

Wanneer ben je voor de Wet IB nog ondernemer?

Wanneer is voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?

Marcel Hemstede | Aeres Hogeschool Dronten | juni 2019



Wanneer ben je voor de Wet IB nog ondernemer?

Wanneer is voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?

Student: Marcel Hemstede
Studentnummer: 3021036
Opleiding: Agrarisch Ondernemerschap (Dier- en veehouderij)
Plaats en datum: Dronten juni 2019
Afstudeerdocent: B. Koorn
Afstudeerbedrijf: Flynth Accountants en Adviseurs
Afstudeerbegeleiders: E. Sloot en P. Schrijver
Bron illustratie voorblad: (Wiersma, 2018)



DISCLAIMER

Dit rapport is gemaakt door een student van Aeres Hogeschool als onderdeel van zijn/haar opleiding. Het is géén officiële publicatie van Aeres Hogeschool. Dit rapport geeft niet de visie of mening van Aeres Hogeschool weer. Aeres Hogeschool aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor enige schade voortvloeiend uit het gebruik van de inhoud van dit rapport.

Voorwoord

Voor u ligt het afstudeerwerkstuk getiteld *‘Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?’* Geschreven door Marcel Hemstede, student Agrarisch ondernemerschap richting Dier- en veehouderij.

Het onderwerp is deels tot stand gekomen uit de afstudeerstage die ik gedaan heb bij Flynth accountants. Via mijn afstudeerdocent mevrouw Koorn en de heer Sloot, senior belastingadviseur bij Flynth accountants en adviseurs ben ik tot het uiteindelijke onderwerp gekomen. Daarnaast is het onderwerp tot stand gekomen door mijn persoonlijke interesse in dit onderwerp. Ik studeer Agrarisch ondernemerschap en heb interesse om later in deze sector te gaan werken. Hierdoor heb ik interesse gekregen in de agrarisch fiscaliteit en met dit onderwerp hoop ik daar meer inzicht in te krijgen.

Graag bedank ik de heer Sloot en de heer Schrijver voor de begeleiding en vertrouwen die ik gekregen heb om mijn afstudeerwerkstuk bij Flynth te mogen schrijven. Ik wil ook de heer Blankvoort en de rest van de collega's van Flynth Dalfsen bedanken voor de hulp en ruimte die zij mij gegeven hebben. Ten slotte wil ik mijn afstudeerdocent mevrouw Koorn bedanken voor de ondersteuning en coaching vanuit school.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Dronten, juni 2019

Marcel Hemstede

Inhoudsopgave

Samenvatting.....	4
Summary.....	5
Verklarende Woordenlijst	6
1. Inleiding	7
1.1 Verduidelijking onderwerp	8
1.2 Hoofdvraag en doelstelling	13
1.2.1 Hoofd- en deelvragen	13
1.2.2 Doelstelling en doelgroep	13
2. Aanpak.....	14
2.1 Methode van verzameling.....	14
2.2 Methode per deelvraag.....	14
3. Resultaten	18
3.1 Wanneer ben je conform de Wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?.....	18
3.2 Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch).....	20
3.3 Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?	23
4. Discussie	25
4.1 Discussie van de resultaten	25
4.2 Discussie over de gebruikte methode	28
5. Conclusie & Aanbevelingen	29
5.1 Conclusie.....	29
5.2 Aanbeveling	30
Bibliografie	31
Bijlagen	35
Bijlage I checklist schriftelijk rapporteren	35

Samenvatting

Het totaal aantal landbouwbedrijven was in 2018 circa 54 duizend. In 1980 waren dat nog circa 145 duizend bedrijven. Slechts 4% van de agrarisch ondernemers in 2018 is jonger dan 35 jaar. Bij 60% van de 54 duizend agrarische bedrijven is het bedrijfshoofd ouder dan 55 jaar en heeft geen opvolger. Deze statistieken betekenen dat er de komende jaren veel agrarisch ondernemers zullen stoppen.

Het is niet ongebruikelijk dat in de agrarische praktijk een agrarisch ondernemer langzaam afscheid neemt van zijn landbouwactiviteiten en daardoor na verloop van tijd een fiscaal verlies lijdt. De afbouw van de onderneming en het fiscaal verlies van de onderneming wekt bij de belastingdienst vragen op. Voor hen is het onduidelijk wanneer er nog sprake van een bron van inkomen is en daarmee een onderneming. En welke factoren hier invloed op hebben. De bedrijven die hiermee te maken hebben zijn veelal oudere ondernemers die de onderneming aan het afbouwen zijn.

De doelstelling van het onderzoek is om voor agrarische ondernemers duidelijkheid te geven over de volgende hoofdvraag: *“Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?”* Wanneer heb je als agrarisch ondernemen nog een bron van inkomen, wanneer niet meer en wat moet je afrekenen met de belastingdienst?

De hoofdvraag wordt beantwoord aan de hand van een drietal deelvragen. De methode die gebruikt is voor de informatieverzameling van dit kwalitatieve onderzoek is voornamelijk literatuuronderzoek.

Een ondernemer in de agrarische sector heeft geen bron van inkomen meer als er verlies wordt gemaakt en in de toekomst ook geen exploitatiewinst te verwachten is. De winstverwachting in de toekomst is afhankelijk van verschillende factoren waar uiteindelijk naar gekeken wordt. De factor van de stille reserves is de onduidelijkste factor die invloed heeft op de bron-vraag. De stille reserves die in de landbouwgrond zitten mogen niet meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag. De overige stille reserves kunnen op basis van gedane uitspraken en wetten meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag. Echter moet hier wel rekening mee gehouden worden dat de inspecteur van de belastingdienst hier kritisch op is.

Een eerste aanbeveling is om proberen winstgevend te blijven. Winstgevend te blijven kan door middel van een geleidelijke afbouw van de onderneming. Winstgevendheid zorgt een winstverwachting in de toekomst. Wanneer winstgevendheid niet lukt moet de onderneming enige mate toekomstperspectief houden. Dit toekomstperspectief kan zitten in het hebben van een mogelijke opvolger of de vitaliteit van de ondernemer en onderneming. Ook kan een ondernemer een samenwerkingsverband met een jongere ondernemer of eigen onderneming aangaan.

Summary

The total number of farms in 2018 were 54 thousand. There were 145 thousand farms in 1980. Only 4% of the entrepreneurs are younger than 35 year. 60% of the total farms has an entrepreneur who is over 55 years old and has no successor. These statistics shows that many agricultural entrepreneurs will retire the coming years.

It is not unusual for an agricultural entrepreneur to reduce his agricultural activities. The reduction of the activities can result in a company not making profit anymore. The tax authorities are unsure whether these companies still have a source of income and which factors are applicable. The companies who are involved often belong to older entrepreneurs.

The objective of the paper is to make the source question clear for entrepreneurs who are reducing their company. When do you, as an agricultural entrepreneur, have a source of income? And when the source question is missing you have to deal with the tax authorities. The main question is: *When is there no longer a source of income for the law for an entrepreneur in the phasing out phase in the agricultural sector?*

The main question can be answered by splitting it into three sub-questions. The method to collect information for this qualitative research is primarily literature research.

An entrepreneur in the agricultural sector has no longer a source of income if he does not make profit and no profit can be expected in the future. The profit forecast in the future depends on various factors that have influence on the source question. The excess value in farms is the most unclear factor for the source question. The excess value in the agricultural land may not be taken into account for answering the source question. The other excess value in farms can have influence on the source question depending on judgments and laws. However, the tax inspector will be critical about this.

The recommendations for a phasing-out entrepreneur is to remain profitable. An entrepreneur have to slowly shrinking the farm. Profitability provides a perspective for the future. A possible successor also has influence on the profitability in the future of a farm. Another possibility is to start a partnership.

Verklarende Woordenlijst

- **Landbouwvrijstelling**
"Tot de winst behoren niet voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden – daaronder begrepen de 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." (art. 3.12 lid 1 wet IB, 2001).
- **Landbouwbedrijf (uitbreiding definitie landbouwvrijstelling)**
"Voor de toepassing van dit artikel wordt onder landbouwbedrijf verstaan een bedrijf dat is gericht op het voortbrengen van producten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw – daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen, bloembollen en paddenstoelen – of op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt." (art 3.12 lid 2 Wet IB, 2001)
- **Ondernemer**
"De belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming" (art. 3.4 Wet IB, 2001).
- **Oudedagsreserve (OR)**
"De ondernemer die aan het urencriterium voldoet en bij de aanvang van het kalenderjaar de pensioengerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet, nog niet heeft bereikt, kan bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst over dat jaar toevoegen aan de oudedagsreserve." (art. 3.67 lid 1 Wet IB , 2001)
- **Urencriterium**
"Het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1225 uren aan werkzaamheden voor een of meer onderneming waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, indien: de tijd grotendeels besteed wordt aan die onderneming en de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was. (art 3.6 Wet IB, 2001)
- **Stroman**
Iemand die handelt voor iemand anders zonder dat bekend is voor wie.
- **Goedkoopmansgebruik**
De boekhouding op manier voeren die algemeen accepteert wordt. Het moet passen bij de onderneming en de boekhouding moet waarheidsgetrouw zijn. (Belastingdienst , 2019)

1. Inleiding

Het totaal aantal landbouwbedrijven was in 2018 circa 54 duizend. In 1980 waren dat nog circa 145 duizend bedrijven. Slechts 4% van de agrarisch ondernemers in 2018 is jonger dan 35 jaar. Bij 60% van de 54 duizend agrarische bedrijven is het bedrijfshoofd ouder dan 55 jaar en heeft geen opvolger (Eijk, 2018). Deze statistieken betekenen dat er de komende jaren veel agrarisch ondernemers zullen stoppen.

Bij het beëindigen van het bedrijf komt veel meer kijken dan de fiscale en juridische aspecten. Stoppen is een ingewikkeld proces en vaak ook een emotioneel proces. Dit maakt het stoppen nog lastiger voor de agrarisch ondernemers. Alle agrarische bedrijven zijn verschillend en dat maakt het vergelijken van de bedrijven lastig. Niet alleen het vergelijken van bedrijven is ingewikkeld maar ook het bepalen wanneer een agrarisch ondernemer nog ondernemer is voor de wet.

In Nederland stoppen jaarlijks, zoals hierboven beschreven, een heel aantal bedrijven. Het staken van de onderneming heeft de aandacht van de belastingdienst. Het staken kan hoge bedragen aan belastingopbrengsten op leveren. Stakingswinst komt vrij wanneer een onderneming wordt gestaakt of deels wordt gestaakt. Onder de stakingswinst vallen de stille reserves, fiscale reserves en eventueel goodwill. Het moment van afrekenen is niet alleen bij verkoop of stoppen, maar ook bij overlijden.

