

152130010 Commodity swap en samenhangend waarderen.

Vraag:

Mag op 31 december een verlies worden genomen?

Antwoord:

In het geval van een kasstroom hedge zoals in het onderhavige geval is het in strijd met goed koopmansgebruik een verlies op het swapcontract tot uitdrukking te brengen. Niet wordt ingegaan op de vraag wat de gevolgen zijn indien in de contracten met afnemers wordt uitgegaan van een (vooraf) bepaalde dieselprijs. Dit omdat de concrete vraag is ingetrokken.

67 Awr

67 Awr

Casus Belanghebbende biedt totaaloplossingen in de 67 Awr sector en neemt gedurende elk half jaar normaliter 67 Awr liter diesel af tegen de prijs op het moment van afname. Er worden met de bank commodity swap contracten afgesloten waarin is vastgelegd dat per contract 67 Awr liter diesel per tijdsperiode wordt afgenomen tegen een gegarandeerde prijs. De brochure van de bank luidt o.a. als volgt. "Een Commodity Swap is een afspraak tussen twee partijen om gedurende een bepaalde periode de betaling van een gemiddelde geïndexeerde variabele prijs van een grondstof te ruilen tegen de betaling van een vooraf overeengekomen vaste prijs. Op deze wijze kan een variabele grondstofprijs synthetisch worden gefixeerd. Omgekeerd kan ook een transactie met een vaste prijs afhankelijk worden gemaakt van de dagelijkse marktontwikkelingen. Gedurende de looptijd wordt de variabele prijs steeds opnieuw vastgesteld. De variabele prijs is het berekende gemiddelde van dagelijkse officiële noteringen voor de betreffende grondstof in vooraf overeengekomen vaste tijdsintervallen. Het positieve of negatieve verschil tussen de vaste prijs en de gemiddelde variabele prijs wordt aan het einde van ieder tijdsinterval verrekend." (...) In de Commodity Swap ontvangt de ondernemer gedurende de hele looptijd de variabele aluminium prijs, ongeacht de hoogte daarvan. De ontvangst van de variabele prijs in de swap valt weg tegen de betaling daarvan aan de leverancier." (In deze brochure wordt aluminium als voorbeeld gebruikt) De variabele prijs is afgestemd op een berekening van de gemiddelde actuele dagprijs gedurende de swapperperiode uitgaande van een zelfde hoeveelheid per dag. Belanghebbende hoeft derhalve geen 67 Awr liter diesel af te nemen en te leveren aan de bank maar het verschil tussen de te betalen vastgestelde termijnprijs (a) en de te ontvangen marktprijs (b) moet wel voor 67 Awr liter worden afgerekend met de bank: cash-settlement. Een contract loopt bijvoorbeeld van 1 juli 2015 tot 30 juni 2016. Volgens belanghebbende is het zeer gebruikelijk in de transportbranche om deze risico's af te dekken. De belanghebbende heeft ook langlopende contracten met afnemers van haar vervoersprestaties. Uitgaande van de normale bedrijfsuitoefening, zullen de liters diesel daadwerkelijk aan de pomp afgenomen worden. Op balansdatum is de actuele dieselprijs onder de afgesproken termijnprijs gedaald. De ondernemer behandelt de swaps als een afzonderlijk afdekkingsinstrument en neemt in jaar X een verlies op de swaps. Beschouwing Het bedrijf neemt diesel af op het moment dat die diesel nodig is voor het uitvoeren van de vervoerscontracten. Er wordt geen diesel in voorraad gehouden. Het risico van de dieselprijswijzigingen ligt daarmee in de toekomst op het moment van daadwerkelijke afname en hangt nauw samen met de vervoersactiviteiten die nog gaan plaats vinden. De kosten van diesel moeten dan ook in beginsel worden toegerekend aan de periode waarin de kosten worden gemaakt (vgl. o.a. BNB 1994/92). Belanghebbende heeft evenwel swapcontracten afgesloten. De economische realiteit is dat belanghebbende daardoor overeenkomstig de bedoeling per saldo een vaste prijs betaald voor de

diesel die in de toekomst wordt afgenomen. De variabele prijs die hij ontvangt is namelijk gebaseerd op de gemiddelde dagprijs gedurende de looptijd van het swapcontract. Dit uitgaande van gelijkmatige afname van diesel aan de pomp gedurende die periode. Hij betaalt in ruil daarvoor de vaste prijs voor de diesel in die periode. De variabele marktprijs vormt derhalve voor belanghebbende geen relevante factor die van invloed is op zijn vermogen en resultaat. Deze heeft hij bewust buiten spel gezet. Het gegeven dat ultimo boekjaar de vaste prijs hoger is dan de variabele prijs heeft dan ook voor het vermogen van belanghebbende geen betekenis. Door verliezen op de swapcontracten tot uitdrukking te brengen worden kosten naar voren gehaald voor verbruik van de diesel die aan toekomstige jaren moeten worden toegerekend. Daarnaast wordt in het nieuwe jaar een winst tot uitdrukking gebracht als gevolg van vermeende goedkope diesel die in werkelijkheid niet wordt behaald. Dit is in strijd met het beginsel van goed koopmansgebruik dat baten en lasten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Het realiteitsbeginsel van goed koopmansgebruik en de bedrijfseconomische realiteit brengen met zich mee dat met het voorafgaande rekening moet worden gehouden. Dan strookt de uitkomst ook met de bedrijfseconomische opvattingen van de winstbepaling (vgl BNB 1957/208 en BN 1998/409). Die opvattingen vinden ook hun weerslag in het jaarrekeningenrecht. Indien een derivaat wordt afgesloten is de hoofdregel van IAS39 waardering op reële waarde met waardeveranderingen via de winst-en verliesrekening. Bij toepassing van kasstroom hedge accounting moeten de waardeveranderingen van het hedge-instrument tijdelijk in het eigen vermogen worden geparkeerd voorzover de hedge- relatie effectief is. Daarna wordt het overgebracht naar de V&W-rekening in dezelfde periode als die waarin de afgedekte kasstroom de winst beïnvloedt. Onder RJ 290 geldt hetzelfde. In de bestaande jurisprudentie moet samenhangend waarden worden toegepast om te voorkomen dat fiscaal reeds een verlies wordt genomen op het ene vermogensbestanddeel terwijl feitelijk geen sprake is van een verlies nu dit verlies gecompenseerd wordt door een winst op het samenhangende vermogensbestanddeel. Het resultaat dat gerealiseerd wordt op de commodity swap wordt echter niet gecompenseerd door enig resultaat op een ander vermogensbestanddeel. De vooralsnog aanwezige jurisprudentie is in beginsel dan ook niet van toepassing op cash flow hedges zoals de onderhavige. Wel zijn er bij deze casus overeenkomsten met de voorgestane behandeling van renteswaps. Als door mutaties in de marktrente op een gestructureerde vastrentende lening een ongerealiseerd verlies ontstaat (gelijk aan de negatieve waarde van de renteswap) mag dit verlies fiscaal niet worden genomen. Dit gezien de jurisprudentie (HR 23 januari 2004, 38029, ECLI:NL:HR:2004:AJ0416, BNB 2004/163 en HR 9 april 2010, 08/03645, ECLI:HR:2010:BJ5176). Indien een schuldenaar een rentedragende schuld aangaat tegen een vasterente, zal de jaarlijkse rentelast – bij een voorgenomen voortzetting van de schuld – moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze betrekking heeft. Goed koopmansgebruik staat bij een dergelijke verplichting niet toe dat bij daling van de marktrente de op toekomstige jaren betrekking hebbende rentelast, voor zover uitgaande boven de marktrente, door een verhoging van de waardering van de schuld in een eerder jaar in aanmerking wordt genomen (zie HR 23 januari 2004, nr. 38029, ECLI:NL:HR:2004:AJ0416, BNB 2004/163 en HR 9 april 2010, nr. 08/03645, ECLI:HR:2010:BJ5176). Door Rechtbank Noord- Holland, ECLI:NL:RBNHO:2014:4588, is aangaande renteswaps overwogen: “4.22. Nu in feite sprake is van een lening met een vaste rente en ervan uit moet worden gegaan dat de renteswap niet eerder zal worden beëindigd dan overeengekomen, zou het in strijd zijn met de van overeenkomstige toepassing zijnde regels van goed koopmansgebruik indien de negatieve waarde van de renteswap afzonderlijk in aanmerking wordt genomen hij het bepalen van het resultaat uit overige werkzaamheden van eiser.” De Hoge Raad heeft zich nog niet uitgesproken over de waardering van cash flow hedges behoudens bij deelnemingen. In BNB 2003/253 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een valutatermijncontract ter fixering van de kostprijs van een deelneming (bedrijfsmiddel) voor de winstbepaling moet worden behandeld als een afzonderlijk contract. Waardedalingen tot het

moment van daadwerkelijke aankoop mogen ten laste van het resultaat worden gebracht en hoeven niet te worden toegerekend aan de kostprijs van de deelneming. In deze benadering past het nemen van een ongerealiseerd verlies per balansdatum. Evenwel is in het arrest sprake van toepassing van de deelnemingsvrijstelling en heeft de jurisprudentie zich nadien verder ontwikkeld. Literatuur o.a. Algemeen kasstroomhedgeaccounting of anticiperende hedges Niekel WFR 2010/576, onderdeel 7.1. Hij merkt op dat IAS 39 het mogelijk maakt ook "forecasted transactions" als hedged item in aanmerking te nemen. Dat strookt niet met het oude boekhoudmodel dat geen rekening houdt met mogelijke toekomstige transacties, die in feite geen relatie hebben met de bedrijfsuitoefening van de lopende verslaggevingsperiode. Ten aanzien van anticiperende hedges zou dat conceptuele verslaggevingskader echter op praktische gronden zijn losgelaten. Niekel is van mening dat goed koopmansgebruik als open norm voldoende flexibel zou moeten zijn de inmiddels ingeburgerde praktijk met betrekking tot anticiperende hedges ook voor de fiscale winstbepaling te omarmen. Maar om belastingplichtigen op dit punt niet te lang in het ongewisse te laten, verdient het volgens hem aanbeveling dat de wetgever voor een expliciete wettelijke basis zorgt. *Cursus Belastingrecht Archief*, IB.3.2.16.B.b2.V Samenhangende waardering activa en passiva Commissie GKG en IFRS, *Rapport Goed Koopmansgebruik Quo Vadis? (De mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG)*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 254, 2015, blz. 258. Betreffende interest rate swap Drs. J.H. Asma en L.H. Storm van 's Gravesande RA naschrift, *De Interest Rate Swap in drie fiscale sferen*, WFR 2015/15 R. Cornelisse, WFR 2015/366 Dr. W. Bruins Slot en mevr. Drs. E.D.M. Gerrits WFR 2015/359 Drs. J.H. Asma en L.H. Storm van 's Gravesande RA naschrift WFR 2015/368 "Bruins Slot/Gerrits vinden (onderdeel 4) net als Cornelisse dat uit het arrest over een koerswinst behaald op een £-lening (BNB 2003/253) kan worden afgeleid dat een cash flow hedge afzonderlijk zou moeten worden verwerkt. Het lijkt ons een te vergaande gevolgtrekking om een £-lening als afdekinstrument voor het aankoopbedrag in £ voor een te kopen deelneming met een cash flow hedge op één lijn te stellen. Daarnaast gaan wij ervan uit dat de fiscale winst waar mogelijk bij de economische realiteit dient aan te sluiten; wij zien dan ook niet waarom fiscaal in enig jaar een veel grotere fiscale last genomen zou kunnen worden, dan de feitelijke vaste rente." Schouten in LTB 2015/5

152130011 Herinvesteringsreserve niet afschrijfbaar afboeken op lang afschrijfbaar

Vraag:

Is het toegestaan om een herinvesteringsreserve gevormd bij de vervreemding van een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel af te boeken op een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel? Specifiek gaat het om het vervangen van landbouwgrond die werd verpacht, door beleggingsonroerend goed.

Antwoord:

De vraag kan met ja worden beantwoord, mits de bedrijfsmiddelen dezelfde economische functie hebben. De kennisgroep komt tot haar antwoord op basis van de wettekst en het arrest van de Hoge raad van 9 december 2009, BNB 2010/56. In een andere casus is met enige aarzeling van het Ministerie toegestaan om een HIR gevormd voor een Nederlands melkquotum (kort-afschrijfbaar) af te boeken op een Canadees melkquotum (lang-afschrijfbaar). Met behulp van de voorwaarde "bedrijfseconomisch dezelfde functie" wordt gepoogd te voorkomen dat heffing over stille reserves wordt uitgesteld. Niet gekozen is voor een voorwaarde dat de afschrijvingstermijnen aan elkaar gelijk moeten zijn. Vragensteller is meegegeven om voor de voorwaarde "bedrijfseconomisch dezelfde functie" voor de onderhavige casus het Vastgoed Kenniscentrum te raadplegen. Vragensteller is expliciet gevraagd slechts een antwoord op de casus te geven (niet-afschrijfbaar naar lang afschrijfbaar) en zich niet uit te laten over de situatie andersom. De kennisgroep wacht voor het bepalen van een standpunt voor een dergelijk geval op een concrete casus.

Vraag:

Standpunt samenhangend waarderen of hedging betreffende de behandeling van de afkoopsom van een derivaat in casu in renteswap.

Antwoord:

Hier kort de standpunten van de kennisgroep.

1. Afkoopsom derivaat m.b.t. een bestaande lening:

standpunt KG: activeren en afschrijven over de (resterende) looptijd van de lening.

2. Afkoopsom derivaat m.b.t. een toekomstige lening:

Standpunt KG: activeren en afschrijven over de looptijd van de nog te sluiten lening vanaf het moment dat die lening ontstaat. Als duidelijk wordt dat de lening niet tot stand komt, dan moet het geactiveerde bedrag in een keer ten laste van de winst worden gebracht.

3. Afkoopsom derivaat zonder relatie tot een lening:

Standpunt KG: afkoopsom verplicht ten laste van het resultaat brengen.

Verwezen wordt naar de "handreiking (samenhangende) waardering financiële instrumenten". Versie van juni 2015.

Opgenomen in belastingnetbestand (nieuw) inclusief handreiking.
152130016 Vragen ivm "Handreiking afwaarderen verhuurd vastgoed 2012"

1. 10% marge. Is het verdedigbaar deze marge te laten vervallen als uit ervaringen (latere verkopen) blijkt dat de waarderingen altijd hoger zijn dan de gerealiseerde verkoopprijzen? Ik zou deze vraag zelf met "ja" beantwoorden. Als jullie ook "ja" zeggen, dan vervalt ook in latere jaren de "10% discussie".

2. Inhaal. Stel waardering leidt tot 9% lagere bedrijfs- dan de boekwaarde 31/12 in jaar 1. Op basis van de taxatiemarge stellen we dat afwaardering in jaar 1 niet mogelijk is. De waardering leidt ook in jaar 2 wederom tot een lagere bedrijfswaarde waardoor de boekwaarde 31/12 jaar 2 18% hoger bedraagt dan de bedrijfswaarde. Als de 18% lagere waarde in één jaar zou plaatsvinden staan we een afwaardering toe (als aan de overige voorwaarden wordt voldaan). Een afwaardering in jaar 2 van 9% is mogelijk, maar mogen we in jaar 2 de 9% van jaar 1 inhalen? Zo ja, dan neem je een jaarlast in een verkeerd jaar en je hoeft niet af te waarderen, dus je kunt ook niet spreken van een verkeerde balanswaarde. Ik vind daarom niet-inhalen verdedigbaar. Aan de andere kant zou ik in de praktijk minder moeilijk doen met de gedachte dat ondanks de taxatiemarge afwaardering in jaar 1 wel mogelijk zou kunnen zijn (geweest).

3. Nogmaals inhaal.

a. Stel waardering leidt tot 20% lagere bedrijfs- dan de boekwaarde 31/12 in jaar 1 en men kiest er voor niet af te waarderen. De waardering leidt ook in jaar 2 wederom tot een 15% lagere bedrijfswaarde waardoor de boekwaarde 31/12 jaar 2 35% hoger bedraagt dan de bedrijfswaarde. Welke afwaardering mag je in jaar 2 meenemen? 35% dus inclusief inhaal jaar 1 of alleen de 15% van jaar 2? Volgens BNB 1991/165 dwingt g.kg tot het nemen van aanzienlijke waardedalingen (door ons ingeschat op >30%), dus mag je dan de lagere waarde van jaar 1 inhalen of zorgt het afwaarderen van jaar 2 er voor dat geen sprake is van een BNB 1991/165 situatie (werkelijke waarde jaar 2 stel 65, boekwaarde jaar 2 stel 85, afwijking <30%)? Anders dan bij vraag 2 is afwaardering in beide jaren zonder meer verdedigbaar, maar is dat genoeg om inhaal jaar 1 toe te staan?

b. Stel waardering leidt tot 15% lagere bedrijfs- dan de boekwaarde 31/12 in jaar 1 en men kiest er voor niet af te waarderen. De waardering leidt ook in jaar 2 wederom tot een 5% lagere bedrijfswaarde waardoor de boekwaarde 31/12 jaar 2 20% hoger bedraagt dan de bedrijfswaarde. Welke afwaardering mag je in jaar 2 meenemen? 20% dus inclusief inhaal jaar 1 of alleen de 5% van jaar 2? BNB 1991/165 speelt niet. Mag je in jaar 2 door de 5% wel afwaarderen of speelt hier de taxatiemarge een rol? In hoeverre moet je jaar 1 in deze beoordeling meenemen? Helemaal niet afwaarderen leidt niet tot een fiscaal onaanvaardbare situatie. Net zoals bij vraag 2 vind ik niet-inhalen verdedigbaar, want er is zelf afgezien van afwaardering in jaar 1.

4. De reikwijdte van BNB 1970/177 bij inhaal afwaarderingen. PWC beweert op basis van door hun gekozen stelselwijziging (afwaarderen zat daar niet in, maar mag volgens mij dan wel o.g.v. voorzichtigheidsbeginsel g.kg.) in een verkeerd jaar te mogen afwaarderen op BNB 1970/177. De afwaardering in die casus bedroeg anno 1965 maar liefst fl. 40 mln (bijna 14%). Belanghebbende kreeg op zich gelijk, maar het verwijzingshof moest nog wat uitzoeken. Dat uitzoeken heeft geleid tot BNB 1974/195. De uitspraak laat zien dat te verwachten verliezen vóór uitloting genomen mogen worden, omdat de drie deskundigen in hun verslag vermeldten dat de kans op een verliesgevende verkoop einde boekjaar (vóór uitloting) 75 a 100% bedroeg. Met andere woorden, als de kans op uitloting op 75% a 100% was geweest, had belanghebbende het verlies niet mogen nemen. Als je mag afwaarderen ga je uit van een duurzame lagere waarde dus van een verlies analoog aan BNB 1974/195? Aardema meldde in MBB mei/juni 1982, p. 138 dat niet afwaarderen tot een onjuiste balanspresentatie zou leiden en dat dus niet afwaarderen wel in overeenstemming zou zijn met goed koopmansgebruik. Hoewel de mening van Aardema voor discussie vastbaar is (bijna 14% afwaardering leidt misschien/wellicht niet tot balansflattering) vraag ik mij af of BNB 1970/177 nog geldend recht is. Gezien BNB 1992/109 en passiva uitspraken als BNB 1990_326 en BNB 1993/7 denk ik van niet (inhalen niet aanvaard).

Uit de helpdeskvragen van de KG winstbepaling K10-213-0013, K09-213-0044, K07-213-0005 maak ik op dat de KG BNB 1970/177 nog wel "omarmt", maar inhaal wel door KG gerechtvaardigd moet worden, maar is ook sprake van rechtvaardiging als afgewaardeerd mag worden?

1. Standpunt KG Winstbepaling:

Nee. Deze marge dient om te voorkomen dat bepaalde subjectieve elementen die in iedere waardering zitten niet direct leiden tot een afwaardering. Vijf verschillende taxateurs leveren vijf verschillende taxaties op dus vijf waarden. Is bij een kleine daling voldoende aannemelijk dat er sprake is van een lagere bedrijfs/markt waarde (rekening houdend met abstraheren van lokale en conjuncturele invloeden)? Voor deze fenomenen is de marge bedoeld.

Als de verkoopopbrengst lager is dan de taxatie, dan betekent dit niet automatisch dat er in de taxatiewaarde nog niet onderkent waardeverlies was opgenomen. Het verlies, verschil tussen de (taxatie)waarde en de opbrengst, kan zijn ontstaan door diverse oorzaken die zijn opgetreden na het taxatiemoment. Bijvoorbeeld slechte

onderhandelingen door de verkoper of slechte onderhandelingspositie verkoper, of sterke onderhandelaar koper, ontwikkelingen op de vastgoedmarkt. Dit laatste aspect wordt prominenter naar mate er meer tijd verstreken is tussen het taxatiemoment en het transactiemoment.

De vraag is nu gesteld voor een afwaardering. De KG meent dat dezelfde vraag ook voor een opwaardering kan worden gesteld en het antwoord overeenkomstig moet zijn. Indien er op enig moment naar lagere bedrijfs/marktwaarde is afgewaardeerd (>10% daling), dan zal in principe ieder jaar moeten worden getaxeerd en bij een stijging in jaar 1 van 2% blijf je beneden de marge, dan niet opwaarderen? Als je geen marges hanteert dan heb je wellicht ieder jaar geringe mutaties naar beneden, maar ook naar boven.

2. Standpunt KG

De KG is van mening dat indien de feiten en omstandigheden in jaar 2 een licht werpen op de toestand ultimo jaar 1 er met een lagere marktwaarde/bedrijfswaarde in jaar 1 rekening kan worden gehouden, ook als deze marktwaarde/bedrijfswaarde beneden de marge van 10% ligt.

De 10% marge wordt gehanteerd omdat wij in algemene zin twijfels hebben of met een geringe afwijking wel voldoende aannemelijk is dat de marktwaarde/bedrijfswaarde afwijkt van de boekwaarde. De feiten en omstandigheden die in jaar 2 een licht werpen op de toestand ultimo jaar 1 moeten wel zodanig zijn dat onze twijfel niet meer aanwezig is. De taxatie van jaar 1 blijkt dan een hoge realiteitswaarde te hebben. Dit is een toetsing/weging van de (nieuwe) feiten.

3. Standpunt KG

Volgens BNB 1991/165 dwingt GKG om af te waarden naar lagere bedrijfswaarde bij aanzienlijke waardedalingen. Aanzienlijk is >30% (dit% wordt door vraagsteller genoemd) De HR is dus van mening dat wanneer er sprake is van een dergelijke waardedaling en je houdt daarmee bij de winstbepaling geen rekening, de winstbepaling niet in overeenstemming is met GKG. Jaar 1 is 20% daling, dus dan heb je nog keuze, jaar 2 is 35%, dan moet je afwaarderen met 35%, de volledige waardedaling. Er is sprake van een grens en niet van schijven die je moet toepassen.

Wat nu als jaar 1 9%, jaar 2 9% en jaar 3 9%, jaar 4 4 % totaal 31 % Als je niet mag/moet inhalen kom je tot een afwaardering van 4%. Duidelijk dat je dan onvoldoende rekening houdt met de waardedaling die heeft plaatsgevonden, dus niet in overeenstemming met GKG.

4. De KG is van mening dat BNB 1970/177 geldend recht is. Op basis van BNB 1970/1977 is het mogelijk dat een geoorloofde stelselwijziging tot gevolg kan hebben dat verliezen (of winsten) die, naar het nieuwe stelsel beoordeeld, voor een deel reeds in een reeks van voorafgaande jaren geleidelijk aan werden geleden of genoten, niettemin in het jaar van de stelselwijziging tot uitdrukking kunnen komen. Dit blijkt ook uit BNB 1956/335. Het oude en nieuwe stelsel moeten wel in overeenstemming zijn met GKG en met de stelselwijziging mag geen incidenteel fiscaal voordeel worden beoogd. In het arrest BNB 1970/ 68 nam de HR het standpunt in dat winstverschuiving geen incidenteel fiscaal voordeel oplevert en aan stelselwijziging in de weg behoeft te staan. Dus als e.e.a. bestendig wordt uitgevoerd dan is stelselwijziging mogelijk en daarmee "inhaal". Feitelijk is er niet sprake van inhalen, in eerdere jaren werd er een ander stelsel gehanteerd en kon het verlies niet worden genomen.

Beste collega,

Je hebt aan de kennisgroep een vraag voorgelegd. Hierna het antwoord. In beginsel zal het ook op deze wijze worden opgenomen onder het helpdeskvragenbestand op belastingnet.

Title (nummer en koptekst vraag)

15213 0018 Stichting en overtollige liquide middelen.

Vraag

Zijn de resultaten van het beleggingsvermogen dat niet wordt gebruikt voor de ondernemingsactiviteit van de stichting onderworpen aan vennootschapsbelasting indien sprake is van overtollige middelen.

Standpunt kennisgroep

De kennisgroep is van mening dat in beginsel bij een stichting sprake kan zijn van een deel ondernemersvermogen en een deel niet-ondernemersvermogen. Uit de jurisprudentie blijkt echter dat dit in de praktijk niet of nauwelijks voorkomt omdat het causale verband tussen het doel van de stichting en de daarin gedreven onderneming als zeer sterk wordt gezien.

De kennisgroep ziet dat niet anders in de voorgelegde casus. Ook daar is sprake van een 'hoofddoel' en zijn de overige doelstellingen daaraan dienstbaar. Naar de mening van de kennisgroep is er dan ook in de voorgelegde casus geen sprake van een onderscheid tussen ondernemingsdeel en niet- ondernemingsdeel binnen de stichting.

Aan de vraag of er overtollig vermogen aan het niet ondernemersdeel kan of moet worden toegerekend wordt dan niet meer toegekomen.

Toelichting

Er **kan** sprake zijn van ondernemings- en niet ondernemingsvermogen binnen een stichting. Door de vraagsteller wordt verwezen naar het besluit over de verenigingen en stichtingen, maar de wetgever heeft dat nog onlangs uitdrukkelijk aangegeven in de memorie van toelichting bij de Geefwet "*Stichtingen en verenigingen zijn slechts belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven. Daardoor kan er binnen een stichting sprake zijn van een belast ondernemingsdeel en een onbelast niet-ondernemingsdeel.*"¹ en in het wetsvoorstel inzake de belastingplicht voor overheidsondernemingen "*Publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen, net als stichtingen en verenigingen, naast een eventueel ondernemingsdeel van het vermogen een niet-ondernemings-deel hebben.*"²

De vraag is wannéér dat dan bij een stichting het geval kan zijn. De vergelijking met de IB ondernemer ligt voor de hand, en daarmee ook toepassing van de regels van de vermogensetikettering zoals die voor de inkomstenbelasting ontwikkeld zijn.

Maar er zijn een paar hobbels te nemen. De stichting is een doelvermogen. In een stichting wordt vermogen bijeengebracht om het doel van de stichting te verwezenlijken. Een stichting mag geen uitkeringen doen aan bestuurders of anderen. Alleen uitkering die passen binnen het doel van de stichting zijn toegestaan. Daar verschilt een stichting al ten opzichte van de natuurlijk persoon, de IB ondernemer. Die

¹ Tweede Kamer, 2011-2012, 33 006, nr. 3, blz 6

² Tweede Kamer, 2014-2015, 34003, nr.3, blz 9

heeft van meet af aan twee sferen. De ondernemings sfeer en de privé sfeer waaraan het vermogen toebedeeld moet worden. Door dit verschil in wezen is in de jurisprudentie de vermogensetikettering van een stichting afwijkend van die van de IB ondernemer.

In beginsel gebruikt een stichting zijn hele vermogen voor het doel, of de doelen van de stichting. Uit de jurisprudentie blijkt dat de stichting die met dat (doel)vermogen een onderneming drijft om zo zijn doel te verwezenlijken geldt, dat het hele vermogen aan de onderneming wordt toegerekend. Ook de overschotten die met de onderneming worden behaald behoren dan tot de onderneming.

Jurisprudentie onder meer:

ECLI:NL:HR:1985:AW8301 (BNB1985/169)

ECLI:NL:HR:1999:AA2709 (BNB1999/208)

ECLI:NL:GHSGR:1988: BJ0137 (FED 1988/287)

ECLI:NL:HR:2006: AV1378 (BNB2006/259)

In de casus die ten grondslag ligt aan de rechtsvraag, wordt gesteld dat de stichting meerdere doelen nastreeft. Een deel van de doelen wordt bereikt met behulp van het drijven van een onderneming. Het andere deel van de doelen worden volgens de adviseur bewerkstelligd in het niet ondernemingsdeel van de stichting. De vraag is of de overschotten van de onderneming, voor zover ze niet nodig zijn voor het drijven van die onderneming, als winstbestemming (keuzevrijheid) of als overtollige liquiditeiten (verplichte vermogensetikettering) aan een niet ondernemingsdeel van de stichting kunnen/moeten worden toerekenend.

Uit de jurisprudentie op dit punt blijkt dat de rechter het causale verband van het vermogensbestanddeel met de onderneming heel snel aanwezig acht. Bijvoorbeeld in ECLI:NL:HR: 1986: AW8100 (BNB 1987/188), waarin een stichting die opleidingen verzorgt daarnaast steeds stijgende beleggingsopbrengsten heeft. Het feit dat de beleggingen uit de overschotten van de onderneming voortkwamen en dat de stichting geen andere doelstelling had dan het verzorgen van opleidingen, leidde ertoe dat de stichting de grenzen der redelijkheid overschreed door niet haar gehele vermogen tot het ondernemingsvermogen te rekenen. Vergelijkbaar: ECLI:NL:HR:2004: AO9454 (V-N 2004/26.8)

Het doel van de stichting in samenhang met de aanwending van het doelvermogen bepaalt dus in hoge mate of een stichting met zijn hele vermogen een onderneming drijft. Daarbij hanteert de rechter ook de maatstaf van 'de grenzen der redelijkheid'. Ook hier gaat het dus om het causale verband tussen het vermogensbestanddeel en de sfeer waarin het wordt, of moet worden aangewend net als bij de IB-ondernemer.

Het bekendste arrest over niet-ondernemingsvermogen van een stichting is het manegearrest, waarbij giften aan een stichting die een onderneming dreef, niet tot het ondernemingsdeel werden gerekend. (ECLI:NL:HR:1999:AA2709, BNB 1999/208)

Voor wat betreft die doelstellingen van een stichting is zeer onlangs nog een uitspraak van de Rechtbank Gelderland verschenen over een kringloopwinkel. (ECLI:NL:RBGEL:2015:6570) In die zaak speelde de vraag of rentebaten die verkregen zijn uit beleggingen tot het niet-ondernemingsvermogen behoren. De statuten van de stichting omvatte meerder doelen en activiteiten. De rechtbank is van mening dat de hoofdactiviteit de exploratie van een kringloopwinkel betreft en dat alle overige doelstellingen daaraan dienstbaar zijn. De rechtbank verwijst in

haar uitspraak naar ECLI:NL:HR:1999:AA2676. In deze uitspraak claimt een stichting die pensioenuitkeringen doet, dat alleen activa die staan tegenover de volgens de regels van goed koopmansgebruik gewaardeerde premiereserve een functie in de onderneming vervullen en derhalve als ondernemingsvermogen dienen te worden aangemerkt (en dat het meerdere tot het niet-ondernemingsdeel van de stichting zou moeten worden gerekend.) Volgens de HR vindt deze stelling geen steun in het recht.

Het Hof constateert en de HR bevestigt, dat het vermogen van belanghebbende geen andere bestemming had dan te worden uitgekeerd aan de pensioengerechtigden en de deelnemers, en dat belanghebbende de grenzen der redelijkheid heeft overschreden door een deel van haar activa niet toe te rekenen aan haar ondernemingsvermogen.

Vraag

- Welke kosten mogen buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting in aftrek brengen met betrekking tot het vastgoed dat zij in Nederland aanhouden en op basis van welke wettelijke bepalingen.

- Hoe nauw moet het verband tussen specifieke kosten en huuropbrengsten zijn om aftrek in Nederland te rechtvaardigen?

Bovenstaande vragen zien op de kostenaftrek in het algemeen en specifiek op de fondsbeheerkosten

Antwoord

De KG meent dat de wettekst en in het bijzonder van artikel 18 Vpb duidelijk is. Bepalend is winst uit onderneming. Dit in tegenstelling tot de wetgeving Vpb voorafgaand aan de invoering van IB 2001. De KG IBR heeft reeds vastgesteld dat geen sprake is van een vaste inrichting en de betreffende besluiten en verdragsbepalingen geen toepassing vinden.

Het voorafgaande roept de vraag op of er verschil zit in fiscale beoordeling van toerekenen van kosten op grond van enerzijds de bepaling van zuivere inkomsten uit vermogen en anderzijds het winstregime. Dit althans indien voor het bepalen van de kosten zuivere inkomsten uit vermogen van belang zou zijn en niet uitsluitend het winstregime van art. 3.8. De KG kan evenwel niet bedenken welke verschillen er feitelijk kunnen zijn. Kosten die voorheen betrekking hadden op de onroerende zaak blijven dat nu ook hebben.

Voor de motivering van het voorafgaande is gebruik gemaakt van hetgeen hierna onder "bijlage is opgenomen".

In de voorgelegde vraag zijn diverse kosten benoemd. De vragensteller trekt voorlopige conclusies op grond van de voorafgaande door de kennisgroep gedeelde standpunten.

De kennisgroep deelt deze conclusies

- De property managementkosten zijn volledig aftrekbaar zijn omdat ze direct toerekenbaar zijn aan het Nederlands onroerend goed.
- De assetmanagementkosten zijn alleen aftrekbaar voor zover zij direct toerekenbaar zijn aan het onroerend goed in Nederland. Dus concreet zien op een bepaalde onroerende zaak in Nederland.
- De Fondsbeheerkosten zijn niet aftrekbaar tenzij er een directe link is met het onroerend goed Nederland (bijv. bijhouden van financiële administratie die nodig is voor invullen aangifte vpb). Volgens mij zien deze kosten echter voornamelijk op het bereiken van een optimaal beleggingsresultaat/beheer van de pot met geld en aandeelhoudersactiviteiten (zie 6.2. verrekenprijzenbesluit) en staan daarmee in een te verwijderd verband (ontbreken causaal verband) met het onroerend goed in Nederland.
- Custodian bankfee voor toezicht en controle op de fondsen op basis van de Duitse wetgeving is ook niet aftrekbaar, geen directe samenhang met inkomen uit onroerend goed.

De kennisgroep acht het raadzaam de genoemde kosten in een overzicht op te nemen en dan per kostensoort aan te geven of deze al dan niet verband houden met het vastgoed in Nederland. Dit rekening houdend met het regime winst uit onderneming. Om de Nederlandse belastbare winst vast te stellen van de in Nederland gelegen onroerende zaken moet daarmee worden aangesloten bij de totaalwinstgedachte zodat milieu, causaliteit en finaliteit bij de kostentoerekening een rol spelen. Dit betekent dat de door de vraagsteller genoemde kostensoorten

beoordeeld moeten worden aan de hand van deze criteria. Voor het antwoord op de vraag of en in hoeverre de (i) property managementkosten, (ii) assetmanagementkosten, (iii) fondsbeheerkosten en (iv) custodian bankfee allocerbaar zijn aan Nederland en niet het Duitse beleggingsfonds zijn naar mijn idee meer gegevens noodzakelijk. Bijvoorbeeld welke personen zijn betrokken bij de werkzaamheden en in het kader van de toetsing aan art. 8b Wet Vpb zou een onafhankelijke derde voor dezelfde kostensoorten bereid zijn een vergoeding te geven (en zo ja, welke). Maar dit ligt misschien ook ter feitelijke beoordeling bij de inspecteur. Gelet op het feit dat het om nettobedragen gaat en 'samenhangende kosten' (zie FED Fiscale studiereserie) lijkt ons dat uitgegaan moet worden van een enge interpretatie van het begrip aftrekbare kosten. Desgewenst kan aangaande een dergelijk overzicht dan met 5.1.2e 5.1.2e van de KG, afstemming plaatsvinden.

BIJLAGE

Wettekst

20-12-2012, [Stb. 2012, 668](#) (uitgifte: 27-12-2012, kamerstukken: [33402](#))

Artikel 17. [Belastbaar Nederlands bedrag]

1. Ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen wordt de belasting geheven naar het belastbare Nederlandse bedrag; [artikel 7, vijfde lid](#), is van overeenkomstige toepassing.
2. Het belastbare Nederlandse bedrag is het in een jaar genoten Nederlandse inkomen verminderd met de op de voet van [Hoofdstuk IV](#) te verrekenen verliezen uit Nederlands inkomen; [artikel 7, vierde lid](#), is van overeenkomstige toepassing.
3. Het Nederlandse inkomen is het gezamenlijke bedrag van: de belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming, zijnde het bedrag van de gezamenlijke voordelen die worden verkregen uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of van een vaste vertegenwoordiger in Nederland (Nederlandse onderneming);

Art. 17a, onderdeel a Wet Vpb bepaalt verder dat tot een Nederlandse onderneming wordt gerekend de in Nederland gelegen onroerende zaken (daaronder begrepen enkele uitbreidingen onder sub 1 en sub 2).

Artikel 18. [Bepaling belastbare winst uit onderneming]

1. De belastbare winst uit onderneming wordt opgevat en bepaald op de voet van [artikel 8, eerste tot en met het achtste, elfde en dertiende lid](#), alsmede de [artikelen 8b tot en met 15aj](#) en [artikel 15d](#).

Vakstudie:

De met ingang van 1 januari 2001 geldende tekst van [art. 17a](#) is ingevoerd als onderdeel van de wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Invoeringswet Wet IB 2001, geplaatst in *Stb.* 2000, 216. De invoering van [art. 17a](#) houdt verband met de invoering van de [Wet IB 2001](#) en de keuze om met betrekking tot het voorwerp van belastingheffing voor de buitenlandse belastingplichtigen niet langer te verwijzen naar de inkomstenbelasting.

De omschrijving van de in [art. 17a](#) opgesomde onderwerpen is voor een groot deel vrijwel identiek aan de omschrijving van [artikel 17](#), derde en vierde lid, van de wet zoals dat artikel luidde tot 1 januari 2001 en de bronnen van inkomen vermeld in het per 1 januari 2001 ingetrokken [artikel 49](#), eerste, [tweede](#) en [derde lid](#), Wet IB 1964. Er zijn ook verschillen. Zo is, anders dan voorheen, met betrekking tot in Nederland gelegen onroerende zaken voor de belastingheffing niet langer van belang, dat deze zaken bij de buitenlands belastingplichtige tot het vermogen van een onderneming behoren.

[Art. 17a](#) bevat een opsomming van zaken die worden gerekend tot een Nederlandse onderneming als bedoeld in [art. 17 lid 3](#) onderdeel a.

De voor de praktijk meest relevante wijziging die de invoering van [art. 17a](#) heeft meegebracht is die met betrekking tot onroerende zaken. In alle gevallen worden onroerende zaken ingevolge [art. 17a](#) onderdeel a geacht tot het vermogen van een Nederlandse onderneming te behoren. Dit betekent dat niet langer vereist is dat deze onroerende zaken of de rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen behoren tot het ondernemingsvermogen van de buitenlandse belastingplichtige. Dit leidt ertoe dat het resultaat behaald met de vervreemding van de onroerende zaak altijd tot de Nederlandse heffingsgrondslag behoort ([aant. 2](#)). Overigens was tot 1 januari 2001 onduidelijk of een passieve buitenlandse entiteit terzake van in Nederland gelegen onroerende zaken gehouden was het huurwaardeforfait aan te geven. Nu de onroerende zaak geacht wordt een Nederlandse onderneming te zijn en overigens niet wordt verwezen naar de [Wet IB 2001](#), behoort deze discussie met ingang van 1 januari 2001 tot het verleden.

De wetsgeschiedenis voorafgaand aan art. 17a.

Gelelt op de wijziging is mogelijk van belang de wetsgeschiedenis voorafgaand aan IB 2001.

Wetsvoorstel 6000, nr. 3, MvT

Artikel 16. Het onderwerpelijke artikel regelt de belastingplicht van niet binnen het Rijk gevestigde lichamen door ver-wijzing naar de bepalingen welke voor de inkomstenbelasting gelden ten aanzien van de objectieve belastingplicht van niet binnen het Rijk wonende natuurlijke personen. De redactie is aangepast aan die van artikel 6.

Voor de inkomstenbelasting geldt de Wet IB 1964, art. 49. De parlementaire behandeling van dat artikel geeft o.a. *MvA, blz. 71-72. Art. 49 IB:*

"Voor buitenlandse belastingplichtigen komt in aanmerking de winst behaald met behulp van de in Nederland aanwezige vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. Een nadere omschrijving of formule wordt niet gegeven. In de memorie van antwoord wordt hieromtrent het volgende opgemerkt.

Met de opmerking van meerbedoelde verschillende leden dat vaststelling van de winst, behaald met een binnen het Rijk aanwezige vaste inrichting c.q. vertegenwoordiger, geen gemakkelijke opgave is, kunnen de ondergetekenden geheel instemmen. Dit terrein leent zich moeilijk tot concretisering, te meer waar zelden gesteund kan worden op een handelsrechtelijke of bedrijfseconomische ondergrond. Veelal moet van geval tot geval worden onderzocht op welke wijze de winst van een vaste inrichting dient te worden vastgesteld. Ook in internationale regelingen wordt zelden op enigszins nauwkeurige wijze aangegeven hoe ten aanzien van vaste inrichtingen de winstvaststelling dient te geschieden. Zou men tot het vastleggen van algemene normen in de Nederlandse wetgeving willen overgaan, dan zouden die normen noodzakelijkerwijs in zodanige algemene bewoordingen moeten worden geformuleerd, dat de door de leden beoogde voorkoming van ongelijke behandeling niet zou worden gewaarborgd. Bovendien zou de wettelijke keus van een of meer bepaalde normen het gevaar doen ontstaan dat niet voldoende rekening kan worden gehouden met de veelvormigheid welke het bedrijfsleven vertoont, hetgeen eveneens tot een in wezen ongelijke behandeling zou kunnen leiden. Ten slotte zouden wettelijke normen de positie van Nederland bij onderhandelingen over het afsluiten van overeenkomsten ter vermindering van dubbele belasting kunnen bemoeilijken, doordat zij het gevaar oproepen dat de onderhandelingspartner voor hem gunstige elementen dankbaar zal aanvaarden, doch zal trachten voor hem ongunstige bepalingen uit te schakelen. Dit zou vermoedelijk meestentijds leiden tot een eenzijdig nadeel voor Nederland. Gelet op vorenstaande overwegingen zijn de ondergetekenden van oordeel dat de praktijk van de winstvaststelling niet zou zijn gediend door het vastleggen van algemene normen in de wet."

MvT, Wet van 1 februari 1967, Stb. 68, Kamerstukken II 1965/66, 8642.: Vakstudie:

'De voorgestelde nieuwe tekst van artikel 48, vierde lid (Bew.: met ingang van 1990 weer opgenomen in art. 49, derde lid), komt vrijwel geheel overeen met artikel 40, vierde lid, van het oorspronkelijke ontwerp- Wet op de inkomstenbelasting 1958 (zitting 1958-1959-5380, stuk nr. 2). Er is daarvan slechts in zoverre afgeweken dat thans algemeen wordt bepaald dat binnen het Rijk gelegen of gevestigde onroerende zaken die behoren tot het vermogen van een onderneming van een buitenlands belastingplichtige, steeds geacht worden tot het vermogen van een binnenlandse onderneming te behoren. Dit houdt in dat alle voordelen welke met deze zaken door de buitenlandse ondernemer worden behaald, als winst uit onderneming tot zijn binnenlandse inkomen behoren.

*Met de opneming van deze bepaling wordt tevens enige uitbreiding gegeven aan het belastingobject van de buitenlandse ondernemer die vermogenswinsten behaalt met niet tot zijn binnenlandse onderneming behorende onroerende zaken. Volgens de overeenkomstige bepalingen van het ontwerp 1958 zouden in de bedoelde situatie alleen de met landbouwgronden behaalde vermogenswinsten in de Nederlandse inkomstenbelasting worden betrokken. Door de voorgestelde uitbreiding wordt voorkomen dat in die gevallen **waarin ingevolge een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, vermogenswinsten behaald met onroerende zaken, uitsluitend belastbaar zijn in het land waar deze zaken gelegen of gevestigd zijn, deze winsten***

zowel hier te lande als elders buiten de belastingheffing blijven en daardoor de buitenlandse ondernemer in een gunstiger positie zou verkeren dan de hier te lande gevestigde.'

Het bepaalde in art. 48, vierde lid, Wet IB 1964 is daarna via de wet van 27 april 1989, Stb. 1989, 122, op verzoek van de CDA-fractie opgenomen in art. 49, derde lid, Wet IB 1964.

In het kader van het nieuw BW is met ingang van 1992 de terminologie van het derde lid aangepast. Als toelichting op de terminologische wijziging (vervanging van 'in Nederland gelegen of gevestigde onroerende zaken' door: in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen) dienen de volgende passages:

'De algemene term waarmee in het nieuwe BW de actieve bestanddelen van een vermogen worden aangeduid is: goed. Artikel 3.1.1.0 nieuw BW verstaat onder goederen alle zaken en vermogensrechten. Zaken zijn krachtens artikel 3.1.1.1 nieuw BW de voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. Dit heeft tot gevolg dat in vele gevallen waar krachtens het huidige recht met zaken tevens rechten worden bedoeld, onder het nieuwe recht van goederen moet worden gesproken. Voorts moest in een aantal gevallen 'goed' in 'zaak' worden gewijzigd.

...

Het onderscheid tussen roerend en onroerend goed kan in het nieuw BW nog slechts betrekking hebben op zaken in de zin van artikel 3.1.1.1 (vergelijk art. 3.1.1.2 nieuw BW).

Waar het begrip onroerende zaken krachtens het huidige recht mede de onroerende rechten van art. 564 BW omvat, wordt voorgesteld te spreken van de rechten, waaraan zodanige zaken zijn onderworpen. Onder deze omschrijving vallen behoudens eigendom niet alleen beperkte rechten op die zaken zelf, maar ook beperkte rechten op zodanige rechten ...'

MvT, Invoeringswet Boeken 3, 5 en 6 nieuw BW (achtste gedeelte), Kamerstukken II 1984/85, 19 077, nr. 3, blz. 47.

'De gewijzigde redactie brengt tot uitdrukking dat onroerende en roerende zaken en rechten zelf bron van inkomen zijn en niet de rechten die op zaken betrekking hebben.'

MvT, Invoeringswet Boeken 3, 5 en 6 nieuw BW (negende gedeelte), Kamerstukken II 1985/86, 19 527, nr. 3, blz. 25.

Tot 2001 werden derhalve niet in Nederland gevestigde lichamen belastingplichtig voor zuivere inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken (beleggingen) op grond van art 17 lid 3 VPB met een verwijzing naar de IB64 (zuivere inkomsten uit vermogen) om de inkomsten vast te stellen. Vervreemdingswinsten konden niet worden belast.

Art. 17. 1. *Ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen wordt de belasting geheven naar het belastbare binnenlandse bedrag; [artikel 7, vijfde lid](#) , is van overeenkomstige toepassing.*

2. Het belastbare binnenlandse bedrag is het in een kalenderjaar genoten binnenlandse inkomen verminderd met de op de voet van [Hoofdstuk IV](#) te verrekenen verliezen uit binnenlands inkomen.

3. Binnenlands inkomen is het gezamenlijke bedrag van de winsten en zuivere inkomsten, als omschreven zijn in [artikel 49, eerste lid](#) , van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 of in artikel 2, derde lid, onderdeel c van de Wet op de loonbelasting 1964 (Stb. 1990, 104).

4. Indien de werkzaamheden als bedoeld in [artikel 49, tweede lid](#) , van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, na een onderbreking worden voortgezet door het lichaam dat deze werkzaamheden heeft verricht, of onmiddellijk of na een onderbreking worden voortgezet door een met dat lichaam verbonden lichaam en de duur van deze werkzaamheden in een tijdvak van 12 maanden een periode van ten minste 30 dagen bedraagt, wordt ieder van deze lichamen geacht te hebben voldaan aan de in genoemd [artikel 49, tweede lid](#) , gestelde voorwaarde van 30 dagen.

Art. 49. 1. Het binnenlandse onzuivere inkomen bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen een niet in Nederland wonende persoon geniet als:

- a. winst uit binnenlandse onderneming, zijnde het bedrag van de gezamenlijke voordelen die worden verkregen uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting of van een vaste vertegenwoordiger in Nederland (binnenlandse onderneming);
- b. winst uit aanmerkelijk belang indien de vennootschap in Nederland is gevestigd en de aandelen,

- winstbewijzen of schuldvorderingen niet tot het vermogen van een onderneming behoren;
- c. zuivere inkomsten uit:
- 1°. ;
 - 2°. onroerende zaken in Nederland gelegen; met onroerende zaken in Nederland gelegen worden gelijkgesteld rechten die samenhangen met de exploratie of de exploitatie van in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen;
 - 3°. ;
 - 4°. ;
 - 5°. ;
 - 6°. .
- 2.
3. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, worden in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen die behoren tot het vermogen van een onderneming van een buitenlandse belastingplichtige alsmede rechten die samenhangen met de exploratie of de exploitatie van in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen en die tot een zodanig vermogen behoren, geacht tot het vermogen van een binnenlandse onderneming te behoren.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.

Met ingang van 2001 ontstaat belastingplicht op basis van art 17a onderdeel 1 ten 1^e VPB en is het winstregime van toepassing. Vervreemdingswinsten kunnen nu ook worden belast. (Door invoering van het boxenstelsel zijn de inkomsten uit onroerend goed niet meer belast maar wordt de waarde van het onroerend goed belast in box 3)

In de invoeringswet inkomstenbelasting 26.728 nr. 27 blz 24 en 25 staat hierover:



4 Euroreal_CS Property -

allocatie overhead kos8 kamerstukken 26 728 nr 27.pdf

"B. Dit onderdeel heeft betrekking op buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting met Nederlandse onroerende zaken. Indien de onroerende zaak bij de belastingplichtige niet behoort tot het vermogen waarmee een onderneming wordt gedreven, wordt het binnenlandse (Nederlandse) inkomen onder omstandigheden bepaald op de zuivere inkomsten uit die onroerende zaak. (IB 64) Dit brengt met zich dat vervreemdingsresultaten buiten de heffing blijven. Als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikelen 17 en van het voorgestelde artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden onroerende zaken voortaan tot het ondernemingsvermogen gerekend, waardoor het Nederlandse inkomen wordt bepaald op grond van het normale winstregime (IB 2001). Teneinde te voorkomen dat waardeveranderingen die zijn toe te rekenen aan de periode voor inwerkingtreding van de hiervoor genoemde wijzigingen in de belastingheffing worden betrokken, dienen de onroerende zaken op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de inwerkingtreding te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer."

De wetswijziging heeft alleen te maken met het kunnen belasten van vervreemdingswinsten; er is niets gewijzigd in de belastingheffing van reguliere inkomsten uit onroerende zaken. De zuivere inkomsten die werden belast in de IB 64 worden nu belast onder het winstregime in de VPB.

Invoeringswet Wet IB 2001

Ingevolge hfdst. I, afd. A, art. VIII, onderdeel S, Invoeringswet Wet IB 2001 (wet van 11 mei 2000, Stb. 2000, 216), is art. 18 vervangen.

De oude tekst luidde:

'1. Bij het bepalen van het binnenlandse inkomen is hoofdstuk II, met uitzondering van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 van overeenkomstige

toepassing, behoudens voor zover bij of krachtens deze wet of krachtens artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 anders is bepaald, dan wel uit het verschil in wezen tussen de belastingplichtige en een natuurlijk persoon het tegendeel voortvloeit.

2. Bij het bepalen van de winst worden ook artikel 8, tweede lid, vijfde lid, zesde lid, eerste volzin en tweede volzin, onderdelen b en c, zevende lid, achtste lid, negende lid, alsmede de artikelen 9 tot en met 14 en 15b in acht genomen.'

Ingevolge van hfdst. 3, art. II, treedt hfdst. I, afd. A, art. VIII, onderdeel S, Invoeringswet Wet IB 2001 in werking met ingang van 1 januari 2001.

Wet van 14 december 2001, Stb. 2001, 641

Ingevolge art. IV, onderdeel M, eerste lid, wet van 14 december 2001, *Stb. 2001, 641* (Belastingplan 2002 II -Economische infrastructuur), is in het eerste lid 'zevende en negende lid' in de plaats gesteld van 'achtste lid'. Voorts is in het eerste lid '8b tot en met 14b en de artikelen 15b, 15d en 15e' in de plaats gesteld van '9 tot en met 14b en artikel 15b'.

Ingevolge art. IV, onderdeel M, tweede lid, is een nieuwe slotzin toegevoegd aan het eerste lid. De oude tekst van het eerste lid luidde:

'1. De belastbare winst uit onderneming wordt opgevat en bepaald op de voet van artikel 8, eerste tot en met het vijfde lid, achtste lid, alsmede de artikelen 9 tot en met 14b en artikel 15b.'

Ingevolge art. VIII, zevende lid, treedt art. IV, onderdeel M, in werking op 1 januari 2002 en werkt terug tot en met 1 januari 2001.

Evenwel heeft de Hoge Raad voor resultaat uit overige werkzaamheden beslist dat de totaalwinstbepaling (art. 3.8) van toepassing is: BNB 2012/78: "

3.3. Artikel 3.94 Wet IB 2001 bepaalt dat het resultaat uit een werkzaamheid is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met die werkzaamheid. Blijkens de in onderdeel 4.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal aangehaalde passages uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze wet heeft de wetgever met deze bepaling beoogd aan te sluiten bij het totaalwinstbegrip dat geldt voor winst uit onderneming."

Onderdeel 4.4

"Over het bepalen van de omvang van het resultaat uit overige werkzaamheden is in de wetsgeschiedenis het volgende opgemerkt:

'Voor de resterende groep belastingplichtigen met inkomsten uit arbeid is een afzonderlijke afdeling opgenomen, die "resultaat uit overige werkzaamheden" wordt genoemd. Deze afdeling is van toepassing op personen voor wie het genieten van de inkomsten niet verloopt binnen een arbeidsverhouding die gelijkenis vertoont met een werkgever-werknemerrelatie. De omvang van dergelijke inkomsten zal in veel gevallen fluctueren of niet bij voorbaat zeker zijn. Voor de bepaling van het belastbaar bedrag is daarom zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de fiscale behandeling van winst uit onderneming. Zo zijn het totale winstbegrip en goed koopmansgebruik van toepassing. Door het van toepassing zijn van het winstbegrip behoren alle voordelen waartoe het verrichten van een werkzaamheid in staat stelt, tot het totale resultaat uit die werkzaamheid. Hierdoor zijn onbelaste vergoedingen en verstrekkingen niet mogelijk. Anderzijds kunnen de werkelijk gemaakte kosten, met inachtneming van de in de winstfeer geldende regelingen en beperkingen, in aftrek worden gebracht. Het aansluiten bij het winstregime heeft verder tot gevolg dat in beginsel het vorderingenstelsel van toepassing is. Gevolg is dat de opbrengsten en kosten neerslaan in jaren waarop deze betrekking hebben. Ondernemingsfaciliteiten als de investeringsaftrek, de willekeurige afschrijving, de scholingsaftrek, de doorschuiffaciliteiten en de oudedagsreserve zijn niet van toepassing. Hetzelfde geldt voor de ondernemersaftrek.'(4)

'Voor de groep belastingplichtigen met resultaten uit overige werkzaamheden is weliswaar sprake van het verrichten van enige vorm van arbeid, maar de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en de contractpartner is een heel andere dan die bij een dienstbetrekking. Bovendien kan de omvang van de inkomsten sterk fluctueren of niet bij voorbaat zeker zijn. In dat opzicht zijn deze inkomsten vergelijkbaar met winst uit onderneming. Voor de bepaling van het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden is daarom zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de fiscale behandeling van winst uit onderneming. Zo is het totale winstbegrip (artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) vertaald naar deze afdeling.'(5)

'Volgens deze bepaling is het resultaat uit een werkzaamheid het bedrag van alle positieve en negatieve voordelen die aan die werkzaamheid kunnen worden toegerekend. Deze toerekening vindt op een vergelijkbare wijze plaats als bij toerekening van voordelen aan een onderneming.'(6)

Artikel 35(*1) . Aftrekbare kosten

Aantekening 268. Aftrekbare kosten bij buitenlandse onroerende zaken

[\[Wettekst\]](#) [\[Volledig overzicht\]](#)

Indien een binnenlands belastingplichtige onroerende zaken in het buitenland heeft, moeten de zuivere inkomsten daaruit aan de hand van de gewone regels van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden bepaald. Een eventueel negatief resultaat uit buitenlandse onroerende zaken komt daarbij in mindering bij de berekening van het onzuivere inkomen. Een positief resultaat draagt aan het onzuivere inkomen bij, al kan normaliter wel een beroep worden gedaan op een regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Deze op het eerste gezicht soepele uitkomst vloeit voort uit twee regels, te weten (1) dat de binnenlandse belastingplichtige voor zijn 'wereld-inkomen' wordt belast en (2) dat het heffingsrecht bij onroerende zaken primair aan de 'bronstaat' toekomt. Om over de jaren heen al te onredelijke resultaten te voorkomen, kent het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 in art. 3, vierde lid, een beperkte inhaalregeling.

Artikel 35(*1) . Aftrekbare kosten

Aantekening 280. Vereniging van eigenaren. Servicekosten

[\[Wettekst\]](#) [\[Volledig overzicht\]](#)

Als een verhuurder lid is van een vereniging van eigenaren of (voorheen) een coöperatieve flatvereniging komt de vraag aan de orde of de service-kosten als zodanig aftrekbaar zijn. Ten aanzien van de eigenaar/bewoner is (vóór de invoering van het huurwaardeforfait) uitgemaakt dat dit niet het geval is. De service-kosten moesten worden ontleed. Bewonerslasten (zoals voor schoonhouden, water en elektriciteit) konden niet worden afgetrokken. Alleen voor zover de door de vereniging betaalde kosten onder art. 35 waren gevallen als zij door de eigenaar/bewoner zelf waren gemaakt, was aftrek van een deel van de service-kosten mogelijk. Zie HR 8 april 1964, nr. 15 189, [BNB 1964/154](#) , in [aant. 517](#) .

Deze lijn werd door Hof Leeuwarden 10 januari 1992, nr. 280/91, te vinden in HR 8 december 1993, [BNB 1994/66](#) * (hiervoor opgenomen in [aant. 261A](#)), doorgetrokken naar het geval waarin een geërfde, leegstaande woning na ruim drie maanden werd verkocht. De eigenaarslasten waren aftrekbaar, de bewonerslasten echter niet. Het beroep in cassatie van de staatssecretaris ten aanzien van de eigenaarslasten werd verworpen. De behandeling van de bewonerslasten kwam in cassatie niet aan de orde. In HR 20 november 1996, nr. 31 861, [BNB 1997/24](#) , werd bevestigd dat de bewonerslasten in een dergelijk geval niet aftrekbaar zijn.

Voor een verhuurder lijkt deze jurisprudentie niet van overeenkomstige toepassing. Voor zover de bewonerslasten niet als zodanig al aan de huurders in rekening zijn gebracht, zullen die door de verhuurder (belast) worden doorberekend, zodat het juist lijkt dat de verhuurder de door hem betaalde service-kosten in mindering kan brengen. Een uitzondering is onzes inziens wel te maken voor zover de service-kosten betrekking hebben op verbetering van de onroerende zaak.

Uit BNB 1964/154

“dat het Hof, gelet op de vorenvermelde vaststaande feiten, terecht in laatstbedoelden zin heeft beslist, wijl onder de kosten van verwerving van de opbrengst van onroerend goed kosten van het schoonhouden, van waterlevering en van verlichting niet kunnen worden begrepen;”

Wet op de inkomstenbelasting 1964

Artikelsgewijs commentaar

Artikel 35(*1) . Aftrekbare kosten

Aantekening 280. Vereniging van eigenaren. Servicekosten

(...)

Belanghebbende is eigenaar/bewoner van een flatwoning welke is gelegen in een als monumentenpand aangemerkt flatgebouw. Nu er door ingrijpende werkzaamheden aan de woning van belanghebbende (met name samenvoeging met de daarnaast gelegen woning) sprake is van een radicale vernieuwing komen de kosten van de verbouwing niet in aftrek. Dat geldt tevens voor de bijdrage aan de vereniging van eigenaren voor zover deze betrekking heeft op groot onderhoud (waterleiding, centrale verwarming, gasnet). Met betrekking tot de periode waarin sprake is van een nieuwe bron geldt het volgende. Van de bijdrage aan de vereniging van eigenaren zijn de huurderslasten (schoonmaakkosten, GEB, lift, loodgieter, elektriciën, diversen onderhoud en onderhoud hydrofoor) niet aftrekbaar (HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, [BNB 1988/321](#)). Wel aftrekbaar zijn de premie voor de opstalverzekering, de onroerendezaakbelasting (van de eigenaar), het rioolrecht (van de eigenaar), de waterschapslasten (van de eigenaar) alsmede de erfpacht. De post administratiekosten dient te worden gesplitst.

Hof 's-Gravenhage 28 oktober 1997, nr. 95/1218, [V-N 1998/5.15](#) , blz. 518.

Deze uitspraak heeft geleid tot HR 2 december 1998, nr. 33 851, [BNB 1999/24](#) , hierna opgenomen in [aant. 288](#) . De oordelen van het hof met betrekking tot de bijdragen aan de vereniging van eigenaren kwamen in cassatie niet afzonderlijk aan de orde.

Belanghebbende is eigenaar van een door hem verhuurd appartement. De maandelijkse voorschotbijdrage aan de vereniging van eigenaars is f 75. Belanghebbende maakt, net als de andere eigenaars, in november 2000 tevens f 6000 aan de vereniging over. De eenmalige bijdrage is niet aan te merken als contributie voor de vereniging. Er is sprake van de vorming van een fonds ter financiering van specifiek in de toekomst te verrichten onderhoud dat uiteindelijk eerst in 2002 heeft plaatsgehad. Mede gelet op art. 38, achtste lid, kunnen de kosten in het jaar 2000 niet in aftrek worden gebracht.

Hof 's-Gravenhage 21 maart 2003, nr. 02/2759, [V-N 2003/40.10](#) .

Literatuur

*Mr. E.B. de Vries, [FED 1994/107](#) , aantekening bij HR 8 december 1993, nr. 28 742 ([BNB 1994/66](#) *), merkt op dat het hof terecht besliste dat slechts de op de eigenaarslasten van de flat betrekking hebbende servicekosten aftrekbaar zijn. Bron van inkomen is de flat, waarvan de economische eigendom bij belanghebbende berust, en niet het lidmaatschap van de coöperatieve*

flatvereniging. De uit hoofde van het lidmaatschap betaalde servicekosten zijn daarom alleen aftrekbaar voor zover deze kosten aangemerkt kunnen worden als eigenaarslasten van de flat (zie HR 8 april 1964, [BNB 1964/154](#)). Het aandeel in de servicekosten dat betrekking heeft op bewonerslasten is niet aftrekbaar, aangezien deze kosten weliswaar voortvloeien uit het lidmaatschapsrecht van de coöperatieve flatvereniging, maar geen gevolg zijn van de economische eigendom van de flat als zodanig.

=====

In dezelfde lijn ligt HR 23 oktober 2009, nr. 08/00324, [BNB 2010/34](#) (m.nt. Marres; [V-N 2009/53.17](#)), waarin de Hoge Raad nogmaals overweegt dat de emissiekosten (specifiek voor de financiering van de overname van een buitenlandse groep) zijn aan te merken als kosten van wijziging van het kapitaal en daardoor in beginsel aftrekbaar op grond van [art. 9](#) , eerste, lid, aanhef en onderdeel e, Wet VPB 1969. Deze kosten hebben primair betrekking op het bestaan van belanghebbende als beursgenoteerde naamloze vennootschap (orgaankosten) en zijn niet afhankelijk van de wijze waarop het kapitaal zal worden aangewend. Dit brengt mee dat deze kosten niet op zodanige wijze verband houden met bepaalde door belanghebbende te behalen voordelen (in het onderhavige geval: voordelen uit de te verwerven buitenlandse groep), dat zij voor de toepassing van [art. 13, eerste lid](#) , Wet VPB 1969 aan die voordelen moeten worden toegerekend.

PREADVIES

Van: [5.1.2e] PDB/BLD
Aan: [5.1.2e] [5.1.2e]@Belastingdienst
Cc: [5.1.2e] [5.1.2e]@Belastingdienst, [5.1.2e] [5.1.2e]@Belastingdienst, [5.1.2e]
[5.1.2e] [5.1.2e]@Belastingdienst, [5.1.2e] PDB/BLD@Belastingdienst
Datum: 08-12-2015 17:10
Onderwerp: kostenallocatie buitenlands belastingplichtigen met onroerend goed in Nederland.

Dag [5.1.2e]

[5.1.2e] aanleiding van ons telefoongesprek doe ik je hierbij mijn vraag toekomen.

Inleiding

We behandelen de aangiftes vennootschapsbelasting van buitenlandse belastingplichtigen met uitsluitend vastgoed in Nederland.

Het betreft onder andere Duitse beleggingsfondsen, dwz Sondervermögens (vergelijkbaar met fonds voor gemene rekening dat in Duitsland vpb-plichtig is, maar is vrijgesteld volgens het Investmentsteuergesetz) die in Nederland vastgoed aanhouden.

In de aangifte vpb zien we bij de diverse fondsen verschil in omvang van de "Fondsverwaltungskosten". Dit kan zijn omdat de afspraken over de beloning variëren. Echter dit heeft ook te maken met de perceptie van de adviseur welk deel van deze "Fondsverwaltungskosten" als kosten van het onroerend goed in aftrek gebracht mogen worden.

In een briefwisseling met een van de adviseurs staat het volgende opgenomen over deze kosten:

67 Awr

Bovenstaande kosten van beleggingsfondsen in onroerend goed kun je naar mijn mening verdelen in:

- property management kosten (huisbaas, regelen en uitvoeren onderhoud aan de hand van budget, incasso, huurovereenkomst afsluiten),
 - asset managementkosten (aankoop, verkoop, advisering over onroerend goed, budgettering, onderhoud, incasso, zoeken huurders, 67 Awr
- 67 Awr
- fondsbeheerkosten. (Vaak het grootste deel van de managementkosten)

Deze diensten worden door het Sondervermogen in principe ingehuurd van de Kapitaalangesellschaft/beheerder waarmee de beleggers de overeenkomst hebben gesloten voor het oprichten van het Sondervermögen.

Met betrekking tot het fondsbeheer (3e bullet hierboven) kan ik onderstaande nog mededelen vanuit correspondentie met een andere adviseur:

67 Awr

Het fonds is een 67 Awr en belegt derhalve hoofdzakelijk in onroerende zaken. De werkzaamheden van de beheerder zien dan ook in essentie op het beheer van deze onroerende zaken. 67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Volgens mij zien de werkzaamheden 67 Awr meer op de beleggingsstrategie van het fonds of ziet het op financieringsactiviteiten waarvan de kosten niet aftrekbaar zijn ivm aanhouden van onroerend goed in Nederland, omdat voor de financiering van het onroerend goed het causaal historisch verband van toepassing is. Voor zover ik kan nagaan staan bovendien volgens de Duitse wetgeving deze "**Werbungskosten in einem mittelbaren (indirect) wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen**".

Wij vragen ons af op basis van welke wettelijke bepalingen buitenlandse belastingplichtigen welke kosten in aftrek mogen brengen in de aangifte vpb mbt het vastgoed dat zij in Nederland aanhouden.

