



Inkomstenbelasting. Resultaat uit overige werkzaamheden

1 december 2008

Nr. CPP2008/520M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een actualisering van het besluit van 24 mei 2006, nr. CPP2006/76M op het gebied van resultaat uit overige werkzaamheden. Bovendien zijn er nieuwe standpunten opgenomen over zorgboeren en kosten borgstelling.

Voor het overige is met dit besluit geen inhoudelijke wijziging beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 24 mei 2006, nr. CPP2006/76M op het gebied van resultaat uit overige werkzaamheden. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van het hiervoor genoemde besluit.

De navolgende onderdelen in dit besluit zijn nieuw opgenomen:

- onderdeel 3.2 Zorgboeren
- onderdeel 15.2.3 Kosten borgstelling.

In het nieuw opgenomen onderdeel 15.2.3 is een goedkeuring opgenomen.

De navolgende onderdelen van het voorgaande besluit hebben hun belang verloren gezien het tijdsverloop en door aanpassing van de wettelijke bepalingen:

- onderdeel 5.1 Goedkeurend beleid inzake de kleine werkruimte tot en met 2004
- onderdeel 5.2 De kleine werkruimte vanaf 2005

2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 1964
Wet IB 2001
BW
IW 1990

Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet inkomstenbelasting 2001
Burgerlijk Wetboek
Invorderingswet 1990

3. Zorgverlening

3.1 Pleegzorgvergoeding

Krachtens de 'Regeling vergoeding pleeggezinnen, (Stcrt. 1989, nr. 252)' worden er pleegzorgvergoedingen uitgekeerd aan pleegouders.

In de motie van het Tweede-Kamerlid Lankhorst c.s. wordt de regering verzocht te besluiten de pleegzorgvergoeding niet als belastbaar inkomen te beschouwen (Tweede Kamer vergaderjaar 1989–1990, 21300 VI, nr. 17.). Aangezien hieraan de vraag voorafgaat of en in hoeverre de pleegzorgvergoedingen naar geldend recht kunnen worden geacht te strekken tot bestrijding van de kosten die de pleegouder in verband met het verlenen van pleegzorg heeft te maken, heb ik nader onderzoek laten verrichten.

Op grond van dit onderzoek kan er onder de vigeur van de Wet IB 2001 vanuit worden gegaan dat in de eerdergenoemde pleegzorgvergoedingen voor niet meer dan drie pleegkinderen geen voordeel is gelegen dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.

Als de pleegzorgvergoeding mede een vierde of volgend pleegkind betreft, beoordeelt de inspecteur van geval tot geval of sprake is van een bron van inkomen. Zo sprake is van een bron van inkomen, zal de totale vergoeding voor alle pleegkinderen onder de Wet IB 2001 worden aangemerkt als een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, waarop alle werkelijk gemaakte kosten, met inachtneming van de regelingen en beperkingen die in de winstsfeer gelden, in aftrek kunnen worden gebracht. Als de pleegzorgouder voor de Wet IB 2001 opteert voor een fictieve dienstbetrekking



(opting-in), kan de opdrachtgever binnen de daarvoor geldende grenzen een onbelaste vergoeding geven.

3.2 Zorgboeren

Door instellingen van jeugdwerk wordt aan jongeren (crisis)opvang aangeboden op de boerderij bij zorgboeren. Hierbij wordt het volgende geboden:

- opvoeding;
- praktische pedagogische interventies;
- verzorging;
- dagbesteding;
- veiligheid;
- een bijdrage aan het ongedaan maken van ontregeling;
- observatie ten behoeve van de vervolghulp van de jeugdige.

De zorgverlener ontvangt twee soorten vergoedingen, een vergoeding voor de materiële kosten (huur, voeding, bewassing en zakgeld) en een vergoeding voor de begeleiding.

Voor het geval de zorgverlening niet behoort tot de bron winst uit onderneming, kan de ontvangen vergoeding van de materiële kosten worden aangemerkt als een pleegzorgvergoeding zoals genoemd in onderdeel 3.1. van dit besluit. De betaling voor een eerste, tweede en derde kind wordt daarbij geacht overeen te stemmen met de kosten en de betaling zal dan onbelast blijven. Als de pleegzorgvergoeding mede een vierde of volgend pleegkind betreft, beoordeelt de inspecteur van geval tot geval of sprake is van een bron van inkomen, zie ook onderdeel 3.1.

De vergoeding voor de begeleiding kan niet als een vergoeding als bedoeld in de 'Regeling vergoeding pleeggezinnen' worden aangemerkt. Deze vergoeding behoort daarmee tot het resultaat uit overige werkzaamheden.

4. Prijzen van wetenschappers

Prijzen, toegekend aan bijvoorbeeld wetenschappers of onderzoekers, waarnaar niet kan worden gedongen, zijn meestal te zien als een aan de persoon van de desbetreffende wetenschapper of onderzoeker bewezen eerbetoon. De prijs behoort dan volgens vaste jurisprudentie niet tot diens inkomen uit werk en woning. Wel maakt een eenmaal toegekende prijs deel uit van het vermogen van de prijswinnaar. Opbrengsten daarvan worden op de normale wijze in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.

De hierna opgenomen prijzen behoren tot de prijzen die als eerbetoon aan de persoon van de wetenschapper of onderzoeker kunnen worden gezien:

- De Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek (NWO) heeft met de in Duitsland gevestigde Alexander Von Humboldt-Stiftung een overeenkomst gesloten in het kader van internationale wetenschappelijke samenwerking. De overeenkomst houdt in dat beide organisaties jaarlijks een beperkt aantal prijzen toekennen aan wetenschappelijke onderzoekers uit elkaars land. De bekroonde onderzoeker mag op kosten van de toekennende organisatie een wetenschappelijk onderzoek verrichten in het land waar die organisatie is gevestigd. De prijs wordt aan de onderzoeker toegekend als erkenning van zijn wetenschappelijk werk in het algemeen en heeft geen betrekking op een bepaalde prestatie.
- De Stichting Christiaan Huygensprijs kent jaarlijks aan een jonge wetenschapper een prijs toe in de vorm van een geldbedrag. De prijs wordt toegekend door een jury die is geformeerd door de Koninklijke Academie van Wetenschappen. De jury beoordeelt proefschriften die daartoe ter beoordeling zijn voorgedragen door de Nederlandse wetenschappelijke instituten. Het zijn proefschriften die zich kenmerken door een wetenschappelijk hoog en vernieuwend niveau.

5. Fiscale behandeling van inkomsten verkregen uit deelname aan een lokaal geldstelsel; Letseenheden

5.1. Inleiding

Een lokaal geldstelsel, veelal Letssysteem genoemd (Lets staat voor Local Exchange and Trade System), is een systeem waarbinnen de erbij aangesloten leden – meestal particulieren – onderling allerlei prestaties verrichten tegen betaling van, voor het desbetreffende geldstelsel, aangewezen betalingseenheden. De leden bieden hun prestaties aan in een door het Letssysteem uitgegeven advertentieblad. De prestaties kunnen worden betaald met Letseenheden (bijvoorbeeld in Arnhem en Groningen 'Eco's' genoemd en in Amsterdam 'Noppes'). In sommige gevallen moet voor een prestatie naast een aantal Letseenheden ook een bedrag in geld worden betaald. De leden kunnen afspreken



dat hun Letseenheid in waarde gelijk is aan een euro. Echter, Letseenheden zijn nooit omwisselbaar in geld.

Letseenheden bestaan alleen boekhoudkundig. Betaling voor een prestatie vindt plaats door middel van 'cheques'. Het aantal op een cheque vermelde Letseenheden wordt door de bij het systeem behorende centrale administratie op het rekeningnummer van de bij de transactie betrokken leden bij- en afgeschreven.

