



Fiscaal Technische Content

Verdieping op de Fiscale kaarten ter ondersteuning van de zaakbegeleider

De informatie die wij verstrekken is gebaseerd op onze expertise. Hoewel wij ons inspannen om betrouwbare informatie te bieden kunnen wij niet garanderen dat deze volledig is.

Versie 1.0

Inhoudsopgave

Fiscale verdieping

A

Rol en competenties zaakbegeleider

B

Vorbereiding en eerste gesprek

C

Signaleren: fiscaal perspectief

D

Alarmeren: fiscaal perspectief

E

Continueren: fiscaal perspectief

A1.1 Wel zaakbegeleiden maar géén adviseur!

- Wel signaleren, alarmeren en continueren maar géén advies geven!
- Wel doorverwijzen naar de adviseur en betrokken blijven!



B2.1.1 Gesprekstechniek

- Toon begrip voor de agrariër zijn en/of haar situatie. Dit wekt vertrouwen en resulteert in een beter gesprek.
- Vertel duidelijk wat je rol is, begeleidend en niet adviserend.
- Maak gebruik van luisteren, samenvatten en doorvragen (LSD):
 - Luister goed naar wat er gezegd wordt (L)
 - Vat samen en herhaal (spiegel) hetgeen dat is gezegd ter bevestiging (S)
 - Vraag door naar de achterliggende vraag en/of situatie (D)
- Wees duidelijk in de processtappen, doe géén toezeggingen die niet realistisch zijn, zorg voor een laagdrempelige bereikbaarheid.

Punt van aandacht:

Communiceer voor aanvang over ongewenste gespreksopname.

B2.2.1 Agrarische rechtsvorm | eenmanszaak

Eenmanszaak

Een eenmanszaak is een rechtsvorm waarbij een natuurlijk persoon de enige verantwoordelijke is voor het bedrijf. Bij een eenmanszaak is de natuurlijk persoon privé aansprakelijk voor zakelijke schulden. Een natuurlijk persoon kan maximaal één eenmanszaak oprichten. Deze kan wel verschillende handelsnamen, activiteiten en vestigingen hebben.

Freelancers of zzp'ers worden ingeschreven bij de Kamer van Koophandel als eenmanszaak. Freelancer of zzp'er is geen officiële rechtsvorm.

De eenmanszaak is geen rechtspersoon. Dat betekent dat de natuurlijk persoon verantwoordelijk is voor alle handelingen van de eenmanszaak. En met het eigen geld aansprakelijk is voor de financiën. Ook voor eventuele schulden. Schuldeisers van het bedrijf kunnen dus aanspraak maken op het privébezit van de natuurlijk persoon.

Gaat het bedrijf failliet, dan gaat de natuurlijk persoon ook failliet. Is de natuurlijk persoon in gemeenschap van goederen getrouwd? Dan is ook de partner financieel aansprakelijk voor de schulden. Met huwelijkse of partnerschaps-voorwaarden kan dit worden voorkomen.

Met een eenmanszaak kan de natuurlijk persoon personeel aannemen. De term eenmanszaak zegt iets over de rechtsvorm en niet over het aantal personen dat in het bedrijf werkt.

B2.3.1 Agrarische rechtsvorm | maatschap

Maatschap

Een maatschap is een bedrijf waarin minimaal twee personen samenwerken. Iedere deelnemer, is mede-eigenaar.

De mede-eigenaren worden ook wel maat genoemd. Maten voeren beroepsmatige activiteiten uit. Zoals een tandarts, fysiotherapeut of advocaat.

Iedere maat brengt iets in. Dit kan geld zijn, maar ook goederen of arbeid. Een startkapitaal is niet nodig. Maten zijn met hun eigen geld aansprakelijk voor mogelijke schulden van het bedrijf. Iedereen is daarbij aansprakelijk voor een gelijk deel.

De wet zegt dat een maatschap een overeenkomst is waarbij enige personen (de vennoten of maten) zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen met het oogmerk om het daaruit ontstane voordeel met elkaar te delen.

De wet stelt geen formele eisen met betrekking tot de oprichting noch ten aanzien van inschrijving in een openbaar register.

Ieder van de maten is (ingevolge artikel 168o Boek 7A BW) in beginsel voor een gelijk deel aansprakelijk voor de schulden van de maatschap.

B2.4.1 Agrarische rechtsvorm | vennootschap onder firma (VOF)

Vennootschap onder firma (VOF)

De VOF is een bedrijf waarin minimaal twee personen samenwerken onder één gemeenschappelijke naam. Iedere persoon die meedoet, wordt mede-eigenaar. Deze mede-eigenaren worden ook wel vennoot genoemd. Iedere vennoot brengt iets in. Dit kan geld zijn, maar ook goederen of arbeid. Een minimumkapitaal is niet nodig. Vennoten zijn met hun eigen geld aansprakelijk voor mogelijke schulden van het bedrijf. Ook rechtspersonen kunnen vennoot van een VOF zijn.

De handelsnaam moet met enige bijzonderheden worden ingeschreven in het handelsregister, dat wordt aangehouden door de Kamer van Koophandel.

De vennoten zijn verantwoordelijk voor alle handelingen van de VOF. De vennoten zijn met hun eigen geld aansprakelijk voor de financiën. Ook voor eventuele schulden. Een vennoot is privé aansprakelijk voor de gehele schuld van de VOF. Ook als de schulden door een andere vennoot zijn gemaakt.

Schuldeisers kunnen kiezen of ze eerst aanspraak maken op het vermogen van het bedrijf of van de vennoten. Als dit onvoldoende is om de schulden terug te betalen, hebben schuldeisers het recht op het privévermogen van de vennoten. Is de vennoot in gemeenschap van goederen getrouwd? Dan is ook de partner financieel aansprakelijk voor de schulden. Met huwelijkse of partnerschapsvoorwaarden kan dit worden voorkomen.

Een vennoot die later bij de VOF komt, is automatisch aansprakelijk voor schulden die zijn ontstaan voor zijn komst. Vennoten die later toetreden kunnen ook afspraken maken over de verdeling van eventuele bestaande schulden van de vof. Als er dan een claim komt, vergoeden de andere vennoten het verschil aan de nieuwe vennoot.

Vertrekt een vennoot? Dan blijft deze hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden die zijn ontstaan tijdens zijn aanwezigheid.

B2.4.2 Fiscaal: wijze van inbreng | maatschap /VOF

Inbreng in een maatschap/vof

Juridische eigendom

Indien het juridisch eigendom wordt ingebracht behoren de goederen aan de maten toe en niet aan de maatschap zelf. De maatschap heeft namelijk geen rechtspersoonlijkheid en kan derhalve geen drager van rechten en plichten zijn. De eigendomsoverdracht gaat via de maatschapsovereenkomst als geldige titel, de beschikkingsbevoegdte is de maat. Voor de inbreng van roerende zaken, niet-registergoederen die zich in de macht van de inbrenger bevinden, verschaft de inbrenger het bezit aan de maatschap. Voor de levering van onroerende zaken en andere registergoederen is een opgemaakte notariële akte vereist. Voor de inbreng van vorderingen op naam zijn vereist een akte van levering en mededeling van de overdracht aan de schuldenaar of een authentieke of onderhandse geregistreerde akte zonder mededeling aan de schuldenaar. Voor de levering in andere gevallen is een daartoe bestemde akte vereist. De inbreng van goodwill en know-how worden op verbintenisrechtelijke wijze geregeld. Tot slot zijn op de inbreng van het juridische eigendom van een goed de bepalingen over koop van toepassing, voor zover de aard van de rechtsverhouding zich daartegen niet verzet.