Daarnaast vragen wij ons af hoe nauw het verband tussen specifieke kosten en huuropbrengsten moet zijn om aftrek in Nederland te rechtvaardigen?

Bovenstaande vragen zien op de kostenaftrek in het algemeen en specifiek op de fondsbeheerkosten.

Standpunt adviseurs

De adviseurs houden grosso modo het standpunt in dat het houden van onroerend goed door de wetgever wordt gerekend tot het drijven van een Nederlandse onderneming. In art. 17a staat letterlijk tot een Nederlandse onderneming wordt gerekend:

a) in Nederland gelegen onroerende zaken.

Voor de winstberekening (ofwel kostenaftrek) verwijzen zij naar het **besluit winstallocatie vaste inrichtingen** en hetgeen daarin is opgenomen met betrekking tot de **overheadkosten (concerndiensten)**. (Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M)

Hierin staat: "

*Artikel 7 OMV Oud, derde lid geeft regels voor bij de vaste inrichting in aftrek toegestane kosten. Volgens dit artikel behoren **kosten van leiding en algemene beheerskosten tot de in aftrek toegelaten kosten, ongeacht waar deze uitgaven gedaan zijn.** Het derde lid van artikel 7 OMV Oud moet in dit verband niet worden gelezen als een beperking van artikel 7 OMV Oud, tweede lid, maar als een verduidelijking die de toepassing van het arm's-lengthbeginsel niet in de weg staat.*

*Hoewel het derde lid van artikel 7 OMV Oud de arm's length benadering niet in de weg staat is in het commentaar van artikel 7 OMV Oud (paragrafen 37 en 38) te lezen dat voor de daar genoemde **diensten (inclusief strategisch management)** de kosten toegerekend worden **zondereen winstopslag in aanmerking te nemen**⁸. Dit is slechts anders indien de betreffende diensten ook meer dan incidenteel aan niet-gelieerde partijen worden verleend of indien de betreffende diensten de belangrijkste activiteit van de onderneming vormen (paragrafen 35 en 36). Het is mijn visie dat in geval van interne dienstverlening, evenals bij toepassing van artikel 9 OMV, in begin **seleen winstopslag in aanmerking dient te worden genomen.**"*

Ook wordt verwezen naar het **Verrekenprijzenbesluit van 14 november 2013 nr. IFZ 2013/184M** en hetgeen hierover is opgenomen over concerndiensten in hoofdstuk 6.

Met een beroep op de besluiten vinden de adviseurs dat (bijna) alle overheadkosten (fondsbeheer al dan niet inclusief assetmanagement) toerekenbaar zijn aan het onroerend goed in Nederland en houden de wettelijke Duitse verdeelsleutel aan bij de verdeling van deze (volgens Duitse wetgeving indirecte) kosten om fiscale mismatches te voorkomen. De Fondsbeheerkosten worden verdeeld over de landen aan de hand van het netto vermogen (lees o.g. minus toe te rekenen financieringen) van het voorafgaande jaar.

	67 Awr
	67 Awr
67 Awr	Een directe relatie tussen de Fondsbeheerkosten en het onroerend goed in Nederland aan de hand van financiële of achterliggende urenadministratie zou er niet zijn. Het is dus heel lastig te beoordelen of de kosten volgens deze verdeelsleutel wel in verhouding staan tot de werkzaamheden verricht voor het Nederlands onroerend goed. (Nog los van de vraag of ze überhaupt toe te rekenen zijn aan het inkomen uit in Nederland gelegen onroerend goed)

Mijn standpunt/ons standpunt is:

Verdrag

Inkomsten uit onroerend goed vallen onder artikel 6 O.g. van het OMV en vervreemdingswinsten vallen onder artikel 13 vermogenswinsten OMV. Voor bepaling van de omvang van de inkomsten uit o.g. wordt verwezen naar Nationale wetgeving. De kennisgroep IBR heeft in het verleden al geconcludeerd dat het winstbesluit vaste inrichtingen niet van toepassing is op art. 6 OMV vraagstukken gezien het PE rapport ziet op artikel 7.

Vennootschapsbelasting: buitenlandse belastingplichtige lichamen met Nederlands inkomen uit onroerend goed (art 3, 17 voorwerp van belasting bij buitenlands belastingplichtigen, 17a fictieve vaste inrichting VPB 1969)

Allereerst zij opgemerkt dat art 2.5 VPB "drijven van de onderneming met hun gehele vermogen" niet van toepassing is met betrekking tot buitenlandse belastingplichtigen: zij drijven dus hun onderneming niet met het gehele vermogen. Hierdoor kan een buitenlands belastingplichtige naast de ondernemingsactiviteiten ook

beleggingsactiviteiten hebben waartoe het "houden van onroerend goed buiten de onderneming om" behoort. (zie toelichting kluwer op art 2.5 VPB; Vraag is of dit een discriminatie is vlg EU-recht). Beleggingen (onroerend goed) behoren niet tot het ondernemingsvermogen en dus zouden de in Nederland gelegen onroerende zaken, die niet tot het ondernemingsvermogen behoren van de buitenlands belastingplichtige, niet aan vpb heffing worden onderworpen.

Inkomsten uit onroerend goed aangehouden door een buiten Nederland gevestigd lichaam worden echter belast conform artikel 17a VPB (voorheen 17 VPB).

Tot 2001 werden niet in Nederland gevestigde lichamen belastingplichtig voor zuivere inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken (beleggingen) op grond van art 17 lid 3 VPB met een verwijzing naar de IB64 (zuivere inkomsten uit vermogen) om de inkomsten vast te stellen. Vervreemdingswinsten konden niet worden belast.

Met ingang van 2001 ontstaat belastingplicht op basis van art 17a onderdeel 1 ten 1^e VPB en is het winstregime van toepassing. Vervreemdingswinsten kunnen nu ook worden belast. (Door invoering van het boxenstelsel zijn de inkomsten uit onroerend goed niet meer belast maar wordt de waarde van het onroerend goed belast in box 3)

In de invoeringswet inkomstenbelasting 26.728 nr. 27 blz 24 en 25 staat hierover:

[4 Euroreal CS Property -](#)

[allocatie overhead kos8 kamerstukken 26 728 nr 27.pdf](#)

"B. Dit onderdeel heeft betrekking op buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting met Nederlandse onroerende zaken.

Indien de onroerende zaak bij de belastingplichtigen niet behoort tot het vermogen waarmee een onderneming wordt gedreven, wordt het binnenlandse (Nederlandse) inkomen onder omstandigheden bepaald op de zuivere inkomsten uit die onroerende zaak. (IB 64) Dit brengt met zich dat vervreemdingsresultaten buiten de heffing blijven.

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikelen 17 en van het voorgestelde artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden onroerende zaken voortaan tot het ondernemingsvermogen gerekend, waardoor het Nederlandse inkomen wordt bepaald op grond van het normale winstregime (IB 2001).

Teneinde te voorkomen dat waardeveranderingen die zijn toe te rekenen aan de periode voor inwerkingtreding van de hiervoor genoemde wijzigingen in de belastingheffing worden betrokken, dienen de onroerende zaken op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de inwerkingtreding te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer."

De wetswijziging heeft alleen te maken met het kunnen belasten van vervreemdingswinsten; er is niets gewijzigd in de belastingheffing van reguliere inkomsten uit onroerende zaken. De zuivere inkomsten die werden belast in de IB 64 worden nu belast onder het winstregime in de VPB. (mij is niet geheel duidelijk of er verschil zit in fiscale theorie tussen zuivere inkomsten en inkomsten uit onroerend goed onder het winstregime).

Ik maak dit ook op uit onderstaande:

In artikel 17 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is de **objectieve**

belastingplicht opgenomen van buitenlandse belastingplichtigen die **Nederlands inkomengenieten**. (Mobach: Voordelen uit bronnen van inkomen die een band hebben met Nederlands territorium.)

Het Nederlandse inkomen bestaat uit het houden van onroerende zaken in Nederland, waarbij dit inkomen wordt bepaald als het gezamenlijke bedrag van de belastbare winst uit een onderneming die, of een **gedeelte van een onderneming** dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland (art 17 lid 3 onderdeel a Wet VPB 1969). Mijns inziens ziet dit meer op het feit dat het winstregime van toepassing is dan dat het een onderneming is, immers 2.5 VPB is niet van toepassing. Zie ook andere onderdelen van het artikel.

Het naar mijn mening gedeelte van de onderneming (mocht je hierover toch willen spreken), waarbij bedacht moet worden dat de onroerende zaak bij de belastingplichtigen **niet behoort tot het vermogen waarmee een onderneming wordt gedreven** (art. 2.5 Wet VPB 1969 is niet van toepassing bij buitenlandse belastingplichtigen en het houden van onroerend goed kwalificeert niet als een materiële onderneming dus behoorde het onroerend goed niet tot het ondernemingsvermogen; mijn cursivering), is dus niet meer dan het aanhouden van onroerend goed in Nederland en hierdoor kunnen alleen de inkomsten en vervreemdingswinsten belast worden.

In artikel 18 wordt weergegeven hoe de belastbare winst uit onderneming (*onroerend goed*) moet worden opgevat. Hierbij speelt het causaliteitsvereiste (3.8 totaalwinst IB 2001) een rol in die zin dat alleen de kosten, die toerekenbaar zijn aan de bron van inkomen, aftrekbaar zijn. Tevens speelt het matchingsbeginsel dat onderdeel uitmaakt van het realiteitsbeginsel van art 3.25 IB 2001 een rol. **Dus alleen de kosten die direct toerekenbaar zijn aan de huurinkomsten kunnen in aftrek worden gebracht. Idem voor vervreemdingswinsten van onroerend goed.**

Onderbouwing in literatuur/rechtspraak

1) Zie ook FED Fiscale studieserie 39, 6e druk, (Graaf, Kavelaars, Stevens) paragraaf 3.2.4. inzake bruto of netto inkomsten:

*"In diverse arresten heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat het begrip "inkomsten" een netto begrip is BNB 1976/88 en BNB 1992/45). In de visie van de Nederlandse rechter dient het situsland onder zijn verdragen op de inkomsten in mindering te brengen **dedaarmee samenhangende kosten**, zoals (hypotheek)rente en afschrijvingen. De bepaling of een schuld uit hoofde waarvan de rente wordt betaald samenhangt met een onroerende zaak, moet aldus de Hoge Raad volgens de historische methode plaatsvinden."*

Er is blijkbaar geen verschil in de bepaling van de zuivere inkomsten en het winstregime mbt onroerend goed inkomsten.

2) Onderbouwing van bovenstaande stelling kan wellicht ook gevonden worden in art 15 lid 4 VPB (kan een fictieve vaste inrichting deelnemen aan f.e.)
Hiervan heb ik onderstaande rechtspraak gevonden. (Wellicht ook art 15e lid 2 onderdeel

a ten 2e VPB objectvrijstelling; de in de winst begrepen opbrengsten verminderd met de daarmee verband houdende kosten):

In [Rechtbank Haarlem 15 maart 2010, nr. 09/3984 en 10/2122, NTFR 2011/2888](#), LJN: BR6702 is bepaald dat een fictieve vaste inrichting niet is aan te merken als een vaste inrichting in de zin van art. 15, lid 4. In deze zaak was sprake van een op Bonaire gevestigde, naar Nederlands recht opgerichte bv die een Nederlandse onroerende zaak verhuurde. Deze bv hield eveneens de aandelen van een tweetal andere wel feitelijk in Nederland gevestigde bv's. De aanvraag fiscale eenheid tussen deze vennootschappen was volgens de Rechtbank Haarlem terecht afgewezen (**r.o. 4.7.1.-4.7.3.**).

Onderneming drijven met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting **4.7.1.** Met betrekking tot de vraag of eiseres een onderneming drijft met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting betoogt eiseres dat lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd en enkel een onroerende zaak dan wel onroerende zaken in Nederland bezitten, op grond van artikel 17, lid 3, onderdeel a en 17a, lid 1, onderdeel a van de Wet geacht worden een onderneming te drijven met een vaste inrichting. Die stelling gaat uit van een onjuiste rechtsopvatting. De tekst van artikel 15, vierde lid van de Wet noch de wetsgeschiedenis bieden aanknopingspunten voor deze interpretatie. Uit de wetsgeschiedenis kan niet worden afgeleid dat de wetgever met het vereiste van het drijven van een onderneming met behulp van een vaste inrichting, is uitgegaan van een ander dan materieel ondernemingsbegrip, en ook de zogenaamde fictieve vaste inrichting voor ogen had. Dat de wetgever is uitgegaan van een **materieel ondernemingsbegrip** kan worden afgeleid uit het vereiste van **onderdeel c van artikel 15, vierde lid** inhoudende dat de aandelen in de dochtervennootschap behoren tot het vermogen van de Nederlandse vaste inrichting van de moedermaatschappij. Aan het vorenstaande vereiste wordt niet reeds voldaan indien de moedermaatschappij enkel onroerende zaken in Nederland bezit. (deze r.o. kan ons wellicht niet zoveel helpen mijn cursivering)

4.7.2. Ook de tekst en wetsgeschiedenis van artikel 17 a, eerste lid onderdeel a van de Wet bieden geen aanknopingspunten voor de stelling van eiseres. De wetgever beoogde met deze bepaling slechts te bewerkstelligen dat bij buitenlandse belastingplichtigen de vervreemdingswinsten van in Nederland gelegen onroerende zaken in de belastingheffing kunnen worden betrokken.

[uitspraak rechtbank.pdf](#)

Zie over de discussie mbt art 15 lid 4 VPB over voor- en tegenstanders noot 3 en 4:

[WFR 2010-396](#)

[nederlandse onroerende zaken en de wisselwerking met FE.pdf](#)

3) V-N 2007/39.17 Buitenlandse belastingplicht; aftrekbare kosten. Zie noot bij uitspraak:

*"De enige Nederlandse inkomsten van een in België opgerichte en daar feitelijk gevestigde vennootschap zijn huuropbrengsten. Die inkomsten zijn vanzelfsprekend in Nederland belast. De nationale wet staat heffing daarover toe in art. 17 en 17a Wet VPB 1969. De mogelijkheid om te heffen wordt vervolgens bevestigd in art. 6 van het belastingverdrag tussen Nederland en België. Een interessante discussie zou kunnen worden gevoerd over de vraag hoenauw **het verband tussen specifieke kosten en huuropbrengsten moet zijn om aftrek in Nederland te rechtvaardigen**. Ook zou de vraag kunnen worden gesteld of dat verband anders is als de activiteit een vaste inrichting (ondernemingsactiviteit) zou vormen in plaats van slechts het ter beschikking stellen van onroerende zaken. "*

[V-N 200739.17 VENNOOTSCHAPSBELASTING Buitenlands belastingplichtige. Aftrekbare kosten. Buitenland.pdf](#)

Voorlopige conclusie

- De property managementkosten zijn volledig aftrekbaar zijn omdat ze direct toerekenbaar zijn aan het Nederlands onroerend goed.
- De assetmanagementkosten zijn alleen aftrekbaar voor zover zij direct toerekenbaar zijn aan het onroerend goed in Nederland. Dus concreet zien op een bepaalde onroerende zaak in Nederland.
- De Fondsbeheerkosten zijn niet aftrekbaar tenzij er een directe link is met het onroerend goed Nederland (bijv. bijhouden van financiële administratie die nodig is voor invullen aangifte vpb). Volgens mij zien deze kosten echter voornamelijk op het bereiken van een optimaal beleggingsresultaat/beheer van de pot met geld en aandeelhoudersactiviteiten (zie 6.2. verrekenprijzenbesluit) en staan daarmee in een te verwijderd verband (ontbreken causaal verband) met het onroerend goed in Nederland.
- Custodian bankfee voor toezicht en controle op de fondsen op basis van de Duitse wetgeving is ook niet aftrekbaar, geen directe samenhang met inkomen uit onroerend goed.

Ik hoop dat ons dilemma duidelijk is en je mijn standpunt kunt volgen of dat je kunt aangeven hoe eng/ruim we de kostenaftrek meer specifiek de beheerkosten kunnen/moeten toestaan op basis van welk wettelijk (parlementair) gegeven?

Casus 67 Awr

Korte casusomschrijving

Het gaat in deze casus om de waardering van een stuk grond/woning in aanbouw op het moment dat dit wordt ingebracht in een vof, in samenhang met de waardering van de gereedgekomen woning op het moment dat deze woning uit de vof wordt gehaald.

67 Awr oefent haar onderneming in de jaren 67 Awr uit in de vorm van een eenmanszaak. In de jaren 67 Awr wordt de onderneming in BV vorm gedreven. In 67 Awr koopt mevrouw een stuk grond. De bedoeling is op die grond een woning te bouwen met daarin een werkruimte. In 67 Awr worden alle voorbereidingen getroffen en omstreeks 67 Awr wordt begonnen met de bouw. Vervolgens wordt 67 Awr een firma akte getekend, waardoor de onderneming voortaan in een vof wordt gedreven. Dit gebeurt met terugwerkende kracht 67 Awr. Op dat moment etiketteert 67 Awr de woning in aanbouw volledig als ondernemingsvermogen, omdat de woning, zodra deze gereed is, voor meer dan 10% zakelijk zal worden gebruikt. Bij de waardering van het pand sluit 67 Awr aan bij de kosten die voor de bouw daarvan worden gemaakt. Omstreeks 67 Awr is het pand gereed. 67 Awr wordt de vof beëindigd. Bij de waardering van het pand wordt op dat moment rekening gehouden met een waarde drukkende factor 67 Awr in verband met privé bewoning. In de aangifte wordt een buitengewone last ten laste van het resultaat gebracht 67 Awr.

De vraag is in wezen of reeds op het moment van inbreng bij de waardering rekening moet worden gehouden met de toekomstige bestemming van de woning in aanbouw.

Feiten

Onderneming

Eenmanszaak 67 Awr

67 Awr

BV 67 Awr

Per 67 Awr is er voor gekozen om de activiteiten in een BV voort te zetten. Er is een beheer BV opgericht en een werkmaatschappij. 67 Awr was in dienst van de beheer BV en de activiteiten vonden plaats in de werkmaatschappij. Voor de werkzaamheden die 67 Awr vanuit de beheer BV verrichtte voor de werkmaatschappij is een management fee overeengekomen en betaald.

De overgang naar de BV is gebeurd op advies van adviseur, omdat een BV door de hoogte van de omzet fiscaal aantrekkelijker was.

Vof 67 Awr

Vanaf 67 Awr wordt de onderneming niet langer in de BV, maar in een vof gedreven.

De firma akte is getekend 67 Awr maar de activiteiten van de onderneming vinden met terugwerkende kracht 67 Awr plaats binnen de vof. De vennoten zijn de werkmaatschappij en 67 Awr. Volgens de firma akte

brengt [67 Awr] arbeid, diploma's en relaties in. De inbreng van de werkmaatschappij bestaat uit een bedrag van [67 Awr] De vof is beëindigd [67 Awr]
[67 Awr]

BV ([67 Awr] e.v.)

Er is een verkoopovereenkomst van de overdracht van het firma aandeel [67 Awr]
[67 Awr] Vanaf deze datum wordt de onderneming wederom in BV-vorm gedreven.

Chronologisch overzicht

[67 Awr]
Op [67 Awr] wordt een bedrag van [67 Awr] geleend van de Beheer BV. Op [67 Awr] koopt r [67 Awr] een stuk grond [67 Awr] voor een bedrag van [67 Awr] Volgens de akte is de grond bestemd voor de bouw van een woning met bedrijfsruimte. In de aangifte IB [67 Awr] is de aangekochte grond opgenomen als eigen woning.

[67 Awr]
Op [67 Awr] is een conceptaanvraag ingediend voor de bouw van een woning met bijgebouw.
Het ontwerp heeft als datum [67 Awr] Volgens de aangifte inkomstenbelasting [67 Awr] bedraagt de aankoopprijs van de woning inclusief aankoopkosten [67 Awr] [67 Awr]
[67 Awr]

[67 Awr]
Omstreeks [67 Awr] wordt begonnen met de bouw. De bouw is begeleid door de [67 Awr] en voor een deel ook zelf uitgevoerd. De firma akte is getekend [67 Awr] De werkzaamheden vinden met terugwerkende kracht [67 Awr] plaats voor rekening van de VOF. De vennoten zijn de werkmaatschappij [67 Awr] Volgens de firma akte [67 Awr] [67 Awr] arbeid, diploma's en relaties in. De inbreng van de werkmaatschappij bestaat uit een vordering [67 Awr] [67 Awr]
De resultaatverdeling van de VOF is als volgt:

- [67 Awr] rente over het kapitaal
- Arbeidsvergoeding [67 Awr]
- Vergoeding voor het pand [67 Awr]
- De rest van het resultaat wordt [67 Awr] verdeeld

[67 Awr] is de woning niet meer opgenomen als eigen woning, maar is deze als buitenvennootschappelijk vermogen geëtiketteerd.

[67 Awr]
Rond [67 Awr] is de bouw afgerond en [67 Awr] [67 Awr] De VOF is beëindigd per [67 Awr] De VOF heeft volgens BVR formeel nooit ingeschreven gestaan [67 Awr]

[67 Awr]
Er is een verkoopovereenkomst van de overdracht van het firma aandeel per 1 januari [67 Awr] Per [67 Awr] is een taxatie opgemaakt voor de overgang van de woning naar privé.
Er is een taxatie opgemaakt [67 Awr] voor de overgang van de woning naar privé. De woning is getaxeerd [67 Awr] De overgang naar privé is [67 Awr] [67 Awr] terwijl het pand tegen kostprijs is gewaardeerd. Dit leidt in de aangifte tot [67 Awr]

Vraag 1: Wat wordt in de onderneming ingebracht?

In beginsel kunnen twee situaties worden onderscheiden:

1. inbreng van een bestaand pand vanuit privé
2. directe aankoop van een pand door de onderneming

Uit het arrest van de Hoge Raad van 1 februari 2013, V-N 2012/44.10, volgt dat indien een belastingplichtige een (IB) onderneming begint en daarbij een pand vanuit zijn privévermogen inbrengt in het ondernemingsvermogen, dit pand moet worden geactiveerd tegen de waarde in het economische verkeer. Wordt het pand bewoond, dan moet daarmee rekening worden gehouden bij het bepalen van de waarde.

Bij directe aankoop van een pand door de onderneming geldt dat de aanschafkosten mogen worden geactiveerd.

Situatie in casus

Op [67 Awr] kopen belastingplichtige en haar partner een stuk grond. Op dat moment heeft belastingplichtige nog geen IB onderneming, maar wordt de onderneming middels een BV gedreven. In de akte van aankoop staat: [67 Awr]
[67 Awr] is een conceptaanvraag ingediend voor de bouw van een woning met bijgebouw, het ontwerp heeft als datum '[67 Awr] en [67 Awr] wordt begonnen met de bouw. In de aangiften voor [67 Awr] is de grond/ het pand opgenomen als eigen woning.

Artikel 3.111 lid 3 Wet IB zegt hierover:

"een woning wordt mede aangemerkt als eigen woning indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de woning leeg staat of in aanbouw is en uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in een van de daaropvolgende drie jaren hem als eigen woning als bedoeld in het eerste lid ter beschikking te stellen."

Belastingplichtige schaft derhalve in [67 Awr] een stuk grond aan in privé, met destijds reeds het voornemen daarop een woning met bedrijfsruimte te bouwen. In [67 Awr] is men bezig geweest met de noodzakelijke voorbereidingen voor de start van de bouw en komen de eerste facturen binnen. De eigen woning wordt in [67 Awr] reeds gewaardeerd tegen een waarde van [67 Awr]. De werkzaamheden beginnen omstreeks [67 Awr]. De firma akte is 'pas' getekend op [67 Awr] maar de VOF wordt geacht vanaf [67 Awr] de onderneming te drijven.

Conclusie

Samengevat heeft belastingplichtige voor het moment van inbreng de grond aangekocht, het voornemen gehad daarop een woning met bedrijfsruimte te bouwen, alle maatregelen getroffen die nodig zijn om omstreeks [67 Awr] met de feitelijke bouw te kunnen beginnen, facturen ontvangen, de grond reeds aangemerkt als eigen woning en bij de waardering van de eigen woning [67 Awr] al rekening gehouden met de kosten voor de bouw van het pand. Er kan niet worden gezegd dat alle kosten voor het moment van inbreng in het kader van de onderneming zijn gemaakt. Doordat de VOF terugwerkt [67 Awr] hebben echter geen bouwwerkzaamheden plaatsgevonden vóór het moment van inbreng. In deze terugwerkende kracht schuilt mogelijk een incidenteel fiscaal voordeel, indien inbreng per [67 Awr] zou betekenen dat bij de waardering van het pand rekening moet worden gehouden met de bestemming van het pand als woning. Ondanks de terugwerkende kracht, zou ik willen betogen dat geen sprake is van een onmiddellijke inbreng in de onderneming van een nieuw pand, omdat alle voorbereidingen reeds voor het moment van oprichting van de VOF hebben

plaatsgevonden en bovendien reeds kosten waren gemaakt voor de bouw van het pand. Aangezien deze kosten niet in het kader van de onderneming zijn gemaakt en derhalve niet zomaar kunnen worden geactiveerd, moet naar mijn mening worden gekeken naar de waarde in het economisch verkeer.

Vraag 2: tegen welke waarde moet het pand worden gewaardeerd?

Bij inbreng van een pand vanuit privé moet worden beoordeeld wat de waarde in het economisch verkeer is van dat pand.

Voor inbreng van een pand dat reeds wordt bewoond heeft de Hoge Raad geoordeeld dat daarmee rekening moet worden gehouden bij de waardering van de woning. Hoe zit het echter met een pand dat nog in aanbouw is?

Belastingplichtige heeft in [67 Awr] de grond aangemerkt als eigen woning. Volgens de aangifte inkomstenbelasting [67 Awr] van [67 Awr] bedraagt de aankoopprijs van de woning inclusief aankoopkosten [67 Awr]. Op [67 Awr] is de woning getaxeerd op [67 Awr]. De overgang naar privé is voor [67 Awr] van deze waarde gegaan, [67 Awr]. Dit leidde tot een buitengewone last [67 Awr]. Hieruit volgt dat het pand op de balans stond [67 Awr].

Analyse

In de eerste plaats constateer ik dat belanghebbende de eigen woning voor het jaar [67 Awr] waardeert tegen een waarde van [67 Awr], namelijk de aankoopprijs inclusief aankoopkosten. Daarnaast is bekend dat belanghebbende vóór [67 Awr] reeds kosten heeft gemaakt voor de aanschaf van de grond en twee facturen heeft ontvangen voor een bedrag van [67 Awr]. Deze kosten heeft belanghebbende derhalve in privé gemaakt.

Gesteld kan worden dat het pand bestemd is om als woning te worden gebruikt, ondanks dat belastingplichtige daar op het moment van inbreng feitelijk nog niet woont. Voor toepassing van artikel 3.111 lid 3 Wet IB wordt dit immers aangenomen. Het komt mij logisch voor hetzelfde te doen bij de waardering op het moment van inbreng in de VOF.

Voor de beoordeling van de waarde in het economisch verkeer moet worden gekeken naar de feiten die op het moment van inbreng bekend zijn. In de eerste plaats is bekend dat het pand tevens zakelijk zal worden gebruikt. Om die reden mag het pand [67 Awr] reeds worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, terwijl het pand pas in augustus [67 Awr] Verder is op het moment van inbreng bekend dat belastingplichtige en partner in het pand gaan wonen. Dit zou naar mijn mening een waarde drukkend effect moeten hebben. Indien immers op het moment van inbreng rekening wordt gehouden met toekomstig zakelijk gebruikt, moet ook rekening worden gehouden met toekomstig privé gebruik.

Zoals gezegd, bij inbreng van een bedrijfsmiddel vanuit privé geldt als kostprijs, en dus als het te activeren bedrag, de waarde in het economische verkeer. Dit volgt uit het totaalwinstbegrip. Totaalwinst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Ditzelfde geldt uiteraard ook voor negatieve resultaten die met een onderneming worden behaald. Belastingplichtige claimt een negatief resultaat door het inbrengen van een pand vanuit privé, waarvan reeds op het moment van inbreng vaststaat dat dit pand als woning gaat dienen, waarna de onderneming wordt beëindigd enkele maanden nadat de woning feitelijk is betrokken. Dit strookt naar mijn mening niet met het totaalwinstbegrip,

aangezien gedurende de ondernemingsuitoefening de bestemming van het pand niet is gewijzigd, hetgeen een negatief resultaat uit onderneming eventueel had kunnen rechtvaardigen.

Conclusie

Gezien het voorgaande kom ik tot de conclusie dat ook bij inbreng van het pand in de VOF de 'waarde bewoond' als uitgangspunt moet worden genomen.

Vraag 2a: zou het antwoord op voorgaande vragen anders komen te luiden indien de VOF niet met terugwerkende kracht tot stand was gekomen?

In dat geval wordt het pand als zakelijk geëtiketteerd Op dat moment zijn de bouwwerkzaamheden bezig en is een groot deel van de kosten in privé gemaakt. Naar mijn mening kan in die situatie zeker gesproken worden van een inbreng van een bestaand pand vanuit privé. Evenmin is echter sprake van feitelijke bewoning van het pand. In die zin verandert dit weinig voor de beantwoording van vraag 2.

Vraag:

Mag een lichaam dat vastgoed exploiteert bij de vervreemding van een hotelgebouw de boekwinst afboeken op de aankoopkosten van participaties in een CV die onroerende goederen exploiteert?

Antwoord:

Ja. Een lichaam dat vastgoed exploiteert mag bij de vervreemding van een hotelgebouw de boekwinst afboeken op de aankoopkosten van participaties in een CV die onroerende goederen exploiteert (vgl. BNB 2006/53). PS: - Zie onder beschouwing nadere opmerking m.b.t. boekwaarde-eis - Antwoord wordt mogelijk anders indien het participaties zijn met een geringe waarde en door de CV het vastgoed met veel vreemd vermogen wordt gefinancierd. Dit omdat dan mogelijk niet gesproken kan worden van het daadwerkelijk herinvesteren van de opbrengst. In een dergelijk geval wordt verzocht in contact te treden met de kennisgroep.

Feiten • X Beheer B.V. heeft in een hotel verkocht (de ondergrond, het hotel en een bijgebouw voor een totaalprijs van • Het verkochte onroerend goed werd ter belegging gebruikt; • Hiervoor is een herinvesteringsreserve gevormd ter grootte van • De boekwaarde van het verkochte onroerend goed bedroeg (boekwaarden van de grond, hotel en bijgebouw bedroegen respectievelijk en • heeft de herinvesteringsreserve afgeboekt op de aankoop van grond en participaties in C.V.'s; • X Beheer B.V. verhuurde het onroerend goed aan haar dochtervennootschap. Er was geen sprake van een FE; • De gevormde herinvesteringsreserve is afgeboekt op de volgende bedrijfsmiddelen,

• De herinvesteringsreserve van is voor een bedrag van afgeboekt op de hiervoor genoemde investeringen. Het niet gebruikte deel van de herinvesteringsreserve is in de winst vrijgevallen;

• De boekwaarde van de nieuwe gekochte bedrijfsmiddelen na het afboeken van de herinvesteringsreserve bedraagt

• Op staat er geen bedrag aan de herinvesteringsreserve meer open.

Beschouwing

Op grond van het vierde lid van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 kan een herinvesteringsreserve alleen worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen waarop niet dan wel in meer dan tien wordt afgeschreven indien er sprake is van een zelfde economische functie als de vervreemde bedrijfsmiddelen. Een zelfde economische functie dient het zelfde te worden opgevat als onder de Wet IB 1964, een wijziging is niet beoogd. In het arrest HR 30 september 2005, nr. 40859, BNB 2006/53, oordeelt de Hoge Raad in r.o. 3.3.:

“(…) Belanghebbende was eigenaar van het vervreemde pand. Door de deelgerechtigdheid in de CV verkreeg zij de mede-eigendom in het aangekochte pand. Deze verandering van de civielrechtelijke verhouding ten aanzien van het vervreemde en het aangekochte pand is op zichzelf genomen geen reden om artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 buiten toepassing te laten, ook niet indien daarbij wordt betrokken dat belanghebbende commanditair vennoot is geworden en niet verder in de eventuele verliezen van de CV hoeft bij te dragen dan tot het beloop van haar kapitaalbreng in de CV. Het Hof is bij zijn hiervóór in 3.2. vermelde oordelen derhalve in zoverre niet uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Zijn oordeel dat belanghebbendes aandeel in het aangekochte kantoorpand in haar onderneming dezelfde economische functie vervult als het verkochte pand en dat derhalve plaats was voor afboeking van de gevormde vervangingsreserve op het aandeel van belanghebbende in de aanschaffingskosten van het kantoorpand, kan voor het overige, verweven als het is met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is niet onbegrijpelijk of anderszins onvoldoende gemotiveerd.”

In dit arrest ging het om een beleggingsmaatschappij waarvan de activiteiten uit het beleggen in bedrijfsmatig gebruikte onroerende zaken bestonden. In 1997 heeft zij een pand met winst verkocht en deze winst ondergebracht in een vervangingsreserve. In 1999 treedt zij als commanditair vennoot toe tot een cv. Hierdoor wordt zij medegerechtigd tot de onroerende zaken van de cv (die eveneens worden geëxploiteerd).

In het arrest HR 10 maart 2006, nr. 41465, BNB 2006/246 oordeelt de Hoge Raad in r.o. 3.3. “Het middel slaagt. Zoals de Hoge Raad heeft overwogen in zijn arrest van 14 december 2001, nr. 36068, BNB 2002/98, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat met betrekking tot het begrip vervanging een ruim standpunt dient te worden ingenomen. In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen. De door het Hof vermelde verschillen doen aan die overeenkomst niet af. Dit brengt mee dat de bedrijfsunits ten opzichte van het pand moeten worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen en met betrekking tot deze vervanging de regeling van de vervangingsreserve kan worden toegepast. Het eerste middel is mitsdien gegrond. De voor het Hof door de Inspecteur ingenomen subsidiaire stelling dient alsnog te worden behandeld. Deze stelling houdt in dat de bedrijfsunits niet kunnen worden aangemerkt als een vervanging van het pand, omdat sprake is van een zogenoemde uitbreidingsinvestering. De stelling dient te worden verworpen omdat bij vervanging van panden die ter belegging worden aangehouden door panden die eveneens ter belegging worden aangehouden, tot het bedrag van de opbrengst van de vervreemding van eerstbedoelde panden geen sprake is van een extra investering.”

Aangaande de verschillen had het Hof, V-N 2005/6.1.8, overwogen:

5.3. Het Hof beoordeelt de vraag of de bedrijfsunits binnen de onderneming van belanghebbende een zelfde economische functie vervullen als het pand als volgt. Naar hun aard zijn het pand enerzijds en de bedrijfsunits anderzijds sterk van elkaar afwijkende objecten. Het pand bestond uit twee woonappartementen die voor de verhuur aan particulieren bestemd waren; de bedrijfsunits zijn daarentegen bestemd voor de verhuur aan ondernemingen. Het jaarlijkse rendement van het pand en van de bedrijfsunits is sterk afwijkend. Hierbij dient bovendien in aanmerking te worden genomen dat de huuropbrengst van het pand in totaal weliswaar ca. f 21.000 per jaar bedroeg, maar dat hiervan ongeveer de helft betrekking had op het deel van het pand dat in 1997 is vervangen door de onder 2.4 vermelde woning te Q. Zo beschouwd merkt belanghebbende bedrijfsunits met een jaarlijkse huuropbrengst van ca. f 72.000 aan als een object ter vervanging van een object met een jaarlijkse huuropbrengst van ca. f 10.500. Naast het verschil qua aard en opbrengsten zijn er nog andere in het oog springende verschillen tussen het pand en de bedrijfsunits, over welke verschillen tussen partijen geen verschil van mening bestaat: de economische levensduur van het pand bedraagt tenminste 100 jaar, terwijl die van de bedrijfsunits ca. 35 jaar bedraagt, een te verwaarlozen leegstandsrisico van het pand tegen een reëel aanwezig leegstandsrisico van de bedrijfsunits en de aanwezigheid van sterke(re) regels op het gebied van de huurbescherming waar het betreft het pand. Voorts is nog van belang dat er een aanmerkelijk verschil in profiel valt te constateren met betrekking tot de onderhoudskosten van enerzijds het pand en anderzijds de bedrijfsunits, aangezien het pand uit de jaren twintig van de vorige eeuw dateert, terwijl de bedrijfsunits omstreeks 2000 nieuw zijn opgeleverd.

5.4. Gelet op de hiervoor onder 5.3 vermelde verschillen tussen het pand en de bedrijfsunits is naar het oordeel van het Hof niet aannemelijk gemaakt dat die bedrijfsunits in de onderneming van belanghebbende een zelfde economische functie vervullen als het pand. Deze verschillen zijn van uiteenlopende aard en van een zodanig gewicht, dat zij naar het oordeel van het Hof niet - zoals door belanghebbende bepleit - tegen elkaar kunnen worden weggestreept.

Volledigheidshalve merken we het volgende op.

In het tweede lid van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 is de eis neergelegd dat de boekwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel na afboeking van de herinvesteringsreserve niet beneden de boekwaarde mag komen van het vervreemde bedrijfsmiddel. Voor het vaststellen of aan de boekwaarde-eis is voldaan, zijn op grond van het tweede lid van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 alleen de boekwaarden van de bedrijfsmiddelen waarop afboeking van de herinvestering plaatsvindt, bepalend. Is er sprake van een volledige vervanging dan moet het eventueel onbenutte gedeelte van de reserve in de winst vallen. Dit komt omdat door de aanschaf van het vervangende bedrijfsmiddel is voldaan aan het voornemen tot herinvesteren. Na de herinvestering kan het voornemen immers niet meer aanwezig zijn. Voor de beoordeling of er reeds voldoende is geïnvesteerd om de herinvesteringsreserve af te boeken, mogen overigens alle investeringen in onroerend goed met

eenzelfde economische functie worden opgeteld. Zodoende kan bijvoorbeeld naast de aanschaf van een vervangend onroerend goed ook worden geïnvesteerd in een vastgoed-CV.

Uit de opstelling van de herinvesteringsreserve komt naar voren dat de boekwaarde van de nieuwe gekochte onroerende zaken 67 Awr bedraagt terwijl de boekwaarde van de verkochte onroerende zaken 67 Awr bedraagt. Gelet hierop in combinatie met het bovenstaande is hier niet voldaan aan de boekwaarde-eis bij afboeking van de herinvesteringsreserve, nu de boekwaarde na afboeking van de herinvesteringsreserve lager is dan de boekwaarde van het verkochte onroerende goed. Al met al dient een bedrag van ter grootte van 67 Awr aan de herinvesteringsreserve in de winst vrij te vallen. Hieronder is dit bedrag berekend.

Investeringen 67 Awr

Af: boekwaarde 67 Awr

Af te boeken op de herinvesteringsreserve 67 Awr

Herinvesteringsreserve 67 Awr

Vrij te vallen herinvesteringsreserve 67 Awr

162130013 Vrijstelling overlopende activa en passiva indien sprake is van "overige bedrijfskosten" bij micro-ondernemingen

Vraag

Op 1 november 2015 is de zogenaamde micro-onderneming geïntroduceerd. Op grond van artikel 395a lid 3 van Titel 9 Boek 2 BW wordt er - voor micro-ondernemingen - ook een vrijstelling gegeven om in de balans opgave te doen van de overlopende activa en passiva voor wat betreft de overige bedrijfskosten. De toerekeningseis wordt hier dus losgelaten! Eventueel overlopende lasten mogen nu worden genomen in het jaar van betalen. Fiscaal hanteren we echter de beginselen van goed koopmansgebruik en ontstaat er dus - voor deze groep ondernemingen - een verschil. De vraag is: Is dit in strijd met goed koopmansgebruik?

Antwoord

De nieuwe regels voor micro ondernemingen hebben geen invloed op de fiscale winstbepaling. Op basis van goed koopmansgebruik dienen de overlopende activa en passiva op de fiscale balans te worden opgenomen.

Beschouwing

Met de wet, die op 1 november 2015 is ingegaan, is de in juni 2013 aangenomen Europese jaarrekeningenrichtlijn geïmplementeerd. De wet wijzigt onder andere de groottecriteria van artikel 396 lid 1 BW 2. Daarnaast wordt met de wet een nieuwe categorie rechtspersonen ingevoerd, de zogenoemde micro-ondernemingen. Dat zijn rechtspersonen die op twee opeenvolgende balansdata aan twee van volgende drie drempels voldoen: balanstotaal van maximaal 350.000 euro, netto-omzet van maximaal 700.000 euro en maximaal tien werknemers. Deze micro-ondernemingen kunnen volstaan met een zeer beperkte jaarrekening (artikel 395a BW 2). Het gaat in Nederland om ongeveer 650.000 bedrijven.

Het wetsvoorstel brengt ook de uiterste opmaaktermijn voor jaarrekeningen terug van elf naar tien maanden. Hierdoor wordt ook de publicatietermijn teruggebracht van dertien naar twaalf maanden.

» [Staatsblad nr. 351, 2015](#)

» [Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening](#) (Staatsblad nr. 349, 2015)

De vraag ziet op de vrijstelling voor het opnemen van overlopende activa en passiva voor zover deze zien op overige bedrijfskosten (artikel 395a lid 3). Hieronder worden verstaan andere kosten dan de lonen, de sociale lasten, de kosten van grond- en hulpstoffen en de overige externe kosten, de afschrijvingen en de waardeverminderingen ten laste van immateriële en de materiële vaste activa, de waardeverminderingen van de vlottende activa. Maakt een rechtspersoon haar jaarrekening op basis van artikel 395a, dan blijft goed koopmansgebruik van toepassing op de fiscale aangifte. Het niet in aanmerking nemen van overlopende posten leidt in principe tot onjuiste matching van kosten en opbrengsten, dit is in strijd met goed koopmansgebruik.

Voorbeeld: Een verhuurder wil graag de huur voor een loods ad € 6.000 per jaar voor de komende 5 jaar vooruit ontvangen en geeft daarvoor een aantrekkelijke korting bij vooruitbetaling door de huurder. De ondernemer / huurder is bereid om € 25.000 voor de komende 5 jaar te betalen. De fiscale resultaten voor de komende 5 jaar van deze ondernemer zijn onjuist verdeeld als hij geen overlopende post opneemt. Op grond van het matchingprincipe van goed koopmansgebruik moet de huurder/micro-ondernemer in tegenstelling tot de commerciële jaarrekening, een overlopende actiefpost opnemen voor de vooruitbetaalde huur en moet de verhuurder een overlopende passiefpost opnemen voor de vooruit ontvangen huur. De verhuurder moet dit overigens ook in zijn

commerciële jaarrekening, ook als zijn onderneming voldoet aan de criteria voor een micro-onderneming. De uitzondering geldt immers alleen indien de overlopende post ziet op overige bedrijfskosten en niet indien deze ziet op vooruit ontvangen opbrengsten.

Kiest de rechtspersoon ervoor om artikel 395a lid 7 toe te passen, dan mag in de commerciële jaarrekening worden uitgegaan van de fiscale cijfers. De aangifte vennootschapsbelasting is dan leidend, dus goed koopmansgebruik is leidend (zie de wettekst: "(...)mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast"). Aan artikel 395a lid 3 (vrijstelling voor overlopende posten) wordt dan niet meer toegekomen; de grondslagen uit BW2 Titel 9 zijn niet meer relevant, immers de Wet Vpb is leidend.

Conceptantwoord (28 april gestuurd naar vragensteller met verzoek overleg)

Feiten

67 Awr (hierna: de V.O.F.) 67 Awr

67 Awr

5.1.2e

67 Awr

In 67 Awr is een deel van de in eigendom toebehorende grond verkocht. De V.O.F. gebruikte het (thans verkochte) grondstuk 67 Awr 67 Awr

67 Awr

Daarnaast is de grond 67 Awr

67 Awr

67 Awr

Streetview 67 Awr geeft nu niet bepaald de indruk dat er op dat perceel wordt gewerkt

67 Awr integendeel het lijkt er 67 Awr

67 Awr Er kan feitelijk natuurlijk het e.e.a. zijn gewijzigd tussen 67 Awr

67 Awr

Het perceel is in 67 Awr verkocht aan 67 Awr 67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Standpunt Belanghebbende

De nieuw gebouwde hal heeft dezelfde economische functie heeft binnen de onderneming van de V.O.F.

Subsidiar is belanghebbende van mening dat dat de bedrijfshal geen zelfstandige investering is

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Beschouwing

Op grond van art. 3.54. lid 1 Wet IB 2001 kan indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).

Op grond van lid 3 behoeft afboeking van een herinvesteringsreserve die is ontstaan als gevolg van de vervreemding van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven of waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, slechts plaats te vinden op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie als de vervreemde bedrijfsmiddelen.

Lid 4 geeft dat met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats vindt voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.

Wetsgeschiedenis.

Het is van belang is of het bedrijfsmiddel een soortgelijke taak of werkzaamheid gaat vervullen. Technische afwijking, moderner, waardevoller doet niet terzake. Verandering in bedrijfsvoering behoeft daarbij geen probleem te zijn en ook niet een accentverschuiving in de activiteiten, geen staking van een onderneming rekening houden met HR 3 oktober 1990, nr; 25897. Verschillende objecten door één is mogelijk(moet dan tezamen eenzelfde economische functie geven) of andersom.

Jurisprudentie betreffende functie

IN BNB 2002/9 is de functie: het verschaffen van onderdak aan een deel van de bedrijfsactiviteiten.

IN BNB 2010/56 van "ter huisvesting van de productie van windmolens" (HR onderschrijft Rechtbank)

Voor een enigszins vergelijkbaar geval wordt verwezen naar BNB 2010/56 waarin de Hoge Raad oordeelt dat zij het oordeel van de rechtbank juist acht.

Samenvatting

Belanghebbende, X BV, heeft in 1986 een braakliggend perceel industriegrond gekocht, gelegen in de nabijheid van haar bedrijf. In 2000 besluit zij te starten met een nieuwe activiteit in een bedrijfshal die zal worden gebouwd op een in 1988 verworven perceel. In 2001 verkoopt zij een deel van het in 1986 verworven perceel. De bij de verkoop behaalde winst wordt ondergebracht in een herinvesteringsreserve. Die herinvesteringsreserve wordt in 2003 afgeboekt op de aanschaffingskosten van de inmiddels gereedgekomen nieuwe bedrijfshal.

Rechtbank: Ook bij de afboeking van een herinvesteringsreserve die is gevormd ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven (grond) op de aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel dat in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven (de bedrijfshal) geldt de eis van eenzelfde economische functie. Van enige discrepantie tussen de tekst van art. 3.54, vierde lid, Wet IB 2001 en hetgeen de wetgever met deze bepaling voor ogen stond, is geen sprake.

HR: Dit oordeel van de Rechtbank is juist.

Rechtbank in deze zaak

-4.2. Belanghebbende neemt verder het standpunt in dat het vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd eenzelfde economische functie vervulde binnen de onderneming van belanghebbende als de nieuw gebouwde bedrijfshal. Zij heeft daartoe aangevoerd dat zowel het vervreemde bedrijfsmiddel als de nieuwe bedrijfshal dienden ter huisvesting van de productie van windmolens. De rechtbank volgt belanghebbende hierin niet. Naar het oordeel van de rechtbank heeft het vervreemde perceel grond naar zijn aard niet dezelfde economische functie als de bedrijfshal. Het enkele feit dat het vervreemde perceel zou hebben kunnen dienen als ondergrond voor een opstal doet aan dit oordeel niet af.

Het voorliggende geval

Uit wet, wetsgeschiedenis en jurisprudentie volgt dat van belang is vast te stellen de functies van de aanwezige bedrijfsmiddelen voor en na de wijziging. In het bijzonder in het onderhavige geval de economische functie(s)

	67 Awr	
67 Awr	67 Awr	67 Awr

Daarbij dient expliciet of impliciet vastgesteld te worden wat de wijzigingen waren van belanghebbende bedrijfsactiviteiten.

Uitgaande van de primaire stelling van belanghebbende zijn er twee bedrijfsmiddelen:

67 Awr

De KG is van mening dat de ondergrond niet een soortgelijke taak of werkzaamheid verricht als de

67 Awr	Derhalve is geen sprake is van eenzelfde economische functie. De primaire functie/werkzaamheid	67 Awr
67 Awr	Zowel de aard als de functie	67 Awr
67 Awr	zijn anders dan	67 Awr
67 Awr	Er is sprake van een andere economische functie.	

De economische functie van de twee percelen grond die vervangen zijn door één (bestaand) perceel met opstal is verschillend. Er is een wezenlijke functie toegevoegd: 67 Awr

Het is van belang is of het bedrijfsmiddel een soortgelijke taak of werkzaamheid gaat vervullen. Technische afwijking, moderner, waardevoller doet niet terzake. Verandering in bedrijfsvoering behoeft daarbij geen probleem te zijn en ook niet een accentverschuiving in de activiteiten, geen staking van een onderneming rekening houden met HR 3 oktober 1990, nr; 25897. Verschillende objecten door één is mogelijk.(moet dan tezamen eenzelfde economische functie geven) of andersom.

Als het perceel al die tijd braak heeft gelegen en bestemd was voor projectontwikkeling, verhuur en/of verkoop, dan heeft het perceel sowieso niet dezelfde economische functie als de nieuwe opstal. Dat er mogelijk incidenteel 67 Awr doet daaraan niet af. De bedoeling was het perceel in gebruik te geven bij derden (verhuur en/of verkoop).

Subsidiaire stelling

De rechtspraak geeft het volgende beeld betreffende het vraagstukken of sprake is van één of meer goederen die in de onderneming worden gebruikt.

Soms kan sprake zijn van zelfstandige onderdelen (BNB 1955/27 scheepsmotor in schip), zelfstandig bestaan ofwel los aanwenden(101a Wet RO HR 17 mei 1995, nr. 30.232, BNB 1996/15) of afzonderlijk gebruik (HR 16 april 1947, B 8390, HR 1 december 1954, nr. 12.016, BNB 1955/20)). Criteria zijn "in bedrijfseconomisch opzicht één geheel" vormen (HR 18 april 1990, nr. 26.100, BNB 1990/164, "spraakgebruik", HR 2 september 1987, nr. 23.939, BNB 1987/291, rechtstreeks opgegaan in (HR 17 december 1997, nr. 32.511), overdracht als afzonderlijke zaak (HR 29 mei 1985, nr. 22.739, V-N 1985, blz. 1386)., verkeersopvatting (HR 6 juni 1984, BNB 1984/267), onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar versus mede dienstbaar aan iets anders (HR 14 augustus 1985, BNB 1985/332 en HR 4 januari 1989, 1989/46 voor art. 61a en HR 31 juni 1978 BNB 1978//203), band kan worden doorbroken (HR 26 november 1986, nr. 23.599, BNB 1987/24 vangstcontingent).¹

Grensgevallen, waarbij de opvatting van de ondernemer van belang is, zijn onder andere zaken, waarvan op goede gronden kan worden verdedigd zowel, dat zij onderdelen zijn van andere bedrijfsmiddelen of tot vervanging van die onderdelen dienen, als dat zij een min of meer zelfstandig bestaan leiden (HR 30 september 1959, nr. 14.012, BNB 1959/354 en HR 23 oktober 1971, nr. 27.024, BNB 1992/43). Daarbij gaat het om het feitelijke gebruik (vgl.HR 18 december 1971, nr. 27.234, BNB 1992/76).

De KG is van mening dat o.a. "Bedrijfseconomisch één geheel vormen", "Sprakagebruik" en "Verkeersopvatting" geven 67 Awr een afzonderlijke goederen en derhalve bedrijfsmiddelen voor art. 3.54 zijn. Daarnaast kan niet op goede gronden worden verdedigd

Afsluitende opmerking

De KG is van mening dat zij niet genoeg feiten heeft om een oordeel te kunnen geven over de economische functie(s). Ons standpunt is dan mogelijk gebaseerd op onvolledige feiten of aannames. Het is dan aan de vraagsteller om voor duidelijkheid te zorgen c.q. een knoop door te hakken. Als deze feitelijke discussiepunten of onduidelijkheden mee wil meenemen in een

¹ Overigens moeten kosten die nodig zijn om een bedrijfsmiddel bedrijfsklaar dan wel voor gebruik gereed te maken toegerekend worden aan dat bedrijfsmiddel (HR 18 januari 2008, nr. 43.497, V-N 2008/6.8).

compromis, dan heeft hij die ruimte naar de mening van de kennisgroep.

Vraag:

Zijn advieskosten gemaakt door een lichaam in het kader van een BOR zakelijk?

Antwoord:

Nee, advieskosten gemaakt door een lichaam in het kader van een BOR zijn in beginsel niet zakelijk en derhalve niet aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en aan te merken als uitdeling voor de inkomstenbelasting. Er zullen derhalve zeer goede argumenten moeten worden gegeven waarom op grond van de feiten en omstandigheden deze kosten geheel of gedeeltelijk dienstbaar zijn aan het belang van het lichaam. Inspecteurs dienen hier derhalve terughoudend in te zijn. Beschouwing Zie voor het toe te passen criterium o.a. de uitspraak van Hof Amsterdam d.d. 7-6-2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2438, inzake advocaatkosten. Voorbeelden van argumenten van een adviseur, ontleend aan een concreet geval, die niet tot aftrek leiden zijn de volgende. - het Renpaardenarrest (HR 14 juni 2002, nr. 36453, BNB 2002/290); "de uitgaven voorzien niet in een persoonlijke behoefte van de aandeelhouder, maar zijn uitsluitend gedaan om de continuïteit van de onderneming te borgen". - HR 22 november 2013, nr. 13/01161, VN 2013/59.23.30; de advisering heeft uitsluitend betrekking gehad op de opvolging en de borging van de continuïteit van S als familiebedrijf, met een wereldwijde uitstraling en afzetmarkt, alsmede als werkgever. Dit zijn ook de belangen die de wetgever voor ogen had bij de invoering en uitbreiding van bedrijfsopvolgingsactiviteiten, aldus de HR in het arrest van 22 november 2013 wordt bevestigd. - de gedane uitgaven hebben uitsluitend een zakelijk belang omdat de werkzaamheden zijn verricht in het kader van, en met het oog op, de continuïteit van de onderneming door optimale toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van de Wet IB, de Successiewet en de invorderingswet. Zonder de fiscale begeleiding van de opvolging was er geen zekerheid over de mogelijkheid tot toepassing van de faciliteiten in de nabije of verre toekomst, ook bij het mogelijke overlijden van de dga. In dat geval zou dit tot nadeel van de onderneming kunnen leiden omdat er liquide middelen aan S. zouden moeten worden onttrokken om de verschuldigde IB en erfbelasting te kunnen voldoen. De bank zou niet bereid zijn de privé-personen te financieren, dus onttrekking aan S zou onontkoombaar zijn, terwijl deze daarvoor ook eigenlijk geen middelen heeft. - indertijd (2012/2013) was er discussie over het al niet discriminatoire karakter van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, met andere woorden er was een risico op aanzienlijke inperking van de faciliteiten. De keuze om van de BOF gebruik te maken was daarom vanuit zakelijk oogpunt de beste keuze om een toekomstige onttrekking van schaarse liquide middelen uit de vennootschap te voorkomen

X BV heeft een strafbare feit begaan. Naar aanleiding hiervan is aan haar een transactie aangeboden door het Openbaar Ministerie op grond van artikel 74 Strafrecht en is deze door haar aanvaard. Deze transactie is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Uit hoofde van de transactie zal X BV aan het Openbaar Ministerie een geldsom ter voorkoming van de strafvervolgning betalen en een geldsom ingevolge ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel.

Vragen

Vraag 1: Is de betaalde geldsom aan de staat ter voorkoming van de strafvervolgning uit hoofde van de transactie aftrekbaar?

Vraag 2: Is de betaalde geldsom ingevolge ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel aftrekbaar?

Vraag 3: Zijn de advieskosten die zijn gemaakt in het kader van deze transactie aftrekbaar?

Vraag 4: Zijn de kosten die zijn gemaakt naar aanleiding van de gemaakte afspraken met het OM aftrekbaar?

Vraag 5: Zijn de advocaatkosten aftrekbaar?

Vraag 6: Zijn de kosten die gemaakt zijn in het kader van deze transactie ten behoeve van de medewerkers van X BV, aftrekbaar?

Antwoorden

Antwoord 1:

- De betaalde geldsom aan de staat ter voorkoming van de strafvervolgning wegens overtreding is niet aftrekbaar op grond van artikel 3.14 eerste lid onder c van de Wet op de inkomstenbelasting 1969 (hierna: Wet IB).
- De betaalde geldsom aan de staat ter voorkoming van de strafvervolgning wegens misdrijf is niet aftrekbaar op grond van artikel 3.14 eerste lid onder d en e van de Wet IB.

Antwoord 2:

- De betaalde geldsom ingevolge ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel valt niet onder de werking van artikel 3.14 van de Wet IB als de onderliggende strafbare feit een overtreding betreft.
- Indien de onderliggende strafbare feit een misdrijf betreft dan is deze aftrekbaar op grond van het vierde lid van artikel 3.14 van de Wet IB.

Antwoord 3:

- Indien de onderliggende strafbare feit een overtreding betreft dan zijn deze kosten aftrekbaar.
- Indien de onderliggende strafbare feit een misdrijf betreft dan vallen deze kosten onder de werking van artikel 3.14 eerste lid onder d en e van de Wet IB en zijn derhalve niet aftrekbaar.

Antwoord 4:

- Hierbij dient men te beoordelen of X BV deze kosten ook gemaakt zou hebben zonder de onderhavige transactie en de onderliggende strafbare feit. In dat geval zijn deze kosten aftrekbaar.
- Echter, indien X BV deze kosten niet gemaakt zou hebben zonder de onderhavige transactie en de onderliggende strafbare feit dan zijn deze kosten aftrekbaar indien de onderliggende strafbare feit een overtreding betreft. In het geval dat de onderliggende strafbare feit een misdrijf betreft dan zijn deze kosten niet aftrekbaar en vallen onder de werking van artikel 3.14, eerste lid, onder d en e van de Wet IB.

Antwoord 5:

- Indien de onderliggende strafbare feit een overtreding betreft dan zijn deze kosten aftrekbaar.
- Indien de onderliggende strafbare feit een misdrijf betreft dan vallen deze kosten onder de werking van artikel 3.14 eerste lid onder d en e van de Wet IB en zijn derhalve niet aftrekbaar.

Antwoord 6:

- Deze kosten vallen niet onder de werking van artikel 3.14 van de Wet IB, indien er om een overtreding gaat. De vraag is wel of deze kosten als loonkosten dienen te worden aangemerkt. In dat geval dienen deze kosten als voordeel bij de werknemers in aanmerking te worden genomen.
- Indien de onderliggende strafbare feit een misdrijf betreft dan zijn deze kosten niet aftrekbaar en vallen onder de werking van artikel 3.14, eerste lid, onder d en e van de Wet IB.

Beschouwing

Er is onderscheid te maken tussen:

art.3.14.1.c, handelend over geldboetes opgelegd door een Nederlandse strafrechter, en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening; en art.3.14.1.d, e jo. 5, handelend over misdrijven waarvoor de belastingplichtige bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld. Daarvoor geldt een bijtelling van kosten welke in de vijf voorafgaande jaren zijn afgetrokken.

Wettelijke kaders

Artikel 3.14. Van aftrek uitgesloten algemene kosten (tekst 1 januari 2008 tot 1 januari 2015)

'1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:

(...)

c. geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie, alsmede kosten als bedoeld in artikel 234, vijfde lid, en artikel 235, derde lid, van de Gemeentewet;

d. misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;

e. misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden;

(...)

4. Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet:

a. voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en

b. vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade.

(...)'

"De aftrekbeperking geldt niet waar het veroordelingen ter zake van overtredingen betreft. De aard en ernst van overtredingen brengt niet met zich dat de bij dit wetsvoorstel voorgestelde uitsluiting van aftrek die bestaat uit het niet in aftrek toe laten van alle kosten en lasten samenhangende met normoverschrijdende activiteiten, van toepassing zou moeten zijn op overtredingen. Het gaat bij overtredingen immers om minder ernstige inbreuken op de rechtsorde." (Kamerstukken, 25 019, nr. 3, p. 3.)

"Onderdeel e ziet op de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met een misdrijf ter zake waarvan door de Staat met de belastingplichtige een transactie is aangegaan en de belastingplichtige aan de voorwaarden die aan de transactie zijn gesteld, heeft voldaan. **De transactie is opgenomen in artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht.**

Ingevolge dit artikel kan het Openbaar Ministerie vóór de terechtzitting voorwaarden stellen ter voorkoming van de strafvervolgning. Indien de verdachte aan de voorwaarden heeft voldaan, vervalt het recht tot strafvervolgning van rechtswege. Daar de transactie wordt aangegaan ter voorkoming van een strafrechtelijke vervolging, acht ik het gewenst ook de transactie in de onderhavige bepaling op te nemen. Bij de uitsluiting van aftrek van geldboeten is eveneens aangesloten bij de transactie."

(Kamerstukken, 25 019, nr. 3, p. 6.)

"De leden van de fracties van het GPV en de SGP vragen om een nadere beschouwing ter zake van het gemaakte onderscheid tussen misdrijven en overtredingen. Zoals ik in het nader rapport heb aangegeven, brengt de aard en ernst van overtredingen niet met zich mee dat de aftrekbeperking zich zou moeten uitstrekken tot de met overtredingen verband houdende kosten en lasten. Het gaat bij overtredingen immers om minder ernstige inbreuken op de rechtsorde. Voorts zouden de uitvoerbaarheid en de doelmatigheid van de voorgestelde maatregel er naar mijn mening niet bij zijn gebaat als overtredingen onder de aftrekbeperking zouden vallen. Ten slotte wijs ik er nog op dat geldboeten en bepaalde andere geldsommen in verband met een veroordeling of transactie ter

zake van overtredingen niet in aftrek komen ingevolge artikel 8a, eerste lid, onderdeel c" (zie thans art. 3.14, lid 1).

(Kamerstukken, 25 019, nr. 6, p. 4.)

Voor de beantwoording over al dan niet van toepassing zijn van onderdelen d en e is gelet op de wettekst en wetsgeschiedenis van belang om onderscheid te maken tussen een overtreding en een misdrijf. Indien er sprake is van een overtreding zijn de kosten en lasten die daarmee verband houden aftrekbaar, ongeacht of ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland aan de gestelde voorwaarden heeft voldaan. Indien sprake is van misdrijf, ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland aan de gestelde voorwaarden in het kader van de transactie heeft voldaan (en derhalve geen vervolging heeft plaatsgevonden), dan zijn de kosten en lasten in verband daarmee gelet op het overgangsrecht en lid 4 pas aftrekbaar bij betaling.

Uit de tekst en wetsgeschiedenis volgt tevens dat geldboeten en bepaalde andere geldsommen in verband met een veroordeling of transactie onder onderdeel c vallen (Kamerstukken, 25 019, nr. 6, p. 4.). Deze betalingen zijn te onderscheiden van kosten wegens ontneming van een voordeel die niet aftrekbaar zijn op grond van de leden d en e. Hierna een aantal passages ter motivering.

"De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of het criterium kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijk uitspraak is veroordeeld in de praktijk tot interpretatieverschillen aanleiding kan geven. Zij schetsen in dat verband het voorbeeld van een onderneming die is veroordeeld wegens het gedurende een reeks van jaren illegaal lozen van afval en vragen zich af of de kosten van bestuur en juridische bijstand van deze onderneming kunnen worden gecorrigeerd. In dat verband wil ik er op wijzen dat uit de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie ter zake van de bepalingen in de verschillende heffingswetten waarin een aftrekbeperking is opgenomen, blijkt dat de formulering 'verband houden met' in ruime zin moet worden uitgelegd. In het door deze leden aangehaalde voorbeeld betekent dit dat de kosten van bestuur en juridische bijstand in aftrek kunnen worden beperkt voor zover deze op enigerlei wijze samenhangen met het bedoelde misdrijf. Dit neemt uiteraard niet weg dat er meningsverschillen kunnen ontstaan over het bedrag van de kosten en lasten dat kan worden toegerekend aan het misdrijf. Zo zal, indien de belastingplichtige in het door de leden aangehaalde voorbeeld nog andere activiteiten verricht dan het illegaal lozen van afval, een splitsing moeten worden gemaakt tussen de kosten van bestuur en juridische bijstand die verband houden met het misdrijf en de kosten van bestuur en juridische bijstand ter zake van die andere activiteiten."
NNV, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 1 en 2.

De aftrekbeperking op grond van 3.14 lid 1 sub c heeft onder meer betrekking op geldsommen betaald aan een staat ter voorkoming van strafvervolgning of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening. De wetgever heeft daaraan transacties e.d. en (aanvankelijk slechts enkele) bestuurlijke boeten toegevoegd, omdat die naar de strekking van het wetsvoorstel op één lijn moesten worden gesteld met strafrechtelijke geldboeten.

"Wat in het voorgaande is gesteld voor de door een rechter opgelegde geldboeten, is grotendeels van overeenkomstige toepassing op geldsommen die worden betaald ter voorkoming van strafvervolgning in het kader van een zgn. transactie. De hoogte van deze geldsommen is immers afgeleid van de geldboete die bij veroordeling door de rechter naar verwachting zou zijn opgelegd. Beide strekken er toe strafbaar gedrag van een passende vermogenssanctie te voorzien. In de sfeer van het verkeersrecht, maar ook daarbuiten, zoals in het kader van het economisch strafrecht, wordt veelvuldig van dergelijke sancties gebruik gemaakt. Tegen de fiscale aftrekbaarheid daarvan bestaan dan ook dezelfde bezwaren."
(Kamerstukken, 20 857, nr. 3, p. 3.)

"Tevens wordt voorgesteld met de hier bedoelde geldboeten gelijk te stellen de geldsommen welke worden betaald aan de staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland. Met deze geldsommen wordt in de eerste plaats bedoeld op die ter zake van transactie op grond van de artikelen 74 en 74c van het Wetboek van Strafrecht; voorts kan worden gedacht aan die op grond

van de transactieregelingen van artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 197 van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen. Uit de gekozen omschrijving volgt dat andere mogelijke transactievoorwaarden, zoals de afstand van in beslag genomen voorwerpen en de vergoeding van aangerichte schade niet door het wetsvoorstel worden bestreken. Het gaat dus slechts om geldsommen die in de plaats treden van een door de rechter opgelegde geldboete. In het wetsvoorstel is voorts rekening gehouden met de mogelijkheid dat een door de rechter opgelegde vrijheidsstraf bij wege van gratieverlening wordt omgezet in een geldboete. In de praktijk gebeurt dit door de betaling van een bepaalde geldsom aan de staat als voorwaarde te verbinden aan het besluit tot gratieverlening. Verwezen zij in dit verband naar artikel 13 van de Gratiwet. De betaling van een dergelijke geldsom dient voor de toepassing van de voorgestelde regeling uiteraard op één lijn te worden gesteld met die van een door de rechter opgelegde geldboete."

(Kamerstukken, 20 857, nr. 3, p. 4.)