Op verzoek van en na overleg met de overkoepelende organisatie van Letssystemen, de 'Vereniging het Noppes-systeem', heeft de Belastingdienst voor de beoordeling van inkomsten verkregen uit deelname aan een Letssysteem onderstaande standpunten ingenomen.

5.2. Administratie

De centrale administratie zal zodanig zijn ingericht dat daaruit de saldi en de omzetten in Lets van de individuele leden blijken. De centrale administratie renseigneert de naam-, adres- en woonplaatsgegevens van leden die in een jaar een omzet van 3.000 of meer Lets hebben behaald aan de inspecteur onder wie de centrale administratie ressorteert.

De door de leden uitgeschreven 'cheques' vermelden naast de datum en het aantal Letseenheden tevens de aard van de onderliggende prestatie. De ontvangen cheques worden door de leden bewaard.

5.3. Beoordeling belastingplicht

5.3.1. Inkomstenbelasting en Omzetbelasting

Niet (bekende) ondernemers

Mede aan de hand van het ingevulde vragenformulier dient te worden beoordeeld of een lid als gevolg van zijn deelname aan het systeem prestaties in het economische verkeer heeft verricht waarvan de opbrengst voor hem belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden vormt (artikel 3.90 van de Wet IB 2001) dan wel of deze activiteiten leiden tot ondernemerschap voor de inkomstenbelasting en/of omzetbelasting. Een Letseenheid vormt in dit verband een niet in geld genoten inkomst op het moment dat het lid de beschikkingsmacht over de Letseenheid heeft gekregen. Mede uit praktisch oogpunt geldt hier het moment waarop de Letseenheid door de centrale administratie op rekening van het lid wordt bijgeschreven.

Bekende ondernemers

Voor leden die al uit andere hoofde bij de Belastingdienst als ondernemer bekend zijn geldt in beginsel dat elke Letseenheid tot heffing van omzet- en/of inkomstenbelasting leidt. Dit is slechts anders als de prestaties niet in verband kunnen worden gebracht met de bestaande ondernemersactiviteiten. In dat geval dienen de activiteiten afzonderlijk getoetst te worden op de hierboven omschreven wijze.

5.3.2. Loonbelasting

De organisatie maakt kosten in Lets, om een Letssysteem te kunnen laten functioneren. Een wisselend aantal medewerkers (leden) verzorgt de administratie, maakt het advertentieblad en maakt nieuwe leden wegwijs. De uitbetaling in Lets is veelal gering.

Daarnaast kunnen binnen een Letssysteem tussen de leden onderling arbeidsrelaties voorkomen die als (fictieve) dienstbetrekking zijn aan te merken. Het Letslid die de opdracht geeft is in dat geval inhoudingsplichtig. Het feit dat de beloning voor de werkzaamheden niet in geld maar in Lets wordt uitbetaald brengt hierin geen verandering. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan werkzaamheden binnen de onderneming van een Letslid, of het verrichten van persoonlijke diensten in het huishouden van een Letslid op doorgaans meer dan twee dagen per week.

Om praktische redenen zal de eerste beoordeling van eventuele inhoudingsplicht binnen een Letssysteem pas plaatsvinden een jaar na aanvang van de reorganisering, waarbij, in daartoe aanleiding gevende gevallen, tot naheffing van loonbelasting en premie volksverzekeringen zal worden overgegaan.

5.4. Beschikking arbeidsrelatie

In artikel 3.156 van de Wet IB 2001 is de mogelijkheid gegeven dat een belastingplichtige vooraf



zekerheid kan krijgen over de vraag of de voordelen die hij geniet of zal gaan genieten uit een arbeidsrelatie worden aangemerkt als winst uit onderneming, als loon of als resultaat uit overige werkzaamheden. Deze regeling is ook van toepassing op arbeidsrelaties waarin de betaling geschiedt in Lets.

5.5. Waardebepaling van Letseenheden

De waarde in euro's die binnen een Letssysteem aan een Letseenheid kan worden toegekend is de koers. In beginsel kan de door de Letsorganisatie zelf gestelde koers worden aangehouden. Marginale toetsing kan plaatsvinden door deze koers te vergelijken met de door de leden onderling gehanteerde koers. Transacties waarbij prestaties zowel tegen geld als tegen Letseenheden worden aangeboden zijn daarbij maatgevend.

5.6. Invorderingsaspecten

De ontvanger kan zich in beginsel verhalen op alle vermogensbestanddelen van een belasting-schuldige. Als een deel van het bezit van een belastingschuldige bestaat uit Letseenheden leidt derdenbeslag op de rekening-courant bij de centrale administratie slechts tot een verklaring over de omvang van het door dat lid aangehouden tegoed. Afdracht in euro's kan niet worden gevorderd omdat de ontvanger in de plaats treedt van het lid dat, in verband met de door het Letssysteem gestelde beperkingen, ook geen geld kan vorderen.

Afhankelijk van de opzet en voorwaarden van een systeem zou sprake kunnen zijn van benadeling van schuldeisers, die er wellicht toe zou kunnen leiden dat het samenstel van handelingen zich leent voor vernietiging op grond van de actio pauliana. Zie in dit verband HR 5 november 1993, nr. 15 173 (V-N 1993, blz. 3817, punt 24).

6. Waardering predikantenwoning

Onder de Wet IB 2001 worden inkomsten van predikanten die niet opteren voor de loonbelasting belast als resultaat uit een werkzaamheid. Als er door de kerk een woning ter beschikking wordt gesteld, wordt de bijtelling voor het gebruik van die woning berekend volgens de waarderingsregel van artikel 3.19 van de Wet IB 2001. Dit artikel geldt zowel voor woningen die om niet ter beschikking worden gesteld als voor woningen die tegen een vergoeding ter beschikking worden gesteld. Een door de predikant te betalen vergoeding kan in mindering worden gebracht op de bijtelling.

7. Gemeenschappelijk eigendom gehuwden en terbeschikkingstelling

7.1. Gebruik pand in eenmanszaak

Indien gehuwden gezamenlijk een pand in eigendom hebben dat gebruikt wordt in de eenmanszaak van een van hen, hangt het van de civielrechtelijke vorm van het gemeenschappelijke eigendom af of de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing is. Er moeten twee situaties onderscheiden worden.

- a. Beperkte of algehele huwelijksgoederengemeenschap
Indien de onroerende zaak tot een beperkte of algehele huwelijksgoederengemeenschap behoort, zijn de normale regels van vermogensetikettering van toepassing op de volledige onroerende zaak. Er is geen sprake van een werkzaamheid in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001. Zie ook HR 1 april 2005, nr. 40 083 (V-N 2005/18.10).
- b. Geen huwelijksgoederengemeenschap
Indien een beperkte of algehele huwelijksgoederengemeenschap ontbreekt, is sprake van een eenvoudige gemeenschap als bedoeld in artikel 3:166 BW, die ook tussen derden kan bestaan. Op het gedeelte van het pand dat toebehoort aan de echtgenoot die de onderneming drijft zijn de normale regels van vermogensetikettering van toepassing. Het gedeelte van het pand dat toebehoort aan zijn echtgenote wordt ter beschikking gesteld aan de onderneming van een verbonden persoon, zodat voor dit gedeelte van het pand sprake is van een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.91 van de Wet IB 2001.

7.2. Toerekening resultaat bij terbeschikkingstelling pand aan BV

In de situatie dat belanghebbende een onroerende zaak ter beschikking stelt aan een BV waarin hij een aanmerkelijk belang heeft en hij vervolgens in algehele gemeenschap van goederen huwt, gaan de aandelen en de onroerende zaak tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren.

Ten aanzien van de aandelen heeft dit tot gevolg dat beide echtgenoten ieder voor de onverdeelde helft aanmerkelijkbelanghouder in de BV worden (zie artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, en artikel 4.17, eerste lid, van de Wet IB 2001).



