

Evaluatie van de landbouwregeling in de omzetbelasting

Dirk Albregtse
Gabe Venema
Piet Oerlemans
Hennie van der Veen
Peter Kavelaars

Projectcode 30793

November 2007

Rapport 6.07.23

LEI, Den Haag

Het LEI beweegt zich op een breed terrein van onderzoek dat in diverse domeinen kan worden opgedeeld. Dit rapport valt binnen het domein:

- Wettelijke en dienstverlenende taken
- Bedrijfsontwikkeling en concurrentiepositie
- Natuurlijke hulpbronnen en milieu
- Ruimte en Economie
- Ketens
- Beleid
- Gamma, instituties, mens en beleving
- Modellen en Data

Evaluatie van de landbouwregeling in de omzetbelasting
D.A. Albrechtse, G.S. Venema, P.Oerlemans, H.B. van der Veen en P. Kavelaars
Den Haag, LEI, 2007
Rapport 6.07.23 ; ISBN 10: 90-8615; ISBN-13: ; Prijs € (inclusief 6% btw)
51 p., fig., tab., bijl.

In artikel 27 Wet OB 1968 is de landbouwregeling uitgewerkt. Landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers zijn over prestaties genoemd in dit artikel geen omzetbelasting verschuldigd, maar hebben ook geen recht op aftrek van voorbelasting. De ondernemer kan opteren om in de heffing van de omzetbelasting te worden betrokken als een normale ondernemer. In deze evaluatie wordt onderzocht of de landbouwregeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het bereiken van de geformuleerde doelstelling. Daarnaast wordt aandacht besteed aan de neveneffecten van de regeling.

The agriculture scheme was defined in article 27 of the Turnover Tax Act 1968. According to the provisions of this article, farmers, cattle farmers, horticulturalists and foresters are not subject to turnover tax on their performance, nor are they entitled to deduction of input tax. With regard to turnover tax, the entrepreneur can opt to be considered a normal entrepreneur. This evaluation looks into whether the agriculture scheme achieves the formulated goal effectively and efficiently. Additionally, it studies the other effects of the regulation.

Bestellingen:
Telefoon: 070-3358330
Telefax: 070-3615624
E-mail: publicatie.lei@wur.nl

Informatie:
Telefoon: 070-3358330
Telefax: 070-3615624
E-mail: informatie.lei@wur.nl

© LEI, 2007

Vermenigvuldiging of overname van gegevens:

- toegestaan mits met duidelijke bronvermelding
- niet toegestaan



Op al onze onderzoeksopdrachten zijn de Algemene Voorwaarden van de Dienst Landbouwkundig Onderzoek (DLO-NL) van toepassing. Deze zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel Midden-Gelderland te Arnhem.

Inhoud

	Blz.
Woord vooraf	7
Samenvatting	9
Summary	13
1. Inleiding	17
1.1 Aanleiding en doelstelling	17
1.2 Probleemstelling	17
1.3 Afbakening	18
1.4 Werkwijze	18
1.5 Opzet rapportage	19
2. Geschiedenis en huidige wetgeving	20
2.1 Inleiding	20
2.2 Geschiedenis	20
2.3 De huidige wetgeving	21
3. Doelbereik	26
3.1 Inleiding	26
3.2 Relevantie van de doelstellingen	26
3.3 Gebruik van de btw-landbouwregeling	27
3.4 Budgettair belang overheid	34
3.5 Toekomstig gebruik	35
4. Doeltreffendheid	36
4.1 Inleiding	36
4.2 Bijhouden van een btw-administratie	36
4.3 Werkt de landbouwregeling neutraal	37
5. Doelmatigheid en neveneffecten	39
5.1 Inleiding	39
5.2 Uitvoeringskosten	39
5.3 Is er sprake van neveneffecten	40

	Blz.
6. Alternatieven	43
6.1 Inleiding	43
6.2 Afschaffing landbouwregeling	43
6.3 Aanpassing landbouwregeling	44
7. Conclusies en aanbevelingen	45
7.1 Conclusies	45
7.2 Aanbevelingen	46
Literatuur	47
Bijlagen	
1. Overzicht van geïnterviewde experts	49
2. Nadere kwantificering gebruik landbouwregeling	50

Woord vooraf

In de Miljoenennota 2006 is aangegeven dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. In dit rapport wordt de btw-landbouwregeling geëvalueerd. Landbouwers die onder de landbouwregeling vallen hoeven geen btw-administratie te voeren en ter zake van de door hen geleverde prestaties geen factuur uit te reiken. Naast deze evaluatie zijn ook de landbouwvrijstelling en een aantal vrijstellingen in de overdrachtsbelasting geëvalueerd. Hierover wordt in aparte publicaties gerapporteerd.

Het onderzoek is uitgevoerd in opdracht van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en is uitgevoerd door Hennie van der Veen en Gabe Venema van het LEI en door Dirk Albregtse, Peter Kavelaars en Piet Oerlemans van de EUR. De begeleiding van het onderzoek was in handen van Sjaak Janssen (EUR), Jacques Urselmann, Peter van de Weegh en Jan Willem de Vries (ministerie van LNV), en Bjorn Rappange, Edmond Stassen en Wim van Tol (ministerie van Financiën).

Ook willen wij de volgende experts danken voor hun bijdrage: Ben Groenen en Bert van den Kerkhof (ABAB), Harm Jan de Boer (Alfa Accountants Wageningen), Tonko Keizer (NAU), Ed Izeren (WEA) en Peter Ceelen (Gibo-groep).

Dr. J.C. Blom
Algemeen directeur LEI

Samenvatting

Btw-landbouwregeling

Landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers zijn over de prestaties genoemd in artikel 27 lid 1 Wet OB 1968 geen omzetbelasting (btw) verschuldigd, maar hebben daartegenover geen recht op aftrek van voorbelasting. De landbouwers die onder de landbouwregeling vallen, hoeven geen administratie te voeren en ter zake van de door hen geleverde prestaties geen factuur uit te reiken. De afnemers van deze landbouwers die onder de landbouwregeling vallen, kunnen 5,1% (huidige tarief) van het bedrag dat aan hen door deze landbouwers in rekening is gebracht, als voorbelasting in aftrek brengen. De landbouwer kan opteren om in de heffing van de omzetbelasting te worden betrokken als een normale ondernemer.

Gebruik van de regeling

De toepassing van de btw-landbouwregeling, is in de loop van de tijd in veel agrarische sectoren geleidelijk sterk afgenomen. Terwijl in 1975 nog nagenoeg alle landbouwbedrijven meededen aan de landbouwregeling, paste in 2005 nog 45% van de agrarische bedrijven de landbouwregeling toe. Wordt ook rekening gehouden met de allerkleinste agrarische bedrijven, dan is dit ruim de helft. Belangrijke factoren voor de groei van het aantal opteerdere voor de normale regeling zijn het schaalvergrotingsproces in de agrarische sector en de verschuiving van de btw-tarieven voor gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest in 2000 van het lage (6%) naar het hoge tarief (19%). De normale regeling is voor veel bedrijven financieel aantrekkelijker geworden.

Het zijn vooral de grote bedrijven die de normale regeling toepassen en (veel) kleine bedrijven die gebruik maken van de landbouwregeling. De landbouwregeling is het populairst in de grondgebonden veehouderij, de overige graasdierhouderij en combinatiebedrijven met een veehouderijtak

Oudere ondernemers maken veel meer gebruik van de landbouwregeling dan hun jongere collega's. Op de grotere bedrijven speelt de leeftijd een minder grote rol bij de afweging te kiezen voor de landbouwregeling of de normale regeling.

Nadat agrarische ondernemers eenmaal hebben geopteerd voor de normale regeling, komt een switch terug naar de landbouwregeling niet of nauwelijks voor. Veel bedrijven groeien door en blijven met regelmaat investeren, waardoor de normale regeling financieel het aantrekkelijkst blijft.

Ondanks de terugloop in gebruik wordt de faciliteit binnen de landbouwsector nog steeds zeer positief ervaren. De landbouwregeling is voor veel agrarische bedrijven relevant.

Doelbereik

De argumenten die bij de introductie van de regeling een rol hebben gespeeld, hebben voor het grootste deel hun gelding verloren. Het eerste argument betrof een pragmatisch argu-

ment, namelijk dat men vooruit wilde lopen op de Europese wetgeving. Dit argument is niet meer relevant. Daarnaast zou het ontbreken van een landbouwregeling leiden tot een concurrentienadeel van de Nederlandse landbouwers. Dit argument geldt als zodanig nog steeds. Uit een analyse met steekproefbedrijven uit het Informatienet van het LEI blijkt wel dat toepassing van de huidige landbouwregeling, afgezien van de additionele administratieve lasten verbonden aan de toepassing van de normale regeling, over het algemeen financieel nadeliger uitwerkt¹ dan toepassing van de normale regeling. Een en ander zou impliceren dat het concurrentieargument zijn relevantie voor veel van deze landbouwregelaars, het betreft hier vooral de middelgrote en grote agrarische bedrijven, heeft verloren. Schijnbaar weegt voor deze bedrijven de extra administratieve lastendruk niet op tegen het te behalen belastingvoordeel. Ten derde geldt dat door de voortdurende automatisering de administratieve verplichtingen van de normale regeling niet direct tot grote problemen zal leiden.

Het budgettaire beslag op de overheid vanwege belastingderving ligt volgens de Miljoenennota rond €30 miljoen per jaar. Het zullen vooral (heel) kleine bedrijven zijn die een financieel voordeel hebben bij toepassing van de landbouwregeling, anders valt de gebudgetteerde belastingderving moeilijk te verklaren.

Doeltreffendheid

Voor veel agrariërs is het bijhouden van een btw-administratie niet of nauwelijks nog een probleem. Ook voor de jaarlijkse belastingaangifte voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting moet immers al een administratie gevoerd worden.

Bij een theoretisch juiste vaststelling van het landbouwforfait, zou het systeem macro gezien rond moeten lopen. Omdat de agrarische ondernemer de mogelijkheid heeft de voor hem/haar financieel gunstigste regeling te kiezen en dus kan opteren voor de normale regeling, zal er macro gezien geen sprake zijn van een neutrale werking van de landbouwregeling. Op microniveau zal er eveneens geen sprake zijn van neutraliteit, omdat het forfait een gemiddelde is.

Doelmatig

De landbouwregeling is een regeling die relatief weinig jurisprudentie oplevert, kosteneffectief is, en door de beperking van de administratieve lastendruk sterk door de gebruikers en sector wordt gewaardeerd. Dit is inherent aan de keuzemogelijkheid: veel agrariërs kiezen voor het optimale, waarbij zowel het financiële voordeel als de administratieve last worden betrokken. Ook is de regeling niet fraudegevoelig.

Neveneffecten

Agrarische bedrijven met een verbredingstak scheiden deze vaak van de landbouwactiviteiten administratief af. De btw-administratie van deze activiteit is met uitzondering van de zorglandbouw verplicht. Veel ondernemers die bewust landbouwregelaar zijn, zijn niet blij met deze administratieve last. Bijkomend knelpunt is dat voor boeren met verbredingsacti-

¹ Het berekende btw-saldo (btw die drukt op de uitgaven verminderd met de btw berekend over de inkomsten) op de bedrijfstransacties is positief.

viteiten en die daarvoor de normale regeling toepassen, een eventuele verkoop van productierechten belast is met btw.

Alternatieven

Naast de mogelijkheid om de landbouwregeling te behouden (de sector hecht sterk aan handhaving van de regeling), zijn afschaffing of aanpassing van de regeling alternatieven.

Afschaffing leidt ertoe dat alle landbouwers in principe onder de normale btw-regeling gaan vallen. Gezien de financieel-structurele modernisering van de sector sinds de invoering van de regeling, zal het voeren van een btw-administratie niet voor veel landbouwers een probleem vormen. Echter het beleid is de laatste jaren sterk gericht op een verdergaande vermindering van de administratieve lasten. Een beperkt deel van de kleine bedrijven en oudere landbouwers zouden kunnen terugvallen op de kleine ondernemersregeling (kor) waardoor het financiële nadeel in belangrijke mate zal worden geneutraliseerd. Een afschaffing brengt met zich mee dat toepassing van de btw-regeling eenvoudiger wordt en de neutraliteit van de btw-heffing op het niveau van iedere individuele landbouwer beter kan worden gewaarborgd. Wel kan er een concurrentienadeel ten opzichte van het buitenland ontstaan door een afschaffing van de regeling in Nederland. Afschaffing zou ook tot een massale herziening leiden, met een grote eenmalige last voor de sector.

Aanpassingen van de regel zouden gezocht kunnen worden in het ontwikkelen van een mechanisme om het landbouwforfait, dat nu vrij statisch is, te flexibiliseren.

Aanbevelingen

Gezien de teneur van afname van het aantal landbouwregelaars in de laatste decennia kan worden aanbevolen de huidige regeling ongewijzigd te laten. Het aantal gebruikers zal de komende tien jaar, onder invloed van verdergaande schaalvergroting (en daarmee gepaard gaande forse investeringen), meer verbredingsactiviteiten en vooral door het beëindigen van veel kleine bedrijven aanzienlijk teruglopen. Hiermee zal ook het budgettaire beslag van de regeling verminderen. De verwachting is dat de regeling op langere termijn zichzelf via een geleidelijk proces op zal heffen. Een eventuele overgangsregeling met bijkomende kosten voor overheid en agrariërs, zoals benodigd advies, is in dit geval niet nodig. Een ander voordeel van handhaving is dat Nederland fiscaal aan blijft sluiten bij andere (buur) landen met een btw-landbouwregeling, passend binnen de Europese regelgeving.

Gezien de sterke verankering van de regeling binnen de wetgeving, de sterke waardering voor de regeling binnen de sector, de beperking van de administratieve lastendruk die het voor gebruikers oplevert, en het (nu) nog grote aantal ondernemers dat er vrijwillig gebruik van maakt, is er binnen de landbouwsector een sterke voorkeur voor handhaving. Of zoals werd gesteld: 'De beste overgangsregeling is de praktijk zelf!'

