak" opleveren, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw is ontstaan. De Hoge Raad leidt uit de gedingstukken af dat voor de indeling van het pand ten behoeve van de aanwending als kinderdagverblijf geen ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden"*¹

Kort samengevat: wanneer de buitenkant dan wel het aanzicht van het pand/stal door de verbouwing hetzelfde blijft, dan zal er minder snel geoordeeld worden dat er sprake is van een nieuw vervaardigde zaak. Als er geen sprake is van een nieuw vervaardigde zaak is de integratieheffing niet van toepassing. Als het aanzicht van het pand verbouwd wordt, kan dit in combinatie met een functiewijziging leiden tot het vervaardigen van een nieuwe zaak en vervolgens een integratieheffing.

Voorbeeld: integratieheffing personeel

Integratieheffing kan ook voorkomen bij personeel. Stel dat (gezien de situatie in het eerste voorbeeld) ondernemer A personeel inzet die in dienst zijn genomen voor de agrarische activiteiten, maar ze ook gebruikt voor de bouw van het pand voor de kinderopvang en ondernemer B voor de bouw van dit pand personeel inhuurt via een uitzendbureau.

In deze situatie betaalt ondernemer B btw voor de inhuur van personeel, terwijl ondernemer A personeel inzet van zijn agrarische activiteiten. De fiscus kan dit zien als concurrentievervalsing en een integratieheffing constateren.

De integratieheffing op personeel zal minder snel voorkomen. Door de fiscus is immers moeilijk te achterhalen of personeel ingezet wordt voor meerdere activiteiten binnen een multifunctioneel landbouwbedrijf.

De integratieheffing kan onder de kleineondernemersregeling (KOR) vallen. Dit is afhankelijk van de hoogte van de integratieheffing.

Op dit moment loopt er een procedure aan het Europese Hof van Justitie over de integratieheffing. Volgens de Hoge Raad in Nederland is de integratieheffing mogelijk strijdig met het EU-recht.

Herziening btw onroerende zaak

Bij het investeren in onroerende zaak is het volgende van toepassing:

- Wordt de onroerende zaak gebruikt voor belaste prestaties, dan is de btw terug te vorderen.
- Wordt de onroerende zaak gebruikt voor vrijgestelde prestaties, dan is de btw niet terug te vorderen.
- Wordt de onroerende zaak gemengd gebruikt voor zowel belast als vrijgestelde prestaties, dan is de btw naar ratio van gebruik deels aftrekbaar.

Maar wat als een onroerende zaak na een paar jaar van bestemming verandert? In de zin, dat het onroerend goed gebruikt wordt voor andere activiteiten dan bij aanvang. Bij die vraag speelt de herzieningsperiode van tien jaar een belangrijke rol. De herzieningsperiode houdt in dat vanaf gebruik van het aangekochte onroerende goed tot negen boekjaren verder, een ondernemer ieder jaar moet beoordelen of teruggevorderde btw terecht is of dat er juist btw teruggevorderd mag worden. Hieronder een aantal voorbeelden in verschillende situaties:

Voorbeeld: gemengd gebruik bij aanvang

Een multifunctionele landbouwer bouwt een pand voor 119 000 euro inclusief 19 000 euro btw. Het pand wil de ondernemer gebruiken voor 20% voor verhuur als groepsaccommodatie en 80% gebruiken voor de kinderopvang. De ondernemer kan in deze situatie 20% van 19 000 euro btw aftrekken als voorbelasting, want verhuur van een groepsaccommodatie voor recreatie is een belaste prestatie en kinderopvang een vrijgestelde prestatie.

In jaar twee verandert het onderlinge gebruik, namelijk 30% voor verhuur als groepsaccommodatie en 70% kinderopvang. De btw moet worden herzien voor 1/10.

Gevolg:

1/10 van 19 000 euro is 1900 euro, daarvan is er 380 euro al terug gevorderd bij aanvang (20% van 1900), maar de onderlinge verhouding is gewijzigd in plaats van 20% mag er 30% afgetrokken worden als voorbelasting. De herziening heeft het volgende als gevolg: er mag in jaar twee 190 euro worden afgetrokken als voorbelasting (30% van 1900 – 380 euro = 190 euro).

Als de verhouding 80% groepsaccommodatie en 20% kinderopvang was en dit was gewijzigd in jaar twee naar 70% / 30%, dan had de ondernemer 190 euro moeten betalen aan de fiscus.

Voorbeeld: wijziging bestemming

Een multifunctionele landbouwer laat een pand bouwen voor 119 000 euro inclusief 19 000 euro btw. Het pand wordt gebruikt voor verhuur als groepsaccommodatie. Dit is een belaste prestatie voor de btw. De ondernemer trekt 19 000 euro als voorbelasting af.

In jaar vijf besluit de ondernemer het pand te gebruiken voor het verlenen van zorg aan ouderen (wat onder vrijgestelde prestaties voor de btw valt) voor de komende zes jaar. Vanaf dat moment zal de ondernemer de btw moeten herzien.

Gevolg:

In jaar vijf en de komende vijf jaar zal telkens ieder jaar 1/10 van 19 000 euro btw moeten worden herzien. In totaal zal 5/10 moeten worden terug betaald aan de fiscus.

Voorbeeld: verkoop binnen herzieningsperiode

Bij verkoop binnen de herzieningsperiode is het mogelijk dat er btw betaald moet worden of juist teruggevorderd kan worden van de fiscus. Dat kan bij de volgende situaties:

- Ondernemer A bouwt een pand in 2010 en verkoopt op 1 juli 2015. Hij verrichtte belaste prestaties in het pand en mocht de btw aftrekken als voorbelasting. Hij verkoopt het pand inclusief btw door middel van een optie belaste levering voor de BTW.
✓ Gevolg: geen, hij zal de btw op de verkoopsom afdragen.
- Ondernemer B bouwt een pand in 2010 en verkoopt 1 juli 2015. Hij verrichtte belaste prestaties in het pand en mocht de btw aftrekken als voorbelasting. Hij verkoopt het pand zonder btw te heffen.
✓ Gevolg: hij dient over de resterende vier jaar en zes maanden de voorbelasting die hij teruggevorderd had, terug te betalen.
- Ondernemer C bouwt een pand in 2010 en verkoopt 1 juli 2015. Hij verrichtte vrijgestelde prestaties in het pand en mocht de btw niet aftrekken als voorbelasting. Hij verkoopt het pand zonder btw te heffen.
✓ Gevolg: geen

Btw voor zorgboerderijen

Sinds 1 januari 2002 zijn zorgboerderijen vrijgesteld van btw. Voor die tijd moesten zorgboerderijen 19% btw afdragen over de vergoedingen die zijn ontvangen voor de opvang van zorgdragers. Deze vrijstelling geldt voor de dagopvang, dagbesteding of arbeidstraining. Bij overnachtingen dient er mogelijk btw afgedragen te worden, maar onder voorwaarden zouden vormen van kortdurend verblijf in de praktijk onder een vrijstelling van btw vallen. Dit punt is niet altijd even duidelijk voor multifunctionele landbouwers met zorg.

Herinvesteringsreserve

De herinvesteringsreserve (HIR) is een faciliteit die ondernemers gebruiken om hun gerealiseerde boekwinsten op bedrijfsmiddelen te reserveren. De gereserveerde boekwinsten moeten binnen drie jaar geherinvesteerd worden in een nieuw bedrijfsmiddel. Een belangrijke voorwaarde is dat de boekwinsten op bedrijfsmiddelen die een levensduur hebben van meer dan tien jaar geherinvesteerd moeten worden in hetzelfde soort bedrijfsmiddel. Bij bedrijfsmiddelen met een kortere levensduur dan tien jaar, geldt de voorwaarde niet.

Bij de multifunctionele landbouw kan de HIR voor bedrijfsmiddelen met een levensduur van meer dan tien jaar voor problemen zorgen. Als zij gebruik willen maken van de HIR moeten zij deze aanwenden voor een bedrijfsmiddel met dezelfde economische functie. Wordt er een pand voor de landbouwactiviteiten verkocht, dan kan de boekwinst in de HIR gestopt worden. Bij gebruik van de boekwinst voor aankoop van een ander bedrijfsmiddel, moet men dit herinvesteren in een gebouw met dezelfde bedrijfseconomische functie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een paar jaar geleden een Besluit uitgevaardigd met als voorbeeld een gemengde agrarische onderneming die de melkveetak wilde beëindigen en gelijktijdig de varkenstak wilde uitbreiden. Hiervoor wordt de HIR toegestaan. Het was een ander verhaal geweest als de onderneming alleen een melkveetak zou hebben, deze melkveetak zou afstoten en dat er met het geld een varkenstak opgezet wordt, want dan staak je een onderneming om een nieuwe onderneming op te zetten. Het bovenstaande dilemma kan ook voorkomen bij de multifunctionele landbouwer die zijn agrarische activiteiten wil afstoten om te gaan verbreden. Maar als de ondernemer de agrarische activiteiten houdt en gaat verbreden, dan kan de ondernemer mogelijk in de toekomst de agrarische activiteiten afstoten om de vrijgekomen middelen gelijktijdig te investeren in de uitbreiding van verbrede activiteiten. Uiteraard binnen de voorwaarden van de HIR.

Bij het staken van een onderneming is toegestaan op grond van artikel 3.64 Wet IB de behaalde stakingswinst te reserveren en in een nieuwe onderneming (hoeft niet dezelfde tak van sport te zijn) te investeren. Men moet dit dan wel binnen twaalf maanden na staking doen, anders moet men alsnog over de stakingswinst belasting betalen. Hierbij gelden dezelfde voorwaarden als bij de HIR.

Verplichte cao's voor nevenactiviteiten

Bij het starten van een nevenactiviteit is het belangrijk om na te gaan of een verplichte cao van toepassing is op de nevenactiviteit, dit kan voornamelijk spelen bij zorgboerderijen. Het PGGM (pensioenfonds voor de zorg) geeft eigenlijk aan dat een zorgboerderij per definitie aangesloten moet worden bij het PGGM. Veelal wordt echter hiervoor een splitsing gemaakt in wel of geen AWBZ erkenning. Bij een AWBZ erkende instelling zou het pensioenfonds verplicht moeten zijn.

3.4.3 Fiscale aspecten die wellicht een toekomstige belemmering vormen voor multifunctionele landbouwers

De geïnterviewde ondernemers en adviseurs hebben aangegeven dat op fiscaal gebied de volgende aspecten ervaren worden als een toekomstig belemmering:

Fiscale bedrijfsstructuur

Een multifunctioneel landbouwbedrijf is een bedrijf met één juridische rechtsvorm met agrarische activiteiten en verbrede activiteiten als zorg, kinderopvang, recreatie, educatie, natuur- en landschapsbeheer en/of de productie en verkoop van streekproducten. De verbrede activiteiten in combinatie met de agrarische activiteiten is een totaal concept en leveren meerwaarde aan de onderneming in zijn geheel.

De vrees bij de multifunctionele landbouwers en adviseurs zit in het feit dat de fiscus het liefst ziet dat de agrarische en de verbrede activiteiten in een aparte fiscale onderneming worden gestopt in plaats van in één fiscale onderneming. Er is een soortgelijke situatie geweest waarbij een agrariër een windmolenpark wilde beginnen naast zijn agrarische activiteiten. De fiscus wilde dat de windmolenactiviteiten in een aparte fiscale onderneming werden gezet en de agrariër wilde dit niet, want dat zou betekenen dat er afgerekend moet worden over de grond waar de windmolens op staan.

Voorbeeld: afrekenen moment over grond

Stel dat de ondernemer met het windmolenpark had moeten splitsen, dan had hij moeten afrekenen over de ondergrond van de windmolens. Dus stel dat:

- de boekwaarde van de grond 2000 euro is;
- agrarische waarde 50.000 euro;
- en de economische waarde 100.000 euro.

De tussenwaarde van 50.000 euro, tussen de agrarische en de economische waarde, is belast. De fiscus ziet dit als onttrekking.

Uiteindelijk is dit uitgevochten bij de rechtbank, die de ondernemer gelijk heeft gegeven omdat het een belemmering is van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzame energievoorziening. Hieronder een stuk van de uitspraak op 23 april 2010:

*“Op grond van jurisprudentie moet de exploitatie van een windturbine in het algemeen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. In veel gevallen wordt de windturbine geplaatst op ondergrond, die deel uitmaakt van een reeds bestaande onderneming. Die ondergrond wordt daarvoor onttrokken aan die onderneming. Niet uitgesloten is dat er in die gevallen sprake is van twee afzonderlijke ondernemingen van dezelfde belastingplichtige. Als dat het geval is, is er sprake van een sfeerovergang van de ene naar de andere onderneming, die tot afrekening leidt. Deze afrekening vormt een belemmering van de **maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzame energievoorziening.**”⁶*

De Staatssecretaris van Financiën heeft op 28 januari 2011 het volgende besloten:

“Dit besluit bevat een ‘voor zover nodig’ – goedkeuring in geval een windturbine wordt geëxploiteerd op ondergrond die onderdeel uitmaakt van een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige.

⁶ <http://mijnwetten.nl/inkomstenbelasting-winst-ondergrond-windturbines>, 27 juli 2011

Uit de vermelde jurisprudentie volgt weliswaar dat de exploitatie van een windturbine een onderneming vormt, maar daarmee staat niet onomstotelijk vast dat – indien daarnaast nog een onderneming wordt gedreven – er sprake is van twee ondernemingen. Dat zal afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden.

Het kabinetsbeleid is er op gericht het gebruik van duurzame energie te stimuleren. Een afrekenmoment constateren zal daaraan niet bijdragen. Gelet op deze omstandigheden ben ik bereid ‘voor zover nodig’ goed te keuren dat de ondergrond niet als onttrokken kan worden aangemerkt.

Voor zover nodig, keur ik goed dat in die gevallen waarin ondergrond wordt onttrokken aan een onderneming en wordt aangewend voor de exploitatie van een windturbine in een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige en hierdoor sfeerovergang plaatsvindt, de grond als niet onttrokken wordt aangemerkt. Het constateren van een afrekenmoment wordt in deze gevallen voorkomen.

„⁷

⁷ <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2011-2238.pdf>, 27 juli 2011

3.4.4 Hoe groot zijn de fiscale belemmeringen?

Om een beeld te krijgen van hoe groot de fiscale belemmeringen zijn, zie de onderstaande tabel:

	Vormt dit een groot probleem voor de multifunctionele landbouwsector?	Is het een specifiek multifunctionele landbouwsector probleem?	Heeft het probleem zich daadwerkelijk voorgedaan bij de geïnterviewde ondernemers?	Wat is de oplossing voor dit probleem?	Welke verbrede activiteiten krijgen te maken met dit probleem?
Fiscale last					
Vermogensetikettering	Nee	Nee	Ja	Goede administratie bijhouden en overleggen met de fiscus bij aanvang.	Alle verbrede activiteiten.
Btw belaste en vrijgestelde activiteiten	Nee	Ja en nee	Ja	Splitsen van de administratie in btw belaste en vrijgestelde activiteiten.	Zorg, kinderopvang en andere btw vrijgestelde activiteiten.
Fiscaal probleem					
Integratieheffing	Nee	Ja	Nee	Afhankelijk van de hoogte kan er gebruik gemaakt worden van de KOR anders is er geen oplossing.	Zorg, kinderopvang en andere btw vrijgestelde activiteiten.
Herziening btw onroerend goed	Nee	Ja en nee	Nee	Voor dit probleem is geen oplossing.	Alle activiteiten, maar voornamelijk het omschakelen van btw belaste activiteiten naar vrijgestelde activiteiten.
Herinvesteringsreserve	Nee	Ja	Nee	Voor dit probleem is geen oplossing.	Alle verbrede activiteiten.
Verplichte cao's voor nevenactiviteiten	Nee	Nee	Nee	Voor dit probleem is geen oplossing.	Alle verbrede activiteiten, met name zorg.

Toekomstig fiscaal probleem					
Bedrijfsstructuur multifunctionele landbouwbedrijf	Ja	Ja	Nee	Dit probleem heeft zich nog niet voorgedaan en een mogelijke oplossing is er niet.	Alle verbrede activiteiten niet agrarisch gerelateerd.

De bovengenoemde belemmeringen hebben zich niet allemaal voorgedaan bij de geïnterviewde ondernemers. De ondernemers en adviseurs kennen wel multifunctionele landbouwers die te maken hebben gehad met één van de fiscale belemmeringen. Verder zijn de fiscale belemmeringen voornamelijk in de omzetbelasting en hebben de multifunctionele landbouwers met activiteiten die btw vrijgesteld zijn meer te maken met de problemen dan multifunctionele landbouwers met alleen belaste activiteiten.

De genoemde fiscale belemmeringen vormen geen probleem in zodanige aard dat de multifunctionele landbouw zich niet verder kan ontwikkelen. De fiscus kan wel ooit terugkomen op de fiscale ondernemingsstructuur van een multifunctioneel landbouwbedrijf. De adviseurs zijn van mening dat de fiscus van mening is dat de verbrede activiteiten als een aparte fiscale onderneming worden aangemerkt. Dus juridisch een eenheid maar fiscaal twee ondernemingen (agrarische onderneming en verbrede onderneming).

3.5 Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren?

Wat zijn manieren om fiscaal de multifunctionele landbouw te stimuleren? Stimuleer je de multifunctionele landbouw door ze fiscaal te subsidiëren of door de fiscale problemen weg te halen? Waar hebben de multifunctionele landbouwers behoefte aan?

Fiscale stimulering is een aantrekkelijke manier om multifunctionele landbouwers op lange termijn te stimuleren. Maar in welke fase hebben multifunctionele landbouwers behoefte aan stimulans? De multifunctionele landbouwers hebben aangegeven in de beginfase, wat subsidies aantrekkelijker maakt voor de multifunctionele landbouwers.

Op de vraag aan de ondernemers en adviseurs hoe multifunctionele landbouwers fiscaal gestimuleerd kunnen worden zijn er verschillende ideeën de revue gepasseerd. Hieronder een selectie van ideeën die wellicht op korte termijn realiseerbaar zijn:

- Schaf de integratieheffing af voor de multifunctionele landbouw. Boerderijeducatie zou aantrekkelijker gemaakt worden als de activiteiten vrijgesteld worden van btw, omdat de klanten vaak scholen zijn die btw vrijgesteld zijn.

Maak bestaande fiscale investeringsfaciliteiten aantrekkelijker voor de multifunctionele landbouwers. Uit paragraaf 3.2 en 3.3 blijkt dat multifunctionele landbouwers vooral voor de agrarische activiteiten fiscale investeringsfaciliteiten gebruiken, als de MIA/Vamil en de kleinschaligheidsaftrek. Te denken valt aan bedrijfsmiddelen die een positief effect hebben op het milieu of energieverbruik en die ook toepasbaar zijn als een agrarische ondernemer wil gaan verbreden.

- Stimuleer multifunctionele landbouwers te innoveren door gebruik te maken van bestaande fiscale faciliteiten, te denken valt aan de innovatiebox en de speur- en ontwikkelingsfaciliteiten. Een nadeel van deze faciliteiten is dat ze ingewikkelder zijn dan ze lijken, voornamelijk de administratieve rompslomp is groot.
- Geef agrariërs de ruimte een reserve te vormen voor het omschakelen van agrarisch naar een multifunctioneel landbouwbedrijf. Hierbij wordt gedacht aan de toepassing van de herinvesteringsreserve zoals deze is toegestaan bij een gemengd agrarisch bedrijf die een tak beëindigt. Zo kunnen multifunctionele landbouwers boekwinsten op agrarische activiteiten gebruiken zonder dat ze belast worden voor de verbrede activiteiten.

Waar hebben de multifunctionele landbouwers behoefte aan?

De geïnterviewde ondernemers hebben aangegeven tevreden te zijn met de huidige fiscale faciliteiten en subsidies. Wellicht zou dit kunnen veranderen als de subsidies er niet meer zouden zijn, want voor de verbreding is er voornamelijk gebruik gemaakt van subsidies.