Ook de onroerende zaak wordt aan hen beiden voor de onverdeelde helft toegerekend. Vanaf de huwelijksdatum stellen belanghebbende en zijn echtgenote daardoor ieder de onverdeelde helft van de onroerende zaak ter beschikking aan de BV. Belanghebbende staakt zijn werkzaamheid voor de helft en dient derhalve over de helft van de stille reserves af te rekenen. Er is geen doorschuiffaciliteit van toepassing, wel kan er onder voorwaarden gebruik gemaakt worden van de betalingsregeling van artikel 25, veertiende lid, IW 1990 juncto artikel 4a, Uitvoeringsregeling IB 1990.

Toerekening van het voordeel

Vervolgens komt de vraag aan de orde hoe het inkomen uit aanmerkelijk belang en het resultaat uit overige werkzaamheden in de aangiften van beiden moeten worden verwerkt. Artikel 2.17 van de Wet IB 2001 regelt de toerekening van inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner. Het eerste lid van dat artikel bepaalt dat de inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner in aanmerking worden genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten. Het tweede lid van dat artikel wijkt hiervan af door een keuzemogelijkheid te geven ten aanzien van gemeenschappelijke bestanddelen. Gemeenschappelijke bestanddelen zijn de limitatief in het vijfde lid van dat artikel opgesomde inkomensbestanddelen. Het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt wel tot de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen gerekend, maar het resultaat uit een werkzaamheid niet. Dit betekent dat zij zelf kunnen kiezen hoe zij het inkomen uit aanmerkelijk belang onderling verdelen. De voordelen uit de onroerende zaak moeten ingevolge het eerste lid van dat artikel daarentegen in aanmerking worden genomen bij degene door wie deze voordelen zijn genoten. Belanghebbende en zijn echtgenote zullen daarom de voordelen uit de onroerende zaak conform ieders gerechtigdheid in de huwelijksgoederengemeenschap moeten aangeven.

7.3. Gebruik pand in man-vrouwirma

Indien een vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld aan de vennootschap waarin beide echtelieden vennoot zijn, de zogenoemde man-vrouwirma, kan er sprake zijn van terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001. Aan de hand van het onderstaande voorbeeld zal ik hier nader op ingaan.

Voorbeeld

De heer A en mevrouw B wonen al een aantal jaren ongehuwd samen. Zij drijven in firmaverband een onderneming, genaamd Vof A-B, de winstverdeling is 60%–40%. Zij kopen ieder voor de helft een woonbedrijfspand. Het pand wordt deels als bedrijfsruimte gebruikt in Vof A-B en deels als woonruimte. Het pand is bouwkundig niet splitsbaar en behoort tot het keuzevermogen. Zowel A als B rekenen hun aandeel tot het privé-vermogen.

Uitwerking

1. De een stelt zijn/haar aandeel in het pand deels ter beschikking aan de onderneming van de ander in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001.
Het gedeelte van het pand dat toebehoort aan A wordt deels in zijn eigen onderneming gebruikt, zijnde 60% van 50% van de bedrijfsruimte, en deels ter beschikking gesteld aan de onderneming van B, een verbonden persoon, namelijk voor 40% van 50% van de bedrijfsruimte. Voor dat laatstgenoemde gedeelte is sprake van een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.91 van de Wet IB 2001. Voor het gedeelte dat toebehoort aan B geldt hetzelfde, zij stelt aan A ter beschikking: 60% van 50% van de bedrijfsruimte.
2. Indien A en B gehuwd zijn, het pand in gemeenschappelijk eigendom is en het pand niet tot een beperkte of algehele huwelijksgemeenschap behoort, is sprake van een eenvoudige gemeenschap als bedoeld in artikel 3:166 BW. De uitwerking is dan hetzelfde als in de situatie zoals hierboven bij punt 1 is weergegeven.
3. Indien A en B gehuwd zijn, het pand tot een beperkte of algehele huwelijksgemeenschap behoort en A en B samen Vof A-B drijven, is de uitwerking afhankelijk van het antwoord op de vraag wie de zeggenschap, het bestuur, heeft over het pand. Ik zal dat hieronder nader toelichten.

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 heb ik vermeld dat echtgenoten die in beperkte of algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd, geen vermogensbestanddeel aan elkaar ter beschikking kunnen stellen indien het vermogensbestanddeel tot deze gemeenschap behoort (zie de Nota naar aanleiding van het Verslag Veegwet Wet IB 2001, zie o.a. V-N BP 21/20.2.). Zie ook onderdeel 7.1. hiervoor.

Het arrest HR 9 mei 2003, nr. 37 549 (BNB 2003/288) leidt echter tot een ander antwoord in de situatie waarin een pand dat tot de gemeenschap van goederen behoort, gebruikt wordt in de man-vrouwirma. In het arrest zijn de feiten als volgt. Belanghebbende is in algehele gemeenschap van



goederen gehuwd en drijft samen met zijn echtgenote een man-vrouwfirma waarin beiden voor de helft gerechtigd zijn. Belanghebbende koopt vervolgens op eigen naam een pand en brengt het gebruik in de firma met zijn echtgenote in. De inspecteur en het Hof zijn van mening dat het pand tot het buitenvennootschappelijk vermogen van beide echtgenoten behoort, bij ieder naar de mate van het belang bij het pand. De Hoge Raad oordeelt dat de echtgenote als medevennote alleen zeggenschap over het gebruik van het pand in de onderneming heeft, niet over het pand zelf. Bij het pand zelf heeft zij alleen belang, in die zin dat zij deelt in het risico van tenietgaan en in de waardeveranderingen, in haar hoedanigheid van in algehele gemeenschap gehuwde echtgenote. Dat is volgens de Hoge Raad echter onvoldoende om het pand tot haar ondernemingsvermogen te mogen rekenen.

Indien dit arrest wordt toegepast op punt 3 van de uitwerking van het in dit onderdeel gegeven voorbeeld, is bepalend wie de zeggenschap, het bestuur, heeft over het pand. Als A en B ieder bestuursbevoegd zijn, dan behoort het pand tot beider vermogen en is de uitwerking hetzelfde als hierboven bij de punten 1 en 2.

Indien alleen A bestuursbevoegd is, behoort het pand tot zijn vermogen. A kan het pand tot zijn ondernemingsvermogen of tot zijn privé-vermogen rekenen. Als A er voor kiest om het pand tot zijn privé-vermogen te rekenen, dan stelt A 40% van het gedeelte dat in gebruik is bij Vof A-B ter beschikking aan B.

Goedkeuring

Ik keur echter goed dat artikel 3.91 van de Wet IB 2001 geen toepassing vindt indien het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel tot een al dan niet volledige huwelijksgemeenschap behoort en het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld aan een samenwerkingsverband waarvan ten minste één van beide echtgenoten die daarbij belastbare winst uit onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden geniet, deel uitmaakt. Dit geldt slechts voor het aandeel in het samenwerkingsverband waartoe de echtgenoot gerechtigd is. Indien een andere verbonden persoon deel uitmaakt van het samenwerkingsverband, dan wordt het vermogensbestanddeel voor zijn aandeel in het samenwerkingsverband wel ter beschikking gesteld. Hiermee wordt de beoogde werking zoals uiteengezet tijdens de parlementaire behandeling van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, p. 6–7) gecontinueerd.

De goedkeuring wordt gegeven onder de voorwaarde dat tijdens de gehele periode waarin het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld, gebruik gemaakt wordt van het goedkeurende beleid.

De keuze voor de goedkeuring wordt in de aangiften van beide echtgenoten gemaakt door het niet als zodanig in de aangifte betrekken van het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001. Deze keuze wordt gemaakt in het jaar waarin de ter beschikkingstelling in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 voor het eerst van toepassing is.