Summary

Evaluation of the agriculture scheme in turnover tax

VAT agriculture scheme

The agriculture scheme was defined in article 27 paragraph 1 of the Turnover Tax Act 1968. According to the provisions of this article, farmers, cattle farmers, horticulturalists and foresters are not subject to turnover tax on their performance, nor are they entitled to input tax credit. Farmers who are subject to the agriculture scheme do not have to keep records or issue invoices relating to their businesses. Customers of these farmers who are subject to the agriculture scheme can deduct 5.1 per cent (present rate) of the sum charged to them by these farmers as input tax. With regard to turnover tax, the entrepreneur can opt to be considered a normal entrepreneur.

Use of the scheme

Over the years, the application of the VAT agriculture scheme has significantly declined in many agricultural sectors. In 1975, most farms participated in the agriculture scheme. By 2005, however, only 45% of the farms were taking part in it. If the very smallest farms are also taken into account, then this is just over half. Important factors for the increase in the number of farms opting for the normal scheme are the scale increases in the agricultural sector and the shift of the VAT rates for pesticides and fertiliser in 2000 from the low rate (6%) to the high rate (19%). The normal scheme has thus become much more financially attractive for many companies.

In general, it is the larger farms that apply the normal scheme while many small farms use the agriculture scheme. The agriculture scheme is most popular among pasture-based cattle farmers, other grazing livestock farmers and combination farms with some livestock.

Older entrepreneurs use the agriculture scheme much more than their younger colleagues. On larger farms, age is less important when choosing the agriculture scheme or the normal scheme.

Once agricultural entrepreneurs have opted for the normal scheme, they do not usually switch back to the agriculture scheme. Many farms continue to grow and regularly make investments, whereby the normal scheme continues to be financially attractive.

Despite the decline in its use, the facility is still viewed favourably by the agricultural sector. For very many farms, the agriculture scheme is still relevant.

Scope

The arguments that played a role in the introduction of the scheme are no longer generally applicable. The first argument was pragmatic, namely that people wanted to keep ahead of European legislation. This argument is no longer relevant. Furthermore, the lack of an agriculture scheme could reduce the competitiveness of Dutch farmers. This argument still

applies. An analysis based on randomly selected farms drawn from LEI's Farm Accountancy Data Network shows that the application of the current agriculture scheme - disregarding the additional administrative burdens linked to the application of the normal scheme - has more financial disadvantages¹ than the application of the normal scheme. All this should imply that the competitive argument has lost its relevance for many of these agricultural businesses, mainly medium-sized and large farms. Apparently, the extra administrative work involved does not weigh up against the advantages to be gained for these farms. Thirdly, because of ongoing automation, the administrative obligations of the normal scheme will not create major problems.

According to the Budget Statement, the budgetary burden on the government due to loss of tax is around €30 million a year. In general, small/very small farms will tend to benefit financially from applying the agriculture scheme; otherwise, the budgeted tax loss would be difficult to explain.

Effectiveness

For many farmers, keeping VAT records is not a problem. Businesses have to keep records for the annual tax returns for income tax and corporate tax anyway.

In the theoretical establishment of the fixed agriculture deduction, in macro terms the system should run full circle. Because the farmer can choose the most financially attractive scheme and thus opt for the normal scheme, in macro terms the agriculture scheme will not operate neutrally. There will be no neutrality at micro level either, because the fixed deduction is an average.

Efficient

The agriculture scheme is a scheme that produces relatively little jurisprudence, is cost-effective and because of the limited administrative burden, is valued by the users and the sector. This is inherent to the choice: many farmers choose the best option with regard to financial advantage and administrative burden. The scheme is not susceptible to fraud.

Additional effects

Farms with an extra activity often separate that administration from their farming administration. The VAT administration relating to this activity is compulsory, with the exception of care agriculture. Many entrepreneurs who have consciously decided to be agricultural regulators are not happy with this administrative burden. A related problem is that farmers with extra activities who apply the normal scheme to these activities are subject to VAT on any sale of production rights.

Alternatives

Besides the option of keeping the agriculture scheme (the sector is very attached to maintaining the scheme), abolition or amendment of the scheme are other alternatives.

Abolition means that all farmers would theoretically be subject to the normal VAT scheme. In view of the financial-structural modernisation of the sector since the introduc-

¹ The calculated VAT balance (VAT on the expenses minus the VAT calculated over the income) on the business transactions is positive.

tion of the scheme, most farmers will not find a VAT administration a problem. However, the policy of recent years has been strongly directed at radically reducing the administrative burden. Some small farms and older farmers could fall back on the Small Business Scheme (KOR) which largely neutralises the financial disadvantage. Abolition means that application of the VAT scheme becomes easier and the neutrality of the VAT levy at the level of every individual farmer can be better guaranteed. However, a competitive disadvantage in international terms could arise through abolition of the scheme in the Netherlands. Abolition would also lead to a large-scale review, with a major one-off burden for the sector.

Amendment of the regulation could be sought in the development of a mechanism to make the fixed agriculture deduction, which is now quite static, more flexible.

Recommendations

In view of the trend whereby the number of agricultural regulators has decreased in recent decades, it is recommended that the present scheme remains unchanged. The number of users will decline significantly in the coming ten years, due to further scale increases (involving considerable investments), more extra activities and in particular the termination of many small farms. The budgetary burden of the scheme will also decrease. It is expected that the scheme will gradually phase itself out. A transition scheme with associated costs for the government and farmer, such as for advice, is not necessary in this case. Another advantage of keeping the scheme is that the Netherlands would continue to be in line fiscally with other (neighbouring) countries with a VAT agriculture scheme, in alignment with European legislation.

In view of the strong anchoring of the scheme in the legislation, the high appreciation of the scheme within the sector, the limited administrative burden on users and the now still large number of entrepreneurs who voluntarily use it, there is a strong preference for retaining it within the agricultural sector. In other words: 'The best transition scheme is practice itself!'

1. Inleiding

1.1 Aanleiding en doelstelling

In de Miljoenennota 2006 is vermeld dat een aantal belastinguitgaven geëvalueerd gaat worden. Voor het ministerie van LNV staat onder andere de landbouwregeling in de omzetbelasting (btw), artikel 27 Wet OB 1968, op het programma.

Doelstelling van het onderzoek is het uitvoeren van een VBTB¹-evaluatie van de landbouwregeling binnen de btw-wetgeving. Dit wordt gedaan door te onderzoeken of de betreffende regeling op een doeltreffende (effectieve) en doelmatige (efficiënte) manier leidt tot het realiseren van de doelstelling.

1.2 Probleemstelling

In de evaluatie van de btw-landbouwregeling staan de volgende thema's centraal:

- a) Is er sprake van *doelbereiking*? Wat was de oorspronkelijke doelstelling, heeft deze zich in de loop van de tijd ontwikkeld en zo ja op welke wijze? Zijn de doelstellingen nog relevant?²
- b) Wat is het gebruik/niet-gebruik van de btw-landbouwregeling? Stemt het gebruik van de regeling overeen met de doelstellingen? Wat is het budgettaire beslag van de regeling? Op welke wijze past de praktijk zijn gedrag aan op het moment van grote bedrijfsinvesteringen?
- c) Is het beleid *doeltreffend*? Zijn er veel landbouwondernemers die problemen zouden kunnen ondervinden bij het voeren van een btw-administratie? Welke ontwikkelingen op het gebied van technologie, bedrijfsvoering en administratie hebben plaatsgevonden? Leidt de btw-landbouwregeling tot een neutrale belastingheffing, waarbij de eindruck wordt bepaald door het btw-percentages bij afname door de consument en de eindprijs, exclusief voordruk en waarbij landbouwproducten zonder btw worden geëxporteerd?)
- d) Is het beleid *doelmatig* (kosteneffectief)?
 - Wat zijn de uitvoeringskosten van de regeling voor de belastingplichtigen en zijn er knelpunten in de uitvoering?
 - Zijn er betere manieren om de doelstelling van de btw-landbouwregeling te realiseren, dan wel kan de regeling eenvoudiger vorm worden gegeven? Zijn de

¹ VBTB, *Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording*.

² Aandachtspunt is de samenhang tussen de landbouwregeling (art. 27 Wet OB 1968) en de kleine ondernemersregeling (art. 25 Wet OB 1968). Oorspronkelijk werd ervan uitgegaan dat de landbouwregeling mede is ingegeven door het feit dat vele landbouwers ook onder de kleine ondernemersregeling zouden vallen, maar dat dit tot extra administratieve lasten zou leiden. Men wilde een landbouwer niet met administratieve lasten opzadelen, terwijl men toch een neutrale behandeling van de landbouwsector wilde realiseren.

genoemde alternatieven inpasbaar in het fiscale stelsel? Wat zijn de uitvoeringskosten van de alternatieven? Hoe hoog worden de administratieve lasten van alternatieven voor de (huidige) gebruikers van de btw-landbouwregeling geschat?

- e) Is er sprake van *neveneffecten*?
- Zijn er neveneffecten verbonden aan de btw-landbouwregeling? Bijvoorbeeld: in welke mate brengt de regeling een verlaging van de bedrijfskosten met zich? In welke mate is er sprake van oneigenlijk gebruik en misbruik van de regeling? Heeft de regeling geleid tot een vertraagde invoer van boekhoudsystemen bij gebruikers van de regeling?
 - Past de regeling/faciliteit nog in het fiscale stelsel mede met het oog op de daaraan ten grondslag liggende rechtvaardigheidsbeginselen (zijn er regelmatig discussies)? Is er sprake van veel aanvullende regelgeving (uitvoeringsbesluiten belastingdienst) en veel rechtspraak? Is er sprake van discriminerende werking ten opzichte van andere ondernemers?

Door meer inzicht te verschaffen in de doeltreffend- en doelmatigheid van de btw-landbouwregeling kan een nadere discussie over het belang en daarmee het bestaansrecht van de regeling plaatsvinden. Ook biedt de evaluatie inzichten in mogelijke alternatieven of suggesties voor veranderingen binnen de btw-landbouwregeling.

1.3 Afbakening

Naast de btw-landbouwregeling is er ook de veehandelarenregeling binnen de btw. Een veehandelaar kan geen gebruik maken van de landbouwregeling. Voor de leveringen en diensten van de veehandelaren is daarom een vergelijkbare ontheffing in het leven geroepen. Voor deze regeling geldt echter het omgekeerde als voor de landbouwregeling; zij is niet van toepassing, tenzij de veehandelaar aangeeft er gebruik van te willen maken. In dit onderzoek is een evaluatie van de veehandelarenregeling niet opgenomen.

1.4 Werkwijze

De studie is gestart met een literatuuronderzoek. Het gaat dan vooral om het beschrijven van de geschiedenis van de wetgeving en achtergronden van de landbouwregeling en daarnaast om inzicht te geven in de huidige situatie. Door middel van een analyse met gegevens uit het Informatienet van het LEI is getracht inzicht te geven in het gebruik van de landbouwregeling, zowel de ontwikkelingen in het verleden, de huidige situatie, als een inkleuring van de bedrijven die de regeling toepassen. Daarnaast is op basis van interviews met praktijkdeskundigen onderzocht of er in de praktijk knelpunten worden ervaren, wat voor neveneffecten men ziet, wat de administratieve last is en wat het belang (gebruik) is van de regeling. Tevens is ingegaan op de vraag of er alternatieven zijn. Er is geen informatie verschaft door de belastingdienst.

1.5 Opzet rapportage

In hoofdstuk 2 wordt de achtergrond van de landbouwregeling in de btw geschetst, waarbij ook aandacht wordt besteed aan de geschiedenis en de huidige wetgeving. In hoofdstuk 3 wordt het doelbereik van de regeling behandeld, waarin de relevantie van de regeling en allerlei ontwikkelingen rond het gebruik centraal staan. In de hoofdstukken 4, en 5 worden respectievelijk de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de landbouwregeling behandeld, waarbij ook aandacht wordt besteed aan de neveneffecten. In hoofdstuk 6 wordt ingegaan op mogelijke alternatieven. Het rapport sluit af met de belangrijkste conclusies en aanbevelingen.

2. Geschiedenis en huidige wetgeving

2.1 Inleiding

In artikel 27 Wet OB 1968 is de landbouwregeling uitgewerkt. Landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers (hierna: de landbouwers) zijn over de prestaties genoemd in artikel 27 lid 1 Wet OB 1968 geen omzetbelasting verschuldigd, maar hebben daartegenover geen recht op aftrek van voorbelasting. De landbouwers die onder de landbouwregeling vallen, hoeven geen administratie te voeren en ter zake van de door hen geleverde prestaties geen factuur uit te reiken. De afnemers van deze landbouwers die onder de landbouwregeling vallen kunnen 5,1% van het bedrag dat aan hen door deze landbouwers in rekening is gebracht als voorbelasting in aftrek brengen. De landbouwer kan opteren om in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken als een normale ondernemer. Hieronder zal de landbouwregeling verder worden uitgewerkt. Daarbij wordt allereerst de reden uiteengezet om een bijzondere regeling voor landbouwers te introduceren. Zowel de Europese als de Nederlandse dimensie komt hierbij aan de orde. In het tweede deel wordt de werking van de landbouwregeling uitgediept. In hoofdstuk 5 komen de complicaties van de regeling de orde.