De aftrekbeperking ziet niet op andersoortige transactievoorwaarden dan betaling van geldsommen aan (onderdelen van) een staat. "De functie van de woorden "betaald aan de (Fase: thans "een") staat" in de tekst van artikel 8, derde lid, onderdeel b (Fase: thans art. 3.14, lid 1, onderdeel c), waarnaar de leden van de PvdA-fractie informeren, is dat daardoor aansluiting wordt verkregen met de tekst van artikel 74, tweede lid, onderdeel a, van het Wetboek van Strafrecht (Fase: dit artikel is vervallen met de Wet OM-afdoening). Andersoortige transactievoorwaarden blijven zodoende buiten de voorgestelde regeling. Ook voor geldboeten is in artikel 23, eerste lid, van dat Wetboek bepaald dat deze aan de staat ten goede komen. Hetzelfde geldt voor de in artikel 13 van de Gratiwet bedoelde geldsom. Transactie in de vorm van een aan de staat te betalen geldsom komt in de praktijk alleen in aanmerking, indien de verwachting bestaat dat de rechter bij veroordeling alleen een geldboete zal opleggen. Overigens vervalt daarmee het recht tot strafvordering, zodat de theoretische mogelijkheid van een vrijheidsstraf niet meer in aanmerking komt."

(Kamerstukken, 20 857, nr. 6, p. 10.)

Strafrechtelijke maatregelen als onttrekking aan het verkeer en ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel vallen niet onder de aftrekbeperking. "In het strafrecht wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdstraffen, bijkomende straffen en maatregelen. Zijn de hoofdstraffen, waaronder de geldboete, en in wat mindere mate ook de bijkomende straffen in de eerste plaats gericht op leedtoevoeging, voor de maatregelen, waaronder de onttrekking aan het verkeer en de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel, is dit niet het geval.

In Hof Den Haag 18 april 2000, nr. 97/20923, NTFR 2000/936, met commentaar van Van Beelen, oordeelde de rechtbank **advocaatkosten voor rechtsbijstand in de strafprocedure die had geleid tot een veroordeling van de belanghebbende tot een geldboete, aftrekbaar**. Let wel: het ging hier om de aftrekbeperking voor kosten en lasten in verband met geldboeten. De aftrekbeperking voor kosten in verband met misdrijven bestond toen nog niet. Het hof oordeelde: "7.4. **Belanghebbende heeft de onderwerpelijke kosten gemaakt ter verkrijging van rechtsbijstand in de strafprocedure. Deze kosten zijn derhalve niet opgeroepen door de aan hem opgelegde sanctie**, zodat in zoverre niet kan worden gezegd dat de advocaatkosten verband houden met de geldboete. Bij een grammaticale interpretatie van de wet is er derhalve geen aanleiding deze kosten van aftrek uit te sluiten. Voor deze opvatting pleit ook dat, ingeval in een strafrechtelijke procedure uiteindelijk geen geldboete zou worden opgelegd, de niet-aftrekbaarheid van de advocaatkosten niet aan de orde zou zijn geweest.

7.5. Naar het oordeel van het Hof geeft de wetsgeschiedenis van de onderhavige bepaling, hiervoren aangehaald in 6, geen aanleiding het bepaalde in artikel 8a, lid 1, aanhef, en onderdeel c, van de Wet anders dan volgens haar bewoordingen uit te leggen. **Weliswaar geven de woorden "die verband houden met" aan dat kosten en lasten in ruime zin moeten worden opgevat, maar zulks doet niet af aan het vereiste dat de posten die zijn genoemd in het eerste lid van dit artikel de betreffende kosten en lasten moeten hebben opgeroepen**. Zoals is overwogen in 7.4 zijn de in geding zijnde advocaatkosten niet opgeroepen door de aan belanghebbende opgelegde geldboete. Evenmin kan aan doel en strekking van de wet worden ontleend dat de onderhavige bepaling anders dan grammaticaal moet worden uitgelegd. Zoals blijkt uit de in 6.2 aangehaalde passage uit de memorie van toelichting beoogt de

aftrekuitsluiting van de geldboete te voorkomen dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan een doeltreffende straffoemeting. Zulks kan niet worden gezegd van de kosten van verdediging in een strafrechtelijke procedure."

Ten aanzien van kosten die verband houden met misdrijven (artikel 3.14 lid 1 onder d en e) is het volgende arrest van belang. Hoge Raad heeft in zijn arrest van 5 maart 2004, nr. 38.431, NTFR 2004/331, met commentaar van Zandee-Dingemanse geoordeeld dat ook kosten van bijstand van een advocaat onder de reikwijdte van de aftrekbeperking vallen. Er bestaat evenwel meer ruimte voor toerekening van kosten aan misdrijven dan aan geldboeten, zodat een grammaticale interpretatie bij de aftrekbeperking ter zake van geldboeten nog steeds van doorslaggevend belang kan zijn. Bovendien heeft de wetgever zich wat de geldboeten betreft niet expliciet uitgelaten over de aftrekbaarheid van rechtsbijstand dienaangaande. Indien de onderhavige aftrekbeperking zich niet uitstrekt tot kosten van rechtsbijstand in de strafprocedure, het volgende.

"De leden vragen of de aftrekbeperking ook ziet op de kosten van juridische bijstand van belastingadviseurs, advocaten, notarissen of financiële adviseurs. Voor zover deze kosten verband houden met het misdrijf ter zake waarvan de belastingplichtige is veroordeeld, luidt mijn antwoord op deze vraag bevestigend."

NNV, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 2.

Onderstaande uitspraak is nog te bezien.

In Hof Den Haag 20 april 1999, nr. 96/1951, V-N 1999/38.12, p. 3478, oordeelde het hof dat alleen **voor zover het transactiebedrag betrekking had op strafbare feiten gepleegd na de inwerkingtreding van de aftrekbeperking, de voorziening vrijviel**. Het hof oordeelde: *"Op grond van deze omstandigheden acht het Hof aannemelijk dat het door belanghebbende betaalde transactiebedrag mede ziet op door haar in het jaar 1990 begane strafbare feiten. Voor dat geval is tussen partijen niet meer in geschil dat een gedeelte, groot 70 percent, van het betaalde bedrag van f 170.000, derhalve f 119.000, ziet op vóór de inwerkingtreding van het hiervoor vermelde artikel 8a, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet IB (Fase: zie thans art. 3.14, lid 1, onderdeel c) op 1 januari 1991 gepleegde overtredingen/misdrijven. Partijen gaan hierbij naar het oordeel van het Hof niet uit van een juridisch onjuist uitgangspunt. Dit brengt mee dat voor een gedeelte van 30 percent van f 170.000 ad f 51.000 artikel 8a, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet (Fase: art. 3.14, lid 1, onderdeel c) wel toepassing vindt."*

Uitzonderingen op de aftrekbeperking: loonkosten

Indien een werkgever een door een werknemer belopen boete betaalt en deze niet op hem kan verhalen, is geen sprake van loon. De uitzondering op de aftrekbeperking komt dan niet aan de orde. In HR 3 januari 2001, nr. 35.438, NTFR 2001/18, met commentaar van Van Waaijen, BNB 2001/89, met conclusie van Wattel en noot van P. Kavelaars, oordeelde de Hoge Raad dat geen sprake was van loon nu de werkgever de aan hem opgelegde WAHV-verkeersboete voor snelheidsovertredingen van zijn werknemers niet op hen kon verhalen. Indien sprake is van betaling of vergoeding van een door een werknemer belopen boete die tot het loon wordt gerekend, kan de werkgever het betaalde bedrag van de boete zonder aftrekbeperking ten laste van zijn winst brengen. *"Niet langer aftrekbaar zijn de boeten die de ondernemer zelf draagt omdat de boete aan hem is opgelegd. Betaalt de ondernemer daarentegen een door een werknemer belopen boete of geeft hij een vergoeding aan zijn werknemer ter zake van een door deze belopen boete dan geniet de werknemer loon en kan de ondernemer dit loon evenals andere vormen van loon zonder beperking ten laste van de winst brengen."*

(Kamerstukken, 20 874, nr. 3, p. 8.)

162130042 Voorziening transitievergoeding

Vraag:

Kan een voorziening voor transitievergoeding worden gevormd en op welke wijze wordt de uitgaaf verdeeld?.

Antwoord:

Ja, er kan een voorziening worden gevormd indien met een redelijke mate van zekerheid sprake is van een toekomstige betaling van transitievergoeding. Uitgangspunt is daarnaast dat de uitgaaf moet worden verdeeld over de periode voor en na balansdatum. Dit naar rato van het totaal aantal maanden/dagen voor en na balansdatum die naar verwachting recht geven op de vergoeding en de omvang daarvan bepalen. Beschouwing Eerst wordt ingegaan op het fenomeen transitievergoeding. Daarna op de fiscale mogelijkheid een voorziening te vormen. Afgesloten wordt met een aantal voorbeelden. 1. Transitievergoeding Op grond van de Wet Werk en zekerheid van 14 juni 2014, staatsblad 24 juni 2014, kan sprake zijn van een transitievergoeding. Dit op grond van een wetswijziging van o.a. art. 7:673 BW met als ingangsdatum 1 juli 2015. Dit laatste op grond van art. XL van de wet. Een transitievergoeding is een vergoeding die de werkgever aan de werknemer moet betalen bij ontslag van een werknemer. De transitievergoeding is enerzijds bedoeld als compensatie voor ontslag. Anderzijds is de vergoeding bedoeld om de transitie van werknemers naar een andere baan te vergemakkelijken. Ontslag is het beëindigen van een arbeidscontract door opzegging of ontbinding. Ook het niet verlengen van een tijdelijk contract valt onder ontslag. (Bron: Min SZW) Het recht op een transitievergoeding ontstaat als 1. als de werknemer 24 maanden in dienst is geweest (tijdelijk of vast, oproep, min-max of welke dan ook). Tijdelijke -elkaar met tussenpozen opvolgende- contracten worden – mits de tussenpoos maximaal zes maanden heeft geduurd – bij elkaar opgeteld, de tussenpozen tellen niet mee. Als het dienstverband korter heeft geduurd dan 2 jaar, is er dus geen recht op een transitievergoeding; 2. en als het arbeidscontract op initiatief van de werkgever is geëindigd (dat wil zeggen: werkgever ontslaat de werknemer of werkgever verlengt het tijdelijke contract van uw werknemer niet). Dit recht bestaat ook als de werknemer zelf ontslag neemt vanwege ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werkgever. Er behoeft geen transitievergoeding te worden betaald als: • het ontslag het gevolg is van ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werknemer. (De kantonrechter kan de transitievergoeding geheel of gedeeltelijk aan de werknemer toekennen, als het niet toekennen naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar is.) • de werknemer bij ontslag nog geen 18 jaar is en tijdens het dienstverband gemiddeld niet meer dan 12 uur per week heeft gewerkt. • sprake is van ontslag wegens of na het bereiken van de AOW-leeftijd of andere pensioengerechtigde leeftijd. • de werkgever failliet is, surseance van betaling heeft of de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen op de werkgever van toepassing is. • in een cao een – op individueel niveau bezien - gelijkwaardige voorziening voor een transitievergoeding is opgenomen. • het tijdelijke contract afloopt en de werknemer en de werkgever bij voorbaat afspreken dat het contract binnen ten hoogste zes maanden wordt voortgezet en het nieuwe contract tussentijds kan worden opgezegd. De transitievergoeding wordt voor de inkomstenbelasting en loonheffing aangemerkt als 'loon uit vroegere dienstbetrekking'. Nadat de werkgever op de bruto transitievergoeding loonbelasting en premies volksverzekeringen (loonheffing) heeft ingehouden, alsmede eventueel gemaakte transitie- of inzetbaarheidskosten, ontvangt de werknemer een netto transitievergoeding op zijn rekening. (Bron: Min SZW) De vergoeding bedraagt 1/3 van een maandsalaris per jaar voor de eerste tien jaar van de dienstbetrekking en ½ maandsalaris per jaar voor het elfde en volgende jaren. Voor 50-

plussers met een minimale diensttijd van 10 jaar geldt een overgangsregeling, te weten een vergoeding van 1 maand per dienstjaar voor alle jaren die de dienstbetrekking na het 50-ste jaar heeft geduurd. De overgangsregeling voor 50-plussers geldt niet voor het MKB. In deze regeling wordt onder MKB verstaan ondernemingen met minder dan 25 werknemers.

2. Vorming voorziening fiscaal Algemeen Loonuitgaven dienen in beginsel te worden toegerekend aan het jaar waarin de arbeid wordt verricht (Hoge Raad van 6 juni 1956, BNB 1956/231). Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de uit de arbeid voortvloeiende opbrengsten (HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:467). Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of althans substantieel minder- gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad 2 oktober 1957, nr. 13 220). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loondoorbetalingen fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken.

Voorziening Om een voorziening voor een transitievergoeding te kunnen vormen moet voldaan worden aan de drie criteria van het baksteenarrest (BNB 1998/409):

1. De toekomstige uitgaven moeten hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan;
2. Ze moeten ook overigens bedrijfseconomische toerekenbaar zijn aan die periode; en
3. Er moet een redelijke mate van zekerheid bestaan dat de uitgaven zich zullen voordoen.

Oorsprongvereiste De wet is op 24 juni 2014 in het Staatsblad opgenomen. Op grond van artikel XL van de wetsvoorstel gaat de relevante wijziging m.b.t. transitievergoeding pas in per 1 juli 2015. De toekomstige uitgaaf, na 1 juli 2015, van een transitievergoeding vindt haar oorsprong in de feiten en omstandigheden in de periode voorafgaand aan de balansdatum. Dit gelet op het bestaande arbeidscontract, de bestaande wetgeving en de uitvoering van het contract. De civielrechtelijke dienstbetrekking schept de rechtsverhouding, die ook wordt beheerst door wettelijke bepalingen, tussen werkgever en werknemer op grond waarvan onder omstandigheden tot betaling moet worden overgegaan. Indien een werknemer vanaf invoering per 24 juni 2014 in dienst is kan, bij een balansdatum van die datum of later, in beginsel een voorziening worden opgenomen indien ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Toerekenen De uitgaaf kan gedeeltelijk aan de periode tot en met balansdatum worden toegerekend, middels een passiefpost, omdat de hoogte mede gebaseerd is op de verstreken diensttijd. De uitgaaf moet dan worden verdeeld over de periode voor en na balansdatum. Dit naar rato van het totaal aantal maanden voor en na balansdatum die naar verwachting recht geven op de vergoeding en de omvang daarvan bepalen.

Redelijke mate van zekerheid. Of op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid wordt objectief bepaald (vgl. HR 11 juli 1984, nr. 22.146, BNB 1985/1, inzake VUT-verplichting). De bewijslast rust op belastingplichtige. Van belang is vast te stellen dat er een redelijke mate van zekerheid is, meer waarschijnlijk dan niet, op grond van de feiten en omstandigheden op balansdatum dat sprake is van een toekomstige uitgaaf. Dit geeft dat er een redelijke mate van zekerheid moet zijn dat:

- a. de werknemer ontslagen zal worden;
- b. ook overigens ontslag zal leiden tot een uitgaaf in de vorm van transitievergoeding.

3 Voorbeelden toerekening Uitgangspunt is een evenredige toerekening aan de maanden die in aanmerking worden genomen voor de vergoeding aan de periode voor en na balansdatum.

Toelichting In de volgende situaties wordt verondersteld een redelijke mate van zekerheid op 31 december 2014, de balansdatum, dat de werknemer wordt ontslagen. Tevens dat het betreffende wetsartikel 1 juli 2014 zou zijn ingevoerd, werkelijk 1 juli 2015. De situaties afkomstig zijn te vinden in het volgende bestand:

<https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/brochures/2015/06/04/wwz-transitievergoeding/lr-90132-12-transitie-v2.pdf>

Situatieschets 1: De werknemer heeft in totaal één (vast of tijdelijk) contract gehad met de werkgever. De werknemer is op 1 januari 2000 in dienst getreden op basis van een vast contract. Het contract eindigt op 31 oktober 2015. Van hoeveel

dienstjaren is sprake? 15 jaren en 10 maanden. Waarom? In dit geval moet worden uitgegaan van de periode vanaf de eerste dag dat de werknemer bij de werkgever in dienst is getreden (1 januari 2000) tot en met de beoogde einddatum van het contract (31 oktober 2015). De duur van het dienstverband is 15 jaren en 10 maanden. TOEREKENEN: $((15 \times 12) + 10) - 10 / ((15 \times 12) + 10)$

Situatieschets 2: De werknemer had meerdere contracten die elkaar hebben opgevolgd zonder tussenpoos. De werknemer is op 1 januari 2000 in dienst getreden op basis van een tijdelijk contract van 1 jaar. Op 1 januari 2001 heeft hij een tweede jaarcontract gekregen. Vanaf 1 januari 2002 is het een vast contract geworden. Dit contract eindigt op 31 oktober 2015. De werknemer heeft totaal bij de werkgever meerdere contracten gehad of inclusief de contracten bij een voorafgaande werkgever waarvan de werkgever de opvolgende werkgever is. Deze contracten hebben elkaar achter elkaar opgevolgd zonder tussenpoos. Van hoeveel dienstjaren is sprake? 15 jaren en 10 maanden. Waarom? Er is sprake van meerdere contracten die elkaar zonder onderbreking hebben opgevolgd. In dat geval moet worden uitgegaan van de periode vanaf de eerste dag dat de werknemer in dienst is getreden (1 januari 2000) tot en met de beoogde einddatum van het huidige contract (31 oktober 2015). De duur van het dienstverband is 15 jaren en 10 maanden. TOEREKENEN: $((15 \times 12) + 10) - 10 / ((15 \times 12) + 10)$

Situatieschets 3: De werknemer had in totaal meerdere contracten die elkaar hebben opgevolgd met tussenpoos.

Situatieschets 3a: laatste contract is vast contract. Er is sprake van 3 contracten (het laatste contract is een vast contract). Contract 1: 1 juni 2010 t/m 30 november 2010 (6 maanden). Tussenpoos: 2 maanden. Contract 2: 1 februari 2011 t/m 29 februari 2012 (13 maanden). Tussenpoos: 5 maanden. Contract 3: 1 augustus 2012 t/m 31 juli 2015 (36 maanden). Van hoeveel dienstjaren is sprake? 3 jaren en 0 maanden. Waarom? Het derde contract telt sowieso mee, omdat het na 30 juni 2015 is geëindigd. Het tweede en derde contract hebben elkaar opgevolgd met een tussenpoos van 5 maanden en het tweede contract is geëindigd voor de grens van 1 juli 2015. De tussenpoos kon in dit geval maximaal 3 maanden zijn (of een andere termijn die gold op basis van een cao), dus het tweede contract telt niet mee. Omdat daardoor de keten doorbroken is, telt ook het eerste contract niet mee. Ook al was de onderbreking tussen het eerste en het tweede contract 2 maanden. U telt alleen het derde contract mee voor het bepalen van de duur van uw dienstverband. De duur is 3 jaren en 0 maanden (want 36 maanden). TOEREKENEN: $(36 - 7) / 36$

Situatieschets 3b: laatste contract is tijdelijk contract. Er is sprake van 5 contracten (het laatste contract is een tijdelijk contract). Contract 1: 1 april 2009 t/m 31 januari 2010 (10 maanden). Tussenpoos: 2 maanden. Contract 2: 1 april 2010 t/m 30 november 2010 (8 maanden). Tussenpoos: 4 maanden. Contract 3: 1 april 2011 t/m 30 april 2012 (13 maanden). Tussenpoos: 4 maanden. Contract 4: 1 september 2012 t/m 30 april 2013 (8 maanden). Tussenpoos: 4 maanden. Contract 5: 1 september 2013 t/m 31 augustus 2015 (24 maanden). Van hoeveel dienstjaren is sprake? 3 jaren en 9 maanden. Waarom? Het vijfde contract telt sowieso mee, omdat het is geëindigd na 30 juni 2015. Het vierde en vijfde contract hebben elkaar opgevolgd met een tussenpoos van 4 maanden. De tussenpoos kon in dit geval maximaal 6 maanden zijn (hoofdregeel), dus het vierde contract telt mee. Het derde en vierde contract hebben elkaar opgevolgd met een tussenpoos van 4 maanden. Het derde contract is geëindigd voor de grens van 1 juli 2012. Het vierde contract heeft het derde contract binnen 6 maanden opgevolgd en is ingegaan na de grens van 1 juli 2012. De tussenpoos kon in dit geval maximaal 6 maanden zijn (hoofdregeel), dus het derde contract telt mee. Het tweede en derde contract hebben elkaar opgevolgd met een tussenpoos van 4 maanden. Het tweede contract is geëindigd voor 1 juli 2012 en het derde contract ook. De tussenpoos kon in dit geval maximaal 3 maanden zijn (of een andere termijn die gold op basis van een cao), dus het tweede contract telt niet mee. Omdat daardoor de keten doorbroken is, telt ook het eerste contract niet mee, ook al was de tussenpoos tussen het eerste en het tweede contract 2 maanden. U telt dus het derde, vierde en vijfde contract mee voor het bepalen van de duur van uw dienstverband. Deze duur is samen $(13 + 8 + 24 \text{ maanden}) = 3 \text{ jaren en } 9 \text{ maanden}$. TOEREKENEN: $(13 + 8 + 24 - 8) / (13 + 8 + 24)$

162130064 Winstneming in casus 3.63 en buitenvennootschappelijk vermogen.

Vragensteller 5.1.2e

Vraag.

Op moment 1 wordt het volledige gebruiksrecht van opstallen 67 Awr over gedragen en op moment 2 worden de opstallen en rechten zelf overgedragen tegen een prijs die al op moment 1 vaststaat.

De vraag is wanneer winst dient te worden genomen over de overdracht van 67 Awr en opstallen op moment 2.

Antwoord

Op moment 1 blijft het risico van tenietgaan van de opstallen 67 Awr achter bij de overdrager. Dat is een reëel risico. De economische eigendom is dan ook nog niet overgedragen waardoor winstneming mag worden uitgesteld tot moment 2.

Beschouwing

Casus

67 Awr een overeenkomst gesloten waarbij een firma is aangegaan 67 Awr en ook direct is afgesproken dat 67 Awr zou worden beëindigd waarbij de bedrijfsmiddelen, waarvan 67 Awr het gebruik en genot is ingebracht, voor een vaste prijs 67 Awr door firmant twee wordt overgenomen. Tot die datum worden de opstallen 67 Awr door de overdrager dus tot het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen gerekend. De aanleiding voor een en ander is gebruik van 3.63 mogelijk maken door het oprekken van de termijn om aan de 36 maanden eis te voldoen.

67 Awr

De vraag die nu voor ligt is of dat voldoende is om winstneming te mogen uitstellen tot

67 Awr

67 Awr

"Wil iemand als 'economisch eigenaar' van een zaak, waarvan de eigendom naar burgerlijk recht aan een ander toebehoort, kunnen worden aangemerkt, dan is vereist, dat economisch het belang bij die zaak geheel aan hem toekomt, hetgeen insluit, dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem wordt gedragen". (HR 24 december 1957, nr. 13 378, BNB 1958/84 (met noot Hellema; uit de noot: "Dat het beroep van belanghebbende op de economische eigendom niet zou slagen is duidelijk, daar de HR in verscheidene arresten de eis heeft gesteld, "dat economisch het belang bij die zaak geheel aan den economischen eigenaar toekomt, hetgeen insluit, dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem worde gedragen".

Omdat in deze casus de economische eigendom niet volledig is overgedragen kan winstneming worden uitgesteld tot 2012.

172130015 Waardering betalingsrechten op marktwaarde

Vraag:

Is het binnen goed koopmansgebruik toegestaan om betalingsrechten die in 2015 om niet zijn verkregen jaarlijks op werkelijke waarde of marktwaarde te waarderen?

Antwoord:

Nee, het is niet toegestaan om t.a.v. betalingsrechten die in 2015 om niet zijn verkregen een waarderingstelsel toe te passen waarbij de betalingsrechten jaarlijks worden gewaardeerd werkelijke waarde of marktwaarde. Waardering op werkelijke waarde of marktwaarde is in strijd met goed koopmansgebruik, omdat daarbij winsten worden genomen die betrekking hebben op volgende jaren. Overigens geldt ook voor gekochte betalingsrechten dat zij niet mogen worden gewaardeerd boven de aanschafkosten. Gekochte betalingsrechten kunnen volgens goed koopmansgebruik worden gewaardeerd hetzij op de aanschafkosten hetzij op de aanschafkosten dan wel lagere bedrijfswaarde.

Toelichting

1. Beschrijving betalingsrechten op hoofdlijnen In het kader van het Gemeenschappelijk Landbouwbeleid (GLB) van de EU zijn per 1-1-2015 betalingsrechten ingevoerd. De betalingsrechten zijn bedoeld als inkomenssteun voor landbouwers. De regeling is opgenomen in de bedrijfstoelageregeling van Verordening (EU) nr. 1307/2013 (1). Voor Nederland is de regeling uitgewerkt in de 'Uitvoeringsregeling rechtstreekse betalingen GLB' (Stcrt. 16 december 2014, nr. 36127; (2)). In deze regeling zijn de vaststelling, de voorwaarden voor de aanspraak en de overdracht van betalingsrechten geregeld. (1) (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1307&from=nl>) (2) (<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2014-36127.html?zoekcriteria=%3fzkt%3dUitgebreid%26pst%3dStaatscourant%26vrt%3dbetalingsrechten%26zkd%3dInDeGeheleText%26dpr%3dAnderePeriode%26spd%3d20141210%26epd%3d20141231%26sdt%3dDatumPublicatie%26planId%3d%26pnr%3d1%26rpp%3d10&resultIndex=0&sorttype=1&sortorder=4>) In de jaren voor 2015 bestonden er toeslagrechten (zie hierna onder 2). De omvang van de toeslagrechten varieerde per landbouwer. De met ingang van 1-1-2015 ingevoerde betalingsrechten zijn door de overheid om niet toegekend (art. 2.6 Uitv. Reg.). Het aantal aan een agrariër toegekende betalingsrechten, is gebaseerd op het aantal subsidiabele hectares landbouwgrond op 15 mei 2015. Om in aanmerking te komen voor betalingsrechten moet men: - in 2013 recht hebben gehad op directe betalingen uit het GLB (zoals de bedrijfstoelage; zie hierna). Hierop zijn enkele uitzonderingen waardoor ook een aantal agrariërs die in 2013 geen directe betaling uit het GLB hebben ontvangen in aanmerking kunnen komen voor betalingsrechten; deze uitzonderingen blijven hier onbesproken, ze zijn ook niet van belang voor de beantwoording van de gestelde vraag;

- in 2015 actief landbouwer zijn (als agrariër staan ingeschreven bij de KvK (juiste SBI-code)); - in 2015 subsidiabele landbouwgrond in gebruik hebben; - een aanvraag voor toekenning van

betalingsrechten indienen. In de periode van 2015 tot 2019 wordt geleidelijk toegewerkt naar een flat-rate systeem waarbij vanaf 2019 de hectarepremie (betalingsrecht) voor iedereen gelijk is. In die overgangperiode wordt – gerekend vanuit de toeslagrechten - het bedrag geleidelijk verhoogd of verlaagd tot een hectarepremie van uiteindelijk € 385 in 2019 voor iedereen. In 2015 heeft iedere landbouwer een overzicht ontvangen van de omvang van zijn betalingsrechten in de jaren 2015-2019. Het betalingsrecht bestaat uit een basispremie per hectare (vanaf 2019: € 270) en een vergroeningspremie per hectare (vanaf 2019: € 115). De vergroeningspremie is 30% van de totale hectarepremie, zodat deze vergroeningspremie tot 2019 per bedrijf verschillend is.

De vergroeningspremie wordt alleen toegekend als is voldaan aan zgn. vergroeningseisen: - behoud blijvend grasland; - gewasdiversificatie op bouwland; - verplichting om 5% van het bouwland in te richten als ecologisch aandachtsgebied. Sommige agrariërs zijn vrijgesteld van de vergroeningseisen (biologische bedrijven, akkerbouwbedrijven met max. 10 ha bouwland en veebedrijven met meer dan 75% grasland en daarnaast max. 30 ha bouwland). Wanneer niet wordt voldaan aan de vergroeningseisen wordt tot 2017 alleen gekort op de vergroeningspremie, daarna kan ook de basispremie worden gekort met maximaal van 25% van de vergroeningspremie (vanaf 2019, maximale extra korting op de basispremie: € 66). Daarnaast moet men om in een jaar in aanmerking te komen voor de jaarlijkse uitkering, landbouwer zijn met subsidiabele hectares.

Als betalingsrechten twee jaar achter elkaar niet worden benut, vervallen ze. Bedragen beneden € 500 worden niet uitbetaald. De betalingsrechten zijn overdraagbaar met of zonder grond (art. 2.12 Uitv. Reg.). Er vindt handel in betalingsrechten plaats. Een overdracht moet voor 15 mei van het betreffende jaar worden gemeld bij RVO (Rijksdienst voor ondernemend Nederland) . In taxatierapporten van agrarische bedrijven wordt in een aantal gevallen ook de getaxeerde waarde van de betalingsrechten opgenomen. Het huidige GLB loopt tot en met 2020. Of de betalingsrechten nadien (ongewijzigd) blijven bestaan is onderdeel van de (europese politieke) onderhandelingen over het Europese landbouwbeleid na 2020. In essentie is een betalingsrecht een verhandelbaar recht/aanspraak op een jaarlijkse inkomenssubsidie waarbij de omvang van de jaarlijkse uitkering afhankelijk is van de vervulling van voorwaarden.

Nadere toelichting niet opgenomen. Op te vragen bij secretaris kennisgroep

172130033 Stille reserves en bron onderneming

Vraag:

Het gaat om een landbouwonderneming die eind 67 Awr is gestart en waarbij de belastingplichtige over de periode 67 Awr een commercieel ondernemingsresultaat heeft behaald van in totaal 67 Awr € - 67 Awr. In 67 Awr bedraagt de maatschapswinst € 67 Awr waarvan de helft (€ 67 Awr) aan de belastingplichtige is toe te rekenen. De aanloopverliezen zijn ontstaan doordat de belastingplichtige (directeur en oud aandeelhouder van een onderneming in diergeneesmiddelen) zelf koeien van een bepaald ras heeft opgefokt. De onderneming is nu een 67 Awr boerderij en één en ander is nu grotendeels met eigen vermogen gefinancierd. Gelet op de leeftijd van de belastingplichtige (geboortedatum 67 Awr) en de winstpotentie van de onderneming, is het maar de vraag of hier sprake kan zijn van een bron van inkomen. De adviseur verwijst naar de stille reserves in de landbouwonderneming die per 31-12-2016 € 1.321.817 zouden bedragen. Volgens het kennisgroepstandpunt (14130016) behoeft ik in deze situatie met de stille reserves geen rekening te houden. Blijft de kennisgroep ook in deze casus dit standpunt toegedaan?

Antwoord:

De kennisgroep blijft het standpunt toegedaan dat met stille reserves in beginsel geen rekening wordt gehouden bij de bronbeoordeling. Dit is in overeenstemming met het kennisgroepstandpunt 14130016. Uitzondering op bovenstaande is alleen mogelijk indien de stille reserves samenhangen met de reguliere bedrijfsactiviteiten.

Beschouwing Geen rekening houden met stille reserves De kennisgroep verwijst naar het memo met kennisgroepstandpunt 14130016. "Bij een bronbeoordeling gedurende het bestaan van de onderneming dient te worden beoordeeld in hoeverre er met betrekking tot de op dat moment uitgeoefende reguliere bedrijfsvoering sprake is van een voordeelverwachting. Dat wil zeggen: bestaat ten aanzien van de activiteiten zoals die nu worden uitgeoefend redelijkerwijs de verwachting dat ze (in de toekomst) positieve opbrengst zullen genereren. De bronbeoordeling betreft de reguliere baten en lasten die opkomen in het kader van de activiteiten. Het gaat hier om een bedrijfseconomische/commerciële toets, waarbij stille reserves buiten beschouwing blijven. Evenmin wordt rekening gehouden met fiscale regelingen zoals zelfstandigenaftrek en kosten beperkingen. Het gaat bij de bronbeoordeling om de te verwachten bedrijfseconomische winst uit de reguliere activiteiten." In casu dient derhalve bij de start van de activiteit in 2012 beoordeeld te worden of in de toekomst positieve opbrengsten te verwachten zijn uit de lopende reguliere bedrijfsvoering, zonder daarbij de stille reserves te betrekken. In dit geval dient de ondernemer aannemelijk te maken dat er een positieve winstverwachting is in de toekomst op basis van de reguliere bedrijfsactiviteiten. Uitzondering Indien de stille reserves in de cultuurgrond samenhangen met de reguliere bedrijfsuitoefening dan dient de jaarlijkse waardeinstijging van de cultuurgrond in de bronbeoordeling te worden betrokken. Zie kennisgroepstandpunt 14130016: "Een uitzondering op de regel dat de stille reserves niet tot de reguliere baten en lasten binnen de bedrijfseconomische winst behoren, vormen de stille reserves die samenhangen met de reguliere activiteiten". Er is geen sprake van samenhang als de cultuurgrond in waarde is gestegen door een stijgende marktprijs. Deze waardeinstijging is speculatief van aard, is doorgaans niet beoogd en wordt ook niet bereikt door reguliere bedrijfsactiviteiten. Indien de stille reserves in de cultuurgrond (en/of gebouwen) grotendeels zijn ontstaan door zelfwerkzaamheid (arbeid) van belastingplichtige dan kan dit als

uitzondering op de hoofdregel worden aangemerkt. Ten aanzien van de fosfaatrechten is uitgesloten dat de waardeontwikkeling (en dus de aanwezige stille reserve) samenhangt met de bedrijfsuitoefening. De aard van dit vermogensbestanddeel brengt met zich mee dat de waardeontwikkeling uitsluitend is op gekomen door een stijgende marktprijs, welke buiten de ondernemingssfeer ligt. Voorts was op het moment van de start van de activiteit niet voorzienbaar dat op 2 juli 2015 fosfaatrechten zouden worden uitgegeven. De kennisgroep verwijst naar HR 24 juni 2011, BNB 2011/246 : “De vraag of een belastingplichtige in een jaar een onderneming uitoefent, en met name of sprake is van een objectieve voordeelsverwachting, moet in beginsel worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen.” NB. de explosieve waardestijging van de cultuurgrond in vier jaar tijd roept nadere vragen op. Is de cultuurgrond op de openingsbalans op de juiste waarde vastgesteld? Daarnaast komt de vraag op, als de waardestijging van de cultuurgrond samenhangt met de reguliere bedrijfsuitoefening, en daarvoor zijn kosten ten laste van de jaarwinst gebracht of dit terecht is gebeurd (mogelijk activeren als sprake is van verbetering van de cultuurgrond).

172130046 Afwaardering van een Cross-Currency Basis Swap bij aanhouden tot einde looptijd.

Vragensteller: GO Eindhoven

Vraag:

Kan een Cross Currency Basis Swap worden gewaardeerd op actuele valutakoers bij aanhouden tot einde looptijd? Of moet worden gesteld, overeenkomstig BNB 2004/163, bevestigd in BNB 2010/242, dat gevolg van waardering op actuele valutakoers, lasten naar voren worden gehaald die betrekking hebben op volgende jaren.

A cross-currency basis swap (CCBS) is a floating-for-floating exchange of interest rate payments in two different currencies. Unlike other basis swaps, CCBS also exchange notional principals.

X NV presenteert in haar fiscale aangiften 2014 en 2015 aangifte verliezen op een aantal cross currency basis swaps (CCBS). Met de CCBS beoogt X NV de koerswisselingen van de in US dollars luidende deelneming op , alsmede een in USD luidende vordering op deze deelneming af te dekken

De CCBS geeft een langlopende schuld in dollars en een langlopende vordering in euro's. Daarnaast wordt een variabele rente vergoed en ontvangen. Bij aanhouden tot einde looptijd loopt X NV afgezien van debiteurenrisico een valutarisico en een renterisico.

Feitelijk gezien wordt het afdekkingsinstrument van USD 100 gedurende de gehele rit (tot en met 2017) gewaardeerd tegen de actuele koers USD/€. Impliciet worden zowel de USD-schuld en de € vordering uit hoofde van het contract gewaardeerd op nominale waarde. Door omrekening van de USD-schuld naar actuele waarde wordt de dollarschuld van het afdekkingsinstrument gedurende de gehele rit (tot en met 2017) gewaardeerd tegen de actuele koers USD/€.

Antwoord

Ja, waardering tegen actuele valutakoers is mogelijk. Het valutarisico is aanwezig en daarmee mag bij zelfstandige waardering vanaf ontstaan rekening worden gehouden (vgl. BNB 2004/214). Door deze waardering worden geen vergoedingen voor toekomstige prestaties naar voren gehaald (BNB 2010/242 inzake vastrentende schuld).

Beschouwing

Casus

- Op 1-1-2008 is door X NV met een bank een CCS afgesloten waarin afgesproken is dat USD 100 op 1-1-2017 wordt omgewisseld tegen € 65. Dat is de spotkoers die van toepassing is op 1-1-2008. De afspraak is dat X NV op 1-1-2017 USD 100 aan de bank levert en daarvoor € 65 terugontvangt.
Tevens wordt bij aanvang van het contract vastgelegd dat X NV aan de bank een USD rente gaat betalen over de schuld van USD 100 en de bank aan X NV € rente verschuldigd is over de vordering van € 65. De contractuele rentepercentages gaan uit van 3 maands Euribor voor de €-poot en driemaands Libor voor de USD-poot. Bij aanvang van het contract is de USD-rente hoger is dan de €-rente. Tevens is X NV een opslag verschuldigd. Bij aanvang van het contract is de verwachting dat X NV meer (dollar)rente gaat betalen dan dat ze aan (euro)rente gaat ontvangen.
- X NV waardeert de CCS in haar jaarrekening volgens IFRS. Hierbij gaat zij enerzijds uit van een reeks driemaandelijks te betalen USD rentebedragen en een terugbetaling van de hoofdsom in USD aan de bank en van een reeks driemaandelijks te ontvangen € rentebedragen en de ontvangst van de hoofdsom in € van de bank.
Beide reeksen worden contant gemaakt naar balansdatum. De USD betalingen worden omgerekend tegen de koers op balansdatum. Het verschil tussen beide reeksen is het in aanmerking te nemen resultaat.

3. De contante waarden van de USD-kasstroomen, bestaande uit rentestroomen (de driemaandelijkse rentestroomen bestaan uit USD 100 * 3 maandelijkse Liborpercentage) én de hoofdsom van USD 100 (per 26/12/2014 constant gemaakt naar 2014) komen opgeteld elk jaar uit op USD 100.
4. De contante waarden van de €-kaststroomen (de driemaandelijkse rentestroomen bestaande uit € 65 * 3 maandelijkse Euriborpercentage) en de hoofdsom van € 65 (per 26/12/2014 constant gemaakt naar 2014) komen opgeteld elk jaar uit op € 65.
5. De disconteringsvoet die in aanmerking wordt genomen voor de USD-kasstroomen en de € kaststroomen is, omdat de contante waarde daarvan steeds uitkomt op de nominale hoofdsommen, gelijk aan het betreffende 3 maandelijkse rentepercentage.
6. Derhalve corrigeert de rentevoet als het ware de afwijking tussen euribor en libor en de verhouding €/USD.
7. In een tabel ziet het er als volgt uit

1 Contante waarde USD geldstroomen schuld
 2 Koers op waarderings-moment
 3 CW USD geldstroomen schuld in €'s
 4 Contante waarde € geldstroomen vordering
 5 Resultaat 2014 CCS

	1	2	3	4	5
Totaal Rente deel	-27.823.834	1,2155	-22.890.855	8.382.121	-14.508.734
Totaal hoofdsom deel	-72.170.096	1,2155	-59.374.822	57.117.304	-2.257.518
	<u>-99.993.931</u>	1,2155	<u>-82.265.677</u>	<u>65.499.425</u>	<u>-16.766.252</u>

8. De (geringe) afwijking tussen de USD 100 en de 99.993.931 heeft een andere oorzaak maar is voor de casus nu niet belangrijk. Koers op waarderingsmoment is 1,2155 (1 € = 1,2155 USD)
9. X neemt met betrekking tot dit contract (er zijn er ongeveer 40!) per 31-12-2014 een last van € 16.766.252.
10. Feitelijk gezien wordt het afdekkingsinstrument van USD 100 gedurende de gehele rit (tot en met 26/12/2014) gewaardeerd tegen de actuele koers USD/€. Impliciet worden zowel de USD-schuld en de € vordering uit hoofde van het contract gewaardeerd op nominale waarde. Door omrekening van de USD-schuld naar actuele waarde wordt de dollarschuld van het afdekkingsinstrument gedurende de gehele rit (tot en met 26/12/2014) gewaardeerd tegen de actuele koers USD/€. Dit ondanks dat de uitwisseling van de twee bedragen pas in 26/12/2014 plaats vindt.
11. Door de sterk gestegen koers van de USD is er in 2014 en 2015 een zeer groot valutaverlies op de CCS-contracten (> 1 € mjd).

Wet-en regelgeving

Art. 3.25.

Jurisprudentie

BNB 2004/214

"4.4. Ten overvloede wordt nog het volgende overwogen.

Indien, zoals in het onderhavige geval, een vordering in een vreemde valuta tegenover een schuld in dezelfde valuta staat, treedt bij wijziging van de koers van die valuta per saldo geen vermogensmutatie op en zal mitsdien een wijziging van de waardering met betrekking tot de valutakoers van de schuld en de vordering niet los van elkaar mogen plaatsvinden. Dit is niet anders indien de looptijd van de schuld en de vordering niet gelijk zijn aan elkaar. Weliswaar zal ten gevolge van het niet gelijk lopen van de looptijden van de vordering en de schuld uiteindelijk een niet-gedekte valutapositie ontstaan, dit rechtvaardigt niet reeds in de jaren waarin wel een zodanige positie bestaat een verlies of een winst te nemen die gecompenseerd wordt door een

even grote winst, respectievelijk even groot verlies op de tegengestelde valutapositie. Het valutarisico ontstaat pas nadat na aflossing van de schuld of na inning van de vordering de valutapost niet langer gesloten is."

HR 9 april 2010, 08/03645, ECLI:HR:2010:BJ5176, BNB 2010/242

"Indien een schuldenaar een rentedragende schuld aangaat tegen een tussen partijen overeengekomen rente zal de jaarlijkse rentelast - bij een voorgenomen voortzetting van de schuld - moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze betrekking heeft. Goed koopmansgebruik staat bij een dergelijke verplichting niet toe bij daling van de marktrente de op toekomstige jaren betrekking hebbende rentelast, voor zover uitgaande boven die berekend tegen de marktrente, door een verhoging van de waardering van de schuld in een eerder jaar in aanmerking te nemen. Een dergelijke waardering zou immers tot gevolg hebben dat bij de jaarwinstberekening lasten - te weten de tussen partijen overeengekomen rente - in aanmerking worden genomen die betrekking hebben op toekomstige jaren (HR 23 januari 2004, nr. 38029, LJN AI0416, BNB 2004/163). Aangezien de prestatie door de crediteur - het ter beschikking stellen van de hoofdsom - gedurende de looptijd gelijk blijft, zal ook de overeengekomen rente gelijkelijk aan de jaren moeten worden toegerekend."

RB Haarlem: ECLI:NL:RBNHO:2014:4588 (01-05-2014, AWB-12_3234) inzake een renteswap (vaste rente betalen en variabele rente ontvangen):

"4.22. Nu in feite sprake is van een lening met een vaste rente en ervan uit moet worden gegaan dat de renteswap niet eerder zal worden beëindigd dan overeengekomen, zou het in strijd zijn met de van overeenkomstige toepassing zijnde regels van goed koopmansgebruik indien de negatieve waarde van de renteswap afzonderlijk in aanmerking wordt genomen hij het bepalen van het resultaat uit overige werkzaamheden van eiser.

Hof Amsterdam 29 november 2016, 14/0388 tot en met 14/00394, ECLI:NL:GHAMS:2016:5735, inzake een renteswap met een jaarlijkse variabele premie die verschuldigd is over een langlopende verplichting (zoals in casu de IRS).

"Ook hier geldt in wezen hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in r.o. 3.4 van het arrest BNB 2004/163. Daarbij ziet Hof voor de toepassing van goed koopmansgebruik geen reden om een onderscheid te maken tussen een jaarlijkse vaste rente die verschuldigd is over een langlopende verplichting (zoals in evengenoemd arrest) en een jaarlijkse variabele premie die verschuldigd is over een langlopende verplichting (zoals in casu de IRS). In beide gevallen gaat het erom dat een toekomstig kasstroomrisico niet in een eerder jaar in aanmerking mag worden genomen dan in het jaar waarin dat risico kasstroommatig tot uiting komt."

Vraag:

Dient bij de bepaling van de bedrijfswaarde van glasopstanden uitgegaan te worden van de bedrijfswaarde van de glasopstanden inclusief de ondergrond en omliggende gronden of kan de bedrijfswaarde exclusief de waarde van de ondergrond en omliggende gronden worden berekend?

Casus

Belanghebbende is tuinder en uit contractuele verplichtingen van een koop- en verkoopovereenkomst sloop hij zijn glasopstanden, waardoor op het moment van levering bouwrijpe grond wordt geleverd. In het verleden heeft belanghebbende door de werking van artikel 3.30a, lid 1, Wet IB een periode geen afschrijvingskosten ten laste van het resultaat kunnen brengen.

Antwoord:

Voor de bepaling van de bedrijfswaarde van glasopstanden dient uitgegaan te worden van de bedrijfswaarde van de glasopstanden inclusief de ondergrond en omliggende gronden. De bedrijfswaarde kan niet exclusief de waarde van de ondergrond en omliggende gronden worden berekend.

Beschouwing

Op grond van goed koopmansgebruik is onder omstandigheden afwaardering op lagere bedrijfswaarde mogelijk. Art. 3.30a, staat aan een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde niet in de weg.

In artikel 3.30a, lid 2 Wet IB 2001 staat: "Voor de afschrijving en de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde worden de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel beschouwd."

In de parlementaire behandeling behorend bij artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001 wordt in Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 9, p. 10–11 gezegd: 'De eerste aanpassing ziet op de relatie met de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde. De voorgestelde aanpassing in artikel 3.30a, tweede lid, heeft tot gevolg dat ook een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde bij gebouwen zal moeten plaatsvinden met inachtneming van de regel dat gebouw (en alle onderdelen daarvan) met de ondergrond als één bedrijfsmiddel wordt beschouwd. Zonder deze aanpassing zou afwaardering van een onderdeel van een gebouw op basis van goed koopmansgebruik denkbaar zijn terwijl voor de afschrijving de onderdelen van een gebouw, de ondergrond en de aanhorigheden wel als één geheel worden beschouwd. Ook zou zonder de aanpassing de samentelbepaling in artikel 3.30a, zevende

lid, wel gelden voor de afschrijving van de investeringen van verbonden personen en/of lichamen in één gebouw, maar niet voor de afwaardering tot de lagere bedrijfswaarde van de investeringen van deze personen en/of lichamen in dat gebouw. Voor de duidelijkheid kan worden opgemerkt dat waardering op lagere bedrijfswaarde slechts geoorloofd is, voor zover en zolang deze aantoonbaar lager is. Indien in een volgend jaar de bedrijfswaarde van het gebouw is gestegen, moet waardering naar die hogere bedrijfswaarde plaatsvinden tot maximaal het bedrag dat volgens het gehanteerde stelsel van afschrijving als boekwaarde van het gebouw zou zijn vastgesteld.' Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 9, p. 10–11

De voorgestelde uitsluiting van kassen, en derhalve van de in de vraag genoemde glasopstanden, van artikel 3.30a, lid 2 Wet IB 2001 middels lid 8 is door niet vaststellen van een koninklijk besluit, niet in werking getreden. Zie brief van de Staatssecretaris, Brief 6 juli 2007, nr. DB 2007-282 U, V-N 2007/33.15. Glasopstanden worden dus als gebouw aangemerkt. Glasopstanden worden met de bijbehorende ondergrond en aanhorigheden bij de berekening van de bedrijfswaarde als één bedrijfsmiddel beschouwd.

In het arrest BNB 2015/24, betreffende inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2006, heeft de Hoge Raad in r.o. 2.3.3. geoordeeld: "Uit de uitspraak van het Hof of de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende in het geding heeft gesteld dat de bedrijfswaarde van de glasopstanden afwijkt van de boekwaarde daarvan ten tijden van de sloop. In dat geval dient de boekwaarde van de glasopstanden aan de boekwaarde van de grond te worden toegevoegd."

Gelet op de invoering van art. 3.30a per 1 januari 2007 kan aan dit arrest dat gewezen is voor het belastingjaar 2006 geen betekenis worden toegekend voor de voorliggende vraag.

De conclusie moet dan ook zijn dat de bedrijfswaarde niet exclusief de waarde van de ondergrond en omliggende gronden kan worden berekend.

172130052 Waardering lidmaatschap coöperatie (aandeel 67 Awr)

Vraag:

Inleiding: De coöperatie 67 Awr is een wereldwijd opererende onderneming die producten levert op basis van 67 Awr voor toepassingen in voeding, diervoeding, papier, bouw, textiel en kleefstoffen. De leden van de coöperatie zijn de aangesloten telers van 67 Awr. Een aandeel 67 Awr is niet alleen een bewijs van het eigendom van een deel van de coöperatie 67 Awr, maar ook een leveringscontract van 67 Awr.

Het contract kent een plicht tot het leveren van een hoeveelheid 67 Awr met minimaal 4 ton zetmeel en een recht op het leveren van 67 Awr met maximaal 5 ton zetmeel. Als de leveringsplicht niet wordt nagekomen, kan er een boete (max. € 125 per ton) worden gevorderd plus nog een schadevergoeding. Aandelen 67 Awr hebben op dit moment een negatieve waarde, omdat veel telers hun aandelen kwijt willen vanwege de slechte 67 Awr prijzen. Als een teler de aandelen verkoopt, moet hij bijbetalen; wie de aandelen koopt, krijgt geld toe. Lees hierover bijvoorbeeld <https://www.boerenbusiness.nl/artikel/item/10843022/Grootste-bedreiging-Avebe-zijn-leden-zelf>

Vragen:

1. Hoe moet een aandeel 67 Awr op de balans van de teler (de boer die 67 Awr levert aan 67 Awr) worden gewaardeerd?
2. Dient de toebetaling bij verkrijging van aandelen direct tot de winst te worden gerekend?
3. Kan voor de negatieve marktwaarde van een aandeel 67 Awr een voorziening worden gevormd?

Antwoord:

1. Een aandeel 67 Awr kwalificeert als bedrijfsmiddel en dient op de balans te worden opgenomen tegen de negatieve waarde die het aandeel heeft op het moment van verkrijging.
2. Op het moment van verkrijging van een aandeel met toebetaling hoeft geen winst te worden genomen. De aandelen worden gewaardeerd op kostprijs of lagere bedrijfswaarde. Er is geen sprake van winstrealisatie op dat moment, omdat de verkrijger niet verrijkt door de verwerving van de aandelen met toebetaling.
3. Er kan geen voorziening worden gevormd voor de (mogelijke) toebetaling die moet worden gedaan bij een toekomstige verkoop van de aandelen.

Feiten: - [67 Awr] heeft ruim [67 Awr] eden (Nederland en Duitsland); - Een lid dient minimaal zes aandelen in de coöperatie te bezitten; - Per aandeel kan één stem worden uitgebracht in de districtsraad; - Het aandeel weerspiegelt het gedeeltelijke eigendom en het lidmaatschap van de coöperatie [67 Awr]; - Aan het aandeel is een voorwaardelijk winstrecht gekoppeld; er bestaat recht op een winstaandeel indien er in het boekjaar [67 Awr] zijn geleverd (uitkering uit het coöperatief resultaat); - Aan een aandeel is de verplichting verbonden om per aandeel [67 Awr] met minimaal 4 ton zetmeel te leveren en maximaal [67 Awr] met 5 ton zetmeel te leveren; - De houder van een aandeel hoeft de [67 Awr] niet zelf te telen, hij kan ze ook inkopen; - Op deze manier wil [67 Awr] verzekerd zijn van een constante aanvoer van grondstof (zetmeel); - Bij niet nakomen van de minimale leveringsplicht is een boete verschuldigd (max. € 125 per ton) en een schadevergoeding; - [67 Awr] kent A-, B-, en C-[67 Awr]. • A-volume: de jaarlijks met de teler gemaakte leverafsprake die tussen de 4 en de 5 ton zetmeel per aandeel ligt; • B-volume: het volume tussen het leverrecht van 5 ton per aandeel en het A-volume. • C-volume: het volume boven het leverrecht van 5 ton per aandeel; - Een aandeel heeft een nominale waarde van € 227 (f 500), wat de eerste eigenaar moet volstorten; - Als een aandeel wordt ingeleverd bij de coöperatie moet € 681 (f 1.500) worden bijbetaald aan de coöperatie en wordt het nominale bedrag van het aandeel niet terugbetaald. Deze boetebepaling is van meet af aan opgenomen in de statuten; - Een aandeel [67 Awr] had in het verleden een positieve waarde. In verband met het wegvallen van Europese subsidies heeft [67 Awr] de bedrijfsvoering moeten omvormen; - Omdat akkerbouwers de prijs voor zetmeel [67 Awr] onvoldoende vinden in vergelijking met andere gewassen (bijv. graan, dat ook makkelijker te verbouwen is) willen zij van (een deel van) de aandelen af. Andere akkerbouwers hebben om dezelfde reden geen interesse in de aandelen. De aandelen hebben hierdoor een negatieve waarde gekregen, omdat het alternatief – het inleveren van de aandelen bij [67 Awr] – € [67 Awr] kost. Met een toebetaling van minder dan € [67 Awr] verkopen, is gunstiger dan inleveren; - Overigens hebben veel akkerbouwers wel [67 Awr] nodig in hun bouwplan; - De prestatieprijs van [67 Awr] voor de [67 Awr] vertoont een stijgende lijn.

Beschouwing:

1. Aandelen [67 Awr] zijn een bedrijfsmiddel

De eerste vraag die moet worden beantwoord, is of er in het geval van aandelen [67 Awr] sprake is van een bedrijfsmiddel op het moment van de verwerving van deze aandelen. Als daarvan sprake is, wordt vervolgens toegekomen aan de vraag hoe dat bedrijfsmiddel moet worden gewaardeerd op grond van goed koopmansgebruik.

Art. 3.30, lid 1 Wet IB 2001 bepaalt dat een bedrijfsmiddel een goed is dat in het kader van de ondernemingsuitoefening wordt gebruikt. De aandelen maken deel uit van het vaste kapitaal van de onderneming en zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. De aandelen zijn door de telers niet gekocht als belegging, maar omdat ze de mogelijkheid bieden om jaarlijks een bepaalde hoeveelheid zetmeel [67 Awr] te leveren. Vergelijk ook HR 12 oktober 1955, BNB 1955/357 en HR 24 december 1975, BNB 1976/174 inzake het zgn. entreegeld bij aanvang van het lidmaatschap van een coöperatie.

Dat de aandelen 67 Awr op dit moment een negatieve waarde hebben, belet de kwalificatie als bedrijfsmiddel niet. Het gaat er in dit verband niet zo zeer om of de aandelen hetzij worden geactiveerd voor een negatieve waarde hetzij worden gepassiveerd, maar of er al dan niet sprake is van goederen die zijn bedoeld om duurzaam te worden gebruikt in de onderneming. Dat is het geval bij de aandelen 67 Awr

Gelet op het vorenstaande kwalificeren de aandelen 67 Awr bij de telers als bedrijfsmiddel.

2. Waardering aandelen 67 Awr

Bedrijfsmiddelen worden op grond van art. 3.30, lid 1 Wet IB 2001 geactiveerd voor het bedrag dat aan aanschaffings- dan wel voorbrengingskosten is betaald voor het betreffende bedrijfsmiddel. Aandelen 67 Awr hebben op dit moment een negatieve waarde. Een teler betaalt bij de verwerving van een aandeel van de Coöperatie 67 Awr dan ook geen koopsom, maar er wordt geld ontvangen door de verkrijgende teler vanwege de negatieve waarde die deze aandelen hebben. Deze negatieve waarde wordt m.n. veroorzaakt door de leveringsverplichting in combinatie met de boete van € 67 Awr die is verschuldigd, in het geval de aandelen worden ingeleverd bij 67 Awr

Deze toebetaling heeft betrekking op het aandeel als zodanig, d.w.z. het totaal van rechten en verplichtingen die in het aandeel zijn begrepen, w.o. de leveringsverplichtingen. De leveringsverplichting maakt onlosmakelijk deel uit van het lidmaatschap en kan hiervan niet worden afgesplitst. Het is dan ook niet mogelijk de toebetaling (deels) toe te rekenen aan de leveringsverplichting c.q. te zien als compensatie voor de lage opbrengst van in de toekomst te telen 67 Awr

De verkrijger ontvangt een toebetaling i.v.m. de verwerving van het aandeel dat op het moment van verkrijging een negatieve waarde heeft. Het betreft een transactie tussen onafhankelijke derden, zodat ervan kan worden uitgegaan dat de verwerving van de aandelen tegen de waarde in het economische verkeer plaatsvindt. De aandelen worden – net als andere bedrijfsmiddelen – gewaardeerd op kostprijs of lagere bedrijfswaarde.

Er is geen reden om op het moment van verkrijging met betrekking tot de toebetaling winst te nemen bij de verkrijger. De toebetaling compenseert de negatieve waarde van het aandeel. Het aandeel behoudt voorts nog die negatieve waarde. De verkrijger van de aandelen is door de verwerving van de aandelen en de toebetaling niet rijker geworden. Als het aandeel de volgende dag zou worden verkocht, zou de teler hetzelfde bedrag weer moeten toebetalen aan de verkrijger.

Met betrekking tot de waardering van de aandelen na verkrijging, geldt net als bij andere bedrijfsmiddelen dat er pas winst hoeft te worden genomen op het moment dat de aandelen worden vervreemd of onttrokken. Alleen in de uitzonderlijke situatie dat de toebetaling eerder (deels) als 'definitief' verdiend kan worden aangemerkt, is er reden om in zoverre winst te nemen met betrekking tot de toebetaling voorafgaand aan het moment van vervreemding of onttrekking. Dit zou zich bijvoorbeeld voor kunnen doen wanneer de bepaling omtrent het verschuldigd zijn van de boete van ~~€~~7 Awb bij inlevering van de aandelen bij de coöperatie, uit de statuten wordt geschrapt.

Wanneer de teler een rechtspersoon is, is die onderworpen aan de vennootschapsbelasting. In dit antwoord wordt niet ingegaan op de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op het resultaat dat wordt behaald op een aandeel, omdat de deelnemingsvrijstelling niet tot de competentie van de kennisgroep Winstbepaling behoort.

3. Geen voorziening uitgaven verkoop aandelen

In de casus staat het vast dat wanneer de aandelen in de Coöperatie Avebe zullen worden verkocht, de verkopende partij een bedrag zal moeten toebetalen. De vraag die in verband met deze uitgaven nog is opgeworpen, is of hiervoor een voorziening kan worden gevormd. Het vormen van een voorziening onder goed koopmansgebruik wordt beheerst door het zogenoemde Baksteen-arrest (HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409). Op grond van dit arrest kan een voorziening worden gevormd voor toekomstige uitgaven indien is voldaan aan de volgende cumulatieve voorwaarden: a) De uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan; b) De uitgaven ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, c) Ter zake van de uitgaven een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen. Voorafgaand aan de vraag of er onder goed koopmansgebruik een voorziening kan worden gevormd, dient te worden beoordeeld of er sprake is van toekomstige uitgaven in de zin van het Baksteen-arrest. Uit rechtsoverweging 3.5 van het Baksteen-arrest kan worden afgeleid dat er sprake is van toekomstige uitgaven als: 'de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijs leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie in enig jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken, doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden'.

In casu gaat het om uitgaven die worden opgeroepen door het feit dat aandelen worden verkocht met een negatieve waarde. Dit zijn geen kosten die ontstaan door de ondernemingsuitoefening in enig jaar en leiden tot een uitgave in een volgend jaar. Er is sprake van een waardemutatie van een vermogensbestanddeel. Alleen al daarom kan er geen voorziening worden gevormd voor de toekomstige toebetaling in verband met de verkoop van de aandelen en blijft toetsing aan de overige voorwaarden van het Baksteen-arrest hier verder achterwege.

182130002 Voorziening transitievergoedingen bij langdurige ziekte

Vraag:

Indien met een redelijke mate van zekerheid sprake is van een toekomstige uitgave van een transitievergoeding dan is het mogelijk om op balansdatum voor deze toekomstige uitgave een voorziening te vormen. Wel moet de toekomstige uitgave worden toegerekend aan de periode voor en na balansdatum. Dit gebeurt naar rato van de periode voor en na balansdatum die de uiteindelijke omvang van de transitievergoeding bepaalt. Geldt het voorgaande ook indien de transitievergoeding ziet op een werknemer die langdurig ziek is op balansdatum, nadien voorzienbaar ziek blijft en na twee jaar wordt ontslagen?

Antwoord:

Indien de transitievergoeding ziet op een werknemer die langdurig ziek is op balansdatum, nadien voorzienbaar ziek zal blijven en vervolgens aansluitend aan het ziek zijn na twee jaar wordt ontslagen, dan kan op balansdatum de gehele transitievergoeding voor deze werknemer worden voorzien. Echter het zal voor de ondernemer lastig zijn om aannemelijk te maken dat de werknemer tot de ontslagdatum nog twee jaar voorzienbaar ziek zal blijven.

Beschouwing Een transitievergoeding is een vergoeding die de werkgever aan de werknemer moet betalen bij ontslag van een werknemer. De transitievergoeding is enerzijds bedoeld als compensatie voor ontslag. Anderzijds is de vergoeding bedoeld om de transitie van werknemers naar een andere baan te vergemakkelijken. Ontslag is het beëindigen van een arbeidscontract door opzegging of ontbinding. Ook het niet verlengen van een tijdelijk contract valt onder ontslag. De transitievergoeding wordt voor de inkomstenbelasting en loonheffing aangemerkt als 'loon uit vroegere dienstbetrekking' (Bron: Min SZW). De transitievergoeding is derhalve een loonuitgave ten behoeve van een werknemer.

Loonuitgaven dienen in beginsel te worden toegerekend aan het jaar waarin de arbeid wordt verricht (Hoge Raad van 6 juni 1956, BNB 1956/231). Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de uit de arbeid voortvloeiende opbrengsten (HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:467). Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad 2 oktober 1957, nr. 13 220, NBN 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loonuitgaven fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken (zie Besluit 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M).

Op basis van het baksteenarrest, BNB 1998/409, dient aan een drietal eisen te worden voldaan om een fiscale voorziening te mogen vormen. Bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar kan ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost worden gevormd, indien die uitgaven: 1. hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan; en 2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend; en 3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen.

Ad 1. De toekomstige uitgave voor een transitievergoeding vindt zijn oorsprong in de Wet Werk en zekerheid van 14 juni 2014, staatsblad 24 juni 2014 en de arbeidsovereenkomst. Aan de eerste eis wordt voldaan.

Ad 2. Goed koopmansgebruik verlangt dat loonuitgaven (inclusief eventuele transitievergoedingen) worden gematcht met de opbrengsten die uit de arbeid voortvloeien. Als uitzondering op deze regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad, 2 oktober 1957, nr. 13 220, BNB 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loonuitgaven fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer meer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken (zie Besluit 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, Stcrt. 2010, 12741).

In het voorbeeld van dit voorzieningenbesluit worden werknemers genoemd die op non-actief zijn gesteld en waarvan vaststaat dat ze niet meer werkzaam zullen zijn binnen de onderneming. Om een transitievergoeding te kunnen voorzien zal de ondernemer dus op grond van de feiten en omstandigheden op balansdatum aannemelijk moeten maken dat de werknemer ziek is en tot aan ontslagdatum voorzienbaar ziek zal blijven. Slaagt de ondernemer hierin dan wordt aan de tweede eis voldaan. Echter, een probleem hierbij is dat op balansdatum, door iemand die dat kan, moet worden bepaald of de werknemer voor de ontslagdatum nog terug in dienst zal komen of voorzienbaar ziek zal blijven. Een medisch deskundige zal dit oordeel moeten geven en het oordeel zal onderdeel zijn van iemands medisch dossier. Hierdoor zal de eventuele voorziening niet goed bepaalbaar en toetsbaar zijn, waardoor niet aan de tweede eis kan worden voldaan.

Ad 3. Op balansdatum moet, per werknemer, objectief beoordeeld worden of er een redelijke mate van zekerheid is dat er een uitgaaf zal volgen (de objectieve toets). Voor werknemers voor wie op basis van de tweede voorwaarde vaststaat dat ze na twee jaar worden ontslagen en tot dat moment voorzienbaar ziek blijven, staat vast dat er uitgaven (transitievergoeding) gedaan worden die voortvloeien uit de rechtsverhouding op balansdatum. Dus als aan voorwaarde 2 wordt voldaan zal ook aan voorwaarde 3 worden voldaan.

Zie ook eerdere antwoorden kennisgroep.

152130003 Voorziening langdurig zieke werknemers

162130042 Voorziening transitievergoedingen

182130015 Vermogensetikettering van melkveefosfaatrechten bij staking

Vraag:

Vraag: Een melkveehouder beëindigt zijn melkveehouderij en staakt daarmee volledig zijn onderneming. De melkveefosfaatrechten (hierna: fosfaatrechten) gaat hij verhuren/verleasen. Dit verhuren gebeurt niet i.h.k.v. 'aanhouden in afwachting van een geschikt moment van verkoop', maar is structureel bedoeld. Blijven de fosfaatrechten verplicht tot het ondernemingsvermogen behoren? (vgl. HR 18 februari 1998; BNB 1998/152; inzake melkquotum).

Antwoord:

Op basis van de huidige regelgeving en vooruitzichten inzake fosfaatrechten blijven fosfaatrechten die eerst in de onderneming zijn geëxploiteerd, bij staking van de onderneming verplicht tot het ondernemingsvermogen behoren. Ook fosfaatrechten die per 1-1-2018 om niet door de overheid zijn toegekend en direct worden verhuurd/verleasd, blijven – gelet op de huidige regelgeving en vooruitzichten inzake fosfaatrechten – na staking van de onderneming verplicht tot het ondernemingsvermogen behoren. Wijziging in de regelgeving en/of vooruitzichten met betrekking tot fosfaatrechten kan aanleiding zijn om dit standpunt aan te passen.

(Standpunt van de kennisgroep Winstbepaling naar aanleiding van de door de VLB in het memo van maart 2018 opgeworpen vraag over de vermogensetikettering bij staking van melkveefosfaatrechten. Dit na het gesprek dat op 21 maart mede hierover is geweest met de VLB.)

182130026 Vermogensetikettering aandelen en 10 procent andere aandelen

Vraag:

1. Kunnen we de lijn hanteren dat indien sprake is van meer dan 10 procent andere activiteiten, zoals het beheren van beleggingen, het verstrekken van geldleningen (r/c), of uitvoeren van pensioen/lijfrenteovereenkomsten, de aandelen dan KV vormen?
2. Waarom in KG standpunt met nummer 182130003 (Aandelen verplicht ondernemingsvermogen) niet aan het dienstbaarheids criterium is getoetst. Hierna de twee mails die zijn ontvangen alsmede de bijlage.

Antwoord:

1. Nee, de (recente) jurisprudentie is sterk casuïstisch. Hieruit valt geen eenduidige lijn te herkennen welke een afgrenzing van tien procent rechtvaardigt.
2. Het structureren van een aandeel in een personenvennootschap die een onderneming drijft in een besloten vennootschap zonder verdere ondernemingsactiviteiten sluit dienstbaarheid aan die onderneming in beginsel uit.

Beschouwing

1. Bij etikettering is het uitgangspunt dat het al dan niet behoren van een vermogensbestanddeel (activum of passivum) tot het ondernemings- of privévermogen in het algemeen afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, zoals deze in zijn boekhouding of anderszins tot uitdrukking komt, en dat de belastingplichtige daarbij vrij is, echter binnen de grenzen van de redelijkheid. Zie bijvoorbeeld HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272 en HR 29 september 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313.