8. Aanvang terbeschikkingstelling

8.1. Tijdstip terbeschikkingstelling

Op basis van de wettelijke bepalingen kwalificeert een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel pas als een werkzaamheid indien hiermee vermogen rendabel wordt gemaakt. Zo wordt bijvoorbeeld een bedrijfsruimte in aanbouw die belanghebbende laat bouwen met de bedoeling om deze aan zijn BV te verhuren, voor het eerst ter beschikking gesteld op het moment waarop deze daadwerkelijk wordt verhuurd. In de periode daarvoor behoort het vermogensbestanddeel tot de rendementsgrondslag van box 3.

8.2. Waardering bij start terbeschikkingstelling

Een vermogensbestanddeel dat op een gegeven moment ter beschikking gesteld wordt, behoort tot dat moment tot de rendementsgrondslag van box 3 of haar inkomensbestanddelen behoren op basis van een andere afdeling tot het belastbaar inkomen uit werk of woning in box 1. Het vermogensbestanddeel wordt op de openingsbalans van de werkzaamheid te boek gesteld voor de waarde in het economische verkeer.

Voorbeelden

- De bedrijfsruimte uit onderdeel 8.1 wordt niet op de aanschaffings- of voortbrengingskosten geactiveerd maar op de waarde in het economische verkeer aangezien zij tijdens de bouw tot het



moment van terbeschikkingstelling tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort. De kosten en lasten die behoren tot de voortbrengingskosten komen niet afzonderlijk ten laste van het resultaat, zij zijn immers verdisconteerd in de waarde in het economische verkeer.

- Landbouwgrond wordt op enig moment door middel van een pachtcontract ter beschikking gesteld in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 en verhuist daardoor van box 3 naar box 1. De grond wordt te boek gesteld op de waarde in verpachte staat.
- Een landbouwer brengt zijn onderneming (ruisend) in, in een besloten vennootschap. De landbouwgronden blijven buiten de inbreng en worden aan de vennootschap verpacht. De landbouwgronden zijn voor de overnemer van essentiële betekenis, de BV kan de onderneming namelijk alleen uitoefenen indien hij ook de landbouwgronden pacht. De landbouwgronden worden op de openingsbalans te boek gesteld op de waarde in verpachte staat (zie ook onderdeel 20, verpachting in de agrarische sector).
- Een schuldvordering die onder zakelijke voorwaarden is overeengekomen wordt op enig moment een schuldvordering in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001, bijvoorbeeld omdat belanghebbende, de schuldeiser, alle aandelen van de BV koopt. Indien de contractrente op dat moment lager is dan de dan geldende zakelijke rente, zal de waarde in het economische verkeer lager zijn dan de nominale waarde van de vordering. Jaarlijks zal de vordering moeten worden gewaardeerd. Zowel de waarde-aangroei naar de nominale waarde als de daadwerkelijk overeengekomen rentebaten worden bij belanghebbende in het resultaat uit overige werkzaamheden betrokken.

9. Inhaal van kosten (voorzieningen)

Op grond van artikel 3.95 van de Wet IB 2001 mist artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, de fiscale reserves, toepassing. Op grond van artikel 3.95 van de Wet IB 2001 is artikel 3.25 van de Wet IB 2001, het goed koopmansgebruik, van overeenkomstige toepassing op het resultaat uit overige werkzaamheden. Hierdoor is de vorming van een voorziening voor groot onderhoud binnen het resultaat uit overige werkzaamheden mogelijk. Volgens HR 18 april 2003, nr. 38 023 (V-N 2003/25.11) kan een voorziening slechts worden gevormd voor de periode dat een bedrijfsmiddel tot het ondernemingsvermogen behoort. Onder de term 'ondernemingsvermogen' dient in dit verband 'resultaatsvermogen' te worden verstaan. Inhaal van kosten uit de periode waarin het pand nog niet tot het resultaatsvermogen van de desbetreffende werkzaamheid behoort, is niet mogelijk. Lasten in deze periode behoren niet tot de totaalwinst en worden dus ook niet in jaarwinsten verdeeld op basis van goed koopmansgebruik. Kosten van groot onderhoud gepleegd tijdens de periode waarin het pand tot het resultaatsvermogen behoort, komen wel volledig ten laste van de jaarwinst.

10. Ruilarresten en terbeschikkingstelling

Op grond van artikel 3.95 van de Wet IB 2001 is artikel 3.25 van de Wet IB 2001, goed koopmansgebruik, van overeenkomstige toepassing op het resultaat uit overige werkzaamheden. De daarop gebaseerde ruilarresten zijn dus eveneens van toepassing. Veelal zal bij einde van de ene en start van de andere werkzaamheid echter sprake zijn van staking van de ene werkzaamheid. De ruilarresten zijn niet van toepassing bij staking van een onderneming of werkzaamheid. Zie o.a. HR 19 april 2000, nr. 35 359 (BNB 2000/197).

Als de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel aansluitend gevolgd wordt door de terbeschikkingstelling van een ander vermogensbestanddeel, kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden sprake zijn van werkzaamheden van dezelfde aard in de zin van artikel 3.93, tweede lid, van de Wet IB 2001. Er vindt dan geen staking plaats. Afrekening over de boekwinst kan voorkomen worden indien voldaan wordt aan de voorwaarden van de ruilarresten.

Voorbeeld

De heer Z heeft een pand, pand A, in eigendom dat hij verhuurt aan zijn BV, BV Z. Hij wenst het pand te verkopen aangezien hij een in zijn ogen geschikter pand, pand B, wenst te kopen. De huurder van pand A, BV Z, bewilligt in het beëindigen van de huurovereenkomst ter zake van pand A en gaat gelijktijdig een huurovereenkomst aan ter zake van pand B. Afrekening over de winst kan met toepassing van de ruilarresten worden voorkomen.

Als een vermogensbestanddeel door brand wordt verwoest, men tot herbouw overgaat en de verzekeringsuitkering daarvoor gebruikt, is in beginsel sprake van staking van de werkzaamheid.

Bij een volledig tenietgaan van het pand eindigt de feitelijke terbeschikkingstelling. Er kan echter nog wel sprake zijn van een juridische terbeschikkingstelling. Het huurrecht is geregeld in Boek 7 van het BW. Met ingang van 2003 is in artikel 7:210, eerste lid, BW het volgende bepaald: 'Indien een gebrek dat de verhuurder ingevolge artikel 206 niet verplicht is te verhelpen, het genot dat de huurder mocht



verwachten, geheel onmogelijk maakt, is zowel de huurder als de verhuurder bevoegd de huur op de voet van artikel 267 van Boek 6 te ontbinden.'

Zolang partijen de huurovereenkomst niet hebben ontbonden, blijft het pand rechtens ter beschikking staan aan de huurder. Afrekening over de boekwinst, de verzekeringsuitkering minus de boekwaarde van het vermogensbestanddeel, kan dan achterwege blijven op basis van de ruilarresten. Vóór de inwerkingtreding van artikel 7:210 BW verviel de huurovereenkomst van rechtswege indien het pand geheel en al was vergaan (artikel 1589 BW).

Bij een gedeeltelijk tenietgaan van het pand kan de feitelijke terbeschikkingstelling nog doorlopen. Als dit het geval is, wordt de terbeschikkingstelling niet beëindigd en is toepassing van de ruilarresten op de boekwinst mogelijk. Voorts kan de huurovereenkomst bij een gedeeltelijk tenietgaan worden voortgezet, waardoor er nog steeds sprake is van rechtens ter beschikking staan van het pand. Ook vóór 1 januari 2003 was dit mogelijk op grond van artikel 1589 BW.