2.2 Geschiedenis

De Wet OB 1968 is een geharmoniseerde belasting. De basis vormt de *Eerste Richtlijn inzake BTW* die de EU-lidstaten verplicht de omzetbelasting op een zodanige wijze in te richten dat zij de kenmerken heeft van een stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde. Dit stelsel is aanvankelijk uitgewerkt in de *Tweede Richtlijn inzake BTW* en aangepast in de *Zesde Richtlijn inzake BTW* van 17 mei 1977 (hierna *Zesde Richtlijn* tot en met 2006). Per 1 januari 2007 is de *Zesde Richtlijn* vervangen door de *BTW-richtlijn* van 28 november 2006 (hierna *Zesde Richtlijn 2007*). Met deze nieuwe *BTW-richtlijn* zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.¹ De landbouwregeling is uitgewerkt in de artikel 295 tot en met artikel 305 van de *Zesde Richtlijn 2007* (voorheen artikel 25 *Zesde Richtlijn* tot en met 2006). De regeling is optioneel. Lidstaten kunnen zelf bepalen of zij een landbouwregeling opnemen in de nationale wet. Er werden destijds drie argumenten genoemd om een speciale regeling op te nemen in de *Zesde Richtlijn* (Van Brederode, 1993). In de eerste plaats werd gesteld dat de technische en financieel-structurele modernisering van de landbouw in Europa niet integraal heeft plaatsgevonden. In het algemeen voerden landbouwers geen boekhouding. In de tweede plaats is aangevoerd dat toepassing van het btw-stelsel bij landbouwers op verzet zou stuiten. Als laatste argument is aangevoerd dat de lidstaten de

¹ Met deze *BTW-richtlijn* is slechts beoogd de tekst en opbouw van de *Zesde richtlijn* te moderniseren, overzichtelijker en leesbaarder te maken.

extra werklast niet aan zouden kunnen in het geval dat alle landbouwers zouden worden aangemerkt als ondernemer in de zin van de omzetbelasting.

Bij de invoering van de Wet OB 1968 is eerder al een afweging gemaakt om al dan niet een speciale regeling voor landbouwers op te nemen. De argumenten die voor invoering van artikel 27 Wet OB 1968 hebben gepleit zijn de volgende. In de eerste plaats wensde de wetgever vooruit te lopen op Europese regelgeving. Daarnaast speelde een mogelijk concurrentienadeel voor de Nederlandse landbouwers een rol. Indien Nederlandse landbouwers op normale wijze in de heffing zouden worden betrokken, zou een nadeel kunnen ontstaan ten opzichte van de landbouwers uit andere lidstaten die wel een speciale regeling voor landbouwers hadden ingevoerd. Tot slot heeft de wetgever gesteld dat de meeste landbouwers gebruik zouden maken van de kleine ondernemersregeling, zodat het in de heffing betrekken van de landbouwers geen effect zou sorteren. Door de invoering van een landbouwregeling hoefden de landbouwers echter geen administratie te voeren, wat een voordeel betekende ten opzichte van de kleine ondernemersregeling. Voor deze regeling geldt namelijk wel een administratieve verplichting.

R.F.W. van Brederode gaat in zijn proefschrift¹ uitgebreid in op zowel de Europese als de Nederlandse argumenten voor de invoering van de landbouwregeling.

2.3 De huidige wetgeving

2.3.1 De landbouwer

Artikel 27 Wet OB 1968 geeft geen definitie van de landbouwer. Artikel 296 *Zesde Richtlijn 2007* spreekt van landbouwproducenten: belastingplichtigen die het landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf uitoefenen. Seegers en Verduijn (2005) sommen personen op die mede als landbouwer worden aangemerkt. Het gaat hierbij onder meer om kwekers van sierteeltplanten, pluimveehouders en kuikenbroeders, varkensmesters en verweiders, mits zij het vee ten minste zes weken onder zich plegen te houden.² Ook exploitanten van bossen en landgoederen worden aangemerkt als landbouwers. De landbouwregeling geldt zowel ten aanzien van natuurlijke personen, rechtspersonen als ten aanzien van samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid.

2.3.2 De prestatie van de landbouwer

Landbouwers zijn geen omzetbelasting verschuldigd, voor zover hun prestaties bestaan uit:³

- a. leveringen van goederen vermeld in tabel I, onderdeel a Wet OB 1968 welke door landbouwproducenten in hun hoedanigheid zijn voortgebracht of geteeld;

¹ Blz. 71 tot en met blz. 89.

² Intensieve veehouders met minder dan 1 ha cultuurgrond zijn uitgesloten.

³ Artikel 27 lid 1 Wet OB 1968.

- b. diensten welke naar hun aard bijdragen tot de agrarische producten en welke zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten, en;
- c. leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen.

Onderdeel a doelt op de levering van producten die vallen onder het verlaagde btw-tarief. Onderdeel b doelt op agrarische diensten. Bijlage VIII van de *Zesde Richtlijn 2007* somt agrarische diensten op die bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie. Voorbeelden zijn het bewerken van de grond, maaien, dorsen, houden en mesten van dieren en snoeien van bomen. De agrarische diensten dienen door landbouwers te zijn verricht. Indien de persoon die agrarische diensten verleent geen landbouwbedrijf uitoefent, is geen sprake van een agrarische dienst.¹ De agrarische diensten moeten worden verleend aan landbouwers. Onderdeel c doelt op de bedrijfsmiddelen die zijn gebruikt om de producten genoemd in onderdeel a te produceren en om de agrarische diensten te verlenen.

Veehouders uit de sector van de intensieve veehouderij kunnen in beginsel geen gebruik maken van de landbouwregeling.^{2/3}

Tabel I vermeldt de goederen en diensten die zijn belast tegen het verlaagde tarief. Post 42 uit tabel I, de levering van meststoffen en gewasbeschermingsmiddelen voor landbouwgebruik, is met ingang van 1 januari 2000 vervallen. De levering van deze goederen wordt thans belast tegen het algemene tarief. Deze wijziging is aangebracht in verband met de vergroening van het belastingstelsel. Door de toepassing van het algemene tarief wordt getracht het gebruik van meststoffen en gewasbeschermingsmiddelen te verminderen om op deze wijze het milieu te verbeteren.

2.3.3 Forfaitaire aftrek

Afnemers van landbouwers die onder de landbouwregeling vallen hebben ter zake van de prestaties genoemd in artikel 27, lid 1, onderdelen a en b Wet OB 1968 recht op aftrek van voorbelasting gebaseerd op een forfait. Van het bedrag dat aan de afnemer in rekening wordt gebracht ter zake van de genoemde prestaties is 5,1% als voorbelasting aftrekbaar⁴. Urselmann en Blansjaar (1994) lichten in het artikel 'Het landbouwforfait in de omzetbelasting' de wijze waarop het landbouwforfait wordt berekend toe. De formule die aan de bepaling van het landbouwforfait ten grondslag ligt, luidt als volgt:

$$F \text{ (in\%)} = V : 1\% \text{ van } O$$

Daarbij geldt:

¹ In de zin van art. 27 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968.

² Art. 27, lid 8, Wet OB 1968.

³ Veehouderijbedrijven worden in het algemeen tot de sector van de intensieve veehouderij gerekend als het bedrijf op minder dan 1 ha cultuurgrond wordt uitgeoefend.

⁴ Sinds 1 januari 2001. Het wettelijke forfait is in de loop van de jaren verschillende malen aangepast. Gedurende het bestaan van de Wet OB 1968 - vanaf 1 januari 1969 heeft het percentage gevarieerd tussen 3,83 en 5,6. Over de vaststelling van de hoogte is veel gedebatteerd. Zie J.J. Urselmann en D. Blansjaar versus R.F.W. van Brederode in WFR 1994/6090.

F = btw-landbouwforfait in %;

V = voorbelasting van landbouwers met btw-landbouwregeling;

O = omzet van landbouwers met btw-landbouwregeling.

Het landbouwforfait wordt berekend op basis van gegevens van Nationale Rekeningen inzake de landbouw, die worden opgesteld door het CBS. Als uitgangspunt worden genomen de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar, voorzover die betrekking hebben op de forfaitair belaste landbouwers.

Het percentage van 5,1 betreft het gewogen gemiddelde van de voordruk die aan de landbouwers in rekening is gebracht. Aan de landbouwer wordt gepresteerd tegen het verlaagde tarief en tegen het algemene tarief; deze voorbelasting is uiteraard niet terugvorderbaar van de fiscus. Het percentage van 5,1 bedroeg tot 1 januari 2000 5,6.

Deskundigen geven overigens aan dat met name het forfait in de jaren negentig (5,6%) aan de hoge kant is geweest. Onder het Kabinet Kok werd dit voordeel toentertijd geschat op ongeveer 100 miljoen euro.¹

Wil de afnemer van de landbouwer de voorbelasting op basis van de forfaitaire regeling kunnen aftrekken, dan dient hij te beschikken over een door de landbouwer getekende verklaring waaruit blijkt dat de goederen of diensten zijn geleverd onder toepassing van de landbouwregeling. De vereisten waaraan de verklaring dient te voldoen zijn opgesomd in artikel 27 Uitv.besch. OB 1968. De verklaring dient te worden opgemaakt voor de vijftiende dag van de maand volgende op de maand waarin de prestaties zijn verricht. De aftrek van de voorbelasting geschiedt in het tijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Indien wordt geleverd aan veilingen en aan vaste afnemers, hoeft de verklaring slechts eenmaal per kalenderjaar te worden afgegeven.²

2.3.4 Opteren voor het normale regime

Landbouwers die onder de landbouwregeling vallen kunnen ervoor kiezen om in de heffing te worden betrokken als een gewone ondernemer. Dat geschiedt op verzoek; dit verzoek moet worden gericht aan de inspecteur. Wordt geopteerd voor het normale regime, dan geldt dit voor een periode van ten minste vijf jaar. Pas na vijf jaar kan de toepassing van het normale regime weer worden beëindigd. Een hernieuwd verzoek om het normale regime toe te passen, kan pas geschieden na vijf jaar.

Het opteren voor het normale regime zal vooral plaatsvinden wanneer de landbouwer grote investeringen gaat plegen. Wordt geïnvesteerd in roerende zaken, dan zal minimaal voor vijf jaar worden geopteerd voor het normale regime. Voor roerende zaken geldt namelijk een herzieningsperiode van vier jaar na het jaar waarin de investering heeft plaatsgevonden. Op grond van de herzieningsregels³ kan de voorbelasting bij gewijzigd gebruik worden herzien. Een wijziging van belaste prestaties naar prestaties die vallen onder de landbouwregeling binnen de herzieningsperiode leidt tot een herziening van de voorbelasting die in rekening is gebracht bij de levering van de roe-

¹ Informatie uit interviews met praktijkdeskundigen

² Op grond van art. 28, lid 4 Uitv.besch. OB 1968.

³ Art. 15 lid 6 Wet OB 1968 juncto art. 13 en art. 13a Uitv.besch. OB 1968.

rende zaken. Wordt geïnvesteerd in onroerende zaken dan zal veelal voor minimaal tien jaar worden geopteerd voor het normale regime. Voor onroerende zaken geldt immers een herzieningsperiode van negen jaar na het jaar waarin de ondernemer de onroerende zaak is gaan gebruiken.

2.3.5 De intracommunautaire transacties

Met de term intracommunautaire transacties wordt bedoeld op goederen- en diensten-transacties tussen EU-lidstaten onderling. In omzetbelastingtechnische zin wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen een intracommunautaire levering (ICL) en een intracommunautaire verwerving (ICV). Van een ICL is vanuit Nederlands perspectief sprake bij levering door een Nederlandse ondernemer aan een onderneming in een andere EU-lidstaat. Op een dergelijke levering is het 0%-tarief van toepassing.¹ Van een ICV is sprake indien een Nederlandse ondernemer van een onderneming uit een andere EU-lidstaat goederen verwerft. In dat geval wordt de verwerving belast naar het daarvoor geldende tarief in de lidstaat waar het goed aankomt, in casu in Nederland dus. Een en ander geldt uiteraard ook voor de landbouwondernemer die onder de landbouwregeling valt. De beoogde werking van het systeem zou echter bij onverkorte toepassing van de landbouwregeling gefrusteerd worden.

Voor wat een *ICL* betreft aan een landbouwer die onder de landbouwregeling valt, zal aan diegenen die in een andere lidstaat goederen hebben afgenomen van een Nederlandse landbouwer en ter zake van de verwerving daarvan in hun woonland in het OB-heffing worden betrokken, een teruggaaf van belasting van 5,1% (het geldende forfaitaire percentage) worden verleend.²

Voor wat een *ICV* betreft is artikel 1a lid 2 Wet OB 1968 van belang. Dit artikel-lid merkt de verwerving van goederen door een landbouwer die onder de landbouwregeling valt onder voorwaarden niet aan als een belaste ICV.

De landbouwer die onder de landbouwregeling valt kan echter de inspecteur verzoeken om artikel 1a lid 2 Wet OB 1968 niet toe te passen.³ In dat geval verwerft de landbouwer, maar kan hij de omzetbelasting verschuldigd ter zake van de ICV niet als voorbelasting aftrekken.

2.3.6 De kleine ondernemersregeling (kor)

Ondernemers (alleen natuurlijke personen) kunnen gebruik maken van de kleine ondernemingsregeling⁴ (hierna: kor). Deze ondernemers die in Nederland wonen of hier een vaste inrichting hebben kunnen een vermindering van de omzetbelasting krijgen welke vermindering wordt bepaald volgens de volgende formule. De vermindering = $2,5 \times (\text{€}1.883 \text{ -/ - het bedrag van de te betalen omzetbelasting})$, onder voorwaarde dat de te betalen omzetbelasting minder bedraagt dan €1.883. Stel dat de ondernemer €

¹ Art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 juncto tabel II post a.6.

² Art. 27, lid 3 en lid 5 Wet OB 1968.

³ Art. 1a lid 3 Wet OB 1968

⁴ Art. 25 Wet OB 1968.

1.700 dient te voldoen, dan bedraagt de vermindering op grond van de kor €457,50¹. Indien de ondernemer op grond van de kor geen omzetbelasting hoeft te voldoen, kan hij worden ontheven van zijn administratieplicht van artikel 34 Wet OB 1968 en van zijn factuurplicht van artikel 35 Wet OB 1968 (artikel 25 Uitv.besch. OB 1968). In het geval dat de ondernemer hiervan wordt ontslagen heeft hij geen recht meer op een teruggaaf in de zin van artikel 17 Wet OB 1968. Dit betekent dat hij nimmer een bedrag aan omzetbelasting zal ontvangen, ook niet wanneer de voorbelasting meer bedraagt dan het bedrag dat hij aan omzetbelasting in rekening heeft gebracht.