Economische eigendom:

Indien de economische eigendom wordt ingebracht blijft de eigendom bij de inbrengende maat. Het economisch belang gaat over naar de maatschap. De maatschap mag het goed gebruiken en ook de waarde van het goed gaat tot de maatschap behoren. Bij het einde van de maatschap eindigt het gebruik maar moet er wel met elkaar worden afgerekend. Dit aan de hand van de winstbepalingsregels in het maatschapscontract. Volledigheidshalve, de economische inbrengt eindigt na ontbinding van de maatschap en niet na vereffening.

Gebruik en genot

Indien het genot wordt ingebracht blijft de eigendom bij de inbrengende maat. De maatschap heeft slechts het gebruik. Bij het einde van de maatschap eindigt het gebruik en dient er niet met elkaar te worden afgerekend.

Situatie bij pachtoverneming

Wanneer een pachter het gepachte inbrengt kan ten aanzien van medepacht als algemene regel worden gehanteerd dat inbreng in een maatschap of vennootschap onder firma is toegestaan, mits de pachter zich de zeggenschap voorbehoudt en zich feitelijk ook als pachter blijft gedragen.

B2.5.1 Agrarische rechtsvorm | besloten vennootschap (BV)

Besloten vennootschap (BV)

Een BV (besloten vennootschap) is een rechtsvorm met rechtspersoonlijkheid. Dat betekent dat de bestuurders in principe niet aansprakelijk zijn met hun privévermogen voor eventuele schulden. Iemand kan een BV alleen of samen met anderen oprichten. Het kapitaal van een BV is verdeeld in aandelen, die in bezit zijn van de aandeelhouders. De hoogste macht ligt bij deze aandeelhouders. Dit betekent dat zij het recht hebben om beslissingen te nemen over het bedrijf.

De bestuurders geven de dagelijkse leiding aan het bedrijf. Een BV kan ook een raad van commissarissen hebben, die toezicht houdt op het bestuur (two-tier board). In andere gevallen maken de toezichhouders deel uit van het bestuur (one-tier board). Bij kleine BV's kan het zijn dat er maar één bestuurder is. Deze is vaak ook de enige aandeelhouder. De bestuurder is dan directeur en grootaandeelhouder (dga).

De BV is een (rechtspersoonlijkheid bezittende) vennootschap met een in aandelen verdeeld maatschappelijk kapitaal, waarin ieder van de vennoten (aandeelhouders) voor een of meer aandelen deelneemt. Aandeelbewijzen worden niet uitgegeven, de aandelen zijn niet vrij overdraagbaar. Op deze vennootschap rust maar in zeer beperkte mate de verplichting tot publicatie van haar bedrijfsresultaten; dat is anders dan bij de NV.

De aandeelhouders zijn niet persoonlijk aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap en niet gehouden boven het bedrag van hun aandelen – die zo nodig wel moeten worden ‘volgestort’ – in de verliezen van de vennootschap bij te dragen.

De oprichting van de vennootschap geschiedt ook hier weer bij notariële akte, waarin de statuten zijn opgenomen, bevattende onder andere naam, doel en zetel van de vennootschap. Eveneens geldt de eis van voorafgaande afgifte van de ministeriële verklaring van geen bezwaar en van inschrijving in het handelsregister dat wordt aangehouden door de Kamer van Koophandel.

De naam van de besloten vennootschap vangt aan of eindigt met de woorden “Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, hetzij voluit, hetzij afgekort tot “BV”.

De BV moet een aandeelhoudersregister bijhouden waarin de namen en woonplaatsen van de aandeelhouders zijn vermeld, alsmede het aantal van hun aandelen. Dat register is voor de belastingdeurwaarder van belang in geval van inbeslagname van aandelen in een BV.

Zolang niet aan de verplichting tot inschrijving is voldaan en bepaalde stortingen op de aandelen niet hebben plaatsgehad is iedere bestuurder naast de BV zelf hoofdelijk aansprakelijk voor rechtshandelingen, waardoor hij de BV verbindt.

B2.6.1 Agrarische rechtsvorm | holding structuur

Holding structuur

Een holding is een vennootschap die de hoogste onderneming is binnen een groep van ondernemingen. Een holding wordt ook wel een: moeder, holding bedrijf, financiële holding, houdstermaatschappij of beheer bv genoemd. Bij een holdingconstructie wordt er meestal gebruik gemaakt van de BV als ondernemingsvorm.

Binnen een holdingconstructie kunnen we twee vormen onderscheiden namelijk:

- De holding is de BV waarin belangrijke vermogensbestanddelen zoals geld of onroerend goed zijn ondergebracht. De holding heeft tevens aandelen van de werkmaatschappij.
- De werkmaatschappij is de BV waar de dagelijkse (risicovolle) werkzaamheden in plaatsvinden. Met deze BV wordt daadwerkelijk gewerkt. De werkmaatschappij wordt ook wel de dochter genoemd en is de 'echte' onderneming.

De holdingconstructie is dus een combinatie van een BV (als holding) en een BV (als werkmaatschappij) die samen een onderlinge relatie hebben, de moedermaatschappij en dochtermaatschappij.

In de praktijk is de structuur meestal als volgt:

- Er worden twee BV's opgericht. Eén BV wordt gebruikt als werkmaatschappij. De andere bv wordt gebruikt als holding. De ondernemer bezit persoonlijk de aandelen van de holding.

