



## Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting. Totaalwinst (Besluit Totaalwinst)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 21 maart 2023, nr. 2023-14431

**De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*Dit besluit is een samenvoeging van de volgende vijf besluiten over winstbepaling voor de totaalwinst: Besluit van 24 januari 2006, nr. CPP2005/3134M, Besluit van 20 juni 2018, nr. 2018-81323, Besluit van 13 oktober 2004, nr. CPP2004/1616M, Besluit van 23 april 2020, nr. 2020-54978, en Besluit van 24 augustus 2004, nr. CPP2004/1912M. Daarnaast is het besluit inhoudelijk en redactioneel aangepast. De inhoudelijke wijzigingen bestaan uit:*

- *Aanpassing van het onderdeel 'keuzeherziening, bijzondere omstandigheid bij huwelijk met mede-eigenaar' vanwege de per 1 januari 2018 geldende wijziging van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek.*
- *Verduidelijking van de reikwijdte van het compromisvoorstel over waarde woning bij overbrenging naar privé.*
- *Schrapping van een alinea uit het antwoord over de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij verjaring omdat het ten gevolge van jurisprudentie inmiddels geen toegevoegde waarde meer heeft.*
- *Schrapping van het antwoord op de vraag of het voor de kwijtscheldingswinstvrijstelling voldoende is dat sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten van de schuldeiser, omdat het ten gevolge van jurisprudentie geen toegevoegde waarde heeft.*
- *Bevestiging van de geldigheid van mijn eerdere toezegging over de aftrekbeperking en kerstpakketten.*
- *Verduidelijking van de berekening van de gebruiksvergoeding voor bezittingen in box 3 als gevolgen van de wijzigingen in het box 3-stelsel.*

### 1. Inleiding

In dit besluit zijn vijf besluiten over winstbepaling voor de totaalwinst samengevoegd tot een meeromvattend besluit 'Besluit Totaalwinst'. De besluiten zijn samengevoegd om het overzicht voor en de bekendheid bij de gebruiker te vergroten en het actualiseren te vereenvoudigen. Daarnaast biedt dit besluit in de toekomst ruimte om goedkeuringen en standpunten te publiceren die zien op de winstbepaling voor de totaalwinst, maar de omschrijving of inhoud van de afzonderlijke besluiten te buiten gaan. Het gaat om de volgende vijf besluiten die achtereenvolgens in dit besluit zijn opgenomen.

- Inkomstenbelasting, winst uit onderneming; vermogensetikettering. Besluit van 24 januari 2006, nr. CPP2005/3134M.
- Inkomstenbelasting. Waardering woning bij overbrenging van ondernemingsvermogen naar privévermogen. Besluit van 20 juni 2018, nr. 2018-81323.
- Inkomstenbelasting. Winst uit onderneming. Kwijtscheldingswinst en verjaring. Besluit van 13 oktober 2004, nr. CPP2004/1616M.
- Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting. Winst (uit onderneming), resultaat uit een werkzaamheid. Van aftrek uitgesloten en in aftrek beperkte kosten. Besluit van 23 april 2020, nr. 2020-54978.
- Inkomstenbelasting. Winst uit onderneming; privégebruik woning. Besluit van 24 augustus 2004, nr. CPP2004/1912M.

In dit besluit zijn inhoudelijk de volgende wijzigingen aangebracht.

1. In onderdeel 2.4.1 'Bijzondere omstandigheid bij huwelijk met mede-eigenaar?' wordt nu gesproken over een gemeenschap van goederen om rekening te houden met de per 1 januari 2018 geldende Wet tot wijziging van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek en de Faillissementswet teneinde de omvang van de wettelijke gemeenschap van goederen te beperken.
2. In onderdeel 3.2 'Waardebepaling woning bij verplichte overgang naar privé' is verduidelijkt dat het compromisvoorstel ten aanzien van de te hanteren waarde bij overbrenging van een tot het ondernemingsvermogen behorende woning naar privé niet alleen van toepassing is op de woning zelf, maar ook op daarmee verbonden rechten als een opstalrecht.
3. In onderdeel 4.1.1 'Geen verplichte winstneming bij verjaring van een schuld' is de alinea over de civielrechtelijke gevolgen van verjaring vervallen, omdat dit ook aan bod komt in jurisprudentie en daarom geen toegevoegde waarde meer heeft. Ook het standpunt is geschrapt dat stelt dat voor



toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling als bedoeld in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 niet voldoende is dat sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten van de schuldeiser. De reden hiervoor is dat opname overbodig is omdat het standpunt volgt uit jurisprudentie, zoals HR 7 december 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD6783.

4. In onderdeel 5.1.1 'Verkeersboeten ook voor autoverhuurder niet aftrekbaar' is de tweede alinea vervallen. In deze alinea werd beschreven in welke situaties de autoverhuurder de sanctie en/of verhoging geheel of gedeeltelijk draagt. Omdat de verkeersboeten ook voor de autoverhuurder nimmer aftrekbaar zijn, was deze toelichting overbodig.
5. In onderdeel 5.3.2 'Verstrekingen aan werknemers (artikel 3.15, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001)' wordt de geldigheid bevestigd van het standpunt dat de kosten en lasten in verband met aan werknemers verstrekte kerstpakketten niet aan de aftrekbeperking van artikel 3.15, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 onderhevig zijn.
6. In onderdeel 5.5.1 'Uitgangspunten berekening gebruiksvergoeding' is verduidelijkt dat in de rekenvoorbeelden geen rekening is gehouden met het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, en de daaropvolgende wijzigingen in box 3. Ook staat aangegeven dat een wijziging in box 3 gevolgen kan hebben voor de toepassing van artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001. Tot slot is de berekening van de gebruiksvergoeding voor de jaren 2011 tot en met 2016 geschrapt omdat dit door tijdsverloop niet meer relevant is.