De kor kent als vertrekpunt het bedrag dat aan omzetbelasting dient te worden voldaan. Dit betreft derhalve het saldo van omzetbelasting *door* de ondernemer in rekening gebracht en de omzetbelasting die *aan* de ondernemer in rekening is gebracht. Door dit vertrekpunt kan niet zonder meer worden bepaald welke landbouwers die nu onder de landbouwregeling vallen, gebruik zouden kunnen maken van de kor zodra de landbouwregeling zou worden afgeschaft. Nagegaan zal moeten worden welk bedrag zij gemiddeld op aangifte zouden moeten voldoen. Pas dan kan worden vastgesteld of de kor van toepassing is.

¹ 2,5* (€1.883 -/-€1.700) = €457,50

3. Doelbereik

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is beschreven hoe de btw-landbouwregeling tot stand is gekomen en hoe de ontwikkelingen daarin zijn geweest. In dit hoofdstuk wordt de vraag gesteld of er sprake is van doelbereik: zijn de oorspronkelijke doelstellingen, inclusief de ontwikkelingen daarin in de loop van de tijd, nog relevant? Daarnaast wordt het gebruik en het niet-gebruik van de btw-landbouwregeling weergegeven. Daarbij is gebruik gemaakt van gegevens uit het Bedrijven-Informatienet van het LEI (het Informatienet¹), mede omdat er geen andere kwantitatieve bronnen (bijvoorbeeld bij de Belastingdienst) beschikbaar waren. Behalve het gebruik wordt ook ingegaan op de ontwikkeling in het gebruik gedurende de laatste decennia en vindt een nadere inkleuring van de bedrijven plaats. Met behulp van interviews met praktijkdeskundigen vindt een nadere analyse plaats ten aanzien van het gebruik en de verschuivingen daarin. Ten slotte wordt ingegaan op het budgettaire beslag van de regeling voor de overheid.

3.2 Relevantie van de doelstellingen

Zoals in paragraaf 2.2 is aangegeven had de wetgever destijds drie argumenten om de landbouwregeling in te voeren:

- a) Ze wenste voorop te lopen op Europese wetgeving. Het gaat hierbij om een pragmatisch argument, dat moet worden gezien tegen de achtergrond van de ten tijde van de introductie van de regeling (eind jaren zestig) actuele situatie. Dit argument heeft zijn gelding verloren.
- b) Het concurrentienadeel van de Nederlandse landbouwers ten opzichte van landbouwers uit andere lidstaten bij het ontbreken van de landbouwregeling in de Nederlandse btw-wetgeving, terwijl in de btw-wetgeving van andere lidstaten een dergelijke regeling wel is opgenomen. Dit argument geldt als zodanig nog steeds. Hierbij zij echter aangetekend dat onze analyse erop wijst dat toepassing van de huidige landbouwregeling, afgezien van de additionele administratieve lasten verbonden aan de toepassing van de normale regeling, over het algemeen nadeliger uitwerkt dan toepassing van de normale regeling (zie paragraaf 3.3.3). Een en ander zou impliceren dat het concurrentie-argument zijn relevantie voor een groot deel heeft verloren.
- c) Het ontbreken van administratieve verplichtingen (voeren btw-administratie) bij het toepassen van de landbouwregeling in tegenstelling tot toepassing van de kleine ondernemersregeling. Ook dit argument heeft veel van zijn gelding verloren. Ten opzichte van de periode van invoering van de landbouwregeling heeft er zeker in

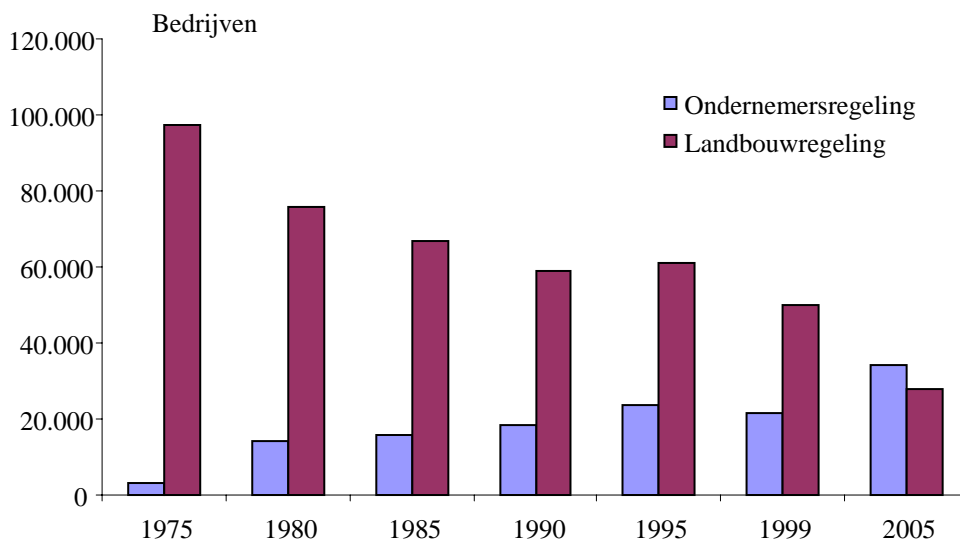
¹ Zie bijlage 2

Nederland een zodanige technische en financieel-structurele modernisering van de landbouw plaatsgevonden dat het voeren van een administratie voor de Nederlandse landbouwers geen groot probleem meer is.¹ Dit beeld wordt ook door de experts gedeeld.

3.3 Gebruik van de btw-landbouwregeling²

3.3.1 Gebruik op land- en tuinbouwbedrijven

In 1975 deden bijna alle land- en tuinbouwbedrijven mee aan de btw-landbouwregeling (Figuur 3.1). Ruim 3.000 bedrijven deden een beroep op de normale regeling. De bedrijven die niet door het Informatienet werden gerepresenteerd zijn de allerkleinste³ bedrijven en de zeer grote bedrijven. De kleine bedrijven zullen bijna allemaal de btw-landbouwregeling toepassen, de zeer grote opteren voor de normale regeling.



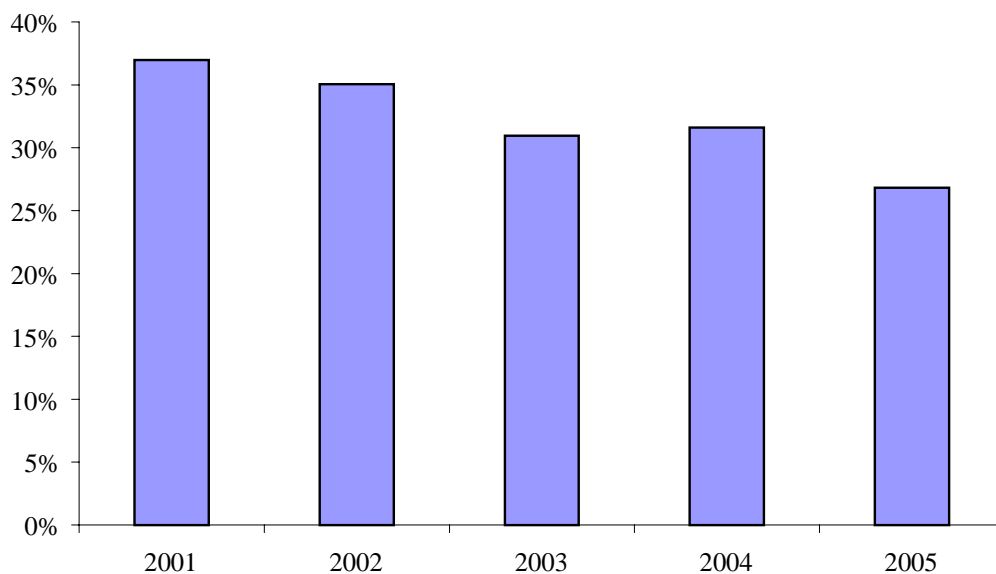
Figuur 3.1 Ontwikkeling in gebruik Landbouwregeling btw door agrarische bedrijven, 1975-2005
Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

¹ Dit geldt in toenemende mate ook voor oudere ondernemers (informatie uit interviews verkregen).

² Intensieve veehouderijbedrijven met minder dan 1 ha cultuurgrond zijn verplicht om aan de normale regeling mee te doen. Zij opteren dus niet. In de analyse van dit hoofdstuk is het aantal gebruikers van de normale regeling gelijkgesteld aan het aantal opteerders, hetgeen niet helemaal terecht is. In 2005 betreft het rond de 1.100 intensieve veehouderijbedrijven die verplicht de normale regeling toepassen en dus niet hoeven te opteren.

³ Agrarische bedrijven met een omvang kleiner dan ongeveer 20 nge werden in 1975 niet door het Informatienet gepresenteerd. In 2005 lag de ondergrens op 13,7 nge en werden daardoor 18.830 (zeer) kleine agrarische bedrijven niet meegenomen (23% van de bedrijven, maar slechts 2% van de productie). Ook wordt aan de bovenkant een grens gesteld aan de bedrijfsomvang (1.029 nge). Dit betrof 400 zeer grote bedrijven (0,4% van de bedrijven en ruim 9% van de productie) die bijna alle voor de normale regeling hebben gekozen.

In de loop der jaren is het aandeel bedrijven dat onder de btw-landbouwregeling valt geleidelijk afgenomen. In 1999 paste ongeveer een derde deel van de agrarische bedrijven de normale regeling toe. In 2000 zijn de btw-tarieven voor een aantal belangrijke producten in de landbouw gewijzigd, waarbij de gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest zijn verschoven van het lage (6%) naar het normale tarief (19%). Door deze wijziging is het voor meer bedrijven aantrekkelijker geworden om te opteren voor de normale regeling. In 2001 had bijna de helft van de bedrijven (46%) gekozen voor de normale regeling, ofwel 15% meer dan in 1999. Gedurende de laatste jaren is dit percentage sterk toegenomen, namelijk tot 56 in 2005. Het aandeel van deze bedrijven in de totale omzet op alle landbouwbedrijven ligt met ruim 73% aanzienlijk hoger. Het zijn vooral grote bedrijven die de normale regeling toepassen en kleine bedrijven die gebruik maken van de landbouwregeling (figuur 3.2).



Figuur 3.2 Aandeel van de omzet van bedrijven die onder de landbouwregeling vallen ten opzichte van de totale omzet (beiden exclusief btw) 2001-2005

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

Nadat ondernemers eenmaal hebben geopteerd voor de normale regeling, komt een switch terug naar de landbouwregeling tegenwoordig niet of nauwelijks voor.¹ De groeiers onder de bedrijven blijven vaak doorgroeien en blijven met regelmaat investeren. Soms kan een switch terug gunstig zijn bij het afbouwen van het bedrijf. Indien de stap terug wordt gezet heeft de ondernemer tot tien jaar na het opteren te maken met een herzieningsberekening, voor zover het investeringen in onroerende zaken betreft. Voor roerende zaken

¹ Informatie verkregen uit interviews. Informatie uit het Informatienet bevestigt dit.

geldt een herzieningstermijn van vijf jaar. In de jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw kwam een switch terug overigens veel meer voor dan na 2000.¹

Tabel 3.1 Gemiddelde bedrijfsgrootte (in nge) naar type btw-regeling, 1990-2005

Regeling	Normale regeling	Landbouwregeling
1990	110	61
1995	143	76
1999	151	81
2001	135	78
2005	138	68

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

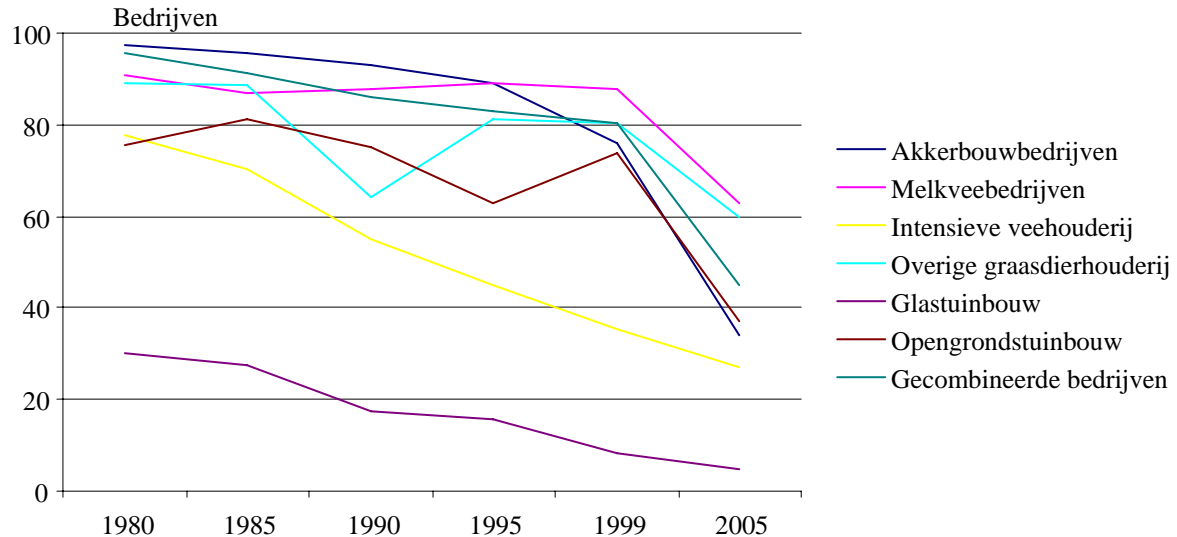
Al in de jaren tachtig en negentig vond er een geleidelijke overstap plaats naar de normale regeling. Een deel van de bedrijven opteerde vanwege het feit dat ze hun bedrijf uitoefenden op een relatief kleine grondoppervlakte,² anderen stapten over om dat er grote investeringen op het bedrijf plaatsvonden. De bedrijven die opteren voor de normale regeling zijn sinds de eerste meting in 1975 gemiddeld beduidend groter geweest dan degene die de landbouwregeling toepasten (tabel 3.1). Het verschil in omvang tussen beide groepen groeide in de jaren negentig. Sinds 2000 is het verschil in bedrijfsgrootte tussen beide groepen, mede door de tariefswijzigingen voor gewasbeschermingsmiddelen en kunstmest, iets afgenomen. Het zijn dan ook niet alleen de grote bedrijven geweest die hebben geopteerd.