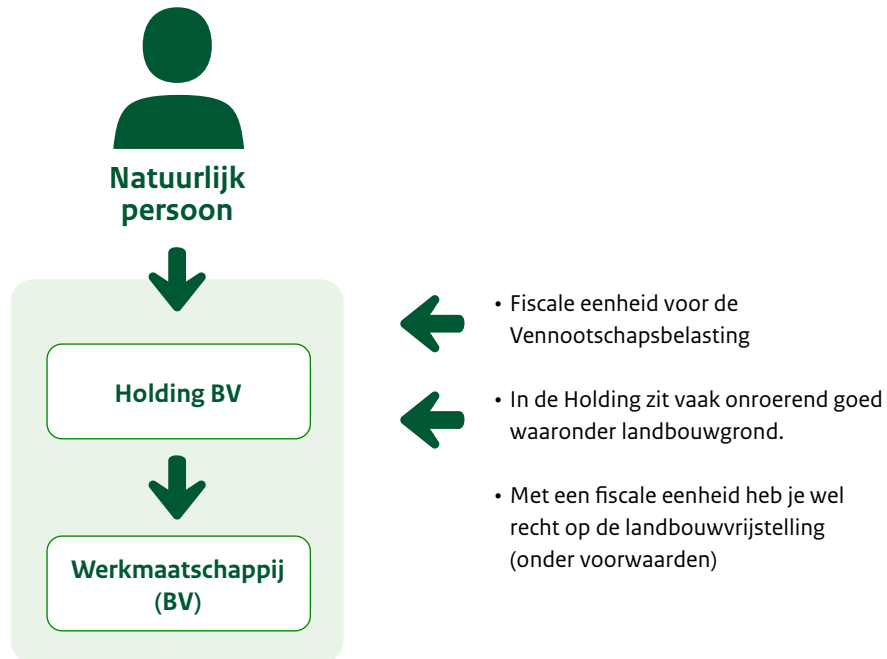
- De holding bezit de aandelen van de werkmaatschappij. De ondernemer bezit de holding en de holding bezit de werkmaatschappij. Op deze manier kan fiscaal gunstig worden ondernomen en tevens kan men beter aan risicospreiding doen.
- De bedrijfsactiviteiten, zoals producten maken, opdrachten uitvoeren en personeel inhuren, vinden plaats in de werkmaatschappij. In de holding wordt bijvoorbeeld de winst, pensioen, patenten en andere waardevolle zaken ondergebracht. Zo raakt de ondernemer niet alles kwijt bij een eventueel faillissement van de werkmaatschappij.

Hoe pakt deze structuur uit voor de landbouwwijstelling?

Indien er sprake is van een holdingstructuur, waarbij de landbouwgrond in eigendom is bij de holding maar in gebruik is bij een werk-BV bijvoorbeeld middels verpachting, dan is er voor de landbouwwijstelling geen sprake van eigen gebruik bij de holding. Voor de toepassing van de landbouwwijstelling is het vereist dat grond die in eigendom is, in gebruik is binnen het eigen landbouwbedrijf. Hiervan is geen sprake als de eigenaar en de gebruiker twee verschillende rechtspersonen zijn. Dit betekent dat in de geschetste situatie de landbouwgrond dus niet in de landbouwwijstelling deelt. Dit probleem kan worden voorkomen door het aanvragen van een fiscale eenheid (art. 15 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969) Mits voldaan aan de 95%-eis wordt op gezamenlijk verzoek de belasting van de holding en de werk-BV geheven alsof er sprake is van één belastingplichtige. In dat geval is er, fiscaal gezien, niet langer meer sprake van gebruik door derden, maar van eigen gebruik. Op dat moment is de landbouwwijstelling weer volledig van toepassing.

B2.6.2 Agrarische rechtsvorm | holding structuur (F.E.)

Holding structuur opgenomen binnen een fiscale eenheid



B2.7.1 Agrarische rechtsvorm | hybride structuur

Hybride structuur

Om de voordelen van de besloten vennootschap (bv) en de ondernemersaftrek voor de inkomstenbelasting samen te pakken, kan de agrarisch ondernemer kiezen voor een zogenaamde hybride structuur. Binnen deze structuur worden activiteiten uitgevoerd in een maatschap (of VOF). De maten van de maatschap zijn de ondernemers en de BV. De BV betaalt vennootschapsbelasting over de winst. De ondernemers houden hun ondernemersaftrek in de inkomstenbelasting.

Meer specifiek, wanneer er voor gekozen wordt om de gronden niet in te brengen, maar deze in gebruik en genot van het samenwerkingsverband in te brengen dan zou deze grond tot het ondernemingsvermogen blijven behoren en blijft zodoende de landbouwvrijstelling (art. 3.12 Wet IB 2001) behouden. Met zaken zoals een juiste timing (moment van aangaan samenwerkingsverband met de bv), de inbrengvrijstelling (overdrachtsbelasting) en de etikettering van de aandelen in de hybride structuur dient zorgvuldig te worden omgegaan.

Ten aanzien van dit laatste is het uitgangspunt dat de aandelen van de BV die participeert in een samenwerking met de aandeelhouder bij voorkeur gerekend worden tot het vermogen in box 2. Omdat het vermogen van de BV vaak voor een (over) groot deel bestaat uit een aandeel in het samenwerkingsverband, is de Belastingdienst van mening dat de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen gerekend dienen te worden.

Tegen dit standpunt wordt vanuit de adviseurs ingebracht dat slechts in uitzonderingsgevallen de aandelen verplicht ondernemingsvermogen vormen. Van belang hierbij zijn het 'dienstbaarheids criterium' en het 'in feite afhankelijk van-criterium'. In beide gevallen wordt geconcludeerd dat de aandelen in een BV niet snel verplicht ondernemingsvermogen vormen.

B2.8.1 Agrarische rechtsvorm | de gebiedscoöperatie

Coöperatieve vereniging

- Wordt opgericht bij notariële akte
- De Coöperatie is een rechtspersoon en valt onder de vennootschapsbelasting
- Is een speciale vereniging die bestaat uit minimaal twéé leden
- De leden hebben een gezamenlijk doel
- De Algemene vergadering is het orgaan voor het uitoefenen van het stemrecht van de leden en het nemen van belangrijke besluiten
- De Algemene vergadering benoemt c.q. ontslaat een bestuur

Binnen de agrarische sector

De Coöperatieve vereniging zien we binnen de agrarische sector vooral tot uiting komen bij een gezamenlijk belang.

Dit kan zijn een gebiedscoöperatie voor het beheer van bijvoorbeeld een extensiveringsgebied. Men heeft dan leden en een gezamenlijk bestuur, waarbij deze laatste de penvoerder is naar de subsidieverstrekker. Bekende coöperaties zijn de Rabobank, Friesland Campina en Cosun.

Voor het lidmaatschap bij een coöperatie brengt een lid geld of goederen in. Bij een gebiedscoöperatie is dit veelal het aantal hectares waarvoor je deelneemt in de coöperatie. Op basis van deze inbreng heb je dan ook een stemrecht binnen de Algemene Ledenvergadering.

Ook de uitkering van het resultaat na belasting kan op basis van de inbreng verdeeld worden. Bij inbreng in geld kan het bestuur een uitkeringspercentage voorstellen waarover de Algemene ledenvergadering dan weer kan stemmen.

De aansprakelijkheid kun je zien in de naam van de Coöperatie. Aan de naam wordt dan één van onderstaande afkortingen toegevoegd.

UA: betekent uitgesloten van aansprakelijkheid. Leden zijn niet aansprakelijk voor de schulden van de coöperatie. Ook niet na een faillissement.

WA: staat voor wettelijke aansprakelijkheid en betekent dat de leden van de coöperatie gezamenlijk en voor een gelijk deel aansprakelijk zijn voor de schulden van de coöperatie.

BA: is beperkte aansprakelijkheid dat vastgelegd is in de oprichtingsakte van de coöperatie.