Met het samenvoegen van de besluiten en de overige wijzigingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

### **1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen**

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Awb	Algemene wet bestuursrecht
IW 1990	Invorderingswet 1990
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet OM-afdoening	Wet van 7 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en enige andere wetten in verband met de buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wahv	Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften
SOA	Seksueel overdraagbare aandoeningen

## **2. Vermogensetikettering**

### **2.1 Lijfrenteverplichting na staking van de onderneming**

Een lijfrenteverplichting kan na staking van de onderneming niet tot het ondernemingsvermogen blijven behoren, omdat daarmee de grenzen der redelijkheid worden overschreden. Bij de staking van een onderneming heeft namelijk in het algemeen te gelden dat een tot het ondernemingsvermogen behorend activum, dat niet wordt overgedragen aan een derde, naar het privévermogen wordt overgebracht. Op deze regel is een uitzondering van toepassing indien sprake is van uit de ondernemingsfeer stammende onzekerheden omtrent de afwikkeling van dat activum. In dat geval blijft het behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen (HR 17 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2995). De onzekerheid omtrent de afwikkeling van een lijfrenteverplichting vloeit echter niet voort uit de uitoefening van de onderneming, maar uit de onzekere levensverwachting van het verzekerde lijf. De verplichting is op het moment van staking te waarderen en dient onder eventuele fiscale afrekening te worden overgebracht naar het privévermogen.

### **2.2 Lesauto's/taxi's, keuzevermogen?**

Bij autorijschool- en taxiondernemingen doet zich de vraag voor of de auto waarmee ook privé wordt gereden tot het verplichte ondernemingsvermogen moet worden gerekend omdat de auto essentieel is voor de bedrijfsuitoefening.

Dat de auto het belangrijkste bedrijfsmiddel is brengt niet noodzakelijkerwijs mee dat deze auto tot het ondernemingsvermogen moet worden gerekend. Mede gelet op het arrest van de Hoge Raad van 14 maart 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0510, wordt de grens waarbinnen een auto tot het ondernemingsvermogen moet worden gerekend, gelegd bij het aantal kilometers waarbij de auto op grond van artikel 3.20, eerste lid, Wet IB 2001 niet meer wordt geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te staan. Dit betekent dat een auto, ook een auto die als lesauto of taxi wordt gebruikt, alleen dan verplicht tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend als het gebruik voor privédoeleinden niet



meer is dan 500 km op jaarbasis. Bij een hoger privégebruik behoort de auto tot het keuzevermogen, in welk geval dus de vrijheid bestaat de auto tot het privévermogen te rekenen. Er is voor een autorijschool- of taxionderneming geen sprake van bijzondere omstandigheden die afwijking van deze regel rechtvaardigen. De aard van de onderneming of aard en inrichting van de (les)auto verhinderen bijvoorbeeld niet dat de auto privé wordt gebruikt.

### **2.3 Splitsbaar pand, verhuurbaarheid zelfstandig criterium?**

Bij een aangebouwd praktijkdeel van een bouwkundig splitsbaar pand komt het voor dat dit volgens bestemmingsplan niet aan derden mag worden verhuurd. Dat een zelfstandig gedeelte van een pand in een concreet geval niet verhuurd mag worden, vormt in zijn algemeenheid geen zelfstandig criterium voor de beoordeling van de vraag of sprake is van verplicht ondernemingsvermogen. Wanneer de splitsbaarheid en dus de zelfstandige bruikbaarheid vaststaan, komt de vraag inzake verhuurbaarheid niet aan de orde en doet eventuele onverhuurbaarheid niets af aan die splitsbaarheid. Pas als getwijfeld wordt aan de splitsbaarheid/zelfstandige bruikbaarheid en alle andere mogelijkheden om de zelfstandigheid te bepalen geen uitkomst hebben gegeven, speelt de niet-verhuurbaarheid een rol. Het voorgaande neemt overigens niet weg dat de splitsbaarheid wel wordt verondersteld als zelfstandige verhuur mogelijk is.

### **2.4 Keuzeherziening**

#### **2.4.1 Bijzondere omstandigheid bij huwelijk met mede-eigenaar?**

Wanneer een ondernemer mede-eigenaar is (bijvoorbeeld voor de helft) van een vanaf de aankoop geheel door hem gebruikt woon-/winkelpand en later in het huwelijk treedt met de andere mede-eigenaar waarbij het pand onderdeel gaat uitmaken van een beperkte of algehele gemeenschap van goederen, vormt het huwelijk geen bijzondere omstandigheid die keuzeherziening rechtvaardigt. Het pand was al voor de onverdeelde helft eigendom van de ondernemer. Door het huwelijk wijzigt de rechtsverhouding tot de onverdeelde helft niet.

Dat de civielrechtelijke aansprakelijkheid door het huwelijk wijzigt (concurrente schuldeisers hebben dan verhaal op het hele pand) is voor de ondernemer geen reden tot wijziging van de gemaakte fiscale keuze. Voor de ondernemer verandert er namelijk niets ten aanzien van de "eigen" onverdeelde helft. Het feit dat na het huwelijk het gehele pand kan worden uitgewonnen, terwijl dit voorheen slechts mogelijk was met betrekking tot de 'eigen' onverdeelde helft is geen reden deze helft te heretiketteren. De uitwinmogelijkheid van deze helft was bij de aankoop immers ook al aanwezig en is toen klaarblijkelijk niet van invloed geweest op de keuze.

Als sprake is van een niet-splitsbaar pand mag de ondernemer waarbij het pand door het huwelijk onderdeel gaat uitmaken van een beperkte of algehele gemeenschap van goederen, wel de andere onverdeelde helft tot het ondernemingsvermogen gaan rekenen. Anders dan vóór het huwelijk gaat het economische belang van deze helft hem na het huwelijk immers ook aan. Deze helft mag echter ook tot het privévermogen worden gerekend.

Wanneer sprake is van een wél splitsbaar pand dan was voor de ondernemer de onverdeelde helft van het zakelijke gedeelte reeds verplicht ondernemingsvermogen. Door het huwelijk moet belastingplichtige de andere helft splitsen en het zakelijke deel tot zijn ondernemingsvermogen rekenen.