3.3.2 Gebruik per bedrijfstype

Op bijna alle bedrijfstypen in de agrarische sector is er gedurende de periode 1975-2004 sprake van een terugloop van het aandeel bedrijven dat de btw-landbouwregeling toepast (figuur 3.3). In de glastuinbouw is nooit veel gebruik gemaakt van de regeling: in 1980 nog ongeveer één op drie, in 2004 nog slechts 5%. In de intensieve veehouderij liep de toepassing van de landbouwregeling in de jaren tachtig al fors terug, een trend die zich voortgezet heeft tot nog een kleine 30% in 2004. Vaak zijn het in die sectoren de afbouwers die gebruik maken van de landbouwregeling. In de andere sectoren verliep de terugloop veel langzamer, met zo nu en dan ook weer een toename. Pas sinds 2000 is het aandeel bedrijven met de landbouwregeling zeer snel gedaald op de gecombineerde (akkerbouw en melkvee) bedrijven, de akkerbouw en de opengrondstuinbouw. Vooral de verschuiving van de gewasbeschermingsmiddelen naar het normale btw-tarief was hier debet aan. Ook in deze sectoren opteert nu 60 a 70% van de bedrijven voor de normale regeling. Daarnaast heeft de overgang van de landbouwwerktuigen naar het normale btw-tarief eveneens een belangrijke rol gespeeld.

¹ Informatie verkregen uit interviews.

² Glastuinbouw en intensieve veehouderij met meer dan 1 ha cultuurgrond.



Figuur 3.3 Procentuele ontwikkeling in gebruik Landbouwregeling btw door agrarische bedrijven, 1980-2004, naar bedrijfstype

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

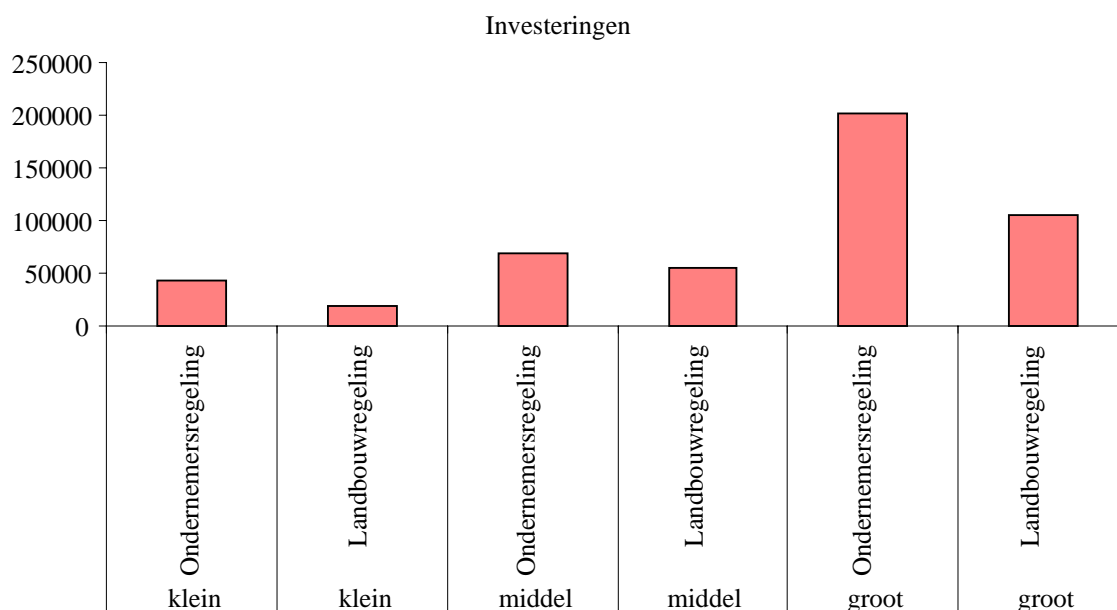
Sinds 1995 is de landbouwregeling nog het populairst in de grondgebonden veehouderij en de overige graasdierhouderij. In deze sectoren wordt relatief minder gebruik gemaakt van machines en installaties. Mede door de verdergaande schaalvergroting, gepaard gaand met veel investeringen, en een tariefsverandering van vooral de kunstmest is het aandeel in de melkveehouderij gedaald naar ruim 60%. In de groep overige graasdierbedrijven, een groep met relatief veel kleine (afbouwende) bedrijven, ligt dit percentage enkele procentpunten lager. Naast deze twee sectoren, wordt de landbouwregeling nog veel gebruikt op gecombineerde bedrijven met een veehouderij tak en door kleine bedrijven in de andere sectoren is de landbouwregeling van belang. Het betreft nog steeds bijna de helft van alle bedrijven.¹

3.3.3 Nadere inkleuring van de bedrijven met landbouwregeling

De nadere precisering van de bedrijven die de landbouwregeling gebruiken is gebaseerd op gemiddelde cijfers over de periode 2001-2005 (uitgezonderd de figuren met betrekking tot aandeel in regeling). De bedrijven uit het Informatienet zijn op basis van hun bedrijfsomvang, uitgedrukt in nge, verdeeld in klein, middel en groot. Vervolgens is onderzocht wat een aantal kenmerken is van de bedrijven die onder de landbouwregeling vallen versus de bedrijven die geopteerd hebben voor de normale regeling.

¹ De bedrijven die niet door het Bedrijven-Informatienet worden vertegenwoordigd zijn vooral veel kleine bedrijfjes die onder de minimumomvang van het Informatienet liggen. Er mag worden aangenomen dat veel van deze bedrijven de btw-landbouwregeling toepassen.

De bedrijven die kiezen voor de normale regeling investeren gemiddeld genomen meer (figuur 3.4), hebben hogere uitgaven aan gewasbeschermingsmiddelen en aan meststoffen (bijlage 2).



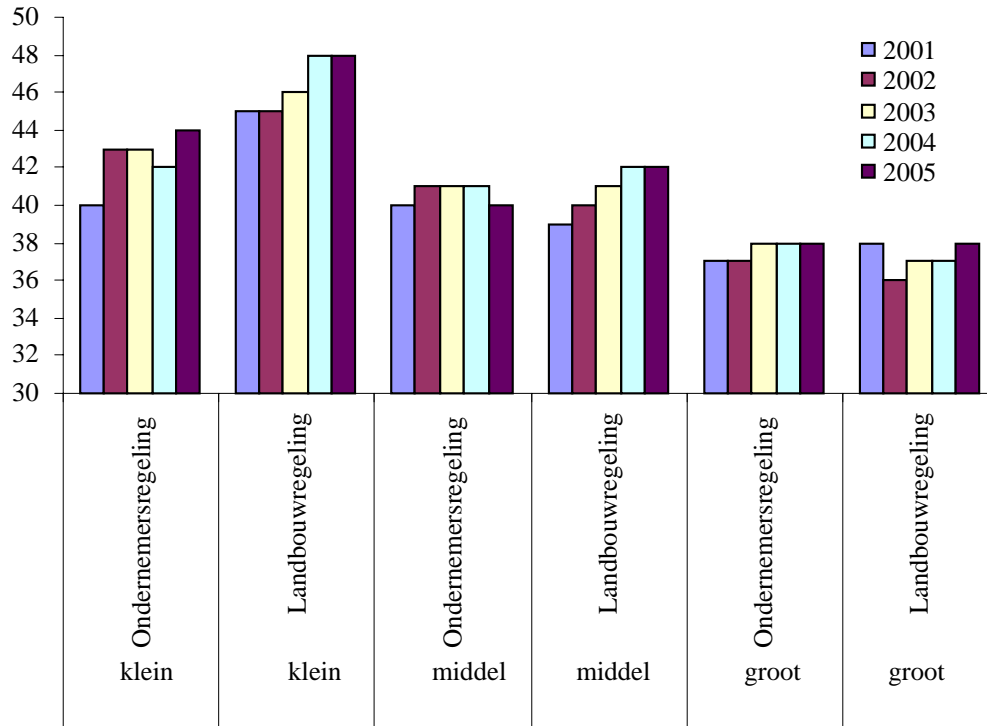
Figuur 3.4 Gemiddelde investeringsbedragen naar omvang en landbouw- en ondernemersregelaar (gemiddelde 2001-2005)

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

Het blijkt vooral de bedrijven te zijn met de oudere ondernemers die gebruik maken van de landbouwregeling. Figuur 3.5 toont de leeftijd van de jongste ondernemer.¹ Vaak worden agrarische bedrijven in maatschapsverband gerund. Indien ouder(s) en opvolger een maatschap vormen, zegt de leeftijd van de jongste ondernemer vooral iets over de horizon van de onderneming: jonge ondernemers zijn vaak meer op de lange termijn gericht dan de oudere ondernemers. Op de grotere bedrijven speelt de leeftijd een minder grote rol bij de afweging te kiezen voor de landbouwregeling of de normale regeling.

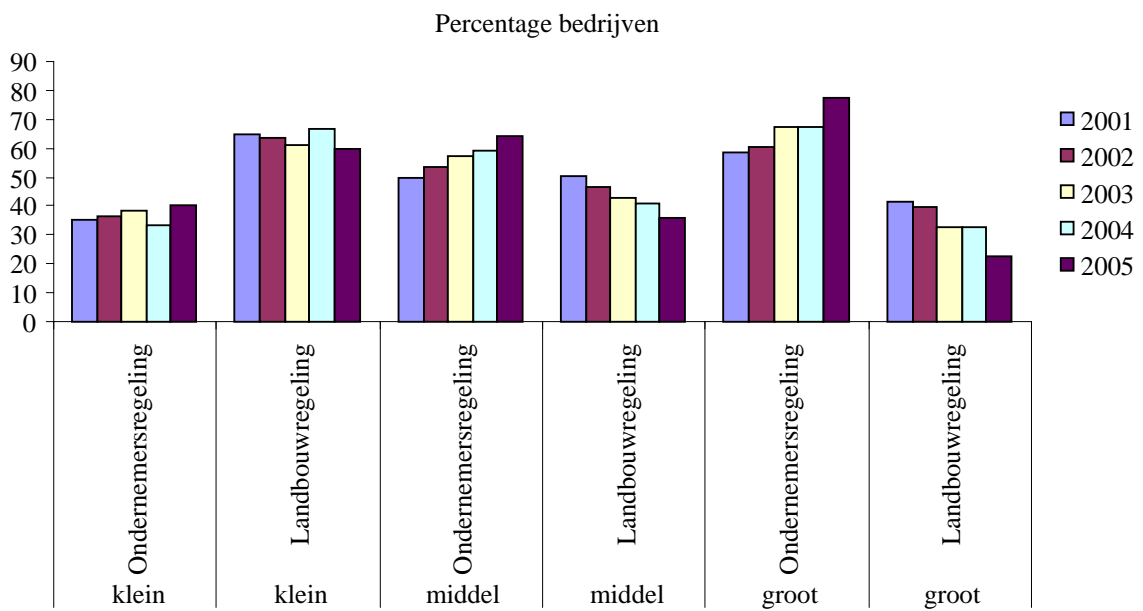
In de loop van de jaren is het aandeel van de bedrijven die gebruik maken van de landbouwregeling afgenomen. Deze trend is waar te nemen binnen alle grootteklassen (figuur 3.6), al is de afname relatief het hoogst bij de grotere bedrijven. Het aandeel van de landbouwregeling in de grootste klasse ligt nog net boven de 20%.

¹ Op de agrarische bedrijven zijn gemiddeld 1,75 ondernemers werkzaam. Onder de bedrijven met meer dan een ondernemer vallen naast de ouder(s)-kindmaatschappen ook de man-vrouwmaatschappen. Daarnaast zijn er andere situaties met meer ondernemers op (vaak grote) bedrijven, zoals twee broers, maar ook situaties waar familiebanden geen rol spelen.



Figuur 3.5 Gemiddelde leeftijd van de jongste ondernemer naar omvang en naar landbouw- en ondernemersregelaar (2001-2005)

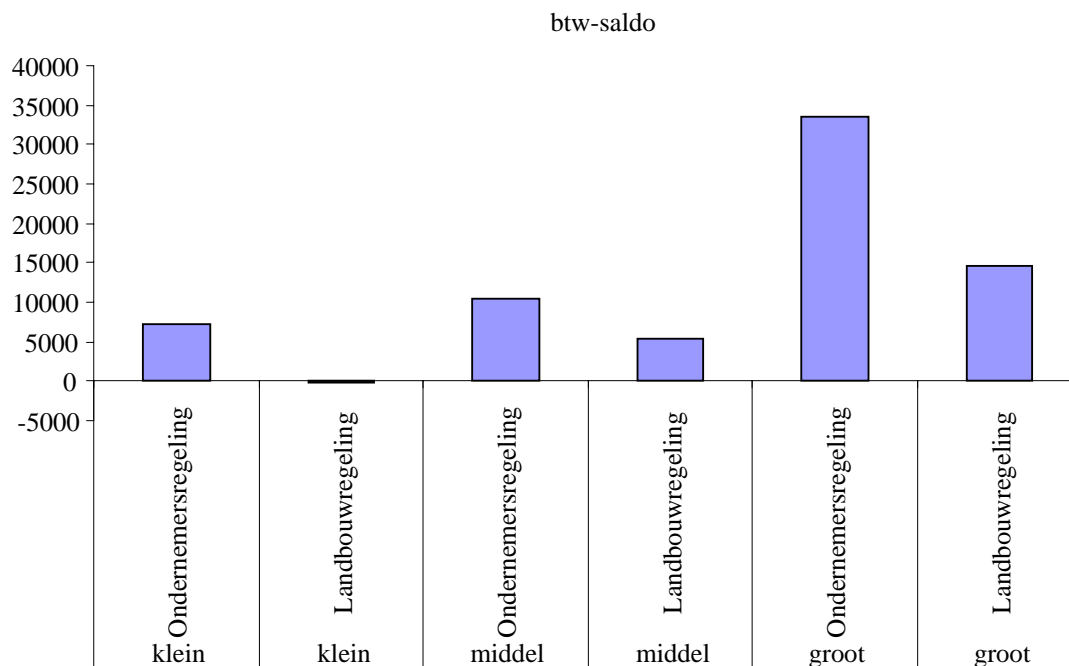
Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.