Conclusie

De huidige fiscale faciliteiten zijn toegankelijk voor en toepasbaar door de multifunctionele landbouwers, maar een aantal faciliteiten is niet altijd eenvoudig te gebruiken, te denken valt aan:

- de innovatiebox;
- en speur- en ontwikkelingsfaciliteit.

Ook blijkt dat de MIA/Vamil voornamelijk gebruikt wordt voor agrarische activiteiten en dat de multifunctionele landbouwers deze nauwelijks (kunnen) aanwenden voor de verbreding. Fiscale investeringsfaciliteiten zijn bovendien minder aantrekkelijk voor de multifunctionele landbouwers dan subsidies. Subsidies stimuleren bij de start, terwijl fiscale faciliteiten beter benut kunnen worden als men op lange termijn winst gaat maken. De geïnterviewde multifunctionele landbouwers hebben aangegeven dat in de startfase behoefte is aan stimulans, aan de andere kant hebben de geïnterviewde multifunctionele landbouwers ook aangegeven momenteel tevreden te zijn met de huidige fiscale faciliteiten en subsidies. Maar de meeste ondernemers die geïnterviewd zijn hebben gebruikt gemaakt van subsidies en daarom geeft dit een beeld van het verleden. Gezien de bezuinigingen van het kabinet zouden ondernemers die nu beginnen daar misschien een andere mening over hebben.

Op fiscaal gebied hebben de multifunctionele landbouwers meer behoefte aan duidelijkheid met wat wel en niet mag. De multifunctionele landbouwers laten veel zaken aan de accountant of boekhouder over en zijn zich niet altijd bewust van wijzigingen binnen hun bedrijf, die gevolgen kunnen hebben op fiscaal gebied. De problemen binnen multifunctionele landbouwbedrijven zitten voornamelijk bij ondernemers die steeds nieuwe activiteiten beginnen, maar zich niet bewust zijn van de fiscale gevolgen. De belangrijkste fiscale problemen zitten in de omzetbelasting (btw) en deze belasting kijkt niet naar het bedrijf als geheel maar naar de activiteiten binnen het bedrijf.

Bepaalde zaken zijn soms complexer dan ze lijken en de beste oplossing is een fiscalist om advies vragen. Een fiscalist om advies vragen is voornamelijk in de beginfase van essentieel belang, want op die manier voorkomt men problemen die achteraf wellicht naar voren komen. Het is ook raadzaam in de beginfase met een belastinginspecteur in vooroverleg te treden. Voorkomen is beter dan achteraf met de ficus discussies krijgen.

Aanbevelingen

Op basis van het onderzoek zijn er een aantal aanbevelingen in dit hoofdstuk opgesomd.

1e aanbeveling

Een brochure met bestaande fiscale faciliteiten en tips zou een korte levensduur hebben. Op fiscaal gebied gaan de ontwikkelingen snel en ieder jaar is er wel een wijziging. Op lange termijn zou een brochure ontwikkeld moeten worden met informatie over hoe bepaalde zaken in elkaar zitten op fiscaal gebied. Met name dient er aandacht besteed te worden aan btw, want dat is de belasting waarmee veel multifunctionele landbouwers de fout in gaan. Maar het belangrijkste is dat de multifunctionele landbouwers zich er bewust van moeten zijn dat een wijziging, in voornamelijk activiteiten binnen het bedrijf, gevolgen kan hebben op fiscaal gebied. Maar ook een duidelijke administratie inrichten is een basis voor de verbreding.

2e aanbeveling

Een aanbeveling voor ondernemers die willen starten met een multifunctioneel landbouwbedrijf: neem een fiscalist of praat met een belastinginspecteur bij aanvang van de verbreding. Op basis daarvan richt je je bedrijf en administratie in.

Bronnen

Literatuurlijst

- Belastingrecht MBA 2011, auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M. Moling;
- Landbouw en fiscus, negende druk (2007), auteur: MR. L.W. van der Tholen FB, Uitgever: Kluwer;
- Elementair Belastingrecht, 2010/2011, auteur: Prof. dr. L.G.M. Stevens;
- Inleiding Belastingheffing Ondernemingen en Particulieren 2011. Auteur: Hoogveen, Meussen, Van Mourik, Rijkers, Van Roij, Uitgever: Kluwer;
- Brochure: Rangschikking als landgoed: fiscale faciliteiten, auteur: Dienst regelingen;
- Belastingwetten, 41e druk 2010, prof. mr. Ch.P.A. Geppart, Uitgever: Kluwer
- De grondslag van het vermogens- en ondernemingsrecht, zesde druk, auteur: Mr. A.M.M.M. van Zeijl, Uitgever: Wolters Noordhoff;
- Fiscaal bewust: 50 tips in economisch zwaar weer, april 2009, auteurs: mr S.F.J.J. Schenk FB en mr. P.L.F. Seegers, uitgever: GIBO groep;
- Fiscaal bewust: 50 belastingtips voor u, januari 2009, auteurs: mr S.F.J.J. Schenk FB en mr. P.L.F. Seegers, uitgever: GIBO groep;
- Fiscaal bewust: 50 tips voor boer en tuinder, november 2009, auteurs: mr S.F.J.J. Schenk FB en mr. P.L.F. Seegers, uitgever: GIBO groep.

Internetbronnen

- http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/inkomstenbelasting_voor_ondernemers-14.html#P152_15095, 14 juli 2011
- <http://lexius.nl/wet-inkomstenbelasting-2001/artikel3.13>, 14 juli 2011
- <http://www.zzp-mkb.nl/cms/artikelen/137/1/Alles-over-het-uren criterium/Pagina1.html>, 14 jul. 11
- <http://www.mkb servicedesk.nl/1588/subsidies-voor-speur-ontwikkelingswerk.htm>, 14 juli '11
- http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-01.html#P33_2073, 14 jul. 11
- http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-02.html#P45_4220, 14 jul. 11
- http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-04.html#P92_7248, 14 jul. 11
- <http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/veranderingen2011/veranderingen2011-13.html>, 14 jul. 11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/herinvesteringsreserve/, 14 juli '11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/voorziening_fiscaal/?highlight=voorziening, 27 juli 2011
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/herinvesteringsreserve/, 14 juli '11
- <http://lexius.nl/wet-inkomstenbelasting-2001/artikel3.64>, 27 juli 2011
- <http://www.ondernemeninternet.nl/tante-agaath-lening.html>, 14 juli '11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/tips_voor_ondernemers/tante_agaath_lening/?highlight=durfskapitaal, 14 jul. 11
- http://www.hetInVloket.nl/portal/page?_pageid=122,1813799&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_document_id=315807&p_node_id=2043128&p_mode=BROWSE, 14 jul. 11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/vrijwilligers_vergoeding_betalen/?highlight=vrijwilligers, 27 juli '11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bv_en_nv/verliesverrekening_vennootschapsbelasting/?highlight=verliesverrekening, 14 jul. '11
- http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bv_en_nv/fiscale_eenheid_vennootschapsbelasting/?highlight=fiscale%20eenheid, 14 jul. 11
- http://www.hetInVloket.nl/portal/page?_pageid=122,1813799&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_document_id=315807&p_node_id=2043128&p_mode=BROWSE, 14 jul. 11
- <http://www.agentschapnl.nl/nieuws/gezocht-innovatieve-idee%C3%ABn-voor-duurzame-stallen-het-landschap>, 17 jul. 11
- <http://www.natuurbeheer.nu/Subsidies/Europa/POP/>, 30 juli 2011
- http://english.minlnv.nl/portal/page?_pageid=116,1641050&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_document_id=110689&p_node_id=10411855&p_mode=BROWSE, 30 juli 2011
- http://www.deweekkrant.nl/files/pdfarchief/DPT/20080702/DPT_DPT-1-26_080702_1.pdf, 30 juli 2011
- <http://www.subsidiebureautwente.nl/project-vab-subsidie.html>, 30 juli 2011
- <http://jure.nl/bm6681>, 27 juli '11
- http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/omzetbelasting/btw_berekenen_aan_klanten/waarover_berekent_u_btw/waarover_berekent_u_btw-37.html#P601_63656, 27 July 2011
- <http://mijnwetten.nl/inkomstenbelasting-winst-ondergrond-windturbines>, 27 juli 2011
- <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2011-2238.pdf>, 27 juli 2011
- <http://mijnwetten.nl/inkomstenbelasting-herinvesteringsreserve/artikel1.5>, 27 juli 2011
- <http://lexius.nl/wet-inkomstenbelasting-2001/artikel3.64>, 27

Bijlage A: Fiscale faciliteiten voor ondernemers in de inkomstenbelasting

Ondernemers in de IB kunnen gebruik maken van de volgende fiscale regelingen:

- Objectieve vrijstellingen
- Ondernemersaftrek
- Investeringsaftrek
- Mkb- vrijstelling
- Fiscale reserves
- Fiscale voorzieningen
- Willekeurige afschrijving
- Verliesverrekening
- Middeling
- Stakingsaftrek- en doorschuif faciliteiten
- Startkapitaal
- Natuurschoonwet

In de volgende paragrafen worden de bovengenoemde fiscale regelingen uitgebreid toegelicht. Tenzij uitdrukkelijk anders bepaald, gelden de hierna genoemde percentages en bedragen voor het jaar 2011.

1. Objectieve vrijstellingen

Op grond van objectieve vrijstellingen zijn de voor- en nadelen uit de onderneming deels of volledig vrijgesteld van belastingsheffing. Hierbij gaat het om de volgende vrijstellingen:

Bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling is een vrijstelling bedoeld voor bosbedrijven die het bos bedrijfsmatig in stand houden. Hier vallen boomkwekerijen en bedrijven die hakhout exploiteren niet onder. Een bosbedrijf hoeft niet een zelfstandige onderneming te zijn, maar kan een onderdeel zijn van een andere onderneming. Zo kan een oprijlaan van een boerderij die met minimaal 7 bomen beplant is, gezien worden als een bosbedrijf. De vrijstelling heeft tot gevolg dat voor- en nadelen uit een bosbedrijf niet onder de winst vallen.

Als belastingplichtige heb je de keuze om de bosbouwvrijstelling te laten toepassen. Bij het niet laten toepassen kunnen de verliezen ten laste van de winst worden gebracht. Wanneer hij eenmaal een keuze gemaakt, moet de belastingplichtige tien jaar wachten tot het hervatten of stoppen van de vrijgestelde periode.⁸

⁸ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M. Moling, blz. 42

Landbouwvrijstelling

De landbouwvrijstelling is een vrijstelling op waardeveranderingen van landbouwgrond. De waardeverandering van grond wordt bijvoorbeeld bij verkoop niet belast. Er zijn twee gevallen waarin waardeverandering van landbouwgronden, waaronder de ondergrond van gebouwen, tot de winst behoort:

- *wanneer de waardeverandering is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf, bijvoorbeeld door drainage, ontginning of ruilverkaveling;*
- *wanneer de waardeverandering is ontstaan doordat de gronden een andere bestemming krijgen.*

Onder een landbouwbedrijf wordt in de inkomstenbelasting verstaan:

- *akkerbouw, weidebouw en tuinbouw (waaronder fruitteelt en kwekerijen van bomen, bloemen, bloembollen en paddenstoelen);*
- *veehouderij (fokken, mesten of houden van dieren) en intensieve veeteelt;*
- *bedrijven die van kweektabletten gebruikmaken.*⁹

Vrijstelling bij kwijtschelding van niet-verhaalbare schulden

Zakelijke schulden die kwijtgescholden worden zijn vrijgesteld in het volgende geval: de schuldeiser moet de schuld kwijtschelden wegens niet-verhaalbaarheid, en het voordeel moet de som van het verlies in het jaar zelf en de te verrekenen verliezen van vorige jaren overtreffen. Zo wordt bereikt dat de schuldenaar tegenover de fiscus schoon schip maakt in het jaar waarin de vrijstelling wordt verleend. De kwijtscheldingswinst is vrijgesteld, maar daartegenover staat dat oude verliezen verdwijnen en niet meer kunnen worden verrekend.¹⁰

Overige vrijstellingen

Verdere vrijstellingen zijn:

- *voor pensioenaanspraken volgens een verplichte bedrijfs- of beroepspensioenregeling*
- *voor bepaalde vergoedingen voor bedrijfsbeëindiging*
- *voor uitkeringen uit een stakingskas*
- *voor uitkeringen volgens de Waz (Wet arbeidsongeschiktheid zelfstandigen) en aanspraken op uitkeringen Waz*
- *voor bepaalde subsidies voor bos en natuur*
- *voor voordelen die zijn belast in de loonbelasting door eindheffing*
- *voor uitkeringen en aanspraken op uitkeringen volgens de Zorgverzekeringswet*
- *voor vergoedingen uit mobiliteitsprojecten*¹¹

De vrijstelling voor bepaalde subsidies voor bos en natuur is interessant voor multifunctionele landbouw. Het gaat om specifieke subsidies die de minister van economie, landbouw en innovatie heeft aangewezen voor de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur.¹²

⁹ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M. Molin, blz. 43

¹⁰ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M. Molin, blz. 44

¹¹ http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/inkomstenbelasting_voor_ondernemers-14.html#P152_15095, 14 juli 2011

¹² <http://lexius.nl/wet-inkomstenbelasting-2001/artikel3.13>, 14 juli 2011

2. Ondernemersaftrek

Ondernemers in de inkomstenbelasting hebben toegang tot de zogenaamde ondernemersaftrek. De ondernemersaftrek verlaagt de belastbare winst en bestaat uit:

- de zelfstandigenaftrek;
- de startersaftrek;
- de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk;
- en de meewerkaftrek.

Om gebruik te maken van de ondernemersaftrek is het urencriterium dat bestaat uit de volgende twee voorwaarden een belangrijke eis:

- I. *de ondernemer moet in het jaar minimaal 1.225 uur hebben besteed aan het feitelijk drijven van een onderneming;*
- II. *en minimaal 50% van zijn/haar werkzame tijd hebben besteed aan de onderneming.*¹³

Uitzonderingen zijn:

- *Bij het onderbreken van de werkzaamheden in de onderneming door een zwangerschap tellen de niet gewerkte uren gedurende in totaal zestien weken toch mee als gewerkte uren.*
- *De tweede voorwaarde geldt niet bij ondernemers die één of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer waren.*¹⁴

Zelfstandigenaftrek

De zelfstandigenaftrek is een lastenverlichting voor zelfstandigen in vergelijking met iemand die loon ontvangt in dienstverband. De motivatie hierachter is dat ondernemers meer ruimte hebben om te investeren en te reserveren. De zelfstandigenaftrek mag verminderd worden over het belastbare bedrag. De voorwaarden zijn dat de ondernemer jonger dan 65 jaar is op 1 januari van het betreffende jaar en voldoet aan het urencriterium.¹⁵ De hoogte van de aftrek is afhankelijk van de winst, zie de volgende tabel:

Winst	Zelfstandigenaftrek
0 tot € 14.045	€ 9.484
€ 14.045 tot € 16.295	€ 8.817
€ 16.295 tot € 18.540	€ 8.154
€ 18.540 tot € 53.070	€ 7.266
€ 53.070 tot € 55.315	€ 6.633
€ 55.315 tot € 57.565	€ 5.931
€ 57.565 tot € 59.810	€ 5.236
€ 59.810 of meer	€ 4.602

Bron: Belastingdienst

¹³ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 87

¹⁴ <http://www.zzp-mkb.nl/cms/artikelen/137/1/Alles-over-het-urencriterium/Pagina1.html>, 14 jul. 11

¹⁵ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 90

Nu is het nog zo dat de zelfstandigenaftrek daalt naarmate de winst stijgt. Daar gaat als het aan het kabinet ligt verandering in komen per 1 januari 2012. Voorgesteld wordt om deze tabel vanaf 2012 te vervangen door één vast bedrag van € 7.280. Hierdoor wordt de hoogte van de zelfstandigenaftrek onafhankelijk van de winst, die een ondernemer in een bepaald jaar behaalt. Het genoemde bedrag zal niet jaarlijks worden verhoogd.

Startersaftrek

Voor startende ondernemers wordt de zelfstandigenaftrek in de eerste vijf jaar van het bestaan van de onderneming, de eerste driemaal dat zij voldoen aan de criteria, verhoogd met 2123 euro. Bij ouder dan 65 jaar is de startersaftrek de helft van 2123 euro. Een belangrijke voorwaarde is het urencriterium, met uitzondering van de tweede voorwaarde (50% eis).¹⁶

Speur- en ontwikkelingswerk

De Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO) is een fiscale stimuleringsregeling ter bevordering van technologisch speur- en ontwikkelingswerk. Voor zelfstandigen is de aftrek 12.104 euro. Bij startende ondernemers wordt de aftrek verhoogd in de eerste vijf jaar van het bestaan van de onderneming, de eerste driemaal dat zij voldoen aan de criteria, met 6.054 euro.

Te weten gelden de volgende voorwaarden:

- *de ondernemer dient een administratie van het speur- en ontwikkelingsaftrek bij te houden;*
- *en als zelfstandige besteedt de ondernemer minimaal 500 uur aan speur- en ontwikkelingswerk.*¹⁷

Meewerkaftrek

Wanneer de echtgenoot meewerkt in de onderneming krijgt de ondernemer meewerkaftrek op de belastbare winst.

Te weten gelden de volgende voorwaarden:

- *de echtgenoot krijgt geen beloning uit de onderneming;*
- *daarnaast werkt degene minimaal 525 uur mee in de onderneming.*

De hoogte van de aftrek is afhankelijk van het aantal uur dat er meegewerkt wordt in de onderneming. Bij verlies is de aftrek nihil. Zie de volgende tabel voor de hoogte van de aftrek:¹⁸

Meegewerkte uren	Meewerkaftrek Percentage (van de winst)
tot 525	0
525 tot 875	1,25 %
875 tot 1.225	2 %
1.225 tot 1.750	3 %
1.750 of meer	4 %

Bron: Belastingdienst

¹⁶ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 87

¹⁷ <http://www.mkb servicedesk.nl/1588/subsidies-voor-speur-ontwikkelingswerk.htm>, 14 juli '11

¹⁸ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 92

3. Investeringsaftrek

Ondernemers die investeren in bedrijfsmiddelen kunnen gebruik maken van verschillende investeringsaftrek. Te denken valt aan de:

- kleinschaligheidsinvesteringsaftrek;
- energie- investeringsaftrek;
- milieu- investeringsaftrek.

Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

Ondernemers die investeren in bedrijfsmiddelen tussen 2.201 en 300.000 euro kunnen in aanmerking komen voor een aftrek op de belastbare winst. De hoogte van de aftrek is afhankelijk van het investeringsbedrag, hoe hoger de investering des te lager de aftrek. Zie de volgende tabel voor de hoogte in 2011 van de aftrek:¹⁹

Investeringsbedrag	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
Niet meer dan € 2.200	0%
€ 2.201 t/m € 54.324	28%
€ 54.324 t/m € 100.600	€ 15.211
€ 100.600 t/m € 301.800	€ 15.211 minus 7,56% van het deel van het investeringsbedrag boven de € 100.600
Meer dan € 301.800	0%

Bron: Belastingdienst

De investering is per onderneming aftrekbaar, bij een samenwerkingsverband (vennootschap of maatschap) wordt voor de mogelijke kleinschaligheidsinvesteringsaftrek gekeken naar de totale investering. Op de volgende investeringen geldt geen investeringaftrek:

- investeringen in bepaalde bedrijfsmiddelen, zoals woonhuizen, grond, dieren, personenauto's die niet bestemd zijn voor beroepsvervoer*, vaartuigen voor representatieve doeleinden, effecten, vorderingen, goodwill en publiekrechtelijke vergunningen;
- bedrijfsmiddelen die zijn bestemd voor verhuur of voor gebruik in het buitenland;
- bedrijfsmiddelen die minder dan € 450 per stuk kosten;
- transacties tussen een lichaam en personen of rechtspersonen (bijvoorbeeld BV's en NV's) die voor ten minste een derde deel een belang hebben in dat lichaam. Als u bijvoorbeeld aandeelhouder bent van een bv en u verkoopt een bedrijfsmiddel aan de bv, dan heeft de bv geen recht op investeringsaftrek.²⁰

* De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek geldt wél voor zeer zuinige auto's en nul- emissieauto's (Zeer zuinig is CO₂-uitstoot van de auto niet hoger is dan 95 gram per kilometer bij een auto die op diesel rijdt, of niet hoger dan 110 gram per kilometer bij een auto die niet op diesel rijdt. Een nul-emissieauto is een auto waarvan de CO₂-uitstoot 0 gram per kilometer is.).¹⁷

¹⁹ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 65

²⁰ <http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-01.html#P33> 2073, 14 jul. 11

Energie- investeringsaftrek

De energie- investeringsaftrek is een fiscale faciliteit ter stimulering van investeringen in energiebesparing of in duurzame energiebronnen tot maximaal 108.000.000 euro. De energie- investeringsaftrek (EIA) kan cumuleren met de gewone investeringsaftrek. De aftrek is 41,5% van de investeringskosten. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- *het bedrag aan energie-investeringen is minimaal € 2.200;*
- *het bedrijfsmiddel is niet eerder gebruikt;*
- *het bedrijfsmiddel staat op de Energielijst van het Agentschap NL;*
- *voor hetzelfde bedrijfsmiddel mag geen energie-investeringsaftrek én milieu-investeringsaftrek tegelijk gebruikt worden;*²¹

Op de Energielijst staat welke bedrijfsmiddelen in ieder geval in aanmerking komen voor de EIA; bovendien komen ook in aanmerking voor de EIA:

- *bedrijfsmiddelen die niet op de Energielijst 2011 staan, maar wel energie of fossiele brandstoffen besparen en een algemene besparingsnorm halen;*
- *de kosten van een energieadvies, onder bepaalde voorwaarden.*¹⁸

Milieu- investeringsaftrek

De milieu- investeringsaftrek (MIA) is een fiscale faciliteit ter stimulering van energiezuinige technieken of systemen. De MIA is minimaal 13,5% en maximaal 36% van de investering. De Milieu- investeringsaftrek (MIA) kan cumuleren met de gewone investeringsaftrek en met de willekeurige afschrijving. De bedrijfsmiddelen waar geïnvesteerd in wordt dienen op een Milieulijst te staan. Er zijn in 2011 drie categorieën waar een bedrijfsmiddel onder kan vallen, te weten:

- categorie 1: 36%
- categorie 2: 27%
- categorie 3: 13,5%

De hoogte van de MIA is afhankelijk van de categorie waar het bedrijfsmiddel onder valt. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- *het bedrijfsmiddel staat op de Milieulijst op de website van Agentschap NL. Het ministerie van Infrastructuur en Milieu stelt deze lijst jaarlijks op;*
- *het bedrijfsmiddel is niet eerder gebruikt;*
- *de investering moet betrekking hebben op aanschaf- en voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel;*
- *voor de MIA moet het bedrag aan milieu-investeringen minimaal € 2.200 zijn;*
- *voor hetzelfde bedrijfsmiddel mag geen energie-investeringsaftrek én milieu-investeringsaftrek tegelijk gebruikt worden.*²²

²¹ http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-02.html#P45_4220, 14 jul. 11

²² http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/investeringsregelingen/investeringsregelingen-04.html#P92_7248, 14 jul. 11

4. Mkb-winstvrijstelling

De Mkb- winstvrijstelling is een extra aftrekbare post na alle eerderde aftrekbare posten, zoals de zelfstandigenaftrek, startersaftrek, investeringsaftrek etc. Deze vrijstelling is er om het tarief tussen de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zoveel mogelijk gelijk te trekken. De aftrekpost is in 2010 en 2011 12% van de belastbare winst en de voorwaarde is dat het gaat om een ondernemer in de inkomstenbelasting.²³

5. Fiscale reserves

Ondernemers kunnen besluiten een deel van de winst te reserveren voor een bepaald doel. Fiscaal reserveren ten laste van de winst- en verliesrekening is formeel niet toegestaan, want dat zou de belastbare winst verlagen. Er zijn uitzonderingen op het vormen van bestemmingsreserves als er aan bepaalde voorwaarden voldaan wordt. Belangrijk criterium is dat de ondernemer het verloop van de reserve moet boekhouden, anders vervalt de reserve en wordt het vrijgevalen bedrag belast. De volgende reserves zijn toegestaan:

- de egalisatiereserve;
- herinvesteringsreserve;
- en de oudedagsreserve.

Egalisatiereserve

Bedrijfskosten die ontstaan door de bedrijfsvoering gedurende een bepaalde periode (langer dan een jaar), maar die pas later worden gemaakt, mogen worden gereserveerd in de jaren waarop ze betrekking hebben. Te denken valt aan het schilderen van een pand dat eens in de vijf jaar plaatsvindt. Om dit te bereiken kan een egalisatiereserve worden gevormd. De voorwaarden zijn:

- *er dient sprake te zijn van uitgaven die ongelijkmatig verdeeld in de toekomst zullen worden gedaan;*
- *de uitgaven moeten mede zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering van het lopende jaar;*
- *er moet een stellige verwachting zijn dat die toekomstige uitgaven ook daadwerkelijk zullen worden gedaan;*
- *er moet sprake zijn van een piek in de uitgaven.*²⁴

Herinvesteringsreserve

De herinvesteringsreserve (HIR) stelt de mogelijkheid om de boekwinst bij het verkopen van een bedrijfsmiddel te reserveren. De boekwinst is het verschil tussen de opbrengst en de boekwaarde wat er op de balans staat. De HIR is te onderscheiden in:

- **specifieke herinvesteringsreserve:** een bedrijfsmiddel dat niet wordt afgeschreven of in meer dan 10 jaar wordt afgeschreven moet worden vervangen door een bedrijfsmiddel met dezelfde economische functie;
- **generieke herinvesteringsreserve:** bij bedrijfsmiddelen die gedurende minder dan 10 jaar worden afgeschreven geldt de voorwaarde bij specifieke herinvesteringsreserve niet.

²³ <http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/veranderingen2011/veranderingen2011-13.html>, 14 jul. 11

²⁴ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 68

Aanvullende voorwaarden zijn:

- *er moet een voornemen om te herinvesteren (dit moet aannemelijk gemaakt worden) zijn;*
- *de boekwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel mag na afboeking van de herinvesteringsreserve niet lager zijn dan de boekwaarde van het verkochte/vervangen bedrijfsmiddel;*
- *bij het niet binnen drie jaar een herinvestering gebruiken moet de reserve belast vrijvallen (bij bijzondere omstandigheden kan met de belastingdienst overleg gevoerd worden over een termijnverlenging);*
- *is op een bedrijfsmiddel willekeurig afgeschreven, dan wordt voor de becijfering van de te vormen herinvesteringsreserve uitgegaan van een boekwaarde zoals die zou luiden als er niet willekeurig zou zijn afgeschreven.*²⁵

Oudedagsreserve

Een ondernemer mag pensioen binnen zijn eigen onderneming opbouwen. Hij mag 12% van de winst in een boekjaar toevoegen aan de oudedagsreserve met een maximum van 11.811 euro. Het voordeel is dat men een aftrekpost heeft waar de heffing pas na het 65^e levensjaar van gaat plaatsvinden. Te weten gelden de volgende voorwaarden:

- *de ondernemer moet minimaal in het jaar 1.225 uur aan de onderneming hebben besteed;*
- *de ondernemer moet jonger dan 65 jaar zijn;*
- *er dient winst gemaakt te worden;*²⁶
- *er dient voldoende fiscaal ondernemingsvermogen te zijn.*

6. Fiscale voorzieningen

Fiscaal mogen ondernemingen diverse voorzieningen opvoeren voor zaken die (met een ruime mate van zekerheid) in de toekomst tot een piek in de uitgaven gaan leiden. De volgende drie eisen gelden bij het vormen van een voorziening:

- Oorsprongseis: de kosten vinden plaats in de periode voor balansdatum
- Toerekeningseis: de kosten kunnen aan de periode worden toegerekend
- Zekerheidseis: er dient een behoorlijke mate van zekerheid te zijn dat de kosten zich zullen voordoen.

Voorbeelden van voorzieningen:

- Voorziening dubieuze debiteuren
- Voorziening groot onderhoud
- Voorziening advieskosten
- Voorziening garantieverplichting

Zo kunnen er nog meer voorzieningen gevormd bij het voldoen van de drie bovengenoemde eisen.²⁷

²⁵ http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/herinvesteringsreserve/, 14 juli '11

²⁶ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M. Moling, blz. 87

²⁷ http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/voorziening_fiscaal/?highlight=voorziening, 27 juli 2011

7. Willekeurige afschrijving

Voor een aantal bedrijfsmiddelen is een willekeurige afschrijving mogelijk. Dat wil zeggen dat de ondernemer naar willekeur de afschrijving mag toepassen. Willekeurige afschrijving geldt voor bepaalde bedrijfsmiddelen.

Zo is op bepaalde bedrijfsmiddelen die op de Milieulijst staan de Vamil (Vrije Afschrijving Milieuinvesteringen) toepasbaar. De Vamil biedt de mogelijkheid 75% van een investering op een willekeurig moment af te schrijven. Begint de code op de Milieulijst met een A, B, C of F dan is voor dat bedrijfsmiddel willekeurige afschrijving mogelijk. Voor deze investeringen geldt wel een aanmeldingsprocedure.

De willekeurige afschrijving mag ook door startende ondernemers toegepast worden op bepaalde bedrijfsmiddelen die zijn aangeschaft in de jaren dat de ondernemer recht heeft/had op startersaftrek.

Voor de jaren 2009 tot en met 2011 zijn daarnaast ook willekeurige afschrijvingen mogelijk op bepaalde bedrijfsmiddelen die ten tijde van de aanschaf nog niet in gebruik zijn geweest. Deze faciliteit is vanwege de kredietcrisis in het leven geroepen en geldt voor alle ondernemers.

8. Verliesverrekening

Bij verliezen in de inkomstenbelasting kan de ondernemer dit verrekenen met inkomen uit de drie voorgaande jaren (carry- back) en de komende negen jaar (carry- forward). Dit is alleen verticaal en niet horizontaal verrekenbaar. Dus alleen met inkomen uit dezelfde box en niet te verrekenen met andere boxen. Het oudste jaar waarin winst is gedraaid gaat voor bij de carry-back-verrekening. De voorwaarde is dat de inspecteur het verlies in de desbetreffende box vaststelt door middel van een beschikking. Zonder beschikking kan een verlies niet worden verrekend.²⁸

9. Middeling

Als het inkomen in box 1 schommelt, mag men het inkomen over de drie opeenvolgende jaren gelijkelijk verdelen. Kort gezegd: men telt het inkomen van drie jaar op en deelt het over de drie jaar. Over de drie gelijke bedragen rekent men belasting. Bij een negatief inkomen moet dit op nul gezet worden. De voorwaarden zijn:

- *er geldt een drempel van 545 euro, de teruggave moet hoger dan 545 euro zijn;*
- *de regeling geldt alleen voor box 1;*
- *het middelingstijdvak moet gaan om drie opeenvolgende kalenderjaren waarbij in Nederland belasting is betaald;*
- *het verzoek moet ingediend zijn binnen drie jaar nadat de aanslag van het laatste jaar onherroepelijk vaststaat;*
- *er dient bij verzoek van middeling een berekening gemaakt te zijn of men kan de drie definitieve aanslagen inkomstenbelasting indienen.*²⁹

²⁸ http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bedrijven/herinvesteringsreserve/, 14 juli '11

²⁹ Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 131

10. Stakings- en doorschuiffaciliteiten

Bij het staken van een onderneming of een gedeelte van een onderneming ontstaat stakingswinst. De stakingswinst omvat meestal stille reserves, fiscale reserves en goodwill. In de stakingswinst is het belangrijk een onderscheid te maken tussen baten en lasten die ook zonder staking tot de normale jaarwinst hadden gehoord. Voor de stakingswinst zijn de volgende faciliteiten van toepassing:

- Stakingsaftrek
- Tarief- of betalingsfaciliteiten
- Stakingslijfrente
- Doorschuiffaciliteiten

Stakingsaftrek

Ondernemers die een of meer ondernemingen staakt, hebben recht op stakingsaftrek. De stakingsaftrek is 3.630 euro, bij een stakingswinst lager dan de stakingsaftrek is dat het bedrag dat afgetrokken mag worden. De stakingsaftrek is per ondernemer maar één keer in het leven toepasbaar.³⁰

Tarief- of betalingsfaciliteiten

Wanneer stakingswinst ontstaat als gevolg van het overlijden van de ondernemer, werd vroeger de stakingswinst (ook wel overlijdenswinst) tegen 20% belast. Met invoering van IB 2001 is dit afgeschaft. Er bestaat nu een mogelijkheid om tot tien jaar renteloos uitstel van betaling te krijgen op de belastingaanslag over de overlijdenswinst.³¹

Stakingslijfrentaftrek

De stakingslijfrentaftrek is een faciliteit die ondernemers bij staken of gedeeltelijk staking van de onderneming de mogelijkheid geeft om met de stakingswinst een lijfrente te kopen. De aftrek is gebonden aan de regels van de lijfrente faciliteit, zoals het maximale bedrag dat er gestort mag worden in een lijfrentepolis.³² De lijfrentaftrek kan ook door middel van banksparen worden toegepast.

Doorschuiffaciliteiten

Een stakende ondernemer hoeft niet altijd af te rekenen met de fiscus. De ondernemer kan gebruik maken van de geruisloze doorschuiffaciliteiten. De geruisloze doorschuiffaciliteiten bieden de mogelijkheid dat activa en passiva van de onderneming tegen fiscale boekwaarde mogen worden doorgeschoven naar de opvolgende ondernemer. De opvolgende ondernemer continueert de fiscale positie van de stakende ondernemer en daarmee neemt hij de fiscale claim over. Zo zijn er de volgende doorschuiffaciliteiten:

- *bij overlijden (art 3.58 IB 2001);*
- *bij ontbinding huwelijksgemeenschap (art. 3.59 IB 2001);*
- *bij overdracht aan een andere ondernemer of werknemer (art. 3.63 IB 2001);*
- *bij inbreng onderneming in BV (art 3.65 IB 2001);*
- *bij bedrijfsverplaatsing, zie hierna onder 'Herinvesteren stakingswinst' (art.3.64 IB 2001)²⁷*

Op iedere doorschuiffaciliteit gelden weer bepaalde voorwaarden waar aan moet worden voldaan. Wegens de complexiteit van deze faciliteiten worden deze verder niet toegelicht.

³⁰ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 76

³¹ Bron: Titel: Elementair belastingrecht 2010/2011, Auteur: Prof.dr. L.G.M.Stevens, blz 230

³² Bron: Titel: Elementair belastingrecht 2010/2011, Auteur: Prof.dr. L.G.M.Stevens, blz 187

Herinvesteren stakingswinst

Sinds 1 januari 2008 is het mogelijk om belastingheffing over de stakingswinst te voorkomen door te herinvesteren in een nieuwe onderneming. Hier maakt het dan niet uit wat voor onderneming. De belangrijkste voorwaarde is dat dit binnen 12 maanden moet gebeuren, anders wordt er alsnog geheven over de stakingswinst. De 'gereserveerde' stakingswinst kan worden afgeboekt op investeringen in de nieuwe onderneming, waarbij voorwaarden gelden die vergelijkbaar zijn met die bij de herinvesteringsreserve). Blijft er nog stakingswinst over, dan zal daarover wel alsnog belasting moeten worden betaald.³³

11. Durfkapitaal

Om ondernemers te stimuleren is het aantrekkelijk gemaakt om als privé geldschietter geld te lenen aan ondernemers. Deze speciale regeling die onder het zogenaamd durfkapitaal valt is vooral aantrekkelijk voor de geldschietter.³⁴ Fiscale voordelen voor de geldschietter zijn:

- *Vrijstelling van het vermogen in box 3, gedurende de eerste acht jaar tot een maximum van zo'n 55.000 euro. Bij partners geldt het dubbele bedrag, dus 110.000 euro.*
- *Aftrekbaar in box 1: als de lening niet wordt terugbetaald kan de geldschietter de lening kwijtschelden, het verlies is aftrekbaar in box 1 tot zo'n 47.000 euro. De kwijtschelding moet dan wel binnen acht jaar plaatsvinden. Daarnaast moet de belastingdienst een beschikking afgeven dat de ondernemer het geld niet meer kan terugbetalen.*
- *Heffingskorting: de geldschietter krijgt een extra heffingskorting van 1.3% van de lening, met een maximum van 55.000 euro per belastingplichtige, bij fiscaal partner derhalve 110.000 euro.³⁵*

Te weten gelden de volgende voorwaarden:

- *De lening mag niet verstrekt worden door de partner of de persoon met wie de ondernemer een bedrijf drijft;*
- *er moet meer dan 2.269 euro worden geleend;*
- *de belastingdienst moet een beschikking afgeven;*
- *er mag nog geen 7 jaar zelfstandigenaftrek hebben genoten;*
- *er moet een leningsovereenkomst worden opgesteld;*
- *het moet gaan om een achtergestelde lening (eerste 8 jaar);*
- *het geld moet besteed worden voor zaken die enkel voor de onderneming worden gebruikt (verplicht ondernemingsvermogen);*
- *de geldschietter mag het geld niet zelf hebben geleend;*
- *rentepercentage: maximaal de wettelijke rente;*
- *de leningsovereenkomst moet geregistreerd worden.³⁰*

³³ <http://lexius.nl/wet-inkomstenbelasting-2001/artikel3.64>, 27 juli 2011

³⁴ <http://www.ondernemeninternet.nl/tante-agaath-lening.html>, 14 juli '11

³⁵ <http://www.belastingtips.nl/zakelijk/tips-voor-ondernemers/tante-agaath-lening/?highlight=durfkapitaal>, 14 jul. 11

12 Natuurschoonwet

Als eigenaar van minimaal vijf hectare grond kan men gebruik maken van de Natuurschoonwet. Deze wet biedt de mogelijkheid om minimaal vijf hectare grond te rangschikken tot landgoed. Aan het rangschikken tot landgoed zijn fiscale voordelen verbonden, te weten:

- *Erfgenamen zijn deels of helemaal vrijgesteld van successierecht. Dit hangt af van de openstelling van het landgoed voor publiek.*
- *Bij overdracht van landgoederen is er geen overdrachtsbelasting verschuldigd.*
- *Voor de WOZ worden de landgoederen verminderd gewaardeerd. De gerangschikte grond wordt een waarde nihil toegekend. Aan de opstallen met ondergrond wordt een bestemmingswaarde toegekend, deze ligt over het algemeen lager dan de waarde in economisch verkeer). Deze verminderde waardering heeft gevolgen voor de OZB, Waterschapslasten en het huurwaardeforfait (Box I).*
- *Wanneer het een rechtspersoon betreft kan er sprake zijn van fiscale transparantie waardoor er geen vennootschapsbelasting verschuldigd is.*

De volgende voorwaarden zijn van toepassing bij het rangschikken tot landgoed:

- *Een zelfstandig landgoed omvat minimaal vijf hectare (oppervlakte eis).*
- *De onroerende zaak moet een aaneengesloten gebied vormen.*
- *Een landgoed moet ten minste voor 30% bezet zijn met houtopstanden(en/of natuur) of voor 20% met houtopstanden en tegelijkertijd voor 50% uit natuur bestaan.*
- *Het gebruik van de onroerende zaak mag geen inbreuk maken op het natuurschoon.*
- *De aanwezige opstallen dienen te passen bij het karakter van het landgoed.*
- *Landbouwgronden kunnen, mits voldoende omzoomd (in beginsel 75 of 100%), worden gerangschikt.*

Bij een gerangschikt landgoed onder de Natuurschoonwet (NSW) heeft een landgoedeigenaar een aantal verplichtingen. Enkele verplichtingen zijn onder meer:

- *er moet worden gestart met de uitvoering van het beplantingsplan bij aanvraag;*
- *het beplantingsplan moet binnen drie jaar na aanvraag zijn gerealiseerd;*
- *men heeft een instandhoudingsverplichting van 25 jaar na genoten fiscaal voordeel (het landgoed moet 25 jaar in bezit blijven na vererving en schenking);*

Bijlage B: Fiscale faciliteiten voor rechtspersonen

Rechtspersonen kunnen gebruik maken van de volgende fiscale regelingen:

- Subjectieve vrijstellingen
- Objectieve vrijstellingen
- Pensioenvorming
- Fiscale reserves
- Fiscale voorzieningen
- Investeringsaftrek
- Willekeurige investeringsaftrek
- Verliesverrekening
- Fiscale eenheid

In de volgende paragrafen worden de bovengenoemde fiscale regelingen uitgebreid toegelicht. Een aantal van de genoemde fiscale regelingen verwijzen wettelijk naar de inkomstenbelasting en worden derhalve niet toegelicht.