11. Bemiddeling door BV bij verhuur van onroerende zaken door digra

De formulering 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect' voorkomt dat belastingplichtigen de regeling kunnen ontgaan door de terbeschikkingstelling te laten lopen door tussenkomst van een derde.

Het tegenovergestelde kan het geval zijn als een belastingplichtige onroerende zaken in eigendom heeft en deze aan een derde verhuurt via de besloten vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Dan stelt belanghebbende de onroerende zaken ter beschikking aan zijn BV, maar als de BV in de relatie met belanghebbende economisch gezien niet meer dan een intermediairfunctie vervult, zoals bij bemiddeling, is de terbeschikkingstellingsregeling niet van toepassing.

12. Ter beschikking stellen bij bloot eigendom

Het vestigen of het hebben van een genotsrecht op een vermogensbestanddeel wordt aangemerkt als het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel, zie artikel 3.91 en artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, ten derde, van de Wet IB 2001. Dit is onder meer het geval in de situatie waarin een BV een onroerende zaak in verhuurde staat koopt en de blote eigendom ervan aan zijn aandeelhouder verkoopt. De aandeelhouder stelt de facto vermogen aan zijn BV ter beschikking en behaalt rendement door het 'vollopen' van de blote eigendom. Zie ook Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 470 (V-N BP 21/18.4, blz. 4054).

Daarbij maakt het niet uit dat een derde de feitelijke gebruiker is van de onroerende zaak. Voor de toepassing van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is namelijk niet vereist dat de BV het vermogensbestanddeel zelf gebruikt. Ook het genieten van het vruchtgenot door de BV in de vorm van de huurpenningen dient daarom onder de toepassing van deze regeling te worden begrepen.

Ter zake van het 'vollopen' van de blote eigendom geniet de aandeelhouder jaarlijks resultaat uit overige werkzaamheid. Uit HR 5 september 1979, nr. 19 038 (BNB 1980/230) volgt dat goed koopmansgebruik niet toelaat om het resultaat, ontstaan als gevolg van de jaarlijkse vermindering van de last van vruchtgebruik, uit te stellen tot het eindigen van het vruchtgebruik of de eerdere verkoop van de blote eigendom.

13. Ter beschikking stellen bij/ zonder vestiging zakelijk recht van opstal

Indien een besloten vennootschap bouwt op grond die in eigendom is van zijn directeur-aandeelhouder, leidt dit tot terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001.

13.1. Geen recht van opstal

Indien de directeuraandeelhouder, hierna: belanghebbende, geen recht van opstal verleent aan zijn BV, wordt belanghebbende tijdens de stichting van de opstal eigenaar van de opstal. Er vindt een vermogensverschuiving plaats van de BV naar belanghebbende waarvan beiden zich bewust moeten zijn. Er is sprake van een winstuitdeling door de BV aan belanghebbende.

Belanghebbende stelt zowel de ondergrond (reeds tijdens de bouwfase) als de bedrijfsruimte (na de bouwfase) ter beschikking aan de BV in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001. Een zakelijk bepaalde vergoeding wordt tot het resultaat uit overige werkzaamheden van belanghebbende gerekend. Eventuele financieringsrente die aan dit gedeelte van de ondergrond kan worden toegerekend, wordt bij de bepaling van het resultaat in aanmerking genomen.



13.2. Recht van opstal

De ondergrond

Indien de BV onder zakelijke voorwaarden een recht van opstal bedingt, blijft het economische belang van de opstal bij de BV berusten. De opstal wordt door belanghebbende dan ook niet aan de BV ter beschikking gesteld, de ondergrond waarop de kantooruimte wordt gebouwd wel.

Een zakelijk bepaalde vergoeding voor het gebruik van de ondergrond wordt tot het resultaat uit overige werkzaamheden van belanghebbende gerekend. Eventuele financieringsrente die aan dit gedeelte van de ondergrond kan worden toegerekend, wordt bij de bepaling van het resultaat in aanmerking genomen.

De vestiging van het recht van opstal

De vestiging van het recht van opstal wordt aangemerkt als het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel. Om mogelijke onduidelijkheden weg te nemen, wordt dit in artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, ten derde, van de Wet IB 2001 met name genoemd. Bij de vestiging van het recht van opstal kan overeengekomen worden dat de opstaller een vergoeding ineens of een periodieke vergoeding moet betalen. De zakelijk bepaalde vergoeding voor het vestigen van het recht van opstal wordt belast als resultaat uit overige werkzaamheden in de jaren waarop zij betrekking heeft. Het jaarlijkse resultaat wordt gevormd door de vermindering van de last van het recht van opstal in dat jaar.

14. Terbeschikkingstelling in de voorperiode aan een BV in oprichting

In de voorperiode van een BV kan reeds sprake zijn van het ter beschikking stellen in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Tijdens de voorperiode wordt de belastingplichtige/oprichter aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder in de zin van artikel 4.6 van de Wet IB 2001. Hij heeft immers het recht om alle, nog te creëren aandelen in zijn BV te verwerven terwijl het economische belang van de nog uit te geven aandelen reeds bij hem berust. Dat er in juridische zin in de voorperiode nog geen aandelen zijn uitgegeven, acht ik van ondergeschikte betekenis. In het verlengde daarvan is de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing indien er in de voorperiode een schuldvordering aanwezig is. Voor de volledigheid merk ik op dat de BV in oprichting de met de voorperiode samenhangende rente voor de winstbepaling in aanmerking kan nemen. Indien de BV niet tot stand komt, heeft de BV niet bestaan en daardoor de vordering ook niet. Van het ter beschikking stellen van vermogen is dan nooit sprake geweest. In het geval er andere vermogensbestanddelen ter beschikking zijn gesteld, zoals een pand, is hetzelfde van toepassing.

15. Varia schuldvorderingen en daarmee samenhangende schulden

15.1. Toerekening aflossing gemengde lening

In het besluit van 13 november 2006, nr. CPP2006/412M, onderdeel 3.2.4, wordt goedgekeurd dat bij aflossing op een lening, waarmee zowel een eigen woning als een consumptieve besteding in box 3 is gefinancierd, wordt aangesloten bij het oogmerk van de belastingplichtige. De belastingplichtige kan zelf kiezen aan welk vermogensbestanddeel hij de aflossing toerekent. Die keuze kan hij maken in aangifte over het jaar waarin hij heeft afgelost.

Deze goedkeuring geldt ook in andere situaties waarbij verschillende vermogensbestanddelen zijn gefinancierd met één lening. Hierbij kan worden gedacht aan de verwerving van een pand dat ter beschikking gesteld wordt aan de eigen BV (box 1) en een ander pand dat ter beschikking gesteld wordt aan derden (box 3) terwijl beide panden met één lening zijn gefinancierd of aan een lening die is aangegaan ter financiering van een niet-splitsbaar pand dat deels in gebruik is als eigen woning (box 1) en deels verhuurd wordt aan een derde (box 3).

15.2. Borgtocht/hoofdelijke aansprakelijkheid en regresvordering

15.2.1. Zakelijk bepaalde vergoeding borgtocht

Indien belanghebbende, aanmerkelijkbelanghouder van een BV, borg staat voor de schulden van de BV wordt de vergoeding voor het aangaan van borgtocht op basis van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 aangemerkt als een voordeel uit het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel. Indien deze vergoeding lager is dan hetgeen derden zouden zijn overeengekomen, wordt niet de overeengekomen vergoeding maar een zakelijk bepaalde vergoeding tot het



resultaat gerekend. Bij zowel belanghebbende als bij zijn BV zijn immers de winstbepalingsregels van toepassing.

In een situatie van borgstelling blijven de vermogensbestanddelen van de aanmerkelijkbelanghouder tot de grondslag van box 3 of van box 1 (de eigen woning) behoren tot het moment van een eventuele betaling aan de bank.