Voor de belastingopbrengsten is het aantrekkelijk dat de afbouwende agrarisch ondernemers stoppen, omdat er dan afgerekend moet worden met de belastingdienst. Echter is het voor de ondernemers niet interessant omdat er bij staking in de meeste gevallen belasting betaald moet worden. Voor een afbouwende ondernemer is het dus interessant om de mogelijkheden te benutten om in fiscale zin nog als ondernemer aangemerkt te worden.

Het is niet ongebruikelijk dat in de agrarische praktijk een agrarisch ondernemer langzaam afscheid neemt van zijn landbouwactiviteiten en daardoor na verloop van tijd een fiscaal verlies lijdt. De afbouw van de onderneming en het fiscaal verlies van de onderneming wekt bij de belastingdienst vragen op. Wanneer is nog sprake van een bron van inkomen en daarmee een onderneming? Vervolgens is het van belang welke factoren mee tellen bij de beoordeling van de bron van inkomen van een onderneming en daarbij nog verschillen zitten tussen bedrijven. De bedrijven die hiermee te maken hebben zijn veelal oudere ondernemers die de onderneming aan het afbouwen zijn.

Hieronder wordt verder in gegaan op de theorie wat betrekking heeft op het onderwerp, dat dient ter onderbouwing van de in dit onderzoek gemaakte keuzes. Ook wordt de hoofdvraag beschreven en deelvragen geformuleerd om deze te beantwoorden. Hoofdstuk twee beschrijft het plan van aanpak. De resultaten worden beschreven in hoofdstuk drie en worden in hoofdstuk vier ter discussie gesteld. Het laatste hoofdstuk bevat de conclusie en aanbevelingen.

1.1 VERDUIDELIJKING ONDERWERP

In dit deelhoofdstuk wordt bestaande literatuur weergegeven die belangrijk zijn om de probleemstelling van het onderzoek te begrijpen.¹

Ondernemer

De definitie van een ondernemer is volgens artikel 3.4, Wet IB 2001: “de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming”. Er zit een verschil tussen een ondernemer voor de omzetbelasting en een ondernemer voor de inkomstenbelasting. Wanneer de activiteiten zich afspelen in het economisch verkeer, als er winst te verwachten is en winst beoogd wordt, is er mogelijk sprake van ondernemer voor de inkomstenbelasting. Maar als de activiteiten afspelen binnen de hobby- of familiesfeer, dan is er geen sprake van ondernemerschap voor de inkomstenbelasting (Belastingdienst, 2017).

Een ondernemer kan recht hebben op ondernemersfaciliteiten als de ondernemer voldoet aan de hiervoor gestelde eisen. Voor het grootste deel van de ondernemers is de zelfstandigenaftrek van toepassing. De belangrijkste voorwaarde om als ondernemer in aanmerking te komen voor de zelfstandigenaftrek, is voldoen aan het urencriterium. De zelfstandigenaftrek wordt voor de startende ondernemers de eerste drie jaar verhoogd met de startersaftrek. Ook kunnen ondernemers in de inkomstenbelasting gebruik maken van de MKB-winstvrijstelling van 14%, waardoor de belastbare winst lager wordt. Overige aftrekmogelijkheden zijn de afschrijvingen, willekeurig afschrijving en de investeringsaftrek. Een andere mogelijkheid die ondernemers hebben is een deel van de winst toe te voegen aan de oudedagsreserve (OR) (Belastingdienst, 2019).

Onderneming

De wet geeft geen omschrijving van het begrip onderneming. Een onderneming kan beschreven worden als: ‘een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee beoogd wordt door deelneming aan het economisch verkeer winst te behalen en redelijkerwijs winst te verwachten’ (JuridischeWoorden.nl, 2019). In Art. 3.5 Wet IB 2001 is aangegeven dat onder ‘onderneming’ ook wordt verstaan: het zelfstandige uitgeoefende beroep.

In de rechtspraak zijn de voorwaarden aangegeven waaraan activiteit moet zijn voldaan om aangemerkt te worden als onderneming.

1. Organisatie van kapitaal en arbeid
2. Er is duurzame- deelname aan het economische verkeer
3. Er wordt geldelijk voordeel beoogd
4. Redelijkerwijs kan worden verwacht dat de activiteiten, eventueel pas in de toekomst, een positieve opbrengst zullen opleveren. (HR 17 april 1991, BNB 1991/153) (HR 21 April 1993, BNB 1993/185)

¹ Het is akkoord bevonden dat er fiscale referenties gebruikt worden die ouder zijn dan 10 jaar. B. Koorn.

Wanneer niet voldaan is aan bovenstaande voorwaarden valt het behaalde voordeel niet onder winst uit onderneming, maar kan het onder resultaat uit overige werkzaamheden of loon uit dienstbetrekking vallen.

Voor de inkomstenbelasting bestaan er drie mogelijke bronnen van inkomen (dat voorkomt uit arbeid):

- Winst uit onderneming
- Loon uit dienstbetrekking
- Resultaat uit overige werkzaamheden

Winst uit onderneming

Artikel 3.8 Wet IB 2001 bepaalt: 'winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming'. Een onderneming kan exploitatiewinst en boekwinst omvatten, samen aangeduid als totaalwinst. Boekwinst of boekverlies ontstaat onder andere als een vermogensbestanddeel dat op de balans staat, wordt verkocht tegen een hogere of respectievelijk lagere prijs dan de boekwaarde. Exploitatiewinst ontstaat uit gewone bedrijfsuitoefening of te wel bruto omzet minus de kosten. Wil er sprake zijn van een onderneming moet er een bron van inkomen zijn. Op de winst uit onderneming wordt verderop in dit hoofdstuk verder ingegaan.

In sommige gevallen is het lastig in te schatten of de opbrengst is aan te merken als winst uit onderneming of als resultaat uit overige werkzaamheden.

De belastingdienst let op meerdere factoren (Belastingdienst, 2017) binnen een onderneming. De onderneming moet een zekere mate van winstgevendheid hebben en zelfstandigheid. Ook moet de onderneming over kapitaal beschikken. De belastingdienst kijkt ook naar de tijd die in de onderneming wordt gestoken en de opdrachtgevers die in verband staan met de onderneming. De tijd en opdrachtgevers is echter geen maat voor gegeven, maar kan wel mee wegen bij de beoordeling. Daarnaast kijkt de belastingdienst naar de naamsbekendheid, het ondernemersrisico en de aansprakelijkheid voor de schulden van de onderneming.

Bron van inkomen

Wil er sprake zijn van winst uit onderneming, is het nodig dat er een inkomensbron aanwezig is. Een van de criteria hiervoor, is dat de belastingplichtige het oogmerk heeft winst te behalen. Daarnaast dient er deelname aan het economische verkeer aanwezig te zijn en moet er winst redelijkerwijs te wachten zijn. De eis dat voordeel moet kunnen worden verwacht is een basis waarop het bestaan van een bron van inkomen wordt gesteld (HR 26 november 1930). Een voorbeeld daarvan is in de rechtspraak terug te vinden in een arrest van 23 oktober 1991. Op basis van objectieve feiten wordt beoordeeld of een inkomensbron aanwezig is die als onderneming kan worden aangemerkt (HR 21 mei 1958, BNB 1958/212). De Hoge Raad heeft in het arrest van 14 oktober 2005, geformuleerd; dat moet worden onderzocht of de activiteiten voorzienbaar blijvend verliesgevend zijn, (waarbij er dan geen sprake is van een bron van inkomen), dan wel

redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij belanghebbende positieve zuivere opbrengsten zullen opleveren. Maar waarop wordt gebaseerd dat daadwerkelijk opbrengst behaald gaat worden?

Om de bron van inkomen (winst) te beoordelen doet de rentelast mee. Ook tellen de betalingsrechten en (belastbare) subsidies mee voor de beantwoording van de bron-vraag. De zelfstandigenaftrek, MKB-winstvrijstelling, de WASO en de VAMIL tellen niet mee voor de bron-vraag. Kort gezegd, het gaat om een bedrijfseconomische benadering van de voordeelsverwachting (HR 14 november 2014).

Een bron van inkomen is zoals gezegd (soms) ingewikkeld te bepalen. Verschillende uitspraken hebben hier invloed op, bijvoorbeeld mogen de stille reserves mee tellen voor de beantwoording van de bron-vraag. Hieronder wordt daar verder op in gegaan.

Staking

Wanneer een onderneming geen bron van inkomen meer heeft wordt die gestaakt. Ook kan de onderneming gestaakt worden wanneer de ondernemer overlijdt. Een staking moet ruim worden opgevat, namelijk: 'in alle gevallen waarin iemand ophoudt winst uit onderneming te genieten omdat hij niet langer kwalificeert als ondernemer in de zin van art. 3.4, als medegerechtigde in de zin van art 3.3 lid 1 of als schuldeiser in de zin van art 3.3 lid 1 onderdeel b, staakt hij in fiscale zin deze onderneming.' ('staking', 2019)

Het staken van de onderneming kan voorkomen worden om meerdere manieren. Het komt echter neer op hetzelfde principe namelijk de genoemde doorschuivingsfaciliteit. Hierbij gaat de onderneming geruisloos over naar, werknemers of medeondernemers, erfgenamen of naar de 'eigen BV'. Deze faciliteit zorgt er in het kort voor dat er geen afrekening plaats vindt dus geen stakingswinst. Ook zorgt deze faciliteit ervoor dat er geen schenkbelasting betaald hoeft te worden. (The Hoogwout , 2018) Wanneer een onderneming over gaat naar andere ondernemers komt het vermogen van de huidige ondernemer in box 3 terecht.

Landbouwwijstelling

Grond is een zeer belangrijk bedrijfsmiddel voor de agrarische onderneming. Grond is een bijzonder bedrijfsmiddel aangezien er niet op afgeschreven kan worden en de investeringen in grond buiten de investeringsfaciliteiten vallen. Doordat grond van groot belang is voor de agrarische sector en ook een belangrijk item is bij de bedrijfsopvolging, bedrijfsverplaatsing en vorming van een oude-dag-voorziening is de landbouwwijstelling van toepassing op landbouwgrond. In het verleden zijn er discussies geweest en is de landbouwwijstelling meerdere keren gewijzigd.