1. Subjectieve vrijstellingen

Rechtspersonen waarbij de behartiging van een maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat en het streven naar winst ontbreekt of van bijkomstige betekenis is, zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Te denken valt aan ziekenhuizen of buurthuizen.

De winst is van bijkomstige betekenis als deze in het jaar zelf niet meer bedraagt dan 7500 euro of in dat jaar en de vier daarvoor samen niet meer bedraagt dan 35.000 euro. De winst mag alleen gebruikt worden voor een algemeen maatschappelijk belang. Onder een algemeen maatschappelijk belang valt de behartiging van belangen op cultureel, sociaal en charitatief gebied.³⁶

Het is de bedoeling van het kabinet om per 1 januari 2012 een aantal nieuwe maatregelen te treffen. Daarbij is het ook de bedoeling om het commercieel ondernemerschap van genoemde instellingen wat meer te stimuleren. In het kader daarvan is onder meer voorgesteld om de genoemde winstdrempel te verdubbelen tot een bedrag van 15.000 euro op jaarbasis, dan wel 75.000 euro over het jaar zelf en de vier voorafgaande jaren tezamen.

2. Objectieve vrijstellingen

In bijlage A zijn bij punt 1 de objectieve vrijstellingen aangegeven die voor ondernemers in de inkomstenbelasting gelden. Dezelfde objectieve vrijstellingen gelden ook voor rechtspersonen in de vennootschapsbelasting. Bovendien zijn er de volgende vrijstellingen die uitsluitend gelden voor rechtspersonen:

- de deelnemingsvrijstelling;
- fusie vrijgestelde overdrachtswinst.

Deelnemingsvrijstelling

Wanneer een belastingplichtige een deelneming heeft van ten minste 5% of meer, blijven de voordelen die deze deelneming opleveren buiten aanmerking bij het bepalen van de winst. Met voordelen worden zowel winsten en verliezen bedoeld, liquidatieverliezen zijn onder voorwaarden wel aftrekbaar.

³⁶ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 213

De deelnemingsvrijstelling geldt niet voor een deelneming in bepaalde (laag belaste) beleggingsinstellingen.

Er is sprake van een deelneming:

- *bij bezit van ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal van een vennootschap;*
- *bij bezit van ten minste 5% van het aantal in omloop zijnde bewijzen van deel gerechtigdheid in een Nederlands fonds voor gemene rekening;*
- *bij een commanditaire vennootschap voor ten minste 5%.*³⁷

Fusie vrijgestelde overdrachtswinst

Bij de overdracht van een onderneming of een zelfstandig deel van de onderneming zijn speciale faciliteiten. Zo hoeft de overdrager bij de overdracht of gedeelte van een onderneming niet altijd met de fiscus af te rekenen. De fiscale claim op het overgedragen ondernemingsvermogen wordt doorgeschoven naar de belastingplichtige die deze vermogensbestanddelen overneemt.³⁸

Voorbeelden zijn:

- aandelenfusies
- bedrijfsfusies
- geruisloze inbreng van een persoonlijk onderneming in een NV/BV

3. Fiscale reserves

Net als ondernemers in de inkomstenbelasting, mogen rechtspersonen ook fiscale reserves vormen. Er gelden dezelfde eisen als bij de inkomstenbelasting. Zie paragraaf 1.1.5.

Een uitzondering is de oudedagsreserve, deze geldt niet voor rechtspersonen.³⁹

4. Fiscale voorzieningen

Rechtspersonen kunnen net als ondernemers in de inkomstenbelasting gebruik maken van de verschillende fiscale voorzieningen. Zie bijlage A punt 6.

In tegenstelling tot de ondernemers in de inkomstenbelasting bestaat er bij rechtspersonen de mogelijkheid om een pensioenvoorziening in de onderneming op te bouwen. Rechtspersonen kunnen dan een pensioenvoorziening opbouwen voor de directeur grootaandeelhouder.

5. Investeringsaftrek

Rechtspersonen kunnen net als ondernemers in de inkomstenbelasting gebruik maken van de verschillende investeringsaftrek. Zie bijlage A punt 3.

6. Willekeurige afschrijving

Rechtspersonen kunnen net als ondernemers in de inkomstenbelasting op bepaalde bedrijfsmiddelen willekeurig afschrijven. Rechtspersonen kunnen echter geen gebruik maken van de willekeurige afschrijvingen startende ondernemers. Zie bijlage A punt 7.

³⁷ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 252

³⁸ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 258

³⁹ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 220

7. Verliesverrekening

De verrekening van verliezen in de vennootschapsbelasting is vrijwel identiek aan die van de inkomstenbelasting, zij het dat de carry back is beperkt tot 1 jaar. In de vennootschapsbelasting is er geen onderscheid in gewone verliezen en ondernemingsverliezen. Bij inkomstenbelasting wordt dat onderscheid wel gemaakt. De vennootschapsbelasting kent alleen ondernemingsverliezen.

Bij verliezen in de vennootschapsbelasting kunnen rechtspersonen dit verrekenen met inkomen uit een voorgaand jaar (carry- back) en de komende negen jaar (carry- forward). Het oudste jaar waarin winst is gemaakt gaat voor bij de verrekening. In verband met de economische crisis is het tijdelijk mogelijk om op verzoek verlies 3 jaar terug te wentelen in plaats van 1 jaar, de carry- forward wordt dan wel verminderd van negen naar zes jaren. De fiscus kan terugkomen op een verrekening indien de inspecteur van mening is dat het verlies te hoog is vastgesteld. Als door middel van een beschikking het verlies is vastgesteld dan mag het verrekend worden.^{40 41}

8. Fiscale eenheid

Een belangrijk facilititeit binnen de vennootschapsbelasting is de fiscale eenheid die gevormd kan worden met dochtervennootschappen. Als fiscale eenheid wordt je beschouwd als één belastingplichtige. Als eenheid hoeft je daarom maar één aangifte vennootschapsbelasting in te dienen. De fiscus gaat bij een fiscale eenheid uit van twee uitgangspunten:

- *Maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid blijven subjectief belastingplichtig.*
- *Belasting wordt geheven alsof er sprake is van één belastingplichtige, in de zin dat werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden van de moedermaatschappij.*

De verschillende maatschappijen verenigd als fiscale eenheid worden nog wel als subjectief belastingplichtig gezien. Alleen voor het bepalen van het heffingsobject worden ze aangemerkt als één belastingplichtige.

De volgende voorwaarden zijn van toepassing bij het vormen van een fiscale eenheid:

- *de moedermaatschappij moet ten minste 95% van de aandelen in de dochteronderneming bezitten;*
- *men moet dezelfde uitgangspunten en boekjaren bij de jaarrekening hanteren;*
- *de vestigingsplaats is in Nederland;*
- *er is een beschikking van de fiscus.*

De fiscale eenheid heeft de volgende voordelen:

- *het onderling kunnen schuiven met bezittingen en schulden zonder belastingheffing;*
- *onderlinge verrekening van de positieve en negatieve resultaten die de verschillende groepsmaatschappijen in een jaar behalen;*
- *men hoeft maar één aangifte in te dienen (bespaart accountantskosten);*
- *men kan investeringsaftrek claimen als binnen het concern zaken zijn verhuurd, zoals een bedrijfspand of auto's. Art 8. Lid 1 Wet Vpb verwijzend naar art. 3.45 lid 2 Wet IB sluit toekenning van kleinschaligheidsinvestering uit bij investeringen die hoofdzakelijk bestemd zijn om aan derden ter beschikking te stellen.*

⁴⁰ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 247

⁴¹ http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bv_en_nv/verliesverrekening_vennootschapsbelasting/?highlight=verliesverrekening
14 jul.'11

Daar tegenover zijn de volgende nadelen:

- *bij het verbreken van een fiscale eenheid moet men misschien herwaarden en ook kunnen geschillen ontstaan doordat er heen en weer met activa geschoven kan worden;*
- *men kan maar één keer gebruik maken van het opstapje van 20% bij winsten hoger dan 200.000 euro;*
- *bij een fiscale eenheid is de moedermaatschappij (gehele concern) hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting;*
- *bij de investeringsaftrek worden alle investeringen binnen het concern opgeteld, wat kan resulteren in een lage investeringsaftrek of hij komt helemaal te vervallen.*

Voor het vormen van een fiscale eenheid dient er wel een verzoek ingediend te worden bij de fiscus. De dochtermaatschappij(en) en moedermaatschappij moeten een gezamenlijk verzoek indienen voor het vormen van een fiscale eenheid.^{42 43}

9. Natuurschoonwet

Een rechtspersoon kan net als een natuurlijke persoon een gebied laten rangschikken tot een NSW - landgoed. De voorwaarden, verplichtingen en de fiscale voordelen, zoals genoemd in paragraaf bijlage A punt 12, gelden ook voor een rechtspersoon. Daarnaast zijn er de volgende aanvullende voorwaarden:

- *De bezittingen van de landgoed-BV of -NV bestaan hoofdzakelijk uit gerangschikte landgoederen.*
- *De werkzaamheden bestaan hoofdzakelijk uit het in stand houden van die landgoederen.*
- *De overige werkzaamheden van de BV of NV mogen niet worden gezien als het drijven van een onderneming.*
- *Het aantal aandeelhouders is niet meer dan twintig. Het aantal mag meer zijn als dat het gevolg is van splitsing bij erven, schenken of ontbinden van een huwelijk.*
- *De aandeelhouders zijn natuurlijke personen of rechtspersonen die zich nagenoeg uitsluitend het behoud van het natuurschoon ten doel stellen.⁴⁴*

⁴² http://www.belastingtips.nl/zakelijk/belastingtips_bv_en_nv/fiscale_eeheid_vennootschapsbelasting/?highlight=fiscale%20eenheid, 14 jul. 11

⁴³ Bron: Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs: L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 266

⁴⁴ http://www.hetInVloket.nl/portal/page?_pageid=122,1813799&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_document_id=315807&p_node_id=2043128&p_mode=BROWSE, 14 jul. 11

⁴⁴ Titel: Rangschikking als landgoed: fiscale faciliteiten, Auteur: Dienst regelingen, 27 juni 2007

Bijlage C: Btw faciliteiten voor ondernemers met btw belaste activiteiten

Ondernemers die btw belaste activiteiten hebben, kunnen gebruik maken van de volgende faciliteiten:

- Aftrek voorbelasting
- Kleineondernemersregeling
- Landbouwregeling

De bovengenoemde faciliteiten zijn uitsluitend voor activiteiten die btw belast zijn. Voor activiteiten die vrijgesteld zijn van btw zijn deze faciliteiten niet toepasbaar.

1. Voorbelasting

Btw die in rekening is gebracht bij een ondernemer is aftrekbaar als voorbelasting. Voorwaarden zijn:

- De facturen waar de btw op wordt vermeld moeten aan de wettelijke eisen voldoen.
- De facturen moeten wel verbonden zijn aan de prestaties die een ondernemer persoonlijk heeft afgenomen. Bijvoorbeeld: als de vrouw van een ondernemer bedrijfskleding koopt op haar naam, dan is in de regel de btw niet aftrekbaar.

Ondernemers die prestaties leveren die onder het 0%- tarief vallen kunnen ook gebruik maken van de aftrek voorbelasting. Ondernemers die prestaties leveren die vrijgesteld zijn kunnen geen gebruik maken van de aftrek voorbelasting en brengen ook geen btw in rekening bij hun klanten.⁴⁵

2. Kleineondernemersregeling

De kleineondernemersregeling (KOR) is een faciliteit voor ondernemers die in een kalenderjaar minder dan 1.883 euro btw moeten betalen na aftrek van voorbelasting. Deze ondernemers hoeven per saldo geen btw af te dragen. Er dient wel een administratie bijgehouden te worden om aan te tonen dat men onder de KOR valt. Om in aanmerking te komen voor een ontheffing van de administratieve verplichtingen moet men per saldo op jaarbasis minder dan 1.345 euro btw betalen.

Alleen natuurlijke personen kunnen gebruik maken van de KOR. Uitzonderingen die geen gebruik kunnen maken van de KOR zijn:

- landbouwers die in de landbouwregeling vallen, maar op verzoek in de btw zitten;
- bij optie belaste verhuur van onroerende zaken.

De KOR is per ondernemer en niet per onderneming. Bij het bezit van meerdere ondernemingen is de totale af te dragen btw doorslaggevend.⁴⁶

⁴⁵ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 443

⁴⁶ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 456

3. Landbouwregeling

De landbouwregeling is een speciale regeling voor landbouwers, veehouders en tuin- en bosbouwers. De landbouwregeling geeft landbouwers de ruimte om geen btw in rekening te brengen, maar ook niet als voorbelasting af te trekken. Een voordeel is dat de administratieve last minder wordt en een nadeel is dat bij grote investeringen de btw niet aftrekbaar is. Deze regeling is niet verplicht en de ondernemers kunnen dus ook opteren voor de normale btw- regeling.

De regeling geldt alleen voor agrarische activiteiten. Bij niet- agrarische activiteiten die wel binnen dezelfde onderneming vallen, kan het dus voorkomen dat voor die activiteiten men wel in de btw zit en voor de agrarische weer niet. De landbouwer heeft voor zijn agrarische activiteiten de keuze om te opteren voor btw.

Afnemers van agrarische prestaties die niet belast zijn met btw, kunnen een percentage als voorbelasting aftrekken, mits de prestaties voor btw belaste activiteiten zijn. Er kan op de factuur 5.1% afgetrokken worden als voorbelasting.⁴⁷

⁴⁷ Bron:Titel: Belastingrecht MBA 2011, Auteurs:L.F. Kusters & H.M. Guiljam, M.J. Hoogesteger, L.P.J. Meerschaert, M.Moling, blz. 457

Bijlage D: Fiscale faciliteiten in de loonbelasting

In de loonbelasting kunnen ondernemers die personeel in dienst hebben van de volgende fiscale faciliteiten gebruik maken:

- Werkkostenregeling 2011
- KJ- regeling
- Vrijwilligersvergoeding

De bovengenoemde faciliteiten worden in de volgende paragrafen verder toegelicht

1. Werkkostenregeling 2011

Werkgevers die hun werknemers tegemoet willen komen door bepaalde zaken te vergoeden of te schenken, hebben te maken met een veelheid aan regels. Het stelsel kent 29 categorieën en voor elke regeling hanteert de Belastingdienst specifieke regels. Denk aan werkkleding, kerstpakketten, laptops, fietsen en bedrijfsfitness.

Vanaf 1 januari 2011 is er een overkoepelde werkkostenregeling in werking getreden. Deze regeling is vanaf 1 januari 2014 verplicht voor iedere werkgever. De nieuwe werkkostenregeling is een forfaitaire regeling. De werkgever mag een vrijstelling toepassen van 1,4 procent van zijn totale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen). Uitgangspunt is dat de fiscus voor het bepalen van de waarde van verstrekkingen aansluit bij de factuurwaarde (inclusief btw). Wie de vrije ruimte van 1,4 procent overschrijdt, betaalt een eindheffing van 80 procent over het bedrag dat de 1,4 procent van de totale loonsom te boven gaat.

De werkkostenregeling geldt alleen voor vergoedingen of verstrekkingen die deel uitmaken van het (belaste) loon. Er is geen sprake van (belast) loon bij:

- **Voordelen buiten de dienstbetrekking:** Wanneer een werkgever een werknemer een vergoeding geeft of iets cadeau doet, zonder dat dit gebaseerd is op de werkgevers-werknemersrelatie, dan is de werkkostenregeling niet van toepassing. Het gaat dan om een vergoeding of verstrekking die niet 'de poort van het loonbegrip' passeert. Denk aan een rouwkrans of een fruitmand; een werkgever geeft deze uit wellevendheid, sympathie of op grond van de persoonlijke relatie, niet uit hoofde van zijn werkgeverschap. Deze kosten zijn dan gewoon onbelast.
- **Intermediaire vergoedingen:** Wanneer een werknemer een bedrag voorschiet en dit later wordt vergoed, is de werkkostenregeling niet van toepassing op de vergoeding. Voorbeeld: een secretaresse koopt op verzoek van de werkgever kantoorbenodigdheden en declareert het aankoopbedrag later.
- **Vrijgestelde aanspraken:** Normaal behoren aanspraken tot het belaste loon. Voor een aantal aanspraken, uitkeringen en verstrekkingen geldt echter een omkeerregeling. In de meeste gevallen is dan niet de aanspraak zelf, maar de uitkering belast. Denk bijvoorbeeld aan pensioenregelingen.
- **Vrijgestelde uitkeringen en verstrekkingen:** In sommige bijzondere gevallen mag een uitkering of verstrekking onbelast plaatsvinden. Zo is wettelijk toegestaan om onbelast een

eenmalige dienstituitkering bij een 25- of 40-jarig dienstjubileum te doen van maximaal één maandsalaris.

- **Eigen bijdrage:** De werkkostenregeling is niet van toepassing op verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage betaalt van minimaal de (factuur)waarde van de verstrekking. Bijvoorbeeld wanneer de werknemer voor de lunch in de bedrijfskantine een eigen bijdrage van 3 euro betaalt, terwijl de werkgever voor de lunch in 2011 2,90 euro per dag als loon in aanmerking moet nemen.

Alleen in de gevallen dat de werkgever zaken heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel kan een beroep worden gedaan op de gerichte vrijstellingen. Indien een verstrekking onder een gerichte vrijstelling valt, dan beïnvloedt dat niet de forfaitaire ruimte van de werkkostenregeling. Er zijn gerichte vrijstellingen voor:

- Vervoer, zoals abonnementen en losse kaartjes voor openbaar vervoer en een kilometervergoeding voor eigen vervoer van maximaal 0,19 euro;
- Werkgerelateerde tijdelijke verblijfkosten (maaltijden, overnachtingen en overige kosten gemaakt tijdens een zakelijke reis);
- Cursussen, congressen, seminars en andere kennisverwervingsactiviteiten die van belang zijn voor het werk van de werknemer;
- Studie-, opleidingskosten en outplacement;
- Vakliteratuur;
- Contributie vakvereniging/beroepsregister;
- Procedures voor de erkenning van verworven competenties (evc-procedures);
- Maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden of dienstreizen;
- Verhuiskosten 'in het kader van de dienstbetrekking' (de vrijstelling geldt onder voorwaarden voor de kosten van het overbrengen van de inboedel plus 7.750 euro);
- Extraterritoriale kosten.