Figuur 3.6 Aandeel bedrijven in landbouw- en ondernemersregeling (2001-2005)

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

Figuur 3.7 toont het btw-saldo van de bedrijfstransacties. Het saldo is berekend als de btw die drukt op de uitgaven verminderd met de btw berekend over de inkomsten.¹ Bij de ondernemersregelaars is dit de winst gemaakt door de keuze voor de ondernemersregelaar, bij de landbouwregelaar is dat het potentiële voordeel te behalen door over te stappen naar de normale regeling. Gemiddeld genomen kunnen zowel de middelgrote als grote landbouwregelaars nog voordeel behalen door over te stappen. Schijnbaar weegt voor een grote groep bedrijven de extra administratieve lastendruk niet op tegen het te behalen voordeel.

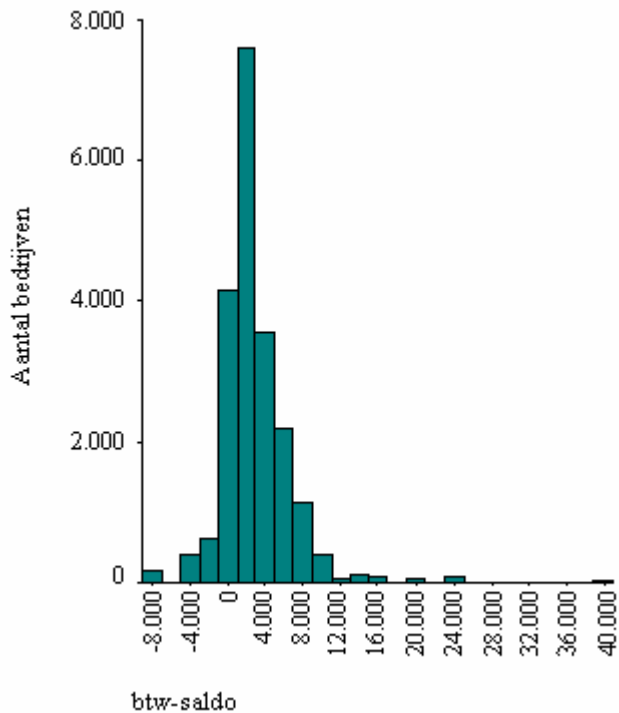


Figuur 3.7 Gemiddelde btw-saldo naar omvang en landbouw- en ondernemersregelaar (gemiddelde 2001-2005)

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

Figuur 3.8 toont de spreiding in het btw-saldo van de bedrijven die in de periode 2001-2005 gebruik hebben gemaakt van de landbouwregeling. Dit betreft het saldo berekend op basis van het landbouwforfait, waarbij de btw berekend over de uitgaven is verminderd met de btw berekend over de inkomsten. Voor een grote groep bedrijven is het saldo gemiddeld een bedrag rond de nullijn. Echter per saldo leidt de landbouwregeling tot een nadeel van rond de €3.000 per jaar (LEI, Bedrijven-Informatienet).

¹ Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat er voor de landbouwregelaars nu maar 5,1% btw op hun verkopen wordt doorgerekend, tegen 6% onder de ondernemersregeling. Daarnaast geldt dat aan- en verkopen van productierechten voor de landbouwregelaars vrijgesteld zijn van btw, terwijl dat voor de ondernemersregelaars niet geldt. Het btw-saldo wordt vertekend door het feit dat op productierechtttransacties (huur/verhuur en aan- en verkopen) niet altijd btw berekend wordt. Om het btw-saldo van landbouwregelaars te berekenen is daar nu altijd 19% op gezet en dit afgesplitst van de rest van het saldo. Het voordeel zal voor de bedrijven onder de landbouwregeling gemiddeld dan ook iets lager zijn dan nu weergegeven.



Figuur 3.8 Gemiddelde btw-saldo landbouwregelaars (gemiddelde 2001-2005)
Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.

3.4 Budgettaire belang overheid

Het budgettaire belang van de btw-landbouwregeling wordt door het ministerie van Financiën begroot op een bedrag van ongeveer €30 miljoen per jaar. Ook de gerealiseerde bedragen schommelen rond €30 miljoen per jaar (tabel 3.2). Dit bedrag betreft uitsluitend de belastingderving, en bevat geen administratieve of andere kosten. Gezien de terugloop in gebruik, zal naar verwachting het budgettaire belang op langere termijn verminderen.¹ Het budgettaire bedrag op macro-niveau is een gevolg van de keuzevrijheid op microniveau: de ondernemer heeft de mogelijkheid de voor hem/haar financieel gunstigste regeling te kiezen.²

Dit bedrag strookt niet helemaal met de berekeningen via het Informatienet dat veel (vooral middelgrote en grote) landbouwregelaars financieel beter uit zijn als ze zouden opteren voor de normale regeling. Een reden voor deze tegenstelling zou kunnen zijn dat een

¹ Uit de cijfers in de Miljoenennota 2007 blijkt nog geen terugloop van het budgettaire belang; dit in tegenstelling tot het aantal gebruikers van de landbouwregeling. Tot en met 2011 wordt nog steeds een budgettair beslag van rond de €30 miljoen begroot.

² De berekening van het forfaitaire tarief heeft tot doel dat de landbouwregeling op macro-niveau neutraal werkt (en zou moeten overeenkomen met de totale netto btw-afdracht door de landbouw, oftewel de in rekening te brengen btw minus de voorbelasting)

belangrijk deel van de hele kleine bedrijven (beneden de 20 nge) niet door het Informatie-net worden gerepresenteerd en financieel voordeel hebben bij de landbouwregeling

Tabel 3.2 *Budgettair belang op transactiebasis in lopende prijzen (x € miljoen) (voor 2002 tot en met 2005 gerealiseerd, voor 2006 begroot)*

	2002	2003	2004	2005	2006
btw-landbouwregeling	25	31	29	28	28

Bron: Miljoenennota's, 2003 tot en met 2007.

3.5 Toekomstig gebruik

Anno 2005 wordt de regeling nog steeds door veel agrariërs toegepast en wordt de geboden keuzemogelijkheid zeer door de sector gewaardeerd, getuige ook de uitspraak: 'Het mooie van de regeling is de eigen keuzemogelijkheid, een keuze om de administratieve lastendruk eens te verminderen.' De praktijkdeskundigen verwachten echter een verdere daling van het gebruik van de landbouwregeling in de komende jaren en decennia. Veel van de blijvers richten zich op schaalvergroting of verbreding en kiezen steeds meer voor de normale regeling en onder de bedrijfsbeëindigers zullen zich veel gebruikers van de landbouwregeling bevinden. Jaarlijks stoppen ongeveer 2 tot 4% van de bedrijven. Ook een nieuwe generatie opvolgers zal sterk vertrouwd zijn met pc's en administratieve kennis (onder andere via opleiding) en zullen eerder voor de financieel aantrekkelijkste regeling kiezen.

Door vooral schaalvergroting wordt het aantrekkelijker voor bedrijven om te opteren. Ook de tariefwijziging van meststoffen en gewasbeschermingsmiddelen heeft dit versterkt. Bij een eventuele overstap wordt vooraf altijd een herzieningsberekening door de accountant gemaakt. Vaak vindt na vijf jaar een nieuwe berekening plaats teneinde te bezien in hoeverre het financieel interessant is te switchen.

4. Doeltreffendheid

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vraag in hoeverre de landbouwvrijstelling doeltreffend is.

- zijn er veel landbouwondernemers die problemen zouden kunnen ondervinden bij het voeren van een btw-administratie?
- welke ontwikkelingen op het gebied van technologie, bedrijfsvoering en administratie hebben plaatsgevonden?
- leidt de btw-landbouwregeling tot een neutrale belastingheffing, waarbij de einddruk wordt bepaald door het btw-percentages bij afname door de consument en de eindprijs, exclusief voordruk en waarbij landbouwproducten zonder btw worden geëxporteerd?

4.2 Bijhouden van een btw-administratie

Voor agrariërs is het bijhouden van een btw-administratie niet of nauwelijks een probleem.¹ De administratie ligt in het verlengde van de activiteiten die worden verricht voor de jaarlijkse belastingaangifte voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. Een toenemende ervaring onder ondernemers met het bijhouden van administraties op allerlei terrein, een sterk stijgend gebruik van pc's en een stijgend opleidingsniveau onder de jongeren, zijn factoren die ertoe bijdragen dat relatief nog weinig ondernemers een btw-administratie niet zouden kunnen uitvoeren. Wel neemt in een toenemend aantal gevallen de complexiteit van de regeling toe. Dit brengt extra rompslomp (in tijd en geld) met zich mee en de behoefte aan professioneel advies.²

Een aanzienlijk deel van de bedrijven besteedt de btw-aangifte uit aan de accountant. De kosten bedragen gemiddeld rond de €150 per kwartaal en wegen voor deze ondernemers op tegen de administratieve last van het zelf uitvoeren van de aangifte.

In de praktijk is het voor veel bedrijven een kwestie van het door de accountant door laten rekenen of de landbouwregeling, dan wel de normale regeling financieel het meest interessant is. Voor in het bijzonder veel oudere ondernemers (zonder opvolger), wier kennis en scholing op het gebied van de automatisering nog bescheiden is, moet het financiële voordeel behoorlijk zijn wil men nog switchen naar de normale regeling. Daarbij speelt sterk mee dat deze groep niet zit te wachten op een toename van de administratieve lastendruk. Voor hen heeft het argument daarom zijn gelding behouden. Veel ondernemers kie-

¹ Informatie uit interviews met accountants.

² Dit komt onder andere door de auto en de woning, maar ook bij verkoop van quotum, verbouwingssituaties, en de toedeling van leveringen tussen landbouw en verbredingsactiviteit (zie hoofdstuk 5).

zen nog steeds vrij bewust voor de landbouwregeling. De keuzemogelijkheid die het gebruik van de regeling met zich meebrengt is door de jaren heen altijd zeer gewaardeerd door de sector, en dat is nog steeds het geval.

4.2.1 Ontwikkelingen rond administratieve lasten en automatisering

De invoering van de landbouwregeling lijkt niet in grote mate geleid te hebben tot een minder snelle automatisering binnen de agrarische sector. De administratieve lastendruk¹ is binnen de meeste bedrijfstypen groot. Dit betekent dat op basis van vaak diverse administratieve verplichtingen op het overgrote deel van de bedrijven minimaal één pc aanwezig is.² Het pc-bezit blijft met name op de kleine bedrijven met een oudere ondernemer achter. In deze groep zitten relatief veel landbouwregelaars.

In doorsnee zijn jongere ondernemers behendiger in het omgaan met administratieve lasten en het gebruik van computers. Ze zullen eerder dan hun oudere collega's switchen naar de normale regeling indien een herzieningsberekening in het kader van de btw voordelig uitvalt.

Er kan worden geconcludeerd dat er tegenwoordig door de meeste agrarische ondernemers zoveel administraties moeten worden bijgehouden dat in dat kader de btw-landbouwregeling minder relevant is geworden.

4.3 Werkt de landbouwregeling neutraal?

Een belangrijk uitgangspunt dat ten grondslag ligt aan het btw-systeem is het neutraliteitsbeginsel. Dit wordt bereikt door aan iedere volgende onderneming in de bedrijfskolom de aan haar in rekening gebrachte btw terug te geven, dan wel te verrekenen met de door die onderneming in rekening te brengen btw. Gevolg is dat slechts de btw die de laatste onderneming in rekening brengt aan de consument in de consumentenprijs is begrepen. Door het vrijstellen van ondernemers voor de btw wordt dit systeem doorbroken en blijft een deel van de voordruk 'hangen'. Voor landbouwers die als gevolg van de landbouwregeling vrijgesteld zijn, wordt beoogd deze inbreuk op te vangen door het landbouwforfait van momenteel 5,1%. Bij een theoretisch juiste vaststelling van het landbouwforfait, dat wil zeggen wanneer het forfait exact de (gemiddelde) voordruk weergeeft, loopt het systeem theoretisch macro gezien rond en is sprake van neutraliteit.

Dat op microniveau sprake is van neutraliteit is echter twijfelachtig. Het forfait is een gemiddelde en in de individuele gevallen zal de voordruk zich rond het landbouwforfait

¹ Aan de stijging van betaalde kosten voor administratieve dienstverlening door boeren en tuinders is in de periode 2001-2004 nog geen einde gekomen. De gemiddelde administratiekosten per bedrijf stegen van € 4.100 in 2001 naar ruim €5.000 in 2004. Onder de administratiekosten vallen betaalde diensten betreffende fiscale aangifte, het bijhouden van de Minas-boekhouding, aan de accountant of adviseur (onder andere DLV) betaalde kosten voor subsidieaanvragen, advisering ter verkrijging van vergunningen, deeladministraties en bedrijfseconomische boekhoudingen. Ook het schaalvergrotingsproces en daarmee een grotere gemiddelde bedrijfsomvang, zorgen voor hogere gemiddelde lasten per bedrijf (Van der Meulen en Op de Weegh, 2005).

² Vooral ook de mineralenboekhouding (Minas) heeft de bekendheid onder boeren met het automatiseringsproces vergroot.

bevinden. Vanwege de mogelijkheid voor de landbouwer om te opteren, zal dat in praktijk echter betekenen dat ook macro gezien geen sprake zal zijn van een neutrale werking. Zodra de landbouwer per saldo een grotere voordruk ontmoet dan 5,1% van zijn omzet, zal hij opteren voor het normale regime. Het landbouwforfait veronderstelt dat de landbouwer per saldo recht heeft op een teruggaaf van omzetbelasting ter grootte van 5,1% van zijn omzet. Zolang in werkelijkheid dit recht minder is dan of gelijk is aan 5,1% van de omzet, zal de landbouwer de landbouwregeling toepassen. Bedraagt het recht op teruggaaf meer dan 5,1% van zijn omzet dan zal de landbouwer, rekening houdend met de extra administratieve lasten voor het normale regime, opteren.