De waardevermindering van de landbouwgronden mag niet mee tellen bij de beoordeling van de bronvraag volgens de rechtbank. Dit oordeel volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 23 oktober 1968, uit het oordeel komt voort dat de stille reserves niet leiden tot een bron van winst uit onderneming ondanks jaarlijkse verliezen, ook al treedt er bij liquidatie winst op als gevolg van die stille reserves.

De waardestijging van landbouwgronden komt ook aan de orde in een arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2015. In de betreffende zaak was sprake van een herwaardering van de landbouwgrond op basis van de waarde in het economische verkeer en het daarmee maken van jaarlijkse boekwinst op de stille reserves. De Hoge Raad achtte dat de handelwijze in strijd is met de regels van goed koopmansgebruik als mede, in strijd is met de landbouwwijziging in artikel 3.12 Wet IB 2001. Het oordeel van de rechtbank was dan ook dat in het verlengde van dit standpunt van de Hoge Raad, de stille reserves niet mee kunnen tellen voor de beoordeling van de bronvraag.

Een uitspraak van de rechtbank (Den Haag 8 mei 2006) geeft geen aanleiding voor een ander oordeel. De rechtbank oordeelde dat de bronvraag beoordeeld dient te worden aan de hand van het totaal winstbegrip, en dus ook naar de stille reserves. De rechtbank oordeelt dat de waardeontwikkeling van landbouwgrond onzeker is en deze in de loop van tijd kan veranderen. Hierdoor kan gezegd worden dat er het daardoor geen verband houdt met de winstverwachtingen van de onderneming.

De zaak van 8 mei 2006 had betrekking op de stille reserves in de te verkopen voorraad bloembollen (bollenkraam), die kennelijk een vaste waarde hebben. Hierdoor kan worden gesteld dat er in de toekomst wel voordeel behaald wordt met de verkoop en de stille reserves mee kunnen tellen voor de bron-vraag.

Kortom er kan gesteld worden dat er verschillende soorten van stille reserves zijn. In bovenstaande gevallen hebben stille reservers invloed op de bron-vraag of de onderneming nog een bron van inkomen heeft.

Resultaat uit overige werkzaamheden

In art 3.90 Wet IB 2001 staat wat resultaat uit overige werkzaamheden (ROW) inhoudt. Resultaat uit overige werkzaamheden is het gezamenlijk bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon generen verminderd met de terbeschikkingstellingsvrijstelling.

Onder resultaat uit overige werkzaamheden wordt mee verstaan:

- Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan:
 - Verbonden personen die deze bestanddelen gebruiken in hun onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheid;
 - Een samenwerkingsverband waarvan een verbonden persoon deel uitmaakt.
- Het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat; (art 3.91 lid 1 Wet IB , 2001)
- Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden (art 3.92 Wet IB , 2001).

Voorbeelden hiervan zijn een gastouder, freelancer, klussen voor anderen, het houden van lezingen en het bezorgen van post, kranten of reclamefolders.

De cursus belastingrecht vermeldt het volgende:

Bij het onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden wordt gelet op de duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden, de omvang van de investeringen, het debiteurenrisico, het ondernemersrisico, de beschikbare tijd, de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven, het aantal opdrachtgevers, de winstverwachting en dergelijke. Los van elkaar staande transacties, ook al leveren deze voordeel op, vormen geen onderneming omdat niet aan het vereiste van een duurzame organisatie is voldaan. Anderzijds kan ook een duurzame organisatie het ondernemingskarakter ontberen ingeval er slechts een of zeer weinig afnemers zijn (Essers & van Kempen, cursus belastingrecht 2018).

De duurzaamheid van de activiteiten en organisatie is een belangrijk criterium die gebruikt kan worden bij de bepaling of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheid dan wel winst uit onderneming. Dit komt doordat de eis voor duurzaamheid van de activiteiten en organisatie alleen van belang is voor een onderneming. De duurzaamheid is een veelvoorkomend punt in de jurisprudentie en waarbij nogal wisselend door de rechters wordt geoordeeld (Freudenthal, 2002). In dit onderzoek wordt de vergelijking tussen resultaat uit overige werkzaamheden en winst uit onderneming buiten beschouwing gelaten.

Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelneming aan het economische verkeer winst wordt beoogd en winst is te verwachten, wordt gedefinieerd als onderneming voor de Wet IB. Het winst beogen en winst te verwachten is, zoals beschreven, lastig te bepalen. De groep ondernemingen waar het lastig te bepalen is, of er een bron van inkomen is, is voor een gedeelte hierboven benoemd. Discussabel bij die ondernemingen is welke factoren mee wegen bij de beantwoording van de bron-vraag? Ook is het lastig te bepalen of de stille reserves mogen worden meegenomen bij de beantwoording van de bronvraag. Een duidelijke afbakening in wanneer een onderneming wel of geen bron van inkomen heeft en dus een onderneming is, is onduidelijk en dat blijkt ook uit de wet en jurisprudentie.

1.2 HOOFDVRAAG EN DOELSTELLING

1.2.1 Hoofd- en deelvragen

Hoofdvraag

Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?

Deelvragen

Deelvraag 1: Wanneer ben je conform de Wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?

Deelvraag 2: Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch)

Deelvraag 3: Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?

1.2.2 Doelstelling en doelgroep

Doelstelling

De doelstelling van het onderzoek is om voor agrarische ondernemers duidelijkheid te geven over de volgende hoofdvraag: *“Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector”* Wanneer heb je als agrarisch ondernemen nog een bron van inkomen, wanneer niet meer en wat moet je afrekenen met de belastingdienst?

Doelgroep

Het onderzoek betreft meerdere doelgroepen. De eerste doelgroep zijn de ondernemers in Nederland die in de afbouwende fase zitten in de agrarische sector. Voor die ondernemers is dit relevant aangezien. Het afbouwen van een onderneming moet op een zo'n fiscaal gunstigste wijze

De tweede doelgroep is de belastingdienst (fiscus). De belastingdienst heeft, zoals eerder gezegd, aangekondigd dat er een landelijke actie gestart gaat worden op de afbouwende ondernemers in de agrarische sector. Wanneer het duidelijker is wanneer een ondernemer geen bron van inkomen meer heeft kan de belastingdienst accurater handelen.

Een derde doelgroep zijn de ondernemers adviseurs die werken bij accountants bedrijven. De adviseurs moeten weten hoe ze de afbouwende ondernemers zo goed mogelijk kunnen helpen.

2. Aanpak

Hoofdstuk twee beschrijft hoe er informatie verzameld is voor het onderzoek en welke informatie nodig is om de deelvragen te beantwoorden.

2.1 Methode van verzameling

De methode die gebruikt is voor de informatieverzameling van dit kwalitatieve onderzoek zijn verschillende manieren. Het betreft een kwalitatief onderzoek omdat er op verschillende manieren informatie verzameld is. Elke manier heeft specifieke voor- en nadelen. Methoden van data verzameling kan literatuuronderzoek zijn maar er kan ook mondeling en schriftelijk. Voor dit onderzoek is voornamelijk informatie gehaald uit literatuur.

2.2 Methode per deelvraag

De eerste deelvraag luidt als volgt: *Wanneer ben je conform de wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?*

Zoals beschreven is er een grijs gebied tussen wel of geen ondernemer voor de wet IB. De definitie van ondernemer is verder uitgediept en er is een duidelijkere afbakening gemaakt tussen wanneer je wel of geen ondernemer bent.

Deze deelvraag is behandeld aan de hand van literatuuronderzoek. De literatuur is voornamelijk gehaald uit vakliteratuur en jurisprudentie. De Kluwer navigator is grotendeels gebruikt als zoekmachine (Wolter Kluwer, 2019).

Het zoekplan voor de literatuur is hieronder weergegeven:

Tabel 2.1 Zoekplan literatuuronderzoek

Stappenplan	Actiepunten
Stap 1	Zoek op trefwoorden
Stap 2	Onderzoek de wetteksten en beleid dat volgt uit besluiten
Stap 3	Onderzoek het commentaar bij de wetteksten en beleid
Stap 4	Onderzoek relevante jurisprudentie bij betreffend trefwoord.
Stap 5	Bestudeer literatuur

Het stappenplan uit tabel 2.1 is voor elke deelvraag gebruikt worden.

Het stappenplan heeft als leidraad gediend voor het zoeken van geschikte informatie voor de beantwoording van de deelvraag.

Tabel 2.2 Woorden en bronnen deelvraag 1

Trefwoorden	Woorden waarop doorgezocht is	Betrouwbare bronnen
Ondernemer, Wanneer ben je ondernemer voor de IB, Wanneer ben je ondernemer voor de OB, ondernemer in de agrarische sector, waar moet je aan voldoen om ondernemer te zijn, criterium voor een ondernemer, de belastingplichtige, artikel 3.4 Wet IB 2001, hobby- of familiesfeer, ondernemersfaciliteiten, zelfstandigenaftrek, agrarische sector, MKB, wanneer heb je als ondernemer een onderneming.	Ondernemer, IB, Activiteiten, werkzaamheden, urencriterium, uitspraak van de Hoge Raad, hobby.	Cursus belastingrecht, Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector, Nederlandse jurisprudentie, Vakstudie-nieuws en Weekblad fiscaal recht.

De trefwoorden en bronnen die gebruikt zijn bij de eerste deelvraag zijn in Tabel 2.2 weergegeven.

De informatie die gevonden is voor de beantwoording van de deelvraag is niet allemaal gebruikt. De informatie moet betrekking hebben tot 'wanneer ben je ondernemer voor de wet IB' (art 3.4). Ook is de literatuur uit een betrouwbare bron gekomen. Verschillende uitgaven die te vinden zijn in de Kluwer navigator zijn gebruikt. Uiteindelijk werd er doorgezocht op woorden en informatiebronnen. Ervanuit gaande dat de informatiebronnen een zekere mate van betrouwbaarheid hebben werden de auteurs niet persoonlijk genoemd.

De tweede deelvraag luidt als volgt: *Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch)*

In literatuur is reeds gevonden dat verschillende factoren invloed hebben op wanneer winst behaald wordt of te wel, wanneer is er een bron van inkomen. Maar welke factoren wegen daadwerkelijk mee en zit er verschil tussen hoe zwaar de factoren meewegen?

De manier waarop de tweede deelvraag beantwoord werd is aan de hand van literatuuronderzoek. Het literatuuronderzoek ging op dezelfde manier als bij de eerste deelvraag (Tabel 2.1). Er werd hier ook veel informatie uit jurisprudentie gehaald om duidelijk te krijgen welke factoren mee wegen voor de beantwoording van de bron-vraag. In Tabel 2.2 staan de woorden die gebruikt werden en betrouwbare bronnen waaruit informatie is gehaald.