15.2.2. Waarde regresvordering openingsbalans, goedkeurend beleid

Als de BV haar schuld aan de bank niet meer kan voldoen en de bank belanghebbende, aanmerkelijkbelanghouder van de BV, aanspreekt als borg en belanghebbende vervolgens de schuld voldoet, krijgt hij een regresvordering op zijn BV. Deze regresvordering is een schuldvordering in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001, tenzij de borgstelling plaatsvindt in de kapitaalsfeer. Op de openingsbalans wordt de regresvordering te boek gesteld voor de waarde in het economische verkeer. Deze waarde zal in de meeste gevallen lager zijn dan het bedrag dat uit hoofde van de borgstellingsovereenkomst is betaald.

In de situatie dat belanghebbende in privé bij de bank leent waarbij de BV borg staat voor deze lening en hij het geleende bedrag vervolgens doorleent aan de BV is het resultaat fiscaal gunstiger. De schuldvordering op de BV behoort dan direct tot het resultaat uit een werkzaamheid, met daartegenover de schuld aan de bank die rechtstreeks samenhangt met deze vordering. Als de bedrijfswaarde van deze schuldvordering daalt, kan belanghebbende op dat moment zijn schuldvordering afwaarderen en deze als negatief resultaat uit een werkzaamheid in aanmerking nemen. Maatschappelijk gezien is het niet wenselijk dat het bedrijfsleven gedwongen wordt deze financieringsstructuur te verkiezen boven die zoals omschreven in de vorige alinea ten einde afwaardering van de gehele schuldvordering op zijn BV mogelijk te maken.

Goedkeuring

Ik keur daarom goed dat de regresvordering te boek gesteld wordt voor het bedrag dat belanghebbende uit hoofde van de borgstellingsovereenkomst heeft betaald. Deze goedkeuring geldt eveneens voor de regresvordering die voortvloeit uit een aansprakelijkheidsstelling bij hoofdelijke aansprakelijkheid, aangezien deze aansprakelijkheidsstelling in hoge mate overeenkomt met de borgstelling.

15.2.3. Kosten borgstelling

Als een borg wordt aangesproken uit hoofde van de borgstellingsovereenkomst en daartegen gaat procederen is het de vraag wat de fiscale behandeling is met betrekking tot de gemaakte (proces)kosten. Kosten zoals advocaatkosten, griffierecht e.d. zijn kosten die gemaakt zijn om de aansprakelijkheid af te wijzen dan wel te verminderen en worden gemaakt om het privé-vermogen veilig te stellen. Deze kosten zijn gemaakt in de periode dat er feitelijk nog geen regresvordering is in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001. De kosten zijn daarom niet rechtstreeks aftrekbaar. De borg krijgt echter op grond van artikel 7:866 BW een schuldvordering op de hoofdschuldenaar voor de hoogte van de door hem gemaakte kosten ter afweer of beperking van zijn aansprakelijkheid als borg. Deze schuldvordering dient voor de waarde in het economische verkeer te worden geactiveerd en kan worden afgewaardeerd mits goed koopmansgebruik dat toestaat.

Goedkeuring

Veelal zal de waarde in het economische verkeer echter nihil zijn. Ik keur daarom goed dat de vordering met betrekking tot de (proces)kosten evenals de hoofdvordering (zie onderdeel 15.2.2) kan worden geactiveerd voor het bedrag dat belanghebbende heeft betaald aan (proces)kosten.

15.3. Rekening-courant, wisselende debet- en creditstanden

Een rekening-courantverhouding die wisselend debet- en creditstanden kent, is een schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, ten eerste, van de Wet IB 2001. Dat geldt alleen voor de periodes waarin er sprake is van een rekening-courantvordering van X op X BV. Indien de rekening-courantvordering omslaat in een schuld, 'verhuist' de rekening-courantverhouding van box 1 naar box 3. Slaat de schuld weer om in een vordering, dan 'verhuist' de rekening-courantverhouding van box 3 naar box 1.

Goedkeuring

Uit de praktijk bereiken mij signalen dat bij kleine rekening-courantverhoudingen veelal geen rente in aanmerking wordt genomen. Verder is in het rapport 'Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de



belastingherziening 2001' een versoepeling aangekondigd van de goedkeuring ten aanzien van rekening-courantverhoudingen met de eigen aanmerkelijkbelangvennootschap (ook negatieve standen). Gelet hierop, en ter vermindering van de administratieve lasten, keur ik goed dat belanghebbende geen rente als resultaat in aanmerking hoeft te nemen indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- het saldo van zijn rekening-courantverhouding is gedurende het gehele kalenderjaar niet hoger dan € 17.500 positief en niet lager dan € 17.500 negatief.
- bij de BV wordt geen rente in aanmerking genomen.
- In het geval van een rekening-courantschuld mag deze niet in box 3 als schuld in aanmerking worden genomen.

15.4. Rechtstreeks samenhangende schulden bij ter beschikkingstelling

Bij de terbeschikkingstelling van artikel 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001 wordt het vermogensbestanddeel dat ter beschikking wordt gesteld verplicht aangemerkt als resultaatvermogen. De rechtstreeks daarmee samenhangende schulden gaan eveneens tot het resultaatvermogen van de werkzaamheid behoren.

Indien het vermogensbestanddeel gedeeltelijk niet meer ter beschikking wordt gesteld en gaat behoren tot de rendementsgrondslag van box 3, gaat het gedeelte van de schuld dat rechtstreeks samenhangt met dit gedeelte ook over naar box 3. Dit is ook het geval bij de aflossing op een schuldvordering die gefinancierd is met een geldlening bij de bank. De aflossing leidt tot liquide middelen. Deze liquide middelen worden niet opnieuw aangewend voor een werkzaamheid in de zin van artikel 3.91 of 3.92 van de Wet IB 2001 en behoren derhalve tot de rendementsgrondslag van box 3. De schuld aan de bank komt gedeeltelijk tegenover deze liquiditeiten te staan. Deze hangt niet meer rechtstreeks samen met de schuldvordering en verlaat dus ook box 1.

Indien een vermogensbestanddeel niet langer ter beschikking wordt gesteld, vindt er een staking van de werkzaamheid plaats. De schulden hangen niet meer rechtstreeks samen met een vermogensbestanddeel waarmee een resultaat uit een werkzaamheid wordt behaald.

Voorbeeld

Belanghebbende heeft alle aandelen in zijn BV. In de loop van jaar één leent hij € 100.000 bij zijn bank. Vervolgens leent hij dit bedrag onder zakelijke voorwaarden geheel door aan zijn BV (hierna: geldlening). Beide leningen zijn voor de lange termijn aangegaan. Voorts is er een rekening courantverhouding tussen belanghebbende en zijn BV. De rekening-courantstand vóór verrekening van de aflossing bedraagt € 1.000 negatief. In het daaropvolgende jaar lost de BV € 5.000 af op de geldlening. De aflossing door de BV wordt verrekend in rekening courant.

De aflossing op de geldlening leidt ertoe dat de schuld aan de bank voor € 5.000 niet meer rechtstreeks samenhangt met deze schuldvordering, maar toerekenbaar is aan de rekening-courantverhouding. Van de bankschuld hangt nog € 95.000 rechtstreeks samen met de schuldvordering.

De bankschuld volgt voor een bedrag ad € 5.000 de rekening-courantverhouding. De rekening-courantstand slaat door de aflossing 'om' van negatief naar positief. Een bedrag van € 1.000 heeft betrekking op de aanzuivering van de rekening-courantstand en een bedrag van € 4.000 leidt tot een positieve rekening-courantstand. De bankschuld maakt voor een bedrag van € 1.000 deel uit van de rendementsgrondslag van box 3 en voor een bedrag van € 4.000 hangt deze rechtstreeks samen met het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel (de rekening-courantverhouding).