Het ingebrachte geld dat we ledenkapitaal noemen, is niet vrij verhandelbaar zoals aandelen, maar staat op persoonlijke naam van de inbrenger/onderneming. Bij wijziging van het lidmaatschap zal de coöperatie het ledenkapitaal uitkeren aan het zittende lid. Het nieuwe lid dat wil toetreden zal ledenkapitaal verwerven door zijn inbreng. Het ledenkapitaal kan niet overgeschreven worden van lid A naar lid B.

C1.1 Agrarische onderneming | jaarrekening

Commercieel versus fiscaal

De verschillen tussen de bedrijfseconomie en fiscale leer werken door op de commerciële en fiscale vermogensopstellingen (jaarrekening). Daarbij dient in het oog te worden gehouden dat de fiscale balans altijd een winstbepalende balans is. De commerciële balans kan ook een vermogensbepalend of winstverdelend karakter hebben.

Doorgaans zal echter ook de commerciële balans winstbepalend zijn.

Voor de commerciële jaarrekening worden bedrijfseconomische inzichten gebruikt terwijl voor de fiscale jaarrekening het goed koopmansgebruik geldt. Voor het opstellen van de fiscale jaarrekening is het van belang om te letten op specifieke fiscaal rechtelijke regelingen en faciliteiten.

Zo gaat de commerciële jaarrekening in het algemeen uit van de actuele waarde van de activa van de onderneming, terwijl als waarderingsgrondslag voor de fiscale winstaangifte de historische kostprijs van de activa wordt gehanteerd.

De verschillen die tussen een fiscale en commerciële jaarrekening ontstaan, betreffen in de regel verschillen in boekwaarden van activa en passiva. Deze verschillen ontstaan met name om de volgende redenen:

- Uit de commerciële of bedrijfseconomische jaarrekening moet vooral inzicht blijken in (de ontwikkeling van) het vermogen en het resultaat in een boekjaar.
- Uit de fiscale jaarrekening moet de grondslag (belastbare winst) blijken voor de belastingheffing. Hierbij is goed koopmansgebruik een belangrijk begrip.

Voorbeeld: Herinvesteringsreserve leidt tot fiscaal lagere boekwaarde

Agrarische BV X verkoopt een veestal met een boekwinst van € 1.000.000. Fiscaal vormt BV X een herinvesteringsreserve en de boekwinst wordt een jaar later in de fiscale balans in mindering gebracht op de investering in een nieuwe hypermoderne veestal (van € 5.000.000).

Als gevolg hiervan heeft de nieuwe veestal aan het eind van dat jaar in de jaarrekening een commerciële boekwaarde van € 5.000.000 en fiscaal een boekwaarde van € 4.000.000.

Aan het einde van het jaar bestaat dan een belastbaar tijdelijk verschil van € 1.000.000 en wordt een latente belastingverplichting opgenomen voor het belastingeffect van dit verschil.

De nieuwe veestal wordt in 50 jaar afgeschreven. Aan het eind van jaar 10 is het belastbaar tijdelijk verschil nog € 800.000. Na 50 jaar is de veestal zowel commercieel als fiscaal volledig afgeschreven en is het tijdelijk verschil nihil.

| | Commercieel | Fiscaal |
|------------------------------|---------------------|-----------------------|
| Boekwinst oude veestal | € 1.000.000 | € 1.000.000 |
| Boekwaarde nieuwe veestal | € 5.000.000 | € 4.000.000 |
| | | (€ 5 mln -/- € 1 mln) |
| Afschrijving per jaar | € 100.000 | € 80.000 |
| | (€ 5 mln : 50 jaar) | (€ 4 mln : 50 jaar) |

C1.2 Agrarische onderneming | fiscale en stille reserves

Wat zijn het?

- **Stille reserves** worden gevormd door de meerwaarde die bedrijfsmiddelen zoals grond, gebouwen, machines en vee hebben boven de boekwaarde.
- **Fiscale reserves** zijn bijvoorbeeld de herinvesteringsreserve, de fiscale oudedagsreserve en eventueel de terugkeerreserve.
- Volledigheidshalve, de boekwaarde van de bedrijfsmiddelen vinden wij op de balans van de onderneming en is ontstaan uit de eerder betaalde aanschaffingsprijs verminderd met plaatsgevonden afschrijvingen.

Let op, omdat de boekwaarde van veel bedrijfsmiddelen, waaronder bijvoorbeeld quota vaak laag is, ontstaat er meestal bij de staking een forse boekwinst.

Wanneer komen deze tot uiting?

‘Tijdens het afrekenmoment met de Belastingdienst over de inkomsten- of vennootschapsbelasting als gevolg van het staken (beëindiging door overdracht of liquidatie van het bedrijfsvermogen) van de agrarisch onderneming.’

C1.3 Fiscaal: agrarische onderneming | reserves

Fiscale reserves

Fiscale reserves zijn (conform art. 3.53 Wet IB 2001) bedragen die u opzij legt (reserveert) en die u mag aftrekken van de winst. De drie belangrijkste fiscale reserves zijn de herinvesteringsreserve bij verkoop, verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel, de egaliseringsreserve voor hoge periodieke uitgaven, en tot en met 2022 de oudedagsreserve voor ondernemers in de inkomstenbelasting.

Herinvesteringsreserve

De herinvesteringsreserve stelt u in staat de boekwinst (zoals beschreven in het voorbeeld van de veestal van BV X) bij verkoop, verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel opnieuw te investeren in een ander bedrijfsmiddel. De belastingheffing over de boekwinst wordt hierdoor uitgesteld. Om gebruik te maken van deze reserve moet u aan bepaalde voorwaarden voldoen.

Egaliseringsreserve

De egaliseringsreserve is bedoeld voor de kosten die eens in de zoveel jaar moeten worden gemaakt voor periodiek onderhoud van de bedrijfsmiddelen, zoals voor het onderhoud van uw bedrijfspand (bijvoorbeeld de veestal).

Dit zijn vaak hoge kosten. U kunt deze reserve ook aanleggen voor toekomstige uitgaven, zoals een milieuverontreiniging. U mag geen egaliseringsreserve vormen voor jaarlijks terugkerende uitgaven of voor de aanschaf van bedrijfsmiddelen.

Oudedagsreserve (tot en met 2022)

Als u ondernemer bent voor de inkomstenbelasting, mocht u jaarlijks een deel van de winst reserveren voor uw oudedagsvoorziening. Dat gereserveerde deel heet de oudedagsreserve.

Stille reserves

Er is sprake van een stille reserve wanneer de werkelijke marktwaarde in het economisch verkeer van een activum hoger ligt dan de boekwaarde daarvan zoals vermeld op de balans. Oftewel een stille reserve is de meerwaarde die een goed in de onderneming heeft ten opzichte van de waarde waarvoor het goed op de balans is opgenomen.

Ter voorbeeld: Op de balans van een agrarisch onderneming is een pand opgenomen voor een waarde van € 200.000. De waarde in het economische verkeer is € 250.000. De stille reserve bedraagt nu €250.000 -/- € 200.000 = € 50.000.