Verschillende interviews met experts moesten nieuwe informatie brengen wat niet in de literatuur gevonden was. Experts in het fiscale vakgebied kunnen werkzaam zijn bij de belastingdienst maar ook bij accountantskantoren. De interviews waren ongestructureerd, ook wel open interviews genoemd. De uitkomsten van de interviews

zouden worden gebruikt als extra hulpmiddel voor het zoeken naar een antwoord. Wel moesten de uitkomsten beoordeeld worden naar de objectiviteit. De geïnterviewde kon namelijk anders de uitkomst van het onderzoek beïnvloeden.

Tijdens het uitvoeren van de interviews bleek het lastig te om concreet vergelijkingsmateriaal te verkrijgen. De geïnterviewden bleken voornamelijk subjectief waardoor er geen goed onderbouwde informatie verkregen werd. Besloten is om de interviews buiten beschouwing te laten.

Tabel 2.3 Woorden en bronnen deelvraag 2

Trefwoorden	Woorden waarop doorgezocht is	Betrouwbare bronnen
Wat is een bron van inkomen, bron van inkomen of niet, totaalwinst, exploitatiewinst, boekwinst, winst uit onderneming, winstoogmerk, deelname economisch verkeer, winst te verwachten, objectieve feiten, beantwoording bron vraag, bedrijfseconomische benadering van de voordeelsverwachting, vormt geen bron van inkomen, wel bron van inkomen, voordeel te verwachten, bron van inkomen voor de inkomstenbelasting, winstbegrip.	Factoren, bron van inkomen/ bron vraag, uitspraak van de Hoge Raad, Agrarisch, winstoogmerk, voordeel te verwachten.	Cursus belastingrecht, Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector, Nederlandse jurisprudentie, Vakstudie-nieuws en Weekblad fiscaal recht.

De derde deelvraag luidt als volgt: Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?

Deelvraag twee is in gegaan op welke factoren invloed hebben op de beantwoording van de bron-vraag. Stille reserves zijn een veelbesproken item. Een onderneming in de agrarische sector heeft veelal stille reserves. De stille reserves kunnen zitten in verschillende productiefactoren. Maar zijn de stille reserves ook toe te rekenen aan de bron van inkomen? Zo ja, wanneer wel en wanneer niet.

De derde deelvraag is op eenzelfde manier onderzocht als de tweede deelvraag. De derde deelvraag is namelijk een verdieping op de tweede deelvraag. De relevantie was zeker aanwezig zoals eerder benoemd in de inleiding. In Tabel 2.4 zijn extra woorden en betrouwbare bronnen weergegeven waarop doorgezocht is.

Tabel 2.4 Woorden en bronnen deelvraag 3

Trefwoorden	Woorden waarop doorgezocht is	Betrouwbare bronnen
Voorbehoud van fiscale stille reserves, bron van inkomen, toerekenbaar aan bron van inkomen, productiefactoren, winst maken elk jaar, vorm van stille reserve, boekwinst, betrouwbaarheid van de stille reserves, wanneer tellen de stille reserves mee, ondernemer, onderneming, gevolgen bron vraag, landbouwwijziging, uitspraak van de rechtbank/ Hoge Raad, waardevermindering productiefactoren.	Stille reserves, bron van inkomen, productiefactoren, bron vraag.	Cursus belastingrecht, Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector, Nederlandse jurisprudentie, Vakstudie-nieuws en Weekblad fiscaal recht.

3. Resultaten

In dit hoofdstuk zijn de resultaten van de deelvragen weergegeven. De resultaten zullen duidelijkheid geven over de hoofdvraag, *‘Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?’* De deelvragen worden beantwoord aan de hand van literatuuronderzoek.

3.1 Wanneer ben je conform de Wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?

De omschrijving die gegeven kan worden voor de deelvraag is allereerst te vinden in de Wet IB 2001. De definitie van een ondernemer is volgens artikel 3.4, Wet IB 2001: “de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming”. De definitie bevat verschillende elementen die hieronder uiteengezet worden.

- **‘De belastingplichtige’**

De (Cursus Belastingrecht, 2019) beschrijft het volgende: ‘Op grond van art. 1.1 Wet IB 2001 wordt onder de naam inkomstenbelasting een belasting geheven van natuurlijke personen. Maatstaf van heffing is het inkomen.’

‘De Wet IB 2001 is in beginsel individualistisch van aard. Iedere natuurlijke persoon wordt belast naar het inkomen dat bij hem opkomt. Overigens wordt wel rekening gehouden met samenlevingssituaties, mits sprake is van fiscaal partnerschap. Gehuwden en geregistreerde partners worden als elkaars fiscale partner beschouwd en ook ongehuwd samenwonenden worden onder bepaalde voorwaarden geacht elkaars partner te zijn.’ (Hoogeveen, in: Cursus Belastingrecht IB 1.0.1.A, 2019)

- **‘Voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven’**

‘Wat de exacte betekenis is van het criterium ‘voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven’, blijkt noch uit de wet, noch uit de wetsgeschiedenis. Duidelijk is in ieder geval dat bij een eenmanszaak de objectieve onderneming voor rekening van de eenmansondernemer wordt gedreven. Indien op naam van een stroman een eenmanszaak wordt gedreven en deze stroman alle resultaten rechtstreeks aan een derde overmaakt, wordt de onderneming evenwel niet voor rekening van de stroman maar van de derde gedreven’ (van Kempen in: Cursus Belastingrecht IB 3.2.3.A.b1., 2019)

Bovenstaande citaat wordt ondersteund door jurisprudentie. In deze uitspraken komt mede naar voren dat de ondernemer het risico moet lopen en de onderneming moet drijven. (HR 11 februari 2008, Vakstudie Nieuws) (HR 3 april 2008, Vakstudie Nieuws)

Een ondernemer kan alleen ondernemer zijn als er ook een onderneming is. Uit de rechtspraak is aangegeven waaraan een activiteit moet voldoen om aangemerkt te worden als onderneming. De voorwaarden voor een onderneming zijn:

1. Organisatie van kapitaal en arbeid
2. Er is duurzame- deelname aan het economische verkeer
3. Er wordt geldelijk voordeel beoogd
4. Redelijkerwijs kan worden verwacht dat de activiteiten, eventueel pas in de toekomst, een positieve opbrengst zullen opleveren. (HR 17 april 1991, BNB 1991/153) (HR 21 April 1993, BNB 1993/185)

In de Wet IB 1964 is jurisprudentie vormgegeven die in gaat op het personenvennootschap die wel of niet wordt gedreven voor rekening van alle vennoten. Deze jurisprudentie is in de huidige wet behouden. Het standpunt van de staatsecretaris was lange tijd dat in veel gevallen de onderneming niet mede voor rekening van bepaalde vennoten werd gedreven. De staatsecretaris wilde hierbij voorkomen dat vennoten te gemakkelijk toegang kregen tot de ondernemingsfaciliteiten. De Hoge Raad gaat hier soepeler mee om. In jurisprudentie werd ook onderscheid gemaakt tussen een commanditaire vennoten en overige vennoten (van Kempen in: *Cursus Belastingrecht IB 3.2.3.A.b1.*, 2019). Uit een arrest van 24 augustus 2010 blijkt dat vennoten alleen arbeid in brengen en verder niet voor zijn rekening gedreven wordt er geen sprake is van ondernemer.

- **‘Die rechtstreeks verbonden voor verbintenissen van die onderneming’**

‘De term *‘rechtstreeks’* in het criterium beoogt tot uitdrukking te brengen dat alleen een directe (eigen) verbondenheid voldoende is.’ (Kamerstukken II 1998/99)

(Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak, 2006) legt dit uitgebreider uit, namelijk; ‘De termen *‘verbonden’* en *‘verbintenissen’* zijn afkomstig uit het privaatrecht en dienen op analoge wijze te worden uitgelegd. Van verbintenissen *‘betreffende’* de onderneming wordt gesproken omdat de onderneming niet altijd zelf verbintenissen kan aangaan. Met de term *‘rechtstreeks’* wordt beoogd tot uitdrukking te brengen dat alleen een rechtstreekse (*‘eigen’*) verbondenheid voldoende is. Bij belastingplichtigen die zichzelf binden en de belastingplichtigen die als deelnemer aan een samenwerkingsverband worden vertegenwoordigd, bijvoorbeeld door een van de andere vennoten in een vennootschap onder firma, is dat het geval. Bij belastingplichtigen die enkel mede verbonden zijn uit anderen hoofde, zoals bijvoorbeeld een medeverbondenheid betreffende de onderneming die voortvloeit uit de deelgerechtigdheid in een huwelijksgoederengemeenschap of een nalatenschap, daarentegen niet’

‘Vereist is dat de belastingplichtige tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk is voor de schulden betreffende de onderneming. Hierdoor zullen onder de Wet IB 2001 commanditaire vennoten in de regel niet langer als ondernemer worden aangemerkt. In beginsel zijn zij immers niet aansprakelijk voor schulden betreffende de vennootschap.’ (*Curus Belastingrecht*, 2019)

Bij een natuurlijk persoon is de toetsing van het verbintencriterium geen hard criterium en geldt deze niet voor iedereen. Dit kan geconcludeerd worden uit jurisprudentie en literatuur. Redactie Vakstudie Nieuws merkt dat op uit jurisprudentie. Ook van Lint merkt dit op en gaat door op de effectiviteit van het verbintencriterium. (Redactie Vakstudie Nieuws, 2001) (van Lint, 2001)

3.2 Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch)

Wanneer er allereerst sprake is van een bron van inkomen moet voldaan worden aan de voorwaarden van een onderneming. In de rechtspraak zijn de voorwaarden aangegeven waaraan activiteit moet zijn voldaan om aangemerkt te worden als onderneming. Hieronder staan de vier voorwaarden uiteengezet: (HR 17 april 1991, BNB 1991/153) (HR 21 April 1993, BNB 1993/185)

1. Organisatie van kapitaal en arbeid

‘De kwalificatie van vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting is een feitelijke aangelegenheid. In ieder concreet geval moet aan de hand van de feiten en omstandigheden beoordeeld worden of sprake is van normaal vermogensbeheer of meer dan normaal vermogensbeheer. In het laatste geval valt de vastgoedexploitatie onder winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Bij normaal vermogensbeheer is sprake van inkomen uit sparen en beleggen.’ (Rozendal, 2018)

2. Er is duurzame deelname aan het economische verkeer

Tot op heden is het criterium nog niet gedefinieerd in de wet. (Niessen, 2009) is van mening dat dit criterium gebaseerd is op de Wet Bedrijfsbelasting 1893. Onder ‘economische verkeer’ moet worden verstaan ‘het produceren en ruilen van goederen en diensten’. Ook zegt Niessen dat met dit proces er oogmerk dient te zijn om deze producten daadwerkelijk op de markt te brengen. De prestaties moeten gericht zijn naar buiten en plaatsvinden in de handelssfeer en niet in de hobbysfeer.