Vermogensbestanddelen die naar hun aard, bestemming of gebruik, dienstbaar zijn aan de onderneming behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen. Een dergelijke formulering is door de vaagheid van de term 'dienstbaar aan' moeilijk inzetbaar als scherp onderscheidend criterium.

De jurisprudentie bevat daardoor een bonte schakering van casuïstiek, waarin de waardering van de feiten bepalend is voor de vraag of er van een zodanig sterke dienstbaarheidsrelatie sprake is, dat de vermogensbestanddelen tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend.

Ten aanzien van de etikettering van aandelen geldt bovenstaande hoofdregel net zo zeer. Om te komen tot verplicht ondernemingsvermogen voor aandelen in NV's of BV's brengt een moeizaam af

te bakenen terrein mee zich mee in hoeverre de aandelen vallen binnen het raam van de activiteiten van de eigen onderneming. Dit moeizaam af te bakenen terrein rechtvaardigt niet een harde grens in percentages, hoezeer dit ook voor de praktijk een welkome instructie zou betekenen. Gelet op de gewezen jurisprudentie zijn de gevallen waarin sprake is van verplicht ondernemingsvermogen zeer beperkt en strekt zich (meestal) tot de gevallen waarin aandelen worden gehouden in een toeleverancier of afzetkanaal.

De door de vragensteller opgemerkte mogelijk manipulatie van de tien procentsgrens zou ondervangen worden met een verwijzing naar bijvoorbeeld HR 2 november 1983, nr. 21 879, BNB 1984/6. Hierin werd beslist dat de bedoeling van de ondernemer kan een rol spelen bij de verplichte indeling in categorie privévermogen of ondernemingsvermogen, zonder dat sprake is van keuzevermogen. Het gaat om de gevallen waarin de bestemming die de ondernemer in de toekomst aan het vermogensbestanddeel wenst te geven beslissend is. Het betreft dan hier een feitelijke vraag welke beslissend kan zijn voor de etikettering.

2. Uit BNB 1987/197 komt naar voren dat: “dat evenwel uit het feit dat belanghebbende de helft van zijn deelneming in de CV heeft ingebracht in de BV, in samenhang met de overige door het Hof als vaststaand aangemerkte omstandigheden, niet kan worden afgeleid dat het bezit van de aandelen in de BV uitsluitend het belang van de onderneming van belanghebbende als deelnemer in de CV dient”.

Het dienstbaarheids criterium bakent dus de vermogensbestanddelen af, welke onderdeel uitmaken van de onderneming. Deze vermogensbestanddelen dienen een functie in de onderneming te vervullen. De afbakening van deze vermogensbestanddelen wordt aan de creditzijde van de balans gerepresenteerd in het ondernemingsvermogen. Het dienstbaarheids criterium zorgt derhalve voor de bepaling van de omvang van het ondernemingsvermogen.

De onderverdeling van dit ondernemingsvermogen in maatschaps- en/of vennootschapsaandelen heeft geen invloed op het gebruik van vermogensbestanddelen in de onderneming en zorgt ook niet voor de bepaling van de omvang van het ondernemingsvermogen. Deze onderverdeling heeft alleen een functie ter bepaling van de onderlinge verhouding van het totale ondernemingsvermogen, en bepaalt dus niet de omvang van dit totale ondernemingsvermogen. Dit betekent dat de onderverdeling van het ondernemingsvermogen geen enkele rol speelt voor de ondernemingsuitoefening en dus daarin ook geen functie kan hebben. Het opdelen van het ondernemingsvermogen onder meerdere participanten (natuurlijk persoon en rechtspersoon) sluit daarom het dienstbaarheids criterium uit.

Als één of meerdere maatschaps- en/of vennootschapsaandelen ingebracht worden in een BV of NV, en die BV of NV vervult geen andere ondernemingsactiviteiten, dan geldt voorgaande alinea ook voor het belang in die BV of NV. De aandelen in de BV of NV vertegenwoordigen dan alleen maar een afgeleid recht van het onderliggende maatschaps- en/of vennootschapsaandeel.

182130027 Belast of belastbaarheid voor art 8 lid 5 Vpb (in aftrek beperkte algemene kosten en WKR)

Vraag:

In hoeverre kunnen gericht vrijgestelde vergoedingen (of binnen de vrije ruimte vallende vergoedingen) als in aanmerking te nemen loonkosten worden aangemerkt. Zo ja, heeft dit tot gevolg dat zij, rekening houdend met artikel 8, lid 5, Vpb, niet onder de aftrekbeperking zoals bedoeld in artikel 3.15 IB 2001 kunnen vallen.

In het voorgelegde geval is belastingplichtige van mening dat de gericht vrijgestelde werkkosten (CAO-dagvergoedingen) niet onder de beperkt aftrekbare kosten vallen. Dit omdat deze op grond van artikel 10 LB 1964 behoren tot het belastbaar loon. Loonkosten zijn op grond van artikel 3.15 IB 2001 (of anderszins) niet uitgesloten van aftrek.

Antwoord:

Voor het antwoord wordt aangesloten bij de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam d.d. 16-02-2021 ECLI:NL:GHAMS:2021:651

4.4.1. Met partijen gaat het Hof ervan uit dat de daggeldvergoedingen die belanghebbende buiten de grondslag van de aftrekbeperking van artikel 3.15, vijfde lid, Wet IB wenst te houden, tot het loon behoren in de zin van artikel 10, eerste lid, Wet LB. Daarmee behoren deze daggeldvergoedingen tevens tot het belastbare loon als bedoeld in artikel 9 Wet LB en dus ook tot de grondslag waarop het percentage van 0,4 wordt toegepast als bedoeld in de tweede volzin van artikel 8, vijfde lid, van de Wet Vpb.

Vervallen antwoord

buiten verzoek

Casus

buiten verzoek

Vraag:

Het gaat om de vrijwillige overbrenging van een OZ naar prive en het betreffende besluit. Moeten wij bij die bepaling het besluit zo lezen dat het besluit zelf een bijzondere omstandigheid is die overbrenging rechtvaardigt of moeten we die alinea zo lezen, dat er eerst een bijzondere omstandigheid moet zijn (bv ingrijpende verbouwing of zo) en dat dan het besluit kan worden toegepast?"

In onderdeel 3 van het besluit is opgenomen: "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. "

De redactie van V-N merkt in V-N 2018/55.23 naar aanleiding van een vraag op: "Curieus is dan ook dat in onderdeel 3 van het besluit zelf een nieuw beleidsbesluit als bijzondere omstandigheid staat genoemd. Daar staat het volgende: "Als een bedrijfswoning (met aanhorigheden) tot het keuzevermogen behoort, kan een bijzondere omstandigheid (bijvoorbeeld gelegen in nieuwe wetgeving, nieuwe jurisprudentie of een nieuw beleidsbesluit (cursivering, red.) de keuze rechtvaardigen om die woning over te brengen naar het privé-vermogen." Wij hebben hiervoor in de jurisprudentie geen ondersteuning kunnen vinden en wij vragen ons dan ook af waarop de Staatssecretaris van Financiën dit baseert. Niettemin, het staat er klip en klaar en met de tekst van dit besluit in de hand beantwoorden wij uw vraag derhalve (toch) bevestigend."

Antwoord:

Het besluit is niet aan te merken als een "nieuw beleidsbesluit" zoals genoemd in onderdeel 3 van het besluit dat keuzeherziening rechtvaardigt.

Louter een mogelijk minder groot fiscaal voordeel in de vorm van een minder groot verlies dan aanvankelijk verwacht is onvoldoende grond om keuzeherziening toe te staan en zo toe te staan dat (alsnog) het percentage als bedoeld in onderdeel 3 van het besluit kan worden toegepast. Er moet sprake zijn van bijkomende feiten of omstandigheden die de keuzeherziening wel rechtvaardigen.

Beschouwing

"Nieuw beleidsbesluit" in onderdeel 3

De passage dat o.m. een 'nieuw beleidsbesluit' een bijzondere omstandigheid kan vormen, voor het eerst opgenomen in het besluit van 12-4-2016 (CPP 2005/3339M). Het besluit geeft voorbeelden

van bijzondere omstandigheden. Die opsomming is niet limitatief. Er zijn ook andere zaken die een bijzondere omstandigheid kunnen vormen (zie de opsomming in het antwoord van V-N 2018/55/23). Daarnaast is het zo dat de in het besluit genoemde gevallen (nieuwe wetgeving, nieuwe jurisprudentie, nieuw besluit) een bijzondere omstandigheid kunnen vormen, maar dat wil niet zeggen dat iedere nieuwe wet, nieuw besluit of nieuwe jurisprudentie een bijzondere omstandigheid vormt. Bovendien geldt, dat wil nieuwe wetgeving, nieuwe jurisprudentie of een nieuw besluit een bijzondere omstandigheid vormen, dat ook nog moet worden voldaan aan de eis 'dat de belastingplichtige de oorspronkelijke keuze niet zou hebben gemaakt indien destijds reeds de nieuwe bepaling zou hebben gegolden (HR 19 mei 1976, nr. 17775, BNB 1976/197). De redactie merkt zelf op: "Hoewel dit besluit, waarbij het om een waarderingsvraagstuk gaat, voor de praktijk ingrijpend is en min of meer uit de lucht komt vallen, menen wij dat dit besluit toch niet als een bijzondere omstandigheid voor keuzeherziening kan gelden."

Op zich ziet de redactie het besluit dus niet als een bijzondere omstandigheid. In dat verband is ook van belang dat het besluit is gewijzigd omdat de percentages (inmiddels) te laag blijken te zijn, en om 'ongewenst gebruik ervan' tegen te gaan.

Analoog aan BNB 2005/77 vindt de kennisgroep dat het niet strookt met de reden voor aanpassing van het besluit om heretikettering van de woning toe te staan en al helemaal niet onder toepassing van het oude besluit (als heretikettering al mogelijk zou zijn, dan onder het regime van het nieuwe besluit). Wellicht zal uiteindelijk blijken dat in dat kader nog onderscheid moet worden gemaakt tussen situaties waarin wel/niet sprake is van oneigenlijk gebruik van het besluit.

PS: Het besluit CPP 2005/3339M hangt samen met de actualisering van het besluit van 16 mei 2001, nr CPP2001/1381M , BNB 2001/367 middels het besluit CPP2005/3134M.. Dit heeft ertoe geleid dat vraag en antwoord 3 over keuzeherziening van de niet agrarische woning is overgebracht naar het nieuwe besluit met CPP2005/3339M terzake van de waardering van de woning bij overbrenging van het ondernemings- naar het privé-vermogen, welk besluit mede strekte ter vervanging van het besluit van 16 mei 2001, nr CPP2001/1381M, BNB 2001/367).

Vraag:

1. Is de uitgaaf wegens betaling van een (vermeende) omzetbelastingschuld, waarvan achteraf blijkt dat sprake is van oplichting, aftrekbaar?
2. Er zijn situaties waarin tijdens het telefoongesprek met de oplichter meerdere betalingen zijn gedaan, omdat de eerdere betaling(en) volgens mededeling van de oplichter niet zou(den) zijn gelukt. Kan in deze situaties van één of meerdere 'extra' betalingen worden gesteld dat die niet tot de kosten van de onderneming behoren?

Antwoord:

1. Ja, deze uitgaaf is in beginsel aftrekbaar.

Uitgangspunt bij de beoordeling of als kosten van de onderneming opgevoerde uitgaven als zodanig kunnen worden aanvaard, dient te zijn of de desbetreffende uitgaven op zakelijke gronden zijn gedaan, dat wil zeggen met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. Een omzetbelastingschuld die voortvloeit uit de activiteiten van de onderneming is een schuld die behoort tot het ondernemingsvermogen. De betaling van een dergelijke omzetbelasting-schuld is een uitgave die een belanghebbende in zijn hoedanigheid van ondernemer op zakelijke gronden doet. Wanneer een ondernemer in de veronderstelling verkeert een omzetbelastingschuld te voldoen, zal de betaling plaatsvinden in het kader van de onderneming/met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. Als dan achteraf blijkt dat er sprake is van oplichting, blijft er sprake van een betaling die heeft plaatsgevonden in het kader van de onderneming. Het motief voor de betaling van de vermeende belastingschuld was zakelijk. Nu er geen sprake blijkt te zijn geweest van voldoening van de omzetbelastingschuld, maar van oplichting, behoort de uitgave tot de kosten van de onderneming. Dit geldt ook voor loonbelastingschulden.

2. Situaties van één of meerdere 'extra' betalingen

Als leidraad dient hierbij te worden genomen dat de wijze waarop een onderneming wordt gedreven, in beginsel wordt bepaald door de ondernemer, dat het te zijner beoordeling staat of bepaalde uitgaven voor de onderneming nut hebben, en dat het niet gaat om uitgaven die bedoeld zijn om in particuliere behoeften te voorzien (zie HR 18 maart 1998, nr. 33 178, ECLI:NL:HR:1998:AA2488, BNB 1998/159). Een betaling van een omzetbelastingschuld ligt in het algemeen binnen de normale uitoefening van de onderneming en de beweegredenen voor het betalen niet in het vlak van de persoonlijke behoeftebevrediging. Het criterium dat geen redelijk denkend ondernemer deze uitgaven zou doen gelet op het nut daarvan voor de onderneming (vgl. Cessna-arresten), is in dit verband niet van toepassing. Wanneer een schuld bijvoorbeeld 3x wordt betaald aan een oplichter, is de betaler mogelijk naïef, maar om te spreken van 'niet redelijk denkend gelet op de zakelijke belangen van de onderneming' gaat te ver. Dit valt binnen de '(beleids)vrijheid' van de ondernemer die de fiscus niet kan toetsen. Het motief voor de betaling van

de belastingschuld is zakelijk; er is geen privé-element – in de zin van persoonlijke behoeftebevrediging – in te onderkennen

Overige schulden en bewijs

Hierna wordt kort stil gestaan bij overige schulden en bewijs.

a. Inkomstenbelastingenschuld

Met betrekking tot een inkomstenbelastingenschuld geldt dat er geen sprake is van een zakelijke schuld (vgl. HR 8 november 1933, B. nr. 5496 en HR 20 februari 1957, BNB 1957/104). Een inkomstenbelastingenschuld behoort tot het privé-vermogen. De betaling hiervan gebeurt in de hoedanigheid van privé-persoon. Dit geldt ook voor de vermeende betaling van een inkomstenbelastingenschuld. Die betaling vindt in de privé-sfeer plaats en behoort niet de kosten van de onderneming, ook niet naar rato van het deel van de inkomstenbelasting dat betrekking heeft op de winst die is begrepen in het (box 1) inkomen. Men is opgelicht als privé-persoon.

b. Vennootschapsbelasting

De betaling van een vennootschapsbelastingenschuld is voor een rechtspersoon een zakelijke uitgave. Die betaling kan echter niet ten laste van de winst worden gebracht op grond van de aftrekuitsluiting in art. 10-1-e VPB. In het geval van oplichting verkeert de rechtspersoon in de veronderstelling een vennootschapsbelastingenschuld te voldoen, maar blijkt dit achteraf niet het geval. Omdat er geen sprake blijkt te zijn geweest van betaling van vennootschapsbelasting, is de aftrekuitsluiting niet van toepassing. De betaling van de vermeende vennootschapsbelastingenschuld behoort tot de kosten van de onderneming.

c. Bewijslevering

Belanghebbende dient het bewijs te leveren van de oplichting en het daarbij betaalde bedrag. Het ligt voor de hand dit bewijs te leveren door een proces-verbaal van aangifte van oplichting bij de politie en de bankafschrijving(en). Gebleken is dat in een enkel geval de bank de betaling heeft kunnen onderscheppen en teruggeboekt.

192130012 Opstalrecht en besluit waarde bewoond

Vraag:

Is het besluit waarde bewoond, besluit CPP2009/1092M, van toepassing op opstalrechten.

Antwoord:

Ja, het besluit waarde bewoond, besluit CPP2009/1092M zoals gewijzigd m.i.v. 1 juli 2018, is ook van toepassing op opstalrechten indien daardoor de economische eigendom van de woning bij belanghebbende berust. In beginsel kan het en in geval van bijzondere situaties, opzetjes, 'niet bonafide' gevallen, wordt verzocht contact op te nemen met de kennisgroep Winstbepaling. PS: In de voorgelegde casus wordt de grond gepacht. Het pachtrecht m.b.t. de ondergrond van de woning gaat dan ook naar privé. Of daar een waarde aan toe valt te kennen is ter beoordeling van de inspecteur.

Beschouwing

Het maakt niet uit of de ondergrond in eigendom is, in erfpacht, pacht, huur e.d.. De woning is (economisch) eigendom, daar gaat het om. Er gaat dan een woning naar privé. Het opstalrecht is het recht om in, op of boven een onroerende zaak van iemand anders gebouwen, werken of beplantingen in eigendom te hebben. Met het opstalrecht gaat ook de eigendom van de woning en daarmee dus de woning, naar privé. Er is geen reden om voor de toepassing van het besluit onderscheid te maken tussen eigendom sec van de woning en eigendom van de woning d.m.v. een opstalrecht. Het gaat er om dat er sprake is van een woning in (economische) eigendom die overgaat naar privé en benut wordt en blijft voor duurzame zelfbewoning. Anders zou het besluit bijvoorbeeld ook niet gelden voor woningen op grond in erfpacht zoals dat onder meer voorkomt in grote steden, waar de gemeente de grond in erfpacht uitgeeft en voor het gebouw een opstalrecht wordt gevestigd. Niet wordt ingezien waarom het besluit dan niet van toepassing zou zijn. Het feit dat de ondernemer de ondergrond niet in eigendom heeft, hoeft - zeker in dit soort bonafide situaties; (erf)pacht van gemeente - geen beletsel te zijn voor toepassing van het besluit.

Niet het hele speelveld kan worden overzien. Daarom wordt niet uitgesloten dat er gevallen zijn waarbij het niet goed uitwerkt, de kennisgroep weet ze nu echter niet. Daarom is van belang in bijzondere situaties (opzetjes, 'niet bonafide') gevallen contact met de kennisgroep wordt gezocht.

192130013 Omzetbelasting en bijtelling privégebruik auto

Vraag:

Kan de door een ondernemer verschuldigde omzetbelasting in verband met het privégebruik van de tot het ondernemingsvermogen behorende auto ten laste van de winst uit onderneming worden gebracht?

Antwoord:

Ja, dit kan. De omzetbelasting die de ondernemer ter zake van zijn privégebruik van de tot het ondernemingsvermogen behorende auto afdraagt, behoeft niet boven de onttrekking van artikel 3.20 Wet inkomstenbelasting 2001 als een afzonderlijk onttrekking in aanmerking te worden genomen.

Beschouwing

De casus betreft een auto die tot het keuzevermogen van de ondernemer hoort. De ondernemer heeft de keuze gemaakt om de auto als ondernemingsvermogen te etiketteren. Dit betekent dat kosten en opbrengsten die verband houden met de auto in het resultaat in aanmerking moeten worden genomen. Uit de parlementaire behandeling van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 kan worden afgeleid dat tot deze autokosten eveneens behoort de afdracht omzetbelasting vanwege het privégebruik van de tot het ondernemingsvermogen behorende auto. Kamerstukken II, 1999-2000, 26727 nr. 7, nota naar aanleiding van het verslag: "Op de vraag van de leden van de CDA-fractie, en ook van de leden van VVD-fractie in het artikelsgewijze deel van het Verslag bij artikel 3.2.2.10, of gebroken wordt met de thans geldende jurisprudentie dat de in aanmerking te nemen onttrekking voor het voor privédoeleinden gebruiken van de auto van de zaak is gelimiteerd tot het werkelijke bedrag dat als kosten van die auto in de onderneming ten laste van de winst is gebracht, kan worden geantwoord 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 een auto verbonden kosten. Wel wordt opgemerkt dat niet alleen de direct zichtbare autokosten in aanmerking behoren te worden genomen (zoals brandstof en de kosten van vervangen onderdelen) maar ook de minder zichtbare als een correcte afschrijving of de elders in de jaarrekening opgenomen afdracht omzetbelasting vanwege privégebruik."

Artikel 3.20 Wet inkomstenbelasting 2001 is een forfaitaire regeling met het doel om het voordeel (de onttrekking) van het privégebruik van een tot het ondernemingsvermogen behorende auto te belasten. De onttrekking wordt berekend door het in artikel 3.20 genoemde percentage toe te passen op de cataloguswaarde van de auto inclusief btw en BPM.

Op grond van artikel 4 lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft de ondernemer voor het privégebruik van de tot het ondernemingsvermogen behorende auto, wanneer voor deze auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de omzetbelasting bestaat, omzetbelasting afgedragen. Als

de auto ook privé gebruikt wordt, waarbij voor de btw het woon-werkverkeer als privégebruik telt, moet in de laatste aangifte over het jaar een correctie voor privé gebruik worden aangegeven.

De onttrekking die in aanmerking genomen moet worden voor de inkomstenbelasting staat los van de correctie voor het privégebruik in de omzetbelasting.

Voorbeeld Catalogusprijs: € 40.000 Bijtelling 25% Autokosten t.l.v. winst (excl. BTW privégebruik) € 12.000 BTW privégebruik: 2,7% catalogusprijs € 1.080 Bruto bijtelling IB: 25% x € 40.000 € 10.000

Van de onttrekking ex artikel 3.20 IB wordt door de ondernemer de volgende journaalpost gemaakt: Privé/kapitaal € 10.000 Aan autokosten € 10.000 Door deze journaalpost wordt de kostenrekening autokosten voor het bruto bedrag van de onttrekking gecrediteerd. De ondernemer heeft gedurende het jaar alle autokosten van de tot het ondernemingsvermogen behorende auto ten laste van de winst uit onderneming mogen brengen (debet geboekt op de kostenrekening autokosten).

Voor de afdracht van de omzetbelasting voor het privégebruik heeft de ondernemer de volgende journaalpost gemaakt: Autokosten € 1.080 Aan af te dragen omzetbelasting € 1.080

Het staat de ondernemer vrij om beide journaalposten in één samengestelde journaalpost te verwerken. Dit is niet van invloed op het resultaat, immers de ten laste van het resultaat gekomen autokosten wijzigen niet. Privé/kapitaal € 10.000 Aan autokosten € 8.920 Aan af te dragen omzetbelasting € 1.080

Wij merken hierbij op dat deze verwerkingwijze tot hetzelfde resultaat leidt en daarom acceptabel is (m.a.w. er is i.c. geen belang om te corrigeren). Er is echter een kans dat een samengestelde boeking leidt tot vergissingen, bijvoorbeeld door per abuis de netto bijtelling (€ 40.000 x 25%) -/- € 1.080) in aanmerking te nemen: Privé/kapitaal € 8.920 Aan autokosten € 7.840 Aan af te dragen BTW € 1.080 Deze boeking is onjuist omdat een te laag bedrag als onttrekking in aanmerking genomen wordt.

Dat de onttrekking voor privégebruik in de inkomstenbelasting los staat van de correctie voor het privégebruik in de omzetbelasting (en daarom bij voorkeur met twee journaalposten wordt verwerkt) zien wij ook terug in andere situaties, zoals: - Een voor de omzetbelasting vrijgestelde ondernemer kan alle omzetbelasting in verband met de tot een ondernemingsvermogen behorende auto blijvend ten laste van het resultaat brengen. Deze ondernemer hoeft geen omzetbelasting inzake het privégebruik van deze auto af te dragen. - De ondernemer die zijn tot het ondernemingsvermogen behorende auto volledig zakelijk gebruikt (artikel 3.20 is niet van toepassing), maar die op grond van de afwijkende bepalingen voor de omzetbelasting wel omzetbelasting dient af te dragen inzake privégebruik auto zou deze omzetbelasting dan niet als kostenpost kunnen nemen.

Gerechtshof Den Haag van 16 december 1973, nr. 126/1974, ECLI:NL:GHSGR:1974:AX4090, BNB 1975/207). In deze uitspraak heeft het Hof beslist dat de omzetbelasting die een ondernemer verschuldigd is wegens privégebruik van zijn tot het ondernemingsvermogen behorende auto aftrekbaar is van de winst uit onderneming. Het Hof overwoog als volgt: "dat art. 42, lid 2, IB '64 (tekst 1971) inhoudt, dat bij het bepalen van winst uit onderneming de aan het houden van een personenauto verbonden kosten geacht worden tot een bedrag van tenminste 15% van de catalogusprijs - met inbegrip van omzetbelasting - van de auto niet te zijn gemaakt ten behoeve van de onderneming; dat de omstandigheid dat art. 15 van de Uitv.besch. OB '68 jo. art. 8 Overgangsbesch. OB '68 op de ondernemer de verplichting legt ter zake van het prive-gebruik van de auto - in 1971 - 7 1/2% btw af te dragen over het bedrag aan kosten dat bij de heffing van de inkomstenbelasting beschouwd wordt niet te zijn gemaakt ten behoeve van de onderneming - zijnde in casu 7 1/2% van f 1318,50 of f 98,89 - de in voornoemd art. 42, lid 2, neergelegde regel niet kan doorbreken;" Bij brief van 17 januari 1975, no. B75/176, heeft de Staatssecretaris aan de directeur medegedeeld dat hij heeft afgezien van het instellen van beroep in cassatie tegen deze uitspraak, onder toevoeging van het volgende: „Zowel voor de opvatting van het Hof als voor die van de inspecteur zijn argumenten aan te voeren. Mede uit praktische overwegingen kan ik mij er mede verenigen, dat de onderhavige uitspraak van het Hof met betrekking tot het prive-gebruik van een personenauto tot richtsnoer wordt genomen." Deze brief is tot op heden niet ingetrokken. Van gelijke strekking is Hoge Raad 10 juni 2005, nummer 40.679 (o.a. gepubliceerd in NTFR 2005/772) Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.8 Wet IB 2001, aantekening 26.50.1 De kosten van een auto die tot het ondernemingsvermogen behoort, zijn bedrijfskosten. Tot de kosten van een auto behoort naast de brandstof, verzekeringspremie, garageonderhoud enz. ook de afschrijving. Ook de premie voor een inzittende verzekering is in beginsel een bedrijfslast. Ook de niet-aftrekbare BTW is een bedrijfslast.

192130017 Afschrijving installatie zonnepark

Vraag:

Er is een zonnepark gebouwd dat feitelijk 20 jaar zal worden geëxploiteerd. Volgens de exploitant is de exploitatie alleen gedurende de eerste 15 jaar positief ten gevolge van de toegekende SDE+ subsidie die een looptijd van 15 jaar heeft.

De laatste 5 jaar is de exploitatie volgens de exploitant (ongeveer) kostendekkend, indien deze jaren geen afschrijving plaatsvindt. Vindt deze jaren nog afschrijving plaats o.b.v. een afschrijvingstermijn van 20 jaar, dan zijn de laatste 5 jaar verliesgevend.

Het opstalrecht is aangegaan voor een periode van met de mogelijkheid dat de grondeigenaar en de opstaller overeenkomen het opstalrecht 5 jaar te verlengen

Is de afschrijvingstermijn te stellen op 20 jaar (feitelijke exploitatie) of op 15 jaar (rentabiliteit)?

Antwoord:

De afschrijvingstermijn bedraagt 20 jaar nu dat in dit geval de duur is dat de zonnepanelen naar verwachting feitelijk zullen worden geëxploiteerd.

De afschrijving kan plaatsvinden op basis van het netto-rendement dat met de zonnepanelen zal worden behaald. Bij het bepalen van de omvang van de afschrijving moet ook acht worden geslagen op de restwaarde van de zonnepanelen.

Beschouwing

Feiten

Belanghebbende (exploitant) is een BV waarvan aandeelhouder zijn: A,

Belanghebbende is de opstaller, A is de grondeigenaar.

De door de exploitant toegepaste methode van afschrijving hangt samen met de verliesverrekening in de Wet VPB 1969 waarbij carry back één jaar mogelijk is. Bij lineaire afschrijving gedurende 20 jaar, zal het verlies dat ontstaat gedurende de laatste 5 jaar, slechts voor een deel verrekend kunnen worden.

Voor de afbraak van het zonnepark wordt een voorziening gevormd met een opbouwperiode van 20 jaar. Bij de opbouw van de voorziening is rekening gehouden met een eventuele restwaarde van de zonnepanelen.

SDE+ subsidie

De SDE+ subsidie vergoedt het verschil tussen de relatief lage kostprijs van grijze energie en de relatief hoge kostprijs van groene (zonne)energie over een periode van 15 jaar.

Bij het toekennen wordt uitgegaan van een basisbedrag; dit is de kostprijs om de zonne-energie te produceren. Het basisbedrag geldt voor de hele looptijd van de subsidie.

Daar gaat een correctiebedrag vanaf; dit is de marktprijs van de energie. Het correctiebedrag is variabel en wordt jaarlijks achteraf vastgesteld.

Daardoor is de SDE+ subsidie afhankelijk van de ontwikkeling van de energieprijs. Bij een hogere energieprijs ontvang je minder subsidiebijdrage, maar tegelijkertijd brengt de opgewekte energie meer geld op. Het omgekeerde geldt bij een lagere energieprijs; de subsidiebijdrage gaat omhoog terwijl de opgewekte energie minder opbrengt.

Afschrijving (algemeen)

De afschrijving op goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt (bedrijfsmiddelen), wordt jaarlijks gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend (art. 3.30 Wet IB 2001).

Afschrijving strekt tot goedmaking van het verlies geleden door waardevermindering ten gevolge van het gebruik van bedrijfsmiddelen in het bedrijf (HR 3 oktober 1928, B. nr. 4374).

Goed koopmansgebruik staat daarnaast toe om een bedrijfsmiddel te waarderen op lagere bedrijfswaarde, wanneer de bedrijfswaarde lager is dan kostprijs minus afschrijving.

Overigens is het wegvallen van de SDE+ subsidie na 15 jaar geen reden voor afwaardering naar lagere bedrijfswaarde, omdat dit een omstandigheid is die al bekend was ten tijde van het investeren in het zonnepark (art. 3.29c Wet IB 2001).

De systematiek van afschrijving is dat de aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel worden verminderd met de restwaarde. De uitkomst hiervan wordt vervolgens gedurende de periode dat het bedrijfsmiddel in de onderneming wordt gebruikt ten laste van de winst gebracht.

De meest gebruikte afschrijvingsmethode is die waarbij de afschrijving lineair plaatsvindt. Maar er zijn ook andere methoden mogelijk wanneer de nutsprestaties van het bedrijfsmiddel ongelijkmatig zijn verdeeld over de gebruiksperiode. In zo'n geval kan het bijvoorbeeld gerechtvaardigd zijn om degressief af te schrijven.

Onder nutsprestaties wordt verstaan: netto-rendement van een bedrijfsmiddel.

Het netto-rendement is: bruto-opbrengst -/- alle relevante kosten, excl. financieringskosten.

Onder relevante kosten wordt verstaan: alle kosten die door de voortbrenging van de nutseenheden worden veroorzaakt (oorzakelijk verband); HR 7-2-2001, BNB 2001/158.

Vergelijk verder:

HR 3-12-1975, BNB 1977/248

HR 31-8-1998, BNB 1998/39

Hof Arnhem 20-10-1981, BNB 1983/72

Hof Amsterdam 28-4-1989, BNB 1991/70

Hof Amsterdam 17-10-2000, V-N 2001/9.9

Afschrijving zonnepanelen

De bewijslast met betrekking tot de afschrijving rust op belanghebbende.

Bij bedrijfsmiddelen die omzet genereren zoals zonnepanelen, kan het criterium 'netto-rendement' worden toegepast ten einde de afschrijvingsmethodiek te bepalen.

In dit geval is weliswaar te verwachten dat de opbrengst in de zin van de met de zonnepanelen opgewekte energie in de loop der jaren niet of beperkt zal fluctueren, maar het is ook te verwachten dat de opbrengst in geld wel zal fluctueren; een aanzienlijke daling na het 15e jaar omdat dan de SDE+ subsidie vervalt.

Uit de jurisprudentie volgt dat bij bedrijfsmiddelen die omzet generen voor de bepaling van het netto-rendement de (bruto-)opbrengst in euro's als uitgangspunt dient (BNB 1977/248, BNB 1998/395 en BNB 2001/158). Door het wegvallen van de SDE+ subsidie na 15 jaar daalt het netto-rendement na 15 jaar. Met deze daling van het netto-rendement mag rekening worden gehouden bij de afschrijving.

Met deze daling in rendement kan als volgt rekening worden gehouden.

Uitgangspunt in deze casus is een afschrijvingstermijn van 20 jaar, omdat dit de verwachte gebruiksduur van de zonnepanelen is.

Voor de hand ligt om door middel van een prognose het totale netto-rendement gedurende de exploitatieperiode van 20 jaar te bepalen en te prognosticeren hoe dit rendement over de jaren is verdeeld. Bij deze prognose van het rendement gaat het om een schatting van de jaarlijkse opbrengst in euro's van de zonnepanelen en van de kosten die daarmee oorzakelijk verband houden. Daartoe behoren niet de financieringskosten. Ook de afschrijvingskosten blijven daarbij buiten beschouwing.

De afschrijvingskosten worden vervolgens toegerekend naar rato van het te verwachten netto-rendement. Wat er naar verwachting in de casus op neer zal komen dat de afschrijving de eerste 15 jaar hoog is (15 jaar ongeveer hetzelfde bedrag) en vervolgens 5 jaar laag (5 jaar ongeveer hetzelfde bedrag). Deze gegevens zijn gebaseerd op een grafiek die door belanghebbende is verstrekt. De data waarop deze grafiek is gebaseerd, zijn te beoordelen door de inspecteur. Het verdient in deze casus toelichting waarom een 20-jarig opstalrecht met bovendien een verlengingsmogelijkheid is afgesproken, wanneer de exploitatie van het zonnepark na het 15e jaar verliesgevend zou zijn.

Er zijn onvoldoende gegevens om te beoordelen hoe een afschrijving op basis van netto-rendement in de voorgelegde casus uitwerkt en dit is ook ter beoordeling van de inspecteur. Met het vorenstaande heeft de vraagsteller de nodige handvatten om dit te kunnen bepalen.

Uitgaande van de opmerking in de casus dat de laatste 5 jaar ongeveer kostendekkend zijn, zou het kunnen dat het netto-rendement de laatste 5 jaar nihil is, zodat de afschrijving feitelijk in 15 jaar plaatsvindt.

Onderdeel van de berekening van de afschrijving van de zonnepanelen is de restwaarde. In dit geval gaat het om de restwaarde na 20 jaar.

67 Awr	
67 Awr	
67 Awr	De omvang van de in aanmerking genomen restwaarde is niet vermeld. Zie in dit verband bijvoorbeeld ECLI:NL:RBNNE:2020:1934, waarin Rechtbank Noord-Nederland besliste m.b.t. een zonnepark voor de WOZ dat in redelijkheid kon worden uitgegaan van een levensduur van 25 jaar en een restwaarde van 5%

Mocht gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid om het opstalrecht met 5 jaar te verlengen, en het zonnepark 5 jaar langer te exploiteren, dan dient op dat moment de afschrijving te worden aangepast.

Vraag:

1. Leidt de toevoeging van een addendum aan een leaseovereenkomst waarbij een positief of negatief verkoopresultaat van een leaseobject na afloop van die overeenkomst ten bate of ten laste van de lessee komt, er toe dat die lessee als fiscaal eigenaar wordt aangemerkt?
2. Kan een tijdelijk gebruiksrecht als bedrijfsmiddel worden geactiveerd met passivering van de nog te betalen leasevergoedingen?

Antwoord:

1. In het geval dat na afloop van de leaseovereenkomst de lessee wordt gedebiteerd dan wel gecrediteerd voor de positieve of negatieve verkoopopbrengsten van het leaseobject, is sprake van een overgang van het restwaarde risico van de lessor naar de lessee. Dit is op zich zelf beschouwd onvoldoende om de lessee aan te wijzen als economisch eigenaar van het leaseobject. Als uit de overige bepalingen van de leaseovereenkomst volgt dat de lessor nog enig economisch belang bij het leaseobject heeft behouden, zal de lessor nog steeds als fiscaal eigenaar van het leaseobject moeten worden aangemerkt.
2. Indien een in de tijd beperkt gebruiksrecht tegen een periodieke vergoeding wordt verworven, is er geen grond om het gebruiksrecht te activeren met passivering van de nog te betalen leasevergoedingen.

Beschouwing:

Via de kennisgroep winstfaciliteiten en firmaproblematiek heeft ons een casus bereikt waarin goederen op basis van (operationele) lease ter beschikking gesteld worden door de lessor aan de lessee.

In de voorgelegde casus is lessor voornemens om in deze leaseovereenkomst een addendum op te nemen waarvan de tekst als volgt luidt:

67 Awr

Het addendum beoogt te bewerkstelligen dat de lessee moet worden aangemerkt als economische eigenaar van het goed. De lessor wenst op deze manier de lessee in aanmerking te laten komen voor toepassing van de MIA/ VAMIL.

In het navolgende zal het goed dat op basis van de leaseovereenkomst ter beschikking wordt gesteld aan de lessee, worden aangeduid als het leaseobject. Voorts wordt er van uitgegaan, dat de lessor de

juridische eigenaar van het leaseobject is. Daarnaast wordt ervan uitgegaan dat de boekwaarde na afloop van de leaseovereenkomst gelijk zal zijn aan de bij aanvang van de lease ingeschatte restwaarde. Tenslotte wordt verondersteld dat, behoudens het addendum, geen arrangementen zijn getroffen op grond waarvan wijzigingen in de verwachte waarde van het leaseobject aan het einde van de leaseduur (restwaarde), voor rekening en risico komen voor een ander dan de lessor. Dat betekent ondermeer dat wordt verondersteld dat er geen put-of call-opties zijn afgegeven voor de aan- of verkoop van het leaseobject aan het einde van het contract.

1. Fiscaal eigenaarschap lessee d.m.v. addendum bij operationele leaseovereenkomst

De eerste vraag die in deze casus voorligt is of dit addendum er toe leidt dat het economische belang bij het leaseobject in zodanige mate bij de lessee is komen te liggen, dat de lessee als economisch en fiscaal eigenaar van het leaseobject moet worden aangemerkt. De vervolgvraag of de lessee vervolgens al dan niet in aanmerking kan komen voor deze investeringsfaciliteiten, ligt op het terrein van de kennisgroep winstfaciliteiten en firmaproblematiek. Die vraag zal in deze beschouwing verder niet aan de orde komen.

1.1 Economisch eigendom

De hoofdregel is dat degene die de juridische eigendom bezit van een goed ook als economisch eigenaar hiervan wordt aangemerkt. Een ander dan de juridisch eigenaar kan onder omstandigheden als economisch eigenaar van een goed worden aangemerkt. In HR 24 december 1957 (BNB 1958/84) heeft de Hoge Raad het volgende bepaald over economisch eigenaarschap:

‘dat, wil iemand als "economisch eigenaar" van een zaak, waarvan de eigendom naar burgerlijk recht aan een ander toebehoort, kunnen worden aangemerkt, vereist is, dat economisch het belang bij die zaak geheel aan hem toekomt, hetgeen insluit, dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem wordt gedragen.’

In het zogenaamde tandarts-arrest (BNB 2016/158)¹ heeft de Hoge Raad dit arrest aangehaald in een casus waarin een goed op basis van lease door een lessor aan een lessee ter beschikking werd gesteld. Wil een lessee worden aangemerkt als economisch eigenaar van een geleased goed, dan moet ingevolge de genoemde arresten het economische belang bij het leaseobject geheel aan de lessee toekomen.

De Hoge Raad geeft aan dat het risico van waardeveranderingen van een goed en het risico van tenietgaan van een goed bestanddelen zijn van het economisch belang bij dat goed. De woordkeuze “hetgeen insluit” laat de ruimte voor nog andere facetten van economisch belang. In de literatuur is uitsluitend de beschikkingsmacht over de zaak aangetroffen als mogelijk extra bestanddeel van economisch eigendom². In zijn arrest van 12 oktober 1983 (BNB 1984/87)³ wijst de Hoge Raad beschikkingsmacht in de zin van bevoegdheid om de zaak te kunnen vervreemden, af als bestanddeel van economisch belang. Dat is logisch omdat anders ieder potentieel economisch eigenaar die niet tevens juridisch eigenaar is, bij voorbaat zou diskwalificeren en daarmee zou de leer van de Hoge Raad uit BNB 1958/84 zinledig zijn. Een economisch eigenaar moet wel de beschikkingsmacht

¹ ECLI:NL:HR:2016:702

² Zie W. Bruins Slot, Leasing in de vennootschapsbelasting, Zacheüs 2016, hoofdstuk 6 en de daarin aangehaalde literatuur.

³ ECLI:NL:HR:1998:409

hebben om de zaak vrijelijk binnen zijn eigen onderneming te kunnen gebruiken. Zie in dit verband ook het arrest van de Hoge Raad van 26 oktober 1994 (BNB 1995/46).

Voor de beantwoording van de gestelde vraag, moet worden getoetst of de lessee met betrekking tot het leaseobject de volgende bestanddelen van economisch eigendom toekomt:

- het risico van de waardeveranderingen;
- het risico van tenietgaan⁴ en
- de beschikkingsmacht binnen de eigen onderneming.

Het risico van waardeveranderingen

In het geval dat gedurende een vaste leaseperiode een vaste leasevergoeding is verschuldigd, is het risico van waardeveranderingen een gedeeld risico.

In de leasetermijn zit een vergoeding voor de verwachte waardedaling (afschrijving) van het leaseobject gedurende de duur van de lease. Als het leaseobject sterker in waarde daalt dan verwacht, heeft de lessor aan het einde van de leaseperiode te weinig compensatie genoten voor dit waardeverlies omdat bij de vaststelling van de leasetermijnen is uitgegaan van lagere afschrijvingslasten. De lessor draagt op deze wijze het negatieve restwaarde risico. Andersom, draagt de lessor ook het positieve restwaarde risico met oog op de mogelijkheid dat het leaseobject aan het einde van de contractduur minder in waarde is gedaald dan bij aanvang werd verwacht.

Als de leaseperiode de gehele verwachte economische levensduur van het leaseobject omvat, kan worden gesteld dat het restwaaderisico van de lessor materiële betekenis ontbeert. In zodanig geval kan niet worden gezegd dat de lessor restwaaderisico draagt. Zie BNB 1986/75⁵ waarin de Hoge Raad in het omgekeerde geval redeneerde, dat de lessee niet het gehele economische eigendom had verworven omdat na ommekomst van de leaseduur, nog 1/3 deel van de verwachte levensduur resteerde waarmee de lessor een belang bij het leaseobject had behouden.

Ook de lessee heeft gedurende de leaseperiode een zeker belang bij de waardeontwikkeling van het leaseobject. Als het leaseobject een onvermoede waardedaling ondergaat doordat een efficiënter exemplaar op de markt komt met het gevolg dat de lessee omzet verliest doordat concurrenten hun producten goedkoper kunnen aanbieden, wordt ook de lessee geraakt, want hij zal de verschuldigde leasetermijnen gedurende de resterende looptijd van het leasecontract onverminderd moeten voldoen. Ook nu kan de omgekeerde situatie zich voordoen, als het leaseobject beter presteert dan verwacht.

Bij het voorgaande moet worden bedacht, dat op grond van de contractuele voorwaarden afwijkingen mogelijk zijn. Een voorbeeld is BNB 1995/146⁶ waarin de lessor verplicht was om gedurende de looptijd van de lease aanvullende investeringen te doen in het leaseobject ten einde economische veroudering tegen te gaan. Te denken is aan updates voor software en aanpassing van het leaseobject in verband met veiligheids- of milieuvoorschriften. Denkbaar is voorts dat de lessor bedingt om gedurende de leaseperiode de leasetermijnen aan te passen aan het werkelijke

⁴ Voor de overdrachtsbelasting is in artikel 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer afstand genomen van het risico van tenietgaan als bestanddeel van economisch eigendom. Uit de Derde nota van wijzigingen bij het Belastingplan 2000 (Kamerstukken 26.820) blijkt dat dit zijn grond vindt in het bestrijden van misbruik ter zake van de heffing van overdrachtsbelasting. Er is derhalve voor de heffing van vennootschapsbelasting geen aanleiding om het risico van tenietgaan buiten beschouwing te laten, te meer nu de Hoge Raad dit risico in zijn arrest BNB 2016/158 expliciet heeft genoemd.

⁵ ECLI:NL:HR:1985:AC0360

⁶ ECLI:NL:HR:1995:AA3056

waardeverloop. Afhankelijk van de mate waarin dergelijke aanpassingen worden doorgevoerd, kan het restwaarderisico verschuiven van de lessor naar de lessee.

Risico tenietgaan

In het algemeen wordt onder het risico van teniet gaan tevens begrepen het risico op beschadiging van het goed.

In de praktijk plegen de risico's op teniet gaan en beschadiging bij derden te worden afgewenteld op een derde partij door middel van verzekering. Het hierboven genoemde tandartsarrest (BNB 2016/158) leert dat het voor de vraag of dit risico bij de lessor of lessee ligt, de omstandigheid dat het leaseobject extern is verzekerd, geen rol speelt. Op basis van het leasecontract moet worden nagegaan hoe de lessor en lessee het risico van teniet gaan en beschadiging onderling hebben verdeeld. Overigens was deze opvatting van de Hoge Raad eerder al terug te vinden in het hier boven genoemde arrest van BNB 1984/87.

In leaseovereenkomsten kunnen partijen vrijelijk afspraken maken hoe de risico's van teniet gaan en beschadiging van het leaseobject gedurende de looptijd van het leasecontract worden verdeeld.

Als de lessor gehouden is om gedurende de leaseperiode een goed functionerend leaseobject beschikbaar te stellen, draagt hij het risico van teniet gaan en beschadiging. Daaraan doet niet af de mogelijkheid dat de lessor dit risico extern verzekert, noch mogelijkheden voor de lessor om schade door toedoen van de lessee, op de lessee te verhalen. Ook de omstandigheid dat in de leasetermijn een vergoeding voor door de lessor te lopen schaderisico of door de lessor te betalen verzekeringspremies is begrepen, is in dit opzicht niet relevant.

Als contractueel is bepaald, dat de lessee gehouden is om het leaseobject na ommekomst van de leasetermijn in een nader omschreven staat terug te leveren aan de lessor, draagt de lessee het risico van teniet gaan of beschadiging.

In de praktijk komt het voor dat het risico van tenietgaan en beschadiging contractueel wordt gedeeld doordat nader wordt omschreven in welke gevallen de lessor dan wel de lessee, opdraait voor tenietgaan en beschadiging.

Beschikkingsmacht in de eigen onderneming

Normaal gesproken heeft de lessee gedurende de leaseperiode de vrijheid om het leaseobject naar eigen inzicht in te zetten voor zijn onderneming. Deze beschikkingsmacht keert weer terug naar de lessor na afloop van de leaseovereenkomst. In de praktijk komt het voor dat contractueel beperkingen aan het gebruik door de lessee overeen zijn gesteld. Voor zover dat beperkingen zijn die zien op eventueel privé gebruik, zijn deze voor de onderhavige vraagstelling niet van belang. Beperkingen aan het zakelijk gebruik van een goed, kunnen wel met zich meebrengen dat geconcludeerd moet worden dat de lessor economisch belang bij het leaseobject in de vorm van beschikkingsmacht heeft behouden.

1.2 leasebesluit RTB 2001/2423M

Het leasebesluit beoogt de praktijk handvatten aan te reiken om te kunnen vaststellen of de lessor het economisch eigendom bij het leaseobject heeft behouden. In de kern gaat het erom dat de lessor fiscaal als eigenaar van het leaseobject aangemerkt blijft worden als hij ten minste een nader bepaald minimum aan restwaarderisico draagt. De regeling heeft het karakter van een safe harbour

regeling. Als het restwaardebelang van de lessor beneden het aangegeven minimum is gedaald, is weliswaar de safe harbour die het leasebesluit biedt, niet van toepassing, maar dat sluit geenszins uit dat de lessor bij nadere beschouwing alsnog de economische eigenaar van het leaseobject is gebleven. Voorts mag niet automatisch worden aangenomen, dat als de lessor naar de criteria van het leasebesluit niet als economisch eigenaar heeft te gelden, de economische eigendom is verschoven naar de lessee. Waar buiten de criteria van het leasebesluit wordt getreden, moet op basis van de feiten en omstandigheden van het individuele geval worden uitgemaakt wie de economische eigenaar van het leaseobject is. En daarvoor is de jurisprudentie van de Hoge Raad in de hierboven genoemde arresten BNB 1958/84 en BNB 2016/158 leidend.

67 Awr

1.3 Toetsing leaseovereenkomst met addendum

Het addendum bewerkstelligt, dat het positieve en negatieve restwaarde belang bij de lessee komt te liggen. Of daarmee ook het gehele economisch belang bij het leaseobject aan de lessee toekomt, kan niet worden gezegd omdat daarvoor de overige contractuele afspraken die aan de lease ten grondslag liggen, moeten worden beoordeeld. Daarbij moet rekening worden gehouden met hetgeen hierboven onder 1.1 is opgemerkt. Zo staan afspraken waarbij de lessor gehouden is tot extra investeringen in het leaseobject om economische veroudering tegen te gaan, er aan in de weg om het economische belang geheel toe te rekenen aan de lessee.

1.4 Gevolgen van verschuiving van economisch eigendom

Als na de nadere toetsing als bedoeld in onderdeel 1.3 moet worden geconcludeerd, dat het gehele economische belang bij het leaseobject aan de lessee toekomt, dan is sprake van een verschuiving van de economische eigendom van de lessor naar de lessee. Alsdan wordt de lessee aangemerkt als fiscaal eigenaar van het leaseobject en beperkt de betrokkenheid van de lessor zich tot financier van het leaseobject, vergelijkbaar met de positie van een lessor bij een regulier financial leasecontract en de verkoper bij een huurkoopcontract.

Voor de gevolgen van het addendum kunnen twee situaties worden onderscheiden.

Als het addendum reeds bij het sluiten van de leaseovereenkomst onderdeel uitmaakt van het contract dan is op het moment dat het leaseobject ter beschikking wordt gesteld aan de lessee, sprake van de levering van een goed door de lessor aan de lessee. Nu de Hoge Raad in zijn arrest BNB 1992/181⁷ de kostprijs-excedentmethode in strijd met goed koopmansgebruik heeft geacht, zal de lessor in beginsel de gehele winst, behoudens een rentecomponent, uit het contract in het jaar waarin het goed beschikbaar wordt gesteld aan de lessee, in zijn fiscale resultaat moeten opnemen. De lessor neemt een vordering op de lessee op in zijn balans die de lessee door middel van leasebetalingen periodiek aflost.

Als het addendum wordt toegevoegd aan een reeds lopend leasecontract, dan is op het moment van inwerkingtreding van het addendum sprake van een overdracht van economische eigendom. Dit impliceert dat de lessor de meerwaarde van het leaseobject op dat moment realiseert. Op dat moment is geen sprake van een investering in een nieuw bedrijfsmiddel door de lessee.

⁷ ECLI:NL:HR:1991:BH8011

2. Aanschaffings- voortbrengingskosten bij verworven gebruiksrecht

De tweede vraag die in dit kader aan onze kennisgroep is voorgelegd is of sprake kan zijn van te activeren aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel als het gaat om de vergoedingen die de lessee aan de lessor betaalt voor een tijdelijk gebruiksrecht. Uit de onderstaande jurisprudentie volgt dat vergoedingen die voor de duur van het gebruik van een leaseobject worden voldaan niet kwalificeren als aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel. Dit heeft ook te gelden voor deze casus.

Als een lessee een leaseovereenkomst afsluit dan verworft hij een gebruiksrecht. Volgens vaste jurisprudentie is het uitgangspunt dat een gebruiksrecht kan worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel, zie hiertoe het arrest van de Hoge Raad BNB 1958/213 en meer recent BNB 2016/211⁸. Uit het navolgende blijkt evenwel dat betalingen die ter zake van een gebruiksrecht worden gedaan, in de regel niet tot te activeren aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel leiden.

In het kader van de fiscale investeringsfaciliteiten heeft de Hoge Raad zich meermaals uitgelaten over de duiding van leasecontracten. Uit de hierna opgenomen jurisprudentie volgt dat periodieke vergoedingen voor het gebruik van een actief als last in aanmerking moeten worden genomen in het jaar waarin ze verschuldigd worden. Er is geen sprake van aanschaffingskosten voor een gebruiksrecht die een activering ter zake van dat gebruiksrecht rechtvaardigen. In geval van vooruitbetaling moet de vergoeding door middel van een transitoire actiefpost in evenredigheid met de duur van het gebruik ten laste van het resultaat worden gebracht. In dit kader zou als uitzondering kunnen worden genoemd het arrest BNB 1995/46⁹, waarin de Hoge Raad oordeelde dat een éénmalige betaling voor een gebruiksrecht dat niet in de tijd is beperkt, als aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel moest worden aangemerkt.

In het arrest BNB 1961/303¹⁰, claimde de belastingplichtige investeringsfaciliteiten voor een recht van erfpacht. Hij activeerde het recht van erfpacht als bedrijfsmiddel waar tegenover hij een verplichting opnam op basis van de contante waarde van de periodiek te betalen canon. De belastingplichtige stelde: "dat van aanschaffingskosten sprake is en hieraan niet afdoet dat bij de bedrijfseconomische winstbepaling de canon als een jaarlijkse last wordt behandeld". De Hoge Raad besliste echter als volgt:

dat deze halfjaarlijkse betalingen naar goed koopmansgebruik niet anders in aanmerking kunnen worden genomen dan als kosten welke rechtstreeks ten laste van de resultaten van het jaar, waarin zij worden gemaakt, behoren te komen;

dat er geen plaats voor is die betalingen ten belope van haar contante waarde, berekend over den duur van het tijdelijk erfpachtsrecht, aan te merken als kosten van verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel, en te dien aanzien dan ook geen sprake is van een verplichting in den zin van artikel 8a, lid 1, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941;

In het arrest BNB 1961/302¹¹ oordeelde de Hoge Raad in gelijke zin met betrekking tot een licentie die werd verkregen voor een periode van 5 jaar tegen een betaling per kwartaal van 10% van de in dat kwartaal behaalde nettowinst.

⁸ ECLI:NL:HR:2016:1899

⁹ ECLI:NL:HR:1994:AA2939

¹⁰ ECLI:NL:HR:1961:AX8242

¹¹ ECLI:NL:HR:1961:AX8241

Ook in het arrest BNB 1990/263¹², oordeelde de Hoge Raad dat de jaarlijks te betalen vergoedingen voor het gebruik van een computerprogramma niet zijn aan te merken als aanschaffingskosten voor een bedrijfsmiddel zodat geen aanspraak op investeringsfaciliteiten kon worden toegekend. Gelijk in BNB 1961/303 had de belastingplichtige de contante waarde van de toekomstige gebruikersvergoedingen geactiveerd en de tegenwaarde als verplichting gepassiveerd, waarna hij jaarlijks de afschrijving op het actief ten laste van het resultaat bracht. Alvorens het cassatieberoep te verwerpen, constateert de Hoge Raad:

Het Hof heeft aan een en ander de gevolgtrekking verbonden dat de jaarlijkse vergoedingen dienen te worden beschouwd als kosten welke rechtstreeks ten laste behoren te komen van het jaar waarin zij worden gemaakt.

In het arrest BNB 1990/316¹³ oordeelde de Hoge Raad dat de in geding zijnde uitgaven “slechts strekten ter verwerving van het gebruiksrecht van het gebouw gedurende de huurperiode”, maar ook dat zodanige uitgaven bij de bepaling van de fiscale winst op één lijn worden gesteld met vooruitbetaalde huur, zodat zij in de fiscale balans niet als aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel, doch als een transitoire post moeten worden opgenomen¹⁴.

5.3 (...) ,waaruit volgt dat de (...) ten laste van belanghebbende gekomen uitgaven slechts strekten ter verwerving van het gebruiksrecht van het gebouw gedurende de huurperiode. Zodanige uitgaven moeten bij de bepaling van de fiscale winst op een lijn worden gesteld met vooruitbetaalde huur, zodat zij in de fiscale balans niet als aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel, doch als een transitoire post moeten worden opgenomen.

Anders dan het Hof heeft geoordeeld kan derhalve niet worden gesproken van een investering door de huurder waardoor het huurrecht een bijzondere waarde heeft verkregen die het stempelt tot een economisch goed als bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 23 januari 1957, BNB [1957/68](#).

In het arrest BNB 1995/146¹⁵ had de belastingplichtige een gebruiksrecht bedongen tegen een éénmalige betaling van een bedrag van NLG 513.000 en een jaarlijkse termijn van NLG 75.000. De belastingplichtige activeerde de eenmalige uitgave van NLG 513.000 en claimde daarvoor investeringsfaciliteiten. De Hoge Raad overwoog (r.o. 3.3):

Indien een ondernemer van een derde het recht verkrijgt tot het gebruik van door deze derde tegen betaling van een jaarlijkse vergoeding ter beschikking gestelde computerprogrammatuur, zijn de jaarlijks te betalen bedragen niet aan te merken als aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel, doch als betalingen die staan tegenover het jaarlijks aan de programmatuur ontleende nut, zodat te dien aanzien geen sprake is van verplichtingen in de zin van artikel 61a, lid 1, (tekst 1985) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Indien in zodanig geval de ondernemer bovendien ten tijde van de verkrijging van het recht aan degene die hem dat recht ter beschikking stelt, een vergoeding ineens is verschuldigd, dient ook het aldus te betalen bedrag te worden aangemerkt als een vergoeding voor het genot van de programmatuur, en is ook te dien zake geen sprake van het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing van een bedrijfsmiddel, als bedoeld in voormeld artikel 61a.

¹² ECLI:NL:HR:1990:ZC4327

¹³ ECLI:NL:HR:1990:ZC4281

¹⁴ Het arrest BNB 1958/213 wijkt hiervan in zoverre af, dat naast de periodieke erfpacht extra betalingen werden gedaan die niet afhankelijk waren van de duur van het gebruik. Deze betaling kwalificeerden als aanschaffingskosten van het erfpachtrecht. Voorafgaand aan dit oordeel, werd het recht van erfpacht als bedrijfsmiddel aangemerkt.

¹⁵ ECLI:NL:HR:1995:AA3056

Onder het vigerende fiscale recht zal de eenmalige uitgave (vooruitbetaling) conform BNB 1990/316 op grond van goed koopmansgebruik (matchingsbeginsel) geactiveerd moeten worden en door middel van afschrijving worden gespreid over de periode dat het gebruiksrecht naar verwachting nut oplevert voor de onderneming¹⁶. Deze geactiveerde uitgave is een transitoire post die tot het vlottende kapitaal van een onderneming wordt gerekend.

¹⁶ Zie HR 23 juni 1954, nr. 11.845, ECLI:NL:HR:1954:AY2911, BNB 1954/253

192130023 HIR voor vertrekpremie

Vraag:

1. Is het lidmaatschapsrecht van een bedrijfsmiddel?
2. Kan er een herinvesteringsreserve worden gevormd voor de vertrekpremie die wordt ontvangen bij opzegging van het lidmaatschapsrecht van ?

Antwoord:

1. Een lidmaatschapsrecht kan op basis van jurisprudentie worden gezien als een bedrijfsmiddel.
2. Voor de vertrekpremie die wordt ontvangen bij het opzeggen van het lidmaatschapsrecht kan een herinvesteringsreserve worden gevormd. Het opzeggen van het lidmaatschapsrecht kan namelijk worden gezien als het verlies van een bedrijfsmiddel wat op basis van art. 3.54 zesde lid van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) ook onder de herinvesteringsreserve kan vallen. Op basis van het besluit van de staatssecretaris valt ook een vrijwillig verlies onder dit artikel, mits er sprake is van een vergoeding voor geleden vermogensschade.

Beschouwing

1.1 Achtergrond vertrekpremie

Om lid te kunnen worden van moet er entreegeld worden betaald. Dit entreegeld is een bepaald bedrag

De entreegelden zijn voor de coöperatie eigen vermogen. Als gevolg van het lidmaatschapsrecht wordt er een leveringsovereenkomst tussen

Bij opzegging van het lidmaatschap wordt het entreegeld niet terugbetaald door
Deze is als het ware opgegaan in het eigen vermogen van Enkel voor specifieke gevallen en op verzoek wordt het entreegeld terugbetaald. geeft hierbij niet aan om welke gevallen het gaat.

1.2 Kwalificeert het lidmaatschapsrecht als een bedrijfsmiddel?

Voordat kan worden bepaald of er een herinvesteringsreserve kan worden gevormd, dient eerst te worden beoordeeld of er sprake is van een bedrijfsmiddel. Bedrijfsmiddelen zijn op basis van art. 3.30 van de Wet IB 2001 goederen die voor de uitoefening van de onderneming worden gebruikt. Of er civielrechtelijk sprake is van goederen, is bepaald in art. 3:1 van het Burgerlijk Wetboek. Art. 3:1 van het BW schrijft voor dat goederen alle zaken en vermogensrechten zijn. Vermogensrechten worden op basis van art. 3:6 van het BW omschreven als rechten die, hetzij afzonderlijk hetzij tezamen met een ander recht, overdraagbaar zijn, of er toe strekken de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen, ofwel verkregen zijn in ruil voor verstrekt of in het vooruitzicht gesteld stoffelijk voordeel. Uit de literatuur volgt dat lidmaatschapsrechten doorgaans kwalificeren als een vermogensrechten. Wel wordt er in de literatuur gewezen op de sterke verwevenheid tussen het lidmaatschapsrecht en de daaruit voortvloeiende andere overeenkomsten, zoals de leveringsovereenkomst. Omdat in onderhavig geval het entreegeld blijkens de statuten formeel wordt betaald voor het lidmaatschapsrecht en het niet is komen vast te staan of en in hoeverre er ook indirect voor de leveringsovereenkomst wordt betaald, is de kennisgroep van mening dat voor de beoordeling van de entreegelden in beginsel aangesloten moet worden bij de formele betaling. Dat betekent dat het entreegeld ziet op het verkrijgen van het lidmaatschapsrecht en daarom gaat de kennisgroep er bij de beantwoording van deze vraag van uit dat het lidmaatschapsrecht kan worden gezien als een vermogensrecht en zodoende als goederen genoemd in art. 3.30 van de Wet IB 2001.

Uit HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119 volgt dat bedrijfsmiddelen in het algemeen tot het bedrijfsvermogen behorende zaken (thans: 'goederen') zijn welke — in tegenstelling tot de zaken die voor de omzet zijn bestemd — behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Het lidmaatschapsrecht geeft het lid bepaalde verplichtingen en bepaalde rechten. Zo heeft het lid de verplichting

67 Awr

67 Awr

en heeft het lid het recht om een vrije ledencertificatenrekening te openen en stemrecht uit te oefenen. Het lidmaatschapsrecht is noodzakelijk voor de uitoefening van de onderneming van belastingplichtige en kan daarom volgens de kennisgroep worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel. Op basis van de jurisprudentie kan een lidmaatschapsrecht ook worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel. Onderstaand een tweetal uitspraken inzake het al dan niet aanmerken van een lidmaatschapsrecht en soortgelijke rechten als bedrijfsmiddel:

BNB 1976/174: HR, 24-12-1975, nr. 17 759

Arts richt met collega in 1971 een coöperatieve vereniging op, tot doel hebbende de bevordering van de stoffelijke belangen van haar leden-artsen (in 1972 trad een derde huisarts toe), o.m. door de oprichting en exploitatie van een medisch centrum, centrale administratie, gemeenschappelijk secretariaat en laboratorium. Hij betaalt f 75 000 entreegeld.

Het Hof heeft geoordeeld, dat hij tijdens de duur van zijn beroepsuitoefening van dat lidmaatschap profijt zal hebben en dat het profijt in 1971 niet is gedaald. Hiervan uitgaande heeft het Hof zonder schending van enige rechtsregel kunnen beslissen, dat sprake is van de aanschaffing van een bedrijfsmiddel waarvan de aanschaffingskosten noch geheel noch ten dele ten laste van 1971 kunnen worden gebracht.

Hof 's-Hertogenbosch 15 oktober 2001, V-N 2002/5.12

De leden van de zuivelcoöperatie zijn natuurlijke personen en rechtspersonen die het melkveehoudersbedrijf uitoefenen. Volgens de statuten van de coöperatie is er een onlosmakelijk belang tussen het recht melk te leveren en de verplichting tot het houden van deelbewijzen. De ledenbewijzen zijn rechtstreeks dienstbaar aan de door de leden gedreven ondernemingen. Met de verwerving van ledenbewijzen in 1998 heeft belanghebbende in bedrijfsmiddelen geïnvesteerd. De ledenbewijzen zijn soortgelijke rechten als bedoeld met 'effecten' in de Wet Toezicht Effectenverkeer. De ledenbewijzen belichamen bepaalde rechten, luiden op naam en zijn eenvoudig verhandelbaar. Voor de investeringsaftrek komen alleen rechtstreekse fysieke investeringen in aanmerking en niet de rechten van financiers daarvan.

1.3 Kan voor de ontvangen vertrekpremie een herinvesteringsreserve worden gevormd?

Voor de vraag of er een herinvesteringsreserve kan worden gevormd, dient te worden beoordeeld of er sprake is van een vervreemding en of er sprake is van een opbrengst als gevolg van die vervreemding. Naast een vervreemding als gevolg van een juridisch afdwingbare verplichting, wordt op grond van art. 3.54 zesde lid van de Wet IB 2001 verlies of schade gelijkgesteld met een vervreemding. In het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober, nr BLKB 2015/864M, Stcrt 2015, 38250 stelt de staatssecretaris vrijwillig verlies gelijk met 'gedwongen' verlies. In samenloop van een vrijwillige vervreemding ziet de staatssecretaris namelijk geen reden om geen HIR toe te staan als er sprake is van een vrijwillig verlies. Hierbij worden saneringsregelingen als voorbeeld genoemd. De volgende paragraaf is in het besluit opgenomen:

2.1. Vergoedingen wegens verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel

Een HIR kan worden gevormd bij vervreemding van een bedrijfsmiddel. Verlies of beschadiging is gelijkgesteld met vervreemding (artikel 3.54, zesde lid). De vergoeding wegens verlies of beschadiging wordt daarbij aangemerkt als opbrengst van het bedrijfsmiddel.

Bij 'verlies' kan in de eerste plaats worden gedacht aan het onvrijwillig teloorgaan van een bedrijfsmiddel, bijvoorbeeld door brand. Onder 'verlies' valt ook het vrijwillig teloorgaan van het bedrijfsmiddel. Waar de wetgever welbewust de HIR van toepassing acht bij vrijwillige vervreemding, valt mede gelet op doel en strekking van de regeling niet in te zien waarom bij een vrijwillig verlies de HIR niet van toepassing zou zijn. Een veel voorkomende situatie is dat op grond van een saneringsregeling bepaalde bedrijfsmiddelen worden gesloopt of bepaalde rechten worden prijsgegeven, waardoor in verband met de geleden vermogensschade een recht op vergoeding ontstaat.

Op basis van het besluit ziet de kennisgroep geen reden om geen herinvesteringsreserve toe te staan voor de ontvangen vertrekpremie bij het opzeggen van het lidmaatschapsrecht bij

67 Awr

In de voorgelegde casus is er namelijk sprake van een vrijwillig verlies, waarvoor een vergoeding wordt ontvangen. De vertrekpremie wordt omschreven als een financiële stimulans om het lidmaatschap op te zeggen. Deze financiële stimulans kan een stimulans zijn om het lidmaatschap op te zeggen omdat er financiële ruimte ontstaat

67 Awr

67 Awr

De vraag of er sprake is van een vergoeding voor vermogensschade kan volgens de kennisgroep bevestigend worden beantwoord. Volgens de kennisgroep kan hier namelijk sprake zijn van een vergoeding voor vermogensschade, aangezien

67 Awr

het betaalde entreegeld

67 Awr

niet terugbetaald. Hierin zit dus een vermogensverlies. Dit vermogensverlies wordt voor een gedeelte gecompenseerd door de vertrekpremie

67 Awr

67 Awr

in het voorafgaande jaar. Verder ontvangen leden naast

67 Awr

67 Awr

67 Awr

De

vertrekpremie kan om deze redenen worden gezien als een vergoeding voor geleden vermogensschade en voor deze vertrekpremie kan een herinvesteringsreserve worden gevormd.