C1.4 Fiscaal: pacht en fosfaatrechten

In de praktijk komt geregeld voor dat er op een agrarisch bedrijf deels pachtgrond aanwezig is en verder ook fosfaatrechten aanwezig.

De vraag komt geregeld naar voren in de situatie van einde van de pacht van wie is het fosfaatrecht? Van de verpachter of van de pachter of misschien wel van beiden voor een deel.

Over deze kwestie is geoordeeld door het Pachthof in Arnhem en later ook door de Hoge Raad.

Hierna de hoofdlijnen en uitzondering, eerst het **pachthof**.

- Het pachthof heeft in 2019 geoordeeld dat fosfaatrechten van de pachter zijn. Er is dan in beginsel ook geen reden om de fosfaatrechten bij einde van de pacht over te dragen aan de verpachter.
- Deze hoofdregel van het pachthof is niet van toepassing als (dit zijn de uitzonderingen)
 - tussen verpachter en pachter bestond op 2 juli 2015 een reguliere pachtvereenkomst of een geliberaliseerde pacht-overeenkomst die bij het aangaan 12 jaar of langer duurt en
 - het betreft hoevepacht of pacht van minimaal 15 hectare grond of pacht van een gebouw dat is ingericht voor de melkveehouderij.

- Als voldaan is aan de uitzonderingen vindt er tussen verpachter en pachter een verdeling plaats als volgt:
 - de fosfaatrechten worden voor 50% toegerekend aan de gebouwen en voor 50% aan de grond, die de pachter op 2 juli 2015 ten behoeve van het gehouden vee ten dienste stonden en naar verhouding toegerekend aan het gepachte;
 - de verpachter moet 50% van de marktwaarde van de over te dragen fosfaatrechten per datum einde pachtvereenkomst betalen aan de pachter.

Over deze uitspraak van het Pachthof is doorgeprocedeerd bij de **Hoge Raad**. De Hoge Raad heeft op 15 december 2023 het cassatieberoep verworpen.

- De Hoge Raad is van mening dat het Pachthof in deze situatie terecht heeft aangenomen dat de pachter verplicht is de aan het pachtobject toe te rekenen fosfaatrechten over te dragen aan de verpachter.
- Uiteraard moet voldaan zijn aan de beschreven voorwaarden en moet de verpachter 50% van de marktwaarde van de over te dragen fosfaatrechten vergoeden.
- Volgens de Hoge Raad betekent dit overigens niet dat bijzondere omstandigheden van het geval niet kunnen leiden tot afwijking van de algemene lijn.

C2.1 Algemeen: de landbouwwijziging

Waarvoor dient de landbouwwijziging:

'de basisgedachte van de **landbouwwijziging** is om **winsten** (let op, verliezen zijn niet aftrekbaar) behaald bij de verkoop- of overdracht van **landbouwgronden**, aangewend in het kader van een **landbouwbedrijf**, fiscaal voor zowel de inkomsten- als de vennootschapsbelasting **onbelast** te laten'

Tegen welke waarde:

'de waarde in het economisch verkeer bij agrarisch gebruik (WEVAB)'

Niet voor en dus wel belast zijn:

- de waardevermeerdering van de grond ontstaan in de uitoefening van het eigen bedrijf
- de bestemmingswijzigingswinst dit is de waardevermeerdering boven de WEVAB

C2.2 Fiscaal: de landbouwwijstelling

Landbouwwijstelling

Krachtens de landbouwwijstelling (art. 3.12 Wet IB 2001) behoort tot de winst niet:

'de voordelen uit het landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden, daaronder begrepen ondergrond van gebouwen, voor zover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, en niet is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf'.

De landbouwwijstelling is van toepassing tot aan de waarde in het economische verkeer van de grond bij voortgezet agrarisch gebruik van deze grond, de zogenaamde WEVAB-waarde.

Zodra meer ontvangen wordt voor de gronden is het meerdere boven de WEVAB-waarde belast.

C2.3 Fiscaal: de landbouwwijstelling | aandachtspunten

- **Belaste claims** zoals een belast pachtersvoordeel komen tot uiting bij de verkoop op hetgeen de agrariër netto overhoudt.
- Of een **herinvesteringsreserve**. Let hierbij op de samenloop tussen de landbouwwijstelling en de HIR.
- **Herwaardering**, ophoging fiscale boekwaarde van de grond uit vrees voor het afschaffen van de landbouwwijstelling. Enkel mogelijk bij een bijzondere omstandigheid (bijv. toetreding zoon in maatschap met vader).

C2.4 Fiscaal: de landbouwwijstelling | een voorbeeld

Uitwerking in getallen

| | |
|---|-------------------|
| Verkoopprijs (WEV=WEVAB) | € 850.000,- |
| Boekwaarde (fiscaal) | € 250.000,- -/- |
| <hr/> | |
| Boekwinst | € 600.000,- |
| Toepassing landbouwwijstelling met correctie belaste claim | € 525.000,- -/- |
| (€ 600.000,- -/- € 75.000,-) | |
| <hr/> | |
| Belastbare winst | € 75.000,- |

Zonder de landbouwwijstelling zou de verkoopwinst van de landbouwgrond € 600.000 zijn geweest.

Belast tegen het van toepassing zijnde IB/VPB-tarief.

C3.1 Herwaarderen

- Binnen de onderneming van een agrariër (of agrariërs) wordt een (fiscale) boekhouding gevoerd. Op de balans van deze onderneming staan diverse bedrijfsmiddelen. Waar het voor de herwaardering om gaat, is om de focus te leggen op de onroerende zaken. Denk hierbij aan landbouwgrond, ondergrond gebouwen en erf.
- De waarde van deze bedrijfsmiddelen heeft invloed op het eigen vermogen van die ondernemer of ondernemers. In veel gevallen is de boekwaarde van een bedrijfsmiddel geen weergave van de zogenaamde WEVAB-waarde op een bepaald moment.
- Bij een herwaardering wordt de fiscale boekwaarde verhoogd naar de dan geldende WEVAB-waarde. Die waarde van de WEVAB moet worden vastgesteld door een agrarische waardedeskundige/taxateur.

Herwaarderen bij een bijzondere omstandigheid

- Een herwaardering kan doorgevoerd worden als er sprake is van een bijzondere omstandigheid binnen die onderneming. Denk hierbij aan het toetreden van een kind tot de onderneming of het aanpassen van de gerechtigheid tot de stakingswinst.
- De jurisprudentie heeft de route aangegeven hoe je kunt herwaarderen in geval van een bijzondere omstandigheid. Er kan in combinatie met de werking van de landbouw-vrijstelling worden geherwaardeerd voor het overgedragen deel van het vermogen en ook over het “eigen deel” van het vermogen.
- Het effect van de herwaardering is dat de agrarische ondernemer in veel gevallen zijn fiscaal eigen vermogen verhoogt. Op het moment dat er sprake is van bijvoorbeeld een latere staking is door de herwaardering de fiscale claim verlaagd.