#### **2.4.2 Bijzondere omstandigheid bij overlijden maat/firmant?**

Wanneer één van de met elkaar gehuwde personen die in een samenwerkingsverband een onderneming drijven, komt te overlijden en vervolgens een beroep wordt gedaan op de doorschuiffaciliteit van artikel 3.62 Wet IB 2001, heeft de voortzetter geen nieuw keuzerecht. Het overlijden en de toepassing van voormeld artikel 3.62 maakt het dus niet mogelijk om bestanddelen van het ondernemingsvermogen over te brengen naar het privévermogen. De keuze als bedoeld in artikel 3.62 Wet IB 2001 dient te worden gemaakt voor het geheel van de vermogensbestanddelen dat ondernemingsvermogen vormde bij de overledene en toekomt aan de voortzetter.

#### **2.4.3 Aandeel in vermogensbestanddeel ingebracht in een samenwerkingsverband**

In voorkomende gevallen, bijvoorbeeld op grond van een relevante wijziging van de Wet IB 2001, kan een maat of firmant voor zijn aandeel in een eerder ingebracht vermogensbestanddeel dat behoort tot het keuzevermogen, zijn keuze herzien ook als de andere maat/firmant dat niet doet.

Iedere maat/firmant heeft zijn eigen subjectieve onderneming, hetgeen meebrengt dat elk van hen zelfstandig mag bepalen of een vermogensbestanddeel dat tot het keuzevermogen behoort tot het privé dan wel ondernemingsvermogen wordt gerekend. Daarbij is niet van belang of een vermogensbestanddeel is opgenomen op de balans van het samenwerkingsverband.



### 3. Waardering woning bij overbrenging van ondernemingsvermogen naar privé

#### 3.1 Inleiding

Op 14 juni 2000 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de problematiek van de zogenoemde 'waarde-bewoond' (ECLI:NL:HR:2000:AA6212). Als een ondernemer zijn tot het ondernemingsvermogen behorende woning met ondergrond naar het privévermogen overbrengt, moet hij fiscaal afrekenen over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van die woning met ondergrond. Woont de ondernemer zelf in die woning en blijft hij daarin wonen, dan vormt deze duurzame zelfbewoning een waardedrukkende factor bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer. Of deze omstandigheid zich voordoet moet worden beoordeeld op het tijdstip van de overgang naar het privévermogen; bij staking van een onderneming is dit het tijdstip van staking.

De Hoge Raad oordeelde over deze waardedrukkende factor dat kan worden uitgegaan van de verkoopwaarde in verhuurde staat. Deze waarde moet vervolgens worden gecorrigeerd in verband met de omstandigheid dat de bewoner in het algemeen bereid zal zijn een hogere prijs te betalen dan de prijs die in verhuurde staat mag worden verwacht. Dit komt neer op de waarde verhuurd met een plus.

#### 3.2 Waardebepaling woning bij verplichte overgang naar privé

Na publicatie van het in onderdeel 3.1 genoemde arrest heerste in de praktijk – in andere gevallen dan bedoeld in artikel 3.58, tweede lid, Wet IB 2001 – nog onduidelijkheid over de wijze van invulling van de waarde bewoond.

In gevallen van verplichte overgang naar het privévermogen – zoals bij staking, anders dan ten gevolge van overlijden van de ondernemer – heeft de Belastingdienst uit doelmatigheidsoogpunt een en ander verder ingevuld om te komen tot een praktische werkwijze ter harmonisatie van de uitvoeringspraktijk.

De werkwijze geldt als beleid wanneer de belastingplichtige in de betreffende aangifte, dan wel uiterlijk in de bezwaarfase, daarvoor heeft gekozen. Het beleid heeft in de praktijk het karakter van een compromis, waaraan partijen zich ten opzichte van elkaar conformeren. Komen partijen hier niet toe, dan staat het de inspecteur vrij elk geval op basis van de relevante feiten en omstandigheden te beoordelen.

Als belastingplichtige voor deze werkwijze kiest en voldoet aan de voorwaarden waaronder dit zogenoemde compromisaanbod wordt gedaan, dan wordt de waarde bewoond vastgesteld op 85% van de waarde in het economische verkeer in vrije staat. Het compromisaanbod geldt ook als de woning in eigendom is op basis van een recht van opstal.

Onderzoek heeft uitgewezen dat de percentages zoals die vóór 20 juni 2018 waren opgenomen in dit onderdeel in het algemeen te laag zijn.<sup>1</sup> Het percentage dat bij wijze van compromis wordt aangeboden is daarom beperkt tot één percentage. Signalen uit de uitvoeringspraktijk zijn voor mij bovendien aanleiding om de voorwaarden van het zogenoemde compromisaanbod, zoals dat vóór 20 juni 2018 in dit onderdeel was opgenomen, aan te passen.

De vier voorwaarden van het compromisaanbod zijn:

- a) De woning is bestemd voor duurzame zelfbewoning.
- b) Dit beleid geldt slechts als sprake is van een verplichte overgang van het ondernemings- naar het privévermogen, bijvoorbeeld als gevolg van staking. Voor de toepassing van dit onderdeel van het besluit wordt onder verplichte overgang niet verstaan de situatie waarbij de onderneming van belastingplichtige wordt ingebracht in een bv of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm dan wel wordt verkocht aan een bv waarvan belastingplichtige (on)middellijk aandeelhouder is en de woning overgaat naar het privévermogen. Ook wordt hieronder niet verstaan de situatie waarbij een samenwerkingsverband – bijvoorbeeld een vof – tussen de belastingplichtige, een door hem beheerste bv of een daarmee vergelijkbare rechtsvorm en eventuele andere personen wordt ontbonden of gewijzigd en de woning vervolgens overgaat naar het privévermogen van belastingplichtige.
- c) De verplichte overgang van het ondernemingsvermogen naar het privévermogen vindt plaats ten minste drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de woning tot het ondernemingsvermogen is gaan behoren. Als de tot het ondernemingsvermogen behorende woning is verbouwd of nieuw is gebouwd, geldt dat de verplichte overgang moet plaatsvinden ten minste drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de verbouwing of nieuwbouw is voltooid en de woning volledig in gebruik