192130026 Entreegelden

Vraag:

1. Hoe moeten entreegelden worden gekwalificeerd?
2. Wat zijn de fiscale gevolgen ten aanzien van de afschrijving op entreegelden?

Antwoord:

1. De entreegelden die leiden tot het lidmaatschapsrecht bij kunnen worden gekwalificeerd als bedrijfsmiddel;
2. Voor de lidmaatschapsrechten geldt dat zij niet slijten en dat daarom niet kan worden afgeschreven op de entreegelden.

Beschouwing

1.1 Achtergrond entreegelden

Om lid te kunnen worden van moet er entreegeld worden betaald. Dit entreegeld is een bepaald bedrag

De entreegelden zijn voor de coöperatie eigen vermogen. Als gevolg van het lidmaatschapsrecht wordt er een leveringsovereenkomst tussen

67 Awr

Bij opzegging van het lidmaatschap wordt het entreegeld niet terugbetaald door

Deze is als het ware opgegaan in het eigen vermogen van Enkel voor specifieke gevallen en op verzoek wordt het entreegeld terugbetaald. geeft hierbij niet aan om welke gevallen het gaat.

Dit om meer evenwicht te bewerkstelligen tussen de kapitaalinbreng van nieuwe leden en het reeds aanwezige kapitaal opgebouwd door bestaande leden. Ook dienen nieuwe leden te voldoen aan aanvullende duurzaamheidseisen, zoals verplichte

1.2 Kwalificeert het lidmaatschapsrecht als een bedrijfsmiddel?

Voordat kan worden bepaald of er al dan niet kan worden afgeschreven op de entreegelden, dient eerst te worden beoordeeld of er sprake is van een bedrijfsmiddel. Bedrijfsmiddelen zijn op basis van art. 3:30 van de Wet IB 2001 goederen die voor de uitoefening van de onderneming worden gebruikt. Of er civielrechtelijk sprake is van goederen, is bepaald in art. 3:1 van het Burgerlijk Wetboek. Art. 3:1 BW schrijft voor dat goederen alle zaken en vermogensrechten zijn. Vermogensrechten worden op basis van art. 3:6 van het BW omschreven als rechten die, hetzij afzonderlijk hetzij tezamen met een ander recht, overdraagbaar zijn, of er toe strekken de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen, ofwel verkregen zijn in ruil voor verstrekt of in het vooruitzicht gesteld stoffelijk voordeel. Uit de literatuur volgt dat lidmaatschapsrechten doorgaans kwalificeren als een vermogensrechten. Wel wordt er in de literatuur gewezen op de sterke verwevenheid tussen het lidmaatschapsrecht en de daaruit voortvloeiende andere overeenkomsten, zoals de leveringsovereenkomst. Omdat in onderhavig geval het entreegeld blijkens de statuten formeel wordt betaald voor het lidmaatschapsrecht en het niet is komen vast te staan of en in hoeverre er ook indirect voor de leveringsovereenkomst wordt betaald, is de kennisgroep van mening dat voor de beoordeling van de entreegelden in beginsel aangesloten moet worden bij de formele betaling. Dat betekent dat het entreegeld ziet op het verkrijgen van het lidmaatschapsrecht en daarom gaat de kennisgroep er bij de beantwoording van deze vraag van uit dat het lidmaatschapsrecht kan worden gezien als een vermogensrecht en zodoende als goederen genoemd in art. 3:30 van de Wet IB 2001.

Uit HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119 volgt dat bedrijfsmiddelen in het algemeen tot het bedrijfsvermogen behorende zaken (thans: 'goederen') zijn welke — in tegenstelling tot de zaken die voor de omzet zijn bestemd — behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Het lidmaatschapsrecht geeft het lid bepaalde verplichtingen en bepaalde rechten.

	67 Awr
67 Awr	

67 Awr	Het lidmaatschapsrecht is noodzakelijk voor de uitoefening van de onderneming van belastingplichtige en kan daarom volgens de kennisgroep worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel. Op basis van de jurisprudentie kan een lidmaatschapsrecht ook worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel. Onderstaand een tweetal uitspraken inzake het al dan niet aanmerken van een lidmaatschapsrecht en soortgelijke rechten als bedrijfsmiddel:
--------	--

BNB 1976/174: HR, 24-12-1975, nr. 17 759

Arts richt met collega in 1971 een cooperatieve vereniging op, tot doel hebbende de bevordering van de stoffelijke belangen van haar leden-artsen (in 1972 trad een derde huisarts toe), o.m. door de oprichting en exploitatie van een medisch centrum, centrale administratie, gemeenschappelijk secretariaat en laboratorium. Hij betaalt f 75 000 entreegeld.

Het Hof heeft geoordeeld, dat hij tijdens de duur van zijn beroepsuitoefening van dat lidmaatschap profijt zal hebben en dat het profijt in 1971 niet is gedaald. Hiervan uitgaande heeft het Hof zonder schending van enige rechtsregel kunnen beslissen, dat sprake is van de aanschaffing van een bedrijfsmiddel waarvan de aanschaffingskosten noch geheel noch ten dele ten laste van 1971 kunnen worden gebracht.

Hof 's-Hertogenbosch 15 oktober 2001, V-N 2002/5.12

De leden van de zuivelcoöperatie zijn natuurlijke personen en rechtspersonen die het melkveehoudersbedrijf uitoefenen. Volgens de statuten van de coöperatie is er een onlosmakelijk belang tussen het recht melk te leveren en de verplichting tot het houden van deelbewijzen. De ledenbewijzen zijn rechtstreeks dienstbaar aan de door de leden gedreven ondernemingen. Met de verwerving van ledenbewijzen in 1998 heeft belanghebbende in bedrijfsmiddelen geïnvesteerd. De ledenbewijzen zijn soortgelijke rechten als bedoeld met 'effecten' in de Wet Toezicht Effectenverkeer. De ledenbewijzen belichamen bepaalde rechten, luiden op naam en zijn eenvoudig verhandelbaar. Voor de investeringsaftrek komen alleen rechtstreekse fysieke investeringen in aanmerking en niet de rechten van financiers daarvan.

1.3 Kan op het lidmaatschapsrecht worden afgeschreven?

De vraag of er op een lidmaatschapsrecht kan worden afgeschreven dient ontkennend te worden beantwoord. Op de eerste plaats omdat geen sprake is van goodwill en op de tweede plaats omdat sprake is van een niet-slijtend bedrijfsmiddel.

Is er sprake van goodwill?

De stelling dat sprake zou zijn van goodwill, is onjuist. Het feit dat het entreegeld is verhoogd om onder andere meer gelijkheid te krijgen met de bestaande leden, betekent niet dat het entreegeld als goodwill moet worden gezien. Goodwill brengt de winstcapaciteit van een bedrijf tot uitdrukking, voor zover deze een normaal rendement van het daarin werkzame vermogen en een normale beloning voor de arbeid van de ondernemer, met inachtneming van de daaraan verbonden risico's, te boven gaat. Lidmaatschapsrechten zijn niet hetzelfde als goodwill. Zij zijn onder andere het toegangsbewijs tot een leveringsovereenkomst met 67 Awr tot gevolg en geven de mogelijkheid om een ledenrekening af te sluiten. Het lidmaatschapsrecht biedt daarmee zowel rechten als verplichtingen, en is daarmee niet aan te merken als goodwill.

Is er sprake van een slijtend bedrijfsmiddel?

Daarnaast bestaat er de in de jurisprudentie geldende voorwaarde voor het mogen afschrijven op een bedrijfsmiddel dat er sprake moet zijn economische of technische slijtage. Dat is bij een lidmaatschapsrecht niet het geval, aangezien een lidmaatschapsrecht een niet-slijtend bedrijfsmiddel is. Een niet-slijtend bedrijfsmiddel is een bedrijfsmiddel dat niet door gebruik of enkel door tijdsverloop in waarde daalt. Belastingplichtige dient aannemelijk te maken dat de gebruikswaarde van het bedrijfsmiddel voor het bedrijf duurzaam in waarde daalt. Volgens de

kennisgroep is hier bij een entreegeld geen sprake van. Slechts bij opzegging verliest het bedrijfsmiddel zijn waarde en zal de bedrijfswaarde tot nihil kunnen worden afgewaardeerd. Onderstaande jurisprudentie onderbouwt dit standpunt.

Entreegeld Zaaizaad- en Pootgoedvereniging

Het entreegeld om lid te worden van de Zaaizaad- en Pootgoedvereniging vormde voor belanghebbende een kapitaalsuitgave, strekkende tot verbetering van zijn bedrijfsuitrusting, welke ingevolge goed koopmansgebruik moet worden geactiveerd. Aangezien het door belanghebbende door het lidmaatschap verkregen voordeel gedurende het lidmaatschap bleef bestaan en geen waardevermindering daarvan was te verwachten, kon op het aldus verkregen activum niet worden afgeschreven. De blote mogelijkheid dat het geld niet zou worden terugontvangen is geen reden om afschrijving toe te laten.

HR 12 oktober 1955, nr. 12 418, BNB 1955/357.

Winstrecht

Belanghebbende X BV kocht in 1998 van VOF A een kwart van het recht op een aandeel in de overwinst van A. De exploitatie van dat winstrecht is belanghebbendes enige activiteit. Met ingang van 2000 gaat deze activiteit op in een fiscale eenheid met haar moederverenootschap, waarin houdster- en financieringsactiviteiten worden verricht. X BV wil op het winstrecht afschrijven.

De Hoge Raad oordeelt in navolging van Hof Amsterdam en A-G Overgaauw dat X BV niet op het winstrecht mag afschrijven. De gebruikswaarde van het winstrecht ondergaat namelijk geen waardevermindering door technische of economische slijtage. Ook laat goed koopmansgebruik niet toe dat X BV bij de waardering van het winstrecht, dat recht geeft op een aandeel in de overwinst van een VOF, rekening houdt met een liquidatie van die vennootschap. X BV heeft immers niet aannemelijk kunnen maken dat deze binnen afzienbare tijd wordt geliquideerd of dat daarop een behoorlijke kans bestaat. Met toekomstige onzekere gebeurtenissen mag in het algemeen slechts rekening worden gehouden indien een behoorlijke kans bestaat dat die gebeurtenissen zich zullen voordoen.

HR 17 december 2004, nr. 40 234, BNB 2005/95 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Cornelisse; V-N 2005/2/11; FED 2005/40 (m.aant. Fortuin).

Aandelen van coöperatieve vereniging in handen van melkslijter

De blote mogelijkheid van toekomstige daling der winstuitkeringen of van een toekomstige ontbinding der coöperatieve vereniging als gevolg van eventueel door de overheid te treffen maatregelen of door andere omstandigheden is op zichzelf geen voldoende grondslag voor de toepassing van afschrijving op de voor de bedrijfsuitoefening gebezigde aandelen, daar het toelaten van afschrijving met het oog op zodanige mogelijkheden zou neerkomen op de aanvaarding van een reserve tot dekking van risico buiten het beperkte kader, waarbinnen art. 9 tot en met 11 Besluit IB 1941 dit toestaan.

HR 21 juni 1961, nr. 14 586, BNB 1961/260.

Tonnagevergunning

Aanvankelijk vond geen afschrijving op een tonnagevergunning plaats omdat er geen waardedaling door aanwending in de onderneming optrad. Door latere omstandigheden werd de vergunning waardeloos en mocht worden afgeboekt op de bedrijfswaarde van nihil.

HR 18 maart 1992, nr. 27 461, BNB 1992/184.

192130029 converteerbare obligatielening en winstbepaling

Vraag:

Winstbepaling bij de houder van een converteerbare obligatielening met louter een conversierecht voor de houder.

Aan de hand van een gestileerde casus zijn vragen gesteld over de winstbepaling bij een houder van een converteerbare obligatielening. In deze casus geldt een aantal feitelijke uitgangspunten, waaronder het feit dat alleen de houder een conversierecht heeft. Van een conversieplicht is geen sprake, noch bij de houder noch anderszins bij de emittent. Een converteerbare obligatielening raakt veelal ook de deelnemingsvrijstelling. Bij de beantwoording van de vragen is daarom de kennisgroep deelnemingsvrijstelling geraadpleegd.

1. Is de verkrijging van het conversierecht een voordeel uit onderneming en zo ja op welke wijze wordt dit bij de winstbepaling tot uitdrukking gebracht en meer specifiek: (a) bij het aangaan van de converteerbare obligatielening; (b) gedurende de looptijd; of (c) bij uitoefening?
2. Vormt een tussentijdse verkoop in cash (einde jaar 2 in de casus) een realisatiemoment waarbij de resterende waarde van het conversierecht in de heffing wordt betrokken? Met resterende waarde wordt bedoeld de vergoeding (waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan), voor zover deze niet eerder in de heffing is betrokken.
3. Een converteerbare obligatielening is niet splitsbaar maar kent wel een verdeling in winstneming binnen en buiten de deelnemingsvrijstelling voor zover dit ziet op het conversierecht. Kan een zelfde verdeling op het obligatieleningendeel worden toegepast, zodat de waardedaling van de marktrente tot uiting komt in de winst (en niet onder de deelnemingsvrijstelling valt)?
4. Moet een deel van de kosten van de lening, dat dient om de convertible aan te kopen, naar rato aan het conversierecht worden toegerekend met als gevolg dat deze kosten onder de deelnemingsvrijstelling vallen?
5. Mogen de (financierings-)kosten ineens worden genomen, terwijl de opbrengsten over de gehele looptijd worden uitgespreid?

Antwoord:

1. Ja, de verkrijging van het conversierecht i.c. is voor de houder een voordeel uit onderneming.

De waarde van het conversierecht op het moment van verkrijgen komt overeen met de contante waarde van het verschil tussen de marktrente en de couponrente. Deze waarde van het conversierecht is bij de crediteur belast: het is een beloning voor het te leen verstekken van gelden (zie BNB 2008/6).

Overeenkomstig goed koopmansgebruik wordt dit voordeel uit onderneming - zijnde de waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan - gedurende de looptijd van de converteerbare obligatielening tot uitdrukking gebracht.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de waardeontwikkeling van het conversierecht zich normaliter afspeelt in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling. Dit onder de voorwaarde dat het uitoefenen van het recht zou leiden tot (het uitbreiden van een belang in) een deelneming.

2. Gelet op de prijs die de verkoper ontvangt en de aannames van de gestileerde casus wordt een deel van de zogenoemde resterende waarde in de heffing betrokken bij de verkoper, namelijk dat deel dat daadwerkelijk door de verkoper wordt gerealiseerd.

3. De voorgenoemde verdeling is niet aan de orde omdat de waardedaling van de marktrente en daarmee corresponderende waardestijging van het obligatielendingsdeel tot de belaste winst wordt gerekend. Een waardenmutatie van de lening door een gewijzigde marktrente valt niet onder de deelnemingsvrijstelling.

4. De derde die de converteerbare lening koopt en daarvoor een lening aantrekt moet financieringskosten als afsluitprovisies en arrangement fees over de looptijd van deze lening spreiden. Zie hierover de helpdeskvraag 192130032 zoals opgenomen op intranet. Deze kosten kunnen niet onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Deze uitgaven zijn naar hun aard financieringskosten en kunnen niet worden opgevat als (bijvoorbeeld) aankoopkosten in de zin van artikel 13, lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

5. Zie antwoord op vraag 4.

Let op!

Een converteerbare obligatie lening komt voor in allerlei varianten en is lastige materie. De feiten en omstandigheden kunnen dus anders zijn dan in de gestileerde casus hieronder. Bij de beantwoording is ook uitgegaan van een aantal feitelijke uitgangspunten. Bij vragen schroom niet om contact op te nemen met de kennisgroep winstbepaling.

In de beantwoording richting de vragensteller is ingegaan op twee boekingswijzen (a pari / disagio) en is een onderdeel gewijd aan IFRS. Hieronder is dit niet opgenomen. De volledige beantwoording is opvraagbaar bij de kennisgroep.

Casus: gestileerd voorbeeld

Belastingplichtige, een besloten vennootschap, heeft € 1.000 uitgeleend aan haar kleindochter in de vorm van een converteerbare obligatielening: een lening met het recht gedurende een bepaalde periode en tegen vooraf vastgestelde voorwaarden de vordering om te wisselen tegen aandelen van de vennootschap die de lening uitgeeft.

Het conversierecht is in wezen een optie op uit te geven aandelen. Het conversierecht is — anders dan de warrant bij een warrantobligatielening — niet afzonderlijk verhandelbaar. De houder van de obligatie bepaalt doorgaans of hij van het conversierecht gebruikmaakt.

I.c. heeft de belastingplichtige gedurende de gehele looptijd het recht om de vordering om te wisselen. Van een conversieplicht is geen sprake noch van een conversierecht of anderszins een conversieplicht bij de emittent. De looptijd is 7 jaar en de uitoefenperiode eveneens. De marktrente is 2% en de couponrente 1%.

Dit renteverskil is terug te vinden in de waarde van het conversierecht. De waarde van het conversierecht op het moment van verkrijgen is de contante waarde van een fictieve kasstroom behorend bij het renteverskil (marktrente minus couponrente). M.a.w. de waarde van het conversierecht bij uitgifte is zodoende gelijk aan de contante waarde van het verschil tussen de marktrente van een lening zonder conversierecht minus de couponrente van de convertible over de gehele looptijd.

De contante waarde van de lening € 1.000 bij de couponrente van 1% is € 930. De jaarlijkse oprenting is € 10 en de waarde van het conversierecht bij aanvang is € 70 (gemakshalve houden we in dit vereenvoudigde voorbeeld nominale bedragen aan en niet de contante warden).

67 Awr

67 Awr

Samengevat:

lening nominal: 1.000

marktrente: 2%

couponrente: 1%, d.i. 10 per jaar

looptijd: 7 jaar

contante waarde lening: 930 (lening uitgaande van couponrente van 1%)

jaarlijkse oprenting: 10

waarde conversierecht bij aanvang: 70

In de onderhavige casus is feitelijk uitgangspunt dat het conversierecht onderdeel is van de vergoeding die belastingplichtige geniet voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom.

De belastingplichtige heeft de ontvangen rechten, het conversierecht. De eerste vraag is of bij het aangaan van de converteerbare obligatie de waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan ineens – dus al bij aanvang - tot de winst uit onderneming moet worden gerekend, dan wel moet of mag deze waarde gespreid over de looptijd van de lening ten gunste van het resultaat worden gebracht.

De tweede vraag is of een tussentijdse verkoop in cash (einde jaar 2 in de gestileerde casus) een realisatiemoment vormt waarbij de resterende waarde van het conversierecht in de heffing wordt betrokken. Met resterende waarde wordt bedoeld de vergoeding (waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan), voor zover deze niet eerder in de heffing is betrokken.

Uitgangspunt is feitelijk dat de converteerbare obligatielening in casu zodanig is vormgegeven dat partijen hebben beoogd dat het conversierecht een tegenprestatie is voor het ter beschikking stellen van vreemd vermogen (noot 1). Uitgangspunt is dus dat de emittent een bedrag van € 1.000 ter beschikking krijgt dat hij aan einde van de looptijd moet aflossen en daarvoor jaarlijks een couponrente betaalt die – op moment van uitgifte - lager is dan de marktrente op obligaties (noot 2) en, ter compensatie voor de te derven rente, het conversierecht toekent (noot 3).

en de vordering, fiscaal en commercieel (IAS 39.11) afzonderlijk gewaardeerd en als volgt geboekt:

Obligatielening € 930

Conversierecht € 70

Aan Bank € 1.000

Bij deze initiële boeking wordt het conversierecht in de balans geboekt als een verkrijging en een eigen kostprijs (vergelijkbaar met aanschaffing vermogensbestanddeel). De jaarlijkse oprenting van € 930 naar € 1.000 wordt vervolgens als rente tot uitdrukking gebracht. Bij aanhouden van de lening tot aflossing komt zo de verantwoorde rentevergoeding per saldo uit op € 70 plus € 70 (couponrente) is € 140.

Deze verwerkingwijze is overeenkomstig IFRS. Tot de winst van een jaar behoort dan de feitelijk in dat jaar ontvangen rente alsmede de oprenting van het leningdeel in dat jaar. Het conversierecht wordt volgens IFRS gewaardeerd op actuele waarde.

Eind jaar twee wordt de converteerbare obligatielening verkocht aan een derde voor € 1.000. Hierbij worden twee situaties onderscheiden: situatie A waarbij de marktrente gelijk is gebleven en situatie B waarin de marktrente is gedaald. In jaar 3 vindt aflossing plaats.

Beschouwing

De eerste vraag is of bij het aangaan van de converteerbare obligatie de waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan ineens – dus al bij aanvang - tot de winst uit onderneming moet worden gerekend, dan wel moet of mag deze waarde gespreid over de looptijd van de lening ten gunste van het resultaat worden gebracht.

De tweede vraag is of een tussentijdse verkoop in cash (einde jaar 2 in de gestileerde casus) een realisatiemoment vormt waarbij de resterende waarde van het conversierecht in de heffing wordt betrokken. Met resterende waarde wordt bedoeld de vergoeding (waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan), voor zover deze niet eerder in de heffing is betrokken.

Uitgangspunt is feitelijk dat de converteerbare obligatielening in casu zodanig is vormgegeven dat partijen hebben beoogd dat het conversierecht een tegenprestatie is voor het ter beschikking stellen van vreemd vermogen (noot 1). Uitgangspunt is dus dat de emittent een bedrag van € 1.000 ter beschikking krijgt dat hij aan einde van de looptijd moet aflossen en daarvoor jaarlijks een couponrente betaalt die – op moment van uitgifte - lager is dan de marktrente op obligaties (noot 2) en, ter compensatie voor de te derven rente, het conversierecht toekent (noot 3).

In onderdeel 3.1 wordt eerst ingegaan op de fiscale behandeling van het conversierecht volgens de Hoge Raad. In onderdeel 3.2 volgt de beschouwing over vraag 1 (tijdstip van heffing tegenwaarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan). In onderdeel 3.3 volgt de beschouwing over vraag 2 en 3.

3.1. Conversierecht bij toekenning en waardeontwikkeling nadien, BNB 2008/6

Conversierecht behoort tot de winst uit onderneming

In het algemeen behoort een conversierecht voor een ondernemer (houder of emittent) tot de winst uit onderneming. Voor de emittent (schuldenaar) van de converteerbare obligatielening heeft de Hoge Raad overwogen dat ingeval van uitgifte van een converteerbare obligatielening de waarde van het conversierecht ten tijde van de toekenning in beginsel (...) tot de ondernemingskosten worden gerekend. Van deze geformuleerde regel wijkt de Hoge Raad vervolgens af: Echter, zoals blijkt uit de arresten (...) BNB 1996/ 299 en 300, brengt onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een redelijke wetstoepassing met zich dat te dier zake geen bedrag ten laste van de winst kan worden gebracht.(noot 4)

Een dergelijke afwijking staat de Hoge Raad niet voor bij de fiscale behandeling bij de houder van het conversierecht (schuldeiser): Dit [de overwegingen in de arresten BNB 1996/299 en 300 en BNB 2005/260] brengt echter niet mee dat voor degene die converteerbare obligaties houdt in het kader van zijn onderneming – en in weerwil van hetgeen voortvloeit uit het fiscale winstbegrip – belastingheffing achterwege dient te blijven ter zake van de waarde van dat conversierecht bij verkrijging ervan (BNB 2008/6).

In een overweging ten overvloede geeft de Hoge Raad in BNB 2008/6 ook een oordeel over de waardeontwikkeling van het conversierecht ná verkrijging ervan. Deze waardeontwikkeling nadien valt onder de deelnemingsvrijstelling als bij uitoefening van het conversierecht de verkregen aandelen onder de deelnemingsvrijstelling (zouden) vallen.

3.2. Tijdstip van heffing tegenwaarde conversierecht ten tijde van verkrijging ervan

In BNB 2008/6 wordt door de Hoge Raad niet expliciet ingegaan op de wijze waarop de winst aan de jaren moet worden toegerekend. Tussen partijen stond – naar het oordeel van het Hof terecht – niet der discussie dat de waarde van het conversierecht uiterlijk in het jaar van conversie van de lening, 1998, tot de winst van belanghebbende moet worden gerekend. De Hoge Raad gaat hier in mee en beslist dat de waarde van het conversierecht belast is in 1998, het jaar van conversie. (noot 5)

De vraag is dan wanneer de waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan ten gunste van het resultaat van de houder moet of mag worden gebracht? Bij aanvang; gespreid over de looptijd van de lening; of uiterlijk bij aflossing; of uiterlijk bij eerdere conversie.

In het algemeen moet worden aangenomen dat de opbrengst van een in het kader van een onderneming verrichte levering of een dienst naar goed koopmansgebruik tot uitdrukking dient te worden gebracht uiterlijk op het moment waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht (HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181 en vergelijk ook HR 13 oktober 2006, nr. 42 602, BNB 2007/10). Ook voor de tegenprestatie voor een doorlopende prestatie wat een geldverstrekking in de vorm van een lening ook is, geldt dit. Zo is in BNB 1992/181 geoordeeld:

Met betrekking tot de vergoeding voor het verlenen van krediet brengt dit mee dat deze vergoeding, voor zover zij is bedongen in samenhang met het verloop van de tijd gedurende welke het krediet wordt verstrekt, naar gelang van dit tijdsverloop wordt genoten.

De naar tijdsgelang berekende rentebate mag niet worden veronachtzaamd bij de jaarwinstberekening.

Vergelijk in dit verband ook Hoge Raad 28 februari 1968, nr. 15.847, BNB 1968/93 en Hoge Raad 3 mei 1995, nr. 28 582, BNB 1995/224 (deep discount bonds).

In BNB 1968/93 ging het om rentespaarbrieven. Een rentespaarbrief is een obligatie waarbij de rente niet jaarlijks, maar in een keer bij de aflossing wordt uitgekeerd. De Hoge Raad oordeelt in dit arrest dat de steeds hoger wordende nominale waarde van de rentespaarbrief jaarlijks tot de winst moet worden gerekend.

In BNB 1995/224 oordeelde de Hoge Raad over zogenoemde deep discount bonds, obligaties die ver beneden pari zijn verworven als gevolg van het feit dat de couponrente (veel) lager ligt dan de actuele marktrente. De uitgiftekoers van de lening ligt bij een deep discount bond onder de nominale waarde. De aangroei van de lening naar nominaal (disagio) (zijnde hetgeen bij aflossing meer wordt terugontvangen dan bij de uitgifte is gestort) maakt naar de bedoeling van partijen, naast de couponrente, deel uit van de vergoeding voor het ter beschikking stellen van de geldlening. De Hoge Raad oordeelde dat de rente aan een bepaald tijdvak kon worden toegerekend waardoor het moest worden gerekend tot de 'renten van schuldvorderingen' zoals in artikel 27, lid 1, tweede volzin, Wet IB 1964.

Hoewel artikel 27, lid 1, tweede volzin, Wet IB 1964 inmiddels achterhaald is als gevolg van invoering van box 3, is het interessant te zien dat de Hoge Raad de waardeangroei van de lening toerekende aan de verschillende jaren. Dit omdat de vergoeding voor het ter beschikking stellen van de geldlening, naast een lage couponrente, werd genoten in de vorm van aangroei van de waarde van die lening tot het nominale bedrag.

Het conversierecht is, naast de couponrente, de tegenprestatie voor het ter beschikking stellen van de laagrentende obligatielening. Het conversierecht is als het ware een compensatie voor de door

de obligatiehouder te derven rente, rente in natura. Bij de verstrekking van de converteerbare obligatielening staat de waarde van het conversierecht vast. Het conversierecht komt overeen met de gekapitaliseerde waarde van de rentederving. In de literatuur wordt betoogd dat het voor de hand ligt het conversierecht gespreid over de periode tot conversie tot de winst te rekenen. (noot 6) De meerderheid lijkt voor een verplichte winstneming gedurende de looptijd.

In dit opzicht worden visies in de literatuur gedeeld.

Bruins Slot en Verschuur merken op dat sommige fiscalisten denken dat de Hoge Raad door gebruikmaking van de woorden 'bij de verkrijging ervan' van mening is dat de waarde van het conversierecht op het moment van de emissie in de belastingheffing dient te worden betrokken. Zij geven aan dat er geen sprake is van een tijdsbepaling maar dat de Hoge Raad de waarde van het conversierecht op een of andere manier in de belaste sfeer wenste te trekken. De waarde wordt volgens Bruins Slot en Verschuur niet ten tijde van de emissie belast, maar op een ander moment. (noot 7)

Ook Birk en Storm van 's Gravensande zien geen winst op het moment van de emissie. (noot 8)

Martens merkt in zijn Fiscale brochure op (noot 9) :

'Opvallend is verder dat de Hoge Raad in BNB 2008/6 verder zonder enig omhaal van woorden beslist dat de waarde van het conversierecht belast is in 1998, daar waar de uitgifte in 1996 heeft plaatsgevonden. Mogen we hieruit afleiden dat de Hoge Raad bedoelt dat winstneming mag worden uitgesteld tot het moment van aflossing/conversie? Of corrigeert de Hoge Raad via een impliciete toepassing van de foutenleer het achterwege laten van winstneming in 1996 en 1997, in casu in 1998, zijnde het laatste openstaande jaar? Het ware welkom geweest als de Hoge Raad aan zijn beslissing over het tijdstip van winstneming wat meer woorden zou hebben gewijd.'

Conclusie tijdstip van heffing Een tegenprestatie is civielrechtelijk onder omstandigheden het conversierecht voor het ter beschikking stellen van vreemd vermogen. (noot 10) Het is als het ware een compensatie voor de door de obligatiehouder te derven rente. De waarde van het conversierecht is gelijk aan de gekapitaliseerde waarde van de rentederving. De emittent krijgt de beschikking over de nominale waarde van de lening. De waarde van het conversierecht kan worden toegerekend aan de periode waarin de prestatie wordt geleverd, zijnde het ter beschikking stellen van het geld.

De waarde van de vergoeding in de vorm van een conversierecht moet als opbrengst worden toegerekend aan de overeengekomen periode van de doorlopende prestatie ((HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181 en HR 13 oktober 2006, nr. 42 602, BNB 2007/10 en BNB 1968/93). Dit voor de waarde daarvan ten tijde van de verkrijging.

3.3. Tussentijdse verkoop van converteerbare obligatielening door houder (vraag 2 en 3)

De vraag is gesteld of een tussentijdse verkoop in cash (aan einde jaar 2 tegen € 1.000 in de gestileerde casus) een realisatiemoment is waarbij de resterende waarde in de heffing wordt betrokken. Met resterende waarde wordt bedoeld de vergoeding (waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan), voor zover deze niet eerder in de heffing is betrokken. De vraag heeft betrekking op twee situatieschetsen namelijk (A) gelijkblijvende marktrente (2%) en (B) gedaalde marktrente (1,3%). Bij de beantwoording wordt tevens gekeken naar aflossing eind jaar 3.

We herhalen hier de gegevens uit de gestileerde casus:

lening nominaal 1.000

marktrente 2%

couponrente 1%, d.i. 10 per jaar

looptijd 7 jaar

contante waarde lening (noot 11) 930

jaarlijkse oprenting (noot 12) 10

waarde conversierecht bij aanvang 70

Aan einde van jaar 2 staat op de balans (vóór verkoop):

Lening 950

Conversierecht 70

In verband met het leningdeel wordt in totaal dus over de twee jaar als resultaat genoten een bedrag van 40, bestaande uit ontvangen couponrente (20) en waardeangroei (20) van de lening.

Het resultaat omvat de waardedaling van het conversierecht, elk jaar met 10, gelet op het verstrijken van de looptijd bij overigens ongewijzigde omstandigheden. (noot 13)

Situatie A

Na twee jaar (T2) wordt de converteerbare obligatielening door belanghebbende (houder 1) vervreemd aan een derde (houder 2), eveneens voor € 1.000. In deze situatie is de markrente bij verkoop 2% en gelden verder dezelfde feiten als hierboven vermeldt.

De lening, met initieel een contante waarde van € 930, is inmiddels opgerent naar 950. In deze constellatie van feiten is het leningdeel € 950 waard en niet (nominaal) € 1.000. Het conversierecht heeft dan per saldo, gelet op overdrachtprijs van € 1.000, nog een waarde van € 50. Het is mede minder waard geworden door het verstrijken van de looptijd, van 7 naar 5 jaar. Deze waardeontwikkeling (een verlies van 20) is niet aftrekbaar (tenzij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zou zijn geweest). Door te verkopen voor eveneens 50 wordt geen resultaat behaald.

Het is dus niet zo dat altijd de volledige waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan in de heffing wordt betrokken bij houder 1. (noot 14)

Houder 2 van de converteerbare obligatielening betaalt € 1.000 en krijgt daarvoor een lening met een couponrente van 1% en een looptijd van 5 jaar, contante waarde € 950 bij een marktrente van 2%. Daarnaast ontvangt hij een conversierecht van € 50.

T3

Stel deze houder wikkelt de lening zodanig af dat na drie jaar na uitgifte van de converteerbare lening aflossing plaatsvindt in contanten.

In jaar 3 boekt deze koper als resultaat 10 aan ontvangen couponrente en 10 aan oprenting lening. Ultimo jaar 3 (vóór aflossing) staat het leningdeel op 960 en het conversierecht (kostprijs) voor 50 op de balans (latent verlies 10).

Bij vervroegde aflossing ultimo jaar 3 voor 1.000 heeft het conversierecht geen waarde meer.

Het nog niet als winst verantwoorde deel van de waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan moet dan nog worden aangegeven, zijnde 40 (oprenting naar 1.000).

In totaal komt bij de eerste en de tweede obligatiehouder in de fiscale winst terecht: 3×20 plus 40 = 100.

Dit bedrag bestaat voor 30 uit ontvangen rente (feitelijk heeft de lening 3 jaar uitgestaan) en voor 70 uit de waarde van het toegekende conversierecht:

Houder 1

Houder 2

Totaal

Jaarlijks ontvangen couponrente

2×10

10

30

Jaarlijkse oprenting lening

2×10

10

30

Afwikkeling converteerbare lening na 3 jaar (oprenting/vollopen ineens)

40

40

Totaal wordt nu belast

40

60

100

Uitoefening geen DVS

De uitkomst is anders als bij uitoefening van het conversierecht de verkregen aandelen niet tot de deelnemingsvrijstelling zouden behoren. Stel dat zowel bij houder 1 als houder 2 dat het geval zou zijn dan wordt per saldo louter de couponrente tot het resultaat gerekend. De waardeontwikkeling van het conversierecht na verkrijging ervan, min 70, komt ten laste van het resultaat.

Situatie B

Nu de situatie waarin houder 2 rond aankoop een andere marktsituatie aantreft namelijk een marktrente van 1,3% en niet van 2%. De marktrente is gedaald naar 1,3% waardoor de obligatielening voor houder 2 aantrekkelijker is geworden. Voor houder 2 geldt nu:

lening nominaal 1.000

marktrente 1,3% (was 2%)

couponrente 1%

looptijd 5 jaar resteert

contante waarde lening 985 (is kostprijs en boekwaarde, was $930+20$ bij verkoper)

jaarlijkse oprenting 3

waarde conversierecht 15 (was 50 ($70-20$) bij verkoper)

Duidelijk is dat de rentewijziging gevolgen heeft voor de bedragen die in de heffing betrokken worden. Houder 2 zal nu na aankoop en balansopname immers in zijn administratie (en de aangifte) van jaar 3 opnemen:

Kas 10

Waarestijging lening 3

aan winst 13

T3

Ook nu wordt aan het einde van het 3e lopende jaar de obligatielening afgewikkeld. Bij aflossing in contanten (uiterlijk) moet per saldo de nog niet als winst verantwoorde waarde van het conversierecht worden aangegeven, zijnde ($15-3=$) 12.

In totaal komt bij houder 1 en houder 2 in de fiscale winst terecht:

Bij gelijkblijvende marktrente, situatie A

Houder 1

Houder 2

Totaal

Jaarlijks ontvangen couponrente

2 x 10

10

30

Jaarlijkse oprenting lening

2 x 10

10

30

Afwikkeling converteerbare lening na 3 jaar (oprenting/vollopen ineens)

40

40

Totaal wordt nu belast

40

60

100

Bij dalende marktrente, Situatie B

Houder 1

Houder 2

Totaal

Via bank ontvangen rente

20

10

30

Jaarlijkse conversierecht

20

3

23

Afwikkeling conversierecht

15 - 3

12

Totaal wordt nu belast

20

25

65

In situatie A werd in totaal 100 in de heffing betrokken (houders 1 en 2 tezamen). In situatie B wordt door de gedaalde marktrente 65 in de heffing betrokken.

Het verschil van 35 wordt veroorzaakt door de gedaalde marktrente. Houder 2 nam de converteerbare lening tegen de kostprijs van 985 op de balans op. Bij houder 1 stond deze op het moment van verkoop voor 950 op de balans ($930 + 2 \times 10$).

De waardestijging van de onderliggende aandelen, dus van het conversierecht zelf, valt in het onderhavige geval onder de deelnemingsvrijstelling. De waardestijging van de obligatielening dreigt nu echter buiten de winst te vallen. Aangezien houder 1 de hogere prijs betaald krijgt voor deze lening, is het logisch dat houder 1 de meerwaarde van de obligatielening op moment van verkoop tot haar winst rekent:

Uitwerking Situatie B moet zijn

Houder 1

Houder 2

Totaal

Via bank ontvangen jaarlijkse rente

2×10

10

30

Jaarlijkse conversierecht

2 x 10

3

23

Waarestijging obligatielening

35

35

Afwikkeling conversierecht na 3 jaar

12

12

Totaal wordt nu belast

75

25

100

Het fiscaal totaal belaste bedrag bestaat nu voor 30 uit ontvangen rente. De lening heeft immers 3 jaar gelopen. Daarnaast bestaat het bedrag voor 70 uit conversierecht. Houder 1 rekent hiervan 55 conversierecht af in de vorm van 2 maal 10 oprenting en 35 waardestijging. Houder 2 rekent de resterende 15 af in de vorm van 3 oprenting en 12 waardestijging. Hierdoor wordt zowel de nominale rente als het conversierecht in zijn geheel in de heffing betrokken gedurende de looptijd.

Opmerking verdient dat het voorbeeld in situatie B niet erg realistisch lijkt nu de prijs die wordt betaald voor de converteerbare lening € 1.000 blijft, terwijl de marktrente is gedaald. Het conversierecht daalt namelijk sterk. Evenwel kan onder omstandigheden de verwachtingswaarde aangaande de aandelenkoers dalen.

Toevoeging aan casus

Een toevoeging aan deze casus. Belastingplichtige heeft geld geleend van een bank om de convertible aan te kopen. De bankfee van 60 wordt al in het eerste boekjaar geheel ten laste van de winst gebracht. De rentekosten worden wel over de jaren verdeeld waarop zij zien. Op deze situatie zien vraag 4 en 5. Voor de beantwoording van deze vragen wordt verwezen naar de helpdeskvraag 192130032, opgenomen op intranet.

Noten

Noot 1 In de literatuur wordt dit ook wel de pari-variant genoemd ter onderscheiding van de disagiovariant. In de disagiovariant krijgt de emittent € 1.000 minus conversierecht, waarbij geldt dat als van dat recht geen gebruik wordt gemaakt nominaal € 1.000 moet worden afgelost. Daarnaast betaalt de houder/schuldeiser een afzonderlijk bedrag voor het conversierecht. De voornoemde pari-variant kan vervolgens op twee manieren boekhoudkundig zijn verwerkt: met gebruikmaking van een post 'vooruit ontvangen rente' of op de disagio-manier.

Noot 2 Een obligatie zonder toekenning van conversierecht o.i.d.

Noot 3 Zie in dit verband J.G. Verseput, De totale winst in de vennootschapsbelasting (FED-brochure), Deventer: Kluwer: 2013, p. 159, en AG van Ballegooijen in overweging 3.2 van zijn conclusie in BNB 2005/260.

Noot 4 Zie over de fiscale behandeling bij de emittent het aftrekverbod opgenomen in artikel 10, lid 1, onderdeel j, Wet Vpb 1969. Volgens de wetsgeschiedenis geldt het aftrekverbod van artikel 10, lid 1, onderdeel j, via de zinsnede 'daarmee gelijk te stellen rechten' ook voor het conversierecht bij converteerbare obligaties. Dit betekent dat voor de emittent alleen de couponrente van de converteerbare obligatie aftrekbaar is.

Noot 5 Martens vraagt zich af of we hieruit mogen afleiden dat de Hoge Raad bedoelt dat winstneming mag worden uitgesteld tot het moment van aflossing/conversie. Of corrigeert de Hoge Raad middels toepassing van de foutenleer het achterwege laten van winstneming in 1996, 1997 in 1998 (het laatste openstaande jaar. Noot van W.C.M. Martens, De waarde van een conversierecht is bij verkrijging daarvan belast, FED 2008/45.

Noot 6 N.M. Ligthart, De converteerbare obligatie in de winstsfeer, NTFR 2008/2, paragraaf 3.2., Hoge Raad 12-10-2007, ECLI:NL:HR:2007:bb5353, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2007/47.15, W. Bruins Slot & J.C. Verschuur, De fiscale behandeling van de convertible in de winstsfeer, WFR 2011/15, paragraaf 3.2, A. de Birk en L.H. Storm van 's Gravesande, De converteerbare obligatielening aan de debetzijde, fiscaal en IFRS, WFR 2010/453, paragraaf 4.2.

Noot 7 W. Bruins Slot & J.C. Verschuur, De fiscale behandeling van de convertible in de winstsfeer, WFR 2011/15, paragraaf 3.2.

Noot 8 A. de Birk en L.H. Storm van 's Gravesande, De converteerbare obligatielening aan de debetzijde, fiscaal en IFRS, WFR 2010/453.

Noot 9 De deelnemingsvrijstelling in de wet op de vennootschapsbelasting – mr. W.C.M. Martens, FED, Kluwer, 10de druk, 2017, 8.4 Converteerbare obligatie (convertible).

Noot 10 J.G. Verseput, De totale winst in de vennootschapsbelasting (FED-brochure), Deventer: Kluwer: 2013, p. 159 e.v.

Noot 11 Lening uitgaande van couponrente van 1%

Noot 12 Effectieve rente 2% over boekwaarde minus ontvangst 10

Noot 13 Indien na de looptijd niet is uitgeoefend is het verlies 70. Per saldo heeft het conversierecht dan geen vergoeding opgeleverd en is alleen de couponrente ontvangen.

Noot 14 Als houder 1 na twee jaar niet verkoopt maar converteert, dan geldt voor hem een opgeofferd bedrag, gelijk aan de conversieprijs (i.c. € 1.000), verhoogd met de "optiepremie", zijnde de 70 die is betaald bij uitgifte van de lening, voor het conversierecht. De waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging daarvan, voor zover deze niet eerder in de heffing is betrokken - i.c. resteert na twee jaar nog 50 - wordt in de heffing betrokken. In totaal is dan in de

heffing betrokken: de jaarlijkse couponrente + de volledige waarde van het conversierecht ten tijde van de verkrijging ervan (BNB 2008/6). De eventuele meerwaarde van de aandelen komt tot uitdrukking bij de verkoop van de aandelen al dan niet in de belaste sfeer of onbelaste sfeer (resp. geen of wel deelnemingsvrijstelling).

Publicatiedatum:

07-12-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Opbrengsten en kosten toerekenen

Subrubriek:

overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

192130032 Arrangement fees bij (her)financiering

Vraag:

Een belastingplichtige heeft (nieuwe) leningen afgesloten enerzijds voor de aankoop van aandelen en anderzijds voor de herfinanciering van schulden. De banken hebben bij het ter beschikking stellen van die leningen arrangement fees ingehouden. Belastingplichtige ontvangt dus minder dan de nominale hoofdsom van de lening. De arrangement fees zijn te vergelijken met afsluitprovisies.

Mogen de arrangement fees ineens ten laste van de winst worden gebracht of moeten deze verspreid over de looptijd van de lening ten laste van de winst worden gebracht?

Antwoord:

Goed koopmansgebruik vereist dat de arrangement fees verspreid over de looptijd van de lening ten laste van de winst worden gebracht. Goed koopmansgebruik staat namelijk niet toe om verliezen in aftrek te brengen die niet geleden zullen worden dan wel verliezen/lasten in een jaar te nemen waarop deze geen betrekking hebben. Kosten moeten in beginsel worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Dat betekent aan de jaren waarin het profijt van de gemaakte kosten wordt verwacht. Door de arrangement fees direct in aftrek te brengen leidt het stelsel van winstberekening ertoe dat kosten niet worden toegerekend aan het jaar waarin het profijt wordt verwacht.

Bij de beantwoording van de vraag gaat de kennisgroep ervan uit dat de arrangement fees geen betrekking hebben op de afkoop/beëindiging van oude schulden.

Aanvulling 11 oktober 2021: Er is een lopende procedure Hoge Raad n.a.v. NL:GHAMS:2021:724

Beschouwing

1.1 Goed koopmansgebruik

Jurisprudentie goedkoopmansgebruik

Goed koopmansgebruik vereist dat verliezen (lasten) of winsten (baten) tot uitdrukking worden gebracht in het jaar waarop zij betrekking hebben (het toerekeningsbeginsel). Dit volgt onder andere uit:

- BNB 1953/146, "het voor de fiscale winstberekening juiste beginsel, dat ten laste van de winst van een bepaald jaar slechts die bedrijfslasten kunnen worden gebracht, welke op dat jaar betrekking hebben."

- BNB 1992/109, "Dat stelsel is immers in strijd met het beginsel dat verliezen en winsten tot uitdrukking dienen te worden gebracht in het jaar waarop zij betrekking hebben";

- BNB 1992/181 en BNB 2000/275, aangaande pensioen en stamrechten, "3.5. (...) de regel van goed koopmansgebruik dat bij de jaarwinstberekening een verlies dat verband houdt met de bedrijfsuitoefening van een toekomstig jaar niet in aanmerking mag worden genomen."

- BNB 2003/136 en BNB 2004/163, "Een dergelijke waardering zou immers tot gevolg hebben dat bij de jaarwinstberekening lasten in aanmerking worden genomen die betrekking hebben op toekomstige jaren."

Dit betekent anders gezegd dat een waarderingsstelsel niet mag inhouden dat een verlies tot uitdrukking wordt gebracht dat in werkelijkheid niet wordt geleden of niet in het betreffende jaar.

"Betrekking hebben op" betekent in dit verband de jaren waarin het profijt van de gemaakte kosten wordt verwacht. Vgl. o.a. BNB 1963/125 en BNB 1976/120 . Daarbij rekening houdend met het realiteitsbeginsel van goed koopmansgebruik (vgl. BNB 2006/229) . Het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik geeft dat indien geen profijt te verwachten is een verlies in aanmerking mag worden genomen. Het eenvoudsbeginsel eist onder meer dat de wijze van winstbepaling hanteerbaar is en dat de eisen die gesteld zijn aan de wijze van winstbepaling, zijn aangepast aan de omvang van de onderneming. Zie over het eenvoudsbeginsel bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 1 februari 2008, BNB 2008/106 (activeren veldinventaris).

Nadere beschouwing

Afsluitprovisies/arrangement fees zijn kosten van vreemd vermogen. Er wordt betaald voor werkzaamheden van de geldverstrekker of van derden. Deze werkzaamheden dienen ervoor om middels een overeenkomst de beschikking te krijgen over geld gedurende een aantal jaren, namelijk de looptijd van de lening. Het zijn derhalve kosten die gemaakt worden om de beschikking te krijgen over geld. De beschikking over het geld geeft gedurende een langere periode de geldlener het genot, het profijt, van het geld, namelijk gedurende de looptijd van de lening. Het profijt van de gemaakte kosten is dat belanghebbende een te verwachten genot heeft van de gelden en daarmee profijt daarvan.

In beginsel moeten de kosten dan ook aan toekomstige jaren worden toegerekend tenzij moet worden verwacht dat er geen profijt zal zijn of de kosten niet toerekenbaar zijn. Het laatste is niet het geval omdat de periode van profijt bepaalbaar is. Daar doet niet aan af dat bepaalde prestaties waarvoor is betaald zijn afgerond en geen recht bestaat op terugbetaling zoals bijvoorbeeld van de fees in het geval van een vervroegde aflossing.

Indien de provisie of fee is verschuldigd aan de geldverstrekker maakt het voor een geldlener en geldverstrekker in het algemeen niet uit of de prestaties die daaraan ten grondslag liggen in rekening worden gebracht middels een hogere rente of afsluitprovisie. De economische realiteit brengt dan mee de kosten van vreemd vermogen op eenzelfde wijze te behandelen en derhalve de provisie overeenkomstig de rente aan toekomstige jaren toe te rekenen.

Het eenvoudigsbeginsel eist dat de wijze van winstbepaling hanteerbaar is en dat de eisen die gesteld zijn aan de wijze van winstbepaling, zijn aangepast aan de omvang van de onderneming. Daaraan zal in het algemeen zijn voldaan.

Aan het voorafgaande doet niet af dat mogelijk in het verleden goed koopmansgebruik zoals ingevuld door de Hoge Raad het toelaatbaar heeft geacht de kosten direct ten laste van de winst te brengen. Ook voor vorderingen heeft de Hoge Raad haar oordeel gewijzigd (BNB 1992/170). Niet is uitgesloten dat zij voor geringe bedragen het toelaatbaar zal achten (vgl.: Hoge Raad 10 april 1996, BNB 1996/274: f 9000) indien dat niet tot belangrijke winstverschuivingen leidt (vgl.: Hof Den Haag van 7 februari 1968:AX5512, BNB 1968/250).

Ter afronding nog een paar opmerkingen.

- De constatering dat het voorafgaande niet door de inspecteur is ingebracht in een eerdere procedure zoals in die van het ⁶⁷ Awr arrest, houdt niet per definitie in dat de betreffende partij berust in de uitspraak van de rechtbank.

- S.F.M. Niekel heeft een uitgebreid artikel geschreven in WFR 2011/452 met de titel. "De fiscale jaarwinst en de behandeling van transactiekosten bij het aantrekken van vreemd vermogen". Met het voorafgaande wordt mede tot uitdrukking gebracht dat niet al zijn opvattingen worden gedeeld.

Verwerking

Als het realiteitsbeginsel gebiedt om uitgaven als kosten toe te rekenen aan latere jaren dan moeten de uitgaven in de balans worden verwerkt. Daarbij is van belang dat de fiscale balans een hulpmiddel is voor de jaarwinstbepaling. De verwerking kan derhalve door middel van een transitorische post of als verwerking middels de geamortiseerde kostprijs (zie hierna). Dit sluit aan bij de mogelijkheid die de Hoge Raad heeft geboden voor de behandeling van agio bij leningen (HR 11 maart 1992, nr. 26 101, BNB 1992/170).

1.2 Jaarrekeningenrecht

Op welke wijze met fees en kosten rekening moet worden gehouden is een kwestie die ook aan de orde komt bij het opstellen van een jaarrekening. IFRS en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (hierna: de Richtlijnen) bevatten voor de waardering van schulden enkele specifieke voorschriften.

Achtergrond

In "Statement of Financial Accounting Standards No. 91" van de Federal Accounting Standard Board uit 1986 zijn voor het eerst duidelijk voorschriften opgenomen over de effectieve intrestmethode en de geamortiseerde kostprijs. Leningen moeten op de geamortiseerde kostprijs worden gewaardeerd. De redenen die zijn opgenomen in de Basis for Conclusions (hierna BC) zijn kort omschreven als volgt.

De behandeling van fees en kosten voor het tot stand brengen van een lening moet in beginsel voor alle soorten leningen hetzelfde zijn (vgl. BC 32). De werkzaamheden worden geïnitieerd op verzoek van de lener om krediet en voor het profijt van de lener of opvolgende investeerder en houden direct verband met de lening en maken derhalve onderdeel uit van het leningsproces (vgl. BC 35). Ook voor de uitlener is geen sprake van een aparte opbrengst genererende activiteit. De inspanningen zijn er ook op gericht dat de lening kan worden afgelost (vgl. BC 37). Er is geen goede reden om fees en kosten anders te behandelen dan agio of disagio die verband houden met leningen. Ze zijn onderdeel van de netto investering in de lening. Gebruik van de rentemethode om rekening te houden met fees en kosten, samen met o.a. de rente, geeft goed weer de effectieve rente op de lening (vgl. BC 53). Daarnaast ziet een en ander alleen op zogenaamde incremental costs (vgl. BC 40 en 41).

De voorschriften zijn later in vergelijkbare zin opgenomen in IAS 18 en IAS 39. Blijkens de Basis for Conclusions is voor de IASB een overweging voor verwerking van kosten door middel van de geamortiseerde kostprijs en niet als aparte post, dat anders niet voldaan wordt aan de definitie van bezitting.

IFRS

IAS 39 (opgevolgd door IFRS 9) schrijft voor waardering op de geamortiseerde kostprijs voor financiële verplichtingen, zoals schulden, die niet op reële waarde worden gewaardeerd. Voor die kostprijs is de effectieverentemethode van belang.

De definities, IAS 39.9 zijn als volgt.

“De geamortiseerde kostprijs van een financieel actief of financiële verplichting is het bedrag waarvoor het financieel actief of de financiële verplichting bij eerste opname in de balans wordt opgenomen, verminderd met aflossingen op de hoofdsom, vermeerderd of verminderd met de via de effectieverentemethode bepaalde geaccumuleerde afschrijving van het verschil tussen dat eerste bedrag en het aflossingsbedrag, en verminderd met eventuele afboekingen (direct, dan wel door het vormen van een voorziening) wegens bijzondere waardeverminderingen of oninbaarheid.

De effectieverentemethode is een methode voor het berekenen van de amortisatie van een financieel actief of een financiële verplichting (of een groep van financiële activa of financiële verplichtingen) en voor het toerekenen van rentebaten en rentelasten aan de desbetreffende periode. De effectieve rentevoet is de rentevoet die de verwachte stroom van toekomstige gelddbetalingen of -ontvangsten tijdens de verwachte looptijd van het financiële instrument of, indien relevant, een kortere periode, exact disconteert tot de netto boekwaarde van het financieel actief of de financiële verplichting. Bij de berekening van de effectieve rentevoet moet een entiteit een schatting maken van de kasstromen, waarbij rekening wordt gehouden met alle contractuele bepalingen van het financiële instrument (bijvoorbeeld vooruitbetaling, call- en vergelijkbare opties), maar niet met toekomstige kredietverliezen. In de berekening worden alle door de contractpartijen betaalde of ontvangen provisies en vergoedingen opgenomen die integraal deel uitmaken van de effectieve rentevoet (zie IAS 18 Opbrengsten), alsook transactiekosten en alle overige premies en kortingen. Er wordt verondersteld dat de kasstromen en de verwachte looptijd van een groep van vergelijkbare financiële instrumenten betrouwbaar kan worden geschat. In het zeldzame geval waarin de kasstromen of de verwachte looptijd van het financiële instrument (of groep financiële instrumenten) niet betrouwbaar kunnen, respectievelijk kan, worden geschat, moet de entiteit echter uitgaan van de contractueel bepaalde kasstromen over de gehele contractduur van het financiële instrument (of groep financiële instrumenten).”

Uit het voorafgaande volgt dat met transactiekosten rekening moet worden gehouden. Deze kosten zijn als volgt gedefinieerd (IAS 39.9).

“Transactiekosten zijn extra kosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, uitgifte of vervreemding van een financieel actief of een financiële verplichting (zie bijlage A, alinea TL13). Marginale kosten zijn kosten die niet zouden zijn gemaakt indien de entiteit het financiële instrument niet had verworven, uitgegeven of afgestoten.” (Zie ook RJ 290.421)

De transactiekosten worden derhalve in mindering gebracht op de (te passiveren) schuld, waarna deze kosten worden verspreid over de jaren via de berekening van de effectieve rentevoet.

Commercieel zijn afsluitprovisies/arrangement fees op deze wijze onderdeel van de effectieve renteberekening.

De geamortiseerde kostprijs is dan bij aanvang de contante waarde van de toekomstige betalingen.

De effectieve rentevoet is de rentevoet die de verwachte stroom van toekomstige geldbetalingen of -ontvangsten tijdens de verwachte looptijd van de lening of, indien relevant, een kortere periode, exact disconteert tot de netto boekwaarde van de lening.

Omtrent de eerste opname in de balans vermeldt IAS 39.43-45 het volgende:

“Eerste waardering van financiële activa en financiële verplichtingen

43 Indien een financieel actief of een financiële verplichting voor het eerst in de balans wordt opgenomen, moet een entiteit dit actief of deze verplichting waarderen tegen de reële waarde vermeerderd met, bij een financieel actief dat, of financiële verplichting die, niet tegen reële waarde wordt gewaardeerd met verwerking van waardeveranderingen in de winst-en-verliesrekening, de transactiekosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving of uitgifte van het financieel actief of de financiële verplichting.

44 Indien een entiteit een actief dat administratief op basis van de afwikkelingsdatum wordt verwerkt na eerste opname tegen kostprijs of geamortiseerde kostprijs waardeert, wordt het actief eerst tegen de reële waarde op de transactiedatum opgenomen (zie bijlage A, alinea's TL53 tot en met TL56).”

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (middelgrote en grote rechtspersonen)

Nikkel schrijft in zijn eerder genoemde artikel, “De fiscale jaarwinst en de behandeling van transactiekosten bij het aantrekken van vreemd vermogen” o.a. het volgende:

“De RJ-richtlijnen zijn op dit punt door IFRS beïnvloed. De stellige uitspraak omtrent de verwerking van transactiekosten is voor het eerst opgenomen in ontwerprijtlijn 254 uit 2006. De daarvoor geldende praktijk was meer divers. In een handboek uit 1977 werd nog geschreven: "De kosten, verbonden aan de emissie van een obligatielening moeten theoretisch op dezelfde wijze behandeld worden als het disagio, ook hier komt in de praktijk op dezelfde gronden (SN: namelijk op grond van het eenvoud- en voorzichtigheidsbeginsel) wel voor, dat deze kosten in het jaar van afsluiting t.l.v. de winst- en verliesrekening worden gebracht."

Op grond van RJ 254 dienen schulden als volgt gewaardeerd te worden.

254.201 - Schulden dienen bij eerste verwerking te worden gewaardeerd tegen de reële waarde. In een zakelijke transactie zal de reële waarde op het moment van de transactie gelijk zijn aan de kostprijs. Transactiekosten die direct zijn toe te rekenen aan de verwerving van de schulden dienen in de waardering bij eerste verwerking te worden opgenomen.

Op grond van artikel 2:375 lid 5 BW is het toegestaan het disagio (zijnde het verschil tussen ontvangen en af te lossen bedragen) dat wordt toegerekend aan de opeenvolgende verslagperioden te activeren in plaats van het in mindering te brengen op het af te lossen bedrag.

254.202 - Schulden dienen na eerste verwerking te worden gewaardeerd tegen de geamortiseerde kostprijs. Indien er geen sprake is van agio of disagio of transactiekosten is de geamortiseerde kostprijs gelijk aan de nominale waarde van de schuld. De nominale waarde van een schuld is de hoofdsom die wordt genoemd in de overeenkomst waaruit de schuld is ontstaan.

254.203 - Met boeten verschuldigd voor vervroegde aflossing dient rekening te worden gehouden indien en voor zover die vervroegde aflossing bij de schuldeiser is aangekondigd of op andere wijze vaststaat. Een voorbeeld is het vervroegd aflosbaar stellen van obligaties waarbij een boetebepaling van kracht is.

In de Richtlijnen, zie RJ 273, worden transactiekosten gerekend tot de financieringskosten van de lening en dus als "quasi-rente" behandeld. Zij moeten in mindering worden gebracht op het bedrag waarvoor de schuld in eerste instantie wordt gepassiveerd. Via periodieke oprenting tot het uiteindelijke nominale aflossingsbedrag komen de kosten dan gedurende de looptijd ten laste van het resultaat.

1.3 Conclusie

Het in een keer ten laste van de winst brengen van kosten van vreemd vermogen is geen goed koopmansgebruik. Oude jurisprudentie is geen maatstaf voor de behandeling van financieringskosten. De Hoge Raad heeft er blijk van gegeven inzichten te wijzigen en ook rekening te houden met de ontwikkelingen in het jaarrekeningenrecht (vgl. o.a. BNB 1992/170). Bedrijfseconomisch zal een ondernemer ook rekening houden met de totale kosten van vreemd vermogen en niet alleen met de te betalen rente. Hij zal het niet direct als een verlies ervaren maar eerder als een investering. De commerciële verwerking, geamortiseerde kostprijs, is derhalve niet alleen een verwerking met het oog op de doelstellingen van het jaarrekeningenrecht.

Goed koopmansgebruik staat ook toe middels een transitorische post met de kosten rekening te houden uitgaande van de balans als hulpmiddel.

Publicatiedatum:

12-11-2021

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Algemeen

Subrubriek:

Algemeen

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

192130035 Toerekening negatieve stille reserves bij herwaardering landbouwgronden

Vraag:

Vanuit een persoonlijke onderneming wordt grond ingebracht in een samenwerkingsverband (vof of maatschap), waarbij het de bedoeling is om deze grond te herwaarderen. Hierbij wordt 100% van de toekomstige negatieve stille reserves (dus: een eventuele toekomstige waardedaling) toegerekend aan de inbrenger en 0% aan de overnemer. De inbrenger blijft hiermee al het risico op toekomstig waardeverlies dragen.

1. Kan worden gesteld dat er geen sprake is van economische eigendomsoverdracht?

2. Kan om deze reden niet worden geherwaardeerd?

Antwoord:

1. Nu de toekomstige negatieve stille reserves voor rekening van de inbrenger blijven, is er geen sprake van overdracht van de economische eigendom. Voor overdracht van de economische eigendom is vereist dat alle waardeveranderingen alsmede het risico van tenietgaan de toetredende vennoot aangaan (BNB 1955/377 ; BNB 1957/220; BNB 1958/84; BNB 1986/75). Daaraan is niet voldaan nu de toekomstige negatieve stille reserves voor rekening van de inbrenger blijven.

2. Er kan niet worden geherwaardeerd. Materieel is er geen wezenlijk verschil met de situatie waarin een voorbehoud stille reserves wordt gemaakt. Ook dan is herwaardering niet mogelijk. Ook is van belang dat m.b.t. het belang bij de grond voor de overdragende vennoot een andere waarde als grondslag dient dan voor de toetredende vennoot. Bovendien maakt de grond materieel geen deel uit van de gedeeltelijke staking, zodat ook om die reden herwaardering niet mogelijk is.

Beschouwing

1. Herwaardering van landbouwgrond algemeen

Hoewel hierna wordt gesproken over de herwaardering van landbouwgrond, geldt hetgeen wordt gesteld ook voor de herwaardering van andere activa tenzij de landbouwvrijstelling een rol speelt.

1.1 Voorwaarde voor herwaardering: grond maakt deel uit van gedeeltelijke staking

Herwaardering van grond kan onder bijzondere omstandigheden plaatsvinden. Van een bijzondere omstandigheid is onder meer sprake wanneer de grond deel uitmaakt van een gedeeltelijke staking van de onderneming. Van een gedeeltelijke staking is onder meer sprake bij overdracht van een evenredig deel van de onderneming, zoals bij het aangaan van een samenwerkingsverband of een

wijziging in de gerechtigdheid tot de stakingswinst en de bijzondere baten en lasten van het samenwerkingsverband (in de praktijk kortweg genoemd: wijziging van de stakingswinstverdeling); HR 26 juni 1957, BNB 1957/267.

1.2 Herwaardering is een keuze, geen verplichting

Wanneer bij het aangaan van een samenwerkingsverband de overdragende vennoot voor de ingebrachte activa van de toetredende vennoten een vergoeding bedingt o.b.v. de werkelijke waarde, zullen de toetredende vennoten hun aandeel waarderen op de aanschaffingskosten; zijnde hun aandeel in de werkelijke waarde van de activa. De overdragende vennoot kan in de hogere waardering die aan de door hem van zijn medevennoten bedongen vergoeding ten grondslag ligt, aanleiding vinden ook voor het door hem zelf behouden aandeel in het bedrijfsvermogen tot herwaardering over te gaan, maar noch goed koopmansgebruik noch enige wetsbepaling dwingt hem daartoe (BNB 1955/154; BNB 2014/192 en BNB 2016/235).

1.3 Medevennoten activeren overgenomen aandeel in de onderneming tegen werkelijke waarde

Voor herwaardering is dus vereist dat er sprake is van een gedeeltelijke staking van de onderneming en dat de medevennoten het overgenomen aandeel in de onderneming hebben geactiveerd tegen aanschaffingskosten die hoger zijn dan de oorspronkelijke boekwaarde bij de overdrager.

I.h.k.v. de herinvesteringsreserve heeft de Hoge Raad geoordeeld dat wanneer een bedrijfsmiddel wordt aangekocht goed koopmansgebruik toelaat de aanschaffingskosten op de fiscale balans te activeren vanaf het moment waarop ter zake van de verwerving van het bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan (BNB 2014/173, 175, 177 en 178).

Activering moet plaatsvinden op het moment dat de juridische eigendom wordt verkregen, dan wel de economische eigendom in het geval die al voorafgaand aan de juridische eigendom wordt verkregen. E.e.a. complementair aan het moment van winstnemen bij de overdrager.

2. Casus: Geen overdracht toekomstige verliezen

2.1 Feiten casus

In de casus is in de overeenkomst van het samenwerkingsverband bepaald dat van de onroerende zaken de economische eigendom c.q. het economisch belang wordt ingebracht, de juridische eigendom van de onroerende zaken blijft volledig berusten bij de overdrager.

Verder is in de overeenkomst van het samenwerkingsverband bepaald dat de overnemer niet deelt in eventuele toekomstige verliezen op de onroerende zaken.

Een dergelijke clausule luidt bijvoorbeeld:

De stakings- en overdrachtswinsten komen 70%-30% toe aan de man respectievelijk de vrouw terwijl de stakings- en overdrachtsverliezen voor 100% toekomen aan de man.

Geen voorbehoud verliesrisico en ook geen voorbehoud stille reserves

In de voorliggende casus is als reden voor deze winstverdeling waarbij het verliesrisico wordt voorbehouden, gegeven dat zonder dit voorbehoud in het geval van een waardedaling van de landbouwgrond de vrouw op het moment van uittreden zou worden geconfronteerd met een (omvangrijk) verlies, terwijl zij niet heeft geprofiteerd van de herwaardering. Door het verlies op de grond kan bij haar namelijk een negatieve kapitaalrekening ontstaan en daarmee een schuld aan de man, die zij bij uittreden moet voldoen. Dit wordt beschouwd als onredelijk bezwarend voor haar.

Voorbehoud stille reserves

Dit terwijl wanneer bij de toetreding/inbreng een voorbehoud stille reserves zou zijn gemaakt, het verlies op de grond voor rekening van de man zou komen. Bij een voorbehoud van de stille reserves is het echter niet mogelijk voor de man om de grond te herwaarderen, omdat de grond op de balans van het samenwerkingsverband wordt geactiveerd tegen de fiscale boekwaarde die de grond bij de overdrager had.