D1.1 Overheidsingrijpen

Versimpeld gezegd: “het biedt de agrariër de mogelijkheid om de fiscale boekwinst die behaald wordt door te schuiven naar de nieuwe onderneming (na het staken van de oude onderneming) of het vervangende bedrijfsmiddel, zodat de agrariër vooralsnog niet fiscaal hoeft af te rekenen over de boekwinst”.

Herinvesteringsreserve

| Schema herinvesteringsreserve | Herinvestering in bedrijfsmiddelen met een: | | | | |
|--|---|---|---------------------------|--|---------------------------|
| | Afschrijving 10 jaar of korter | Afschrijving meer dan 10 jaar b.v. investering in gebouwen | | Geen afschrijving b.v. investering in grond | |
| | | Geen overheidsingrijpen | Wel overheidsingrijpen | Geen overheidsingrijpen | Wel overheidsingrijpen |
| Vervreemding van een bedrijfsmiddel met een: | | | | | |
| Afschrijving korter dan 10 jaar b.v. fosfaatrechten / machines / inventaris | Ja | Nee | Ja | Nee | Nee |
| Afschrijving langer dan 10 jaar b.v. gebouwen | Ja | Ja* | Ja | Nee | Nee |
| Geen afschrijving b.v. gronden | Ja | Nee | Ja | Ja* | Ja** |

* Moet dezelfde functie hebben

** Moet wel een bedrijfsmiddel zijn (dus géén privé grond)

D2.1 Overheidsingrijpen | waar rekening mee te houden!

LBV-Plus vergoeding en HIR, een voorbeeld (1)

Uitgangspunten:

| | |
|--|-------------|
| Melkveebedrijf 135 melkkoeien en 100 stuks jongvee | |
| Fosfaatrechten 7.300 kg regio overig | |
| Boekwaarde: Productierechten | € 0 |
| Gronden | € 2.500.000 |
| Gebouwen | € 350.000 |
| Machines | € 380.000 |
| Vee | € 150.000 |
| Hypotheek | € 1.300.000 |
| Sloopkosten 2.000 m ² totaal | € 120.000 |

LBV-Plus vergoeding en HIR, een voorbeeld (2)

| Bedrijfsmiddel | Boekwaarde | Vergoeding LBV+ | Boekwinst |
|--------------------------|-------------|--------------------|--------------------|
| Productierechten | € - | € 883.300 | € 883.300 |
| Gronden | € 2.500.000 | € - | € - |
| Gebouwen | € 350.000 | € 1.090.000 | € 740.000 |
| Machines | € 2380.000 | € - | € - |
| Veestapel | € 150.000 | € 242.000 | € 92.000 |
| | | € 2.215.300 | € 1.715.300 |
| Sloopkosten / vergoeding | € 120.000 | € 90.000 | € -30.000 |
| Totaal | | € 2.305.300 | € 1.685.300 |

LBV-Plus vergoeding en HIR, een voorbeeld (3)

| Omschrijving | Liquiditeit |
|---|------------------|
| Totaal ontvangen LBV+ vergoeding en verkoop vee | € 2.305.300 |
| Af: Sloopkosten | € 120.000 |
| Aflossing hypotheek | € 1.300.000 |
| Afrekenen over boekwinst $€ 1.685.300 \times 44,30\%$ | € 746.588 |
| Over aan liquide middelen <u>zonder</u> toepassing HIR | € 138.712 |
| Over aan liquide middelen <u>met</u> toepassing HIR | € 885.300 |

LBV-Plus vergoeding en HIR, een voorbeeld (4)

Bij gebruikmaking van de HIR moet deze binnen 1 jaar opnieuw geïnvesteerd worden. Er ontstaat dan een nieuwe situatie:

| Omschrijving | Liquiditeit |
|--|-----------------|
| Over aan liquide middelen met toepassing HIR | € 885.300 |
| Investering HIR binnen 1 jaar | € 1.685.300 |
| Tekort opnieuw te financieren | € 800.00 |

D2.1.1 Overheidsingrijpen | verschillen tussen de regelingen (I)

| | Lbv-plus | Lbv | MGAB |
|------------------------------------|---|---|--|
| Landelijk/Provincie | Landelijk | Landelijk | Provinciaal |
| Generiek/Specifiek | Generiek <ul style="list-style-type: none"> • melkvee • varkens • pluimvee | Specifiek <ul style="list-style-type: none"> • piekbelasters • melkvee • varkens • kippen • kalveren | Specifiek <ul style="list-style-type: none"> • veehouderijen met een piekbelasting op een Natura-2000 gebied. Circa 2% van het aantal veehouderijen |
| Openstelling | 3-7-2023 t/m 20-12-2024 | 3-7-2023 t/m 1-12-2023 | Vanaf eind 2023 voor een periode van 3 jaar |
| Aanvraag | Door ondernemer bij RVO | Door ondernemer bij RVO | Via provincie |
| Stikstofdepositie | > 200 mol/ha/jaar op overbelaste Natura-2000 gebieden | Stikstofneerslag (stikstofvracht) van uw veehouderijlocatie op minimaal één overbelast Natura-2000 gebied op of boven de drempelwaarde uitkomt. | Nog niet bekend |
| Aantal mogelijke deelnemers | Circa 3.000 | Circa 10.000 | 2% van de veehouderijen in Nederland. Drempelwaarde per gebied |
| Berekenen via | AERIUS check | AERIUS check | Provincie |
| Beroepsverbod | Ja, voor diercategorie waarin ondernemer meedoet | Ja, voor diercategorie waarin ondernemer meedoet | Nog niet bekend |

D2.1.2 Overheidsingrijpen | verschillen tussen de regelingen (II)

| | Lbv-plus | Lbv | MGAB |
|--------------------------|---|---|---|
| Afwijzingsgronden | <ul style="list-style-type: none"> Niet onafgebroken in de afgelopen 5 jaar in gebruik Reeds gesloten Reeds verplichting tot sluiten Extern gesaldeerd Overtredingen milieuwetgeving | <ul style="list-style-type: none"> Niet onafgebroken in de afgelopen 5 jaar in gebruik Reeds gesloten Reeds verplichting tot sluiten Extern gesaldeerd Overtredingen milieuwetgeving | Nog niet bekend |
| Voorwaarden | <ul style="list-style-type: none"> Ondertekenen overeenkomst Afvoeren dieren en mest Doorhalen 80% van de 95% productierechten Intrekken vergunningen Wijzigen bestemmingsplan Sloop van dierverblijven en opslagen | <ul style="list-style-type: none"> Ondertekenen overeenkomst Afvoeren dieren en mest Doorhalen 80% van de 95% productierechten Intrekken vergunningen Wijzigen bestemmingsplan Sloop van dierverblijven en opslagen | <ul style="list-style-type: none"> Nog niet bekend |
| Vergoeding | <ul style="list-style-type: none"> 120% van de gecorrigeerde vervangingswaarde op basis van tabel behorende bij de regeling 100% voor vervallen productierechten € 45,- per m² dierverblijf voor sloopkosten | <ul style="list-style-type: none"> 100% van de gecorrigeerde vervangingswaarde op basis van tabel behorende bij de regeling 100% voor vervallen productierechten | |
| Uitbetaling | 20% bij ondertekenen overeenkomst, 60% bij afvoeren dieren, mest en voer, 20% na afronding sloop | 20% bij ondertekenen overeenkomst, 60% bij afvoeren dieren, mest en voer, 20% na afronding sloop | 100% ineens |
| Sloopverplichting | Ja, ontheffing mogelijk | Ja, ontheffing mogelijk | Ja |