De werkgever kan de vergoedingen of verstrekkingen aan de werknemer, die als loon worden aangemerkt en niet gericht zijn vrijgesteld, in de vrije ruimte van 1,4 procent onderbrengen. Vergoedingen en verstrekkingen die hiervoor in aanmerking komen zijn:

- Verhuiskosten voor het deel dat niet onder de gerichte vrijstelling valt;
- Achtergestelde vliegvervoerbewijzen door luchtvaartmaatschappijen en aanverwante bedrijven;
- Kerstpakketten en andere kleine geschenken;
- Parkeer-, veer- en tolgelden (geldt niet voor de auto van de zaak);
- Bedrijfsfitness (niet op werkplek);
- Schade door diefstal, wanneer de werknemer tijdens werktijd bestolen is;
- Schade door overstromingen, aardbevingen en andere calamiteiten die niet door de verzekering gedekt worden;
- Apparatuur, gereedschappen en instrumenten voor gebruik thuis;
- Contributie van personeelsverenigingen;
- Fiets, elektrische fiets, scooter en vergelijkbare vervoermiddelen die ter beschikking worden gesteld;
- Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders;
- Internet en vergelijkbare communicatiemiddelen thuis;
- Personeelsfeesten, -reizen en soortgelijke personeelsactiviteiten;
- Persoonlijke verzorging;
- Producten van het eigen bedrijf;

- Reiskostenvergoedingen voor reizen met eigen vervoer van meer dan 0,19 euro per kilometer;
- Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen (geldt onder voorwaarden niet voor eigenwoningschuld en fiets);
- Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) voor interne relaties;
- Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten;
- Werkkleding die mee naar huis gaat en die geschikt is om ook thuis te dragen (behalve werkkleding met een logo > 70cm²);
- Werkruimte bij de werknemer thuis (mogelijk op nihil gewaardeerd);

De huidige (vaste) kostenvergoedingen bestaan veelal uit diverse onderdelen, waarvan sommige mogelijk zijn vrijgesteld of als intermediaire kosten kunnen worden aangemerkt. Door deze vergoedingen uit te splitsen en door onderzoek te onderbouwen, kan voorkomen worden dat de gehele vergoeding tot de forfaitaire ruimte wordt gerekend en dat kan mogelijk aardig wat kosten besparen.

Volgens de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 mogen voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, lager gewaardeerd worden dan de waarde in het economisch verkeer of zelfs op nul gewaardeerd worden. De huidige bepalingen voor vrijgestelde voorzieningen blijven intact. Als daar nog extra voorzieningen bijkomen, maakt de Belastingdienst dat bekend. De volgende voorzieningen en verstrekkingen in natura mogen in ieder geval op nul worden gewaardeerd:

- Voorzieningen op de werkplek zoals bedrijfsfitness (op de werkplek!), het gebruik van de vaste computer, het kopieerapparaat en de vaste telefoon;
- Consumpties op de werkplek die geen deel uitmaken van een maaltijd;
- Arbo-voorzieningen;
- Uniformen, werkkleding die (bijna) uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te dragen en werkkleding die op het werk achterblijft of logo('s) groter dan 70cm² heeft;
- Ov-jaarkaart of voordeelurenkaart als de werknemer deze kaart ook voor het werk gebruikt.
- Mobiele telefoon, Blackberry of smartphone als het zakelijke gebruik meer dan 10 procent is. (Let op: Alleen bij ter beschikkingstelling. Een vergoeding is belast!)
- Portable computer, notebook of laptop als het zakelijke gebruik 90 procent of meer is. (Let op: Alleen bij ter beschikkingstelling.)

2. KJ- regeling

De KJ-regeling is een vereenvoudigde regeling voor de inhouding en afdracht van de over het loon van een eigen kind verschuldigde loonheffing. Als het meewerkende kind 15 jaar of ouder is, nog thuis woont en niet onder de werknemersverzekeringen valt, mag de verschuldigde loonheffing één keer per jaar ingehouden en afgedragen worden. Verder levert de regeling tal van administratieve voordelen op.

De regeling levert de volgende voordelen op:

- *er hoeft niet maandelijks of vierwekelijks een inhouding en afdracht van de loonheffingen plaats te vinden;*
- *inhouding en afdracht vindt in één keer plaats en wel op de eerste werkdag van het volgende kalenderjaar;*
- *de elektronische aangifte loonheffingen en de afdracht moet vóór 1 februari van het volgende kalenderjaar bij de belastingdienst plaatsvinden.*

De regeling kent dus met name administratieve voordelen. Om voor de regeling in aanmerking te komen moet men aan de volgende voorwaarden voldoen:

- *het kind moet meewerken in de onderneming van de ouder;*
- *het kind moet 15 jaar of ouder zijn;*
- *het kind moet tot uw huishouden behoren;*
- *de loonheffingskorting moet worden toegepast;*
- *het kind is niet verzekerd voor een andere sociale verzekering dan een volksverzekering en de Zorgverzekeringswet (Zvw);*
- *voor de eerste uitbetaling moeten naam, geboortedatum en BSN-nummer (sofi-nummer) in de administratie zijn opgenomen.⁴⁸*

Om gebruik te maken van de regeling is toestemming van de fiscus vereist. Dit kan door middel van het formulier 'Melding loonheffingen werkgever van meewerkende kinderen'.

⁴⁸ <http://www.gibogroep.nl/Diensten/Belastingen/Snoepjevandemaand/tabid/1858/articleType/ArticleView/articleId/205/Beloon-meewerkende-kinderen-via-KJ-regeling.aspx>

3. Vrijwilligersvergoeding

Ondernemers die gebruik maken van vrijwilligers kunnen ze een belastingvrije vergoeding betalen. Wanneer ben je een vrijwilliger voor de fiscus? Een vrijwilliger voor de fiscus ben je:

- *Als er werkzaamheden worden verricht voor:*
 - *een organisatie zonder winstoogmerk die geen bv of nv is;*
 - *een sportvereniging of sportstichting.*
- *Er is geen dienstverband tussen de vrijwilliger en werkgever bij de organisatie, sportvereniging of sportstichting.*
- *De werkzaamheden zijn niet het beroep van de vrijwilliger.*
- *De vergoeding die uitbetaald wordt voor het werk, is een vrijwilligersvergoeding. Dat wil zeggen dat de vergoeding zo laag is dat deze niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van het werk.⁴⁹*

De hoogte van de vrijwilligersvergoeding:

- **Bij 23 jaar of ouder:** maximaal € 4,50 per uur, met een maximum van € 150 per maand en € 1.500 per jaar.
- **Bij jonger dan 23:** maximaal € 2,50 per uur, met een maximum van € 150 per maand en € 1.500 per jaar.

⁴⁹ http://belastingdienst.nl/particulier/vrijwilligers/vrijwilligers-01.html#P21_1177, 10-09-2011

Bijlage E: Aantekeningen interviews met ondernemers

Ondernemer A

De ondernemers hebben de volgende activiteiten: melkvee, een boerderijwinkel, productie van eigen zuivelproducten, verhuur van een vergaderruimte, het geven van kookworkshops en de verkoop van kerstpakketten. Redenen voor verbreding waren: de ondernemers zagen geen toekomst in uitbreiding van de melkveetak en daarnaast zagen zij kansen in de stad die steeds dichterbij kwam. Met name de laatste reden gaf een zetje om een boerderijwinkel te beginnen met een assortiment van zelf geproduceerde producten in combinatie met streekproducten van ondernemers in de buurt. Zij onderscheiden zich van de gewone supermarkt met de streekproducten en de zelf geproduceerde producten. Dit gaat met name om zuivelproducten.

De melkveetak wordt gezien als de hoofdactiviteit. Zij zien nog wel toekomst in de bestaande melkveetak, maar uitbreiding zien ze niet als een optie.

De juridische rechtsvorm was een maatschap, maar is nu een VOF. De reden voor de wijziging: een vereiste aan een detailhandel (boerderijwinkel) is dat het een VOF als juridische rechtsvorm dient te hebben.

Er is gebruik gemaakt van een POP subsidie voor de bouw van de boerderijwinkel en vergaderruimte, die tevens gebruikt wordt voor de kookworkshops. Voor de investering is naast de subsidie ook gebruik gemaakt van eigen middelen en een bankkrediet.

De ondernemers hebben geen belemmeringen ondervonden bij de verbreding. Op fiscaal gebied hadden ze één probleem, zij hadden niet op tijd een btw- nummer ontvangen van de fiscus. Het gevolg: de ondernemers konden de btw pas later pas terugvorderen. De ondernemers hebben op dit moment twee btw- nummers, te weten voor de agrarische en verbrede activiteiten.

Zij maken gebruik van diverse ondernemersfaciliteiten die de accountant toepast bij de jaaraangifte. In de toekomst denken de ondernemers aan zonnepanelen op het dak van de melkveestal, als het mogelijk is willen zij gebruik maken van de EIA of MIA.

Voor de productie van producten voor de boerderijwinkel maken de ondernemers gebruik van arbeidskrachten die via een zorginstelling bij hen werkzaam zijn. Deze arbeidskrachten worden op deze manier maatschappelijk betrokken en daarom krijgen zij geen of een kleine vergoeding voor de werkzaamheden. Gekeken naar de bezuinigingen van de overheid, verwachten de ondernemers wellicht dat de arbeidskrachten wegvallen en dat zij iemand in dienst moeten nemen. Het in dienst nemen van personeel zou de producten onbetaalbaar maken en wellicht wordt dit proces afgestoten.

De ondernemers zien subsidie als een gunstige opstartpremie voor beginners en dat het gegeven moet worden aan ondernemers die een lange termijnvisie hebben. Een subsidie via het fiscaal stelsel zou toegankelijker zijn dan via de reguliere weg, want op dit moment vergt de aanvraag van subsidies veel tijd, geld en energie.

De ondernemers vinden de multifunctionele landbouw een manier om bij te dragen bij het leefbaar houden van het platteland. Investerings in de multifunctionele landbouw zijn daarom hard nodig om dat doel na te streven.

Een struikelblok voor de multifunctionele landbouw is de diversiteit aan regelgeving waar multifunctionele landbouwers mee te maken hebben.

Tips voor andere ondernemers: bij twee takken is het scheiden van de administratie en de rekeningen het beste om een overzicht te krijgen van de activiteiten. Betalingen verrichten via de bank bespaart veel tijd en rompslomp. Het houden van de agrarische activiteiten naast de verbrede activiteiten is een meerwaarde voor een onderneming in zijn geheel en daarom zou de agrarische activiteiten niet helemaal afgestoten moeten worden.

Ondernemer B

De ondernemer heeft een boerderij overgenomen met haar man. Bij de boerderij hebben zij anderhalf hectare grond, een woonhuis en het bedrijf. De ondernemer heeft een zorgboerderij in combinatie met een klein moestuintje en wat dieren. Dit was van belang om de status van zorgboerderij te krijgen. De zorgboerderij is kleinschalig begonnen met 2 á 3 personen en is uitgebreid naar een capaciteit van maximaal 12 personen. Het gaat in het bijzonder om ouderenzorg. Het idee voor een zorgboerderij begon in het jaar 2007. Met behulp van de KvK is zij begeleid naar het ondernemerschap. De bestemmingsfunctie van de boerderij is agrarisch en staat in een NSW gerangschikt landgoed. De ondernemer komt zelf uit de zorg en heeft de ervaring die nodig is bij een zorgboerderij.

De verbouwing van de oude boerderij is gefinancierd met subsidie en een banklening. De subsidie was een gunstige stimulans voor de beginfase. De subsidie aanvraag heeft wel veel tijd, energie en advieskosten gekost, maar de kosten waren aftrekbaar van de subsidie.

De juridische rechtsvorm was een eenmanszaak, maar haar man is later toegetreden tot de onderneming en dat was de reden voor het omschakelen naar een vof. Het gunstige van de toetreding van haar man tot de onderneming, is dat hij ook gebruik kan maken van de fiscale ondernemingsfaciliteiten. In de vof is ook het privé- woongedeelte opgenomen, dit werd destijds geadviseerd door de accountant. Van fiscale investeringsfaciliteiten is geen gebruik gemaakt.

Het unieke van een zorgboerderij is dat het veel huiselijker is dan een zorginstelling. De patiënten zijn geen nummer en krijgen persoonlijke zorg. Ook de omgeving heeft een positieve invloed op de patiënten. De ondernemers maken gebruik van stagiaires en vrijwilligers, verder hebben ze geen personeel in dienst. Volgens de ondernemers is het niet mogelijk een vrijwilligersvergoeding te geven als vof.

De zorg is vrijgesteld van btw, dit is ongunstig bij grote investeringen. Maar door de vrijstelling op btw drukt dit weer wel op de verkoopprijs, anders zou het onbetaalbaar zijn voor de meeste patiënten. De ondernemer vroeg zich wel af hoe het zit bij het staken van de onderneming, aangezien haar woning in de vof zit.

Fiscaal gezien zijn er voor de ondernemers genoeg voordelen. Het zou wel gunstiger gemaakt moeten worden dat bij het staken van een bepaalde activiteit de stakingswinst meegenomen kan worden om te investeren in een nieuwe onderneming. Ook zou de overdracht van belastingen bij personeel gunstiger mogen worden, te denken valt aan; één keer per kwartaal loonbelasting afdragen in plaats van per maand. De ondernemer vindt subsidie gunstiger voor een starter dan fiscale faciliteiten. In de administratieve rompslomp ziet de ondernemer weinig verschil tussen fiscale faciliteiten en subsidies.

In de toekomst wil de ondernemer wellicht uitbreiden door zich te richten op meer doelgroepen dan alleen ouderen. Hier speelt ook de bezuinigingen op de pgb een factor.

De ondernemer vindt dat de gemeente het ondernemerschap niet altijd stimuleert.

Verder hebben de ondernemers geen AWBZ- toelating en zien ze wel wat zitten in een kwaliteitssysteem voor zorgboerderijen.

Ondernemer C

De ondernemer heeft de boerderij van zijn schoonvader overgenomen met zijn vrouw, schoonzus en haar man. De schoonvader had een landbouw- en fruitteeltboerderij. Zijn dochters hebben het toen overgenomen als NSW- landgoed. De ondernemer met wie wij gesproken hebben komt zelf uit de zorg (fysiotherapeut). Hij leidt nu samen met zijn vrouw en oudste zoon (medefirmant) de boerderij. De rechtsvorm van de boerderij is een vof.

Op dit moment hebben zij de volgende activiteiten: jongvee, varkens, fruitteelt, moestuin, akkerbouw, zorg, een boerderijwinkel en een theehuis. De bestemmingsfunctie van het gebied is landschapsrecreatie. De boerderij zit dicht bij de stad en de ondernemer ziet daarom ook veel toekomst in het concept van stadslandbouw. Stadslandbouw richt zich op het verbouwen van eigen voedsel (volkstuintcomplexen) maar ook het verbouwen van voedsel voor de stad (de stadsboeren aan de randen van de stad).

Binnen het bedrijf werken veel vrijwilligers die graag betrokken willen zijn bij het verbouwen van eigen voedsel. Daarnaast heeft de ondernemer personeel in dienst.

In het jaar 2004 is het overgedragen als NSW- landgoed en dit ging zonder problemen. Er is voldaan aan de 30% eis van natuur (inclusief hoogstam fruitbomen). Het landgoed is opengesteld en er is een wandelpad aangelegd. NSW heeft bijgedragen aan vele fiscale vrijstellingen en er is een gunstige regeling. De Belastingdienst heeft het landgoed gecontroleerd. De ondernemer wilde aanvankelijk aangemerkt worden als Nieuw landgoed, dat is niet gelukt en was in die tijd in de provincie nog nauwelijks gelukt bij andere ondernemers.

De ondernemer heeft veel moeten overleggen met de gemeente en provincie die niet altijd op één lijn zitten. De ondernemer heeft overlegd met de gemeente en provincie vanwege noodzakelijke vergunningen voor natuuraanleg, horeca en het zeker stellen van het bedrijf in het nieuw te ontwikkelen landschapspark het Buitenland van Rhoon. De gemeente en provincie hadden niet dezelfde visie over het gebied waar de onderneming staat, terwijl ze op enig moment wel aangaven toekomstmogelijkheden te zien in het landschapspark. Angst voor precedentwerking werd hun regelmatig te kennen gegeven.

De ondernemer opteert voor de btw voor de agrarische activiteiten en maakt gebruik van de landbouwwijziging. De zorgactiviteiten zijn vrijgesteld en de rest van de activiteiten zitten in de btw. De ondernemer heeft plannen om wellicht de zorgactiviteiten in een stichting onder te brengen, maar hij weet niet wat de voordelen en nadelen zijn van een stichting. Daarnaast wil de ondernemer voor de zorgactiviteiten die deels plaatsvinden in de theeschenkerij een nieuw pand laten bouwen.

De ondernemer heeft veel geïnvesteerd en heeft geen gebruik gemaakt van de beschikbare subsidies. Multifunctionele landbouw ziet de ondernemer als een stimulans voor de economie en dit biedt voor de omgeving vele voordelen.

Met de fiscus heeft de ondernemer tot dusver geen problemen gehad. Wel vindt de ondernemer dat de stakingswinst moet kunnen worden aangewend bij het starten van een nieuw bedrijf zonder dat het belast wordt.

Ondernemer D

De ondernemers hebben de volgende activiteiten: een melkveebedrijf en dagrecreatie. Daarnaast hebben de ondernemers een extra woning die verhuurd wordt als vakantiewoning. Dagrecreatie wordt gegeven in de vorm van rondleidingen en het voorlichten van mensen over de melkvee- activiteiten. Bovendien verhuren zij vergaderruimtes. Men kan op de boerderij ook lunchen in combinatie met een rondleiding.

In 2010 is de oude melkveestal verbouwd tot een ontvangstruimte. Destijds hebben zij voor de verbouwing een POP- subsidie ontvangen. De subsidieaanvraag was een rompslomp en heeft veel tijd, energie en geld gekost.

Redenen voor de verbreding waren onder ander het betrekken van de maatschappij bij het platteland. De omgeving betrekken bij de processen die binnen een melkveebedrijf plaatsvinden.

De juridische rechtsvorm van de onderneming is een maatschap. Onder de maatschap vallen de verschillende activiteiten, ook het woongedeelte is opgenomen onder de maatschap. De ondernemers hebben de administratie van de verschillende activiteiten gescheiden om een overzicht te krijgen.

De ondernemers vinden de multifunctionele landbouw een gunstige manier om voornamelijk het platteland leefbaar te houden en dat is voor met name oude gebouwen gunstig, die op deze wijze een nieuwe bestemming kunnen krijgen.

De ondernemers hebben de volgende tips voor andere multifunctionele landbouwers:

- deel je ervaringen, vraag en kijk bij andere ondernemers;
- blijf op de hoogte van de laatste ontwikkelingen;
- bij het verbreden moet men niet alleen kijken naar de opbrengsten, maar het ook leuk vinden om de activiteiten te starten;
- onderscheid je als ondernemer van andere;
- combineer natuur met de bedrijfsactiviteiten.

De ondernemers hebben geen personeel in dienst. Zou dit wel het geval zijn, dan zou dit de winstgevendheid drukken. Voor de rondleidingen huren zij soms iemand in die deze dan verzorgd. De catering wordt uitbesteed aan een plaatselijk restaurant.

Op het gebied van belastingen vinden zij de btw- administratie veel werk. Een voorbeeld is de rondleidingen die zij geven waarbij ze ook koffie serveren. De koffie is 6% en de rondleiding is 19%. Het splitsen van de kosten is veel werk.

Bij de bouw van een nieuwe melkveestal hebben zij gebruik gemaakt van de MIA. De aanvraag ging eenvoudiger ten opzichte van de subsidieaanvraag. Zonder subsidie zouden ze de verbrede activiteiten niet gerealiseerd hebben. De subsidie is een gunstige startstimulus, maar de administratieve rompslomp is groot. Fiscale faciliteiten zijn voornamelijk interessant op lange termijn en wanneer men winst maakt.