<sup>1</sup> Het onderzoek is uitgevoerd door de afdeling waardeonderzoek, in samenwerking met het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst. Over de jaren 2015 en 2016 zijn aan de hand van de landelijke kadastrale gegevens en de WOZ-gegevens de verkopen van verhuurde woningen geselecteerd. Van deze woningen is de waarde in vrije staat (WOZ-waarde per 1 januari 2015 respectievelijk 1 januari 2016) vergeleken met de waarde in verhuurde staat (transactieprijs volgens het kadaster). In rond 90% van de gevallen bedroeg de verkoopprijs ten minste 85% van de waarde in vrije staat. In circa 80% van de gevallen bedroeg de verkoopprijs zelfs ten minste 90% van de waarde in vrije staat.



is genomen. In dit verband wordt onder verbouwing verstaan een verbouwing waarvan de kosten meer bedragen dan 20% van de WOZ-waarde van de woning. Hierbij geldt de WOZ-waarde per 1 januari van het jaar voorafgaande aan het jaar waarin de verbouwing is gestart.

- d) Als een overgang van een woning vanuit privévermogen naar het ondernemingsvermogen heeft plaatsgevonden dan is het percentage dat wordt gebruikt voor de bepaling van de waarde bewoond bij de verplichte overgang van dezelfde woning van het ondernemingsvermogen naar het privévermogen niet lager dan het percentage waarvan eerder is uitgegaan bij de bepaling van de waarde bewoond bij de overgang vanuit privévermogen naar het ondernemingsvermogen.

### **Waardebepaling overige bij een woning staande gebouwen**

Reden voor het in aanmerking nemen van een waardedrukkende factor wegens zelfbewoning van een woning is dat de woning niet kan worden verkocht in vrije en onbewoonde staat. Een koper zal bij de aankoop van een dergelijke woning rekening houden met het feit dat hij de woning niet direct en in volle omvang in gebruik kan nemen. Deze situatie doet zich niet voor ten aanzien van (voormalige bedrijfs-)gebouwen bij een bewoonde woning als die gebouwen wel direct en in volle omvang in gebruik genomen kunnen worden.

In zijn arrest van 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD0473, heeft de Hoge Raad beslist hoe de waardering dient plaats te vinden ingeval een woning behoort tot een complex van onroerende zaken dat als zodanig wordt gewaardeerd. Min of meer duurzame zelfbewoning wordt in dat geval in aanmerking genomen voor slechts die onroerende zaken die op het moment van staking van de onderneming min of meer duurzaam voor woondoeleinden werden gebruikt.

Dit vergt een feitelijke beoordeling. In de gevallen waarin die beoordeling leidt tot de conclusie dat de waardedruk wegens zelfbewoning van de woning zich mede uitstrekt tot andere onroerende zaken die min of meer duurzaam voor woondoeleinden worden gebruikt, ontmoet het geen bezwaar de waarde van die gebouwen te stellen op hetzelfde percentage van de waarde in vrije staat als hiervoor bij wijze van compromis is aangegeven voor de woning. Hierbij gelden de vier voorwaarden van het compromis aanbod.

### **3.3 Waardebepaling bedrijfswoning bij vrijwillige overgang naar privé**

Als een bedrijfswoning (met aanhorigheden) tot het keuzevermogen behoort, kan een bijzondere omstandigheid – bijvoorbeeld gelegen in nieuwe wetgeving, nieuwe jurisprudentie of een nieuw beleidsbesluit – de keuze rechtvaardigen om die woning over te brengen naar het privévermogen. Uit de jurisprudentie<sup>2</sup> blijkt dat een bijzondere omstandigheid zich voordoet, wanneer duidelijk is dat de belastingplichtige destijds een andere keuze zou hebben gemaakt als de wettelijke bepaling respectievelijk de uitlegging daarvan toen al had gegolden. In dat geval is sprake van een vrijwillige overgang. Dit brengt mee dat bij de vaststelling van de waarde in bewoonde staat het uitgangspunt dat de koper ook huurder is naar analogie van toepassing is.

#### *Goedkeuring*

Aangezien er bij vrijwillige overgang aanleiding kan zijn om bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer van de woning met ondergrond rekening te houden met de omstandigheid dat deze is bestemd om te dienen als bedrijfswoning voor het betreffende bedrijf, alsmede om praktische redenen, keur ik goed dat de waarde in bewoonde staat wordt gesteld op 85% van de waarde in het economische verkeer in vrije staat.

Deze werkwijze geldt als beleid wanneer de belastingplichtige in de betreffende aangifte, dan wel uiterlijk in de bezwaarfase, daarvoor heeft gekozen. Het beleid heeft in de praktijk het karakter van een compromis, waaraan partijen zich ten opzichte van elkaar conformeren. Komen partijen hier niet toe, dan staat het de inspecteur vrij elk geval op basis van de relevante feiten en omstandigheden te beoordelen.

## **4. Overige vrijstellingen (artikel 3.13 Wet IB 2001)**

### **4.1 Kwijtscheldingswinst en verjaring**

Aan mij zijn vragen voorgelegd over winstneming bij verjaring van een schuld en over de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij het vrijvallen van een schuld.

In dit verband neem ik de volgende standpunten in.

<sup>2</sup> Zie ook HR 19-05-1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3705.



## **Geen verplichte winstneming bij verjaring van een schuld**

Bij verjaring van schulden is niet altijd sprake van verplichte winstneming. Goed koopmansgebruik verplicht pas tot winstneming indien vaststaat of zo goed als zeker is dat een ondernemer bepaalde ondernemingsschulden niet of niet volledig behoeft te voldoen (HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3269) en tevens de omvang van het ter zake daarvan verkregen voordeel vaststaat (HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6212). Het enkele aspect van verjaring is dus onvoldoende om tot verplichte winstneming te constateren. De schuldenaar kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden nog steeds de kans lopen dat de schuldeiser met betrekking tot de schuld verrekenings- of verhaalsmaatregelen treft.