E2.1 Continuering door bedrijfsovername

Bedrijfsovername

Een (agrarische) onderneming of een zelfstandig deel daarvan kan op verzoek geruisloos (art. 3.63 Wet IB 2001) worden doorgeschoven naar een derde (al dan niet familie). De overdrager en overnemer moeten om deze doorschuiving verzoeken en wel bij de aangifte van de overdrager. Deze geruisloze doorschuiving geldt ook voor de investeringsaftrek, zodat geen desinvesteringsbijtelling hoeft plaats te vinden.

Indien de onderneming of een gedeelte daarvan wordt doorgeschoven naar de partner, kan ook de oudedagsreserve worden doorgeschoven. Dit kan echter niet tot een hoger bedrag plaatsvinden dan de omvang van het ondernemingsvermogen waarmee de onderneming wordt voortgezet.

Voortzettingstermijn

Voorwaarde voor bovenstaande doorschuiving is dat voorafgaande aan de overdracht de overdragende winstgenieter met de voortzetter ten minste 36 maanden een samenwerkingsverband (maatschap of vennootschap onder firma) moet hebben gevormd. Daarnaast geldt als voorwaarde dat de overnemer de onderneming moet voortzetten. De geruisloze doorschuiffaciliteit is eveneens mogelijk bij overdracht aan werknemers die gedurende 36 maanden voorafgaande aan de overdracht werknemer in die

onderneming zijn geweest. Mogelijk komt deze zogenoemde dienstbetrekkingseis wel te vervallen in 2025. De overnemer moet voor de inkomstenbelasting als ondernemer worden aangemerkt, terwijl voor de overdrager geldt dat hij als commanditaire vennoot deel mag hebben genomen aan het desbetreffende samenwerkingsverband.

Verkorting driejaarstermijn

De driejaarstermijn bij doorschuiving naar ondernemers kan worden verkort. Dat is mogelijk als zich ten aanzien van de overdrager na het aangaan van het samenwerkingsverband, een van de volgende situaties voordoet:

- door ziekte of gebreken minstens 55% arbeidsongeschikt;
- faillietverklaring;
- aanvraag surseance van betaling;
- ondercuratelestelling;
- geen keuzemogelijkheid meer voor kwalificatie als partner van de voortzetter;
- overlijden, gevolgd door een spoedige overdracht van de onderneming aan de voortzetter.

E2.2 Fiscaal: continuering door bedrijfsoverdracht (BOR/DSR)

De **bedrijfsoverdracht** aan de volgende generatie (beoogd opvolgers) middels de bedrijfsopvolgingsregeling (doorschuifregeling in de inkomstenbelasting) is binnen de agrarische sector een belangrijke fiscale faciliteit.

Want:

- het is van toepassing op alle rechtsvormen (eenmanszaak, vof, maatschap, bv, en dergelijke)
- reduceert in algemene zin de belastingheffing aanzienlijk
- biedt de mogelijkheid tot uitstellen van de inkomstenbelasting
- bij vererving of schenking kan er sprake zijn van een aanzienlijke vrijstelling van de erf- of schenkbelasting

Mits: voldaan aan strikte voorwaarden zoals de **bezitseis** en de **voortzettingseis**.

Punt van aandacht: een zaakbegeleider kan enkel op deze regeling wijzen maar hierin géén advies hierin geven.

E2.3.1 Fiscaal: agrarische onderneming | beëindiging I

Beëindiging (staking)

Voor iedere ondernemer komt er een moment dat de ondernemersactiviteiten worden beëindigd. Afhankelijk van de omstandigheden zal de onderneming worden overgedragen aan de bedrijfsopvolger of aan een derde, dan wel zal de onderneming geliquideerd worden en in gedeelten worden verkocht of naar het privé-vermogen worden overgebracht. Indien een ondernemer besluit zijn onderneming te staken of te liquideren moet in beginsel over de reserves in de onderneming worden afgerekend. Dit geldt ook voor het geval dat het ondernemerschap eindigt als gevolg van overlijden.

In dit onderdeel wordt behandeld in welke gevallen er sprake is van een overdracht of liquidatie en welke gevolgen het staken van een agrarische onderneming voor de inkomstenbelasting heeft, zowel in het geval dat de ondernemer zijn ondernemerschap tijdens zijn leven beëindigt, als wanneer het einde van het ondernemerschap het gevolg is van het overlijden van de ondernemer. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan enkele bijzondere stakingsgevallen.

Op het moment dat de ondernemer zijn onderneming overdraagt of liquideert, staakt de ondernemer zijn onderneming in fiscale zin. Het begrip staken moet hierbij ruim worden opgevat: in alle gevallen waarin iemand ophoudt winst uit onderneming (in de zin van art. 3.8 Wet IB 2001) te genieten omdat de onderneming niet meer voor zijn rekening wordt gedreven, staakt hij in fiscale zin zijn onderneming. De onderneming in objectieve zin kan in een dergelijk geval normaal doorlopen en door een andere natuurlijke persoon of een rechtspersoon worden voortgezet. Het subjectieve ondernemingsbegrip dat (ook in de Wet IB 2001) wordt gehanteerd brengt met zich mee dat de ondernemer zijn subjectieve onderneming staakt, indien hij ophoudt met het uitoefenen van een onderneming en de onderneming niet meer voor zijn rekening wordt gedreven.

De bij de staking behaalde voordelen dienen in de belastingheffing te worden betrokken. Dit vloeit rechtstreeks voort uit het ruime winstbegrip (van art. 3.8 Wet IB

2001). Dit luidt: 'Winst uit onderneming is het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.' Met andere woorden alle voordelen uit onderneming zowel positief als negatief vallen onder het begrip winst uit onderneming, ongeacht of de voordelen betrekking hebben op de normale jaarwinst, stakingswinst, inflatiewinst, speculatiewinst, of valutawinst. De winst wordt toegerekend aan het jaar waarin deze wordt gerealiseerd.

De stakingswinst wordt op grond van goed koopmansgebruik (art. 3:25 Wet IB 2001) toegerekend aan het laatste jaar waarin de onderneming voor rekening van de ondernemer wordt uitgeoefend. In het jaar van staking bestaat de jaarwinst uit de normale winst uit de exploitatie van de onderneming en de stakingswinst.