De ROW-balans ziet er ná aflossing als volgt uit:

ROW balans in €	
Geldlening 95.000	Bankschuld (geldlening) 95.000
Rekening-courant 4.000	Bankschuld (rek.crt.) 4.000

15.5. Bijboeking rente op een rechtstreeks samenhangende schuld

Voor zover een bankschuld is toegenomen door rentebijgeschrijvingen, dan hangt deze toename rechtstreeks samen met het niet voldoen van rente, maar niet rechtstreeks samen met de schuldvordering. Het deel van de bankschuld dat samenhangt met de rentebijgeschrijving(en) behoort tot de rendementsgrondslag van box 3. Alleen van de oorspronkelijk aangegane bankschuld kan worden gezegd dat deze rechtstreeks samenhangt met de schuldvordering.

Onder de Wet IB 1964 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat rente op een banklening, alsmede rente



over rente en rente over rente over rente, tot de aftrekbare kosten ter zake van schuldvordering behoren (HR 7 juni 2002, nr. 36 252, V-N 2002/29.13). Vanaf 1 januari 2001 is het aftrekbare kosten-criterium niet meer van toepassing maar gelden de regels van de winstbepaling. In artikel 3.92, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat alleen de rechtstreeks met een schuldvordering samenhangende schuld tot het resultaatsvermogen wordt gerekend. Rente over rente is daarom niet meer aftrekbaar.

16. Uitstel genietingsmoment onder de Wet IB 1964 en overgangsrecht IB 2001

16.1. Inleiding

In de Invoeringswet Wet IB 2001 zijn regels opgenomen om de belastingheffing veilig te stellen van inkomsten die betrekking hebben op de jaren waarin de Wet IB 1964 van kracht was maar die fiscaal gezien (deels) genoten worden in de jaren waarin de Wet IB 2001 van kracht is. Deze bepalingen hebben hun belang nog niet verloren aangezien in veel situaties het fiscale genietingsstip in de toekomst ligt.

16.2. Uitstel andere inkomsten uit arbeid

Op de nog niet genoten inkomsten genoemd in Artikel I, onderdeel Ma, eerste lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001 blijft hoofdstuk II, afdeling 3, van de Wet IB 1964 van toepassing. In dit hoofdstuk is zowel de heffingsgrondslag als het genietingsmoment geregeld.

De uitgestelde arbeidsbeloning wordt niet aangemerkt als een schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onder 1^o, van de Wet IB 2001.

Onderdeel Ma beoogt een uitzondering te maken op de toepassing van onderdeel M, waarin regels zijn gegeven omtrent de waardering van vermogensbestanddelen bij overgang naar een werkzaamheid. Indien voldaan wordt aan de voorwaarden voor toepassing van onderdeel Ma, blijven de nog niet genoten inkomsten 'hangen' in het regime van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 1964. Dit brengt met zich mee dat de uitgestelde arbeidsbeloning niet in het resultaat uit overige werkzaamheden wordt betrokken.

Voorbeeld

Op 1 december 2000 wordt BV X door belanghebbende X opgericht. Vanaf 1 januari 1998 drijft X zijn onderneming voor rekening van een door hem op te richten BV X. Over de voorperiode wordt een beloning toegekend, deze beloning wordt in het jaar 2008 ter beschikking gesteld en is dan vorderbaar en inbaar. In het jaar 2008 wordt de arbeidsbeloning aangemerkt als inkomen uit werk en woning.

16.3. Uitgestelde rente schuldvordering

16.3.1. Uitstel rente

Rente die onder de werking van de Wet IB 1964 is uitgesteld naar een jaar waarin de Wet IB 2001 van kracht is, is geen schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onderdeel 1^o, van de Wet IB 2001. Artikel I, onderdeel AKa, eerste lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001 bepaalt immers dat met betrekking tot op 31 december 2000 gerijpte doch nog niet genoten termijnen van rente de bepalingen van Hoofdstuk II, afdeling 3, van de Wet IB 1964 van toepassing blijven. In dit hoofdstuk is zowel de heffingsgrondslag als het genietingsmoment geregeld.

Voorbeeld

F heeft een vordering op zijn BV, genaamd F BV. Jaarlijks wordt er een zakelijke rente berekend, verschuldigd per 31 december van elk jaar. In het jaar 1996 komen F en F BV echter overeen de rente over het jaar 1996 uit te stellen tot 31 december 2008. De uitgestelde rentetermijn is renteloos en niet opeisbaar. De vordering bedraagt per 31 december 2000 € 500.000.

De vordering van € 500.000 wordt aangemerkt als een schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onder 1^o, van de Wet IB 2001. Deze vordering wordt op basis van onderdeel AJ, vijfde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001 op de openingsbalans te boek gesteld op de oorspronkelijke verkrijgingsprijs.

De vordering uitgestelde rente daarentegen wordt niet aangemerkt als een schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onder 1^o, van de Wet IB 2001. De rente wordt in december 2008 in aanmerking genomen.



16.3.2. Nader uitstel uitgestelde rente

Indien partijen in de loop van het jaar waarin de uitstelperiode afloopt verder uitstel overeenkomen, dan zijn de fiscale gevolgen als volgt. De renteloze en niet-opeisbare vordering uitgestelde rente wordt omgezet in een andere renteloze en niet-opeisbare vordering. Deze omzetting kan worden gekwalificeerd als een beschikkingshandeling in de zin van artikel 33, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 1964 juncto artikel I, onderdeel Aka, eerste lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001. Zie o.a. HR 14 maart 2003, nr. 37 803 (BNB 2003/199).

Vanaf 31 december 2008, het moment waarop de vordering uitgestelde rente wordt geacht te zijn genoten in de zin van artikel 33 van de Wet IB 1964, ontstaat een (nieuwe) vordering in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001. Deze vordering volgt de normale regels van het resultaat uit overige werkzaamheden. Vanaf 1 januari 2009 wordt een zakelijke rentevergoeding over de vordering tot het resultaat gerekend.

16.4. Uitgesteld salaris, rangorderegeling loon en resultaat uit overige werkzaamheden

Uitgesteld salaris wordt niet aangemerkt als een schuldvordering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onderdeel 1^o, van de Wet IB 2001. De fiscaal nog niet genoten loonvordering valt onder het regime van afdeling 3.3 van de Wet IB 2001, belastbaar loon. Aan afdeling 3.4 van die wet, belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, wordt niet toegekomen.

Voorbeeld

Belanghebbende X is directeur-groootaandeelhouder van X BV. X en X BV zijn overeengekomen om de betaling van een gedeelte van het salaris over het jaar 2001 uit te stellen. Het totaal uit te betalen salaris bedraagt € 115.000. Een bedrag van € 105.000 wordt in 2001 uitbetaald, het resterende, niet rentedragende bedrag van € 10.000 zal in het jaar 2011 worden uitbetaald. Op basis van artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 juncto artikel 3.146 van de Wet IB 2001 wordt het uitgestelde loon in het jaar 2011 genoten.

17. Toetsing van 'in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk'

De vraag wat gebruikelijk of ongebruikelijk is, is afhankelijk van de maatschappelijke opvattingen van het moment. Het is een open en dynamische norm, die door rechtspraak kan worden ingevuld rekening houdend met maatschappelijke ontwikkelingen.

De toetsing of een terbeschikkingstelling maatschappelijk ongebruikelijk is, dient in eerste instantie te gebeuren op het moment waarop de terbeschikkingstelling aanvangt. Deze toets behoeft niet doorlopend aangebracht te worden. De toets dient alleen plaats te vinden op de momenten waarop tussen derden een herziening van de voorwaarden van de overeenkomst zal plaatsvinden.