De ondernemers hebben geen belemmeringen ondervonden vanuit de overheid. De gemeente en provincie waren enthousiast over de verbreding. De ondernemers hadden wel behoefte aan een aanspreekpunt voor allerlei regels in de beginfase.

Ondernemer E

De ondernemer heeft zoogkoeien met bijhorend jongvee, een boerderijspa, webshop en een ijssalon. De ondernemer is begonnen met melkvee en heeft deze afgestoten omdat hij geen opvolger had voor de melkveeactiviteiten. Deze activiteiten hangen onder een vof als rechtsvorm (was een eenmanszaak).

De ijssalon is gestart in 1997, de boerderijspa in 2009 en snel volgde de webshop. In de webshop worden de producten verkocht die in de boerderijspa worden gebruikt, deze worden vanuit Oostenrijk geïmporteerd. De ondernemer heeft de oude stallen verbouwd tot een boerderijspa. Van de boerderijspa heeft hij samen met twee andere ondernemers een uniek concept ontwikkeld waarin hij zich onderscheidt van andere boerderijspa's. Het idee van een boerderijspa kwam na een keer een artikel gelezen te hebben over een wellnessconcept in Oostenrijk. Dit concept heeft de ondernemer naar Nederland gebracht. Het concept houdt in dat er in de boerderijspa alleen natuurlijke producten worden gebruikt en omdat het kleinschalig is krijgen de gasten ook persoonlijke aandacht. De ondernemer garandeert de gasten ook totale privacy, doordat men geen andere gasten ziet rondlopen. Er is een capaciteit van maximaal 12 personen.

De ondernemer biedt een strak basisconcept, waardoor er creatief met arbeidskrachten wordt omgegaan. Zo is er één arbeidskracht nodig om zes gasten te bedienen. Het bedrijf is een familiebedrijf waarin de twee oudste dochters en zijn vrouw werken. De eerste dochter is op stage geweest bij de ondernemer achter het concept in Oostenrijk. De dochters van de ondernemer willen wellicht wel de boerderijspa overnemen op den duur.

De ondernemer is van mening dat de agrarische activiteiten meerwaarde creëren aan de verbrede activiteiten en gaat deze dan ook niet helemaal afstoten.

Om het concept verder uit te breiden over Nederland werkt de ondernemer met andere ondernemers om het concept te franchisen. In het gebied waar de ondernemer actief is werkt hij ook samen met de lokale ondernemers, om zijn product aan te bieden in combinatie met andere activiteiten. Zo werkt hij met een lokaal hotel als voorbeeld.

De ondernemer heeft gebruik gemaakt van subsidie (POP) en een bankkrediet. De subsidie was mooi meegenomen, maar zonder de subsidie had de ondernemer zijn plan ook voortgezet. De bank deed over het krediet ook niet moeilijk, omdat de ondernemer een goed plan had en daarmee de bank enthousiast heeft gemaakt. De provincie en gemeente gingen ook zonder twijfel akkoord met de vergunningen. Er is één buurtbewoner die bezwaar heeft aangetekend, dat zorgt voor grote vertraging zodat de officiële vergunning nog steeds niet is afgegeven.

Een goed bedrijfsplan en een uniek concept zijn de punten waarmee je mensen enthousiast maakt. Daarnaast mogen de economische aspecten ook benadrukt worden, omdat verbreding ook invloed heeft op de plaatselijke economie.

Vanuit de fiscus heeft de ondernemer geen belemmeringen ondervonden. De ondernemer is wel in gesprek gegaan met de fiscus om het btw tarief voor de diensten in de boerderijspa te verlagen van 19% naar 6% procent. De fiscus is hier mee akkoord gegaan omdat 85% van de gebruikte producten van natuurlijke aard is (zoals crèmes van geitenboter).

Voor de subsidie heeft de ondernemer veel moeite moeten doen. De aanvraag van de subsidie was een rompslomp. Het fiscaal stimuleren is voor lange termijn aantrekkelijk en is alleen van toepassing als men ook winst maakt, terwijl in de beginjaren behoefte is aan stimulans.

De ondernemer heeft de volgende tips voor startende MFL ondernemers:

- denk voor de aanvang goed na over de activiteiten die worden gestart;
- doe onderzoek door bij andere ondernemers te kijken (zowel bij degenen die het goed doen als bij degenen die het niet goed doen);
- doe onderzoek naar de markt waarop men zich wil richten;
- gebruik sociale media om naamsbekendheid te verbreden.

Ondernemer F

De onderneming heeft een kaasboerderij, vergader- en feestzalen, dagrecreatie en diverse horecafaciliteiten. De ondernemer is 31 jaar geleden begonnen als ondernemer en heeft de boerderij deels overgenomen van zijn vader. Hij is de bedenker van Boerengolf® en heeft copyright op het spel en de merknaam. Boerengolf® is tussen de koeien lopen en golfen.

De ondernemer heeft met zijn echtgenote een vennootschap onder firma als juridische rechtsvorm. Ze zijn verantwoordelijk voor de dagelijkse gang van zaken. Naast de vof is er ook een bv Farmersgolf Int, dat is de werkmaatschappij voor promotie en verkoop van Boerengolf®. Met Farmersgolf Int is hij inmiddels actief in 14 landen

De onderneming heeft ruim 10 fte's in dienst en daarmee zijn personeelskosten de belangrijkste kostenpost. De onderneming werkt met gesplitste administraties, dit vindt de ondernemer belangrijk om de verschillende activiteiten te kunnen beheersen.

Voor de boerderijwinkel koopt de ondernemer in bij de Landwinkel en maakt hij ook gebruik van lokale ondernemers die een ambachtelijk product aanbieden. De verkoopt is aan huis en verder aan horeca, streekwinkels en aan de Landwinkel.

Ondernemer G

De ondernemer heeft een zorgtak in combinatie met een plantenkwekerij en een plantenwinkel. In de plantenwinkel worden de gekweekte planten verkocht. De ondernemer is in 2008 gestart met de eenmanszaak, daarvoor was zij een docent. Door een ongeval werd zij voor het werk als docent ongeschikt en is de ondernemer zich gaan oriënteren op andere opties in het werkveld. Uiteindelijk heeft de ondernemer ervoor gekozen om haar hobby om te zetten in haar baan.

De ondernemer heeft anderhalf hectare in erfpacht en exploiteert hier de activiteiten op. Haar woon- en werkplek zijn niet op hetzelfde erf, zij woont in een dorp buiten haar werkveld.

De ondernemer biedt dagzorg voor mensen die geestelijk hulp nodig hebben, maar ook patiënten die een re-integratietraject of een verslaving hebben kunnen bij haar terecht. Er is een capaciteit van 23 mensen en er is een wachtlijst. De patiënten werken ook mee op de plantenkwekerij en dat maakt onderdeel uit van het geneesproces voor de patiënten. De doelgroepen waar de ondernemer zich op richt hebben veel baat bij het werken in de buitenlucht en een vast ritme. In combinatie met de plantenkwekerij kan de ondernemer dat bieden aan haar patiënten. Er lopen geen dieren op het erf. Zij werkt samen met vrijwilligers die het leuk vinden bezig te zijn op de plantenkwekerij, met een hovenier en een re-integratiecoach. Er is één parttimer in dienst bij de ondernemer.

's Winters is de kwekerij open en werken de patiënten mee aan het onderhoud van de tuinhuisjes op het erf.

Vanuit de fiscus heeft de ondernemer geen belemmeringen ondervonden. Fiscaal gezien wordt er voor de ondernemer veel geregeld door de accountant/boekhouder en laat zij dat aan hen over.

Bij de start van de onderneming heeft de ondernemer geen gebruik gemaakt van subsidies en heeft ze alles uit eigen middelen gefinancierd. De aanvraag van subsidie was een rompslomp en heeft hier verder niks mee gedaan. De ondernemer vindt het stimuleren via het fiscaal stelsel toegankelijker dan door middel van subsidies.

Toekomstplannen van de ondernemer zijn:

- uitbreiden van de grond in erfpacht;
- nieuwe activiteiten beginnen (educatie);

Tips die de ondernemer heeft voor andere ondernemers:

- stel een goed bedrijfsplan op bij aanvang;
- onderzoek als ondernemer de markt (vraag en aanbod);
- door verschillende activiteiten spreid je het inkomensrisico.

Wat betreft btw: re-integratie valt onder de 19%, zorg is vrijgesteld en de planten zijn 6%. Er wordt gebruik gemaakt van één btw- nummer.

Ondernemer H

De ondernemers hebben agrarische activiteiten met zorg. De zorgactiviteit bestaat uit dagopvang voor voornamelijk ouderen en de agrarische activiteiten zijn afgebouwd van melkvee naar wat jongvee, paarden en overige dieren (te denken valt aan diverse vogels etc.). Het melkvee is afgebouwd omdat de ondernemers een slecht perspectief zagen in de landbouw en waarschijnlijk geen opvolger hebben.

De ondernemers hebben de activiteiten gesplitst in twee juridische rechtsvormen, namelijk:

- zorgactiviteiten in een bv/holding structuur;
- agrarische activiteiten in een eenmanszaak.

De reden voor de splitsing is het vereiste voor een AWBZ- toelating voor de zorgactiviteit.

De zorgactiviteiten zijn door de vrouw van de ondernemer gestart in het jaar 2001. Ze heeft zelf jaren in de zorg gewerkt en zag vandaar de behoefte aan een andere manier van zorgverlening aan ouderen. In die tijd werd er ook een pilot gestart, zij hebben zich toen daarvoor aangemeld. Een voorwaarde voor het meedoen aan de pilot is dat men zich drie jaar moest binden aan een zorginstelling als onderaannemer. De samenwerking met de zorginstelling verliep niet vlekkeloos en er waren ook kosten aan verbonden.

Na drie jaar is er besloten de samenwerking te stoppen en een eigen AWBZ- toelating aan te vragen. Eén van de eisen was dat de zorgtak onafhankelijk moest zijn van de rest van het bedrijf, vandaar de splitsing.

Maar de ondernemers kwamen er snel achter dat een AWBZ- toelating duur is voor een kleinschalige zorgboerderij. Een zorgboerderij met een AWBZ- toelating is aan dezelfde regels gebonden als een reguliere instelling met bijvoorbeeld 500 medewerkers terwijl deze kosten en eisen op een veel kleiner zorgvolume drukken. Uiteindelijk hebben ze samen met andere zorgboerderijen een coöperatie opgericht voor de AWBZ toelating. Waar de zorgboerderijen weer als onderaannemer fungeren.

De financiering van de zorgtak is voor 2/3 met eigen middelen en arbeid ingevuld en 1/3 met fondsen en subsidies. Er is een capaciteit voor ongeveer 15 mensen. Zij bieden voor vier dagen in de week zorg (alleen dagdeel) en hebben vijf mensen in dienst met een totaal dienstverband van ca. 60 uur. Zij hebben geen intenties om uit te breiden en willen het liever kleinschalig houden met persoonlijke zorg voor mensen.

De zorgboerderij is vrijgesteld van btw. Van de fiscus hebben zij geen belemmeringen ondervonden. Volgens de ondernemer heeft de juridische constructie veel discussie bespaard.

Qua fiscale faciliteiten hebben de ondernemers weinig kennis. De accountant regelt alles op fiscaal gebied en de salarisadministratie is ook uitbesteed.

Ze denken wel aan risico's als arbeidsongeschiktheid van bijvoorbeeld de vrouw (DGA) en daarnaast vormen medewerkers ook een risico. Door relatief kleine arbeidscontracten worden de risico's van tijdelijke arbeidsongeschiktheid en ziekte gespreid.

De ondernemers vinden als nadeel de btw die niet aftrekbaar is.

Ondernemer I

Dit multifunctionele landbouwbedrijf is een besloten vennootschap. De directeur is deels aandeelhouder van de bv. Hij heeft de boerderij overgenomen om er een multifunctioneel landbouwbedrijf van te maken dat maatschappelijk bewust onderneemt. De volgende activiteiten zijn binnen het multifunctionele landbouwbedrijf:

- biologische landbouw;
- productie van biologische eieren;
- zorgactiviteiten (zorg voor zowel jongeren, gehandicapten als ouderen);
- een boerderijwinkel;
- en een adviesbureau.

De aandeelhouders van de besloten vennootschap bestaan uit de directeur en een stichting. De stichting heeft de grond en de boerderij in bezit en de bv pacht de grond en boerderij van de stichting.

De onderneming combineert de verschillende activiteiten voor een duurzaam en maatschappelijk verantwoorde manier van ondernemen. Zo zijn de zorgpatiënten bijvoorbeeld ook betrokken bij het verbouwen en oogsten.

Van de fiscus hebben zij tot op heden geen belemmeringen ondervonden. Wat mee zou kunnen spelen voor de onderneming zijn de 60 vrijwilligers die op de boerderij actief zijn en het personeel dat ingezet wordt op verschillende activiteiten.

De onderneming heeft gebruik gemaakt van subsidie voor het duurzaam ondernemen. Bovendien hebben zij een aantal zonnepanelen gefinancierd zodanig dat mensen een bijdrage konden leveren in ruil voor voedselbonnen, die ze later konden inruilen in de boerderijwinkel.

Op fiscaal gebied vindt de ondernemer dat de administratieve last verlicht zou moeten worden en dat er meer kosten aftrekbaar moeten zijn van de fiscale winst. De directeur vindt belangrijk dat een onderneming als een multifunctioneel landbouwbedrijf eenvoudig overdraagbaar moet zijn.

De directeur ziet kansen voor multifunctionele landbouwbedrijven in het maatschappelijk en duurzaam ondernemen, waar de multifunctionele landbouw een invulling aan kan geven.

Ondernemer J

De ondernemer heeft een melkveetak en een kinderopvang. Bij de kinderopvang zijn er 15 mensen in dienst. De ondernemer is zelf ook nog voorzitter van een vereniging waar 40 ondernemers in de multifunctionele landbouw aan zijn verbonden. De onderneming heeft als rechtsvorm een vof.

De kinderopvang is gestart met subsidie en een lening. De subsidie was een gunstige startstimulus omdat de investering fors was. De bestemmingsfunctie waar het bedrijf op staat is agrarisch met neventak.

Op fiscaal gebied heeft de ondernemer moeite met vermogensetikettering en de vrijgestelde btw voor de kinderopvang. Voor de agrarische activiteiten opteert de ondernemer voor btw. Vermogensetikettering is een punt omdat er bij dit bedrijf moet worden gesplitst in agrarisch, kinderopvang en privé. Wat hoort bij welk vermogen?

Ook waren de afschrijvingen een probleem met de fiscus. De ondernemer had liever flexibel afgeschreven. De bank deed ook wat moeilijk over een lening (ook gekeken naar de afschrijvingen). De ondernemer had het gevoel dat zowel de bank als de fiscus weinig ervaring had met multifunctionele landbouwbedrijven.

De ondernemer heeft gebruik gemaakt van de MIA en VAMIL voor de bouw van een nieuwe melkveestal. Verder is er geen gebruik gemaakt van bijzondere faciliteiten. De boekhouder regelt alles qua belastingen en ondernemersfaciliteiten voor de ondernemer.

Een punt waar de ondernemer zich wel aan ergert is dat de verschillende instanties langs elkaar werken. De ondernemer denkt wel aan punten als: hoe draag je een multifunctioneel landbouwbedrijf over met verschillende activiteiten?

Verder gezien de bezuinigingen van de overheid op de kinderopvangtoeslag denkt de ondernemer dat dit een tijdelijke invloed zal hebben op de kinderopvang. Men zal zich toch gaan realiseren dat kinderopvang essentieel is. De ondernemer heeft ook nog last van het feit dat hij in een krimpend gebied zit en moet zich dus ook gaan oriënteren op een groter gebied dan alleen zijn omgeving.

Bij een kinderopvang spelen de ontwikkelingen van de rijksoverheid een grote rol. Het is een risico en ondernemers moeten daar hun bedrijf op afstemmen. De ondernemers in de MFL moeten soms ook out of the box denken. Kijk naar de omgeving, lokale economie en speel in op de behoefte van de consument.

Ondernemer K

De ondernemer is 16 jaar geleden begonnen met een kinderopvang op de boerderij van haar man. De kinderopvang zat toen als nevenactiviteit, naast de melkveetak in de maatschap. De kinderopvang liep zo goed dat er toen besloten is de kinderopvang in een bv/holding structuur te stoppen. Op dit moment heeft de ondernemer drie kinderopvangcentra. De eerste staat op de boerderij en de andere twee staan dichtbij scholen. De ondernemer heeft jarenlang in de zorg gewerkt en is uiteindelijk met een agrarische ondernemer getrouwd. Het combineren van werken in de zorg met de boerderij werd voor haar te zwaar en uiteindelijk is zij gestopt met werken in de zorg. De ondernemer is toen kleinschalig begonnen met de opvang van een aantal kinderen en uiteindelijk heeft zij besloten een kinderopvang te beginnen.

De maatschap met de agrarische activiteiten bestaat uit melkvee, jongvee en schapen. De bestemming van de kinderopvang op de boerderij is agrarisch met neventak. De andere kinderopvangcentra hebben een andere bestemming. Het unieke van de kinderopvang op de boerderij is de omgeving en de dieren die er rondlopen.

De ondernemer heeft belemmeringen ondervonden van de gemeente. De gemeente deed moeilijk over de vereiste vergunningen, terwijl de provincie wel mee werkte. De ondernemer ziet de rijksoverheid als grootste risicofactor, omdat er naast de bezuinigingen in het vooruitzicht, de afgelopen jaren veel schommelingen in de toeslagen waren. De ondernemer vindt de markt voor kinderopvang de afgelopen jaren deze steeds harder worden door steeds meer regels en concurrentie.

De ondernemer heeft voor het starten van de kinderopvang subsidie ontvangen van de gemeente. In die tijd werd het starten van een kinderopvang gestimuleerd.

De ondernemer heeft op het gebied van regels voornamelijk moeite met de Wet Kinderopvang. De wet dwingt iedere kinderopvang haar jaarrekening te publiceren aan haar afnemers. Hier is de ondernemer het niet mee eens. Als men dus twee takken heeft zullen de afnemers de andere inkomsten ook zien. De klachtencommissie is een ander punt dat ook opgenomen is in de wet, hier staat in dat afnemers ook inspraak mogen hebben over de prijs.

Op fiscaal gebied heeft ondernemer weinig last gehad van de fiscus. De ondernemer gebruikt een personeelslid dat in dienst is bij de kinderopvang soms ook voor het agrarisch bedrijf. De ondernemer overlegt soms ook met de fiscus bij twijfel over een bepaalde zaak.

Op gebied van btw is de ondernemer tevreden dat kinderopvang vrijgesteld is van btw, want een btw belaste verkoopprijs zou te hoog zijn voor haar afnemers.

Om de MFL te stimuleren vindt de ondernemer dat het duidelijk dient te zijn wanneer een bedrijf een multifunctioneel landbouwbedrijf is, want waar trek je de grens volgens de ondernemer. Bovendien zouden twee activiteiten ook bestaansrecht moeten hebben zonder elkaar.

Van de fiscale faciliteiten is gebruik gemaakt van de MIA/VAMIL. Haar ervaring met deze faciliteiten is dat het veel tijd kost om aan de eisen te voldoen. Subsidie vindt de ondernemer een gunstige manier van stimulans, maar wanneer de subsidie eenmaal is verkregen stelt de verstrekker allerlei aanvullende eisen en vragen. Op lange termijn zou stimulans via het fiscaal stelsel gunstiger zijn dan een subsidie ontvangen.

De ondernemer ziet het nut van een certificering van multifunctionele landbouwbedrijven niet zitten. De reden is dat dit veel tijd in beslag neemt en het duwt bedrijven in hokjes. Bovendien

kost de administratieve rompslomp veel tijd waardoor men meer tijd kwijt is aan de certificering dan de hoofdactiviteit.