3. Er wordt geldelijk voordeel beoogd

De heer (Doedens, 1967) stelt dat in het begrip onderneming de eis ligt dat de belastingplichtige het oogmerk heeft winst te behalen, dat wil zeggen dat het hem te doen is om positief voordeel. Voor een bron van inkomen is dus zowel ‘winstkans’ als ‘winstdoel’ vereist.

4. Redelijkerwijs kan worden verwacht dat de activiteiten, eventueel pas in de toekomst, een positieve opbrengst opleveren.

De Hoge Raad heeft bij arrest van 24 juni 2011, de vraag gesteld: ‘De vraag of in enig jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting moet in beginsel worden beantwoord op basis van de feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter een licht werpen op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en ogen daarom mede in aanmerking worden genomen.’ In veel gevallen is er winst te verwachten als in betreffend jaar ook winst is behaald. Behaald een bedrijf geen winst dan kan dat te wijten zijn aan de ondernemer maar dat kan ook buiten de onderneming liggen. Bijvoorbeeld het klimaat,

de markt en andere bijzondere omstandigheden, zoals dierziekte. (HR 8 december 2006, Beslissingen Nederlands Belastingrechtspreek, 2006)

Een onderneming waarbij het oordeel uiteindelijk is dat er geen sprake is van een bron van inkomen, dus geen onderneming, moet afrekenen over de meerwaarde (stille reserves) van de onderneming. Het afrekenen over de meerwaarde is fiscaal ongunstig voor de ondernemers en daardoor is het gunstig om de meerwaarde zo laag mogelijk te houden of het afrekenmoment te voorkomen of uit te stellen.

De factoren of omstandigheden die invloed hebben op de beantwoording van de bron vraag komt voort uit jurisprudentie

De heer Boer (Hoogeleraar Algemeen Belastingrecht) merkt op dat verschillende factoren/ omstandigheden terugkomen uit rechtspraak (BNB 2012/206). Hierin komen verschillende factoren naar voren die invloed hebben op de beoordeling van aanwezigheid van een onderneming. Namelijk de omvang van de werkzaamheden, de grootte van de brutobaten, de verwachting omtrent de voordelen, het lopen van risico, ziekte- en invaliditeit, beschikbare tijd voor de werkzaamheden, de bekendheid, aantal opdrachtgevers, plaats van de werkzaamheden en de gedane investeringen. Deze factoren moeten in het licht gezet worden van de vier hierboven beschreven criteria. De belangrijkste factoren die invloed hebben op de bron-vraag worden hieronder uiteengezet. (J.P. boer, 2012)

De leeftijd van een ondernemer is de eerste factor die beschreven is. Belanghebbende is 76 jaar oud en oefent sinds vele jaren een landbouwbedrijf uit dat de laatste jaren verlies heeft geleden. Het hof heeft beoordeeld, dat aangenomen kan worden dat redelijkerwijs diens werkzaamheden in de toekomst niet de mate van opbrengst zullen opleveren wat de kosten overtreft. Zodoende besloten te beoordelen dat bron van inkomen mist (HR 22 maart 1972, NJ).

In een ander geval is belanghebbende 72 jaar oud en heeft 5 jaren verlies met uitzondering van 1 jaar. Het hof neemt aan dat in de toekomst geen baten zullen afwerpen. Het hof brengt de leeftijd in het geding door te zeggen 'mede gelet op de gevorderde leeftijd van belanghebbende' echter is er sprake van een goede vitaliteit en geest bij de 72 jarige. Blijkende uit de uitspraak dat de ondernemer de leeftijd betreft en verlies maakt kan geconcludeerd worden dat er in de toekomst geen winst te verwachten is. De reden van het niet behalen van de winst ligt binnen onderneming en is te wijten aan het ondernemerschap van de belanghebbende. (HR 3 juni 1970, BNB 1970/155)

In een arrest van 29 januari 2019 staakt x eind 2000 zijn onderneming. x is dan 69 jaar en dochter en schoonzoon zetten de exploitatie voort. X verpacht de bedrijfsopstallen en landerijen aan de maatschap. De pachtovereenkomst wordt ontbonden op 1 juli 2012 en x treedt toe tot de maatschap op een leeftijd van 80 jaar. De inspecteur accepteert echter het ondernemerschap van x niet en corrigeert de aangift IB 2013 van x. De oprichting van de maatschap is een schijnhandeling aangezien x al een leeftijd heeft van 80 jaar. De rechtbank oordeelt dat wel sprake is van een maatschap. Hieruit blijkt dat leeftijd invloed heeft op de inspecteur. Dit wordt ondersteund met een uitspraak van 24 januari 2019 waarbij een hoogbejaarde moeder en haar kinderen een vennootschap

aangaan. Hieruit blijkt dat de inspecteur dit hoogstens opmerkelijk vindt en past de IB aanslag aan van 2011 en 2012. Hierdoor vallen de onroerende zaken van de hoogbejaarde moeder in box 3 en niet tot haar ondernemingsvermogen. Rechtbank Noord-Nederland oordeelt dat er echter geen sprake is van onrechtmatige handelingen en stelt de inspecteur in het ongelijk.

De gezondheid van een ondernemer heeft ook invloed op de bron vraag. Belanghebbende heeft in 1958 bedrijf overgenomen van vader en lijkt jaarlijkse verliezen. Belanghebbende is 100% invalide. Bron van inkomen mist, ook al levert de staking liquidatiewinst op en zouden bij veranderingen in de wijze van uitoefening positieve resultaten mogelijk zijn. (HR 23 oktober 1968, NJ)

De financieringslast moest tot februari 2013 buiten beschouwing blijven van de bronvraag. De Hoge Raad heeft voor de bronvraag beslist dat de financieringslast wel mee genomen moet worden (HR 14 november 2014, NJ).

Een productiefactor of activiteit moet een minimumomvang hebben blijkt uit jurisprudentie (HR 20 november 1968, NJ). 'Ook moet de organisatie met zekere regelmaat deelnemen aan het economisch verkeer' (HR 28 september 1983, BNB 1984/72). De discussie of bepaalde activiteiten voldoende omvang hebben om als onderneming aangemerkt te worden, laat zich niet op basis van één factor afhangen. De Hoge Raad heeft in een uitspraak van 4 mei 2012 het volgende beschreven: 'Of er sprake is van een onderneming is afhankelijk van een weging van verschillende factoren. De omvang van de activiteiten waarmee omzet wordt behaald, is een van de factoren. Met name in de aanvangsfase is een relatief en absoluut hoog aantal indirecte uren niet noodzakelijkerwijs een beletsel voor het aanstonds aanmerken van de activiteiten als het drijven van een onderneming. Ook een lage (bruto) omzet is dat niet.'

In een geschil van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 21 januari 2014 oordeelt het Hof uiteindelijk dat door de omvang toch winst te verwachten is. De reden hiervan is dat de omvang elk jaar groter wordt en er uiteindelijk winst te verwachten is. De grootte van de omvang is hier niet relevant, alleen de groei van de omvang. Het samenvoegen van twee ondernemingen is een mogelijkheid om de omvang te vergroten. (Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2014, Vakstudie Nieuws, 2014)

'Precieze grenzen zijn nooit aangegeven. Aannemelijk lijkt ons, gelet op de omvangrijke en casuïstische rechtspraak, dat voor de aanwezigheid van een onderneming ten minste gedacht moet worden aan een tijdsbeslag van meer dan tien uur per week en een opbrengst van circa 2/3 van het minimumloon' (C.Bruijsten, 2011).

Belanghebbende neemt deel aan het economische verkeer met het bedrijf. De omzet van het bedrijf heeft in de jaren 1982 – 1988 gemiddeld 9100 verlies gelden per jaar. Is hier voldoende sprake van een bron van inkomen? Ondanks een kleine winst in 1989, oordeelt het hof dat het boerenbedrijfje geen bron van inkomen vormt. (HR ,23 oktober 1968)

3.3 Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?

Stille reserves (meerwaarde) in een onderneming is het verschil tussen de boekwaarde van een bedrijfsmiddel en de werkelijke waarde. De stille reserves in de landbouw komen voornamelijk voor in grond, productierechten, gebouwen, installaties en machines.

In de uitspraak in de rechtbank in 's-Gravenhage op 8 mei 2006 is een casus aan de orde geweest waarin aan de orde kwam dat een deel van de onderneming gestaakt werd. De jaarlijkse exploitatieresultaten van de onderneming van het overgebleven deel zijn blijvend negatief. Voor de vraag of het overgebleven deel wel een bron van inkomen heeft wordt bepaald naar de stille reserves die nog in de boekwaarde van de bedrijfsmiddelen zitten. In dit geval tellen de stille reserves die in de bollenkraam zitten wel mee voor de beantwoording van de bron-vraag.

Stille reserves tellen echter niet altijd mee voor de beantwoording van de bron-vraag. Dit blijkt uit een uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 18 juni 2018. De rechtbank heeft een beroep op dit arrest verworpen aangezien deze stille reserves een andere vorm hebben dan hierboven beschreven. De rechtbank acht het namelijk ongewenst dat de waardeontwikkeling van landbouwgrond onzeker is en die geen verband houdt met de winstverwachting van de onderneming. Dit kan leiden dat er uiteindelijk niet voldaan wordt aan de bron-vraag.

Uit het arrest van de bollenkraam mochten de stille reserves meegenomen worden maar op landbouwgrond niet. Mogelijk verschil tussen vaste en vlottende activa? Waaruit blijkt dat de stille reserves wel of niet toerekenbaar zijn aan de bron-vraag.