## **5. Aftrekbeperkingen (artikel 3.14 t/m 3.17 Wet IB 2001)**

### **5.1 Geld- en bestuurlijke boeten enz. (artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001)**

#### **5.1.1 Verkeersboeten ook voor autoverhuurder niet aftrekbaar**

Volgens artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 komen kosten en lasten die verband houden met een administratieve sanctie en verhoging opgelegd ingevolge de Wahv, bij het bepalen van de winst niet in aftrek. Onder deze uitsluiting moeten ook betalingen door autoverhuurbedrijven naar aanleiding van door huurders gepleegde overtredingen worden begrepen.

#### **5.1.2 Op ondernemer verhaalde belasting met boete**

Het komt voor dat derden in zakelijke verhoudingen aansprakelijk zijn gesteld voor de betaling van een belastingaanslag en – op grond van artikel 32, tweede lid, IW 1990 – tevens voor de betaling van de bedragen die verband houden met de belasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt. In die gevallen is het de vraag in hoeverre die derde deze betalingen ten laste van zijn (jaar)winst uit onderneming kan brengen.

De verwerking in de fiscale jaarstukken van de betaling van een belastingaanslag door een ondernemer voor een andere belastingplichtige verloopt volgens goed koopmansgebruik. Hierbij moet rekening worden gehouden met het regresrecht op de belastingplichtige of een medeaansprakelijke en de waardering van de daaruit ontstane vordering. Indien de vordering oninbaar is, kan de ondernemer een afwaardering van de regresvordering ten laste van zijn winst brengen. Voor invorderingsrente en -kosten geldt hetzelfde als hiervoor is opgemerkt over de (enkelvoudige) belasting.

Op een bestuurlijke boete is de uitsluitingsbepaling van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 van toepassing. De ondernemer is immers ingevolge artikel 32, tweede lid, IW 1990 slechts aansprakelijk voor de boete die verband houdt met de aan een andere belastingplichtige opgelegde belastingaanslag, indien de ondernemer persoonlijk een verwijt kan worden gemaakt. Daarmee staat het boetekarakter van de betaling ook voor de ondernemer vast. Uitsluiting van de aftrek van deze kosten strookt met de ratio van artikel 3.14 Wet IB 2001; dit artikel beoogt in zijn algemeenheid de aftrek uit te sluiten bij degene die de kostenpost draagt; daarbij is het niet van belang wie aan de gemengde kosten een privégenot ontleent. Dit betekent dus dat een ondernemer deze kosten niet ten laste van zijn winst uit onderneming kan brengen.

#### **5.1.3 Ondernemer verhaalt boete op overtreder**

Als een ondernemer een boete betaalt en deze boete op grond van artikel 3.14 Wet IB 2001 niet ten laste van de winst brengt, dan brengt een redelijke wetstoepassing mee dat bij verhaal van de boete op degene die de overtreding heeft begaan en op basis waarvan de boete is opgelegd, de latere terugbetaling van de boete door de overtreder niet als een belastbare bate van de ondernemer wordt aangemerkt. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat de betaling door de overtreder bij die overtreder op basis van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 niet aftrekbaar is.

### **5.2 Kosten van misdrijf (artikel 3.14, eerste lid, onderdelen d en e, Wet IB 2001)**

Alleen kosten en lasten die zijn toe te rekenen aan het misdrijf waarvoor belanghebbende is veroordeeld, zijn op grond van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel d, Wet IB 2001 van aftrek uitgesloten. Voor andere mogelijk strafbare feiten, waarvoor belanghebbende niet is veroordeeld, is deze aftrekuitsluiting niet van toepassing.

Volgens de wettekst zijn kosten en lasten 'die verband houden met' een misdrijf ter zake waarvan iemand door een (Nederlandse) strafrechter is veroordeeld, niet aftrekbaar. Hetzelfde geldt voor misdrijven die niet zijn vervolgd maar die 'ad informandum' bij een ander misdrijf voor de strafbepaling zijn meegenomen (eveneens onderdeel d) of waarvoor een transactie of strafbeschikking is getroffen (artikel 3.14, eerste lid, onderdeel e (zoals dat luidde tot 1 februari 2008), Wet IB 2001 juncto



artikel XII Wet OM-afdoening en artikel 3.14, eerste lid, onderdeel e (zoals dat luidt met ingang van 1 februari 2008), Wet IB 2001. Het is niet de bedoeling dat de inspecteur gaat beoordelen of sprake is van een misdrijf omdat hij dan op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten. Dat betekent dat indien om wat voor reden dan ook geen sprake is van een veroordeling (dan wel ad informandum, transactie of strafbeschikking) de uitsluiting van kostenafrek niet geldt.

Wanneer bijvoorbeeld een belastingplichtige om doelmatigheidsredenen niet is veroordeeld voor de handel in hennepplanten maar alleen voor het bezit daarvan, moet alleen worden beoordeeld welke – van aftrek uitgesloten – kosten en lasten samenhangen met het misdrijf ter zake waarvan de belastingplichtige wél is veroordeeld. Dat misdrijf is in dit voorbeeld dus alleen het bezit van hennepplanten.

### **5.3 Aftrekbeperking algemene kosten (artikel 3.15 Wet IB 2001)**

#### **5.3.1 Niet aftrekbaar bedrag per boekjaar**

Het in de aanhef van het eerste lid van artikel 3.15 Wet IB 2001 genoemde bedrag (van € 5.100; wettekst 2023) wordt niet tijdsevenredig aangepast indien een belastingplichtige een onderneming in de loop van het kalenderjaar start of aanvangt. Bij een lang boekjaar (een boekjaar dat meer dan twaalf maanden omvat) wordt het bedrag van de vaste winstbijtelling ook niet tijdsevenredig verhoogd.

#### **5.3.2 Verstrekkingen aan werknemers (artikel 3.15, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001)**

##### **Maaltijden**

Artikel 3.15, eerste lid, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, Wet IB 2001 regelt dat bij het bepalen van de winst de zakelijke kosten en lasten die verband houden met voedsel (tezamen met representatiekosten en kosten van congressen e.d.) tot een bedrag van € 5.100 niet in aftrek komen, dan wel als de belastingplichtige daarvoor kiest integraal voor 80 procent in aftrek komen (wettekst 2023).