Voorbehoud verliesrisico

Met het inbrengen door de man van de grond tegen de overeengekomen waarde met een voorbehoud van het verliesrisico, wordt enerzijds beoogd te komen tot herwaardering van de grond en anderzijds te voorkomen dat de vrouw kan worden geconfronteerd met een toekomstig verlies op de grond ten opzichte van de inbrengwaarde van de grond.

De positieve stille reserves die na het moment van inbreng ontstaan, worden verdeeld conform de stakingswinstverdeling. Het voorbehoud betreft de eventuele verliezen die worden verdeeld bij verkoop van de grond. Voor zover bij verkoop van de grond een verlies wordt gerealiseerd, komt dit toe aan de inbrenger.

2.2 Verschil tussen 'verliesrisico behouden' en 'voorbehoud stille reserves'

In de casus behoudt de overdragende vennoot het verliesrisico t.a.v. de ingebrachte activa. De overdragende vennoot brengt de activa tegen de afgesproken waarde (stel: de werkelijke waarde) in in het samenwerkingsverband en wordt voor die waarde op z'n kapitaalrekening gecrediteerd.

Bij een 'voorbehoud stille reserves' brengt de overdragende vennoot de activa in tegen de fiscale boekwaarde en wordt voor die waarde op z'n kapitaalrekening gecrediteerd. De positieve stille reserve die na het moment van inbreng ontstaat, wordt verdeeld conform de stakingswinstverdeling. Het voorbehoud betreft de stille reserves die aanwezig zijn op het moment van inbreng. Voor zover deze stille reserves bij verkoop van de grond worden gerealiseerd, komen die toe aan de inbrenger.

In beide gevallen komt een eventuele waardedaling van activa voor rekening van de overdragende vennoot. Bij 'behoud van het verliesrisico' doordat het verlies via de V en W aan de overdragende vennoot wordt toegerekend en zo ten laste van z'n kapitaalrekening komt.

Bij het 'voorbehoud stille reserves' doordat de overdragende vennoot bij latere verkoop van de activa een lagere winst geniet dan hij op basis van de nu aanwezige stille reserves zou genieten. (Zie hierover: 'Inbreng, toetreden, uittreden en terugtreden bij personenvennootschappen', mr. dr. M.L.M. van Kempen, TFO 2015/140.1).

2.3 Uitwerking casus

In dit geval is er geen sprake van overdracht van de juridische eigendom dus dat is geen grondslag voor de toetreders om de grond te activeren.

Evenmin is er in de casus sprake van overdracht van de economische eigendom van de grond. Voor overdracht van de economische eigendom is vereist dat alle waardeveranderingen alsmede het risico van tenietgaan de toetredende vennoot aangaan (BNB 1955/377; BNB 1957/220; BNB 1958/84; BNB 1986/75). Daarvan is in dit geval geen sprake, omdat het risico van toekomstige verliezen bij de overdrager blijft berusten.

Wanneer in de akte is bepaald dat de economische eigendom van de grond wordt overgedragen dan strookt dat dus niet met de manier waarop partijen daaraan invulling hebben gegeven. Er zijn dan twee oplossingen denkbaar:

a. Er wordt alsnog gekozen voor overdracht van de economische eigendom aan de toetreders, door de toetreders alsnog ook te laten delen in de negatieve stille reserves (verliezen);

b. De gerechtigdheid tot de negatieve stille reserves (verliezen) blijft ongewijzigd, maar dan is er geen sprake van overdracht van de economische eigendom, maar van een deel van het belang/winstaandeel bij de grond.

Wanneer wordt gekozen voor oplossing a, is het aan de inspecteur om te beoordelen of er aanleiding is dat de toetreders alsnog het overgenomen aandeel in de grond activeert voor de werkelijke waarde en de inbrenger het door hem behouden deel van de economische eigendom van de grond, kan herwaarderen.

2.4 Deel belang/winstaandeel

Wanneer wordt gekozen voor oplossing b, wordt een deel van het belang bij de grond overgedragen, namelijk een deel van de gerechtigdheid tot de positieve waarde-ontwikkeling van de grond bij verkoop of onttrekking.

Vraag is of de overdracht van dit belang/winstaandeel ertoe leidt dat de toetreders de grond als bedrijfsmiddel mag activeren, dan wel hij slechts een recht op een aandeel in de positieve meerwaarde van grond heeft (hierna te noemen: winstaandeel).

Fiscaal is het uitgangspunt dat de juridische eigenaar tevens de fiscale eigenaar is, tenzij een ander het gehele economische belang bij de desbetreffende activa heeft verworven. Anders gezegd, de niet-juridische eigenaar kan slechts als fiscaal eigenaar worden aangemerkt, indien hem het gehele economische belang aangaat .

In zijn noot bij BNB 1957/267 waarbij vader zijn onderneming inbrengt in een vof die hij aangaat met twee zonen, vraagt Wisselink zich af wat de Hoge Raad als 'belang bij de goederen' zou hebben aangemerkt wanneer de gerechtigdheid tot de winst zou afwijken van de gerechtigdheid tot het verlies. Hij stelt voor partijen een redelijke oplossing te laten kiezen.

Volgens de kenniscgroep wil 'belang' in dit verband zeggen het belang bij zowel winst als verlies, alsmede het risico van tenietgaan (vgl. de economische eigendom), zodat het laagste percentage het overgedragen belang betreft.

Wanneer – zoals in de casus – de gerechtigdheid tot de winst van de toetredende vennoot 30 is en die tot het verlies 0, dan is er geen 'belang bij de goederen' zoals bedoeld in BNB 1957/267

overgedragen. Zou de gerechtigdheid tot de winst 30 zijn en de gerechtigdheid tot het verlies 10, dan zou er een belang van 10 zijn overgedragen. Het meerdere is een recht op een gedeelte van 20% van de positieve waarde-ontwikkeling van de grond (winstaandeel); in zoverre blijven de zaken geactiveerd bij de juridisch eigenaar.

In de casus kwalificeert de grond als zodanig dan ook niet als bedrijfsmiddel bij de toetreders omdat die niet gerechtigd is tot een eventueel verlies op de grond. De toetreders heeft enkel een winstrecht met betrekking tot (een deel van) de waardeverhoging van de grond.

Om die reden kwalificeert de akte van het samenwerkingsverband ook niet als het aangaan van verplichtingen m.b.t. de verwerving van de grond als bedoeld in BNB 2014/173, 175, 177 en 178, nu de akte er niet toe leidt dat de juridische of de economische eigendom van de grond wordt overgedragen.

2.5 Wat activeren de toetreders en de overdrager in dit verband?

De toetreders wordt gerechtigd tot de grond, maar de samenwerkingsovereenkomst (= akte) leidt niet tot verwerving van de juridische eigendom, noch tot die van de economische eigendom. De toetreders kan niet de grond sec als bedrijfsmiddel activeren (BNB 1957/220). De toetreders heeft recht op een aandeel in de waardeverhoging van de grond.

Bij de overdrager blijft de grond op de balans staan; noch hij noch de toetreders heeft de economische eigendom, maar hij heeft nog wel de juridische eigendom en daarbij de verplichting om de toetreders te laten delen in de toekomstige positieve stille reserves van de grond. De grondslag voor de activering van de grond bij de toetreders kan dus niet zijn gelegen in de overdracht van de juridische of economische eigendom van de grond door de overdrager.

Commercieel wordt op de balans van het samenwerkingsverband de grond tegen de afgesproken inbrengwaarde geactiveerd. Volgens Van Kempen t.a.p., onderdeel 2.2.2 en 2.2.5 is dit voldoende om de grond te herwaarderen, omdat goed koopmansgebruik in beginsel toestaat om voor de fiscale herwaardering aan te sluiten bij de commerciële herwaardering (BNB 1955/154; BNB 1960/34; BNB 2014/192 en BNB 2016/235).

De kennisgroep deelt deze mening niet. Nu er ten opzichte van de toetredende vennoten geen sprake is van overdracht van een deel van de juridische of economische eigendom, is er geen reden om te herwaarderen. De commercieel geactiveerde waarde van de grond is bedoeld als rekengrootte tussen de deelnemers aan het samenwerkingsverband ten einde bij latere verkoop van de grond te komen tot een verdeling van de opbrengst. Zoals hiervoor is opgemerkt, is een voorbehoud van het verliesrisico materieel gelijk aan een voorbehoud stille reserves. Bij een voorbehoud stille reserves laat goed koopmansgebruik niet toe om winst te nemen met betrekking

tot de betreffende activa, omdat dit in strijd komt met het realisatiebeginsel en het realiteitsbeginsel. Naar onze mening is het ook bij een voorbehoud van het verliesrisico in strijd met het realisatiebeginsel en het realiteitsbeginsel om tot herwaardering van de grond over te gaan. Er is daarnaast evenmin overdrachtswinst omdat er geen overdracht van de juridische en/of economische eigendom heeft plaatsgevonden. Het arrest HR 30-9-2016, BNB 2016/235 doet hieraan niet af. In dat geval liet de Hoge Raad herwaardering van het behouden aandeel in de landbouwgrond toe omdat de inbrengwaarde van betekenis was voor de vennootschappelijke verhoudingen. De Hoge Raad baseert zijn beslissing uitdrukkelijk op “de omstandigheden van het onderhavige geval”, waarbij er sprake was van overdracht van een evenredig deel van de economische eigendom van de grond. In tegenstelling tot de voorliggende casus werd in het arrest namelijk wel een evenredig deel van zowel de winsten als de verliezen op de grond overdragen aan de zoon, zodat een evenredig deel van de economische eigendom was overgedragen. In dit geval is er echter geen sprake van de overdracht van een deel van de economische eigendom, maar een vrijwillige herwaardering van 100% van de waarde. Ook blijkt in dit geval uit de casus bovendien dat de keuze voor het voorbehoud van verliesrisico is ingegeven door de daarmee gepaard gaande mogelijkheid tot herwaarderen.

Deze situatie komt in dat opzicht overeen met BNB 2015/180, waarbij ook sprake was van een 100% herwaardering, zij het niet i.v.m. het aangaan van een samenwerkingsverband, maar o.b.v. een waarderingstelsel waarbij de grond jaarlijks op werkelijke waarde werd gewaardeerd. De Hoge Raad stond herwaardering in dat geval niet toe, omdat dat in strijd komt met de landbouwvrijstelling.

De betekenis in de onderhavige casus van de activering van de grond voor de vennootschappelijke verhoudingen is beperkt .

Nu er materieel geen verschil is met de situatie waarin een voorbehoud stille reserves wordt gemaakt, dienen naar de mening van de kennisgroep de fiscale gevolgen gelijk te zijn. Daarbij kan er ook op worden gewezen dat voor het belang bij de grond voor de overdragende vennoot een andere waarde als grondslag dient dan voor de toetredende vennoot.

2.6 Waarde deel belang/winstaandeel

In de praktijk omvat hetgeen is ingebracht in het samenwerkingsverband ook het gebruik van de grond.

De waarde van het overgedragen aandeel in de positieve waarde-ontwikkeling van de grond is hoger dan de waarde van de grond in de situatie dat de verkrijger zowel deelt in de positieve als negatieve waarde-ontwikkeling van de grond. De overdrager zal een vergoeding willen voor het risico dat hij blijft lopen met betrekking tot de negatieve waarde-ontwikkeling van de grond. Hoe groot de omvang van dit risico is, vergt een theoretische risicoberekening die volgens de kennisgroep in

redelijkheid niet (op een eenvoudige wijze) kan worden gemaakt. In zoverre kan uit de commercieel geactiveerde waarde ook niet eenvoudig ieders gerechtigdheid tot de grond worden afgeleid. Ieders aandeel in de commercieel geactiveerde waarde van de grond is immers niet procentueel gelijk aan ieders gerechtigdheid in de positieve stille reserves

2.7 Grond onderdeel van een gedeeltelijke staking?

Wanneer bij het aangaan van een samenwerkingsverband de gerechtigdheid tot de negatieve stille reserves van de cultuurgrond niet wordt overgedragen, komt de vraag op of de grond deel uitmaakt van een gedeeltelijke staking van de onderneming (evenredig deel van de onderneming)?

Het feit dat van de grond niet een deel van de juridische of de economische eigendom wordt overgedragen, leidt er toe dat de grond materieel geen deel uitmaakt van de gedeeltelijke staking; vgl. het voorbehoud stille reserves. Ook om die reden is herwaardering van de grond niet mogelijk.

2.8 Is de bepaling onzakelijk?

Als het risico van de kans op verlies redelijkerwijs niet in geld kan worden uitgedrukt (zie 2.6), duidt dit op onzakelijkheid van de bepaling. Uit de door de adviseur gegeven motivering blijkt dat de gekozen winstverdeling m.n. is ingegeven door de wens van de overdrager om te kunnen herwaarderen.

Als de bepaling onzakelijk is, dan moet die voor de fiscale winstbepaling worden verzakelijkt. In dit geval zou uitgegaan kunnen worden van een voorbehoud stille reserves.

192130037 HIR lang afschrijfbaar afboeken op niet afschrijfbaar

Vraag:

Mag de herinvesteringsreserve (verder HIR) van artikel 3.54 Wet IB 2001 worden toegepast bij de aankoop van grond (niet afschrijfbaar) nadat een boekwinst is behaald met de verkoop van verhuurde panden (afschrijfbaar)? Vragensteller merkt op dat zowel de verkochte panden als de aan te kopen grond kwalificeren als bedrijfsmiddel.

Antwoord:

Ja, het is in beginsel mogelijk om, bij eenzelfde economische functie, een HIR gevormd door de verkoop van panden (afschrijfbaar bedrijfsmiddel) af te boeken op de aankoop van grond (niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel). Of sprake is van eenzelfde economische functie is ter beoordeling aan de inspecteur.

Beschouwing

1. Voorafgaande opmerkingen

1.1 Voorwaarden voor vorming en toepassing van de HIR

Voor toepassing van de HIR bestaan meerdere vereisten:

- Het vervreemde dient een bedrijfsmiddel te zijn. Aangezien het hier gaat om panden bestemd voor de verhuur en niet om bij de eerste de beste gelegenheid te verkopen, gaat het hier om een bedrijfsmiddel.

- Het nieuw aan te schaffen / voort te brengen dient een bedrijfsmiddel te zijn. Het betreft hier grond met als doel deze te verhuren. Het gaat niet om grond met als doel deze weer te verkopen. Ook voor de grond is sprake van een bedrijfsmiddel.

- Er bestaat een voornemen tot herinvestering.

- Bij herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop in meer dan 10 jaar of niet pleegt te worden afgeschreven dient het vervreemde bedrijfsmiddel ook in meer dan 10 jaar of niet te worden afgeschreven. Dat is hier het geval.

- Bij herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop in meer dan 10 jaar of niet pleegt te worden afgeschreven dient sprake te zijn van eenzelfde economische functie.

Aan bovenstaande genoemde voorwaarden lijkt op basis van de casus te kunnen worden voldaan. Wel zal de kennisgroep de eis van eenzelfde economische functie hieronder nader toelichten.

1.2. Eenzelfde economische functie

Vragensteller vraagt niet specifiek naar een oordeel met betrekking tot 'eenzelfde economische functie'. Vragensteller meent dat hieraan wordt voldaan. Hieronder een deel van de argumentatie:

"Er vanuit gaande dat in het onderhavige geval de beleggingspanden worden vervangen door beleggingsgrond lijkt in principe ruimte om te spreken van eenzelfde economische functie. De verhuurde panden worden vervangen door verhuurde grond. In beide gevallen gaat het om het ontvangen van huurinkomsten. Derhalve lijkt aan de voorwaarde van het vervullen van eenzelfde economische functie in de onderneming te zijn voldaan. De Hoge Raad heeft hier echter nog niks over gezegd in het kader van het huidige artikel 3.54 Wet IB 2001. Wel is in HR 12 november 1975, BNB 1976/63 ten aanzien van het oude artikel 14 Wet IB 1964 (dat zag op de vervangingsreserve) door de Hoge Raad opgemerkt dat voor de toepassing van de vervangingsreserve ter belegging aangehouden grond dezelfde economische functie kan vervullen als ter belegging aangehouden panden. Voor nu wordt er vanuit gegaan dat dat het geval is."

Uit BNB 1976/63 (ook wel ECLI:NL:HR:1975:AX4129) volgt dat volgens de Hoge Raad het vervangen van grond door een bedrijfspand eenzelfde economische functie kan hebben. Het Hof had namelijk overwogen dat aan de vergelijking naar de aard tussen het vervreemde en het vervangende bedrijfsmiddel in dit geval nog doorslaggevende betekenis moet worden toegekend. Volgens de Hoge Raad heeft het Hof door 'geen gewagmakende van andere voor de economische functie van bedrijfsmiddelen van belang zijnde factoren' hiermee een verkeerde toepassing gegeven aan artikel 14 IB 64. Dus niet alleen de aard van de bedrijfsmiddelen, maar ook andere factoren, welke voor de economische functie van de bedrijfsmiddelen van belang zijn, moeten in aanmerking worden genomen.

In BNB 2006/246 (ook wel ECLI:NL:HR:2006:AU8196) keurde de Hoge Raad goed dat sprake was een eenzelfde economische functie bij de vervanging van woonappartementen door bedrijfsunits. De Hoge Raad kijkt ook naar het doel van het bedrijfsmiddel binnen de onderneming.

Het begrip eenzelfde economische functie dient ruim te worden uitgelegd. Zoals vragensteller beargumenteert, blijft bij het vervangen van panden door grond in beide gevallen sprake van eenzelfde functie, namelijk verhuur. In BNB 2002/98, een eigen gebruik-situatie, kon worden voldaan aan economisch eenzelfde functie indien een nieuw verworven pand evenals een verkocht pand binnen de onderneming de functie vervult van het verschaffen van onderdak aan de bedrijfsactiviteiten. Daarnaast heeft de Hoge Raad in BNB 2006/246 in r.o. 3.3 overwogen: "Zoals de Hoge Raad heeft overwogen in (...) BNB 2002/98, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat met betrekking

tot het begrip vervanging een ruim standpunt dient te worden ingenomen. In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen". Deze arresten illustreren de wijze waarop de Hoge Raad het begrip 'eenzelfde economische functie' uitlegt; ruim.

Aangezien het in deze casus grond en panden betreft beide met het oog op verhuur zal daarom waarschijnlijk aan de eis van eenzelfde economische functie kunnen worden voldaan.

Volgens de Hoge Raad in BNB 2006/246 moet zoals hiervoor aangegeven het doel van de onderneming in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of er sprake is van eenzelfde economische functie. Daarbij staat de Hoge Raad een ruime uitleg voor van het begrip 'zelfde economische functie'. Maar ook die ruime uitleg heeft volgens de kennisgroep z'n grenzen. Zie daarover punt 5.5 en 5.6 van de Conclusie van de A-G in BNB 2006/246. Eén van de voorbeelden die de A-G geeft, is dat wellicht geldt dat in de situatie dat er een substantieel verschil is in het netto rendement dit een aanwijzing vormt dat de belegger heeft gekozen voor een ander soort werkzaamheid. Er kan dan niet worden voldaan aan de eis van economisch eenzelfde functie. In punt 5.6 van zijn Conclusie geeft de A-G nog een paar andere voorbeelden.

1.3 Bij eigen gebruik

Wel zal in een andere casus met eigen gebruik kritisch moeten worden gekeken of wordt voldaan aan de eis van eenzelfde economische functie. In ECLI:NL:HR:2009:BK5192 deed de Hoge Raad een verzoek om cassatie af met een verwijzing naar artikel 81 RO. Het ging hier om een zaak waarin belanghebbende een perceel grond verkocht (met als doel het uiteindelijk uitbreiden van bedrijfsactiviteiten) en een HIR wilde vormen voor een nieuw aan te schaffen bedrijfshal. Hierin werd door rechtbank geoordeeld dat geen sprake was eenzelfde economische functie. Ondanks dat art. 81 RO geen expliciete goedkeuring is van de uitspraak van de rechtbank, geeft dit wel aan dat de uitspraak niet kennelijk onjuist is. Dit betreft echter onroerend goed voor eigen gebruik, niet voor verhuur.

2. Afboeken HIR lang afschrijfbaar op niet afschrijfbaar

2.1. Tekst van de wet

Art. 3.54 lid 4 Wet IB 2001 luidt als volgt:

“Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.”

Op basis van deze tekst bestaat het onderscheid tussen lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen niet (ook wel ‘duurzame bedrijfsmiddelen’ genoemd).

Op basis van de wettekst zal een HIR gevormd door vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel kunnen worden afgeboekt op de aanschaf van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven, mits sprake is van eenzelfde economische functie.

2.2. Doel van de HIR

Volgens de Memorie van Toelichting bij artikel 3.54 (MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, blz. 31.) is de ratio van het onderscheid tussen de verschillende soorten bedrijfsmiddelen het volgende:

“Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, is in het vierde lid bepaald dat afboeking van de herinvesteringsreserve op deze bedrijfsmiddelen slechts plaatsvindt voor zover de herinvesteringsreserve is gevormd door vervreemding van bedrijfsmiddelen die eenzelfde economische functie in de onderneming vervullen als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen. Hiermee wordt voorkomen dat een stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt doorgeschoven naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, waardoor de realisatie van de stille reserve voor vrijwel onbepaalde tijd zou kunnen worden uitgesteld. Niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen zijn bijvoorbeeld grond en bepaalde immateriële vaste activa zoals sommige merkenrechten en octrooien.

Voorts wordt voorkomen dat een stille reserve in een bedrijfsmiddel met een korte afschrijvingsduur, die gedurende die korte periode wordt gerealiseerd, kan worden doorgeschoven naar een bedrijfsmiddel met een afschrijvingsduur van meer dan tien jaar en daarmee gedurende een (aanzienlijk) langere periode wordt gerealiseerd. In de praktijk zal dit vooral van betekenis zijn voor onroerende zaken, schepen, vliegtuigen en immateriële activa.

Ook wordt een verschuiving van stille reserves binnen de groep bedrijfsmiddelen met een lange afschrijvingsduur voorkomen.”

Het is niet de bedoeling geweest om de HIR van toepassing te laten zijn in situaties waarin sprake is van een significant andere afschrijvingsduur dan het vervreemde bedrijfsmiddel. Hierin speelt mee het risico op uitstel van belastingheffing. Zo is het wel mogelijk om een HIR gevormd door vervreemding van een duurzaam bedrijfsmiddel af te boeken op een niet-duurzaam bedrijfsmiddel. Ook heeft de kennisgroep in een eerdere kennisgroepvraag (nr. 152130011) aangegeven dat het mogelijk is om een HIR gevormd als vervreemding van een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel aangewend kan worden voor een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Bovendien heeft de kennisgroep hierbij aangegeven dat zij hiermee expliciet geen goedkeuring geeft voor een situatie andersom (zoals deze).

De wetgever heeft echter, zoals beschreven in paragraaf 3.1, deze bedoeling niet (volledig) verwoord in de wetstekst. Op basis van de wettekst is het mogelijk om een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel te vervangen door een niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel. De wetgever had bijvoorbeeld eenvoudig in de wet kunnen opnemen: 'het is niet mogelijk om een bedrijfsmiddel waarop wordt afgeschreven te vervangen door een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven'. Wat hierbij ook meespeelt is het (toen ook al) bestaan van ECLI:NL:HR:1975:AX4129. Een arrest waarin de Hoge Raad oordeelde dat vergelijking van de aard van de bedrijfsmiddelen (grond – pand) niet doorslaggevend was. De wetgever had hier dan ook relatief eenvoudig op kunnen inspelen.

Met behulp van het criterium 'economisch eenzelfde functie' heeft de wetgever gemeend het doorschuiven van stille reserves te kunnen voorkomen.

3. Jurisprudentie

3.1. Jurisprudentie met betrekking tot lang afschrijfbaar naar niet afschrijfbaar of andersom

ECLI:NL:GHSHE:2019:4057

Belanghebbende vormt ten aanzien van de verkoop van een perceel grond een HIR. Later wordt een bedrijfshal gebouwd, waarvan het Hof van oordeel is dat hierop in meer dan tien jaar wordt afgeschreven. Afboeking van de HIR kan slechts plaatsvinden voor zover de hal binnen de onderneming eenzelfde economische functie vervult als het verkochte perceel. In casu is dit laatste niet het geval, het Hof merkt het perceel aan als belegging.

ECLI:NL:HR:2009:BK5192

Belanghebbende verkoopt een perceel grond en vormt een HIR. Later koopt zij een bedrijfshal en boekt de HIR af op de bedrijfshal. Belanghebbende betoogd dat de eis van eenzelfde economisch

functie hier niet van toepassing is, omdat de bedoeling van de wetgever voor het invoeren van deze bepaling ligt in het voorkomen dat een stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt doorgeschoven naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Zowel de rechtbank als de Hoge Raad geven aan dat de wettekst duidelijk is en dat de eis van eenzelfde economische functie wel van toepassing is. De Hoge Raad geeft tevens aan dat dit niet afwijkt van de bedoeling van de wetgever.

ECLI:NL:GHLEE:1998:AV9011

Belanghebbende heeft na de verkoop van panden (voor de verhuur) nieuwe panden gekocht alsmede percelen bouwgrond. In r.o. 5.6 toets het hof of deze percelen dezelfde economische functie vervullen binnen de onderneming als de panden. Gezien het doel om deze percelen, eventueel met de daarop te bouwen huizen, snel weer te verkopen oordeelt het gerechtshof Leeuwarden dat de vervangingsreserve niet kan worden toegepast. Het gerechtshof heeft geen oordeel gegeven met betrekking tot het verschil in afschrijvingsduur (voor de vervangingsreserve bestonden de in de HIR gestelde categorieën ook nog niet).

ECLI:NL:HR:1975:AX4129

Belanghebbende verhuurt / verpacht haar onroerende goederen. Zij vervreemd een stuk grond en vervangt deze met een gebouw en woonhuizen. De Hoge Raad oordeelt dat voor het antwoord op de vraag of hier van vervanging kan worden gesproken niet het verschil in aard tussen de vervreemde en verworven bedrijfsmiddelen van beslissende betekenis is. Ook andere factoren, welke voor de economische functie van de bedrijfsmiddelen van belang zijn, dienen in aanmerking te worden genomen.

3.2 Enkele overige relevante arresten

ECLI:NL:HR:1984:AW8412

Belanghebbende heeft een vervangingsreserve gevormd bij de verkoop van 10 woningen en aangewend op de aankoop van 18 woningen. De Hoge Raad geeft aan dat het verschil in waarde geen betekenis vormt bij de bepaling of sprake is van eenzelfde economische functie. Ook hier wordt het begrip 'eenzelfde economische functie' ruim uitgelegd.

ECLI:NL:HR:2006:AU8196

Belanghebbende heeft een pand met twee verhuurde woningen verkocht en de vervangingsreserve (voorloper van de HIR) aangewend voor de aankoop van te verhuren bedrijfsunits. De Hoge Raad

geeft aan dat hier sprake is van eenzelfde economische functie. Blijkens de wetsgeschiedenis dient verder met betrekking tot het begrip vervanging een ruim standpunt te worden ingenomen.

4. Conclusie

Op basis van de wetsgeschiedenis is het niet de bedoeling dat een HIR die is gevormd als gevolg van de vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt afgeboekt op een niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Op deze manier wordt namelijk belasting extra lang uitgesteld. Met behulp van het criterium 'economisch eenzelfde functie' heeft de wetgever gemeend het doorschuiven van stille reserves te kunnen voorkomen.

De wetgever heeft gekozen voor een wettekst waarin geen onderscheid bestaat tussen lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Dit onderscheid wel (duidelijk) maken was daarnaast relatief eenvoudig geweest (bijvoorbeeld: 'het is niet mogelijk om een bedrijfsmiddel waarop wordt afgeschreven te vervangen door een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven'). Bovendien bestond toen al het arrest van ECLI:NL:HR:1975:AX4129.

Op basis van de wettekst bestaat ook geen reden om aan te nemen dat lang afschrijfbaar en niet afschrijfbaar twee separate categorieën zijn. Volgens de wettekst is het mogelijk om een HIR gevormd door de vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel af te boeken op de aanschaf van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven, mits sprake is van economisch eenzelfde functie. Dit laatste wordt ruim opgevat, maar er zijn grenzen.

Publicatiedatum:

06-03-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.54 Herinvesteringsreserve

Rubriek:

HIR

Subrubriek:

Algemeen

Gerelateerde wet- en regelgeving

192130038 HIR aankoop voorafgaand aan vervreemding en fiscale eenheid

Vraag:

A BV vormt samen met haar dochters B BV en HIR BV een fiscale eenheid (hierna: FE A BV). A BV is 100% aandeelhouder van Nieuw pand BV. In het voorjaar van 2018 koopt Nieuw pand BV een bedrijfspand. Op dat moment is Nieuw pand BV niet gevoegd in FE A BV. Nieuw pand BV wordt per 1 januari 2019 gevoegd in FE A BV. In HIR BV zal na voeging van Nieuw pand BV een herinvesteringsreserve ontstaan als gevolg van de verkoop van een bedrijfspand. FE A BV/HIR BV wenst deze herinvesteringsreserve af te boeken op de aanschafkosten van het bedrijfspand in Nieuw pand BV. FE A BV/HIR BV doet daarbij een beroep op het Trawlerarrest, HR 25 maart 1998, nr. 32945, BNB 1998/193.

Kan de herinvesteringsreserve van HIR BV worden afgeboekt op de aanschafkosten van het bedrijfspand in Nieuw pand BV?

Antwoord:

Nee, de herinvesteringsreserve van HIR BV kan niet worden afgeboekt op de aanschafkosten van het bedrijfspand in Nieuw pand BV. FE A BV/HIR BV kan i.c. geen beroep doen op het Trawlerarrest.

Beschouwing

1. Beslissing tot herinvesteren

De ondernemer die herinvesteert (Nieuw pand BV) en de ondernemer die de HIR vormt (FE A BV), zijn in de casus niet dezelfde. Daarom kan de herinvesteringsreserve van HIR BV niet worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van het bedrijfspand in Nieuw pand BV.

De beslissing tot het vervangen van bedrijfsmiddelen behoort volgens artikel 2:239 jo. 2:217, lid 1, BW tot de bestuursbevoegdheden van de directie (HR 23 juni 1993, nr. 28.477, BNB 1993/258). De directie van Nieuw pand BV heeft de beslissing genomen om te investeren in een nieuw bedrijfspand. De directie van Nieuw pand BV heeft niet kunnen beslissen dat dit nieuwe bedrijfspand dient ter vervanging van het nog te vervreemden bedrijfspand door HIR BV. Deze beslissing is immers exclusief voorbehouden aan de directie van HIR BV. De directie van HIR BV heeft op haar beurt niet voor Nieuw pand BV kunnen beslissen dat er een bedrijfspand wordt aangeschaft. De vervangingsbeslissing kan uitsluitend binnen FE A BV worden genomen.

De herinvestering is niet door de FE A BV gedaan, maar door Nieuw pand BV. FE A BV en Nieuw pand BV zijn op het moment van de investering door Nieuw pand BV in het nieuwe bedrijfspand twee zelfstandige belastingplichtigen. Daardoor ontbreekt het oorzakelijk verband dat artikel 3.54 lid 11 vereist, dat de FE al heeft geherinvesteerd vóór de vervreemding.

Zie in dit verband ook onderdeel 2.6 HIR en fiscale eenheid of juridische fusie van het Besluit van 27 oktober 2015, BLKB2015/864M en de daarin opgenomen voorbeelden, waarvan voorbeeld 1 de spiegelbeeldsituatie is van de onderhavige casus. Uit deze voorbeelden blijkt dat de herinvesteringsbeslissing genomen moet worden door de ondernemer die de HIR vormt. De ondernemer die herinvesteert en de ondernemer die de HIR vormt zijn i.c. niet dezelfde.

2. Aanschaffingskosten

FE A BV maakt geen aanschaffingskosten. Daarom is geen sprake van een herinvestering.

De voeging van Nieuw pand BV in FE A BV heeft niet tot gevolg dat de investering door Nieuw pand BV in het bedrijfspand alsnog als vervanging/herinvestering van het nog door HIR BV te vervreemden bedrijfspand kan worden aangemerkt. Beoordeeld vanuit de fiscale eenheid vindt er ook in het geheel geen uitgave plaats om het pand te verwerven: Nieuw pand BV maakte al deel uit van het concern en er hoeven geen aandelen te worden gekocht. Hierover hierna in onderdeel 3 meer. Doordat een aankoop door FE A BV ontbreekt, voldoet de verwerving door de voeging niet aan het vereiste dat er sprake moet zijn van aanschaffings- of voortbrengingskosten.

3. Trawlerarrest

De adviseur doet een beroep op HR 25 maart 1998, nr. 32945, het Trawlerarrest. Het Trawlersarrest biedt FE A BV i.c. echter geen soelaas, omdat de feiten in deze casus niet overeenkomen met de stappen die in het arrest zijn te onderkennen.

In het Trawlerarrest is sprake van een belanghebbende die zijn bedrijfsmiddel, een schip, vervreemdt aan een derde. Deze belanghebbende wenst een nieuw schip als vervanging aan te merken. De wijze van verkrijging is echter bijzonder. Het schip wordt eerst van de eigenaar (een BV) gehuurd, vervolgens worden de aandelen van deze eigenaar gekocht, waarna op het eerst mogelijke moment een fiscale eenheid wordt aangegaan. Het resultaat is dat fiscaal het als vervangend aangemerkte schip op de balans van de vennootschap die de vervangingsreserve had gevormd, terecht komt. De vervangingsreserve is vervolgens afgeboekt op de aanschaffkosten van het schip. De vraag was of de vervangingsreserve in stand kon blijven en zo ja, of dan door de totstandkoming van de fiscale eenheid vervanging kon worden gerealiseerd. Beide vragen zijn in het arrest door de Hoge Raad bevestigend beantwoord. Dit arrest had tot gevolg dat er een meer ruimere opvatting is ontstaan wat onder vervanging kan worden verstaan.

De overweging van de Hoge Raad is als volgt:

Voormelde gang van zaken laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbendes voornemen erop was gericht over te gaan tot verwerving van het nieuwe schip als bedrijfsmiddel dat de afgestoten trawlers zou vervangen, terwijl eerst met de totstandkoming van de fiscale eenheid deze vervanging is gerealiseerd, aangezien alsdan het schip tot het vermogen van belanghebbende is gaan behoren.

De Hoge Raad kwalificeert de totstandkoming van de fiscale eenheid bij het Trawlerarrest als een toegestane vorm van vervanging (met de totstandkoming van de fiscale eenheid wordt de vervanging gerealiseerd). Het is voldoende dat het doel van een transactie is dat uiteindelijk het vervangende activum deel gaat uitmaken van het vermogen van de vervangende vennootschap. De wijze waarop dit geschiedt, is minder van belang, hetgeen dus een meer economische wijze van denken veronderstelt. Civiel juridisch blijft immers van twee aparte vennootschappen sprake.

Onduidelijk is waaruit de aanschaffingskosten in het Trawlerarrest bestaan, waarop de vervangingsreserve kon worden afgeboekt. Zie hierover Hof Arnhem/Leeuwarden in BNB 2018/107 waarin het Hof t.a.v. het Trawler-arrest overweegt:

Hof Arnhem/Leeuwarden overwoog in BNB 2018/107 t.a.v. het Trawler-arrest:

Anders dan belanghebbende stelt, leidt het Hof uit het arrest BNB 1998/193 niet af dat de Hoge Raad van oordeel is dat in de daar bedoelde situatie met de aankoop van de aandelen in de dochter-BV de vervanging van een bedrijfsmiddel heeft plaatsgevonden. In de eerste plaats heeft de Hoge Raad in dat arrest immers met name een oordeel over de aanwezigheid van een voornemen tot vervanging gegeven. In de tweede plaats acht het Hof, waar het gaat om de wijze van vervanging, een dergelijke conclusie zo zeer in strijd met het (ook destijds geldende) wettelijke systeem – de afboeking van het gereserveerde bedrag dient plaats te vinden op de boekwaarde van het bedrijfsmiddel, welke boekwaarde in het geheel niet overeen behoeft te stemmen met de waarde die voor de bepaling van de prijs van de aandelen in aanmerking is genomen – dat er niet van uitgegaan mag worden dat de Hoge Raad een dergelijk oordeel zou onderschrijven. Veeleer dient het arrest naar het oordeel van het Hof aldus te worden verstaan, dat de Hoge Raad, in de bijzonderheden van het concrete geval in die zaak (te weten: huren van het schip met ingang van de dag waarop het in de vaart is gekomen, daaropvolgende verwerving van de aandelen van de BV tot wier vermogen het schip is gaan behoren, en de voeging van die vennootschap in de fiscale eenheid) aanleiding heeft gevonden de vervanging door de dochter-BV anticiperend op de totstandkoming van de fiscale eenheid, reeds aan die fiscale eenheid toe te rekenen.

In cassatie stelt de Hoge Raad de staatssecretaris op andere gronden in het gelijk en overweegt:

De klachten kunnen derhalve niet tot cassatie leiden, wat er zij van de door het Hof gebezigde gronden.

Het Hof lijkt de aankoop door de dochtermaatschappij aan de fiscale eenheid toe te rekenen; ongeacht de prijs die voor de aandelen is betaald. De door de dochtermaatschappij gemaakte aanschaffkosten worden toegerekend aan de fiscale eenheid. De Hoge Raad laat in het midden of deze redenering van het Hof juist is.

Voor de vraag of het Trawlerarrest soelaas biedt is een uitwerking van het arrest in stappen van belang. Deze stappen zijn:

1. Verkoop bedrijfsmiddel "trawler".
2. Huren van een trawler van overdrager.
3. Het schip is nieuw gebouwd. Boekwaarde is vergelijkbaar met waarde economisch verkeer.
4. Aankoop 100% van de aandelen van de overdrager.
5. Er is sprake van het in aanmerking nemen van aanschaffingskosten- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die worden aangeschaft of voortgebracht waarbij de oorspronkelijke boekwinst van de verkoop van de trawler wordt aangewend voor de aankoop van de aandelen.
6. Aangaan fiscale eenheid met de overdrager 'zodra dit mogelijk was'.
7. Afboeking vervangingsreserve.

In de noot bij BNB 1998/193 schrijft Van der Geld hierover dat de huur van het nieuwe schip en het verwerven van de aandelen in de vennootschap slechts stappen waren op weg naar vervanging door een schip in eigendom.

De situatie van deze casus is niet vergelijkbaar met die van de stappen die in het Trawlerarrest zijn gezet. Een verschil is dat in het Trawlerarrest sprake is van het in aanmerking nemen van aanschaffingskosten- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die worden aangeschaft of voortgebracht waarbij de oorspronkelijke boekwinst van de verkoop van de trawler wordt aangewend voor de aankoop van de aandelen. Wanneer zoals in deze casus Nieuw pand BV al deel uitmaakt van het concern, hoeven er geen aandelen te worden gekocht en vindt er beoordeeld vanuit de FE A BV in het geheel geen uitgave plaats om het vervangende pand te verwerven. De boekwinst binnen FE A BV wordt dus niet gebruikt voor de betaling van een vervangend

bedrijfsmiddel. In het Besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M, Stcrt. 2006, nr. 243, BNB 2007/34 stond hierover:

“1.6. HIR en fiscale eenheid c.q. juridische fusie

(...)

Van aanwending van opbrengst voor herinvestering is evenmin sprake wanneer het vervangende pand al langer in het bezit is van een 100%-dochtermaatschappij en het pand door het vormen van een fiscale eenheid fiscaal in gebruik komt bij de moedermaatschappij. Deze situatie verschilt van die waarin sprake is van aankoop van een vennootschap met daarin het als vervanging aan te merken bedrijfsmiddel (Hoge Raad 25 maart 1998, BNB 1998/193c*).

buiten verzoek

Dit standpunt is niet meer in latere HIR-besluiten opgenomen. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

In tegenstelling tot het Trawlerarrest, lijkt in deze casus geen sprake te zijn van een ‘vooropgezet plan’ om tot herinvestering over te gaan. FE A BV heeft Nieuw pand BV pas per 1 januari 2019 aan de fiscale eenheid toegevoegd. Er kan niet gesteld worden dat al de handelingen van FE A BV erop gericht waren uitvoering te geven aan het herinvesteringsvoornemen om het door FE A BV te vervreemden bedrijfspand te vervangen. M.a.w. het is niet aannemelijk dat er een ‘vooropgezet plan’ was, nu Nieuw pand BV pas geruime tijd nadat zij het pand had aangekocht, is toegevoegd aan FE A BV. Bij een vooropgezet plan zou het voor de hand hebben gelegen dat de voeging al eerder had plaatsgevonden. Bij een vooropgezet plan zou in het kader van tax-planning Nieuw pand BV voorafgaande aan de investering in FE A BV zijn gevoegd.

En als er wel sprake is geweest van een ‘vooropgezet plan’, dan heeft de toevoeging van Nieuw pand BV aan de FE A BV niet plaatsgevonden ‘zodra dit mogelijk was’. FE A BV heeft niet direct na de investering door Nieuw pand BV verzocht om Nieuw pand BV in FE A BV te voegen. De fiscale eenheid kan immers drie maanden voor het tijdstip waarop het verzoek is gedaan ingaan.

De feiten in deze casus komen derhalve niet overeen met de stappen die in het Trawlerarrest zijn te onderkennen, een beroep op toepassing van dit arrest is niet terecht.

202130002 HIR in geval van speculatie op prijsdaling

Vraag:

X Holding BV is enig aandeelhouder van X Pluimvee BV. X Holding BV en X Pluimvee BV vormen geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

In X Pluimvee BV wordt een pluimveebedrijf geëxploiteerd met 67 Awr

Om pluimvee te kunnen houden zijn pluimveerechten vereist. Pluimveerechten kunnen eigendom zijn of jaarlijks worden geleased (operational). Een deel van de noodzakelijke pluimveerechten zijn eigendom van X Holding BV en worden door X Holding BV verhuurd aan X Pluimvee BV. De overige pluimveerechten worden jaarlijks geleased van derden.

In 67 Awr heeft X Holding BV een deel van de pluimveerechten in eigendom verkocht. Voor de hierbij behaalde boekwinst vormt X Holding BV een herinvesteringsreserve (hierna: HIR).

De verkoop van de pluimveerechten is ingegeven door de verwachting dat de prijs van de pluimveerechten in de toekomst substantieel zal dalen, zodat voor de gereserveerde opbrengst een groter aantal pluimveerechten kan worden teruggekocht.

67 Awr

Zolang geen pluimveerechten zijn teruggekocht, zal belanghebbende een tekort aan rechten jaarlijks moeten aanvullen door rechten te leasen.

1. Is het voornemen tot herinvesteren aannemelijk gemaakt?
2. Is het gebruik van de herinvesteringsreserve (hierna: HIR) bij speculatie op een prijsdaling in strijd met doel en strekking van de HIR en moet dit worden bestreden?

Aan deze vragen gaat een vraag vooraf, namelijk:

Zijn de pluimveerechten i.c. vermogensrechten die ter belegging worden gehouden als bedoeld in artikel 3.54 lid 7 onderdeel a Wet IB 2001?

Antwoord:

De pluimveerechten die worden verhuurd aan X Pluimvee BV zijn vermogensrechten die ter belegging worden gehouden als bedoeld in artikel 3.54 lid 7 onderdeel a Wet IB 2001. Dit mede gelet op de uitleg die de Hoge Raad aan dit begrip geeft. De antwoorden op de vragen 1 en 2 zijn dan niet meer relevant.

Beschouwing

3.1 Algemeen

In de originele casusomschrijving is tevens opgenomen een transactie waarbij X Holding BV 67 Awr pluimveerechten heeft gekocht in 67 Awr en vervolgens later dat jaar weer heeft verkocht. X Holding BV heeft deze pluimveerechten als voorraad aangemerkt en op de bij de verkoop behaalde winst de herinvesteringsreserve niet toegepast. Voor de beantwoording van de gestelde vragen is het niet noodzakelijk om in te gaan op deze transactie. Deze transactie en de fiscale gevolgen ervan blijven hierna dan ook buiten beschouwing.

3.2 Bedrijfsmiddel

Het standpunt van de vraagsteller dat de pluimveerechten voor X Holding BV een bedrijfsmiddel vormen, onderschrijft de kennisgroep. De pluimveerechten behoren tot het vaste kapitaal van X Holding BV en zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt (HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119).

Het gebruik van de pluimveerechten bestaat voor X Holding BV uit het (duurzaam) tegen vergoeding beschikbaar stellen van de rechten aan X Pluimvee BV (verhuur).

3.3 Vermogensrecht ter belegging

Het standpunt van de vraagsteller dat de pluimveerechten in dit geval niet kunnen worden aangemerkt als vermogensrechten die ter belegging worden gehouden, wordt niet onderschreven.

De Hoge Raad legt het begrip 'vermogensrechten die ter belegging worden gehouden' ruim uit. Zie BNB 1999/321 en BNB 2003/173. In BNB 2003/173 ging het om het volgende.

Belanghebbende, die een schade- en levensverzekeringsbedrijf uitoefent, houdt een portefeuille obligaties aan ter dekking van haar langlopende verplichtingen uit de verzekeringsovereenkomsten. In geschil was o.a. of belanghebbende een vervangingsreserve kon vormen; meer specifiek of de obligaties vermogensrechten zijn die ter belegging worden aangehouden. Het Hof oordeelt dat de obligaties dergelijke vermogensrechten zijn en overweegt:

Ook al dienen de obligaties van belanghebbende, zoals zij stelt, als noodzakelijke hulpmiddelen van haar bedrijfsuitoefening, zij zijn vermogensrechten die ter belegging worden aangehouden in de zin van bedoeld vierde lid. De opbrengst van vervreemding van deze vermogensrechten is door de wetgever uitgesloten van toevoeging aan de vervangingsreserve.

De Hoge oordeelt:

3.2 Het derde middel bevat een herhaling van het door belanghebbende reeds voor het Hof ingenomen standpunt dat onder de in artikel 14, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 genoemde 'vermogensrechten die ter belegging worden aangehouden' - welke ingevolge die bepaling voor de toepassing van dat artikel niet tot de bedrijfsmiddelen worden gerekend zodat bij de vervreemding van dergelijke vermogensrechten geen vervangingsreserve kan worden gevormd - niet dienen te worden begrepen de obligaties, die door haar als verzekeringsmaatschappij worden aangehouden ter voldoening aan haar verzekeringstechnische verplichtingen. Ook dit middel faalt aangezien het daarin verdedigde standpunt geen steun vindt in de tekst van de bepaling en ook in de geschiedenis van de totstandkoming van die bepaling onvoldoende steun voor die opvatting is te vinden (vergelijk HR 23 juni 1999, nr. 34 021, BNB 1999/321).

De Hoge Raad is dus streng. Russo verwoordt het als volgt:

Als een onderneming in het kader van haar activiteiten gelden belegt, is nog steeds sprake van 'ter belegging houden'. Als voorbeeld zou kunnen worden gedacht aan een verzekeringsmaatschappij die beroepsmatig de door haar ontvangen premies belegt. De Hoge Raad is niet gevoelig gebleken voor het argument dat in dergelijke gevallen het bedrijfsmiddel niet wordt aangehouden ter belegging, maar dat dit moet worden gezien in de totale bedrijfsvoering en dat daarop dus ook ondernemingsrisico wordt gelopen. De Hoge Raad beslist eenvoudig: beleggen is beleggen, het doel is niet relevant.

De annotator in BNB 2003/173:

6. De toelichting van de wetgever op art. 14, vierde lid, Wet IB 1964 laat twee interpretatiemogelijkheden open. Ofwel effecten kunnen 'mede in verband met hun bijzondere aard' nooit in aanmerking komen voor het vormen van een vervangingsreserve, ofwel er is toch een vervangingsreserve mogelijk, namelijk als de winstneming op de effecten leidt tot

continuïteitsproblemen voor de onderneming en bovendien de reservering niet leidt tot uitstel van winstneming tot in de zeer verre toekomst. Gezien de reden waarom het vierde lid van art. 14 - alsnog en kennelijk t en overvloede - in de wet is opgenomen, meen ik dat de wetgever de eerste uitleg voor ogen heeft gehad: beleggingen kunnen nooit bedrijfsmiddelen zijn voor de toepassing van de vervangingsreserve. Met het arrest HR 23 juni 1999, nr. 34 021, BNB 1999/321c* en het onderhavige arrest schaarde de Hoge Raad zich achter de visie van de wetgever.

De functie van de pluimveerechten binnen Holding BV is verhuur. Zie in dit verband BNB 1995/17, waarin wordt overwogen dat in de onderneming van een vennootschap de functie van een bedrijfsmiddel dat wordt verhuurd aan een dochtervennootschap, waarmee geen fiscale eenheid bestaat, geen andere is dan die van een bedrijfsmiddel dat wordt verhuurd aan een derde.

Niet relevant is dat de vermogensrechten tot een (materiële) onderneming behoren en daarbinnen een (bijzondere) functie vervullen, i.c. ten behoeve van de niet in fiscale eenheid gevoegde dochter Pluimvee BV. Of in het kader van artikel 3.54 sprake is van vermogensrechten ter belegging wordt op activumniveau beoordeeld. Een verhuurd pluimveerecht is een vermogensrecht ter belegging.

Tot slot nog een opmerking. In het kader van de invoering van de Wet IB 2001 is opgemerkt: "In antwoord op de vraag of een voorbeeld kan worden gegeven van een vermogensrecht dat niet ter belegging wordt gehouden als bedoeld in het zevende lid, kan ik meedelen dat daarvan bijvoorbeeld sprake is bij een melkquotum." NV, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 6, p. 11.

Bij het geven van dit antwoord had men zeer waarschijnlijk de situatie voor ogen dat het melkquotum in gebruik was in het eigen landbouwbedrijf. M.a.w. melkquotum en melkkoeien in één hand. Dit is namelijk de gebruikelijke situatie.

3.4 Vraag 1 en vraag 2

Nu de pluimveerechten i.c. vermogensrechten zijn die ter belegging worden gehouden zijn vraag a en vraag b niet meer relevant. De kennisgroep heeft desondanks wel aandacht besteed aan deze vragen en wil de vragensteller het volgende meegeven. Als het antwoord op de voorvraag 'neen' was geweest, luiden de antwoorden op vraag 1 en vraag 2 als volgt:

1. Ja, er is sprake van een herinvesteringsvoornemen nu volgens vraagsteller ervan uit kan worden gegaan dat binnen de herinvesteringstermijn zal worden geherinvesteerd (in pluimveerechten). Hierbij wordt wel opgemerkt dat aannemelijk dient te zijn dat de nieuwe pluimveerechten geen voorraad vormen.

2. Nee, het gebruik van de HIR bij verwachting van een prijsdaling van pluimveerechten komt niet in strijd met doel en strekking ervan.

Ad 1. Is het voornemen tot herinvesteren aannemelijk gemaakt?

Het pluimveerecht kwalificeert voor de HIR als een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel (maximaal 10 jaar), zodat de eis van dezelfde economische functie niet geldt bij herinvestering in pluimveerechten.

Opgemerkt wordt nog dat een HIR die is gevormd met betrekking tot een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel zoals pluimveerechten, per het einde van het boekjaar zo mogelijk moet worden afgeboekt op andere kort-afschrijfbare bedrijfsmiddelen waarin is geïnvesteerd (vgl. onderdeel 3.4 van het Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB 2015/864M, Stcrt. 2015, 38250 (BNB 2016/60)

Volgens (lagere) jurisprudentie is voor een herinvesteringsvoornemen vereist dat ten minste aannemelijk is dat de wil van de belastingplichtige is gericht op herinvestering in die zin dat een — zij het nog onverplichte — preferentie aanwezig is voor herinvestering boven andere aanwendingsmogelijkheden van de opbrengst (Hof Amsterdam 4 juli 2007, nr. 06/00287, LJN BA9930). In het algemeen moet enige concretisering aanwezig zijn, in de vorm van te objectiveren feiten of omstandigheden .

67 Awr

67 Awr

Binnen de aan belanghebbende toekomstige ondernemersvrijheid heeft hij de ruimte om te bepalen wanneer en tegen welke prijs hij een bedrijfsmiddel wil aanschaffen, mits binnen de herinvesteringstermijn. Hier heeft de Belastingdienst slechts een marginaal toetsingsrecht, nl. dat geen redelijk denkend ondernemer zo zou handelen. Van dit laatste is in dit geval volgens de kennisgroep geen sprake.

De kennisgroep merkt op dat de pluimveerechten waarin wordt geherinvesteerd wel als bedrijfsmiddel moeten kwalificeren en niet als voorraad. Van voorraad zal sprake zijn wanneer de herinvestering in de pluimveerechten slechts plaatsvindt om vrijval van de HIR te voorkomen en ze

vervolgens weer worden verkocht. Indien sprake is van een voornemen om voorraad aan te schaffen, kan geen HIR worden gevormd.

Of sprake is van een herinvesteringsvoornemen – in die zin dat de nieuw aangekochte pluimveerechten als bedrijfsmiddel kwalificeren en niet als voorraad – is ter beoordeling van de vraagsteller. Indien belanghebbende de preferentie voor herinvestering in een bedrijfsmiddel aannemelijk maakt, is daarmee voldaan aan het vereiste dat een herinvesteringsvoornemen aanwezig is; zowel op de balansdatum

67 Awr

 als vervolgens doorlopend.

Ad 2. Is het in strijd met doel en strekking van de HIR om deze te gebruiken bij speculatie op prijsdaling?

De HIR is gebaseerd op de continuïteitsgedachte. Deze gedachte houdt in dat de vervanging en modernisering van bedrijfsmiddelen niet moet worden belemmerd door belastingheffing wanneer het oogmerk van winstrealisatie ontbreekt. Onder 'het ontbreken van winstrealisatie' wordt in dit verband verstaan dat het de bedoeling is om de behaalde verkoopwinst aan te wenden om andere bedrijfsmiddelen aan te schaffen. De HIR schept de mogelijkheid onder bepaalde voorwaarden te voorkomen dat belasting wordt geheven over de boekwinst die ontstaat bij verkoop van een bedrijfsmiddel. De belastingheffing wordt — voorlopig — voorkomen door die boekwinst onder te brengen in een HIR. De bedoeling hiervan is de ondernemer de beschikking te laten houden over de volle opbrengst of vergoeding, zodat hij in staat is deze aan te wenden voor de aanschaffing van een (vervangend) bedrijfsmiddel.

Hierbij heeft de wetgever er met betrekking tot zogenaamde kort afschrijfbaar bedrijfsmiddelen voor gekozen om de eis van dezelfde economische functie onder de Wet IB 2001 niet langer te stellen, zodat met betrekking tot deze categorie bedrijfsmiddelen de HIR ook kan worden benut voor uitbreidingsinvesteringen.

Zoals hiervoor is opgemerkt, behoort het tot de vrijheid van de ondernemer om te bepalen hoe hij zijn onderneming voert. De Belastingdienst kan dit slechts marginaal toetsen.

Wanneer een ondernemer meent dat hij pluimveerechten nu voor een gunstige prijs kan verkopen, in de verwachting later voor de opbrengst meer pluimveerechten te kunnen terugkopen, dan heeft hij de ondernemersvrijheid om dat te doen. Door de opbrengst onder te brengen in een HIR komt hij niet in strijd met doel en strekking van die faciliteit. De wetgever heeft er bewust voor gekozen om m.b.t. kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen het mogelijk te maken om ook uitbreidings-investeringen via de HIR te faciliteren.

202130003 Voorraadwaardering bitcoins en collectief Lifo-stelsel

Vraag:

Is waardering van als voorraad kwalificerende bitcoins op basis van een collectief Lifo-stelsel (Lifo per balansdatum) toegestaan?

Feiten en omstandigheden

67 Awr

67 Awr

Antwoord:

Het collectief Lifo-stelsel is in beginsel toegestaan als waarderingstelsel voor bitcoins die als voorraad kwalificeren. Het is overeenkomstig hetgeen de bedrijfseconomie ons leert over een juiste wijze van winstbepaling en voldoet ook overigens aan eisen zoals geformuleerd in de jurisprudentie (vgl. BNB 1957/208 en BNB 2015/180). Dat een bitcoin een uniek nummer heeft doet daar voor zover bekend in het algemeen niet aan af. De feiten en omstandigheden in het voorliggende geval, zoals aangaande het traceren, worden evenwel als een aanvullende rechtvaardiging geacht gelet op het eenvoudsbeginnsel van goed koopmansgebruik.

Beschouwing:

67 Awr

De fiscale waardering van voorraden wordt beheerst door goed koopmansgebruik. In Hoge Raad 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, BNB 2015/180 herhaalt de Hoge Raad hetgeen is geoordeeld in het standaardarrest over goed koopmansgebruik, Hoge Raad 8 mei 1957, ECLI:NL:HR: 1957:AY2274, BNB 1957/208. Een stelsel van jaarlijkse winstberekening behoort voor de belastingheffing in de regel als

strokend met goed koopmansgebruik te worden aanvaard, indien dat stelsel is gegrond op hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert. Deze regel lijdt uitzondering ingeval het volgen van het bedrijfseconomische inzicht tot strijd met enig voorschrift van de belastingwetgeving zou voeren of indien daardoor aan de algemene opzet of aan een beginsel van de belastingwet om de toepassing waarvan het gaat, te kort zou worden gedaan.

De bedrijfseconomie, niet te vereenzelvigen met jaarrekeningrecht, leert dat voor de winstbepaling verschillende stelsels van voorraadwaardering bestaan en worden gebruikt. Deze worden in de bedrijfseconomische literatuur wel onderscheiden in nominalistische en substantialistische waarderingsstelsels. Tot het nominalistische waarderingsstelsel behoren de stelsels:

- historische kostprijs of lagere marktwaarde;

- historische kostprijs;

- marktwaarde.

De eerste twee stelsels zijn in het algemeen in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Waardering tegen marktwaarde is echter niet onder alle omstandigheden toegestaan.

Andere in de bedrijfseconomische winstbepaling aanvaarde voorraadwaarderingsstelsels zijn bijvoorbeeld het Lifo-stelsel, het Fifo-stelsel en het stelsel van de gemiddelde inkoopprijs (1). De gemeenschappelijke deler van deze stelsels is dat zij werken met een kostprijsfictie voor de in een onderneming aanwezige voorraden. Een vermoedelijke reden om met een dergelijke kostprijsfictie te werken bij de jaarwinstbepaling is in het algemeen gelegen in het feit dat de individuele historische kostprijs bij dooreen leverbare goederen die tegen verschillende prijzen en op verschillende momenten zijn ingekocht zich moeilijk laat bepalen. Een mogelijke gedachte is daarom dat deze stelsels alleen bij bepaalde, dooreen leverbare goederen, zoals mogelijk ook bitcoins, alleen dan kunnen worden toegepast om de reden dat de individuele historische kostprijs voor deze goederen zich niet dan wel zeer moeizaam laat bepalen.

Bestudering van hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert, in de zin van de eerder genoemde arresten BNB 1957/208 en BNB 2015/180, dat voor de toepassing van bijvoorbeeld een collectief Lifostelsel echter niet als voorwaarde geldt dat de goederen niet afzonderlijk zijn te administreren en derhalve de inkoopprijs van hetgeen is verkocht niet kan worden bepaald. Het probleem wordt in die zin ook voor zover bekend niet speciaal benoemd. Het stelsel is er als zodanig gewoon en kan volgens opvattingen in de literatuur mede gelet op de substantialistische aspecten van het stelsel worden toegepast.

Collectief Lifostelsel algemeen

Het Lifostelsel per balansdatum (collectief Lifostelsel) wordt in de literatuur wel onder de nominalistische stelsels geschaard. Bij het collectief Lifostelsel wordt de eindvoorraad geacht volledig uit de beginvoorraad afkomstig te zijn (hierna: fictie). De transactiewinst in dit stelsel is gelijk aan de transactiewinst overeenkomstig het individueel Lifostelsel; hierop wordt een correctie aangebracht als gevolg van de fictie (voorraadresultaat). De fictie zorgt bij een stijgende markt voor een substantialistisch effect. Een ander element van het collectief Lifostelsel is dat bij een toename van de voorraad deze op de prijs staan die voor die toename is betaald. Er ontstaan als het ware schijven. Bij afname van de voorraad verdwijnt eerst de laatst ontstane schijf met de daarbij horende prijs (dus ook t.a.v. de schijven een Lifostelsel).

Met het onder het nominalistisch stelsel scharen van het collectief Lifostelsel lijkt het primaat voor de keuze van dit stelsel te worden gelegd bij louter de administratieve (on)mogelijkheid om de daadwerkelijke kostprijs te gebruiken bij de balanswaardering van de voorraad. Het effect van het stelsel mag daarbij niet uit het oog worden verloren, in die zin dat de functie of noodzaak van de voorraad binnen of voor de verdere ondernemingsuitoefening eveneens relevant is.

Van belang in dit kader zijn daarnaast de arresten BNB 1955/67 (2) en BNB 1955/82 (3). De stelsels van waardering die hier aan de orde waren, komen wel overeen met het collectief Lifostelsel, waar het gaat om de toepassing van normaliter in het bedrijf aanwezige voorraden (4). In BNB 1955/82 overweegt de Hoge Raad dat een stelsel van winstberekening, waarbij men voor de waardering van de op de balansdatum aanwezige voorraad uitgaat niet van de kostprijs (of lagere marktwaarde), doch hetzij van een vaste basisprijs, hetzij van een waarde afgeleid uit het prijsniveau bij de aanvang van het desbetreffende boekjaar, in beginsel niet met goed koopmansgebruik in strijd is. De Hoge Raad legt hierbij vervolgens wel een beperking aan: een waardering naar het prijsniveau van het begin van het boekjaar op een naar omvang gelijke hoeveelheid als toen aanwezig.

Uit het arrest BNB 1961/350 (5) is tot slot in de literatuur wel afgeleid dat het collectief Lifostelsel alleen is toegestaan voor de normale voorraad. Voor het meerdere is het in de woorden van de kennisgroep gelet op de handhavingsdoelstelling niet nodig om te waarderen op basis van collectief lifo. Dit is een oordeel binnen het ijzeren-voorraadstelsel. Dat het collectief Lifostelsel in zijn algemeenheid al dan niet fiscaal is toegestaan kan hieruit niet onomstotelijk worden afgeleid.

Het voorliggende geval

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Noten

(1) Vergelijk ook artikel 2:385 lid BW. Volgens dit artikel mag de waardering van gelijksoortige bestanddelen van voorraden en effecten geschieden met toepassing van gemiddelde prijzen, van de regels van fifo, lifo of soortgelijke regels. Het gaat hier om fungibele voorraden en fungibele effecten. Het gaat hier om bijvoorbeeld dezelfde soort obligaties, althans naar rente en looptijd. (Bron: Serie Tekst & Commentaar BW 2, titel 9, afdeling 6, art. 2:385 BW).

(2) Hoge Raad 19 januari 1955, nr. 12 017, BNB 1955/67

(3) Hoge Raad 2 februari 1955, nr. 12 066, BNB 1955/82

(4) Zie in dit verband Fiscale voorraadwaardering, dr. Mr. J.M. van der Heijden RA, FED, 2014, Kluwer, par. 7.1

(5) Hoge Raad 18 oktober 1961, nr. 14 604, BNB 1961/350

Publicatiedatum:

29-11-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Overig

Subrubriek:

Voorraad

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

202130004 Waardering embedded derivaten

Vraag:

Kan voor de fiscale winstbepaling een verlies in aanmerking worden genomen, als een optieverplichting voortvloeiend uit een embedded derivaat in een lening op balansdatum is gestegen boven de boekwaarde aan het begin van het boekjaar?

Antwoord:

Uitgaande van de lening en het daaraan gekoppelde embedded derivaat, laat de vraag zich met "ja" beantwoorden. In zijn algemeenheid kan niet worden uitgesloten, dat er andere bestanddelen in het vermogen aanwezig zijn (bijv. specifieke financiële instrumenten) die wel aanleiding geven om de optieverplichting in samenhang te waarderen. Dat is ter beoordeling van de behandelend inspecteur.

Voorts past de kanttekening, dat in geval van een latere daling van de optieverplichting, weer winst genomen moet worden tot maximaal de omvang van de optieverplichting bij het aangaan van de lening is bereikt.

Feiten

In overleg met de vragensteller zijn de feiten die ten grondslag liggen aan de bovengenoemde vraag, als onderstaand nader geduid.

Een 67 Awr heeft in 67 Awr een lening afgesloten met daarin een zogenaamd embedded derivaat. De looptijd is 50 jaar. Het embedded derivaat geeft in het eerste tijdvak van de lening een korting ten opzichte van de marktrente ten tijde van het sluiten van de overeenkomst. Daar staat tegenover dat de financier een (eenzijdige) optie heeft om na het verstrijken van het eerste tijdvak de lening voort te zetten met een rente die hoger is dan de marktrente op het moment van het afsluiten van de lening. Onder rente is te verstaan een basisrente, exclusief kredietopslagen. De 67 Awr en financier zijn niet gelieerd.

Voorwaarden leningsovereenkomst en embedded derivaat

Na afloop van het eerste tijdvak dienen de volgende mogelijkheden zich aan:

1. Financier maakt gebruik van optie.

1a De lening wordt voortgezet tegen 4% (excl. kredietopslag).

1b Partijen bereiken geen overeenstemming over hoogte en looptijd kredietopslagen.

lost de lening af.

2. Financier oefent de optie niet uit.

2a Op verzoek van de wordt de lening toch voortgezet tegen een nieuw overeen te komen rentevergoeding.

2b De lost de lening af.

Ad 1) Bij uitoefening van de optie, moeten partijen nog onderhandelen over de hoogte en looptijd van kredietopslagen die bovenop de basisrente in rekening worden gebracht. Als dit niet tot overeenstemming leidt, dan zal de lening niet worden voortgezet en moet de de lening aflossen. Daarbij wordt zij een boeterente verschuldigd voor de contante waarde van het renteverval tussen de basisrente ad 4% en de marktrente op 1-7-2021 berekend tot en met 1-7-2061.

Bij uitoefening van de optie, ontvangt de financier dus altijd compensatie voor het feit dat hij gedurende het eerste tijdvak van de lening genoeg heeft genomen met een lage basisrente.

Ad 2) Als na ommekomst van het eerste tijdvak de marktrente hoger is dan 4%, zal de financier zijn optie niet uitoefenen. In beginsel wordt de lening niet voortgezet, tenzij de anders wenst. Partijen moeten dan wel overeenstemming bereiken over alle elementen van de rentevergoeding. Als dit niet lukt, dan moet de de lening alsnog aflossen. De boeterente als bedoeld onder Ad 1) wordt niet verschuldigd. Dit kan ook niet, omdat de marktrente in het geval van niet-uitoefenen van de optie boven de 4% zal liggen.

Bij niet-uitoefening van de optie, ontvangt de financier dus geen compensatie voor het feit dat hij gedurende het eerste tijdvak van de lening genoeg heeft genomen met een lage basisrente.

De prijs die de financier voor de optie betaalt, wordt op het moment van afsluiten van de leenovereenkomst bepaald door de contante waarde van het verschil tussen de marktrente op dat moment en de basisrente die in het eerste tijdvak verschuldigd is, in casu 2,65%.

Commerciële verwerking door

Op de datum van de uitoefening van de optie wordt de voorziening vast gezet. De voorziening valt vervolgens in de loop van het tweede tijdvak vrij ten gunste van het resultaat.

De embedded derivaten stonden in casu op 1 januari 2018 aan de actiefzijde op de balans voor € 67 Awr en op 31 december 2018 voor 67 Awr. Voor de passiefzijde (voorziening) waren deze bedragen respectievelijk 67 Awr en 67 Awr.