Ter voorbeeld (afrekenen tenzij)

Een agrariër exploiteert een melkveehouderij met 30 hectare grond. Op 31 oktober wordt zijn agrarisch onderneming gestaakt en wordt deze overgedragen aan een derde. Bij de overdracht van de grond en de overige vermogensbestanddelen die tot zijn ondernemingsvermogen behoren, wordt een winst gerealiseerd van € 1.800.000. In de periode van 1 januari tot en met 31 oktober is in de agrarisch onderneming een resultaat behaald van € 30.000. Samen met de bij de overdracht behaalde winst bedraagt de jaarwinst € 1.830.000.

Het belang om bepaalde bestanddelen als stakingswinst aan te merken is gelegen in het feit dat op die winstbestanddelen bepaalde stakings- en doorschuiffaciliteiten van toepassing zijn (art. 3:79; 3:129; 3:63; 3:64 Wet IB 2001).

Het belasten van de voordelen die worden behaald bij het staken van de onderneming wordt in de praktijk 'afrekenen' genoemd. Iedere ondernemer weet vanaf de start van de onderneming dat aan het einde van de onderneming met de fiscus moet worden afgerekend. Dit kan deels worden voorkomen/uitgesteld door bovenstaande stakings- en/of doorschuiffaciliteiten.

E2.3.2 Fiscaal: agrarische onderneming | beëindiging II

Stille en fiscale reserves

Gedurende het ondernemerschap komen er winstbestanddelen op die op dat moment nog niet tot uitdrukking komen in de winstberekening. Een goed voorbeeld hiervan is de winst die ontstaat als gevolg van waardestijging van bedrijfsmiddelen. Zolang een bepaalde zaak tot het ondernemingsvermogen van de ondernemer blijft behoren, behoeft het voordeel als gevolg van een waardestijging van de desbetreffende zaak niet tot de fiscale winst te worden gerekend. In de fiscale waarderingen kunnen daardoor verschillen ontstaan tussen de balans- of boekwaarde en de werkelijke waarde. Dit zijn de zogenoemde stille reserves, die zowel in activa als in passiva aanwezig kunnen zijn, waaronder begrepen de immateriële activa zoals eventuele goodwill, quota en rechten. Het voordeel behoeft op grond van goed koopmansgebruik pas tot de winst te worden gerekend op het moment van realisatie. Op het moment van staking dient ook afgerekend te worden over fiscale reserves, zoals de kostenegaliseringsreserve, de herinvesteringsreserve en de fiscale oudedagsreserve.

Stakingsficties

Als de onderneming door de ondernemer bij leven wordt gestaakt zal de meerwaarde door de ondernemer zelf worden gerealiseerd. Bij overlijden van de ondernemer is er in beginsel geen sprake van realisatie van de meerwaarde door de ondernemer. De erfgenamen die de onderneming voortzetten kunnen de geërfde activa en passiva voor de werkelijke waarde op de openingsbalans opvoeren, terwijl de erfflater de meerwaarde niet heeft gerealiseerd. De erfflater heeft immers geen vervreemdingshandeling verricht. Om dit lek bij overlijden te dichten wordt er van een fictieve overdracht, tegen werkelijke waarde, van de onderneming door erfflater uitgegaan (3,58 Wet IB 2001). Meer specifiek het verschil tussen de werkelijke waarde en de boekwaarde van de tot de onderneming behorende activa en passiva wordt geacht door de erfflater te zijn gerealiseerd. Deze fictie geldt overigens niet voor de desinvesteringsbijtelling.

Nog zo een fictie geldt bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap van de ondernemer (anders dan door overlijden van de ondernemer), zoals bijvoorbeeld bij echtscheiding, waarbij de onderneming tot de huwelijksgemeenschap behoorde. Het aandeel in het

ondernemingsvermogen dat aan de huwelijkspartner toekomt wordt door deze fictie geacht te zijn overgedragen tegen de waarde in het economisch verkeer (art. 3,59 Wet IB 2001).

In bepaalde gevallen van emigratie, waarbij geen staking plaatsvindt, maar de ondernemerswinst wel aan de Nederlandse belastingheffing zou ontsnappen, dient De ondernemer over het verschil tussen de werkelijke waarde en de boekwaarde, alsmede over de fiscale reserves af te rekenen (3,60 Wet IB 2001).

Tot slot is er nog de restcategorie (art. 3,61 Wet IB 2001). Voor onder andere de situatie, voortzetting van de tot de huwelijksgemeenschap behorende onderneming die voor het huwelijk door de huwelijkspartner van de ondernemer werd geëxploiteerd. Ter voorbeeld, een vrouw heeft een vleesvarkensbedrijf en trouwt met een man die een vermeerderingsbedrijf voor varkens heeft. Bij het aangaan van het huwelijk wordt het vleesvarkensbedrijf in de huwelijksgemeenschap gebracht. Vervolgens gaat de man de onderneming voor zijn rekening exploiteren. In dat geval moet de vrouw afrekenen over het verschil tussen de werkelijke waarde en de boekwaarde (art. 3,61 Wet IB 2001).

Let op, uit de jurisprudentie volgt dat van staking geen sprake is indien de verkoop van (een deel van) de onderneming als bedrijfsverplaatsing kan worden aangemerkt. Voor wanneer de identiteit van de onderneming ondanks de verplaatsing wezenlijk dezelfde is gebleven. Bij een agrarische onderneming kan worden gekeken naar de aard van het vervaardigde product, de wijze waarop en de middelen waarmee dat product wordt geproduceerd (de aard en de oppervlakte van de in gebruik zijnde grond, de benodigde stallen, de overige bedrijfsmiddelen, de levende have, (het opleidingsniveau van) de in de onderneming werkzame personen, de mate van automatisering, de wijze van financiering, enzovoorts), het wettelijke kader dat geldt voor de desbetreffende bedrijfsuitoefening (zoals fosfaatrechten en milieu- en/of gezondheidsvoorschriften) en de mate waarin dat wordt gehandhaafd, alsmede de voor de onderneming relevante marktomstandigheden (betreffende inkoop van veevoer en dergelijke respectievelijk de afzet van het product).

E2.3.3 Fiscaal: vormen van overdracht bij bedrijfsbeëindiging

Het stoppen (staken) van de onderneming betekent afrekenen met de Belastingdienst. Tenzij er sprake is van een onderstaande doorschuifsituatie waarvoor een doorschuifregeling is. Dit zijn:

1. overdracht door het overlijden van de ondernemer
2. overdracht door ontbinding van de huwelijksgemeenschap
 - overlijden van een van de echtgenoten
 - echtscheiding
3. overdracht door belastingplichtige aan voortzettende belastingplichtige
4. staking van de onderneming en doorschuiving naar een andere onderneming
5. inbreng in (overdracht aan) een besloten vennootschap (BV)

E2.3.4 Fiscaal: doorschuifregelingen bij bedrijfsbeëindiging

Geruisloze doorschuiving bij overdracht aan overige belastingplichtige voortzitters.

Doorschuiving naar een andere onderneming na staking van de onderneming.

- De meerwaarde over de meegenomen bedrijfsmiddelen worden fictief via een herinvesteringsreserve afgeboekt van de te activeren bedrijfsmiddelen in de nieuwe onderneming.