Gelet op de bedoeling van de wetgever, zoals deze blijkt uit de geschiedenis inzake de totstandkoming van voormelde bepaling, zijn de als loonkosten aan te merken uitgaven die verband houden met voedsel volledig aftrekbaar bij het bepalen van de winst. Dit betekent dat indien een werkgever aan zijn werknemers gratis maaltijden verstrekt de aftrekbeperking van voormeld artikel slechts van toepassing is op dat deel van de kosten van de maaltijd dat niet is aan te merken als loon in natura.

##### **Kerstpakketten**

Tijdens de parlementaire behandeling bij de invoering van de zogenoemde Oort-wetgeving in 1989 heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd dat kosten en lasten in verband met aan personeel verstrekte kerstpakketten niet aan de aftrekbeperking van het toen geldende artikel 8a, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 1964 onderhevig zijn.<sup>3</sup> In de uitvoeringspraktijk zijn vragen over de geldigheid van deze toezegging opgekomen. Hierbij bevestig ik dat deze toezegging ook geldig is voor het huidige artikel 3.15, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

#### **5.3.3 Relatiegeschenken (artikel 3.15, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001)**

Uit de wetsgeschiedenis van artikel 8a Wet IB 1964 (nu artikel 3.15 Wet IB 2001) kan worden afgeleid dat relatiegeschenken een subcategorie vormen van representatiekosten<sup>4</sup>.

#### **5.3.4 Toepassing artikel 3.15 Wet IB 2001 bij de heffing van vennootschapsbelasting**

Op grond van artikel 8, vijfde lid, Wet Vpb 1969 geldt de aftrekbeperking van artikel 3.15 Wet IB 2001 bij aanwezigheid van één of meer werknemers in de zin van de Wet LB 1964 ook voor lichamen die aan de heffing van de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Dit kan ook de aanmerkelijkbelanghouder zijn die vanwege de arbeid die hij verricht ten behoeve van de betreffende vennootschap op grond van artikel 4, onderdeel d, Wet LB 1964, juncto artikel 2h van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 als werknemer wordt aangemerkt (en voor wie de gebruikelijkloonbepaling van artikel 12a Wet LB 1964 geldt).

Artikel 3.15 Wet IB 2001 juncto artikel 8, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt toegepast per belastingplichtig lichaam (of fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting). Dit betekent dat ook binnen een holdingstructuur bij elke (niet tot een fiscale eenheid behorende) vennootschap waarbij sprake is van een werknemer voor de loonbelasting, het in de aanhef van het eerste lid van artikel 3.15 Wet IB 2001 opgenomen vaste bedrag geldt en dat elke vennootschap bij de aangifte over het betreffende boekjaar

<sup>3</sup> Kamerstukken II 1989/90, 21 184, nr. 8, p. 1.

<sup>4</sup> Kamerstukken I 1988/89, 20874, nr. 173a, p. 3.



kan kiezen voor 73,5 procent aftrek als bedoeld in artikel 8, vijfde lid, Wet Vpb 1969 (wettekst 2023). Dit is slechts anders wanneer sprake is van een fiscale eenheid, in welk geval de belasting wordt geheven alsof alleen de moedermaatschappij belastingplichtig is en het vaste bedrag van het eerste lid van voormeld artikel 3.15, en ook de keuzemogelijkheid van het vijfde lid van dat artikel, alleen haar aangaat.

Ik merk hierbij op dat het vaste bedrag als vermeld in het eerste lid van artikel 3.15 Wet IB 2001 op grond van artikel 8, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt vervangen door 0,4% van het gezamenlijke bedrag van het door de betreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 Wet LB 1964 als deze uitkomst hoger is dan het vaste bedrag.

#### **5.4 Persoonlijke kosten (artikel 3.16, tweede lid, aanhef en onderdeel d, Wet IB 2001)**

In verband met de preventie tegen SOA is het van belang dat prostituees zich frequent medisch laten onderzoeken op SOA. De vraag is of deze kosten wel of niet ten laste van de winst kunnen worden gebracht.

Kosten van SOA-onderzoek voor prostituees zijn, mede bezien in het licht van doel en strekking van de uitsluitingsbepaling artikel 3.16, tweede lid, aanhef en onderdeel d, Wet IB 2001 geen uitgaven voor persoonlijke verzorging. De kosten van SOA-onderzoek worden namelijk niet zozeer gemaakt 'ten behoeve van de belastingplichtige zelf', maar veeleer ter bescherming van anderen om aldus de onderneming op een (ook) door de overheid verantwoord geachte wijze te continueren. De kosten van SOA-onderzoek komen daarom in aftrek van de winst.

#### **5.5 Aftrekbeperking specifiek voor privébezittingen (artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001)**

##### **5.5.1 Uitgangspunten berekening gebruiksvergoeding**

Artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 behandelt de aftrekbeperking van een gebruiksvergoeding van tot het privévermogen van de belastingplichtige behorende bezittingen. Ten hoogste is aftrekbaar het bedrag dat als voordeel uit sparen en beleggen in aanmerking wordt genomen, zonder rekening te houden met een eventuele schuld.

Het voordeel uit sparen en beleggen wordt forfaitair vastgesteld. In de systematiek van 2017 tot en met 2022 wordt door middel van vermogensschijven het vermogen opgedeeld in een spaar- en een beleggingsdeel (rendementsklasse I en II). Naarmate het vermogen toeneemt, wordt geacht een groter gedeelte van het vermogen te zijn belegd. Over het spaar- en beleggingsdeel wordt vervolgens een forfaitair rendement berekend dat gebaseerd is op het gemiddelde rendement op sparen, respectievelijk beleggen. De vraag is hoe de gebruiksvergoeding als bedoeld in artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 moet worden berekend.

In dit onderdeel van het besluit staan de uitgangspunten voor de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen voor de toepassing van deze bepaling. Ook worden voorbeelden gegeven van de berekeningsmethodiek voor de jaren 2017 tot en met 2022.