Fiscale verwerking

De 67 Awr heeft vanaf 67 Awr fiscaal geen rekening gehouden met het embedded derivaat. Met ingang van 67 Awr wil men de commerciële verwerking volgen (IFRS) en een last nemen ter waarde van de negatieve waarde van het derivaat 67 Awr. Een embedded derivaat als hier aan de orde dient voor de toepassing van IFRS te worden afgescheiden van het basiscontract en zal volgens IFRS als aparte post worden gewaardeerd.

Voorbehouden met betrekking tot de feiten

Bij het beantwoorden van de gestelde vraag, is gedistantieerd van de genoemde bedragen uit de administratie van de 67 Awr. De vragensteller heeft aangegeven dat de bedragen betrekking hebben op meerdere leningen en embedded derivaten en niet één op één zijn aan te sluiten op de specifiek genoemde lening 67 Awr.

De vragensteller heeft de fiscale stelselwijziging als zodanig niet opgenomen in de vraagstelling, maar zich beperkt tot de vraag naar de aanvaardbaarheid van de commerciële boekingswijze als stelsel voor de fiscale winstbepaling. De beantwoording sluit hierbij aan.

Beschouwing

4.1 Een embedded derivaat, zoals in casu, is een financieel instrument waarbij een financier een optie verkrijgt om de rente ter zake van een lopende lening u/g na een eerste tijdvak op een van te voren overeengekomen percentage vast te zetten. Dit percentage is hoger dan de marktrente ten tijde van het verstrekken van de lening. De financier betaalt voor deze optie doordat de rente gedurende het eerste tijdvak lager is dan de marktrente op het moment van het vertrekken van de lening.

4.2 De prijs die de financier voor de optie betaalt wordt op het moment van afsluiten van de leenovereenkomst bepaald door de contante waarde van het verschil tussen de marktrente op dat moment en de contractuele rente die gedurende het eerste tijdvak verschuldigd is.

4.3 De wijze waarop de 67 Awr (hierna: de debiteur) de schuld en het embedded derivaat verantwoordt in de commerciële boekhouding, komt in beginsel niet in strijd met goed koopmansgebruik. Daarbij wordt opgemerkt dat deze wijze van boeken in overeenstemming is met het arrest BNB 2004/163 waarin de Hoge Raad besliste dat voor rentedragende leningen de contractueel overeengekomen rente bepalend is voor de jaarlast. In lijn met dit arrest wordt gedurende het eerste tijdvak van de lening als jaarlast in aanmerking genomen: de verschuldigde rente ad 2,65% plus een jaarmoot van de last die bij het aangaan van de lening in de vorm van een optieverplichting is aangegaan (de afschrijving op activum embedded derivaten). Voorts geldt dat de fiscale balans een hulpmiddel is om tot een juiste fiscale winstbepaling te komen en een ondernemer heeft enige vrijheid bij het inrichten van de fiscale balans, zolang de fiscale jaarwinst die daaruit voortvloeit juist is.

4.4 In onderdeel 4.3 is de bewoording “in beginsel” gebruikt, want getoetst moet worden of de waardemutaties van de optieverplichting die door aanpassing van de voorziening embedded derivaten in het resultaat worden verwerkt, mogelijk worden gecompenseerd door een tegengestelde waardeontwikkeling binnen het vermogen van de debiteur. In zodanig geval zou het leerstuk van samenhangend waarden er aan in de weg staan om de waardemutaties van het embedded derivaat in het resultaat tot uitdrukking te brengen.

In overweging 3.5.1 in het Marketmaker-arrest (BNB 2014/116, ECLI:NL:HR:2014:635) overweegt de Hoge Raad:

In beginsel is het in overeenstemming met goed koopmansgebruik bezittingen te waarden op kostprijs en een eventuele meerwaarde pas in aanmerking te nemen op het moment waarop deze wordt gerealiseerd door levering aan een derde (vgl. onder meer HR 17 juni 1959, nr. 13902, BNB 1959/304). Is de waarde in het economische verkeer van de bezittingen lager dan de kostprijs, dan staat goed koopmansgebruik toe te waarden op die lagere waarde.

Indien echter een samenhangende waardering met andere vermogensbestanddelen is vereist, is een zodanige afwaardering pas toegestaan voor zover de gezamenlijke waarde in het economische verkeer lager is dan de gezamenlijke kostprijs. Een samenhangende waardering als hiervoor bedoeld, moet plaatsvinden indien sprake is van een zeer effectieve hedge. (...)

Wat moet worden verstaan onder een zeer effectieve hedge, heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 10 april 2009, BNB 2009/271 (Cacaobonen-arrest) aangegeven:

Daarvan is sprake indien op balansdatum te verwachten is dat de waardeontwikkelingen van de desbetreffende vermogensbestanddelen hoogstwaarschijnlijk zullen correleren binnen een bandbreedte van 80 tot 125 percent.

In de onderhavige casus wordt de waardeontwikkeling van de optieverplichting bepaald door een marktrente-risico: het verschil tussen de marktrente na afloop van het eerste tijdvak en 4%. Bij een marktrente van 4% of hoger, heeft de optie geen waarde en bedraagt de optieverplichting diensgevolge nihil. Naar mate de marktrente tendeert naar nihil, weegt de optieverplichting zwaarder. Als dit marktrente-risico in het boekjaar is beperkt op basis van een aanwijsbare samenhang tussen het embedded derivaat en een ander vermogensbestanddeel met een tegengesteld waardeverloop, mag dit risico de winstbepaling in dat boekjaar niet beïnvloeden.

4.5 Onder de feiten is niet opgenomen dat de debiteur zich door het aantrekken van afzonderlijke financiële instrumenten zou hebben ingedekt voor het marktrente-risico als omschreven onder 4.4. Voor de beantwoording van de voorgelegde vraag, is daarom alleen getoetst of in de leenovereenkomst en het embedded derivaat zelf elementen aanwijsbaar zijn, die het bedoelde marktrente-risico neutraliseren.

Uit de toetsing zijn geen elementen naar voren gekomen, die een mutatie van de optieverplichting neutraliseren. Weliswaar wordt ook de waarde in het economische verkeer van de schuld beïnvloed door renteontwikkelingen, maar de waarde van de schuld en de optieverplichting bewegen bij rentemutaties in dezelfde richting, zodat een neutraliserend effect uitblijft. Met andere woorden, als de marktrente stijgt, zullen zowel de schuld als de optieverplichting minder zwaar wegen.

Voorts kan ook in de geactiveerde waarde van het embedded derivaat dat gedurende het eerste tijdvak naar nul zal worden afgeschreven, geen compensatie-beweging voor waardeontwikkelingen van de optieverplichting zelve worden gevonden. Deze post is feitelijk een hulpmiddel om door afschrijving een juiste jaarlast voor het genot van de lening te krijgen in termen van opgeofferde waarde.

4.6 Uit het voorgaande volgt dat een toename van de optieverplichting uit hoofde van het embedded derivaat ten gevolge van een marktrentedaling, ten laste van het resultaat kan worden gebracht. Hierbij past de kanttekening, dat in geval van een latere marktrentestijging weer winst genomen moet worden tot maximaal de omvang van de optieverplichting bij aanvang van de lening is bereikt.

202130009 Toepassing ruilarresten bitcoins

Vraag:

1. Zijn de ruilarresten van toepassing op de resultaten behaald door een onderhandse cryptohandelaar?
2. Zijn de ruilarresten van toepassing op de resultaten behaald op handel in cryptovaluta middels een crypto-tradingbot?

Antwoord:

1. Nee, de ruilarresten zijn niet van toepassing op de resultaten uit onderneming behaald door een onderhandse cryptohandelaar.
2. Nee, de ruilarresten zijn niet van toepassing op de resultaten uit overige werkzaamheden die behaald zijn op handel in cryptovaluta middels een crypto-tradingbot.

Beschouwing

3.1 Feiten en omstandigheden

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Ad 1 onderhandse cryptohandelaar

Uitgangspunt van de casus is dat de resultaten die behaald worden met de handel in bitcoins en andere cryptovaluta winst uit onderneming vormen.

67 Awr

De adviseur is van mening dat de ruilarresten toegepast kunnen worden waardoor het resultaat nihil zou bedragen. De inspecteur deelt die mening niet.

Ad 2 Crypto-tradingbot

Uitgangspunt van de casus is dat resultaten behaald met behulp van de tradingbot resultaat uit overige werkzaamheden vormen.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

De adviseur van belastingplichtige en de behandelend inspecteur verschillen van mening over het antwoord op de vraag of de ruilarresten van toepassing zijn.

3.2 Beschouwing

Voor de handel middels een tradingbot onder punt 2 is van belang dat artikel 3.95 lid 1 van de Wet IB 2001 bepaalt dat voor de bepaling van het resultaat artikel onder meer 3.25 van deze wet van toepassing is en het resultaat wordt bepaald alsof sprake van een onderneming is. Daarmee zijn goed koopmansgebruik en de daarbij behorende beginselen van goed koopmansgebruik dus van toepassing bij het bepalen van het resultaat in deze casus.

Betreffende de ruilarresten zijn onder meer van belang B 9129 en BNB 2014/176.

In B 9129, arrest van 28 december 1951, stelde belanghebbende: “subsidiair, schending althans verkeerde toepassing van de in het primaire middel genoemde artikelen, doordien de raad van beroep uitsluitend laat wegen de vraag of er in juridische zin verschillende goederen zijn en weigert rekening te houden met het feit, dat ondanks de civielrechtelijke ruil, de economische betekenis van de vervreemde en die van de verworven zaak voor het bedrijf, zozeer kunnen zijn verweven, dat het bedrijfseconomisch zo al niet geboden, dan toch toegelaten moet worden gerekend te zijn, om de kostprijs van de verworven zaak te stellen op de kostprijs van de vervreemde zaak;”

De Hoge Raad oordeelde onder meer als volgt:

“omtrent de voorgedragen middelen:

dat belanghebbende bij het subsidiaire middel terecht aanvoert, dat te dezen niet beslissend is, dat er in burgerrechtelijken zin een ander vermogensobject in de plaats van het oude is gekomen, doch welke de economische betekenis voor het bedrijf van belanghebbende is van de transacties die zijn geschied;

dat in de vervreemding van effecten, welke tot een bedrijfsvermogen behoren, in het algemeen een realisering zal zijn gelegen van winst of verlies ten bedrage van het verschil tussen boekwaarde en opbrengst;

dat de omstandigheid, dat de vervreemding van zodanige effecten in den vorm van een ruiling geschiedt, op zich zelf niet meebrengt, dat deze transactie het karakter van realisatie ontbeert, hetwelk eigen is aan een verkoop van effecten gepaard met of gevolgd door aankoop van andere effecten;

dat echter bij een conversie en een omwisseling als in het onderhavige geval heeft plaats gevonden, aan den houder van effecten stukken van geheel gelijken aard worden aangeboden en de houder, op dat aanbod ingaande, bereikt dat van economisch standpunt bezien de oude toestand in zijn effectenbezit wordt gehandhaafd;

dat het alsdan dien houder ingevolge goed koopmansgebruik vrijstaat bij zijn winstberekening zodanige transactie niet als realisatie te behandelen, doch de nieuwe stukken te beschouwen als geheel de plaats innemende van de oude en de waarde van de oude bij de omwisseling niet als aanschaffingskosten van de nieuwe, ook al zoude dit gebruik, nu eenmaal de oude stukken vervreemd zijn, hem niet verbieden deze als gerealiseerd te beschouwen;

dat uit een en ander volgt, dat het belanghebbende vrijstond bij zijn winstberekening zich op het standpunt te stellen dat geen realisatie heeft plaats gehad, welke standpunt voor de toepassing van art. 10, lid 2, IB '41 medebrengt, dat als aanschaffingskosten van de verkregen effecten moet worden aangenomen niet de waarde van de oude effecten ten tijde van de conversie of inwisseling, doch de boekwaarde daarvan;"

In HR 23 mei 2014, nr. 13/01701, ECLI:NL:HR:2014:1183, BNB 2014/176, heeft de Hoge Raad geoordeeld:

De ruilarresten zien op gevallen waarin de belastingplichtige ten tijde van de vervreemding van een activum een concreet plan heeft om in directe samenhang met de vervreemding van het activum een ander activum te verwerven dat zowel functioneel als economisch in het vermogen van de belastingplichtige dezelfde plaats inneemt als het vervreemde activum. Goed koopmansgebruik staat dan toe de ter gelegenheid van de vervreemding behaalde boekwinst in mindering te brengen op de kostprijs van dat andere activum, waardoor bij de vervreemding geen winst tot uitdrukking behoeft te worden gebracht (zie Hoge Raad 22 oktober 2010, nr. 09/04077, ECLI:NL:HR:2010:BO1393, BNB 2010/336).

Beleid

Besluit herinvesteringsreserve (HIR) (verzamelbesluit) , onderdeel 2.9 luidt als volgt:

“De ruilarresten kunnen in beginsel toepassing vinden op de ruil van alle soorten activa (HR 1 november 1989, nr. 25303 en 22 oktober 2010, nr. 09/04077). Bij ruil hoeft geen winst te worden genomen als economisch gezien de oude toestand is gehandhaafd (HR 28 december 1951, (B) 9129).

De ruilarresten kunnen niet worden toegepast bij vervreemding van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, waarvoor in beginsel een HIR kan worden gevormd (HR 23 mei 2014, nr. 13/01702).

Als vorming van een HIR niet mogelijk is omdat geen sprake is van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, komt de vraag op of de ruilarresten toepassing kunnen vinden.

Voorbeeld

Twee leveranciers op verschillende locaties ruilen hun voorraden zodat zij op een bepaalde locatie tijdig aan de vraag kunnen voldoen. De ruilarresten zijn van toepassing.

Dezelfde vraag blijkt ook gesteld te worden bij verkoop en aanvulling van handelsvoorraden.

Bij normale verkoop uit de handelsvoorraad en aanvulling daarvan, is vanuit economisch standpunt bezien geen sprake van het handhaven van de oude situatie, maar van het maken van omzet met de bedoeling om daarmee winst te realiseren. De ruilarresten zijn dan niet van toepassing.”

Nadere beschouwing

Ad 1: Onderhandse cryptohandelaar

Gelet op de jurisprudentie is voor toepassing van de ruilarresten van belang dat vanuit economisch oogpunt bij continuïteit van de onderneming van winstrealisatie geen sprake is. Het nieuwe vermogensbestanddeel doet economisch hetzelfde in de onderneming als het oude. Voor het overige wordt gewezen op onderdeel 2.9 van het voornoemde beleidsbesluit. Overigens kan aan het gestelde in het beleidsbesluit worden toegevoegd dat de boekwinst op het oude bedrijfsmiddel niet opneembaar of consumabel is. Met name het laatste punt lijkt toepassing van de ruilarresten in deze casus in de weg te staan. Er worden bitcoins ingekocht, vervolgens worden deze bitcoins tegen een hogere prijs (in euro's) verkocht, hiermee krijgt de ondernemer de beschikking over een geldbedrag. Oftewel er is duidelijk sprake van een boekwinst die opneembaar is.

Ad 2: Crypto-tradingbot

De Staatssecretaris geeft in het besluit herinvesteringsreserve aan dat de ruilarresten op voorraad van toepassing kunnen zijn. Zie hierboven.

Het realiseren van winst is de hoofdregel, het toepassen van de ruilgedachte is de uitzondering daarop. De ruilgedachte is bedoeld voor die situaties waarbij er eigenlijk niets verandert zoals het geval bij het voornoemde voorbeeld van ruilen van voorraden op verschillende locaties. De ondernemer heeft daarbij voor de ruil een voorraad en heeft na de ruil een voorraad van hetzelfde product en van dezelfde omvang. Er is geen sprake van enige verrijking. Vanuit economische opzicht is er niets veranderd.

67 Awr

Door het kopen en verkopen van altcoins met bitcoins in deze casus wordt de hoeveelheid bitcoins vergroot. Stel dat bijvoorbeeld de volgende transacties worden uitgevoerd:

- Belastingplichtige koopt middels de tradingbot 100 altcoins voor 1 bitcoin.
- Vervolgens verkoopt belastingplichtige middels de tradingbot 100 altcoins voor 1,1 bitcoin.

Per saldo heeft belastingplichtige na deze transacties 0,1 bitcoin meer dan voor deze transacties. Er is hier dan ook geen sprake van exact dezelfde situatie als daarvoor.

Artikel 3.8 Wet IB 2001 bepaalt dat winst uit onderneming het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook worden verkregen. Hiermee lijkt duidelijk, mede gezien het ruime winstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001, reeds sprake te zijn van een voordeel dat als winst moet worden genomen. Daar doet niet aan af dat de winst niet wordt gerealiseerd door omzetting in euro's of dollars maar in de vorm van bitcoins.

Van realisatie is in beginsel sprake bij omzetting van een vermogensbestanddeel in een ander vermogensbestanddeel al dan niet in de vorm van een wettelijk betaalmiddel. Nu bitcoins niet kwalificeren als geld maar wel als vermogensbestanddeel is sprake van realisatie. Voor de gedachtenvorming kan dit worden geduid als een betaling in natura.

Vraag:

1. Wanneer moet de HIR worden gevormd, bij het sluiten van de obligatoire overeenkomst of het moment van levering?

2. Wanneer wordt in casu de HIR gevormd,

3. Bij vorming van de HIR mogen de herinvesteringen in worden afgeboekt op de HIR?

Antwoord:

1. Voor het moment waarop de HIR kan worden gevormd is (mede) het moment van winstrealisatie bepalend. De winst moet uiterlijk worden genomen op het moment dat de levering heeft plaatsgevonden. Wanneer de economische eigendom op een eerder moment dan de levering over gaat op de kopende partij dan ligt het moment van winstrealisatie vóór de levering. Het moment waarop de economische eigendom is overgedragen blijkt niet uit de feiten. In het onderhavige geval wordt de obligatoire overeenkomst op gesloten, zonder opschortende voorwaarden. Doorgaans zal op dat moment de economische eigendom nog niet zijn overgedragen.

Nu de boekwinst door de verkopende partij in wordt verantwoord, zien wij vooralsnog geen reden om hier van af te wijken. De HIR kan in worden gevormd, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden.

Mogelijk ten overvloede wordt opgemerkt dat kosten die worden gemaakt om het pand gereed te maken voor de verkoop, invloed hebben op de behaalde boekwinst.

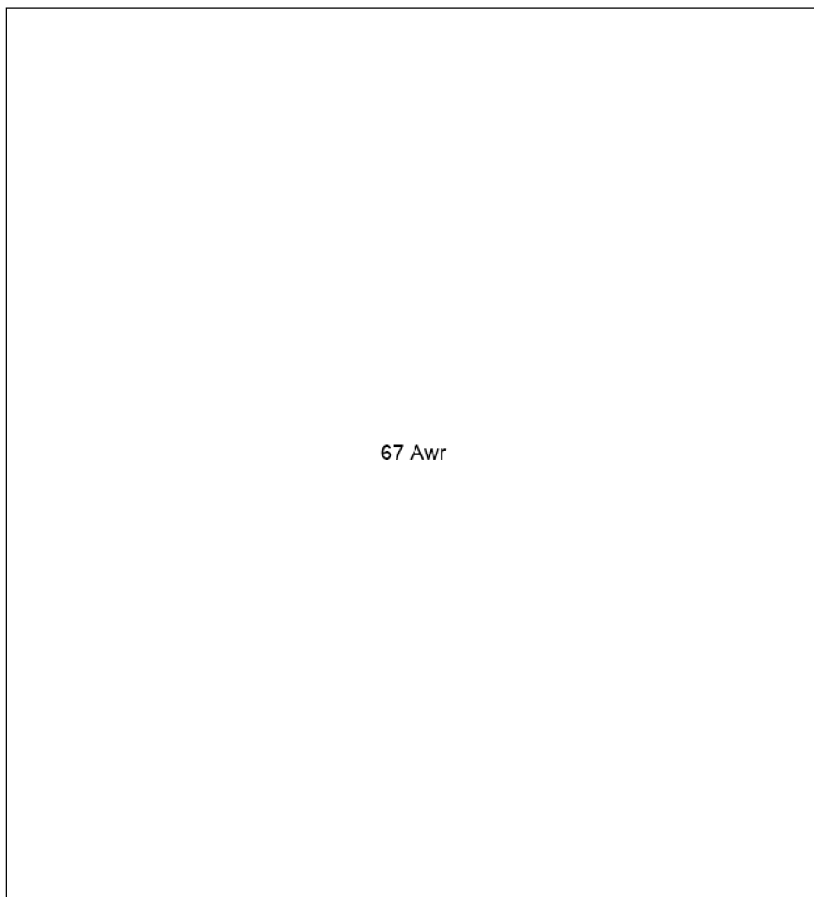
2. De HIR wordt in principe gevormd op het moment van de winstrealisatie. Uit BNB 1980/234 volgt dat het voldoende is dat het voornemen voor herinvestering aanwezig is op balansdatum, in dit geval op

3. Uit de feiten volgt dat de HIR wordt gevormd voor een pand dat in eigen gebruik is. De investeringen worden tot het moment van aangaan van de meer omvattende FE, gedaan in een verhuurd pand. Uit BNB 1997/189 volgt dat de economische functie van een pand in eigen gebruik afwijkt van een pand dat wordt verhuurd.

Wanneer wordt voldaan aan alle voorwaarden voor het vormen van de HIR in 67 Awr dan kan deze door de niet gelijke economische functie niet worden afgeboekt met de investeringen die in 67 Awr plaatsvinden. Investerings ná 67 Awr leiden wel tot afboeking van de HIR, vanaf dat moment is er namelijk sprake van dezelfde economische functie.

Beschouwing

Structuur



Feiten

- A Holding BV vormt reeds jaren een fiscale eenheid voor de VPB met 67 Awr BV. Binnen fiscale eenheid wordt door A Holding BV 67 Awr van een onroerende zaak verhuurd aan 67 Awr BV. 67 Awr van de onroerende zaak wordt verhuurd aan een niet in de fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij 67 Awr BV.

- 67 Awr wordt een verkoopovereenkomst gesloten. Er zijn geen opschortende voorwaarden afgesproken. De activiteiten van 67 Awr en een gedeelte van de onroerende zaak 67 Awr wordt verkocht aan een derde (activa/passiva transactie). Een gedeelte van 67 Awr van de onroerende zaak blijft eigendom van A Holding B.V.

67 Awr

- Op 67 Awr vindt de daadwerkelijke levering van het 67 Awr gedeelte van de onroerende zaak plaats.

- A Holding BV verantwoordt de boekwinst in 67 Awr

- A Holding BV wil een HIR vormen voor de boekwinst op de verkoop van het 67 Awr gedeelte van de onroerende zaak.

- De onroerende zaak 67 Awr BV de activiteiten ontplooit wordt vernieuwd/vergroott. De verbouwing/vernieuwing wordt in fases uitgevoerd. In 67 Awr start de eerste fase. A Holding BV wenst de gevormde HIR op de verbouwing/vernieuwing 67 Awr 67 Awr af te boeken.

- Op 67 Awr wordt een verzoek ingediend om m.i.v. 67 Awr een FE VPB te vormen met 67 Awr BV. 67 Awr komt de belastingdienst tegemoet aan dit verzoek en geeft de beschikking fiscale eenheid af.

- A. Holding BV heeft ultimo 67 Awr een voornemen om te herinvesteren in de onroerende zaak 67 Awr 67 Awr

Theoretisch kader

Vervreemding

Art. 3.54, lid 1, Wet IB 2001 luidt als volgt:

“Indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, kan bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop

volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).”

Het moment van vervreemding wordt gezien als een constitutief element. Het verschil tussen de opbrengst en de boekwaarde op het moment van vervreemding kan worden gedoteerd aan een HIR. Een ander element is “bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst”, dit moment kan afwijken van het vervreemdingsmoment.

De vakstudie inkomstenbelasting stelt het volgende over het begrip vervreemding in aant. 4.1 bij artikel 3.54:

“Van vervreemding is sprake als een obligatoire overeenkomst tot stand is gekomen waaruit de verplichting tot levering van een zaak voortvloeit. Een vervreemding kan voortvloeien uit een overeenkomst van verkoop of ruil, maar ook uit elke andere rechtshandeling die ten doel heeft het bedrijfsmiddel in andere handen te brengen zoals schenking. Wanneer een zaak die toebehoort aan een rechtspersoon voor een zakelijke prijs wordt overgebracht naar het privévermogen van de aandeelhouder van die rechtspersoon, is er geen sprake van een onttrekking maar van vervreemding. De winst die wordt behaald bij de overdracht kan worden ondergebracht in een herinvesteringsreserve (Hof Amsterdam 16 februari 2012, nr. 10/00965, V-N 2012/28.22.17). In zijn arresten van 16 september 2016, nrs. 15/04483 en 15/04912, BNB 2016/222 en BNB 2016/223, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat wanneer in samenhang met de vervreemding van een bedrijfsmiddel er ook sprake is van een gedeeltelijke onttrekking van het bedrijfsmiddel, bijvoorbeeld wanneer het bedrijfsmiddel aan een gelieerde partij wordt verkocht tegen een prijs lager dan de waarde in het economisch verkeer, de onttrekkingswinst kan worden ondergebracht in een herinvesteringsreserve (aant. 5.5).

(...)

Beslissend voor het tijdstip waarop de vervreemding heeft plaatsgevonden is niet het moment van levering, maar het moment van totstandkoming van de obligatoire overeenkomst met de daaruit voortvloeiende leveringsverplichting. Als deze verplichting afhangt van een opschortende voorwaarde, moet, volgens de hierna opgenomen jurisprudentie, het tijdstip van de vervreemding worden gesteld op het tijdstip waarop die voorwaarde is vervuld.

Zie over de uitbreiding van het begrip vervreemding door art. 3.54, zesde lid, Wet IB 2001 aant. 4.6. Op grond van deze bepaling wordt onder 'vervreemding' ook begrepen 'verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel'.”

R. Russo stelt op p. 79 van zijn Fiscale Monografie:

“Samenhangend met de problematiek uit het vorige arrest is de casus uit HR 1 juli 1997, BNB 1997/288, na conclusie Van Soest, FED 1997/764, met mijn noot. Ook daar is sprake van een fiscale eenheid waarin een vervreemding van een verhuurd pand plaatsvindt. Het desbetreffende pand wordt verkocht in 1991, maar pas geleverd in 1992. Tot de datum van de juridische levering zijn alle kosten, lasten en risico's voor rekening van de verkoper. Met ingang van 1 januari 1992 wordt de fiscale eenheid verbroken. De vraag is wat de economische functie was van het vervreemde pand. De Hoge Raad beslist dat de economische functie op het moment van fiscaal realiseren van de winst doorslaggevend is (zie hiervoor ook HR 14 maart 1990, BNB 1990/127). Belanghebbende neemt de boekwinst in 1992, hetgeen ik gezien de beschreven feiten in overeenstemming met goed koopmansgebruik acht. De economische functie was toen (door de verbreking van de fiscale eenheid) verhuur aan een derde en die economische functie moest worden vervangen.”

W.Y. Ip schrijft in onderdeel 2.3 van MBB 2014/3:

“Voor de vraag wanneer sprake is van vervreemding van een bedrijfsmiddel is het arrest – over de aanmerkelijkbelangregeling – HR 10 februari 1960, nr. 14.162, BNB 1960/123 van belang. In dit arrest omschrijft de Hoge Raad (een) vervreemding als ‘elke rechtshandeling waardoor de eigenaar (...) van een vennootschap (...) zijn vermogen in dat van een ander doet overgaan’. Deze formulering geldt wat mij betreft ook voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.”

De volgende jurisprudentie geeft eveneens invulling aan het begrip vervreemding:

HR 16 januari 1985, nr. 22 657, BNB 1985/143

“Onder vervreemding — in de zin van art. 61b Wet IB 1964 (WIR) — moet worden verstaan het aangaan van een obligatoire overeenkomst, houdende de verplichting tot levering van een zaak.”

HR 22 april 1970, nr. 16 336, BNB 1970/123

“Voor de toepassing van de investeringsaftrek (oud) moet onder vervreemding worden verstaan het aangaan van een obligatoire overeenkomst houdende de verplichting tot levering van een zaak.”

Uit het bovenstaande volgt dat onder vervreemding de obligatoire overeenkomst wordt verstaan houdende de verplichting tot levering. Wanneer dit het enige relevante element zou zijn, dan kan hieruit worden geconcludeerd dat dan een HIR kan worden gevormd (mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan).

67 Awr

67 Awr

We gaan dan echter voorbij aan het element “bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst”, het moment van winstneming. Hierover hieronder meer.

Winstneming

Het moment van winstneming is relevant voor de vraag wanneer de HIR gevormd kan worden. De Hoge Raad heeft in BNB 1997/288 geoordeeld dat de vraag of een HIR gevormd mag worden beoordeeld moet worden aan de hand van de omstandigheden, zoals die zijn aan het einde van het boekjaar waarin naar goed koopmansgebruik de desbetreffende boekwinst in aanmerking genomen behoort te worden.

De opbrengst van een in het kader van een onderneming wegens vervreemding verrichte levering van een bedrijfsmiddel moet volgens goed koopmansgebruik tot uitdrukking worden gebracht uiterlijk op het tijdstip waarop de levering ten uitvoer is gebracht. Dit volgt uit HR 8 september 1993, nr. 28 871, BNB 1994/92 en BNB 1999/338.

Uit BNB 1995/72 volgt dat de levering ten uitvoer is gebracht bij overdracht van de economische eigendom, feitelijk kan dit moment dus óók liggen vóór de daadwerkelijke – juridische - levering (zoals bij het moment van sluiting van een obligatoire overeenkomst). E.e.a. wordt afgeleid uit het feit dat de Hoge Raad de navolgende overweging van het Hof juist acht:

“6.1. Uit de onder 3.5.2 bedoelde koop/koopovereenkomst volgt dat belanghebbende in 1983 de economische eigendom van het pand heeft verkocht. De koopsom van f 195 000 heeft belanghebbende in dat jaar onvoorwaardelijk ontvangen.

6.2. Economisch gezien heeft belanghebbende sedert december 1983 ter zake van het pand geen belang meer. Immers alle rechten en kosten op die verkoop en koop alsmede op de levering vallende, zijn voor rekening van de koopster. Bovendien is zolang de juridische levering nog niet is geschied de koopster gehouden alle op belanghebbende ingevolge haar titel van eigendomsverkrijging rustende verplichtingen na te komen.

6.3. Goed koopmansgebruik brengt, gelet op het vorenoverwogene in samenhang gezien met hetgeen is komen vast te staan als vermeld onder 3.5.3 en 3.6.1, met zich mee dat belanghebbende winstneming niet kan uitstellen tot op het moment van de juridische levering van het pand; wel heeft zij, zolang de juridische eigendom nog niet is overgedragen, de vrijheid om aan de passiefzijde van haar fiscale balans rekening te houden met de leveringsverplichting, in die zin dat zij een passiefpost mag opnemen ter grootte van de boekwaarde van het pand, zijnde f 16 183. Die passiefpost dient te worden beschouwd als een correctie op de actiefpost ter zake van het pand.”

Uit de feiten die i.c. zijn voorgelegd volgt niet dat er voorafgaand aan de daadwerkelijke levering reeds sprake is van de overdracht van de economische eigendom. Daar komt nog bij dat de vragensteller heeft bevestigd dat A Holding de boekwinst ^{67 Awr} het jaar van levering, heeft verantwoord. Wij zien voorts nog geen aanleiding om af te wijken van deze feitelijke constatering. Dit maakt dat de HIR in ^{67 Awr} wordt gevormd.

Herinvesteringsvoornemen

Een herinvesteringsreserve kan worden gevormd (o.m.) indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (slot lid 1 artikel 3.54). Voor de instandhouding van de herinvesteringsreserve is vereist dat het voornemen voldoende concreet is en dat het betrekking heeft op bedrijfsmiddelen ten aanzien waarvan het voornemen ook effect kan hebben. Dit houdt bijvoorbeeld in dat de boekwinst van de vervreemding van een pand niet gereserveerd kan blijven als het voornemen is gericht op verwerving van een pand met een andere economische functie.

In het jaar van vorming is het voldoende dat het voornemen voor herinvestering aanwezig is op balansdatum. Dit volgt uit BNB 1980/234.

Voor de instandhouding van de reservering moet vervolgens het herinvesteringsvoornemen onafgebroken aanwezig zijn. Zie overweging 3.3. van de Hoge Raad in BNB 2013/21:

“3.3. Bij de beoordeling van de middelen wordt het volgende vooropgesteld.

3.3.1. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 juni 1980, nr. 19288, BNB 1980/234, geoordeeld dat ingeval de vervanging niet plaatsvindt in het boekjaar van de vervreemding zelf, de reservering op de balans tot uitdrukking moet komen in de vorm van een reserve en dat dit meebrengt dat het voor het mogen opvoeren van die reserve voldoende is dat het voornemen tot vervanging op de balansdatum aanwezig was.

3.3.2. Het hiervoor in 3.3.1 vermelde arrest heeft betrekking op het jaar van vervreemding van het bedrijfsmiddel en houdt in dat, aangezien in dat jaar de keuze van de belastingplichtige aan de orde is om de boekwinst hetzij tot de winst van dat jaar te rekenen hetzij te reserveren, geen aanleiding is een verdergaande eis te stellen dan de aanwezigheid van het herinvesteringsvoornemen op de datum waarop die reservering haar beslag krijgt.

Uit de tekst van artikel 3.54, lid 1, van de Wet IB 2001 volgt dat voor de instandhouding van die reservering het herinvesteringsvoornemen vervolgens onafgebroken aanwezig dient te zijn.”

Zie in dit verband ook onderdeel 2.4 van het HIR-besluit (hierna opgenomen).

Economische functie

Hierboven is geconcludeerd dat de HIR in de voorgelegde casus wordt gevormd in ^{67 Awr}. De resterende vraag is nog of de door A Holding in ^{67 Awr} gepleegde investeringen kunnen worden afgeboekt van de gevormde HIR.

In dit verband komt de vraag op of sprake is van dezelfde economische functie, de onderstaande informatie is wat ons betreft relevant voor de beantwoording van de vraag of de HIR kan worden afgeboekt.

De HIR is in deze casus gevormd met de verkoop van een pand dat werd verhuurd aan een vennootschap binnen de fiscale eenheid, de wens is om de HIR vervolgens af te boeken met investeringen die in ^{67 Awr} plaatsvinden. De investeringen vinden echter plaats in een eveneens verhuurd pand, maar dan aan een vennootschap die ^{67 Awr} niet in de fiscale eenheid met A Holding is begrepen.

Russo stelt (zie hieronder de opgenomen paragraaf uit zijn Fiscale Monografie):

“Uit Hoge Raad 16 april 1997, BNB 1997/189, na conclusie Van Soest, m.nt. Van der

Geld, FED 1997/763, met mijn noot, blijkt dat de economische functie van een pand

dat wordt verhuurd aan een in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij

niet overeenkomt met de economische functie van een pand dat wordt verhuurd aan

een derde (ook als is die derde een (niet fiscaal gevoegde) dochtermaatschappij).

Met deze beslissing ben ik het eens. Een fiscale eenheid vormt met haar gevoegde

dochtermaatschappijen één belastingplichtige, zodat verhuur binnen de fiscale eenheid

als eigen gebruik dient te worden aangemerkt. In de parlementaire behandeling

van de Wet IB 1964 (zie de vorige paragraaf) is duidelijk aangegeven dat eigen gebruik

en verhuur verschillende economische functies zijn.”

Zie voor de volledige passage: Russo, Herinvesteringsreserve (FM nr. 62) 2004/4.10.4

Deze passage, tezamen met BNB 1997/189, maakt dat in de onderhavige casus wel vorming van de HIR plaatsvindt in 67 Awr maar dat deze vervolgens niet kan worden afgeboekt met de in 2016 gepleegde investeringen doordat geen sprake is van dezelfde economische functie.

Investeringen die plaatsvinden vanaf 67 Awr kunnen wel worden afgeboekt van de gevormde HIR, door opname van beide vennootschappen in de FE met A Holding wordt vanaf dat moment geherinvesteerd in een pand in eigen gebruik.

Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB2015/864M

2.4. Geen vorming HIR als deze niet zal kunnen worden afgeboekt

Aan de vorming van een HIR is inherent dat de belastingplichtige een voornemen heeft tot herinvestering in één of meer bedrijfsmiddelen waarop deze reserve ook kan worden afgeboekt. Immers, ‘gereserveerd kan worden (...) tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten’ van de bedrijfsmiddelen waarin men voornemens is te herinvesteren (artikel 3.54, eerste lid). Dit betekent bijvoorbeeld dat voor de boekwinst op een vervreemd lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel geen HIR kan worden gevormd, als het voornemen bestaat uitsluitend te herinvesteren in een ander lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel dat niet eenzelfde economische functie vervult als het vervreemde bedrijfsmiddel.

Voor de instandhouding van de gevormde HIR moet het herinvesteringsvoornemen onafgebroken aanwezig zijn. Als een relevant herinvesteringsvoornemen dus niet langer aanwezig is, moet de eerder gevormde HIR in de winst worden opgenomen (HR 9 november 2012, nr. 11/05078).

Als vervreemding plaatsvindt in het kader van herstructurering van een bedrijfstak, maar de desbetreffende regelgeving niet kwalificeert als overheidsingrijpen, omdat deze regelgeving nog niet is aangewezen bij AMvB (3.54, twaalfde lid, onderdeel c), geldt de goedkeuring als vermeld in onderdeel 6.4.

202130014 Fiscale verwerking van

Vraag:

Casus

Het wordt gepresenteerd als een financieringsvorm. Het werkt als volgt:

X vaak recent aangekocht. De blote eigendom van de grond wordt verkocht X behoudt het erfpachtrecht voor een periode van 30 jaar en krijgt ook een terugkooprecht.

Op grond van dit terugkooprecht kan hij de blote eigendom van de grond na 30 jaar terugkopen Het is ook mogelijk om de erfpacht na 30 jaar te verlengen.

De jaarlijkse verschuldigde erfpachtcanon bedraagt 2,25% van de koopsom De canon wordt jaarlijks geïndexeerd o.b.v. de CBS-consumentenprijs-index.

Voorbeeld:

Boekwaarde grond € 10.000

WEV grond € 50.000

Koopsom blote eigendom € 35.000

Na transactie is op de balans geactiveerd:

Grond (economisch) € 1.500 (€ 10.000 -/- 85%; nog 15% economisch belang)

Erfpacht € 7.500 (85% - 70% is 15% x € 50.000)

Liquide middelen € 35.000 (70% x € 50.000)

De boekwinst bedraagt: € 7.500 + € 35.000 - € 8.500 = € 34.000 waarop de landbouwwijziging van toepassing is.

Op het erfpachtrecht wordt jaarlijks € 250 afgeschreven ($\frac{1}{30} \times € 7.500$).

De jaarlijks betaalde canon komt ten laste van de winst.

Vraag

Is de door voorgestane fiscale verwerking juist, m.n.:

- De verwerking als behoud van 15% van de economische eigendom van de grond?
- Afschrijving in 30 jaar van de voor het erfpachtrecht opgeofferde waarde ter grootte van 15% van de vrije waarde van de grond (85% -/- 70%)

Antwoord:

- Het optierecht leidt er niet toe dat voor 15% economisch eigenaar blijft van de grond.

- Bij de afschrijving op het erfpachtrecht moet rekening worden gehouden met de eventuele waardestijging van het optierecht; samenhangend waarderen (vgl. HR 10-4-1996, BNB 1996/274).

Beschouwing

67 Awr die de blote eigendom van een perceel grond heeft verkocht, voor 15% de economische eigendom van de grond heeft behouden. Dit omdat ten gevolge van het optierecht op basis waarvan de grond over 30 jaar kan worden teruggekocht tegen 85% van de WEV; hij een belang van 15% bij de grond behoudt.

67 Awr beschikt niet over de juridische eigendom van de grond; hij bezit juridisch een erfpachtrecht met terugkooprecht. 67 Awr bezit de juridische (blote) eigendom van de grond.

67 Awr economisch eigenaar van 15% van de (blote) eigendom van de totale grond, omdat de eigendom tegen 85% van de marktwaarde kan worden teruggekocht. Dit samengevoegd met 15% van het erfpachtrecht, 67 Awr voor 15% (economisch) eigenaar is van de grond.

Achterliggende gedachte is 67 Awr zal maken van het optierecht en de grond zal terugkopen, dan wel in het geval het erfpachtrecht incl. optierecht wordt verkocht/overgedragen binnen 30 jaar, hij bij de overdracht voor het terugkooprecht 15% van de waarde van de grond op dat moment krijgt vergoed.

Economische eigendom

Voor de winstbepaling wordt degene die geen juridisch eigenaar is, fiscaal toch als 'eigenaar' beschouwd wanneer hij de economische eigendom bezit. Volgens de Hoge Raad is sprake van economische eigendom, wanneer een goed naar burgerlijk recht aan een ander toebehoort, maar het economisch belang bij die zaak geheel aan hem toekomt, hetgeen insluit dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem wordt gedragen. Uit Van Dale wordt niet duidelijk of 'insluiten' limitatief is.

In het algemeen wordt er vanuit gegaan dat economische eigendom meer omvat dan enkel het volledige risico van waardeveranderingen en tenietgaan van het goed.

Er is sprake is van economische eigendom wanneer een (rechts)persoon met betrekking tot een goed beschikt over een complex van obligatoire rechten en verplichtingen, waarin het economisch

belang bij een goed wordt belichaamd, dat normaliter toekomt aan de gerechtigde in goederenrechtelijke zin; in dit geval de juridisch eigenaar.

De rechten van de juridisch eigenaar bestaan in ieder geval uit :

- Het volledige vermogensrisico; d.w.z. alle waardeveranderingen en het risico van tenietgaan;
- Het recht op genot van het goed; d.w.z. het recht om de zaak zelf te gebruiken of ter beschikking te stellen aan een ander ;
- De bevoegdheid om te beschikken over het goed .

Kortom: De economisch eigenaar heeft alle rechten die ook een juridisch eigenaar heeft, alleen ontbreekt de huls van de juridische eigendom. Economische eigendom is eigenlijk niets anders dan de juridische eigendom zonder juridische levering van het goed .

Het optierecht leidt er niet toe dat 67 Awr beschikt over 15% van de economische eigendom om de volgende redenen.

a. Grond is één geheel

De economische eigendom grijpt aan bij het bedrijfsmiddel als geheel. Het risico van tenietgaan en de waardeveranderingen van de grond moeten 67 Awr volledig aangaan, wil er sprake zijn van economische eigendom. Een gunstig optierecht, waarbij de grond te zijner tijd voor 85% van de waarde kan worden gekocht, leidt niet tot een gerechtigdheid van 15% van de grond (HR 10-4-1996, BNB 1996/274, r.o. 3.7).

b. Genot van de grond

De kennisgroep gaat er vanuit dat voor het hebben van economische eigendom naast het risico van waardeveranderingen en tenietgaan, is vereist dat ook recht bestaat op het genot van het goed.

HR 8-10-2004, BNB 2004/437

In HR 8-10-2004, BNB 2004/437 was sprake van een BV die in 1997 een pand kocht en dat vervolgens verhuurde aan de digra. In de huurovereenkomst wordt verwezen naar een optie-overeenkomst. De BV en de digra hebben een optie-overeenkomst gesloten op grond waarvan de digra tot en met eind 2004 het recht had om het pand te kopen voor een bedrag gelijk aan de oorspronkelijke koopsom plus de overdrachtsbelasting (call-optie) en daarnaast was de digra – indien de BV dat wenste – verplicht tot aankoop van het pand voor dezelfde prijs (put-optie). De voorwaarden van de call- en de putoptie waren hetzelfde. Uitgaande van zakelijk handelende partijen mag dan ook worden verwacht dat aan het eind van de optieperiode de eigendom van het pand bij de digra zal berusten tegen betaling van de overeengekomen optieprijs.

De Hoge Raad oordeelt dat de optie-overeenkomst weliswaar tot gevolg heeft dat uitgaande van zakelijk handelende partijen zowel het opwaartse als het neerwaartse risico van de waardeverandering bij de digra berust. Maar daaruit volgt nog niet dat zolang de optie niet is uitgeoefend, de digra als economisch eigenaar van het pand moet worden aangemerkt.

Uit het arrest volgt niet eenduidig waarom de Hoge Raad meent dat de economische eigendom niet is overgegaan naar de digra. Duidelijk is dat het risico van de waardeveranderingen bij de digra berust. Bij wie het risico van tenietgaan berust, wordt niet duidelijk uit de uitspraak en het arrest. Belanghebbende heeft in ieder geval niet gesteld dat het risico van tenietgaan bij de digra berust.

In de literatuur is n.a.v. dit arrest betoogd dat de beslissing van de Hoge Raad is ingegeven door het feit dat de digra o.b.v. het optierecht niet het genot van de onroerende zaak heeft en hij daarom niet als economisch eigenaar is aangemerkt. Het genot van de zaak heeft de digra verkregen op grond van de huurovereenkomst, waarbij de BV gerechtigd is gebleven tot de jaarlijkse huurpenningen.

67 Awr

67 Awr heeft het recht op genot van de grond behouden. Dit recht heeft 67 Awr te gelde gemaakt door – naast het optierecht – de grond d.m.v. een erfpachtrecht ter beschikking te stellen aan 67 Awr tegen een periodieke vergoeding: de jaarlijks canon die m.b.t. de totale grond aan 67 Awr wordt betaald. In zoverre heeft 67 Awr het economisch belang bij de grond behouden. Het optierecht leidt dan ook niet tot (15%) economische eigendom bij 67 Awr

c. Uitoefenen optierecht

Bovendien is het 67 Awr zo dat het optierecht nog wel moet worden uitgeoefend. Weliswaar is er sprake van een gunstig optierecht maar er kunnen na afloop van de 30 jaar omstandigheden zijn waardoor de optie niet wordt uitgeoefend, bijv. bij een slechte

financiële positie en de wens om de grond te blijven gebruiken, 67 Awr ervoor kiezen het erfpachtrecht te verlengen.

Ook kan bijvoorbeeld de grond tussentijds worden 67 Awr
67 Awr Onduidelijk is hoe bij tussentijdse verkoop van de grond de opbrengst wordt verdeeld. Daarnaast 67 Awr het erfpachtrecht met het terugkooprecht tussentijds overdragen; hij zal hiervoor dan een vergoeding krijgen maar dat is wat anders dan 15% van de waarde grond.

Grond zal slechts in uitzonderlijke gevallen teniet gaan, bijvoorbeeld door een natuurramp. Als de grond teniet gaat, dan zal belanghebbende zijn optierecht niet kunnen uitoefenen. Het leidt niet tot een direct verlies bij belanghebbende ter grootte van 15% van de waarde van de grond. Hem ontgaat een potentieel voordeel.

d. Erfpachtrecht en optierecht gezamenlijk beoordelen

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat wanneer iemand als onderdeel van een erfpachtrecht ook een gunstig optierecht op de grond verkrijgt, bij de afschrijving/afwaardering van het erfpachtrecht rekening moet worden gehouden met de positieve waarde-ontwikkeling van het optierecht (samenhangend waarden; vgl. HR 10-4-1996, BNB 1996/274). Slechts voor zover de (cumulatieve) waardedaling van het erfpachtrecht groter is dan de (cumulatieve) waardestijging van het optierecht, kan deze waardedaling ten laste van de winst worden gebracht.

Door het optierecht los van het erfpachtrecht te herkwalficeren tot economische eigendom van 15% van de grond en de afschrijving op het erfpachtrecht afzonderlijk te bepalen, wordt in de benadering van 67 Awr de band tussen het erfpachtrecht en het optierecht verbroken, waarbij de waarde van het erfpachtrecht volledig ten laste van de winst wordt gebracht. Dat is niet mogelijk. Herkwalficatie tot economische eigendom zou alleen kunnen, wanneer de herkwalficatie betrekking heeft op beide, volledige rechten tezamen. Dat is hier niet mogelijk omdat enerzijds het genot van de grond volledig bij 67 Awr berust en anderzijds de waardeveranderingen ook 67 Awr nog aangaan, in ieder geval voor 85%.

67 Awr

Afschrijving erfpachtrecht

Bij de afschrijving op het erfpachtrecht moet ook rekening worden gehouden met het terugkooprecht dat daarvan deel uitmaakt (vgl. BNB 1996/274). De waarde (aangroei) van het terugkooprecht kan worden bepaald o.b.v. 15% van de jaarlijkse actuele waarde van de grond, terwijl het erfpachtrecht 30% is van de waarde van de grond op het moment van vestigen. Het complex van beide rechten wordt door de Hoge Raad in BNB 1996/274 als één gezien.

Het erfpachtrecht zal door tijdsverloop in waarde dalen, maar het terugkooprecht zal in waarde stijgen uitgaande van de veronderstelling dat de grond gedurende de 30 jaar in waarde zal stijgen.

Met betrekking tot de afschrijving op erfpachtrechten met terugkooprecht heeft Rechtbank Noord-Nederland, 7 mei 2019 (ECLI:NL:RBNNE:2019:1870) geoordeeld dat op een erfpachtrecht met een terugkooprecht niet kan worden afgeschreven, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat sprake is van een waardedaling van het erfpachtrecht inclusief terugkooprecht. Belanghebbende heeft hiervan de bewijslast.

Belanghebbende dient jaarlijks te bewijzen dat het complex van erfpachtrecht en terugkooprecht per saldo in waarde is gedaald; m.a.w. dat de (cumulatieve) waardedaling van het erfpachtrecht groter is dan de (cumulatieve) toename van de waarde van het terugkooprecht.

Winstneming overeenkomstig de juridische werkelijkheid

67 Awr

Dit is één van de drie toegestane methoden van winstneming bij verkoop van grond onder voorbehoud van een gebruiksrecht (BNB 1997/74). Er wordt bij verkoop een winst gerealiseerd ter grootte van de verkoopopbrengst van de verkochte blote eigendom verminderd met het deel van de boekwaarde dat kan worden toegerekend aan de blote eigendom (70%).

Het resterende deel van de oorspronkelijke boekwaarde dat toerekenbaar is aan het gebruiksrecht en het terugkooprecht (30%), blijft geactiveerd. Zie m.b.t. de afschrijving hetgeen hiervoor hierover is opgemerkt.

Publicatiedatum:

02-09-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Activa en waardering

Subrubriek:

Ec. eigendom

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

202130016 te activeren kosten bij participatie van een BV in een besloten FGR

Vraag:

BV X wordt participant in een besloten Fonds voor gemene rekening in het oprichtingsjaar van het fonds. Het Fonds heeft ten doel het verkrijgen van voordelen voor de participanten door het voor gemene rekening beleggen van gelden in vastgoed. Over de winstbepaling van BV X zijn de volgende vragen gesteld.

a) Kan BV X de structureringsvergoeding in een keer ten laste van het resultaat brengen of moet BV X deze tezamen met het vastgoed activeren?

b) Kan BV X de marketingkosten in een keer ten laste van het resultaat brengen of moet BV X deze tezamen het vastgoed activeren?

c) Zijn de financieringskosten ineens aftrekbaar?

Antwoord:

1.1. Algemeen

Uit wetgeving en jurisprudentie over fiscale transparantie volgt dat vermogensbestanddelen van een besloten Fonds voor gemene rekening (hierna: FGR of het Fonds) rechtstreeks toegerekend moeten worden aan de participant en daardoor voor de winstbepaling van de participant beschouwd worden als zijn vermogensbestanddelen. Gevolg is, dat een uitgave van het FGR beschouwd wordt als uitgave van de participant. Per uitgave moet worden beoordeeld of voor BV X sprake is van een kostenpost die direct ten laste van het resultaat kan komen of van een te activeren bedrag.

1.2 Structureringsvergoeding

De structureringsvergoeding ziet op de totstandkoming van het Fonds. Deze kosten kunnen, ondanks dat de hoogte daarvan wordt bepaald door de aanschafwaarde van het vastgoed, direct ten laste van het resultaat van BV X worden gebracht.

1.3 Marketingkosten

De marketingkosten hangen in feite samen met de totstandkoming van het Fonds. Zij worden niet opgeroepen door de aanschaf van het vastgoed. Deze kosten kunnen worden genomen in het jaar waarin deze worden gemaakt.

1.4 Financieringskosten

De financieringskosten werpen hun nut af gedurende de looptijd van de financiering. Deze kosten moeten in beginsel geactiveerd worden. Slechts in het geval zowel in relatieve als in absolute zin sprake is van geringe financieringskosten zouden deze direct ten laste van het resultaat gebracht kunnen worden.

Beschouwing

1.1 Feiten

Over de oprichting en structuur

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Stichtingskosten

67 Awr

De stichtingskosten van het Fonds zijn als volgt gecategoriseerd:

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Van deze kosten wil BV X de structureringsvergoeding, de marketingkosten, de oprichtingskosten en een deel van de daarbij behorende niet aftrekbare BTW direct ten laste van het resultaat brengen. De oprichtingskosten betreft een relatief laag bedrag.

Structureringsvergoeding

67 Awr

Marketingkosten

67 Awr

Selectie- en acquisitiekosten

67 Awr

Financieringskosten

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Er is het volgende opgenomen over de Beheerkosten en rentelasten

67 Awr

1.2 Theoretisch kader

1.2.1 Winstbepaling

Uitgaven van een besloten CV en jaarwinstbepaling vennoot, artikel 2 lid 5 Wet Vpb

Door een besloten commanditaire vennootschap (hierna: CV) worden uitgaven gedaan welke zijn aan te merken als kosten. Bijvoorbeeld betaling aan een derde die gezorgd heeft voor oprichting van de CV, de aanschaf van een onroerende zaak dat wordt verhuurd en het werven van commanditaire

vennoten. De vraag is hoe een commanditaire vennoot voor de bepaling van zijn jaarwinst in het kader van de vennootschapsbelasting daarmee rekening mag of moet houden. Hierna staan we stil bij een besloten vennootschap als commanditaire vennoot.

Het aandeel in de jaarlijkse winst van een bedrijf, door een commanditaire vennoot genoten, dient onder omstandigheden te worden aangemerkt als winst uit onderneming (zie BNB 1964/257). Voor zowel de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als de Wet IB 2001 geldt dat iedere vennoot in een vennootschap onder firma wordt geacht een eigen onderneming te drijven (HR 2 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8498 en HR 1 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:825). De berekening van de winst uit onderneming vindt dan ook per individuele vennoot plaats (zie ECLI:NL:HR:2020:825). Zo kan bijvoorbeeld deze zelfstandig een keuze maken met betrekking tot de vraag of hij bedrijfsmiddelen wenst aan te wijzen als bedoeld in en mogelijk gemaakt in een bepaalde wetsbepaling (vergelijk HR 2 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8498, BNB 1992/336).

Een besloten vennootschap wordt ingevolge artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven. Dit betekent dat het winstaandeel dat de besloten vennootschap als commandiet geniet wordt aangemerkt als winst uit onderneming (zie o.a. NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, p. 77.) In een geval, waarin een belanghebbende een goed (mede)exploiteert door middel van een voor de vennootschapsbelasting transparante commanditaire vennootschap, is voor de heffing van de vennootschapsbelasting de onderneming van de belastingplichtige niet beperkt tot zijn aandeel in de activa, de passiva en de activiteiten van de commanditaire vennootschap (vgl. BNB 2017/174). De in een jaar genoten winst wordt mede bepaald op basis van art. 8 Vpb juncto art. 3.25 Wet IB 2001.

Gegeven de verhoudingen tussen een commanditair vennoot (hierna: belanghebbende) en de CV worden de voordelen uit de CV, de winst uit onderneming, van belanghebbende voor enig jaar gevormd door zijn aandeel in de voordelen die voor dat jaar de commanditaire vennootschap, waarin hij deelgenoot is, heeft opgeleverd, terwijl, wanneer belanghebbende uit hoofde van zijn beperkte aansprakelijkheid als commanditair vennoot een deel van een in enig jaar door de commanditaire vennootschap geleden verlies heeft te dragen, zijn bedrijfsuitoefening voor datzelfde jaar tot dit verlies leidt. Belanghebbende dient daarom, zo zij haar winst voor enig boekjaar heeft vast te stellen, rekening te houden, behalve met mogelijk een vaste vergoeding over haar commanditair kapitaal ook met haar aandeel in de bedrijfsresultaten van de commanditaire vennootschap over dat jaar en niet met de bedrijfsresultaten van het aan dat jaar voorafgegane jaar. Dit brengt met zich mee dat belanghebbende tot het opstellen van haar jaarstukken en het bepalen van haar winst over enig jaar dient over te gaan als de bedrijfsresultaten van de commanditaire vennootschap over dat jaar vaststaan (zie HR 27 januari 1960, BNB 1960/76). In HR 6 november 1963, nr. 15 099, BNB 1964/4, was een kwestie aan de orde waarin een beherend vennoot een ander standpunt over het tijdstip van winstneming ter zake van gedane leveranties wilde huldigen dan de andere vennoten. Het standpunt leidde niet tot resultaat aangezien het door de ene gewenste systeem in strijd was met goed koopmansgebruik. Uit de omstandigheid dat de Hoge Raad in BNB 1964/4 het door een vennoot gewenste systeem toetste aan goed koopmansgebruik, wordt de conclusie getrokken dat het in principe mogelijk is, dat iedere vennoot zelfstandig zijn eigen systeem van winstberekening kiest. (noot 1)

Belanghebbende deelt niet verder in het verlies van de vennootschap dan ten belope/ter waarde van zijn inbreng. Indien hij tot dat beloop/die waarde het verlies bijvoorbeeld in een vorig jaar heeft gedragen deelt hij niet in het jaar daarop in het verlies van de vennootschap (zie HR 3 juni 1970, BNB 1970/152).

Belanghebbende wordt rechtstreeks voor zijn aandeel in het resultaat van een CV in de heffing van inkomstenbelasting of in de vennootschapsbelasting, dat wil zeggen op de grondslag van het behaalde en niet op die van het uitgedeelde resultaat betrokken (vgl. HR 7 juli 1982, BNB 1982/268 en opvatting Daniels, blz. 111, FM 102). (noot 2) Hieruit volgt dat indien in het door de commanditaire vennootschap behaalde resultaat van belasting vrijgestelde bestanddelen zijn begrepen, ook die bestanddelen rechtstreeks aan de vennoten voor hun aandelen daarin opkomen (zie HR 7 juli 1982, BNB 1982/268). Door deelgerechtigdheid in de CV verkrijgt belanghebbende de mede-eigendom van hetgeen door de CV is aangekocht (vgl. BNB 2006/53 betreffende art. 14 Wet IB 1964).

Wetgeving

Invoeringswet Wet IB 2001 en ingevoerde (nieuwe) lid 3 van art. 8 Wet Vpb. 1969 (vgl. FM 102, par. 5.3): lid 3. Indien een onderneming niet voor rekening van de belastingplichtige wordt gedreven, maar de belastingplichtige, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is tot het vermogen van die onderneming, wordt de winst van die onderneming rechtstreeks door de belastingplichtige genoten.

Lid 3 bepaalt dat, indien een vennootschapsbelastingplichtig lichaam medegerechtigd is tot het vermogen van een onderneming, de winst van die onderneming door de belastingplichtige rechtstreeks wordt genoten. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat deze bepaling met name is ingevoerd om de mogelijke onduidelijkheid ontstaan als gevolg van de invoering van de Wet IB 2001 t.a.v. de commanditaire deelname, die wordt gehouden door een vennootschapsbelastingplichtig lichaam, uit de weg te ruimen.

Beleid

Ingeval een lichaam transparant is, betekent dit dat de resultaten worden toegerekend aan de participanten. Als het lichaam niet-transparant is, worden de resultaten toegerekend aan het samenwerkingsverband (zie onderdeel 3.2 van het Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen, BNB 2010/58, als ook de voorloper van dit besluit opgenomen in BNB 2005/88.

Een zogenoemd besloten fonds voor gemene rekening is niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. De participanten worden rechtstreeks in de belastingheffing betrokken. (Besluit Minister van Financiën van 11 januari 2007, nr. CPP2006/1870M, Stcrt. 2007, 15).

1.2.2 Activeren van kosten

Oprichtingskosten

In het arrest van 28 september 1966, ECLI:NL:HR:1966:AX6242, BNB 1967/1 oordeelt de Hoge Raad: "O. daaromtrent dat de voor rekening van een naamloze vennootschap komende kosten van haar oprichting behoren te worden aangemerkt als bedrijfskosten, die - al moge de vennootschap daarvan profijt trekken gedurende haar gehele bestaan - in de regel niet bepaaldelijk verband houden met de winst van enig boekjaar; Behoudens bijzondere omstandigheden schrijft goed koopmansgebruik niet voor de kosten van oprichting, komende voor rekening van de n.v. zelve, over een aantal jaren te verdelen; goed koopmansgebruik laat toe deze kosten ineens ten laste van de winst van het eerste boekjaar te brengen."

Dit arrest wordt nadien aangehaald in het arrest van 2 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8944, BNB 1994/164: "4.6.1. Bij de beoordeling van deze middelen dient het volgende te worden vooropgesteld. De uitgaven voor kapitaalsbelasting behoren, gelijk ook het Hof in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad van 11 maart 1992, BNB 1992/170, heeft geoordeeld, tot de bedrijfskosten welke eigen zijn aan de rechtsvorm van belanghebbende. Deze kosten hebben primair betrekking op het bestaan van belanghebbende als rechtspersoon; zij zijn afhankelijk van de omvang van het kapitaal en niet van de wijze waarop het kapitaal zal worden aangewend. Dit brengt mee dat deze kosten niet op zodanige wijze verband houden met bepaalde door belanghebbende te behalen voordelen, dat zij aan die voordelen kunnen worden toegerekend. Het brengt tevens mee dat, mede gezien hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld in het arrest van 28 september 1966, BNB 1967/1, de kosten niet bepaaldelijk verband houden met de winst van enig boekjaar."

Aanschaffingskosten

Uit rechtspraak komt naar voren dat onder het begrip aanschaffingskosten niet alleen de aankoopprijs valt. Aanschaffingskosten zijn alle kosten die als gevolg van de aankoop worden opgeroepen. Zie in dit verband bijvoorbeeld het arrest van 20 oktober 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5063, BNB 1971/236, waarin de Hoge Raad oordeelt: "dat het Hof terecht heeft beslist, dat tot de aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel niet alleen moet worden gerekend de prijs die voor de aankoop is besteed, maar dat tot deze aanschaffingskosten ook behoren de kosten die op de aankoop zijn gevallen en die tezamen met de koopsom het bedrag uitmaken, dat uit de onderneming ter verkrijging van dat bedrijfsmiddel is moeten worden beschikbaar gesteld;". In BNB 1976/202 wordt geoordeeld: "dat het Hof aan deze vaststellingen zonder schending van enige rechtsregel de gevolgtrekking heeft kunnen verbinden dat de aan de derde betaalde afkoopsom

moet worden gezien als een uitgaaf, welke door belanghebbende voor de ingebruikneming van de grond is gedaan om deze voor het doel waarvoor de aankoop plaatsvond te kunnen gebruiken;”

Om kosten als aanschaffingskosten te kunnen kwalificeren zal er een verband moeten bestaan tussen de gemaakte kosten en de aanschaffing van het bedrijfsmiddel. Tegenover de gemaakte kosten zullen rechten bestaan op prestaties. Van belang is of deze prestaties deel uitmaken van prestaties die tezamen en in onderling verband een bedrijfsmiddel verschaffen (BNB 1961/160).

Bij het vaststellen van de aanschaffingskosten moet voor ogen worden gehouden de doelstelling van activeren in het kader van de jaarwinstbepaling. De doelstelling van activeren van een aanschaf op basis van de kostprijs is tot uitdrukking te brengen dat een aanschaffingsproces in beginsel geen invloed op het resultaat heeft: dat men niet rijker of armer wordt (BNB 2000/21). De invloed van de aanschaffingskosten moet van lieverlede op de jaarlijkse winst tot uitdrukking worden gebracht (vgl. BNB 1966/52). De kosten worden middels de afschrijving op de historische kostprijs teruggevonden.

Financieringskosten

Financieringskosten van een lening dienen in beginsel te worden toegerekend aan de looptijd van de lening waarbij deze jaarlijks gedeeltelijk zullen vrijvallen. Dit komt overeen met het realiteitsbeginsel, van de financieringskosten heeft belastingplichtige gedurende de looptijd profijt. Verwezen wordt naar 192130029, opgenomen in V&A bestand op intranet. Hiervan kan worden afgeweken als niet sprake is van een belangrijke winstverschuiving, vergelijk in dit verband BNB 1968/250. In dat geval zullen de kosten zowel absoluut als relatief gering dienen te zijn. Naar de mening van de kennisgroep is in ieder geval geen sprake van relatief geringe kosten als deze meer dan 1,5 % van de hoofdsom bedragen. Naar de mening van de kennisgroep dienen zowel de hoogte van kosten in absolute zin als in verhouding tot het leningsbedrag en de winst te worden beschouwd. Zo is een verschuiving van 1 miljoen op 100 miljoen iets anders dan 10 miljoen op 100 miljoen. In het laatste geval lijkt het evident dat relatief en absoluut sprake is van een behoorlijke winstverschuiving. In het andere geval is dat minder duidelijk.

Omzetbelasting

In het arrest van BNB 1971/236 oordeelt de Hoge Raad: “dat het Hof terecht heeft beslist, dat tot de aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel niet alleen moet worden gerekend de prijs die voor de aankoop is besteed, maar dat tot deze aanschaffingskosten ook behoren de kosten die op de aankoop zijn gevallen en die tezamen met de koopsom het bedrag uitmaken, dat uit de onderneming ter verkrijging van dat bedrijfsmiddel is moeten worden beschikbaar gesteld;

dat onder deze kosten is begrepen de o.b., verschuldigd ter zake van de aanschaffing van het bedrijfsmiddel, met betrekking tot hetwelk ingevolge art. 45 OB '68 slechts gedeeltelijk aftrek van belasting als bedoeld in de artt. 2 en 15 dier wet is toegestaan;"

1.3 Analyse

1.3.1 Winstbepaling

Uit wetgeving en jurisprudentie volgt dat vermogensbestanddelen van de CV rechtstreeks worden toegerekend aan een commanditaire vennoot en daardoor voor zijn winstbepaling beschouwd worden als zijn vermogensbestanddelen. Hieruit volgt dat een toename of afname van de vermogensbestanddelen ook als toe- of afname van belanghebbende worden aangemerkt. Gevolg dat een uitgave, een uitstroom van middelen, van een CV beschouwd worden als uitgaven van de belanghebbende. Dit geldt ook voor kosten. Het voorafgaande geldt ook voor het handelen van een CV. Daarbij behoort het toerekenen van aan de handelingen ten grondslag liggende bedoelingen daarbij van de CV aan de belanghebbende. Bijvoorbeeld het oogmerk van aanschaf van een vermogensbestanddeel of een betaling.

Voor wat betreft het voorliggende geval (een besloten fonds voor gemene rekening, oftewel een transparant fonds) geldt het volgende.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

1.3.2 Activeren van kosten

Structureringsvergoeding

67 Awr

67 Awr

Gezien de in het theoretisch kader genoemde jurisprudentie kunnen deze kosten ten laste van het resultaat worden gebracht in het jaar waarin deze worden gemaakt. Goed koopmansgebruik verzet zich overigens niet tegen het activeren van deze kosten, maar gebiedt dit niet.

Marketingkosten

67 Awr

Van kosten die 'noodgedwongen als gevolg van de aankoop van het vastgoed worden opgeroepen' is geen sprake. Aan de aanschaf van het vastgoed zijn zij niet toe te rekenen. Deze kosten zien veeleer op de totstandkoming van het Fonds en zijn aftrekbaar in het jaar waarin deze worden gemaakt. Zie tevens hetgeen hiervoor is opgemerkt onder 'structureringsvergoeding'.