Hieronder verschillende uitspraken:

De waardestijging van de landbouwgronden mag niet meetellen bij de beoordeling van de bron-vraag oordeelt de rechtbank (HR 23 oktober 1968, NJ). Ook al leveren de stille reserves liquidatiewinst op als gevolg van de stille reserves, mag die niet meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag (HR 18 juni 2018, VN). In de betreffende zaak van 18 juni 2018 is ook steun gevonden bij een uitspraak van 10 juli 2015. 'In die zaak was sprake van het herwaarderen van landbouwgronden op de waarde in het economische verkeer (WEVAB) en van het op die manier maken van een (onder de landbouwvrijstelling vallende) jaarlijkse boekwinst op de stille reserves. Die handelwijze achtte de Hoge Raad in strijd met de regels van goed koopmansgebruik, omdat deze in strijd werd geacht met de regeling van de landbouwvrijstelling in artikel 3.12 van de Wet IB 2001. Daarbij overwoog de Hoge Raad dat die regeling uitgaat van realisatie van de waardeverandering bij vervreemding of onttrekking, terwijl het stelsel van jaarlijkse waardering op de WEVAB tot een andere uitkomst kan leiden. Het oordeel van de Hoge Raad impliceert dat de stille reserves op landbouwgronden die niet zichtbaar zijn gemaakt in een boekwinst, zoals in dit geval, al helemaal niet kunnen meetellen voor de bepaling van de bron-vraag.' Naar het oordeel van de rechtbank kunnen deze stille

reserves daarom ook niet meetellen bij de beoordeling van de bronvraag' (HR 10 juli 2015, BNB 2015/180, ECLI:NL:HR:2015:1780, 2015).

In de wet noch rechtspraak zijn geen resultaten gevonden over stille reserves in verband staande met de term 'kapitaal en arbeid'. Ook de nog niet beschreven bedrijfsmiddelen waar een meerwaarde in zit zijn geen resultaten van.

Bij het staken van de onderneming komen de stille reserves en goodwill vrij. Of te wel de verschillen tussen de fiscale boekwaarde en de overdrachtprijzen of de waarde in het economische verkeer. Volgens art 3.8 Wet IB 2001 valt de stakingswinst onder de totaalwinst. Het is namelijk voordeel wat uit de onderneming wordt verkregen. De verschillen tussen de fiscale boekwaarde en de overdrachtprijzen zijn van toepassing op alle bedrijfsmiddelen. (Vakstudie 02 IB 2001 , 2019)

Bij stakingswinst tellen alle soorten bedrijfsmiddelen mee. Eerder in dit hoofdstuk valt te lezen dat, bij de beantwoording van de bron-vraag, de stille reserve op landbouwgrond niet mee tellen. Ondanks dat bij staking winst ontstaat uit de stille reserves, mogen ze niet meegenomen worden bij beantwoording voor de bron-vraag. 'De Rechtbank acht het ongewenst dat een onzekere waardeontwikkeling (van de landbouwgrond) die geen verband houdt met de winstverwachtingen van de onderneming kunnen leiden tot wel of geen bron.' (Vakstudie 02 IB 2001 , 2019).

4. Discussie

De doelstelling van het onderzoek is om voor agrarische ondernemers duidelijkheid te geven over de volgende hoofdvraag: *“Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector”* Wanneer heb je als agrarisch ondernemen nog een bron van inkomen, wanneer niet meer en wat moet je afrekenen met de belastingdienst? De vraag komt voort uit de grote groep afbouwende agrarisch ondernemers waarbij discutabel is of er nog wel sprake is van een onderneming. In dit hoofdstuk zullen zowel de resultaten als de onderzoeksmethode ter discussie gesteld worden.

4.1 Discussie van de resultaten

De resultaten die zijn beschreven in hoofdstuk drie worden ter discussie gesteld. De deelvragen zullen per stuk worden behandeld.

1. Wanneer ben je conform de Wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?

Afbouwende ondernemers zijn veelal nog wel ondernemer maar er bestaat twijfel over de bron van inkomen van de onderneming. Wanneer je conform de Wet IB een ondernemer bent is vastgelegd in de Wet IB 2001 artikel 3.4 namelijk: “de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming”.

Uit hoofdstuk één bleek dat er onduidelijkheid kan ontstaan wanneer activiteiten zich binnen de economische sfeer of hobby- of familiesfeer afspelen. Wanneer de activiteiten niet in de economische sfeer vallen is er geen sprake van een onderneming en dus ook geen ondernemer. Uit de resultaten blijkt dat hier geen duidelijk antwoord op te vinden is en dit afhangt van factoren die benoemd worden in deelvraag twee.

2. Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch)

Een onderneming moet, zoals beschreven is in hoofdstuk drie, voldoen aan vier voorwaarden. In de agrarische sector worden aan die eerste drie voorwaarden normaliter eenvoudig voldaan. Uit de resultaten blijkt dat er twijfel ontstaat bij een onderneming, waarbij het de vraag is of in de toekomst de onderneming een positieve opbrengst op kan leveren. Indien een onderneming winst maakt, is die twijfel niet aan de orde en heeft de onderneming een bron van inkomen. Voor afbouwende ondernemers is dus van belang winst te maken zodat geen twijfel kan bestaan over de beantwoording van de bron-vraag.

De factoren die invloed hebben op de beantwoording van de bron-vraag blijken uiteenlopend te zijn. De beantwoording van de bron-vraag is in sommige gevallen ingewikkeld omdat geen enkele onderneming hetzelfde is. Een onderneming die hogere kosten heeft dan omzet (verlies) heeft wellicht geen bron van inkomen. Dit verlies is gebaseerd op de exploitatiewinst van de onderneming en niet op de totaal winst. Voor de bron-vraag is van belang wat de reden van het verlies is. En is de reden van het verlies aan het ondernemerschap toe te rekenen van de ondernemer of ligt de oorzaak buiten de onderneming?

Factoren die invloed hebben op de beantwoording van de bron-vraag die buiten de onderneming liggen zijn in de agrarische sector eenvoudig te beoordelen. Indien er verlies geleden wordt, en dit ook bij andere ondernemingen in de sector het geval is, kan de oorzaak liggen bij factoren zoals klimaat en marktwerking of andere bijzondere omstandigheden zoals dierziekte. Deze factoren wegen mee en daarbij wordt de bron-vraag beantwoord en zodoende is er een bron van inkomen. Dit is ook te verantwoorden want in de toekomst is normaliter winst te verwachten.

Een onderneming die verlies maakt en waarbij de oorzaak niet buiten de onderneming ligt moet er verder onderzocht worden wat de oorzaak is. Het belangrijkste hierbij is dat er toekomstperspectief is.

Door de vergrijzing in de landbouw, zoals beschreven in de inleiding, zijn er ondernemingen die afbouwen. De factoren die beschreven zijn in hoofdstuk drie hebben invloed op de bron-vraag. Door de uiteenlopende oorzaken van verlies moeten de factoren ter discussie gesteld worden.

Is een ondernemer op leeftijd (65+) die verlies maakt nog een ondernemer? Dat hangt niet alleen van de leeftijd af. De leeftijd is geen criterium wanneer je wel of geen bron van inkomen hebt, het is alleen een factor. In rechtspraak wordt de factor leeftijd wel meegenomen aangezien een ondernemer op leeftijd mogelijk andere plannen heeft met de onderneming dan een jonge ondernemer (35-). Ook zal de gezondheidstoestand van de ondernemer een rol kunnen spelen in combinatie met de leeftijd. Belangrijk is de verwachting of in de toekomst winst behaald kan worden. Zijn er bijvoorbeeld investeringsplannen die invloed hebben op de winst. De gezondheidstoestand kan bepalend zijn als verlies optreedt met als reden dat de ondernemer tijdelijk beperkt is in zijn werkzaamheden door gezondheidsredenen. Een ondernemer in de afbouwende fase die verlies maakt wordt dus ook beoordeeld op het toekomstperspectief die de onderneming heeft. Een verklaring hiervoor is dat een ondernemer op leeftijd in de toekomst waarschijnlijk geen grote investeringen gaat doen, tenzij er een opvolger is. Uit rechtspraak volgt kennelijk ook dat twee ondernemers (80+), ondernemer kunnen zijn ondanks de hoge leeftijd. De inspecteurs vinden dit hoogstens opmerkelijk maar konden uiteindelijk geen gegronde redenen vinden dat er geen sprake was van een onderneming.

De factor productie (omvang) weegt mee bij de beantwoording van de bron-vraag. De omvang is vergelijkbaar met de factor leeftijd. Dit komt doordat een onderneming die een kleine omvang heeft minder toekomst perspectief heeft. Precieze grenzen zijn echter nooit aangegeven dus er kan gesteld worden dat de omvang van een onderneming wel invloed heeft maar geen richtlijn aangegeven kan worden.

De factor stille reserves, blijkt uit de resultaten, heeft een duidelijke afbakening. Op landbouwgrond mogen de stille reserves niet meegenomen bij de beoordeling van een bron van inkomen. Hierover is veel discussie ontstaan aangezien bij verkoop mogelijk winst gemaakt wordt. Het standpunt dat de Hoge Raad aanneemt dat blijkt uit de resultaten is dat de waardeontwikkeling van de stille reserves enigszins stabiel moet zijn. In volgend hoofdstuk wordt hier verder op ingegaan.

3. Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?

De stille reserves in een onderneming is een aandachtspunt in de agrarische sector. De stille reserves in productiemiddelen van ondernemingen vallen, als die vrij komen bij verkoop, onder boekwinst. Zoals beschreven in het begin van dit rapport valt dat onder de totaalwinst. Over die totaalwinst moet uiteindelijk belasting betaald worden.

Maar als de productiemiddelen niet verkocht worden, vallen de stille reserves ook niet vrij en wordt er geen boekwinst gemaakt. Echter zorgen de stille reserves er (bij realisering) in de toekomst dan wel voor dat er winst wordt gemaakt. Uit resultaten blijkt dat in een uitspraak van 8 mei 2006 stille reserves op bloembollen (vlottende activa) meegenomen mag worden bij de beantwoording van de bron-vraag. Daarentegen bleek dat de stille reserves die in landbouwgrond niet meegenomen mogen worden.

Het beschreven arrest in de resultaten over de herwaardering van de landbouwgrond raakt echter andere vlakken. In die zaak gaat het over de toepassing van de landbouwwijstelling op stille reserves die ontstonden door dat de grond geherwaardeerd werd. De Hoge Raad besliste daarin dat dit in strijd is met goedkoopmansgebruik en de landbouwwijstelling alleen van toepassing is op daadwerkelijk gerealiseerde winst. Dit is enigszins logisch aangezien je in de toekomst niet weet wat de verkoopwaarde is.