De ondernemer zou graag van de overheid willen zien dat er gewerkt wordt met korte lijnen en soepele regels. Het benadrukken van de economische aspecten van de multifunctionele landbouw zou een punt zijn waar de Taskforce ook aandacht aan zou moeten besteden richting de overheid.

Verder heeft de ondernemer voor de toekomst een plan liggen om een boerderij over te nemen en er een multifunctionele bestemming aan te geven met kinderopvang, een theehuisje, zorg en etc.

Ondernemer L

De ondernemer heeft de volgende activiteiten: akkerbouw, melkvee, een boerderijwinkel, educatie en daarnaast verhuurt ze een pand aan een zorginstelling. De zorgpatiënten van de zorginstelling maken gebruik van de faciliteiten op de boerderij,

In 1996 is de ondernemer begonnen met verbreding van het agrarisch bedrijf. Een reden voor de verbreding is dat de ondernemer het bedrijf een maatschappelijke functie wilde geven. De ondernemer heeft de grond in pacht en de gebouwen zijn in eigendom. De juridische rechtsvorm van het bedrijf is een man/vrouw maatschap.

De ondernemer heeft tot op heden geen belemmeringen ondervonden van de fiscus. Met de verschillende activiteiten zit de ondernemer in de btw. Ook de verhuur van het pand aan de zorginstelling. Toekomstige plannen zijn een stichting te beginnen door activiteiten op het gebied van educatie. De inkomsten uit educatie zijn laag en daarom zouden die activiteiten wellicht beter passen in een stichting.

De ondernemer heeft gebruik gemaakt van de POP- subsidie. Deze werd aangewend voor de bouw van het pand dat verhuurd wordt aan de zorginstelling. Voor de agrarische activiteiten heeft de ondernemer aangewend de MIA/VAMIL. De voorkeur voor de ondernemer gaat uit naar subsidies omdat de MIA/VAMIL niet altijd aansluit op de behoefte van de multifunctionele landbouwer.

De ondernemer vindt dat binnen een multifunctioneel landbouwbedrijf de administratie dient te worden gesplitst naar activiteiten om het bedrijf te kunnen sturen.

De ondernemer runt de zorgactiviteiten niet zelf, omdat zij door het delegeren van de activiteiten het maximale uit haar onderneming wil halen. Daarnaast zijn de zorgpatiënten die meewerken geen meerwaarde en kosten ze juist meer tijd en moeite.

Binnen het bedrijf zijn twee vaste medewerkers en twaalf seizoensarbeiders in dienst. De salarisadministratie wordt uitbesteed.

Ondernemer M

De ondernemers hebben de volgende activiteiten: akkerbouw, recreatie en verhuur voor opstal. Deze activiteiten vallen onder een vof als rechtsvorm. Voorheen hadden de ondernemers melkvee, maar omdat de ondernemers geen opvolger hadden hebben zij deze tak afgebouwd. De oude melkveestal wordt nu verhuurd voor opstal van caravans. Voor recreatie verhuren zij voor kortdurend verblijf een groepsaccommodatie. De groepsaccommodatie was de woning van de schoonouders en stond enige tijd leeg. Om de woning een bestemming te geven werd er besloten om deze te verhuren als groepsaccommodatie.

De ondernemers zijn al aardig op leeftijd en hebben daarom ook geen behoefte aan verdere verbreding of uitbreiding van de huidige activiteiten. Zij hebben op dit moment geen personeel in dienst. De moeder en dochter doen alles met betrekking tot de groepsaccommodatie.

De verbreding zien de ondernemers als een mooie kans voor het imago van het platteland.

Het verbreden zien ze als een mooie manier om het plattelandsimago te verbeteren.

De omgeving zien zij als meerwaarde voor de verbredingsactiviteiten.

Vanuit de gemeente en de fiscus zijn er geen belemmeringen ondervonden.

De ondernemer heeft twee NSW- landgoederen die niet opengesteld zijn voor publiek. De landgoederen zijn fiscaal aantrekkelijk voor de opvolgers/erfgenamen.

Bijlage F: Aantekeningen interviews met adviseurs

Adviseur A

Waar lopen multifunctionele landbouwbedrijven tegen aan op fiscaal gebied?

- De verschillende activiteiten binnen één rechtsvorm kunnen soms beschouwd worden als aparte ondernemingen. Het gevolg kan zijn dat de grond die dienstbaar is aan de nieuwe onderneming, vanuit de agrarische onderneming moet worden overgebracht naar deze nieuwe onderneming. Men zal over de eventuele boekwinst moeten afrekenen met de fiscus. Zo is er een voorbeeld van een ondernemer die een windmolen bouwde. De ondernemer moest van de belastingrechter afrekenen over de grond waar het windmolen op staat.
- Dit zou een belemmering kunnen zijn voor het opstarten van nieuwe activiteiten binnen het kader van de multifunctionele landbouw.
- In dit verband is wel van belang dat dat er tussen de agrarische onderneming en de windmolenonderneming geen enkele band bestond. Dit kan in veel gevallen anders zijn bij de multifunctionele landbouw. Het is goed om op dit punt onderzoek te doen.
- Voorbeelden: bij kinderopvang is de link wellicht iets moeilijker te leggen met de agrarische activiteiten. Bij zorg kan die link wel weer gekoppeld worden aan de agrarische activiteiten, omdat de zorgpatiënten veelal werkzaamheden verrichten in het agrarische bedrijf.
- Voor het onderzoek is het goed te kijken naar de activiteiten van de ondernemers en een link te leggen vanuit het perspectief dat er ideeën komen om deze ondernemers te helpen. Daarbij kan onderzocht worden of bestaande fiscale faciliteiten in dit verband breder kunnen worden toegepast. Tevens zou moeten onderzocht worden of er nieuwe fiscale faciliteiten noodzakelijk zijn om deze ontwikkeling te ondersteunen.
- Ook zou gekeken kunnen worden naar loonbelasting/personeel en omzetbelasting of daar knelpunten zijn.

Adviseur B

Adviseur B houdt zich naast biologische landbouw ook bezig met multifunctionele landbouwbedrijven die zich met name richten op verblijfsrecreatie (boerderijcamping, groepsaccommodatie, vakantieverblijven en logies met ontbijt) en dagrecreatie (ontvangstruimte en boerderijwinkel)

Punten die belangrijk zijn voor multifunctionele landbouwbedrijven volgens de adviseur zijn:

- Voor multifunctionele landbouwbedrijven zijn met name tijdens de startfase drie partijen belangrijk: de gemeente, de bank en de fiscus. De gemeente gaat over het bestemmingsplan en wat er wel of niet op de locatie mag worden uitgevoerd. De bank regelt de aanvullende financiering van de investeringen en de fiscus gaat over de belastingen en over het feit of het bedrijf als onderneming kan worden aangemerkt (zodat de ondernemer een aantal fiscale ondernemersfaciliteiten kan toepassen). Met name de wijziging van de bestemming kan voor problemen zorgen en de uitvoering van de plannen behoorlijk opschorten.
- Bij het starten van een nieuwe activiteit als onderneming moet een multifunctionele landbouwer dit melden bij de KvK. De aanmelding wordt weer doorgegeven aan de fiscus. De fiscus weet ook niet altijd hoe zij moet handelen met multifunctionele landbouwbedrijven.
- Het concept van multifunctionele landbouw is voornamelijk de verbinding tussen een in werking zijnde boerderij en een nevenactiviteit. Het geeft meerwaarde aan de verbrede activiteit. Een kinderopvang op een boerderij is anders dan in een stad. Het concept van multifunctioneel vervult ook in de behoefte van mensen (voornamelijk stadsmensen) die neigen naar rust of een andere beleving dan dat ze in de stad gewend zijn. Ook kan multifunctionele landbouw een educatieve rol spelen voor stadskinderen die nooit met dieren in aanraking komen, zoals koeien, schapen en etc. Het gaat dus voornamelijk om de ervaring.
- De meest voorkomende juridische structuur bij een multifunctioneel landbouwbedrijf is de maatschap. Meestal is het de boerin die zich met de multifunctionele activiteit bezighoudt en de boer met het landbouwgebeuren. De investeringen worden met eigen middelen en bankkredieten gefinancierd. Ook zijn er een aantal subsidieregelingen waar gebruik van kan worden gemaakt, zoals POP en LEADER.
- Bij een investering in een gebouw moet de subsidie wel afgetrokken worden van de investering. Dat houdt kort gezegd in dat de ondernemer alleen mag afschrijven over het deel dat niet gefinancierd is door middel van een subsidie. De administraties van de meeste multifunctionele landbouwers zijn niet altijd overzichtelijk. De boekhoudresultaten van de multifunctionele activiteiten zijn vaak vermengd met de agrarische activiteiten en niet alles wordt juist geboekt in de boekhouding.
- Fiscale faciliteiten: belangrijk bij de Kleine Ondernemingsregeling (KOR) is dat er een administratie bijgehouden moet worden om er gebruik van te kunnen maken. Bij de Milieuinvesteringsaftrek (MIA) en Energieinvesteringsaftrek (EIA) mag een bepaald percentage van de investering afgetrokken worden van het inkomen en bij verlies hebben de ondernemers er dus weinig aan. De meeste verbrede activiteiten van multifunctionele landbouwbedrijven draaien in de eerste jaren verlies. Dus fiscale faciliteiten zijn geen optie

in de startfase. Subsidies daar zijn weer wel aantrekkelijk omdat men geld krijgt uitgekeerd en het geen korting is zoals fiscale faciliteiten.

- Knelpunten: de ondernemers vinden vaak het innen en afdragen van de toeristenbelasting een rompslomp. Dit zou volgens vele ondernemers afgeschaft moeten worden. Een tweede punt is de afschrijvingen die een probleem vormen bij het gebruik van de WOZ-waarde.
- Opmerking: de Vamil kan voor multifunctionele activiteiten niet worden toegepast. Alleen als de investering op een bepaalde lijst staat, mag willekeurig worden afgeschreven
- Veel agrarische ondernemers zien voor hun landbouwbedrijf drie opties voor de toekomst, namelijk: verbreden (er iets bij gaan doen), intensiveren (meer koeien, meer grond) of stoppen. In de afgelopen jaren waren er ook multifunctionele landbouwbedrijven waar de verbrede activiteiten zo goed liepen dat deze groter werden dan de agrarische activiteiten. Deze ondernemers bouwen meestal de agrarische activiteiten gedeeltelijk af en richten zich op de verbrede activiteiten. De situatie wordt dan omgekeerd: de multifunctionele activiteit is de hoofdactiviteit en de landbouw heeft men “erbij”.

Adviseur C

- Zorgboerderijen: ondernemers in zorg in het groene buitengebied. Ze richten zich op een breed spectrum van doelgroepen zoals mensen met een verstandelijke of lichamelijke handicap, (dementerende) ouderen, mensen met psychische problemen of de jeugdzorg. De meeste zorgboerderijen bieden dagondersteuning en een deel ook tijdelijk verblijf. Woonzorg, waarbij men 7x24 uur op een dag zorg aanbiedt komt vrij weinig voor.
- Het unieke van zorgboerderijen is de combinatie met agrarische bedrijvigheid. Verder zijn de kleinschaligheid en de overzichtelijke, prikkelarme omgeving een pluspunt. De deelnemers krijgen veel persoonlijke aandacht. De boerderijomgeving met dieren, de seizoenen, etc. is ook een prikkel, stimulans, voor ouderen met dementie. Voor anderen zoals mensen met een verslavingsachtergrond, is de ligging in het buitengebied ook een veilige omgeving t.o.v. de stad, waar veel prikkels en risico's zijn.
- De investering voor een zorgboerderij kan, afhankelijk van doelgroep en omvang, uiteenlopen van 5000 tot 500.000 euro en is daarmee een forse investering voor multifunctionele landbouwers. Ondernemers hebben bij aanvang daarom ook een goed bedrijfsplan nodig om inzicht te krijgen waar zij aan beginnen. Ook kan het zijn dat er voor een bepaalde doelgroep een specifieke opleiding of ervaring vereist is. Bij de meeste zorgboerderijen was één van de ondernemers (vaak de vrouwelijke partner) in de zorg en hebben ze toen besloten om zelf op kleinschalig niveau zorg aan te bieden.
-
- Financiering van zorg gebeurt via de AWBZ. Dit kan in de vorm van zorg in natura of in de vorm van een Pgb (persoons gebonden budget). De zorgvrager krijgt dan een budget waarmee hij zelf zorg inkoopt bij een zorgverlener. Wil een zorgboerderij zorg in natura leveren, dan moet zij een AWBZ-erkenning krijgen. Deze optie is vaak qua kosten en uitvoeringsvoorwaarden voor een kleinschalige zorgboerderij niet aantrekkelijk. Een tweede optie is het samenwerken met een bestaande zorginstelling als onderaannemer, wat de afgelopen jaren veel is gebeurd. De derde optie wint de laatste jaren snel terrein: een aantal zorgboerderijen richt samen een stichting of een coöperatie op die een AWBZ-erkenning heeft.
- Zorg en kinderopvang zijn vrijgesteld van BTW. Alleen bestaat onduidelijkheid of het logeren op een zorgboerderij BTW belast is. Voor het jaar 2002 was zorg van een zorgboerderij belast met BTW. Er is in 2002 een uitspraak geweest van de rechter die zorg op een zorgboerderij wel als een BTW vrijgestelde prestatie zag. Maar dit was alleen van toepassing op de zorg op een dagdeel.
- Multifunctionele landbouwers met een zorgboerderij zijn sinds 2002 vrijgesteld van BTW-afdracht over hun inkomsten uit zorg. Dat betekent ook dat ze over de investering in een pand ook geen BTW kunnen terugvorderen. Dit kan ook gevolgen hebben als ze besluiten zorgactiviteiten te starten in een pand dat eerder t.b.v. andere niet-agrarische activiteiten (bijvoorbeeld recreatie) is gerealiseerd. Mogelijk moet een deel van de indertijd terugontvangen BTW weer worden terugbetaald.
- Tenslotte, ook de multifunctionele ondernemers maken waar mogelijk gebruik van subsidiemogelijkheden. Belangrijk is wel dat het welslagen van een initiatief niet van subsidie afhankelijk wordt. Voldoende zelfdragend vermogen betekent dat er een gezond, levensvatbaar en op continuïteit gericht initiatief wordt gerealiseerd.

Adviseur D

Waar lopen multifunctionele landbouwbedrijven tegen aan op fiscaal gebied?

- Een punt dat belangrijk is voor multifunctionele landbouwers is de integratieheffing: deze kan optreden voor verbrede activiteiten die vrijgesteld zijn voor de BTW, onder meer in de zorg en kinderopvang. Belaste activiteiten zoals recreatie en boerderijeducatie hebben niet te maken met de integratieheffing.
- Bij het verbouwen van een onroerende zaak is er geen sprake van integratieheffing mits de verbouwing niet gekwalificeerd is als een nieuw vervaardigde zaak. Het kan dan van belang zijn dat de uiterlijke kenmerken vanuit buiten hetzelfde blijven (aanzicht).
- Herziening BTW: Speelt onder meer als een bedrijfsmiddel eerst wordt aangewend voor BTW-belaste prestaties en later voor vrijgestelde prestaties. De herzieningsperiode voor BTW is 5 jaar voor roerende zaken, 10 jaar voor onroerende zaken. Bij het tussentijdse switchen tussen belaste en vrijgestelde prestaties kan dit leiden tot herziening van reeds teruggevraagde BTW.
- Bij de landbouwregeling heeft men een keuze om te opteren voor BTW of niet. Als eenmaal de keuze is gemaakt geldt een periode van 5 jaar dat men aan de regeling vast zit.
- Bij BTW belaste en vrijgestelde activiteiten is het splitsen van de administratie naar die activiteiten de beste optie om inzicht te krijgen in de bedrijfsvoering. De kosten toespitsen aan de juiste activiteiten kan moeilijk zijn voor multifunctionele landbouwers. De fiscus geeft er ook de voorkeur aan dat er voor de verschillende activiteiten ieder een btw- nummer wordt aangevraagd.

Inkomstenbelasting

- De fiscus kan bij twee verschillende activiteiten zoals bij een multifunctioneel landbouwbedrijf, de verschillende activiteiten als afzonderlijke ondernemingen zien. Het gevolg is fiscale afrekening over de zaken uit het oorspronkelijke bedrijf, die gebruikt worden voor de nieuwe activiteiten. Deze zaken worden onttrokken aan de bestaande onderneming. Een oplossing zou zijn dat men kan aantonen dat de verschillende activiteiten elkaar aanvullen en niet afzonderlijk van elkaar kunnen bestaan en derhalve één onderneming vormen. Als de fiscus dit eenmaal goedkeurt, kan de fiscus niet zomaar op haar standpunt terugkomen.
- Het uitbreiden van nieuwe activiteiten naast de agrarische activiteiten kan er toe leiden dat er problemen ontstaan door de verschillende eisen en vergunningen die verbonden zijn aan de verschillende activiteiten.

Herinvesteringreserve

- Een paar jaar geleden ontstond er een discussie of een herinvesteringreserve wel of niet gebruikt mag worden bij het afstoten van bepaalde activiteiten binnen een gemengd bedrijf en of die weer te herinvesteren is in nieuwe activiteiten. Er volgde een besluit van de Staatssecretaris van Financiën waarbij hij goedkeuring gaf voor gemengde bedrijven de HIR toe te passen voor de afgestoten activiteiten en onder te brengen in de activiteiten die worden voortgezet.

Rechtsvormen

- Rechtsvormen: eenmanszaak, vof, cv, maatschap = natuurlijke personen + bv en nv = rechtspersonen
- Bij de overdracht van een onderneming kan men onder bepaalde voorwaarden geruisloos doorschuiven, er hoeft dan niet met de fiscus afgerekend te worden. De balanswaarden van de activa en passiva moeten wel tegen dezelfde waarde op de balans verwerkt worden door de opvolger. Bij ruisende overdrachten dient er wel afgerekend te worden.
- Een bv kan fiscaal voordeliger zijn bij een winst van boven de 100.000 euro per ondernemer, er zijn meer fiscale factoren die een rol spelen. Te denken valt aan:
 - loonbelasting, met name de hoogte van het salaris van de directeur;
 - vennootschapsbelasting die cumuleert met de inkomstenbelasting;
 - aanmerkelijk belangheffing;Niet-fiscale motieven die meespelen zijn de mogelijke beperkingen van de aansprakelijkheid..

Fiscale faciliteiten

- Het willekeurige afschrijven is een gunstige manier om multifunctionele landbouwers te stimuleren. Maar hoe zou die aangekleed moeten worden? De crisisafschrijvingen zijn niet te gebruiken voor gebouwen alleen voor nieuwe machines. Starters mogen wel willekeurig afschrijven over gebouwen en gebruikte machines als deze in de startjaren zijn aangeschaft.
- Bij multifunctionele landbouwbedrijven waar bijvoorbeeld familieleden toetreden tot de onderneming, zijn er fiscale voordelen mogelijk voor de toetreders. Zij worden ook aangemerkt als ondernemer en kunnen gebruik maken van de bestaande fiscale faciliteiten. Daarnaast zijn ze ook nog startende ondernemer en kunnen ze willekeurig afschrijven in de startersjaren als zij in de startersjaren voldoen aan het urencriterium.
- Een partner die meewerkt binnen de onderneming kan beloond worden op twee manieren: een meewerkaf trek toepassen bij de ondernemer of de partner een fiscale arbeidsbeloning te geven.
- De fiscale ouderdomsreserve (FOR) kan alleen gebruikt worden bij het behalen van winst en bij het beschikken van voldoende fiscaal bedrijfsvermogen. Een belangrijke voorwaarde is het urencriterium. Voor een vrijval van de FOR kunnen ook lijfrentes gekocht worden. Combinatie van lijfrentes kopen en FOR doteren is mogelijk .
- Verliesverrekening:
 - Inkomstenbelasting: carry back 3 jaar en carry forward 9 jaar.
 - Vpb: 1 jaar carry back en 9 jaar carry forward (crisismaatregel: 3 jaar carry back en 6 jaar forward); er dient dan wel een verzoek ingediend te worden bij de fiscus.
- Het afschrijven op gebouwen kan maximaal tot de bodemwaarde. Voor gebouwen die een ondernemer in eigen gebruik heeft bedraagt de bodemwaarde 50% van de Woz- waarde. De VAMIL kent geen bodemwaarde voor de jaren 2009 en 2010.