##### *Uitgangspunten*

- a) Met een schuld die samenhangt met de privébezitting wordt geen rekening gehouden (zogenoemde activumbenadering). Het is de bedoeling dat de in de winstsfeer aftrekbare gebruiksvergoeding (huurlast) voor tot het privévermogen van de ondernemer behorende bezittingen die mede in die onderneming worden gebruikt, forfaitair wordt vastgesteld op een bedrag dat niet hoger is dan het forfaitaire rendement dat met die bezitting kan worden behaald. Het is een normering van de brutogebruiksvergoeding, waarmee wordt voorkomen dat in de winstsfeer (box 1) van een hogere af te trekken vergoeding wordt uitgegaan dan het voordeel dat ter zake (maximaal) in box 3 kan worden belast. Deze vorm van arbitrage kan niet bestaan ter zake van schulden voor de aanschaf van dergelijke bezittingen. Die schulden behoren tot de box 3-rendementsgrondslag. De vermogensmutaties noch de rente daarop kunnen de winst beïnvloeden. Vanuit deze optiek is er dus ook geen aanleiding de bezitting te salderen met een schuld.
- b) Ingeval een gedeelte van de privébezitting in de onderneming wordt gebruikt, wordt uitgegaan van de waarde van dat gedeelte.
- c) Met het heffingvrije vermogen wordt geen rekening gehouden.
- d) Voor de jaren 2017 tot en met 2022 geldt op basis van de wettekst in beginsel een 'top down'-benadering voor de toerekening van de bezitting aan de vermogensschijven en het te hanteren forfaitaire rendement voor de vaststelling van de maximale gebruiksvergoeding. De 'top down'-benadering houdt in dat de bezitting zoveel als mogelijk wordt toegerekend aan de hoogste schijf waarover het vermogen in box 3 in aanmerking wordt genomen (grondslag sparen en beleggen, artikel 5.2, eerste lid, Wet IB 2001). Zie voor rechtsherstelsituaties conform het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, ECL:NL:HR:2021:1963, hierna.
- e) Voor zover de bezitting moet worden toegerekend aan het heffingvrije vermogen dan wordt





- gerekend met het forfaitaire rendement van schijf 1 (voor het jaar 2022 is dat afgerond 1,82%).
- f) Ingeval de privébezitting in de onderneming wordt gebruikt gedurende een gedeelte van het jaar, wordt uitgegaan van een tijdsevenredig deel van het berekende voordeel.

### **Berekening gebruiksvergoeding van 2017 tot en met 2022**

In de voorbeelden hierna wordt gerekend met de gegevens in onderstaande tabel (geldend in 2022). De voorbeelden zijn gebaseerd op de wettekst zoals die luidde op 1 januari 2022. In de voorbeelden is geen rekening gehouden met het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, ECL:N-L:HR:2021:1963, en het naar aanleiding daarvan geboden rechtsherstel. Als door dit rechtsherstel in de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen een ander voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de (in de onderneming gebruikte) bezittingen in aanmerking wordt genomen, dan wordt voor de toepassing van artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 (wettekst op 1 januari 2022) uitgegaan van het dienaangaande in de aanslag in aanmerking genomen voordeel.

Tabel berekening rendement op vermogen 2022

Schijf	Uw (deel van de) grondslag sparen en beleggen	Percentage -0,01%	Percentage 5,53%	Percentage gemiddeld rendement
1	Tot en met € 50.650	67%	33%	1,82%
2	Vanaf € 50.650 tot en met € 962.350	21%	79%	4,37%
3	Vanaf € 962.350	0%	100%	5,53%

Het heffingvrije vermogen in 2022 is € 50.650.

#### *Voorbeeld 1: schijf 1*

Een ondernemer heeft een gedeelte van een privépand dat op 1 januari 2022 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dit gedeelte is op 1 januari € 10.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is € 20.000. Het gedeelte van het privépand wordt voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding toegerekend aan schijf 1. Het voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de gebruiksvergoeding is dan  $1,82\% \times € 10.000 = € 182$ . De ondernemer kan ten hoogste € 182 als kosten van de winst aftrekken.

#### *Voorbeeld 2: waarde bezitting kleiner dan grondslag sparen en beleggen*

Een ondernemer heeft een deel van zijn privépand dat op 1 januari 2022 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dat deel op 1 januari is € 50.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is € 80.000. Het deel van het privépand wordt voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding voor € 29.350 toegerekend aan schijf 2 (4,37%) en voor € 20.650 toegerekend aan schijf 1 (1,82%). Het voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de gebruiksvergoeding is dan  $4,37\% \times € 29.350$  plus  $1,82\% \times € 20.650 = € 1.658$ . Op jaarbasis kan de ondernemer ten hoogste € 1.658 als kosten van de winst aftrekken.

#### *Voorbeeld 3: waarde bezitting groter dan grondslag sparen en beleggen*

Een ondernemer heeft een deel van zijn privépand dat op 1 januari 2022 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dat deel op 1 januari is € 40.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is nihil. Het deel van het privépand moet worden toegerekend aan het heffingvrije vermogen en voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding wordt gerekend met het forfaitaire rendement van schijf 1. De ondernemer kan ten hoogste  $1,82\%$  van € 40.000 = € 728 als kosten van de winst aftrekken.

### **5.5.2 Aftrekbeperking firmant**

Wanneer een firmant (X) een deel van zijn woning verhuurt aan de vennootschap onder firma (VOF) waarin hij en een andere – niet ‘verbonden’ (in de zin van artikel 3.91 Wet IB 2001) – firmant (Y) ieder voor bijvoorbeeld 50 procent gerechtigd is, rijst de vraag welk bedrag X ten laste van zijn winst kan brengen ter zake van de door de VOF betaalde huur.