Uit bovenstaande blijkt dus dat over de stille reserves uiteindelijk wel afgerekend moet worden, maar niet in alle gevallen meegenomen mogen worden voor de beantwoording van de bron-vraag. Kritisch kijkend naar de hierboven geformuleerde zin is het bijzonder te noemen dat de stille reserves niet in alle gevallen mee wegen bij de beantwoording van de bron. Enkele productiemiddelen worden gedurende de levensduur afgeschreven, deze afschrijvingen drukken de winst. Blijkt dat bij verkoop het productiemiddel een meerwaarde heeft moet dat bij de winst opgeteld worden. Dit vergeleken met de afbouwende ondernemer die in het verleden ook veel afgeschreven heeft maar waar wellicht meerwaarde in de productiemiddelen zit gaat in de toekomst eventueel winst maken. Deze winst is redelijkerwijs in te schatten op basis van WOZ en overige waarderingsnormen. Hieruit kan geconcludeerd worden dat in principe de meerwaarde meegenomen moet worden bij de beoordeling, als er in de toekomst winst te verwachten is. Accepterende dat de niet afschrijfbaar productiemiddelen buitenbeschouwing gelaten worden. Uit de jurisprudentie blijkt dat het niet af te schrijven productiemiddel landbouwgrond niet meegenomen mag worden omdat frictie ontstaat met de landbouwwijstelling.

Een mogelijke andere verklaring die niet uit de literatuur noch rechtspraak gehaald kan worden is dat de stille reserves die in de landbouwgrond zitten niet voldoen aan de voorwaarde 'organisatie van kapitaal en arbeid'. Stille reserves uit landbouwgrond zijn namelijk ontstaan uit marktontwikkeling en niet uit arbeid.

4.2 Discussie over de gebruikte methode

Het onderzoek is voornamelijk gelopen zoals gepland. Het vooronderzoek is ingeleverd voor de deadline en het verdere onderzoek is tevens ingeleverd voor de deadline. Het literatuuronderzoek is goed verlopen en ook zoals verspeld. Het literatuuronderzoek verliep zodanig dat er gekozen is om geen interviews te houden met experts. Dit komt mede doordat er in de literatuur al veel informatie van expert aangehaald is. Ook geven de geïnterviewden een bepaalde richting aan die de onderzoeker dan zou gaan volgen. Hierdoor zou de betrouwbaarheid van het onderzoek verminderen en daarom is ervoor gekozen om daarvan af te zien. De interviews hadden beter in het begin van het onderzoek gekund. De functie van de interviews geeft dan een extra hulp bij de verdieping in het onderwerp.

De betrouwbaarheid van de gevonden informatie uit de literatuur is goed. De bronnen die gebruikt zijn, zijn allemaal veelgebruikte bronnen in het fiscale vakgebied. De resultaten die gevonden zijn liggen tevens in lijn met de informatie die beschreven is in de inleiding.

Het onderzoeken van de literatuur ging goed, mede door het duidelijke zoekplan en zoektermen. Ook is het contact met de begeleiders van Flynth goed gelopen en er was goede ondersteuning met het zoeken van de literatuur. Een nadeel van het onderzoek is de tijdplanning. De gemiddelde tijdsbesteding aan het onderzoek is circa 15 uur per week. Deze tijdplanning leverde een onderzoek op wat langer duurde en waar elke week opnieuw in verdiept diende te worden, dit had beter gekund. Effectiever was het geweest om de scriptie in 2 maanden te typen zodat de student minder tijd nodig was om zich in te lezen.

5. Conclusie & Aanbevelingen

De doelstelling van het onderzoek is om voor agrarische ondernemers duidelijkheid te geven over de volgende hoofdvraag: *“Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector”* Wanneer heb je als agrarisch ondernemen nog een bron van inkomen, wanneer niet meer en wat moet je afrekenen met de belastingdienst? De vraag komt voort uit de grote groep afbouwende agrarisch ondernemers waarbij discutabel is of er nog wel sprake is van een onderneming. In dit hoofdstuk zullen zowel de resultaten als de onderzoeksmethode ter discussie gesteld worden.

5.1 Conclusie

De conclusie wordt per deelvraag beschreven welke tot slot een gezamenlijk antwoord geven op de hoofdvraag.

1. Wanneer ben je conform de Wet IB een ondernemer binnen de agrarische sector?

Een ondernemer moet ‘de belastingplichtige’ zijn voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks verbonden is voor de verbintenissen van die onderneming. Dit betekent dat de ondernemer een natuurlijk persoon moet zijn waarvoor de risico toerekenbaar zijn. De belastingplichtige moet verbonden zijn en verantwoordelijk zijn van de schulden van de onderneming.

2. Welke factoren wegen mee bij de beantwoording van de bron vraag? (Agrarisch)

Onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarbij deelname aan het economisch verkeer winst beoogd wordt en te verwachten is. Het ‘winst te verwachten’ bij de beoordeling van de bron-vraag is het lastigste onderdeel. De factoren die invloed op ‘het verwachten van winst’ kunnen binnen de onderneming liggen en buiten de onderneming. Indien de factor buiten de onderneming ligt en meerdere ondernemingen in die sector verlies maken, dan is veelal nog wel sprake van een bron van inkomen. Dat kunnen factoren zijn als klimaat, markt en andere bijzondere omstandigheden zoals dierziekte waardoor meerdere ondernemingen geen winst inkomen kunnen creëren.

Bij factoren welke intern de onderneming liggen dient er gekeken te worden naar de winstverwachting. Factoren die daar invloed op kunnen hebben zijn de leeftijd van een ondernemer, productie (omvang), gezondheid van een ondernemer en stille reserves van een onderneming. Bij de uiteindelijke beantwoording van de bron-vraag gaat het om een gecombineerd beeld van alle factoren. Voor afbouwende ondernemers is van belang dat er in de toekomst winst te verwachten is en dat de onderneming zodoende nog genoeg toekomstperspectief heeft.

3. Mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen (en van een onderneming) de stille reserves meegenomen worden?

Een duidelijk antwoord op deze vraag is niet met ja of nee te beantwoorden. Dit hangt van verschillende factoren af zoals beschreven in voorgaande hoofdstukken. De Hoge

Raad is duidelijk met de landbouwgrond. De reden hiervan is dat de waardeontwikkelingen onzekere is en frictie is met de landbouwwijziging. Ook al is in de toekomst boekwinst te behalen, mag deze winst niet meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag.

De stille reserves die in de zaak van de bloembollenkraam naar voren kwamen mochten wel meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag. Dus mag bij de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen de stille reserves meegenomen worden hangt af van het soort productiemiddel. Uit de wet noch rechtspraak blijkt niet dat productiemiddelen waarop in het verleden afgeschreven is wel of niet meegenomen mag worden bij de beantwoording van de bron-vraag. Concluderend aan de hand van de resultaten kan de meerwaarde van de afschrijfbaar productiemiddelen in principe mee genomen worden bij beantwoording van de bron-vraag.

Wanneer is er voor een ondernemer in de afbouwende fase geen sprake meer van een bron van inkomen voor de Wet IB binnen de agrarische sector?

Het antwoord op de hoofdvraag komt voort uit bovenstaande antwoorden op de deelvragen. Een ondernemer in de agrarische sector heeft geen bron van inkomen meer als er verlies wordt gemaakt en in de toekomst ook geen exploitatiewinst te verwachten is. De winstverwachting in de toekomst is afhankelijk van verschillende factoren waar uiteindelijk naar gekeken wordt. Deze factoren geven een duidelijk beeld waar aan de onderneming gespiegeld kan worden, het grijze gebied daargelaten. De factor van de stille reserves is de onduidelijkste factor die invloed heeft op de bron-vraag. De stille reserves die in de landbouwgrond zitten mogen niet meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag. De overige stille reserves kunnen op basis van gedane uitspraken en wetten meegenomen worden bij de beantwoording van de bron-vraag. De inspecteur van de belastingdienst is hier echter wel kritisch op.

5.2 Aanbeveling

De aanbeveling komen voort uit de resultaten en conclusies. De aanbeveling heeft betrekking op wanneer er nog sprake is van een bron van inkomen.

Een eerste aanbeveling is om proberen winstgevend te blijven. Winstgevend te blijven kan door middel van een geleidelijke afbouw van de onderneming. Winstgevendheid zorgt een winstverwachting in de toekomst. Wanneer winstgevendheid niet lukt moet de onderneming enige mate toekomstperspectief houden. Dit toekomstperspectief kan zitten in het hebben van een mogelijke opvolger of de vitaliteit van de ondernemer en onderneming. Ook kan een ondernemer een samenwerkingsverband met een jongere ondernemer of eigen onderneming aangaan.

Een vervolgonderzoek kan betrekking hebben op de groep afbouwende ondernemers die niet meer voldoen aan de beschreven criteriums in dit rapport. Hierbij kan in gegaan worden op wat de best afreken methode is. Wat zijn de mogelijkheden bij het staken van een onderneming en op welke manier is het voor een ondernemer fiscaal het aantrekkelijkst.

Bibliografie

- art 3.12 lid 2 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art 3.6 *Wet IB*. (2001). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art 3.8 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01>
- art 3.91 lid 1 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01/#Hoofdstuk3_Afdeling3.4_Paragraaf3.4.3
- art 3.92 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01/#Hoofdstuk3_Afdeling3.4_Paragraaf3.4.3
- art. 3.12 lid 1 *wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art. 3.4 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 25, 2019, van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art. 3.5 *Wet IB*. (2001). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art. 3.67 lid 1 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op maart 5, 2019, van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01#Hoofdstuk3>
- art. 3.90 *Wet IB*. (2001). Opgeroepen op februari 26, 2019, van https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01/#Hoofdstuk3_Afdeling3.4
- Belastingdienst. (2019, mei 14). *Goedkoopmansgebruik*. Opgehaald van Belastingdienst : https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/goed_koopmansgebruik
- Belastingdienst. (2017, januari 31). *Wanneer ben u ondernemer voor de inkomstenbelasting*. Opgeroepen op februari 26, 2019, van Belastingdienst: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/wanneer_bent_u_ondernemer_voor_de_inkomstenbelasting/wanneer_bent_u_ondernemer_voor_de_inkomstenbelasting
- Belastingdienst. (2019). *Aangifte inkomsten belasting voor ondernemers*. Opgeroepen op februari 26, 2019, van <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/>

C.Bruijsten. (2011). De Wet inkomstenbelasting 2001 (Fiscale geschriften) . In R. Niessen. Den Haag : Sdu Uitgevers .

Doedens, H. (1967). Voordeel verwachten, voordeel beogen. *Smeets-bundel*, pp. 118-119.