- Bij een functiewijziging van een gebouw kan dit gevolgen hebben voor de BTW. Zo kan er sprake zijn van een terugvordering of een naheffing. Het gaat dan met name om een nieuw vervaardigd gebouw dat nog geen 10 jaar in gebruik is.
- In de landbouw mag een ondernemer normen hanteren die afwijken van de landbouwnormen in de aangifte inkomstenbelasting. Een voorwaarde om dit toe te passen is dat dit vermeld en toegelicht dient te worden in de aangifte.
- Een bosbedrijf kan onder de bosbouwvrijstelling vallen voor de inkomstenbelasting. Op verzoek mag een bosbouwbedrijf wel opteren voor het niet toepassen van de bosbouwvrijstelling.
- Niet- agrarische activiteiten kunnen invloed hebben op het toepassen van de landbouwvrijstelling (waardestijging grond). Het kan gevolgen hebben voor de woning die behoort tot het ondernemingsvermogen en op de ondergrond van gebouwen van niet- agrarische bedrijfsgebouwen.
- Overdrachtsbelasting: bij de Agrarische Cultuurgrondvrijstelling geldt onder meer dat tot 10 jaar na verkrijging, de grond als agrarische cultuurgrond bedrijfsmatig gebruikt dient te worden. Als er op de grond of een deel daarvan niet- agrarische activiteiten plaatsvinden dan dient er alsnog overdrachtsbelasting te worden betaald.
- Redenen voor het stimuleren vanuit de overheid van multifunctionele landbouwbedrijven zouden kunnen zijn: vanuit het oogpunt van de vergrijzing en het doodbloeden van de agrarische sector. Ideeën voor het stimuleren zijn:
 - MFL – aftrek zou een idee zijn;
 - Willekeurige afschrijvingen;
 - Herinvesteringsreserves laten toepassen;
 - Belemmeringen oplossen of voorwaarden soepeler maken.

Adviseur E

Punten waar multifunctionele landbouwbedrijven aan moeten denken:

- Waar moeten multifunctionele landbouwers aan denken bij het verbreden:
 - het willen hebben van personeel;
 - allerlei vergunningen: te denken valt aan milieuvergunningen etc., maar ook of de vergunningen tegenstrijdig met de verschillende activiteiten zijn.
 - en hoe zit het met de landbouwgrond bij een functiewijziging, te denken valt aan boerengolf; is de grond voor agrarisch gebruik of recreatie?
- De beste optie bij het starten van een nieuwe activiteit naast de bestaande is dit te splitsen of een nieuwe rechtsvorm op te zetten. Twee gesplitste rechtsvormen is beter voor de registratie en bespaart achteraf veel problemen die kunnen ontstaan bij verschillende activiteiten binnen een bedrijf. De basis blijft een goede administratie om de verschillende activiteiten te kunnen beheersen.
- Voor de agrarische activiteiten is het meestal wel duidelijk welke regels er zijn. Voor niet-agrarische activiteiten is dit niet altijd even duidelijk en dat vereist een andere manier van denken dan de meeste agrarische ondernemers doen.
- De multifunctionele landbouwbedrijven zijn niet anders dan andere mkb-bedrijven en zouden niet een speciale behandeling moeten hebben dan andere MKB ondernemers
- De multifunctionele landbouwsector zou zich kunnen onderscheiden door te investeren in duurzaam ondernemen, daar zitten kansen voor de multifunctionele landbouw. Ook het stimuleren van natuurbeheer kan onderdeel daarvan zijn, waarbij de overheid wel de beurs moet trekken.
- Ideeën om ondernemen te stimuleren zijn:
 - de administratieve last verlagen;
 - versoepelen van bestaande regels;
 - regelgeving beter laten aansluiten op de praktijk;
 - ondernemer stimuleren te innoveren;
 - laat de overheid een vergoeding of een belastingkorting geven voor het innen van de btw;
 - toeristenbelasting afschaffen.
- De overheid dient op fiscaal gebied concurrentievervalsing tegen te gaan, te denken valt aan de sportclub die een kantine heeft en dus gezien wordt als concurrent van de omliggende horeca ondernemers. Hetzelfde kan ook gelden voor werkzame vrijwilligers/halters die voor een woningbouwcoöperatie schilderwerk verrichten, dat eigenlijk in strijd is met omliggende schildersbedrijven.
- Agrarische ondernemers die van plan zijn te verbreden moeten ook beschikken over kwaliteiten van een koopman en een manager en niet alleen meer vakman. Het gevaar is dat hij niet beschikt over deze eigenschappen en dat het mis kan gaan binnen zijn bedrijf. Deze ondernemers zouden dan ook niet gesubsidieerd moeten worden maar moeten zelf creatief nadenken over elementen als marketing, kapitaal arbeid en etc.
- De bv-structuur is meestal de beste optie bij het overdragen van een onderneming. Er vallen diverse voordelen te halen op het gebied van risico's en fiscale voordelen. Maar dit is per ondernemer weer anders en is daarom persoonsgebonden.
- De FOR is een slechte vorm van stimulans, omdat het een uitstel is van belastingbetaling. Ondernemers krijgen bij het staken over het algemeen een forse rekening te verduren.

Adviseur F

- Agrarische ondernemers die willen verbreden moeten zich goed oriënteren voordat zij nieuwe activiteiten willen beginnen. Een basis is een goed bedrijfsplan met een onderbouwing voor het starten van de nieuwe activiteiten.
- Een belemmering waar veel multifunctionele landbouwers tegenaan zullen lopen zijn de vereiste vergunningen, al is dat de laatste jaren wel wat minder geworden dan voorheen.
- Veel multifunctionele landbouwers financieren hun nieuwe activiteiten met eigen middelen, een bankkrediet, bouwen de agrarische tak af (o.a. verkoop grond) en investeren de middelen in nieuwe activiteiten. Subsidies zijn een belangrijke stimulans voor multifunctionele landbouwers. POP2 is een subsidie die van de EU komt ter stimulering van zogenaamde armere regio's. De overheid (rijk en provincie) betaalt de helft van de subsidie en de rest komt van de EU. De trend is wel dat er veel bezuinigd wordt op subsidies. POP2 loopt tot 2013. Aan subsidies worden vanuit de EU veel eisen gesteld en zijn daarom voor veel ondernemers moeilijker om aan te vragen. De meeste subsidies zijn btw vrij omdat het gaat om zogenaamde prestatiesubsidies. Subsidies waar een dienst tegenover staat zijn wel btw belast.
- Belangrijk is bij het verstrekken van subsidies of de beoogde nieuwe activiteiten een bestaansrecht hebben en geen hobby zijn van de agrarische ondernemer. Er dient een grens te zijn bij het verbreden van agrarische ondernemingen. Wanneer ben je een multifunctioneel landbouwbedrijf?
- Een ontvangen subsidie dient fiscaal altijd afgetrokken te worden van de investering, zodat men minder mag afschrijven door de ontvangen subsidie.
- De meeste multifunctionele landbouwbedrijven hebben een eenmanszaak of vof en naar mate zij groeien denken zij veel na over een bv als rechtsvorm.
- MIA/VAMIL en EIA zijn interessante regelingen bij het investeren in duurzame en milieuvriendelijke materialen, te denken valt aan isolatiemateriaal bij het ombouwen van een stal tot een kinderopvang. Deze regelingen zijn alleen interessant voor bestaande bedrijven die goed draaien en zijn voor starters die weinig of helemaal geen winst maken niet interessant. De EIA is op dit moment veel interessanter dan de MIA/VAMIL voor ondernemers in de multifunctionele landbouw, omdat de MIA minder is dan de EIA. De MIA en EIA zijn aan te vragen door middel van een formulier bij de fiscus. Er bestaan duurzaamheidscertificaten, deze kunnen gebruikt worden bij de aanvraag van MIA/VAMIL. Dit geldt onder meer voor duurzame gebouwen of stallen.
- Subsidies zijn beter dan regelingen als EIA en MIA/VAMIL. Voornamelijk starters hebben geen profijt bij deze regelingen en daarvoor bieden subsidies een interessante bron.
- Subsidies via het fiscaal stelsel zouden beter uitvoerbaar zijn. Het bespaart veel rompslomp en de overheid zou er ook veel mee kunnen besparen. Regelingen in de vorm van subsidies kosten meer en de bewijslast legt de overheid door privatisering steeds meer bij de ondernemer.

Adviseur G

Belangrijke punten die spelen op fiscaal gebied:

- Multifunctionele landbouwers hebben de verschillende vergunningen van de gemeentes als grootste belemmering. Dit speelt niet alleen bij verbreding maar ook bij het willen uitbreiden van de verbrede activiteiten.
- Kinderopvang en zorgactiviteiten zijn vrijgesteld van btw; in NTFR nr. 6/2011/694 staat hier een artikel over.
- De landbouwwijstelling is alleen bedoeld voor agrarische activiteiten en dit kan gevolgen hebben als de grond waar de landbouwwijstelling op van toepassing is gebruikt wordt voor niet- agrarische activiteiten. Bij het gebruiken van de landbouwwijstelling moet 90% van de activiteiten agrarisch gerelateerd zijn.
- De fiscus kan twee verschillende activiteiten beschouwen als twee afzonderlijke ondernemingen. Maar ook het bestaansrecht van een activiteit kan in twijfel genomen worden, vooral als een activiteit verlies draait en de andere winstgevend is. Bepaalde activiteiten kunnen ook nog gezien worden als een hobby.
- De herinvesteringsreserve kan veelal niet gebruikt worden om een boekwinst van een desinvestering in de agrarische activiteiten te gebruiken voor een investering in verbrede activiteiten. Dit kan zijn door eisen omtrent de economische functie, maar ook bij toepassing van artikel 3.64 Wet IB 2001 (algeheel staking gebruik kunnen maken HIR).
- Wat betreft de aftrekposten is het zo dat er structureel een vooruitzicht moet zijn op winst. Een voorbeeld is een boer en zijn vrouw die beelden maakten maar er alleen verlies op leden. De fiscus ziet dit als een hobby omdat het geen winstpotentie heeft en dit is een voorbeeld van verbrede activiteiten die aangemerkt worden als een hobby. In dit voorbeeld trok de ondernemer wel alle kosten voor het maken van de beelden af van de totale winst, dus ook ten laste van de winst van de agrarische activiteiten.
- Een btw administratie inrichten is van belang voor de bedrijfsvoering en om achteraf met de fiscus discussies te voorkomen.
- Vermogensetikettering is een belangrijk punt; wat hoort bij het privévermogen en wat tot het ondernemingsvermogen. Maar ook bij het onderscheid tussen belaste en vrijgestelde activiteiten voor btw kan dit gaan spelen. Het splitsen van een onderneming bij verschillende activiteiten kan een uitkomst bieden in dat geval.

Belangrijke tips voor multifunctionele landbouwers zijn:

- Bij de start van de verbreding moet men zich gaan oriënteren en vragen gaan stellen, dat bespaart een hoop problemen die wellicht in de toekomst naar voren komen.
- Een goed bedrijfsplan opstellen, dat laat een toekomstperspectief zien.
- De ondernemers moeten verder denken dan ze bij agrarische activiteiten doen, in plaats van als een vakman moeten zij zich gaan opstellen als ondernemers.
- Als binnen een multifunctioneel landbouwbedrijf de omzet van de agrarische activiteiten groter is dan de verbrede activiteiten kan dit vragen opwekken bij de fiscus over welke activiteiten de hoofdactiviteiten zijn.

Adviseur H

Belangrijke punten die spelen binnen een multifunctioneel landbouwbedrijf zijn:

- Multifunctionele landbouwbedrijven moeten zich zien als twee verschillende bedrijven in plaats van één bedrijf;
 - de omzetbelasting
 - de landbouwwijziging (IB)
 - het uren criterium (hoe verdeling uren?)
 - winstverdeling (welke winst/ kosten behoren tot welke activiteiten)
-
- De omzetbelasting kijkt naar activiteiten en niet zozeer naar de gehele onderneming. De kosten aan de juiste activiteiten toespitsen is hierbij belangrijk. Een scheiding van de administratie naar activiteiten is daarom van essentieel belang. Juridisch gezien horen de activiteiten ieder een eigen BTW- nummer te hebben. Niet alle kosten zijn goed te verdelen naar de verschillende activiteiten binnen een bedrijf en daarom zal als dit naar redelijkheid gebeurt de fiscus hier geen zaak van maken. Op het gebied van BTW wordt veel vanuit Europa geregeld en kan Nederland weinig aan deze belasting veranderen.
 - Voor de inkomstenbelasting is het voor de fiscus ook een grijsgebied of een multifunctioneel landbouwbedrijf één of meerdere bedrijven is in een rechtsvorm. Of het handig is dat meerdere verschillende activiteiten binnen een onderneming lopen is afhankelijk van verschillende factoren.
 - Landbouwnormen is een goed voorbeeld voor wellicht multifunctionele landbouwbedrijven die btw belaste en vrijgestelde activiteiten hebben. Dit is op dit moment wel geregeld voor het privé- en zakelijk deel.
 - Het vooraf afstemmen met een belastinginspecteur bij grote investeringen is raadzaam, omdat men achteraf veel problemen kan voorkomen.
 - Multifunctionele landbouwers moeten bij aanvang van de verbreding denken hoe zij hun AO willen inrichten. Dit is een basis om op verder te bouwen als bedrijf. Wat veel ondernemers doen is dat het inrichten van de AO pas later een rol van betekenis voor ze wordt terwijl wanneer het vooraf goed geregeld is men achteraf niet voor verrassingen komt te staan. Een bepaalde fiscale constructie bedenken is ook niet altijd de beste oplossing als de ondernemer zijn eigen bedrijfsstructuur niet snapt.
 - Veel multifunctionele landbouwers denken aan het opzetten van een stichting voor hun zorg- of educatie-activiteiten, maar een stichting moet haar geld besteden aan een maatschappelijk doel zonder winstoogmerk. Bij een stichting kan je hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden.
 - De integratieheffing kan gelden voor banken, verzekeraars, zorg en kinderopvang-activiteiten. In de praktijk is deze heffing beperkt en kan hij onder de KOR vallen. De fiscus besteedt dan ook weinig aandacht aan de integratieheffing. Om de integratieheffing te ontwijken kan er ook gekozen worden voor een verhuurconstructie, maar daar zijn twee ondernemingen voor nodig en is splitsen van activiteiten een optie. Een integratieheffing kan ook voor personeel gelden dat gebruikt wordt voor verschillende activiteiten. De fiscus zal hier niet snel achter komen, maar als er een conflict ontstaat tussen werknemer en werkgever kan dit wel voor problemen zorgen.
 - Wil de Taskforce dat de overheid de multifunctionele landbouw als een maatschappelijke stimulering ziet dan moet er veel gelobbyd worden.

- De NSW-regeling is een gunstige regeling voor vele multifunctionele landbouwers, maar als hij alleen gebruikt wordt voor het ontlopen van successie dan is bedrijfsoverdracht interessanter (5 jaar i.p.v. 25 jaar).
- De FOR is een ongunstige regeling voor ondernemers die willen staken na hun 65ste levensjaar, want als zij geen cash hebben moeten zij ondernemer blijven tot de dood. Maar men kan ook gebruik maken van een lijfrente, te leggen bij de opvolger. De opvolger betaalt dan geen cash maar een gespreide betaling. Zo koopt de ondernemer een lijfrente bij de opvolger.
- Er zijn een aantal belastingwijzigingen op komst zoals:
 - Een vast tarief van 19% BTW; het gevolg van het wellicht rechtekken van de tarieven is dat er veel belastingonderduiking zal zijn;
 - De zelfstandigenaftrek gaat ook op de schop. Hoe lager de winst hoe hoger de aftrek is op het op dit moment nog, maar dit wordt waarschijnlijk anders. Deze wijziging zal voor agrarische ondernemers die weinig verdienen nadelig worden.

Tips voor ondernemers:

- De ondernemers moeten bewust zijn van de activiteiten die ze beginnen en wat daaromheen allemaal speelt qua regels en fiscale zaken.
- MIA/VAMIL wordt veel gebruikt door de tuin/landbouw. Om meer zaken te krijgen op de milieulijst voor multifunctionele landbouwers moet er veel gelobbyd worden.

Bijlage G: Vragenlijsten ondernemers & adviseurs

Vragen ondernemers

1. Opzet en bestaan tak

- Wanneer bent u begonnen met uw tak en wat was voor u de reden om te starten met een extra bedrijfsactiviteit?
- Wat biedt u aan voor diensten/producten?
- Wat maakt uw bedrijf zo bijzonder ten opzichte van iemand die dezelfde tak heeft maar alleen geen agrarische activiteit heeft?
- Wat is de link tussen uw agrarische tak en extra tak?
- Qua omzet is de agrarische tak groter of kleiner dan de extra tak?
- Wat voor bedrijfsstructuur heeft u gekozen en waarom?
- Welke investeringbronnen heeft u kunnen benutten bij het opzetten van uw extra tak?
- Hebt u belemmeringen ondervonden bij de opzet van uw extra tak? Zo ja, op welk gebied en door wie?

2. Belastingdienst

- Hebt u belemmeringen ondervonden van de Belastingdienst? Zo ja, op welk gebied en waarom?
- Benut u of hebt u gebruik gemaakt van fiscale faciliteiten m.b.t. u extra tak? Zo ja, hoe bent u op de hoogte gebracht daarvan?
- Hebt u bepaalde fiscale faciliteiten gemist waar u graag gebruik van had willen maken? En had u het liefst een extra fiscale stimulans willen hebben na aanloop van het opzetten van uw extra tak of juist structureel op langere termijn (na de opzet)?
- Zijn er ook bestaande fiscale faciliteiten die u graag in een andere vorm had gewild?
- Denkt u in de toekomst hinder te ondervinden van de Belastingdienst? Over bijvoorbeeld de landbouw grond waar de extra tak op staat!

3. Toekomst

- Wat hebt u het liefst als stimulans maatregel in de toekomst, subsidies of juist in de vorm van fiscale faciliteiten?
- Hoe kijkt u in de toekomst naar uw agrarische tak in combinatie met de extra tak?

Vragen adviseurs

- Met wat voor multifunctionele bedrijven heeft u te maken?
- Tegen welke problemen lopen de meeste ondernemers? En op fiscaal gebied?
- Wat maakt deze bedrijven zo bijzonder ten opzichte van iemand die dezelfde tak heeft alleen geen agrarische activiteit heeft?
- Wat is de link tussen de agrarische tak en extra tak?
- Van welke investeringsbronnen maken ze meestal gebruik voor de opzet van de extra tak?
- Wat is de meest gehanteerde bedrijfsstructuur, zou dat bijvoorbeeld ook problemen kunnen oplossen met de fiscus?
- Hebt u bepaalde fiscale faciliteiten gemist waar ondernemers graag gebruik van hadden willen maken? En had u het liefst een extra fiscale stimulans willen hebben na aanloop van het opzetten van de extra tak of juist structureel op langere termijn (na de opzet)?
- Zijn er ook bestaande fiscale faciliteiten die u graag in een andere vorm had willen zien?
- Denkt u in de toekomst dat veel MFL ondernemers hinder zullen vinden van de Belastingdienst? Over bijvoorbeeld de landbouw grond waar de extra tak op staat!
- Wat hebt u het liefst als stimulans maatregel in de toekomst, subsidies of juist in de vorm van fiscale faciliteiten?
- Hoe kijkt u in de toekomst naar multifunctionele landbouw?