In het maatschappelijke verkeer wijzigen de condities voor het afsluiten van meerjarige overeenkomsten doorlopend. Indien de huurovereenkomst als voorbeeld wordt genomen, dan kan door gestegen huurprijzen een vandaag onder gebruikelijke voorwaarden afgesloten huurovereenkomst, morgen niet meer onder dezelfde voorwaarden tot stand komen. Een toetsingsmoment is bijvoorbeeld het tijdstip waarop eens in de vijf jaar de huurprijs op basis van de marktontwikkelingen – anders dan alleen door prijsindexatie – wordt herzien.

Een ander toetsingsmoment is het moment waarop het in derdeverhoudingen gebruikelijk is om gelet op bijzondere gebeurtenissen soortgelijke overeenkomsten aan te passen of te ontbinden wegens veranderende omstandigheden. Vanzelfsprekend geldt hierbij als uitgangspunt dat de overeenkomst wordt uitgevoerd zoals is overeengekomen.

18. Reikwijdte toetsing van maatschappelijke (on)gebruikelijkheid

De beoordeling of een bepaalde contractuele verhouding in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk is, gaat verder dan de beoordeling van de overeenkomst. Zo dienen mede de eventuele financiering door de verkoper, andere met de terbeschikkingstelling samenhangende rechtshandelingen en samenhangende feiten en omstandigheden in de beoordeling betrokken te worden.

Voorbeeld

Pa stelt een pand ter beschikking aan zijn BV. Het pand valt derhalve onder de terbeschikkingstellingsregeling. Pa verkoopt het pand aan zijn meerderjarige uitwonende zoon Z. Z verhuurt het pand vervolgens ook aan de BV van Pa. Beide overeenkomsten bevatten geen elementen die ertoe leiden



dat de overeenkomsten in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk zijn. Zoon Z is niet in staat om de koopsom te voldoen en blijft het gehele bedrag schuldig. Z verstrekt het recht van hypotheek aan Pa.

Het samenstel van rechtshandelingen, de koop van het pand van Pa, de ongebruikelijke financiering door Pa en de aansluitende verhuur van het pand aan de BV leiden tot de conclusie dat het geheel aan rechtshandelingen in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk is. De verhuur van het pand door Z is derhalve een ter beschikkingstelling in de zin van artikel 3.92, derde lid, van de Wet IB 2001. De schuldvordering van Pa op zijn zoon is om dezelfde reden in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk en wordt derhalve aangemerkt als resultaatsvermogen van Z.

19. Ter beschikkingstelling om niet

Het om niet ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel aan een verbonden persoon uit de ruime kring der verwanten is in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijk en wordt aangemerkt als een werkzaamheid in de zin van artikel 3.91, derde lid, en artikel 3.92, derde lid, van de Wet IB 2001.

Indien belanghebbende bijvoorbeeld onder zakelijke voorwaarden een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan de BV van zijn meerderjarige uitwonende zoon, is de terbeschikkingstellingsregeling niet van toepassing. Indien belanghebbende op enig moment op onzakelijke gronden afziet van een vergoeding, is dit in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk. Het vermogensbestanddeel verhuist van box III naar box I en wordt te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer.

Het resultaat wordt ingevolge artikel 3.94 van de Wet IB 2001 bepaald aan de hand van het winstregime. Dit betekent dat een zakelijke vergoeding tot het resultaat van belanghebbende wordt gerekend. De BV kan de zakelijk bepaalde vergoeding in aftrek brengen. In feite schenkt belanghebbende de zakelijk bepaalde vergoeding aan zijn zoon, de zoon brengt het bedrag vervolgens als informeel kapitaal in in de vennootschap. Deze informele kapitaalstorting leidt tot een verhoging van de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen.

20. Verpachting in de agrarische sector

Grond die aan de zogenoemde 'ruime kring' van verbonden personen wordt verpacht kwalificeert in principe als een bezitting die behoort tot de rendementsgrondslag van box III, tenzij er sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling.

Van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling is in ieder geval geen sprake bij een door de Grondkamer goedgekeurde traditionele pacht en een geliberaliseerde pacht met een looptijd korter dan zes jaar tegen een marktconforme prijs in het kader van een bedrijfs-overdracht door de overdrager of diens rechtsopvolger aan de bedrijfsopvolger. Overigens staat de kwalificatie dat er geen sprake is van ongebruikelijke terbeschikkingstelling los van het oordeel omtrent de omvang van de stakingswinst bij de verpachter met betrekking tot de in pacht gegeven grond. De grond zal voor de bepaling van de omvang van de stakingswinst worden gewaardeerd op de waarde in vrije staat, tenzij de goede trouw of het ondernemingsbeleid meebrengt dat de grond uit zakelijke overwegingen wordt verpacht.

Zie ook onderdeel 8.2, het voorbeeld van landbouwgrond die na inbreng van de onderneming in een BV ter beschikking gesteld wordt aan de BV.

21. Herverzekering overlijdensverzekering

Overeenkomsten van levensverzekering, waaronder ook een overlijdensverzekering, vallen onder de werking van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, ten tweede, van de Wet IB 2001.

Tijdens de parlementaire behandeling van artikel 3.92, derde lid, van de Wet IB 2001 is aangegeven dat het maatschappelijk ongebruikelijk wordt geacht dat een verzekeringsovereenkomst wordt gesloten met een verbonden persoon of met de besloten vennootschap van belanghebbende of van de verbonden persoon. Het risico blijft feitelijk geheel binnen de eigen familiekring. Een wezenskenmerk van een verzekeringsovereenkomst is dat het risico wordt verlegd naar echte derden.

Eventuele herverzekering door de vennootschap doet hier niets aan af. Herverzekering bevestigt alleen maar de ongebruikelijkheid van de transactie, omdat het meer voor de hand ligt om de verzekering rechtstreeks te sluiten bij een echte derde.



22. Ter beschikking stellen in buitenlandse situaties

Als een binnenlandse belastingplichtige een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan een verbonden natuurlijk persoon die niet in Nederland woont of gevestigd is en zijn onderneming of werkzaamheid in het buitenland uitoefent, is sprake van terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.91 van de Wet IB 2001. Op grond van artikel 3.91, eerste lid, van de Wet IB 2001 geldt als voorwaarde dat het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel moet worden aangewend voor het behalen van belastbare winst uit onderneming of van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Het is niet vereist dat sprake is van in Nederland belastbare winst of in Nederland belastbaar resultaat.

Dit is tevens het geval indien ter beschikking gesteld wordt aan een rechtspersoon die niet is opgericht naar Nederlands recht terwijl zowel de rechtspersoon als de verbonden persoon gevestigd zijn in het buitenland. Het is niet van belang of de verbonden persoon in Nederland ten aanzien van de voordelen uit die aandelen belastingplichtig is. Dat neemt niet weg dat hij wel een aanmerkelijk belang bezit. Uit de in artikel 4.6, onderdeel a, van de Wet IB 2001 gegeven definitie van het begrip aanmerkelijk belang volgt namelijk dat een belastingplichtige die ten minste 5% van het geplaatste kapitaal bezit in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld een aanmerkelijk belang heeft in die vennootschap. Het voorgaande brengt mee dat de binnenlandse belastingplichtige het vermogensbestanddeel in het resultaat uit overige werkzaamheden moet betrekken indien sprake is van een (ongebruikelijke) terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92, derde lid, van de Wet IB 2001.

23. Inwerkingtreding; intrekken (onderdelen van) voorgaande besluiten

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Het besluit van 24 mei 2006, nr. CPP2006/76 M is met ingang van 26 november 2008 ingetrokken.

Den Haag, 1 december 2008.

*De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
M.A. Ruys.*