Eijk, P. v. (2018, December 21). *BoerenBusiness*. Opgehaald van <https://www.boerenbusiness.nl/opinies/piet-van-der-eijk/opinie/10880870/steeds-meer-stoppende-boeren>

Essers, P., & van Kempen, M. (2018). *Cursus Belastingrecht (inkomstenbelasting)*.

Freudenthal, R. (2002). *Resultaat uit overige werkzaamheden* . Deventer : Kluwer.

Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2014, Vakstudie Nieuws. (2014).
ECLI:NL:GHARL:2014:415.

Hoogeveen, in: *Cursus Belastingrecht IB 1.0.1.A*. (2019).

HR 10 juli 2015, BNB 2015/180, *ECLI:NL:HR:2015:1780*. (2015).

HR 11 februari 2008, *ECLI:NL:RBBRE:2008:BC5427*. (2008). In *Vakstudie Nieuws* .

HR 14 juli 2006, *Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak*. (2006).
ECLI:NL:PHR:2006:AV0846.

HR 14 november 2014, *ECLI:NL:HR:2014:3209*. (2014).

HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6821. (2005).

HR 17 april 1991, BNB 1991/153. (1991).

HR 18 juni 2018, AWB - 16 _ 4298, ECLI:NL:RBGEL:2018:2864, V-N 2018/56.21.5. (2018).

HR 21 april 1993, BNB 1993/185. (1993).

HR 21 mei 1958, BNB 1958/212. (1958).

HR 22 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4433. (1972). Opgehaald van Nederlands Jurisprudentie (NJ).

HR 23 oktober 1968, ECLI:NL:HR:1968:AX5383. (1968).

HR 23 oktober 1991, BNB 1991/358. (1991).

Hr 24 januari 2019, *ECLI:NL:RBNNE:2019:422* . (2019). *Redactie Vakstudie Nieuws* .

HR 24 juni 2011, BNB2011/246. (2011).

HR 26 november 1930, B. 4857 paragraaf 7.2.2. (1930).

HR 28 september 1983, BNB 1984/72. (1983).

HR 29 januari 2019, *ECLI:NL:RBNNE:2019:421*. (2019). *V-N vandaag 2019/315*.

HR 3 april 2008, ECLI:NL:RBHAA:2008:BC9634. (2008). In *Vakstudie Nieuws* .

HR 3 juni 1970, BNB 1970/155. (sd). In ECLI:NL:HR:1970:AX5180.

HR 4 mei 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0662. (2012).

HR 8 december 2006, Beslissingen Nederlands Belastingrechtspreek. (2006).
Opgehaald van ECLI:NL:PHR:2006:AW2207, m.nt. J.W. Zwemmer.

HR 8 mei 2006, ECLI:NL:RBSGR:2006:AY4335. (2006).

J.P. boer in: Vakstudie Nieuws IB art 3.2 Aant 5.4. (2012).

JuridischeWoorden.nl. (2019, maart 19). *JuridischeWoorden*. Opgehaald van
<http://www.juridischewoorden.nl/juridische-betekenis.php?titel=onderneming>

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 98, V-N BP21/1.7, p. 212. (1999).

Navigator . (2011). *Bron van inkomen onderneming voordeelsverwachting situatie in het desbetreffende jaar is in beginsel beslissend* . Opgehaald van
https://www.navigator.nl/document/idfo49aofb7af94feeab3c6c5c4758eb01/ecli-nl-hr-2011-bp5707-bnb-2011246-bron-van-inkomen-onderneming-voordeelsverwachting-situatie-in-het-desbetreffende-jaar-is-in-beginsel-beslissend-maar-feiten-en-om?ctx=WKNL_CSL_17

Niessen , P. (2009). *De Wet inkomstenbelasting 2001* . SDU uitgevers .

Redactie Vakstudie Nieuws. (2001). *HR 8 juli 2011, nr 09/04401*.

Rozendal, A. (2018, 12 10). Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting. *tehe Fiscaal* .

'staking', v. k. (2019).

The Hoogwout . (2018). Overdracht van de onderneming . *FiscaalPlus Adviesdossiers* .

Tigelaar-Klootwijk, Y. (2001). *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen*. Opgehaald van
FM nr. 141 (kluwer 2013 dissertatie).

Vakstudie 02 IB 2001 . (2019). Aant. 31.2 Winst behaald met het staken en winst behaald bij het staken .

Vakstudie 02 IB 2001 . (2019). Aant. 5.1.3 Bij vraag of er nog steeds een bron is, rekening houden met de fiscale stille reserves .

Vakstudie 02 IB 2001. (2019). Aant. 31.3 Stakingswinst behoort tot de 'winst' van art. 3.8 .

van Kempen in: *Cursus Belastingrecht IB 3.2.3.A.b1.* (2019).

van Kempen in: *Curus Belastingrecht IB 3.2.3.A.c2.* (2019).

van Lint, A. (2001). *Hoe effectief is het verbondensheids criterium van art 3.4 Wet IB 2001?* . Opgehaald van WFR 2014-490.

Wiersma, B. (2018, oktober 7). *oude man*. Opgehaald van 50plusnederland:
<https://50plusnederland.nl/oma-weet-raad-2-o-wd-40-is-echt-overal-goed-voor/oude-man/>

Volter Kluwer. (2019). Opgehaald van <https://www.navigator.nl/home>

Bijlagen

Bijlage I checklist schriftelijk rapporteren

Checklist Schriftelijk Rapporteren

Naam: **Marcel Hemstede**

Klas: **4 DVO**

Datum: **11 juni 2019**

Titel verslag/rapport:

Nadat jij je verslag/rapport hebt gecontroleerd met behulp van deze checklist, voeg je deze toe als bijlage. Zonder de ingewide checklist vindt er geen beoordeling plaats. De assessor controleert met deze checklist je rapport/verslag. De beoordelingscriteria die met een * zijn aangegeven, zijn de zogenaamde 'killing points'. Indien de assessor meer dan vijf 'killing points' heeft aangekruist, dien je het rapport/verslag op alle onvoldoende onderdelen te verbeteren. Voor de herbeoordeling moet je ook de oude versie inleveren. In het afstudeerwerkstuk zijn geen 'killing points' toegestaan! **AANVINKEN WAT NIET IN ORDE IS!**

1. Het taalgebruik:

- ☐ Bevat niet meer dan drie grammaticale, spel- en typefouten per duizend woorden*
- Bij meer dan drie fouten per duizend woorden is het rapport/verslag afgekeurd!**
- ☐ Heeft een adequate interpunctie*
- ☐ Is afgestemd op de gekozen doelgroep (juiste stijl)*
- ☐ Laat een zakelijke en actieve schrijfstijl zien*
- ☐ Bevat geen persoonlijke voornaamwoorden*

2. Het rapport/verslag:

- ☐ Is ingebonden (hard copy)*
- ☐ Is vrij van plagiaat* (zie onderwijsexamenregeling)

3. De omslag:

- ☐ Bevat de titel
- ☐ Vermeldt de auteur(s)

4. De titelpagina/het titelblad:

- ☐ Heeft een specifieke titel*
- ☐ Vermeldt de auteur(s)*
- ☐ Vermeldt de plaats en de datum*
- ☐ Vermeldt de opdrachtgever(s)*

5. Het voorwoord:

- ☐ Bevat de persoonlijke aanleiding tot het schrijven van het rapport/verslag
- ☐ Bevat persoonlijke bedankjes (persoonlijke voornaamwoorden toegestaan)

6. De inhoudsopgave:

- ☐ Vermeldt alle genummerde onderdelen van het rapport/verslag*
- ☐ Vermeldt de samenvatting en de bijlage(n)
- ☐ Is overzichtelijk
- ☐ Heeft een correcte paginaverwijzing

7. De samenvatting:

- ☐ Is een verkorte versie van het gehele rapport/verslag
- ☐ Bevat conclusies
- ☐ Bevat geen persoonlijke mening
- ☐ Is gestructureerd
- ☐ Is zakelijk geschreven
- ☐ Staat direct na de inhoudsopgave

8. De inleiding (toelichting op intranet):

- ☐ Is hoofdstuk 1*
- ☐ Beschrijft het grotere kader en aanleiding
- ☐ Beschrijft inhoudelijke achtergrondinformatie*
- ☐ Formuleert het probleem/de onderzoeksvraag*
- ☐ Vermeldt het doel*
- ☐ Bevat een leeswijzer voor het rapport/verslag*

9. Materiaal en methode:

- ☐ Beschrijft de gevolgde onderzoeksmethode
- ☐ Past bij de onderzoeksvraag/vragen*
- ☐ Beschrijft de variabelen/eenheden
- ☐ Beschrijft de methode van data-analyse

10. De (opmaak van de) kern:

- ☐ Bestaat uit genummerde hoofdstukken en (sub)paragrafen (maximaal drie niveaus)*
- ☐ Deze zijn verschillend in opmaak*
- ☐ De hoofdstukken en (sub)paragrafen hebben een passende titel
- ☐ Een hoofdstuk bestaat ten minste één pagina
- ☐ Een nieuw hoofdstuk begint op een nieuwe pagina
- ☐ De zinnen lopen door (geen 'enter' binnen een alinea gebruiken)
- ☐ De figuren zijn (door)genummerd en hebben een passende titel (onder de figuur)*
- ☐ De tabellen zijn (door) genummerd en hebben een passende titel (boven de tabel)*
- ☐ Tabellen en figuren zijn zelfstandig te begrijpen
- ☐ In de tekst zijn er verwijzingen naar figuren en/of tabellen*
- ☐ De tekst bevat verwijzing naar de desbetreffende bijlage(n)
- ☐ De tekst is ook zonder verwijzingen te begrijpen
- ☐ De pagina's zijn genummerd*

11. De discussie:

- ☐ Bevat een vergelijking met relevante literatuur
- ☐ Geeft de valide argumentatie weer
- ☐ Evalueert de gebruikte onderzoeksmethode
- ☐ Bevat een kritische reflectie op de eigen bevindingen (zie toelichting op intranet)

12. De conclusies en aanbevelingen:

- ☐ De conclusies zijn gebaseerd op relevante feiten
- ☐ De aanbevelingen zijn gebaseerd op relevante feiten
- ☐ Bevatten geen nieuwe informatie*

13. De bronvermelding:

- ☐ In de tekst is conform de geldende APA-normen* (zie toelichting op intranet)

14. De literatuurlijst:

- ☐ Is opgesteld conform de geldende APA-normen* (zie toelichting op intranet)

15. De bijlagen:

- ☐ Zijn genummerd
- ☐ Zijn voorzien van een passende titel
- ☐ Bevatten geen eigen analyse