In de praktijk wordt dit beeld gedeeld. De ondernemer heeft immers een keuzemogelijkheid, die gebaseerd is op de herzieningsberekening die adviseurs voor de ondernemer maken. Niet alle ondernemers die financieel voordeel kunnen halen door te opteren voor de normale regeling, doen dat ook daadwerkelijk.

5. Doelmatigheid en neveneffecten

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt eerst in paragraaf 5.2 ingegaan op de vraag in hoeverre de landbouwregeling doelmatig is door de uitvoeringskosten in beeld te brengen en de knelpunten te behandelen die in de praktijk worden ervaren. In paragraaf 5.3 wordt aandacht besteed aan mogelijke neveneffecten van de landbouwregeling.

5.2 Uitvoeringskosten

De uitvoeringskosten van de landbouwregeling zijn voor de overheid (de Belastingdienst) relatief gering. Het ministerie van Financiën geeft aan dat er in de praktijk geen noemenswaardige knelpunten in de uitvoering worden ervaren. Er mag worden geconcludeerd dat vanuit de overheid bekeken de landbouwregeling kosteneffectief werkt.

De landbouwregeling vermindert de administratieve lasten van de ondernemer. De uitvoeringskosten van de landbouwregeling zijn voor de ondernemer nihil. Het voeren van een btw-administratie brengt wel kosten met zich mee. Een deel van de ondernemers besteedt de administratie van de btw uit aan een accountantskantoor. De kosten hiervan bedragen rond de €500 tot €700 per jaar.

Bij een switch van de landbouwregeling naar de normale regeling liggen de uitgaven eenmalig circa €1.500 à €2.000¹ hoger. Er moet een herzieningsberekening worden opgesteld. Vaak ontstaat discussie met de Belastingdienst of er bij verbouwing of uitbreiding van gebouwen sprake is van een vervaardiging of dienst. Ook de herziening op gebruiksvet leidt regelmatig tot discussie met de Belastingdienst.

De jaarlijkse administratieve lasten van ondernemers die de normale regeling binnen de btw zelf uitvoeren, zullen op ongeveer €600 of iets meer liggen. Omdat het meestal gezinsarbeid betreft, liggen de uitgaven veel lager of zijn nihil. Gezien de reeds zware administratieve lastendruk binnen de agrarische sector wordt de administratieve last in vooral de eerste jaren na omschakeling naar de normale regeling als een aanzienlijke extra last ervaren.

Complexe(re) of vernieuwende ondernemingsvormen² kunnen leiden tot extra kosten (meer benodigde tijd, meer advies) bij het doen van een aangifte btw. Hetzelfde geldt voor het opstarten van een nieuwe activiteit die een btw-administratie vergt (bijvoorbeeld recreatie). Voor landbouwregelaars betekent dit dat ze een btw-administratie moeten beginnen.

¹ Informatie uit interviews verkregen.

² Zoals buitenvennootschappelijk vermogen.

5.3 Is er sprake van neveneffecten?

5.3.1 Levert de landbouwregeling discussies op waar het de toepassing betreft?

Op agrarische bedrijven met een verbredingstak wordt deze tak vaak administratief gescheiden van de landbouwactiviteiten. De btw-administratie van deze verbredingsactiviteit is met uitzondering van de zorglandbouw¹ verplicht. Dit geldt ook als de landbouwactiviteiten onder de landbouwregeling vallen. Veel ondernemers die bewust landbouwregelaar zijn, zijn niet blij met deze administratieve last. Of de landbouwregelaar de uitvoering van de btw-administratie voor de verbredingstak als lastig ervaart, is sterk afhankelijk van de complexiteit van de administratie van de verbredingsactiviteit. Caravanstalling in een schuur of wat loonwerk valt in de praktijk mee, een camping met al zijn administratie of veel loonwerk is omvattender.

Een bijkomend knelpunt is dat voor boeren die landbouwregelaar zijn en die de normale regeling toepassen voor een verbredingsactiviteit, een eventuele verkoop van productierechten (waaronder het melk- en mestquotum) belast is met btw.² Het gaat in dat geval vaak om forse bedragen. Veel landbouwregelaars binnen de betreffende sectoren voelen zich hierdoor nu of voor de toekomst benadeeld, hoewel het juridisch een terechte constatering is. De ondernemer laat zien dat hij een btw-administratie kan bijhouden en dus niet meer aan de doelstelling van de landbouwregeling voldoet. Het knelpunt heeft een remmende invloed op de verdere ontwikkeling van verbrede of multifunctionele landbouw. Dit strookt niet met het stimuleringsbeleid van de overheid rond multifunctionaliteit in de landbouw

Een zelfde discussie speelde er ten aanzien van de verkoop van toeslagrechten. De ministeries van Financiën en LNV hebben hun beleid zodanig aangepast dat er een algemene btw-vrijstelling voor toeslagrechten is. De toename voor opteren die hierdoor werd verwacht, is niet duidelijk zichtbaar.³

Het voordeel van de landbouwregeling wordt onder meer bepaald door de tarieven die gelden onder de normale regeling.

¹ Zorgactiviteiten op zorgboerderijen zijn echter vrijgesteld van btw (art. 11, lid 1, onderdeel g, ten eerste Wet OB 1968) en ondernemers dienen om die reden geen btw-boekhouding bij te houden.

² 7.3., 7.5.1. en 7.5.2. van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2006, CPP2005/3096M, V-N 2006/36.18. Er geldt echter een overgangsregeling tot 1 april 2010 (zie genoemd besluit onder 7.5.4) die alleen van toepassing is voor de exploitatie van melkquota (dus voor het verlesen van melkquota). De overgangsregeling is dus niet van toepassing op de verkoop van productierechten.

³ Geen btw bij toeslagrechten: Landbouwers die toeslagrechten overdragen zijn hierover geen btw verschuldigd. Bij overdracht van andere rechten zoals melkquotum, mestproductierechten en bietenquota, moet wel btw worden afgedragen. Dat laatste geldt overigens weer niet voor boeren die vallen onder de landbouwregeling. De uitbetaling van de toeslagrechten is evenmin onderworpen aan de btw-plicht. De Belastingdienst ziet de toeslagrechten niet als vergoeding voor een prestatie van de betrokken boeren, omdat de (milieu) voorwaarden waaraan zij moeten voldoen (cross compliance) erg algemeen zijn. Door de toeslagrechten zal de bedrijfsomzet dalen, en zullen de bedrijfskosten relatief hoger zijn. Een te verwachten gevolg is dat meer ondernemers gaan opteren.

Er is met regelmaat discussie onder welk tarief bepaalde diensten of leveringen vallen.¹ Het streven is te komen tot een transparante en duidelijke btw-regeling (zowel normale regeling als landbouwregeling) waarbij behoefte is aan inzicht in de toepassing van de btw-regelingen in andere (buur)lidstaten en hoe daar de EU-regels worden uitgelegd². Voor wat wel of niet onder de landbouwregeling valt, wordt getoetst aan de *Zesde BTW-richtlijn*. De interpretatie en daarmee de uitwerking kunnen tussen landen verschillen. De indruk bestaat dat dit voor Nederland, waar het milieu een belangrijk thema is, nogal eens nadelig uitpakt.

Een aantal andere aangehaalde discussiepunten door praktijkdeskundigen:

- is er sprake van een levering of een dienst? Zo wordt een verbouwing als een dienst gekenmerkt. Er ontstaat geen nieuw onroerend goed en er heeft geen levering plaatsgevonden. Bij een overstap van de landbouwregeling naar de normale regeling kan geen btw terug worden gevorderd. Dit belemmert een switch naar de normale regeling;
- wanneer is er sprake van privé- of ondernemersdoeleinden in verband met etikettering)?
- waar ligt de grens tussen hobby en bedrijfsmatige activiteiten (bij paarden, geiten, schapen enzovoort)?
- bij de groei van vee ontstaat aanwas, waarvoor kosten zijn gemaakt. Kan er in het geval van een switch van de landbouwregeling naar de normale regeling een herrekeningsbepaling worden toegepast?
- integratieheffing: als een landbouwregelaar een schuur op het erf (bij)bouwt, kan formeel btw-belastingplicht ontstaan.

5.3.2 Is er sprake van aanvullende regelgeving en veel rechtspraak?

Een analyse van de jurisprudentie vanaf 1992 levert het volgende resultaat op:

Onderwerp procedure	Aantal procedures
Toepassing verlaagd tarief	2
Bedrijfsbeëindiging is geen dienst	2 ³
Herziening voorbelasting na regimewijziging	2
Ingangsdatum normaal regime niet met terugwerkende kracht	1
Toepassing artikel 27 Wet OB 1968/artikel 25 Zesde Richtlijn tot en met 2006	2 ⁴

¹ Zo was in het Belastingplan 2007 een verhoging voorzien van het btw-tarief van 6% naar 19% voor paarden, rundvee, schapen, geiten en varkens voorzover niet bestemd voor voortbrenging of productie van voedingsmiddelen, dan wel voor gebruik in de landbouw. Deze verhoging treft voornamelijk sport- en recreatiepaarden en leveringen van landbouwhuisdieren aan hobbydierhouders. Bij amendement is dit voorstel door de Tweede Kamer afgewezen met de opdracht het onderwerp grondiger te onderzoeken.

² Naast de sector is ook voor het beleid de invulling door buurlanden van belang, vaak in verband met concurrentieoverwegingen (zorgdragen dat neutraliteitsbeginsel werkt). Naast Nederland maken onder meer België, Duitsland, Spanje, Frankrijk, Italië en Ierland gebruik van een forfaitaire btw-regeling voor landbouwproducenten op basis van art. 25 Zesde Richtlijn t/m 2006. (Bron: ministeries van Financien en LNV).

³ Eén arrest Hof van Justitie EG.

⁴ Zie noot 4.

Deze analyse leidt tot de conclusie dat nauwelijks wordt geprocedeerd over de vraag of artikel 27 Wet OB 1968 van toepassing is. De geschillen liggen meer op aanverwante vlakken zoals de vraag of het verlaagde tarief van toepassing is en de gevolgen bij regimewijziging (herzieningsregels, ingangsdatum nieuwe regime).

6. Alternatieven

6.1 Inleiding

Naast de mogelijkheid de landbouwregeling ongewijzigd te laten, kan ook een aantal alternatieven worden overwogen. Een tweetal, afschaffing van de regeling en aanpassing van de bestaande regeling, wordt in dit hoofdstuk nader uitgewerkt

6.2 Afschaffing landbouwregeling

Afschaffing van de btw-landbouwregeling leidt ertoe dat landbouwers in beginsel onder de normale regeling voor de btw gaan vallen. Dat betekent dat ze aan hun afnemers btw in rekening zullen moeten brengen, terwijl de hen in rekening gebrachte btw (de voordruk) kan worden teruggevraagd of met de door hen in rekening gebrachte en aan de Belastingdienst afgedragen btw kan worden verrekend. Een nadeel hiervan is dat een btw-administratie moet worden gevoerd, wat de nodige kosten met zich meebrengt. In paragraaf 3.2, ad. c) is al aangegeven dat dit nadeel in de loop van de tijd aanzienlijk minder is geworden. Ook het (nu) moeten behandelen van periodieke aangiften btw kan voor de overheid tot een kostenstijging leiden.

Ten opzichte van de periode van invoering van de landbouwregeling heeft er zeker in Nederland een zodanige technische en financieel-structurele modernisering van de landbouw plaatsgevonden dat het voeren van een administratie voor de Nederlandse landbouwers geen groot meer probleem is. Bovendien besteden landbouwers hun administratie veelal uit aan boekhoud- of accountantskantoren die over het algemeen over moderne middelen beschikken om de btw-administratie uit te voeren. Het argument speelt nog wel bij de wat oudere landbouwers die minder vertrouwd met moderne technieken zijn.

Een mogelijke afschaffing brengt met zich mee dat toepassing van de btw-regeling eenvoudiger wordt (ministeries van Financiën en LNV). De problematiek met betrekking tot herrekening en herziening bij het recht op aftrek bij de overgang van het forfaitaire naar het belaste regime en vice versa vervalt. Verder wordt de neutraliteit van de btw-heffing op het niveau van iedere individuele landbouwer beter gewaarborgd.

Blijft over het concurrentienadeel dat kan ontstaan door het afschaffen van de landbouwregeling, terwijl in andere lidstaten soortgelijke regelingen blijven bestaan. Doordat de toepassing van de landbouwregeling steeds verder is afgenomen en die tendens zich in de toekomst naar alle waarschijnlijkheid zal voortzetten, is dit argument minder geldig geworden. Desondanks blijkt momenteel nog ongeveer de helft van de bedrijven een beroep te doen op de regeling. Voor een deel wordt dit nadeel voor degenen die de landbouwregeling nog toepassen bij het vervallen daarvan geneutraliseerd doordat een beroep kan worden gedaan op de kleine ondernemersregeling van artikel 25 Wet OB 1968 (zie paragraaf 2.3.6). Slechts een beperkt deel van de bedrijven (rond de 10%, bron: Informatienet) die nu

onder de landbouwregeling vallen, voldoet aan de eis dat de af te dragen btw lager is dan € 1.883 (waarbij de eis dat dit het jaar ervoor ook het geval moet zijn geweest niet is meegenomen). Overigens blijkt uit de interviews dat de landbouwregeling nog steeds sterk verankerd is in de landbouwsector. Een overgangsregeling bij afschaffing wordt geen reële optie genoemd, omdat die op betreffende bedrijven tot veel administratieve lasten zou leiden. In het herzieningsjaar zal er sprake zijn van een aanzienlijke kostenpost. In de jaren erna zal het jaarlijks om gemiddeld €600 per bedrijf gaan. Nieuw beleid zal dan ook zorgvuldig moeten worden uitgezet naar agrarische bedrijven en adviseurs.