Bij de bepaling van de winst uit onderneming van X gaat het om het gebruik van een bezitting in de eigen onderneming. Een aan de gerechtigdheid in de VOF evenredig deel van de bezitting, zijnde in het voorbeeld de helft van de waarde van het aan de firma verhuurde deel, wordt gebruikt in de



onderneming van Y. In de eigen onderneming van X wordt ook slechts een aan zijn gerechtigheid evenredig deel gebruikt. Dit evenredige deel is voor X aan te merken als een bezitting in de zin van voormeld artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c. Op grond van deze bepaling kan X ten hoogste het forfaitaire rendement (2022: 1,82%, 4,37% of 5,53%, zie onderdeel 5.5.1 hiervoor) over de in zijn onderneming gebruikte helft van het verhuurde deel van zijn woning als vergoeding ten laste van zijn winst brengen. Y kan voor zijn winstbepaling de helft van de betaalde huur als kosten in aanmerking nemen.

### *5.5.3 Kosten van herziening omzetbelasting*

Het komt voor dat een onderneming wordt gedreven vanuit (enkele kamers van) een bij de start van de onderneming gebouwde woning en dat na enkele jaren de werkzaamheden (meer) bestaan uit voor de omzetbelasting vrijgestelde activiteiten. In die situatie wordt de aftrek van voorbelasting herzien, waardoor jaarlijks een bedrag aan omzetbelasting is verschuldigd (artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 juncto de artikelen 11 tot en met 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Deze omzetbelasting vermeerderd de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de woning, zoals omgekeerd de aftrek van voorbelasting eerder de aanschaffings- of voortbrengingskosten vermindert.

Wanneer de woning tot het ondernemingsvermogen behoort, heeft dit gevolgen voor de toekomstige afschrijving, omdat de afschrijvingsbasis ieder jaar met het jaarlijkse bedrag aan omzetbelasting toeneemt.

Behoort de woning daarentegen geheel tot het privévermogen, dan speelt dit zich niet af in de ondernemings sfeer. Waar niet reeds sprake is van uitsluiting van kostenaftrek (zie artikel 3.16, eerste lid, Wet IB 2001) geldt de beperking van kostenaftrek (zie artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001). In dat geval wordt het als bedrijfskosten in aanmerking te nemen bedrag beperkt tot het rendement berekend over de waarde van de kamers per 1 januari van het jaar, als deze het gehele jaar in de onderneming zijn gebruikt. Zie ook onderdeel 5.5.1 hiervoor.

## **6. Privégebruik woning (artikel 3.19 Wet IB 2001)**

### ***Bijtelling niet beperkt tot werkelijke kosten***

De bijtelling privégebruik woning (artikel 3.19 Wet IB 2001) kan niet beperkt blijven tot het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten, indien die kosten lager zijn dan het op basis van het tweede lid van artikel 3.19 Wet IB 2001 te bepalen bedrag van de onttrekking. Deze vraag is opgekomen omdat de bijtelling privégebruik auto (artikel 3.20 Wet IB 2001) wel beperkt kan blijven tot het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten.

### **Toelichting**

Onder het regime van de Wet IB 1964 werd met betrekking tot een eigen woning een bijtelling gedaan ter grootte van het forfaitair bepaalde bedrag van het onttrokken voordeel. De omvang van de bijtelling was niet gerelateerd aan het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten. Voor beperking van de bijtelling tot het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten bestond dan ook geen aanleiding.

In de memorie van toelichting betreffende artikel 3.2.2.9 (nu artikel 3.19) Wet IB 2001 is opgemerkt dat de bijtelling privégebruik eigen woning is verplaatst naar de winstbepaling van een onderneming teneinde het verband met de winst uit een onderneming aan te geven en dit op een inzichtelijke wijze in te passen. Aansluitend is daarbij opgemerkt: 'Inhoudelijk heeft deze verplaatsing geen gevolgen, aangezien artikel 42a, negende lid, van de Wet IB 1964 de bepaling van de onttrekking en de wijze van verwerking in de winst identiek bepaalde.' (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3).

Er bestaat dan ook geen aanleiding om de bijtelling privégebruik woning in artikel 3.19 Wet IB 2001 te beperken tot het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten, indien dit lager is dan het op basis van het tweede lid van dit artikel te bepalen bedrag van de onttrekking.

Onder het regime van de Wet IB 1964 (artikel 42, tweede lid) werden de aan het houden van een personenauto verbonden kosten tot een forfaitair bedrag geacht niet te zijn gemaakt ten behoeve van de onderneming. Het niet in aanmerking nemen van kosten is wezenlijk anders dan het doen van een bijtelling. Het verschil uit zich hierin dat in het eerste geval wordt volstaan met het niet in aanmerking nemen van het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten indien deze minder bedragen dan het forfaitair bepaalde bedrag, terwijl de bijtelling een waarderingsvoorschrift is met betrekking tot het als onttrekking in aanmerking te nemen voordeel dat gelegen is in het voor privédoeleinden kunnen aanwenden van de personenauto.

Bij de parlementaire behandeling van artikel 3.2.2.10 (nu artikel 3.20) Wet IB 2001 is op vragen vanuit de Tweede Kamer uitdrukkelijk bevestigd dat het ondanks een aantal inhoudelijke wijzigingen niet de bedoeling was om wijzigingen aan te brengen in de bestaande situatie, waarin gelet op de jurisprudentie ter zake de kostencorrectie nimmer groter kon zijn dan het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten. Geantwoord werd: '...dat inderdaad geen groter bedrag als onttrekking in aanmerking wordt



genomen dan het bedrag van de ten behoeve van de onderneming gemaakte, aan het houden van de auto verbonden kosten.' (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 143).

De expliciete bedoeling van de wetgever om geen inhoudelijke wijzigingen aan te brengen verklaart dus waarom de bijtelling privégebruik auto wel beperkt blijft tot de werkelijke kosten indien deze lager zijn.

## **7 ingetrokken regelingen**

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 24 januari 2006, nr. CPP2005/3134M;
- het besluit van 20 juni 2018, nr. 2018-81323, Stcrt. nr. 35984;
- het besluit van 13 oktober 2004, nr. CPP2004/1616M;
- het besluit van 23 april 2020, nr. 2020-54978, Stcrt. nr. 25430;
- het besluit van 24 augustus 2004, nr. CPP2004/1912M.

## **8. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

## **9. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Totaalwinst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 21 maart 2023*

*De Staatssecretaris van Financiën  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*