De administratieve lastendruk in de agrarische sector is al jaren een punt van aandacht in de sector en in dit kader wordt de faciliteit landbouwregeling als een heel goed fenomeen gezien. Zeker ten opzichte van de extra verplichtingen die andere wetgeving de laatste decennia met zich mee heeft gebracht. Het rijksbeleid in Nederland is de laatste jaren sterk gericht op een verdergaande lastenvermindering. Een verzwaring van de administratieve lastendruk door alleen nog maar de normale btw-regeling toe te passen is gaat hier tegenin.

6.3 Aanpassing landbouwregeling

Gezien het feit dat de landbouwregeling nog steeds door ongeveer de helft van de landbouwers wordt toegepast, zou kunnen worden overwogen om de huidige landbouwregeling aan te passen. Het zou in het kader van dit evaluatierapport te ver voeren om hiervoor een aantal alternatieven uit te werken. Kern lijkt ons hierbij het ontwikkelen van mechanismen op het landbouwforfait van momenteel 5,1%, dat nu een vrij statisch gegeven is, te flexibiliseren, in die zin dat de hoogte ervan automatisch wordt gekoppeld aan relevante actuele ontwikkelingen. Ook veranderend beleid zal goed moeten worden geïntroduceerd bij agrarische ondernemers en adviseurs. Nader onderzoek over mogelijkheden hieromtrent is aan te bevelen.

7. Conclusies en aanbevelingen

7.1 Conclusies

Doelbereik

De argumenten die bij de introductie van de regeling een rol hebben gespeeld, hebben voor het grootste deel hun gelding verloren. Het eerste argument betrof een pragmatisch argument, namelijk dat men vooruit wilde lopen op de Europese wetgeving. Dit argument is niet meer relevant. Daarnaast zou het ontbreken van een landbouwregeling leiden tot een concurrentienadeel van de Nederlandse landbouwers. Dit argument geldt als zodanig nog steeds. Uit een analyse met bedrijven uit het Informatienet blijkt wel dat toepassing van de huidige landbouwregeling, afgezien van de additionele administratieve lasten verbonden aan de toepassing van de normale regeling, over het algemeen financieel nadeliger uitwerkt dan toepassing van de normale regeling. Een en ander zou impliceren dat het concurrentieargument zijn relevantie voor veel bedrijven heeft verloren. Ten derde geldt dat door de voortdurende automatisering de administratieve verplichtingen van de normale regeling niet direct tot grote problemen zal leiden.

De toepassing van de btw-landbouwregeling is in de loop van de tijd in de meeste land- en tuinbouwsectoren afgenomen. In 2005 paste nog 45% van de agrarische bedrijven de landbouwregeling toe. Wordt rekening gehouden met de allerkleinste agrarische bedrijven, dan is dit ruim de helft. De landbouwregeling is gezien de keuzemogelijkheid voor veel agrarische bedrijven nog relevant. Het budgettaire beslag op de overheid ligt volgens de Miljoenennota rond €30 miljoen.

Doeltreffendheid

Voor veel agrariërs is het bijhouden van een btw-administratie niet of nauwelijks een probleem.

Bij een theoretisch juiste vaststelling van het landbouwforfait, zou het systeem macro gezien rond moeten lopen. Vanwege de mogelijkheid om te opteren, zal er macro gezien geen sprake zijn van een neutrale werking. Op microniveau zal er eveneens geen sprake zijn van neutraliteit, omdat het forfait een gemiddelde is.

Doelmatig

De landbouwregeling is een regeling die relatief weinig jurisprudentie oplevert, kosteneffectief is, en door de beperking van de administratieve lastendruk sterk door de gebruikers en sector wordt gewaardeerd. Dit is inherent aan de keuzemogelijkheid: veel agrariërs kiezen voor het optimale, waarbij zowel het financiële voordeel als de administratieve last worden betrokken.

Neveneffecten

Agrarische bedrijven met een verbredingstak scheiden deze vaak van de landbouwactiviteiten administratief af. De btw-administratie van deze activiteiten is met uitzondering van de zorglandbouw verplicht. Veel ondernemers die bewust landbouwregelaar zijn, zijn niet blij met deze administratieve last. Bijkomend knelpunt is dat voor boeren met verbredingsactiviteiten en die daarvoor de normale regeling toepassen, een eventuele verkoop van productierechten belast is met btw.

Alternatieven

Naast de mogelijkheid om de landbouwregeling te behouden zijn afschaffing of aanpassing van de regeling alternatieven.

Afschaffing leidt ertoe dat alle landbouwers in principe onder de normale btw-regeling gaan vallen. Gezien de financieel-structurele modernisering van de sector sinds de invoering van de regeling, zal het voeren van een btw-administratie niet voor veel landbouwers een probleem vormen. Echter het beleid is de laatste jaren sterk gericht op een verdergaande vermindering van de administratieve lasten. Een beperkt deel van de kleine bedrijven en oudere landbouwers kan bij een afschaffing terugvallen op de kleine ondernemersregeling (kor). Een afschaffing brengt met zich mee dat toepassing van de btw-regeling eenvoudiger wordt en de neutraliteit van de btw-heffing op het niveau van iedere individuele landbouwer beter kan worden gewaarborgd. Wel kan er een concurrentienadeel ten opzichte van het buitenland ontstaan. Afschaffing zal ook tot een massale herziening leiden, met een grote eenmalige last voor de sector

Aanpassingen van de regel zouden gezocht kunnen worden in het ontwikkelen van een mechanisme om het landbouwforfait, dat nu vrij statisch is, te flexibiliseren.

7.2 Aanbevelingen

Gezien de teneur van afname van het aantal landbouwregelaars in de laatste decennia kan worden aanbevolen de huidige regeling ongewijzigd te laten. Het aantal gebruikers zal de komende tien jaar, onder invloed van verdergaande schaalvergroting (en daarmee gepaard gaande forse investeringen), meer verbredingsactiviteiten en vooral door het beëindigen van veel kleine bedrijven aanzienlijk teruglopen. Hiermee zal ook het budgettaire beslag van de regeling verminderen. De verwachting is dat de regeling op langere termijn zichzelf via een geleidelijk proces op zal heffen. Een eventuele overgangsregeling met bijkomende kosten voor overheid en agrariërs (denk aan benodigd advies) is in dit geval niet nodig. Een ander voordeel van handhaving is dat Nederland fiscaal aan blijft sluiten bij andere (buur-)landen met een btw-landbouwregeling (Europese regelgeving).

Gezien de sterke verankering van de regeling binnen de wetgeving, de sterke waardering voor de regeling binnen de sector, de beperking van de administratieve lastendruk die het voor gebruikers oplevert, en het (nu) nog grote aantal ondernemers dat er vrijwillig gebruik van maakt, is er binnen de landbouwsector een sterke voorkeur voor handhaving. Of zoals werd gesteld: 'de beste overgangsregeling is de praktijk zelf'!

Literatuur

Brederode, R.F.W. van, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*. Kluwer-Deventer, 1993.

Brederode, R.F.W. van, 'Nogmaals het landbouwforfait: 'Dichtung' of 'Wahrheit'?' In: *Weekblad voor Fiscaal Recht* 6100 (1994) pp. 614-619, met naschrift van J.J. Urselmann en D. Blansjaar.

Meulen, H. van der en J. op de Weegh, 'Kosten administratieve dienstverlening stijgen nog door'. In: *Agri-Monitor*, december 2005.

Ministerie van Financiën en ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Voedselkwaliteit; *Notitie fiscaliteit, landbouw- en natuurbeleid*. 2002.

Seegers, P.L.F. en A. Verduijn, *Omzetbelasting in land-, tuin en bosbouw*. FED Fiscale Brochures, 7e druk 2005.

Urselmann, J.J. en D. Blansjaar, 'Het landbouwforfait in de omzetbelasting'. In: *Weekblad voor Fiscaal Recht* 6090 (1994) pp. 208-213 versus R.F.W. van Brederode in: *Weekblad voor Fiscaal Recht* 6090 (1994).

Bijlage 1. Overzicht van geïnterviewde experts

Organisatie	Geïnterviewde
Alfa Accountants Wageningen	Harm Jan de Boer
Gibo-groep	Peter Ceelen
Abab	Ben Groenen
	Bert van den Kerkhof
WEA	Ed Izeren
Noordelijke accountantsunie NAU	Tonko Keizer

Bijlage 2. Nadere kwantificering gebruik landbouwregeling

De analyse in deze bijlage is gebaseerd op het Bedrijven-Informatienet van het LEI. Het Informatienet is gebaseerd op een steekproef uit de land- en tuinbouwbedrijven in Nederland, die tot doel heeft een representatief beeld te geven van de bedrijfsuitkomsten en de financiële positie, evenals van de factoren die hierop van invloed zijn. Vertrekpunt voor de steekproef is de jaarlijkse CBS-Landbouwtelling. Vanaf 2001 is het waarnemingsveld van het Informatienet aangepast naar bedrijven met een omvang vanaf 16 tot 1.200 ege (Europese grootte-eenheden), zodat nu ongeveer 65.000 land- en tuinbouwbedrijven worden gerepresenteerd. De samenstelling van het Informatienet wordt behalve door het streven naar representativiteit van de Nederlandse land- en tuinbouw, bepaald door de doelstelling zo betrouwbaar mogelijke gemiddelde uitkomsten te verkrijgen van groepen bedrijven, gevormd op basis van bedrijfsomvang en bedrijfstype. Daarom wordt gewerkt met een gestratificeerde steekproef.

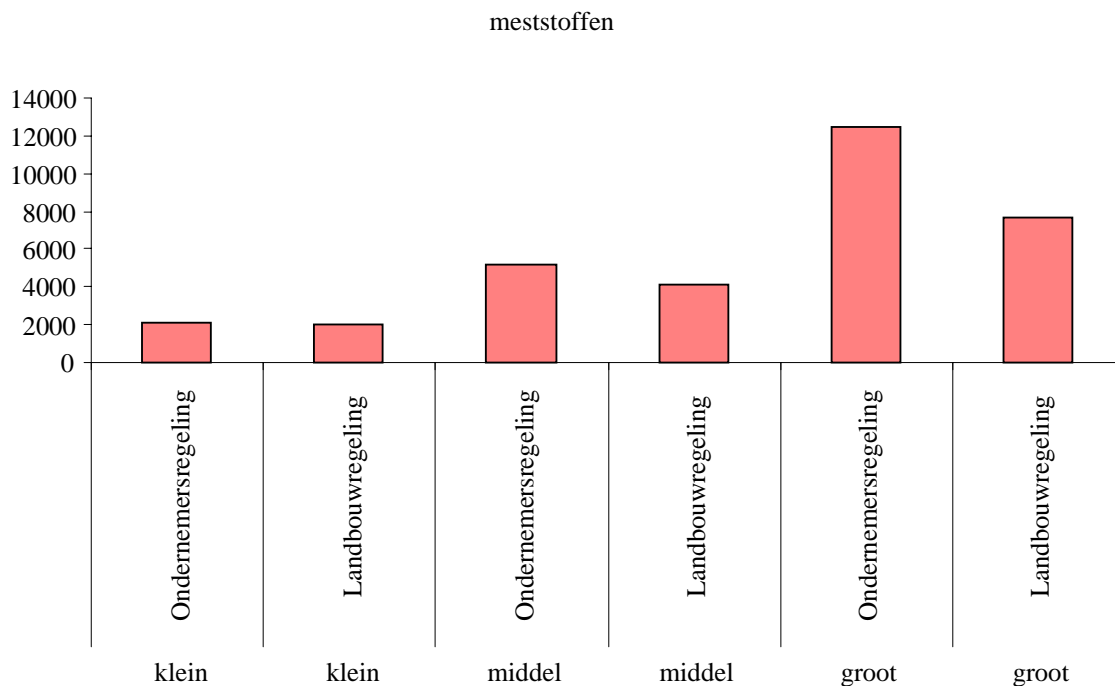
Tabel B2.1 *Ontwikkeling in aandeel bedrijven in toepassing Landbouwregeling in de omzetbelasting, naar bedrijfstype (1975-2005)*

	1975	1980	1985	1990	1995	1999	2005
<i>Aantal bedrijven</i>							
Normale regeling	3.150	14.290	16.000	18.670	23.490	21.800	34.393
Landbouwregeling	97.280	75.650	66.880	59.080	61.190	49.880	28.081
Totaal	100.430	89.940	82.880	77.750	84.690	71.670	62.474
Aandeel landbouwregeling	97	84	81	76	72	70	45
<i>Bedrijfsomvang per bedrijf (nge)</i>							
Ondernemersregeling		84	94	108	141	153	138
Landbouwregeling		52	58	63	78	82	68
<i>Aandeel landbouwregeling</i>							
Akkerbouwbedrijven		98	96	93	89	76	34
Melkveebedrijven		91	87	88	89	88	63
Intensieve veehouderij		78	70	55	45	35	27
Overige graasdierhouderij		89	89	64	81	80	60
Glastuinbouw		30	27	17	16	9	5
Opengrondstuinbouw		76	81	75	63	74	37
Gecombineerde bedrijven		96	91	86	83	80	45

Bron: Bedrijven-Informatienet.¹

¹ Ten aanzien van vertegenwoordiging bedrijven:

- voor 1995: ondergrens van 20 nge, bovengrens van 800 nge;
- 1995-1999: ondergrens van 16 nge en bovengrens van 800 nge;
- vanaf 2000: ondergrens van 16 ege, bovengrens van 1.200 ege.



Figuur B2.1 Gemiddelde kosten van meststoffen naar omvang en landbouw- en ondernemersregelaar (gemiddelde 2001-2005)

Bron: Bedrijven-Informatienet (LEI).



Figuur B2.3 Gemiddelde uitgaven kosten van gewasbeschermingsmiddelen naar omvang en landbouw- en ondernemersregelaar (gemiddelde 2001-2005)

Bron: Bedrijven-Informatienet van het LEI.