Financieringskosten

Zoals onder kopje theoretisch kader besproken dienen de financieringskosten in beginsel te worden toegerekend aan de looptijd van de financiering

67 Awr

Wel is het mogelijk om te beoordelen of in dit geval een uitzondering kan worden gemaakt. In dat geval zullen de financieringskosten zowel absoluut als relatief gering dienen te zijn.

Noten

Noot 1 Overname opvatting Vakstudie Vpb, winstartikelen Wet IB 64, art. 9 jaarwinst, aant. 12. c.

Noot 2 FM 102, voetnoot 31: Daniels, De buitenlandse commanditaire vennoot: objectieve of subjectieve belastingplicht?, Van Dijkbundel, Kluwer, Deventer (1988), blz. 86/87. Ook Essers, TVVS 1985/1, lijkt van deze opvatting uit te gaan. Zie voor de inkomstenbelasting ook zijn bijdrage aan Personenvennootschappen, Kluwer (losbl.), Algemeen Deel, Hoofdstuk II, § 2.1.2.5.

Publicatiedatum:

07-12-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Activa en waardering

Subrubriek:

overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

202130023 HIR, overheidsingrijpen, 67 Awr

Vraag:

BV 67 Awr
67 Awr

BV 67 Awr
67 Awr
67 Awr BV 67 Awr
67 Awr 67 Awr hiervoor van 67 Awr een sloopvergoeding ontvangen 67 Awr alsmede het recht om 67 Awr woningbouwtitels te kopen voor 67 Awr Met die woningbouwtitels kan BV 67 Awr bouw kavels creëren op de voormalige bedrijfslocatie in 67 Awr

In 67 Awr heeft het college van B en W besloten medewerking te verlenen aan het principeverzoek van BV 67 Awr om op de locatie in 67 Awr woningen te bouwen. In 67 Awr is het voorontwerpbestemmingsplan verschenen.

BV 67 Awr voornemens om de bouw kavels te verkopen voor de bouw van 67 Awr De te realiseren boekwinst wordt 67 Awr BV 67 Awr wil hiervoor een HIR vormen en afboeken op de aanschaf van de 67 Awr gekochte bedrijfslocatie in 67 Awr en de investeringen die daar zijn gedaan in 67 Awr BV 67 Awr stelt dat sprake is van overheidsingrijpen (artikel 3.54, lid 12, onderdeel b, van de Wet IB 2001).

Is sprake van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, lid 12, onderdeel b, van de Wet IB 2001?

Antwoord:

Ja, er kan sprake zijn van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, lid 12, onderdeel b, van de Wet IB 2001.

De 67 Awr is een besluit op het gebied van ruimtelijke ordening van een publiekrechtelijk rechtspersoon. Het feit dat de uitvoering hiervan i.c. is overgelaten aan een door de betrokken gemeenten opgerichte privaatrechtelijke rechtspersoon doet daaraan niet af.

5.1.2d

Beschouwing

A. Regelgeving

Volgens art. 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 wordt onder overheidsingrijpen verstaan:

b. een besluit, daaronder begrepen een regeling, op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden in belangrijke mate beperkt;

Art. 3.54, dertiende lid, van de Wet IB 2001 bevat een bewijsvermoeden op grond waarvan in bepaalde situaties de vervreemding van bedrijfsmiddelen geacht wordt een gevolg te zijn van overheidsingrijpen:

13. Indien een besluit of regeling als bedoeld in het twaalfde lid, onderdeel b, de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden in belangrijke mate beperkt, wordt voor de toepassing van het negende en tiende lid een vervreemding van bedrijfsmiddelen van de onderneming respectievelijk het gedeelte daarvan die plaatsvindt binnen drie jaar nadat een dergelijk besluit of een dergelijke regeling in werking is getreden, geacht een gevolg te zijn van overheidsingrijpen, met dien verstande dat een latere vervreemding ook nog geacht wordt een gevolg te zijn van overheidsingrijpen indien deze vervreemding door bijzondere omstandigheden is vertraagd en daaraan binnen de hiervoor bedoelde periode van drie jaar reeds een begin van uitvoering is gegeven.

In het Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB2015/864M, Stcrt. 38 520 (hierna: HIR-besluit) heeft de Staatssecretaris van Financiën beleid gepubliceerd met betrekking tot de toepassing van de herinvesteringsreserve (hierna: HIR). Onderdeel 6.3 van het HIR-besluit bevat een toelichting op art. 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001.

B. Toetsing aan de voorwaarden van art. 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001

Art. 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 bevat een aantal voorwaarden:

1. Er moet sprake zijn van een besluit, daaronder begrepen een regeling;
2. Het besluit/de regeling moet zien op ruimtelijke ordening, natuur of milieu

3. Het besluit/de regeling is van een publiekrechtelijk rechtspersoon

4. Het besluit/de regeling beperkt de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden

5. Het moet gaan om een beperking in belangrijke mate (30%).

Voorwaarden 1-3: Besluit op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu van een publiekrechtelijk rechtspersoon

De volgende documenten m.b.t. 67 Awr zijn relevant:

- Intergemeentelijke structuurvisie 67 Awr

- Jaarverslag 67 Awr

- Meerjarenprogramma 67 Awr

Uit deze documenten blijkt het volgende:

67 Awr is een besloten vennootschap waarvan de betrokken gemeenten 67 Awr de aandeelhouders zijn. 67 Awr
67 Awr geeft namens de 67 Awr uitvoering aan de intergemeentelijke structuurvisie; een en ander met inachtneming van c.q. conform deze structuurvisie en toepassing van de in deze structuurvisie beschreven instrumenten van kostenverhaal c.q. verevening 67 Awr

Ter financiering van de herstructurering mogen 67 Awr worden gebouwd. Per woningbouwtitel 67 Awr uitgeeft, wordt een prijs berekend van 67 Awr per m² met een minimum van 67 Awr

Bedoeling 67 Awr

- Faciliteren van de herstructurering, versterking en vernieuwing van 67 Awr
67 Awr in combinatie met verbetering van het landschap (herstructurering,
tegengaan 67 Awr bouw van 67 Awr en de bouw van 67 Awr
67 Awr woningen;

- Realiseren van de daarvoor benodigde ruimtelijke functiewijzigingen in de 67 Awr

- Bijdragen aan de sociaaleconomische vitaliteit van 67 Awr

- Bijdragen aan de verbetering van de bereikbaarheid van de gehele regio 67 Awr

67 Awr is dus 67 Awr dat namens de betrokken gemeenten uitvoering geeft aan de
door de gemeenten opgestelde 67 Awr handelt op basis 67 Awr die door de gemeenten is
vastgesteld.

Aan de voorwaarden 1-3 wordt voldaan. De 67 Awr is een besluit van publiekrechtelijke rechtspersonen
(gemeenten) en kwalificeert als een besluit op het gebied van ruimtelijke ordening. Het feit dat de
gemeenten de uitvoering van de 67 Awr overlaten aan een door hen opgericht privaatrechtelijk
rechtspersoon 67 Awr doet hieraan niet af.

Voorwaarden 4 en 5: In belangrijke mate beperken van de mogelijkheden om de onderneming of
een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten

Volgens een nadere toelichting van de vraagsteller is de locatie in 67 Awr in de loop van 67 Awr 'buiten
gebruik gesteld'. Het bedrijf is verplaatst naar 67 Awr. Het verplaatsen van een bedrijf is een
proces dat de nodige tijd vergt, zeker wanneer er nog aanzienlijk geïnvesteerd moet worden op de
nieuwe locatie.

De beoogde bouw van 67 Awr zal plaatsvinden op de oude locatie van de
onderneming in 67 Awr. Hiervoor is het niet alleen nodig dat de activiteiten op die locatie zijn
beëindigd, maar ook dat 67 Awr. Ook
een dergelijke bestemmingswijziging is een tijdrovend proces.

Uit de aangeleverde stukken blijkt dat het college van B en W in 67 Awr heeft besloten in
principe medewerking te verlenen aan het principeverzoek van 67 Awr op de locatie in 67 Awr
woningen te bouwen. 67 Awr hiermee in ieder geval dus al bezig geweest voorafgaand aan
67 Awr. Ook de gesprekken met de 67 Awr over deelname aan de regeling zullen al eerder
zijn begonnen.

In [67 Awr] is het voorontwerpbestemmingsplan verschenen om de bestemming te wijzigen van de locatie in [67 Awr]

De vraag die zich voordoet, is of het feit dat belanghebbende de locatie in [67 Awr] in de loop van [67 Awr] heeft verlaten en daar sindsdien niet meer actief is, ertoe leidt dat de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte daarvan op die locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden niet in belangrijke mate kan worden beperkt, omdat de onderneming op het moment dat deel wordt genomen aan de regeling [67 Awr] sloop gebouwen en verwerving bouwtitels) niet meer wordt uitgeoefend in [67 Awr]

Wanneer de deelname van [67 Awr] aan de regeling en de verplaatsing van de onderneming van [67 Awr] naar [67 Awr] met elkaar samenhangen, dient bij de beoordeling of er sprake is van een 'beperking in belangrijke mate', gekeken te worden naar de uitoefening van de onderneming zoals die plaatsvond op de locatie in [67 Awr] voorafgaand aan de bedrijfsverplaatsing. In het voorontwerpbestemmingsplan wordt de indruk gewekt dat de bedrijfsverplaatsing en de deelname aan de regeling met elkaar samenhangen.

Het feit dat inmiddels al geruime tijd (ongeveer twee jaar) is verstreken sinds het buiten gebruik stellen van de locatie in [67 Awr] sluit niet uit dat deelname aan de regeling plaatsvindt in samenhang met de bedrijfsverplaatsing en beëindiging van de activiteiten in [67 Awr]. Bedrijfsverplaatsing en het realiseren van de bestemmingswijziging zijn processen die (veel) tijd vergen, zodat het tijdsverloop niet doorslaggevend is. Dat zou anders kunnen zijn wanneer er bijvoorbeeld nog geen sprake was van de regeling op het moment dat de bedrijfsverplaatsing plaatsvond.

Indien deelname aan de regeling plaatsvond in samenhang met de bedrijfsverplaatsing wordt de onderneming in meer dan belangrijke mate beperkt. Door gebruik te maken van de in de [67 Awr] geboden mogelijkheid om woningen te bouwen en in samenhang daarmee de 'bestemming glastuinbouw' op de locatie in [67 Awr] wordt beëindigd, is [67 Awr] zoals die plaatsvond voorafgaand aan de bedrijfsverplaatsing na de bestemmingswijziging daar niet meer mogelijk. Hierdoor is voortzetting van de onderneming in de oorspronkelijke vorm daar niet meer mogelijk en dus in meer dan belangrijke mate beperkt.

5.1.2d

5.1.2d

Overigens heeft de kennisgroep op basis van de nu beschikbare informatie de indruk dat er sprake is van samenhang tussen de deelname aan de regeling en de bedrijfsverplaatsing.

Volgens onderdeel 6.3.3 van het HIR-besluit zal de inspecteur enige soepelheid betrachten wanneer twijfel mogelijk is of de onderneming 'in belangrijke mate wordt beperkt'.

C. Vervreemding moet een gevolg zijn van overheidsingrijpen

De vervreemding moet een gevolg zijn van het overheidsingrijpen. In dat kader is in art. 3.54-13 IB 2001 een bewijsvermoeden opgenomen: vervreemdingen die plaatsvinden binnen drie jaar na het inwerking treden van het besluit, worden geacht een gevolg te zijn van overheidsingrijpen. Voor latere vervreemdingen geldt het bewijsvermoeden niet, tenzij er sprake is van bijzondere omstandigheden waardoor de vervreemding is vertraagd.

Wanneer vervreemdingen plaatsvinden na afloop van de 3-jaarstermijn en er is geen sprake van bijzondere omstandigheden, dan geldt de normale bewijslast en moet belanghebbende aannemelijk maken dat de vervreemding een gevolg is van een in art. 3.54-12 IB 2001 bedoeld besluit.

In dit geval vindt de vervreemding na afloop van de 3-jaarstermijn plaats (67 Awr). Van bijzondere omstandigheden is niet gebleken. Belanghebbende dient dan op basis van de normale bewijslast aannemelijk te maken dat de vervreemding een gevolg is van de 67 Awr.

Het gaat hier om een regeling waaraan vrijwillig wordt deelgenomen. Ook vrijwillige deelname aan een regeling kan kwalificeren als overheidsingrijpen; zie de goedkeuring in onderdeel 6.3.3 van het HIR-besluit.

D. Bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd in eerder jaar gekocht

Art. 3.54, elfde lid, van de Wet IB 2001 luidt:

11. Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, zijn de vorige leden van overeenkomstige toepassing indien aan het voornemen tot herinvestering in een dergelijk bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven.

Op grond van deze bepaling is het mogelijk om met betrekking tot nog te vervreemden grond en gebouwen kwalificerend te herinvesteren voorafgaand aan de vervreemding. Belanghebbende dient aannemelijk te maken dat de voorafgaande herinvestering(en) in een oorzakelijk verband staan met de latere vervreemding.

In dit geval is er sprake zijn van een bedrijfsverplaatsing van 67 Awr naar 67 Awr wat er op duidt dat de investeringen in 67 Awr in een oorzakelijk verband staan met het vertrek/vervreemden van de locatie in 67 Awr. Het is evenwel aan belanghebbende om dit aannemelijk te maken. Dit dient verder te worden beoordeeld door de inspecteur.

E. Slotopmerkingen

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat er in dit geval geen sprake is van één van de andere in art. 3.54, twaalfde lid, van de Wet op de IB 2001 genoemde vormen van overheidsingrijpen: verkoop i.v.m. onteigening of een aangewezen herstructureringsregeling.

Publicatiedatum:

07-12-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.54 Herinvesteringsreserve

Rubriek:

Overige

Subrubriek:

Overheidsingrijpen

Gerelateerde wet- en regelgeving

212130010 Zonnepanelen verhuurde woningen woco en 3.30a

Tekst tbv helpdeskvragenbestand

In het kader van de behandeling van een bezwaarschrift, dat mogelijk eindigt in een procedure, is door de kennisgroep Winstbepaling een standpunt van de betreffende inspecteur bevestigd. Dit n.a.v. een helpdeskvraag waarbij ook bijstand is verleend bij de motivering van een voorgenomen uitspraak. Met het oog op het helpdeskvragenbestand is de navolgende tekst door de kennisgroep vastgesteld.

Vraag:

Kwalificatie zonnepanelen ten behoeve van de afschrijvingsbeperking

Door een woningcorporatie is de vraag gesteld of afzonderlijk kan worden afgeschreven op zonnepanelen. De zonnepanelen zijn geplaatst op verhuureenheden (woningen) van de corporatie. De zonnepanelen zijn bevestigd bovenop de bestaande dakbedekking en vormen niet de dakbedekking zelf. De zonnepanelen zijn niet geïntegreerd in het dak. De zonnepanelen leveren ook aan het net.

Aan de kennisgroep zijn de volgende vragen gesteld.

1. Kwalificeren de zonnepanelen als (zelfstandig) bedrijfsmiddel in de zin van artikel 3.30 Wet IB 2001?
2. Vallen de zonnepanelen onder de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a Wet IB 2001:
 - a. Is sprake van een onderdeel van een gebouw?
 - b. Is sprake van een aanhorigheid van een gebouw?
 - c. Is sprake van een werktuig?

Antwoord:

1. Nee, de zonnepanelen kwalificeren niet als afzonderlijk bedrijfsmiddel omdat zij op basis van spraakgebruik en verkeersopvatting onderdeel uitmaken van het gebouw.

Voor de vraag of sprake is van een activum dat opgaat in een onroerende zaak kunnen de volgende toetsingscriteria worden onderscheiden:

- het spraakgebruik; en
- of de investering onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan de betreffende onroerende zaak (dan wel tevens dienstbaar is aan andere onroerende zaken).

Op basis van de literatuur en jurisprudentie wordt het criterium 'onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar' ingevuld aan de hand van het civielrechtelijke onderscheid tussen zaak (artikel 3:3 BW) en bestanddeel van een zaak (artikel 3:4 BW).

De staatsecretaris (wijzigingsbesluit Investeringsaftrek van 8 december 2016, nr. 2016-101667) en de Waarderingskamer (in het kader van de Wet WOZ

<https://www.waarderingskamer.nl/hulpmiddelen-gemeenten/zonnepanelen-en-parken/>) zien zonnepanelen als een onderdeel van de onroerende zaak (zijnde het gebouw waarop de zonnepanelen zijn bevestigd), met een verwijzing naar artikel 3:4 BW. Dit op basis van de verkeersopvatting. De staatsecretaris merkt op dat de wijze van bevestiging er niet toe doet.

Op basis van het spraakgebruik en de verkeersopvatting kan gesteld worden dat de zonnepanelen onderdeel uitmaken van de zaak. Als de zonnepanelen eenmaal zijn bevestigd op de woning zijn zij bestemd daar te blijven. Hoewel het theoretisch mogelijk is de zonnepanelen van het dak te verwijderen, zijn zij na plaatsing niet meer los te denken van de woning. Als een gebouw wordt verkocht dan mag de koper er op vertrouwen dat de zonnepanelen mee worden geleverd. Zie het oordeel van de waarderingskamer in het kader van de Wet WOZ. De zonnepanelen zijn daarnaast gekoppeld aan de aanwezige installaties van de woning.

2.

a. Er is sprake van een onderdeel van het gebouw.

Alle onderdelen van een gebouw (zelfstandig of onzelfstandig) worden voor artikel 3.30a, lid 2 Wet IB 2001 als één bedrijfsmiddel aangemerkt. Aspecten die voor de beoordeling of zaken al dan niet als onderdeel van een gebouw moeten worden beschouwd zijn onder andere of:

- de zaak het gebouw (beter) laat functioneren;
- de zaak complementair is aan het gebouw;
- de zaak onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw;
- er een technisch-functionele samenhang bestaat; en
- het gebouw nagelvast is verbonden met het gebouw.

Deze aanknopingspunten zijn deels ontleend aan de jurisprudentie opgenomen in aantekening 300 van de Vakstudie bij artikel 61a van de Wet inkomstenbelasting 1964. Zie ook C. Bruijsten, 'Eén bedrijfsmiddel of meerdere bedrijfsmiddelen?', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016/2.

Het gaat om een weging van de genoemde aanknopingspunten. Op basis van die weging wordt geconcludeerd dat sprake is van een onderdeel. Om normaal gebruik te kunnen maken van een woning is elektriciteit benodigd. Zonnepanelen worden doorgaans geplaatst uit kosten- en/of duurzaamheidsoverwegingen. Uitgangspunt is dat zij de woning derhalve *beter* laten functioneren. De woning (energielabel, installaties etc.) is afgestemd op aanwezigheid van zonnepanelen. Of een zaak onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw dient te worden ingevuld aan de hand van artikel 3:3 en 3:4 BW. Zoals onder vraag 1 is opgemerkt, kwalificeren zonnepanelen als een bestanddeel. De technische en functionele samenhang is aanwezig. De zonnepanelen worden bevestigd aan de woning en worden verbonden met het elektriciteitsnetwerk van de woning. Het is aannemelijk dat de zonnepanelen niet zomaar te gebruiken zijn buiten de woning. Enkel met nieuwe/aangepaste aansluitingen/technische installaties. Op basis van het spraakgebruik kan worden gesteld dat de zonnepanelen onderdeel zijn van de woning. Zie hetgeen hierover opgemerkt onder vraag 1.

Gelet op het feit dat de gemeenten bij de bepaling van de WOZ waarde rekening dienen te houden met het waardeverhogend effect van de zonnepanelen past de conclusie dat zonnepanelen kwalificeren als onderdeel van het gebouw bij de ratio van artikel 3.30a, lid 2 Wet IB 2001.

b. Als geen sprake is van een onderdeel, is sprake van een aanhorigheid van het gebouw.

Voor het begrip aanhorigheid geldt een ruimere uitleg dan voor het begrip onderdeel. Zo heeft een aanhorigheid niet 'onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar' te zijn aan het gebouw. Dit blijkt uit de parlementaire geschiedenis van artikel 3.30a Wet IB 2001 alsmede uit de jurisprudentie. Voor de uitleg van het begrip aanhorigheid heeft de wetgever willen aansluiten bij de uitleg van het begrip aanhorigheid in andere bepalingen van de Wet IB 2001.

Aspecten die voor de beoordeling of zaken al dan niet als aanhorigheid van een gebouw moeten worden beschouwd zijn of:

- de zaak behoort bij het gebouw;
- de zaak is in gebruik bij het gebouw;
- de zaak is dienstbaar aan het gebouw.

De zonnepanelen behoren bij de woning. Ze zijn bevestigd aan het dak en zijn daardoor fysiek met het dak en de woning verbonden. De zonnepanelen maken onderdeel uit van de elektriciteit installatie en totale energievoorziening van het gebouw. De zonnepanelen zijn aangesloten op de meterkast en het leidingwerk in de woning. De aanwezigheid van zonnepanelen is daarnaast van invloed op het energielabel van de woning. Ook kan de aanwezigheid van zonnepanelen van invloed zijn op de huurprijs. De zonnepanelen zijn in gebruik bij de woning. De met de zonnepanelen opgewekte energie wordt immers (primair) gebruikt voor de elektriciteitsvoorziening in de woning. De zonnepanelen zijn dienstbaar aan de woning. De met de zonnepanelen opgewekte energie wordt primair gebruikt voor de elektriciteitsvoorziening in de woning. Levering aan het net is over het algemeen ondergeschikt aan het gebruik van de opgewekte energie in de woning.

- c. Er is geen sprake van een werktuig (zie de opvatting van de Waarderingskamer, <https://www.waarderingskamer.nl/hulpmiddelen-gemeenten/vrijstellingen-zonnepanelen-en-parken/>)

5.1.2e

15-03-2021

15 213 0013 Windmolens: afwaardering naar lagere bedrijfswaarde

Vraag

- 1 Is het voorzienbaar wegvallen van de MEP-subsidie reden om een windmolen naar een lagere bedrijfswaarde af te waarderen?
- 2 Zo nee, kan de fiscale boekwaarde met behulp van de foutenleer worden hersteld?

Casus

Aan een exploitant van een windmolen is een Mep (Milieu Elektriciteitsproductie) subsidie toegekend. Een project met een MEP-beschikking ontvangt de MEP-subsidie tot aan het einde van de subsidietermijn. De MEP-subsidie geldt voor een periode van 10 jaar. De levensduur van een windmolen is ongeveer 15 tot 20 jaar. Aan het eind van de looptijd wordt de definitieve subsidie vastgesteld. In de MEP is een zogenaamde 'vollasturen-regeling' opgenomen. Deze houdt in dat de subsidie die verleend wordt, gebonden is aan een maximaal aantal productieve (=vollast) uren. Dit maximum is gesteld op 18.000 vollasturen per tien jaar. Een moderne windturbine op een windrijke plaats produceert in tien jaar ongeveer 24.000 vollasturen. Na tien jaar, of eerder bij het bereikte maximale subsidiebedrag, wordt de subsidie stopgezet. Er zal gedurende de resterende gebruiksduur van de windmolen dus geen MEP subsidie meer worden ontvangen. De exploitant heeft na het wegvallen van de MEP subsidie met behulp van de Discounted Cashflow Methode een bedrijfswaarde berekend die lager is dan de fiscale boekwaarde en wenst de windmolen naar de lagere bedrijfswaarde af te waarderen.

Antwoord

- 1 Het voorzienbaar wegvallen van de MEP-subsidie is geen reden om een windmolen naar een lagere bedrijfswaarde af te waarderen.
- 2 De onjuiste verwerking van de MEP-subsidie bij de jaarwinstbepaling heeft tot een onjuiste fiscale boekwaarde van de windmolen geleid die met de toepassing van de foutenleer kan worden hersteld.

Toelichting

De exploitant heeft bij zijn investeringsbeslissing rekening gehouden met de te ontvangen MEP-subsidie. De MEP-subsidie is vastgesteld op basis van door de betrokken instanties uitgevoerde berekeningen van onrendabele toppen van windmolens. Artikel 3.29c bepaald dat omstandigheden die reeds bekend zijn ten tijde van het investeren in een bedrijfsmiddel geen aanleiding voor een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde kunnen zijn. De exploitant ontvangt de MEP-subsidie juist omdat ten tijde van het aangaan van de investeringsverplichting al was ingecalculeerd dat de investering zonder de MEP-subsidie een minder dan gebruikelijk rendement zou opleveren. De maximaal te ontvangen MEP-subsidie is gebonden aan een maximaal aantal vollasturen. In opdracht van de Algemene Rekenkamer heeft Delft CE een onderzoek uitgevoerd naar de mate waarin de MEP-subsidie heeft geleid tot overwinsten op de investering in windmolens. Uit dit onderzoek (Overwinsten bij de subsidieregeling Milieukwaliteit Elektriciteitsproductie (MEP), Delft CE 2007) komt naar voren dat de moderne windmolens zodanig produceren dat feitelijk de maximale MEP-subsidie altijd in 10 jaren zal zijn behaald en veelal al binnen de 10 jaren. Het is voor de exploitant zeker (afgezien van calamiteiten) dat de maximale MEP-subsidie zal worden ontvangen, hiermee wordt bij de investeringsbeslissing rekening gehouden. Het beëindigen van de MEP-subsidie, is tevens het bereiken van het maximale subsidiebedrag kan dus op grond van artikel 3.29c niet tot een afwaardering leiden.

Een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde zal door de exploitant derhalve dienen te worden aangetoond met andere, door de inspecteur te toetsen, omstandigheden.

De exploitant heeft de MEP-subsidie bij de jaarwinstbepaling verwerkt als een exploitatiesubsidie. Jaarlijks is de ontvangen MEP-subsidie tot de winst gerekend. De MEP-subsidie wordt maximaal 10 jaar ontvangen. Bij de berekening van de hoogte van de maximale MEP-subsidie door de betrokken instanties is de onrendabele top toegerekend aan een economische levensduur voor een windmolen van 10 jaar. De levensduur van een windmolen is feitelijk 15 tot 20 jaar. Hierdoor wordt de exploitant zekerheid geboden dat hij binnen 10 jaar het onrendabele deel van zijn investering kan dekken. Daarmee zijn echter niet alle kosten gedekt. Er wordt verondersteld dat de producent ook na 10 jaar, als hij geen MEP-subsidie meer krijgt, moet blijven produceren om uiteindelijk zijn hele investering terug te verdienen en zijn vereiste rendement te behalen. De MEP-subsidie wordt in 10 jaar ontvangen maar wordt door de exploitant aan de gehele levensduur toegerekend bij het maken van de investeringsbeslissing. Dit maakt de MEP-subsidie een investeringssubsidie en niet een exploitatiesubsidie. Het te ontvangen MEP-subsidie bedrag staat op het moment van investeren vast. Een moderne windmolen zal zeker meer vollasturen draaien dan het maximaal aantal vollasturen dat gedraaid moet worden om de maximale MEP-subsidie te ontvangen. Dit maakt het mogelijk om de maximaal te ontvangen MEP-subsidie als een investeringssubsidie bij aanschaf van de windmolen te verwerken en de fiscale boekwaarde bij aanschaf te stellen op de aanschafkosten minus de te ontvangen MEP-subsidie. Deze lagere fiscale boekwaarde vormt de afschrijvingsbasis. Nu de MEP-subsidie door de exploitant is verwerkt als een exploitatiesubsidie is er een fout ontstaan in de fiscale boekwaarde van de windmolen. Er is immers jaarlijks teveel afgeschreven omdat de afschrijvingsbasis bij investering op een te hoog bedrag is gesteld. Deze fout kan worden hersteld met toepassing van de foutenleer(foutenarrest HR 22 oktober 1952, B.9293)

172130008 Afkoopsom en uitstel van winstneming

Vragensteller 5.1.2e GO Noord, kantoor Groningen
art. 3.25

Vraag:

Kan een verhuurder een bedrag dat is ontvangen omdat de geïndexeerde huurtermijnen van een lopend huurcontract, op verzoek van de huurder, voor een bepaalde duur van het contract worden verlaagd, toerekenen aan die periode of moet in een keer winst worden genomen?

Antwoord:

Het ontvangen bedrag kan worden toegerekend aan de jaren waarover de lagere huur is afgesproken.

Casus:

Verhuurder is eigenaar van een gasopslaglocatie. Zij stelt deze capaciteit ter beschikking aan leveranciers van aardgas. Huurder is een van de klanten van verhuurder. Verhuurder en huurder hebben een zogenoemde Agreement gesloten, waarbij gedurende de periode 2011-2030 capaciteit is gehuurd tegen vooraf bepaalde prijsafspraken. Deze prijsafspraken zijn mede gebaseerd op de prijsindex voor consumenten. De Agreement biedt de mogelijkheid van aanpassingen (o.a. in art. 15, lid 3.).

De overeenkomst tussen verhuurder en huurder wordt in december 2016 tussentijds aangepast:

- verlaging van de huurtermijnen met 35% over de periode 1-1-2017 tot 1-1-2026 (van 1-1-2026 tot 1-1-2030 blijft de oorspronkelijk overeengekomen huursom gelden);
- betaling van een eenmalige vergoeding door huurder van € 26.448.574; Deze vergoeding is gelijk aan de contante waarde van de vermindering van de overeengekomen contractvergoeding.
- als het huurcontract wordt beëindigd door hetzij huurder, hetzij verhuurder, omdat er aan de kant van de wederpartij sprake is van overmacht of wanprestatie (niet nakomen verplichtingen), zal verhuurder een tijdsevenredig deel van de éénmalige vergoeding terug moeten betalen;

Beschouwing

Goed koopmansgebruik gebiedt dat de opbrengsten van een, in het kader van een onderneming verrichte levering of dienst, tot uitdrukking worden gebracht uiterlijk op het tijdstip waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht (vgl. BNB 1994/192). Het realisatiebeginsel van goedkoopmansgebruik maakt dat winst genomen moet worden wanneer die is gerealiseerd (BNB 1961/314).

Van realisatie is onder andere geen sprake als tegenover de ontvangst nog prestaties moeten worden verricht (vgl. BNB 1958/15, BNB 1977/289, BNB 1997/218, BNB 2004/266 (Zwembadarrest) en BNB 2005/97). Indien de betaling een duidelijke vooruitbetaling betreft voor nog te verrichten prestaties dient de betaling derhalve gepassiveerd te worden en uitgesmeerd over de looptijd van die prestaties (BNB 1958/15 en BNB 1997/218).

Indien tegenover de ontvangst geen verdere prestaties moeten worden verricht, moet de bate in de fiscale jaarwinst vallen (BNB 1959/44, 1982/182 en BNB 1983/68).

Kortom, indien tegenover de ontvangen bate geen verder nog te verrichten prestaties staan, dient de bate in de fiscale winst te vallen en als de betaling een duidelijke vooruitbetaling betreft voor nog te verrichten prestaties niet. In het laatste geval kan het ontvangen bedrag gepassiveerd worden en vervolgens uitgesmeerd worden over de looptijd van die prestaties. In casu zou dat betekenen toerekenen aan de jaren 2017 t/m 2025.

Bijzonder in deze casus is dat tegenover de toekomstige prestatie een adequate, marktconforme huurvergoeding staat. De ontvangst zou dus gezien kunnen worden als het naar voren halen van een voordeel in het contract zonder dat daar verdere prestaties tegenover staan.

Het probleem bij deze analyse is echter dat de éénmalige vergoeding moet worden terugbetaald als het contract wordt ontbonden wegens wanprestatie. V.w.b. verhuurder, de genietter van de éénmalige

vergoeding, zal er sprake zijn van wanprestatie wanneer zij niet langer verhuurt. Verhuurder zal dus moeten blijven verhuren, wil zij niet gedwongen kunnen worden om van de éénmalige vergoeding een (tijdsevenredig) deel terug te betalen aan huurder. Verhuurder moet blijven presteren (= verhuren) en naarmate zij dat doet, is een tijdsevenredig deel van de vergoeding definitief verdiend en daarmee genoten.

Er is een oorzakelijk verband tussen de periode van voortgezette verhuur en het deel van de éénmalige vergoeding dat definitief toekomt aan verhuurder. Als verhuurder niet presteert (= verhuurt), dan zal/kan huurder het huurcontract ontbinden wegens wanprestatie en moet huurder een tijdsevenredig deel van de éénmalige vergoeding terugbetalen.

152130003 Voorziening voor doorbetaling van loon voor langdurig zieke werknemers

Vraag:

Kan een voorziening voor doorbetaling van loon voor langdurig zieke werknemers worden gevormd?

Antwoord:

De casus die is voorgelegd voldoet niet aan de eisen die aan het vormen van deze voorziening kunnen worden gesteld.

Als door de werknemer arbeid is verricht ten behoeve van de werkgever is deze verplicht aan de werknemer het loon uit te keren. Indien de werknemer door ziekte niet in staat is de arbeid te verrichten is de werkgever niettemin verplicht gedurende een bepaald aantal weken loon aan de werknemer uit te keren. Bovengenoemde verplichtingen ontstaan naarmate de tijd verstrijkt, zodat deze loonkosten reeds naar hun aard kosten zijn die ten laste van de winst komen in het jaar waarin zij ontstaan. (vgl. ECLI:NL:GHSHE:2003:AF7796).

Een voorziening voor doorbetaling van loon voor langdurig zieke werknemers kan evenwel worden gevormd indien aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of althans substantieel minder – gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad, 2 oktober 1957, nr. 13 220, BNB 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loondoorbetalingen fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken (zie Besluit 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, Stcrt. 2010, 12741).

Hier kan een vergelijk worden getrokken met RJ 271.205. Daar dient een voorziening gevormd te worden als op balansdatum vaststaat dat: - het personeelslid geheel of gedeeltelijk niet in staat is om werkzaamheden te verrichten door ziekte of arbeidsongeschiktheid; en - de ziekte of arbeidsongeschiktheid naar verwachting gedurende het resterende dienstverband niet zal worden opgeheven; en - de rechtspersoon de verplichting heeft tot het in de toekomst doorbetalen van beloningen aan het betreffende personeelslid en deze beloningen direct voor rekening van de rechtspersoon komen.

Feiten

A B.V. vormt een voorziening voor langdurig zieken. A B.V. doet dit voor mensen die op balansdatum langer dan 24 maanden ziek zijn. De voorziening wordt berekend over 24 maanden +/- ziekte voor balansdatum. Na 24 maanden vallen de zieken onder de WGA. Als grondslag neemt A salaris + OTR en sociale lasten en vervolgens met 50 % verminderd er van uitgaande dat niet iedereen de volle periode ziek blijft. De feitelijke kosten van langdurig zieken zijn ca. 1 mln hoger dan de commerciële voorziening. Standpunt adviseur De belastingadviseur van A doet een beroep op het besluit van 6

augustus 2010, nr. DGB2010/3706M. Hierin is als uitzondering opgenomen de situatie waarin aannemelijk is dat duurzaam feitelijk geen –of althans substantieel minder- gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding.

Motivering kennisgroep

Op basis van het baksteenarrest, BNB 1998/409, dient aan een drietal eisen te worden voldaan om een fiscale voorziening te mogen vormen. Bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost mag worden gevormd, indien die uitgaven: 1. hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan; en 2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend; en 3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen. Ad 1. De uitgaven voor ziekte vinden hun oorsprong in de arbeidsovereenkomst. Aan dit criterium is daarmee voldaan.

Ad 2. Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de opbrengsten die uit de arbeid voortvloeien. Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of althans substantieel minder – gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad, 2 oktober 1957, nr. 13 220, BNB 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loondoorbetalingen fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken (zie Besluit 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, Stcrt. 2010, 12741).

In het voorbeeld in het voorzieningenbesluit worden werknemers genoemd die op non-actief zijn gesteld en waarvan vaststaat dat ze niet meer werkzaam zullen zijn binnen de onderneming. Bij A B.V. is niet vastgesteld dat de betreffende werknemers niet meer werkzaam zullen zijn binnen de onderneming. Niet aannemelijk is gemaakt dat een werknemer waarvoor een voorziening wordt gevormd ook na de verplichte loondoorbetalingsperiode niet, of duurzaam substantieel minder, in het bedrijf werkzaam zal zijn. Het gaat daarbij om de verwachting op grond van de feiten en omstandigheden op balansdatum. De toets van bedrijf A of op die datum een werknemer ^{Aw} maanden of langer ziek is maakt het niet aannemelijk. De uitzondering is dus niet van toepassing.

Een bijkomend probleem is dat op balansdatum, door iemand die dat kan, bepaald moet worden of iemand terug in dienst zal komen of niet. Dat zal een medisch deskundige moeten zijn en dat oordeel zal onderdeel zijn van iemands medisch dossier. Daardoor zal de eventuele voorziening wellicht noch goed bepaalbaar zijn, noch toetsbaar. Ook is het niet zo dat binnen Nederland arbeid in het verleden een opbouwrecht geeft voor ziekte dagen. Dat is dus anders dan in het voorbeeld dat in toelichting 25 op IAS 19 wordt genoemd. Daarin heeft een werknemer per jaar recht op een vergoeding van 5 ziekte dagen en daarbij kunnen deze 5 dagen doorgeschoven worden naar het volgende jaar als men geen ziekte dagen heeft opgenomen. In dat geval is er een duidelijk verband met de arbeid en de opbrengsten daaruit in het verleden. In Nederland staan de ziektekosten in

geen enkele relatie tot de opbrengsten die met arbeid zijn behaald voorafgaande aan de periode van ziek zijn. De kosten kunnen dus niet aan de periode tot balansdatum worden toegerekend.

Ad 3. Op balansdatum moet, per persoon, objectief beoordeeld worden of er een redelijke mate van zekerheid is dat er een uitgaaf zal volgen (de objectieve toets). Voor personen waarvan op basis van de tweede eis vaststaat dat ze niet terugkomen in dienst en dus na balansdatum ziekblijven tot die datum staat vast dat er uitgaven gedaan worden die voortvloeien uit de rechtsverhouding op balansdatum. Ze worden immers nog 24 maanden -/- ziektemaanden op balansdatum doorbetaald. Dus als aan eis 2 wordt voldaan zal ook aan eis 3 worden voldaan.

Jurisprudentie

B 8014. In B 8014 is deze kostentoerekening ook fiscaal gevolgd. De onderneming van belanghebbende, een slachterij, werd gedurende twee jaar stilgelegd omdat de varkensstapel hier te lande nagenoeg geheel was afgeslacht en de veeslachtingen ten einde liepen. Voor de uitgaven tot het aanhouden van personeel, machines en outillage werd een passiefpost gevormd. De Hoge Raad stond de passivering niet toe, overwegende dat dergelijke uitgaven naar goed koopmansgebruik behoren te drukken op het jaar waarin zij worden gedaan.

Hof Arnhem 30 maart 1999, V-N 1999/30.8: "7.1. Niet is gesteld of gebleken dat het in een volgend jaar te verwachten ziekteverzuim wordt veroorzaakt door enig specifiek aspect van de bedrijfsuitoefening van de vennootschap in het onderhavige jaar. Het betreft hier integendeel kennelijk ziekteverzuim dat zich - onafhankelijk van de bedrijfsuitoefening zelf van de onderneming - statistisch jaarlijks pleegt voor te doen. Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat de uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. 7.2. Voorts kunnen ook overigens die uitgaven niet aan de bedoelde periode worden toegerekend, zoals de inspecteur terecht en gemotiveerd stelt (vertoogsschrift 6.2.1.c)". Een verschil met de onderliggende casus is dat de medewerkers nog niet ziek zijn. Voor de kwalificatie is dat niet van belang. Een voorziening is slechts mogelijk als de al eerder genoemde uitzondering van toepassing is. Als die uitzondering zich niet voordoet geldt de normale regel dat deze kosten naar hun aard aan de jaren moeten worden toegerekend waarin ze ontstaan. Uit deze uitspraak zou ook geconcludeerd kunnen worden dat ziektekosten, omdat ze zich, onafhankelijk van de bedrijfsuitoefening, statistisch jaarlijks plegen voor te doen nimmer een voorziening kan worden gevormd. Zeker bij grotere personeelsbestanden kan dit spelen.

ECLI:NL:GHSHE:2003:AF7796: 3.2. Inspecteur; Mijn basisstelling is dat de doorbetaling van de lonen bij ziekte reeds naar zijn aard kosten zijn van het jaar waarin die worden betaald. 4.1 Hof: "Het Hof stelt voorop dat de verplichting tot het betalen van loon voortvloeit uit de arbeidsovereenkomst. Als door de werknemer arbeid is verricht ten behoeve van de werkgever is deze verplicht aan de werknemer het loon uit te keren. Indien de werknemer door ziekte niet in staat is de arbeid te verrichten is de werkgever niettemin verplicht gedurende maximaal 52 weken 70% van het loon aan de werknemer uit te keren. Bovengenoemde verplichtingen ontstaan naarmate de tijd verstrijkt,

zodat deze loonkosten reeds naar hun aard kosten zijn die ten laste van de winst komen in het jaar waarin zij ontstaan.” De adviseur noemt dat deze niet van toepassing zijn omdat het in deze casus om te verwachten ziekte gaat. De overweging van het hof is echter ruimer. Het Hof zegt dat de verplichtingen ontstaan gedurende de ziekte en zijn daarmee naar hun aard kosten die ten laste van de winst in het jaar van ontstaan komen.

Hof Arnhem, 4 februari 2009, nr. 07/00068, LJN BH2879, V-N 2009/27.14 (invaliditeitspensioen van de directeur-groootaandeelhouder die arbeidsongeschikt was geraakt en geen arbeidsprestaties meer zou verrichten) “Het staat echter vast dat A, tegenover de verplichting van belanghebbende tot betaling van het invaliditeitspensioen en de verdere opbouw van een ouderdoms en nabestaandenpensioen, geen arbeidsprestaties ten behoeve van belanghebbende meer zal verrichten. Derhalve kan de verplichting van belanghebbende tot verdere opbouw van een pensioen uitsluitend worden toegerekend aan in het verleden plaatsgevonden hebbende gebeurtenissen. Belanghebbende heeft bij de berekening van genoemde voorziening, terecht, rekening gehouden met de sterftekans van A. Naar het oordeel van het Hof is het vormen van een voorziening in een geval als het onderhavige in overeenstemming met goed koopmansgebruik.”

Beleid (Ingetrokken) Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 november 2004, nr. CPP2004/814M, BNB 2005/48

'12. Vraag: Voorziening voor loondoorbetaling tot ontslagdatum Een onderneming ontslaat, in het kader van een reorganisatie, een aantal personeelsleden. Deze personeelsleden worden met onmiddellijke ingang op non-actief gesteld en zijn tot aan ontslagdatum niet meer werkzaam binnen het productieproces. De vraag is of voor de salariskosten van de personeelsleden over de periode van het op non actief stellen tot aan ontslagdatum een voorziening mag worden gevormd. Antwoord De uitgaven waarvoor een voorziening wordt gevormd, zijn loonbetalingen. Deze uitgaven vinden hun oorsprong in het sluiten van de arbeidsovereenkomst. In het algemeen ligt daarmee de oorsprong voorafgaand aan balansdatum. Ook zou kunnen worden verdedigd dat de oorsprong ligt in het reorganisatiebesluit. Als het reorganisatiebesluit voorafgaand aan balansdatum is genomen wordt voldaan aan het oorsprongvereiste. Goed koopmansgebruik echter verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de uit de arbeidsovereenkomst voortvloeiende opbrengsten. Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen — of althans substantieel minder — gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. BNB 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loondoorbetalingen fiscaal slechts mogelijk is indien de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken. In zo'n geval prevaleert het voorzichtigheidsbeginsel boven het matchingbeginsel. In deze casus leidt deze benadering tot de vorming van een voorziening.'

Literatuur

- P.F. Goes, De fiscaal aftrekbare passiva, blz. 189 en blz. 196/197. Hij meent dat het niet kan. Hij wijst op Hof Arnhem 30 maart 1999, V-N 1999/30.8.

- A.O. Lubbers noot onder BNB 2011/85: "Uit BNB 1957/300 kan worden afgeleid dat indien door een omstandigheid in een jaar tegenover toekomstige salarislasten geen opbrengsten zullen staan, ter zake van die salarislasten in dat jaar een voorziening mag worden gevormd. De toekomstige salarislasten worden hierdoor niet toegerekend aan toekomstige opbrengsten - die zijn er immers niet - maar de salarislasten drukken op het jaar waarin het 'schadeveroorzakende feit' zich heeft voorgedaan. Bij dat schadeveroorzakende feit kan worden gedacht aan het besluit van de onderneming de werknemers te ontslaan."

152130001 Winst mogen of moeten nemen bij sluiten overeenkomst

Vraag:

HR 20 juni 2014, nr 13/06388(ECLI:NL:HR:2014:1469, V-N 2014/41.1.4) leidt in de praktijk tot misverstanden rond het tijdstip van winstnemen dat volgens goed koopmansgebruik wordt bepaald

Antwoord:

De hoofdregel in de jurisprudentie over het moment van winstneming is nog altijd : “winstneming mag bij het sluiten van de overeenkomst, maar moet uiterlijk op het moment van levering. Op 20 juni 2014 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een zaak waarin door Hof 's-Hertogenbosch was beslist dat het resultaat uit een lucratieve onroerende zaak-transactie belast diende te worden in het jaar waarin de mondelinge koopovereenkomst was gesloten. Die mondelinge overeenkomst was gesloten in 2004; het pand was notarieel geleverd in 2005. De inspecteur had de bestreden navorderingsaanslag opgelegd over het jaar 2005. Het Hof oordeelde dat 2004 het juiste jaar van heffing was en dat de opgelegde navorderingsaanslag moest worden vernietigd. De Hoge Raad oordeelt dat de in cassatie aangevoerde klachten niet tot cassatie van de genoemde Hofuitspraak kunnen leiden en dat dat op grond van art. 81 RO geen nadere motivering behoeft. Tegen de genoemde uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch was louter door belanghebbende cassatie ingesteld. In cassatie zijn alleen grieven aangevoerd tegen de hoogte van de door het Hof vastgestelde proceskostenvergoeding. Het inhoudelijke oordeel van het Hof is daardoor niet door de Hoge Raad getoetst, zodat aan het arrest niet een oordeel van de Hoge Raad kan worden ontleend over het tijdstip van winstneming. Het Hof heeft geoordeeld (r.o. 4.12): “Zelfs als met de Inspecteur aangenomen zou worden dat belanghebbende werkzaamheden zou hebben verricht als bedoeld in artikel 3.90 van de Wet inkomstenbelasting 2001 dan moet de conclusie zijn dat het met die werkzaamheden behaalde resultaat niet in het onderhavige jaar belastbaar zou zijn. Immers, dan is juist hetgeen belanghebbende verdedigt, namelijk dat in de aangiften 2004 en 2005 ten onrechte de onroerende zaak als bezitting is opgenomen, dat in plaats daarvan als bezitting (op de resultaatsbalans) per 31 december 2004 en per 1 januari 2005 had moeten worden opgenomen een vordering van belanghebbende op [G] van € 745.000 en dat in het jaar 2005 ter zake van de onroerende zaak geen resultaat uit overige werkzaamheden is gerealiseerd.” De Hofuitspraak is op te vatten als gedaan in overeenstemming met deze hoofdregel. Belanghebbende mocht kiezen voor winstneming in 2004. Zijn stelling dat hij koos voor winstneming in 2004 is dan door het Hof terecht gevolgd. De inspecteur heeft zich, ter verdediging van de heffing in 2005, niet beroepen op de foutenleer. De geformuleerde hoofdregel blijft daardoor, ook na de hiervoor besproken Hofuitspraak en het daarop gewezen arrest, overeind en dient in de uitvoeringspraktijk gevolgd te (blijven) worden.

Beste collega,

Je hebt aan de kennisgroep een vraag voorgelegd. Hierna het antwoord. In beginsel zal het ook op deze wijze worden opgenomen onder het helpdeskvragenbestand op belastingnet.

Title

15 213 0009 BOR etikettering vordering na inkoop cumprefs

Vraag

Gevraagd wordt of de vordering die de Holding heeft op de werkmaatschappij t.g.v. de inkoop van de preferente aandelen i.h.k.v. de BOR kwalificeert als: a. ondernemingsvermogen (verplicht ondernemingsvermogen of keuzevermogen in de zin van de IB); b. dan wel als beleggingsvermogen (verplicht privé-vermogen in de zin van de IB).

Casus

Holding A koopt 10% van de gewone aandelen in werkmaatschappij 67 Awr BV van Holding B welke in handen zijn van meerdere natuurlijke personen. De werkmaatschappij 67 Awr BV koopt vervolgens de preferente aandelen in. Deze koopsom wordt schuldig gebleven.

Beschouwing

Er is sprake van beleggingsvermogen.

Aangenomen wordt dat de preferente aandelen zijn uitgegeven i.h.k.v. bedrijfsopvolging, waarbij Holding A de onderneming aan de werkmaatschappij heeft overgedragen tegen uitreiking van cumprefs. In dat geval vormen de cumprefs in principe verplicht privé-vermogen (zie vraag 12-213-0029 d.d. 14-11-2012)

Als de cumprefs vanuit de IB gezien verplicht privé-vermogen zijn, dan is ook de vordering die ontstaat door de verkoop (inkoop) van die aandelen verplicht privé-vermogen. Vergelijk de situatie dat een vennoot in een vof een privépaand aan de Vof verkoopt, dan behoort de daaruit voortvloeiende vordering ook tot het privé-vermogen. Het feit dat de vennoot ook deelneemt in de maatschap maakt dit niet anders. Dat leidt er niet toe dat de vordering tot het ondernemingsvermogen gaat behoren. De vordering wordt niet aangewend binnen de onderneming.

De uitzondering op de etikettering van de vordering als verplicht privé-vermogen, BNB 2006/34 en de daarover aangehaalde opmerking in het antwoord op vraag 12-213-0029 (beschouwing vraag 1 onder a) heeft betrekking op de situatie dat van aanvang af maar een deel van de gewone aandelen in de werkmaatschappij zou zijn overgedragen. Daarvan is in dit geval geen sprake. Onder beschouwing vraag 1 sub b, gaat het om de etikettering van een daadwerkelijke overnamevordering (dus niet eerst belichaamd in cum-prefs) nadat een aandeel in de onderneming is teruggekocht. Ook daarvoor wordt geconcludeerd tot verplicht privé-vermogen; de verwerving van een belang van 5% was geen reden om de vordering te heretiketteren.

De '10%-jurisprudentie' met betrekking tot vermogensetikettering speelt hier geen rol. Het feit dat belanghebbende een belang heeft verkregen in de schuldenaar leidt er niet toe dat de privé-vordering t.g.v. de inkoop van de preferente-aandelen kan worden geheretikkeerd. Deze vordering heeft een privé-ontstaansgrond (verkoop preferente-aandelen uit privé). Het verwerven van een belang in de schuldenaar brengt hierin geen verandering; daardoor krijgt de vordering geen zakelijk belang c.q. wordt de vordering niet (deels) zakelijk aangewend. Er blijkt ook niets van een nuttige functie van de vordering in, of verbondenheid met het hernieuwd verworven deel van de onderneming. Er blijkt ook niets van verbondenheid met het verworven (10%) aandeel in de onderneming. De lening is niet verstrekt met het oog op het door

belanghebbende alsnog verworven belang in de onderneming. De hele herstructurering is ingegeven door de BOR hetgeen kwalificeert als een privé-belang.

Bovendien als de overnamevordering bij voortgezet ondernemerschap in principe al kwalificeert als verplicht privé-vermogen (BNB 2006/34), dan geldt dit te meer bij hernieuwd ondernemerschap. In het arrest ging het ook om een vordering die voortvloeide uit de verkoop van ondernemingsvermogen. Dat is zoals gezegd hier niet het geval. Hier gaat het om de verkoop van privé-vermogen.

Een aanwijzing over de kwalificatie van de vordering in het kader van de BOR kan mogelijk ook worden gevonden in de parlementaire behandeling van de wijzigingswet van de Successiewet 1956 (NnavV, Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 95). Tijdens de parlementaire behandeling is door de staatssecretaris het volgende opgemerkt:

"Het tweede aan de orde gestelde geval waar ik op deze plaats inga, is de vraag is of een door een bv verstrekte achtergestelde lening aan een deelneming, ondernemingsvermogen van die bv vormt. Het antwoord luidt ontkennend, omdat het enkel houden van een vordering niet leidt tot het aanwezig zijn van een objectieve onderneming. Weliswaar zijn aan het houden van een dergelijke vordering risico's verbonden, maar het enkel lopen van risico leidt niet tot het aanwezig zijn van een objectieve onderneming. Er is geen sprake van een duurzame eenheid van kapitaal en arbeid waarmee wordt deelgenomen in het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Het faciliteren van de verkrijging van een dergelijke vordering past niet in de visie, omdat geen sprake is van een bedrijfsopvolging."

Voor de BOR valt de vordering door de consolidatie voor 10% weg tegen de schuld van de werkmaatschappij (art. 35c-5 BOR).

Achtergrond

Sinds een herstructurering in 2003 zijn de preferente aandelen in de werkmaatschappij BV 67 Awr (via de Holding BV A van de erfstaters) in handen van de oudere generatie. De meesten hebben een ab. De gewone aandelen zijn, via een Holding BV B, in handen van de kinderen. De directie en dagelijkse leiding van het concern wordt uitgeoefend door enkele leden van de oudere generatie; er is geen 67 Awr bij betrokken; de bedoeling is dat het bedrijf en ook de besturing daarvan een familie-aangelegenheid blijft. De kinderen zijn echter zo talrijk, dat slechts enkelen een ab zullen hebben (na vererving/schenking).

Zoals de stand van zaken nu is, zal men geen beroep op de BOR kunnen doen, en zal op termijn volgens de adviseur circa A miljoen betaald moeten worden.

Men is daarom naarstig op zoek naar een oplossing.

Foutenleer, nadien verhuurd pand ten onrechte ondernemingsvermogen

Vraag:

Vraag - Betreft woon-winkelpand in winkelstraat in V. - Betreft woon-winkelpand in winkelstraat in V. - Vanaf 67 Awr tot 67 Awr bewoond door belastingplichtige en in bedrijfspand bakkerij geëxploiteerd. - In 67 Awr bakkerij gestaakt en pand en bovenwoning verhuurd aan de nieuwe huurder. - 67 Awr
67 Awr dus ondernemerschap is pas gestopt in 1980. 67 Awr
67 Awr - Gehele pand is tot vandaag als ondernemingsvermogen aangemerkt. Nog steeds winst uit onderneming aangegeven, uitsluitend verhuur pand. - In aangifte (ABS) wordt pas vanaf 67 Awr bij activiteiten vermeld " B (achternaam belastingplichtige) verhuur onroerend goed". In de jaren daarvoor werd in ABS alleen vermeld " B (achternaam belastingplichtige)", zonder verdere toevoeging. - In 1999, 2009 en 2011 is door de adviseurs aangegeven dat etikettering en winstvermelding onjuist is. Klant heeft dit ter kennisgeving aangenomen en gaf aan: 67 Awr
67 Awr. Dit werd tijdens het gesprek van vandaag door belastingplichtige en twee adviseurs bevestigd. Dus eigenlijk in de jaren van 1999 tot heden bewust onjuiste aangifte IB gedaan. - Nu wenst men in de aangifte IB 2013 alsnog de foutenleer toe te passen. - Niet in geschil is dat in 1980 sprake is van verplicht privévermogen.

Antwoord:

De foutenleer kan worden toegepast. Het is niet relevant wie of wat de fout veroorzaakt heeft. Herstel van de fouten, ten onrechte afschrijving en stille reserve onbelast, geeft in beginsel overeenkomstig BNB 1989/1 overgang naar privé tegen de waarde begin 2013. Het verschil met de boekwaarde eind 2012, dat dan gelijk is aan de boekwaarde begin 2013 wordt in de heffing betrokken. Voor de hogere huuropbrengsten verschaft de foutenleer geen grondslag voor het alsnog in de belastingheffing betrekken van die nadelen, omdat zij niet aan de dag treden als gevolg van het herstel van de gemaakte balansfout. Redelijke tegemoetkoming Indien sprake is van nadelige gevolgen komt belastingplichtige in aanmerking voor een redelijke tegemoetkoming. Bij de beoordeling of sprake is van nadelige gevolgen dienen niet alleen de voor de belastingplichtige nadelige gevolgen van het herstel van de fout, doch ook de voordelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft genoten in ogenschouw te worden genomen. Bij het bepalen van de redelijke tegemoetkoming dienen niet alleen de voor de belastingplichtige nadelige gevolgen van het herstel van de fout, doch ook de voordelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft genoten in ogenschouw te worden genomen (vgl. BNB 1989/1 en BNB 1998/229). Over oude jaren is niet de vereiste aangifte gedaan en derhalve geen vermindering mogelijk (Besluit fiscaal bestuursrecht par. 17, lid 6,a.). Dit volgt uit het opzettelijk te hoog belasten en verkeerd aangeven van de huur. Het niet verlenen van vermindering kan overigens in het onderhavige geval niet worden gebaseerd op basis van lid 8a juncto lid 10 en 11. Dit is evenwel af te stemmen met een formeel recht deskundige. De inhoudelijke beoordeling en bepaling van de redelijke tegemoetkoming wordt overgelaten aan de inspecteur.

Er is sprake van ten onrechte voorgezette behandeling als ondernemingsvermogen. Daardoor zijn ook ten onrechte afschrijvingen ten laste van de winst worden gebracht en is geen stille reserve belast. Ten onrechte zijn ook huurinkomsten aangegeven. De foutenleer strekt ertoe te voorkomen dat, ingeval het eindvermogen van het voorafgaande jaar niet naar de voorschriften van de wet en

overeenkomstig goed koopmansgebruik is vastgesteld, een stuk bedrijfswinst - in strijd met het in artikel 3:8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde beginsel dat de winst alle voordelen omvat die uit onderneming worden verkregen - onbelast blijft hetzij dubbel wordt belast (vgl. onder meer HR 22 oktober 1952, nr. 11064, B. 9293, en HR 13 maart 2009, nr. 44072, LJN BB5878, BNB 2009/130). Voor zover belanghebbende buiten de door hem toegepaste afschrijvingen (per saldo) nadelen, zoals effectief tegen een hoger tarief belasten van huurinkomsten heeft genoten in verband met de plaatsing van het pand op de ondernemingsbalans verschaft de foutenleer geen grondslag voor het alsnog in de belastingheffing betrekken van die nadelen, omdat zij niet aan de dag treden als gevolg van het herstel van de gemaakte balansfout. Dit op basis van analoge toepassing van BNB 2012/52 m.b.t. voordelen. Lubbers, Foutenleer blz. 86, acht niet relevant wie of wat de fout heeft veroorzaakt. Het na het overgangsjaar aanmerken als ondernemingsvermogen betekent dat belanghebbende zich aldus op het standpunt heeft gesteld "dat het in overeenstemming was met goed koopmansgebruik de uit de waardering van het goed voortvloeiende stille reserve bij de jaarlijkse winstbepaling nog niet tot uitdrukking te brengen." (vgl. HR 29 juni 1988, nr. 24.899, BNB 1989/1). Zou men uitgaan van het jaarwinstbeginsel leidt dit tot de niet aanvaardbare situatie 'dat de belastingheffing over enig bestanddeel van de winst van een onderneming, ingeval dit bestanddeel met miskenning van goed koopmansgebruik niet in het juiste jaar in aanmerking is genomen, geheel achterwege zou worden gelaten, en aldus het in art. 7 Wet IB 1964 neergelegde beginsel dat de winst alle voordelen omvat die uit onderneming worden verkregen, zou worden ter zijde gesteld.' (HR 29 juni 1988, nr. 24.899, BNB 1989/1). Ingeval een zaak diende te worden overgebracht naar het privevermogen van een ondernemer, doch de gevolgen daarvan in de aangegeven en bij de vaststelling van de aanslagen in aanmerking genomen jaarwinsten niet tot uitdrukking zijn gekomen, moet die zaak voorshands als ondernemingsvermogen worden behandeld. In zodanig geval staat het echter zowel de inspeceur als de belastingplichtige vrij de zaak te herstellen. 'De uit de waardering van de zaak voortvloeiende stille reserve die bij de overgang tot uitdrukking diende te komen, wordt alsdan in aanmerking genomen als winst van het jaar waarin dit herstel plaatsvindt; deze winst wordt gesteld op het dan bestaande verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de betrokken zaak.' (BNB 1989/1). Dit al dan niet samenhangend met verkoop van het vermogensbestanddeel in het jaar waarin herziening plaatsvindt (HR 21 september 1994, nr. 29.765, BNB 1995/72). De KG is van mening dat het dan gaat om de waarde in het economische verkeer bij het begin van het boekjaar. Het jaarwinstbeginsel wordt derhalve terzijde gesteld. In het de casus moet de openningsbalans van 2013 dan worden gelijk gesteld aan de slotbalans 2012. De stille reserve wordt dan in beginsel in 2013 belast.. Redelijke tegemoetkoming 'Een en ander lijdt evenwel uitzondering indien en voor zover de bel.pl. aannemelijk maakt dat aldus een hoger bedrag als belasting wordt geheven dan uit een juiste wetstoepassing zou zijn voortgevloeid, of dat het herstel op deze wijze anderszins tot een onredelijke uitkomst leidt. Alsdan dient de insp. de bel.pl., hetzij m.b.t. het bedrag van de verschuldigde belasting hetzij m.b.t. het tijdstip waarop het herstel plaatsvindt, een redelijke tegemoetkoming te bieden.' (BNB 1989/1). De Hoge Raad lijkt uit te gaan van een maximumpositie en matiging via de redelijke tegemoetkoming. Lubbers en Scharrenburg, WFR 2007/1007, 'Confrontaties tussen de totaalwinst en jaarwinst, staan voor om bij de overbrenging uit te gaan van de boekwinst die belast zou zijn bij een overbrenging in het juiste jaar. Dit lijkt navolging te hebben verkregen in de rechtspraak vergelijk HR 18 maart 1998, nr. 32.536, BNB 1998/229 door de bepaling van de redelijke tegemoetkoming: 'Een belastingplichtige komt bij de toepassing van de foutenleer in aanmerking voor een redelijke tegemoetkoming, indien het herstel van de fout voor hem tot nadelige gevolgen leidt. Zowel bij de beoordeling van de vraag of het herstel van de fout tot nadelige gevolgen leidt, als bij de bepaling van de redelijke tegemoetkoming, dienen niet alleen de voor de belastingplichtige nadelige gevolgen van het herstel

van de fout, doch ook de voordelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft genoten in ogenschouw te worden genomen. Tot deze voordelen wordt mede gerekend een door de belastingplichtige genoten netto - na aftrek van belasting - rentevoordeel. Het Hof ging in deze procedure voor de wijze van herstel en redelijke tegemoetkoming uit van heffing uitgaande van overgang naar privé in het jaar waarin het naar privé had moeten worden overgebracht. Evenwel werd geen rekening gehouden met het rentevoordeel. In Hof Arnhem-Leeuwarden 28 mei 2013, nr. 12/00058 en 12/00059, was sprake van verplicht privévermogen dat ten onrechte als ondernemingsvermogen bleef aangemerkt. Via de foutenleer volgde overbrenging naar privé. Het hof oordeelt, dat het pand uiterlijk in 1985 verplicht naar het privévermogen had moeten worden overgebracht. Herstel van de fout is in 2006 mogelijk. Op basis van BNB 1989/1 dient het perceel in 2006 te worden overgebracht naar het privévermogen naar de waarde in het economische verkeer van het perceel in 2006 minus de boekwaarde ervan. Gelet op de verkoopprijs acht het hof aannemelijk dat de waarde in het economische verkeer van het perceel aan het begin van 2006 € 1.650.000 bedraagt. Een redelijke tegemoetkoming aan belanghebbende is echter op haar plaats volgens het hof. In aanmerking genomen dat het gaat om grond waarop niet kan worden afgeschreven en dat ook anderszins de jaarwinstbepaling in het verleden niet is geraakt, acht het hof het redelijk om voor de berekening van de in 2006 in aanmerking te nemen stille reserve uit te gaan van de gezamenlijk getaxeerde waarde van het perceel per 31 december 1985 van € 68.067, zodat € 42.829 is belast (€ 68.067 -/- € 25.238). Ambtshalve vermindering Over oude jaren is niet de vereiste aangifte gedaan en derhalve geen vermindering mogelijk (Besluit fiscaal bestuursrecht par. 17, lid 6,a.). Dit volgt uit het opzettelijk te hoog belasten en verkeerd aangeven van de huur. Dit is evenwel af te stemmen met een formeel recht deskundige. Het niet verlenen van vermindering kan overigens in het onderhavige geval niet worden gebaseerd op basis van lid 8a juncto lid 10 en 11.

Publicatiedatum:

26-06-2015

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Foutenleer

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

HIR en onvolledige vervanging / capaciteitsinkrimping bij beleggingspanden

Vraag:

Feiten Aan- en verkoop onroerende zaken De feiten zijn – gestileerd weergegeven – als volgt. BV X (hierna: belanghebbende) verkoopt in 2005 beleggingsvastgoed met een boekwaarde van € 6.000.000 voor een bedrag van € 12.300.000. De boekwinst bedraagt dus € 6.300.000. Deze boekwinst wordt ondergebracht in een herinvesteringsreserve (artikel 3.54, lid 1, Wet IB 2001). In 2008 koopt belanghebbende vier panden. Drie van deze panden hebben het karakter van voorraad. Daarop kan de HIR dus niet worden afgeboekt. Het vierde pand kwalificeert als bedrijfsmiddel (beleggingsvastgoed). Dit vierde pand is aangekocht voor een bedrag van € 2.800.000. Vragen 1. Boekwaarde-eis Of en in hoeverre kan de HIR van € 6.300.000 op het aankoopbedrag van € 2.800.000 worden afgeboekt? 2. Doel en strekking HIR Zijn de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 (bij onvolledige vervanging kan een evenredig deel van de HIR worden afgeboekt) in strijd met doel en strekking van de HIR? 3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed Kan bij een vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake zijn van capaciteitsinkrimping? Is niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? 4. Begrip capaciteitsinkrimping Wat wordt verstaan onder capaciteitsinkrimping?

Antwoord:

1. Boekwaarde-eis Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij capaciteitsinkrimping / onvolledige vervanging de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde ($\text{€ } 2.800.000 : \text{€ } 12.300.000 \times \text{€ } 6.000.000 =$) € 1.365.853. Op de aanschaf van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van ($\text{€ } 2.800.000 - \text{€ } 1.365.853 =$) € 1.434.147. 2. Doel en strekking HIR De bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 (bij onvolledige vervanging kan een evenredig deel van de HIR worden afgeboekt) zijn niet in strijd met doel en strekking van de HIR. 3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed Bij een vennootschap met beleggingsvastgoed kan sprake zijn van capaciteitsinkrimping. 4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand.

Toelichting

1. Boekwaarde-eis De afboeking van de HIR wordt geregeerd door artikel 3.54, lid 2, Wet IB 2001: 'Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Omdat sprake is van bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven, is in dit geval tevens artikel 3.54, lid 4 Wet IB 2001 van toepassing. Dit lid luidt als volgt: 'Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer

dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.' In casu is sprake van onvolledige vervanging. Daarop is paragraaf 5.7 'Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen' van het Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, van toepassing. Deze paragraaf luidt, althans voor zover van belang, als volgt: 'Bij capaciteitsinkrimping is sprake van onvolledige vervanging. Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen. In dat geval zal slechts een met de mate van vervanging evenredig deel van de gevormde HIR op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt. (...) In eigen-gebruik situaties wordt de mate van vervanging veelal gerelateerd aan oppervlakte, inhoud of rendement (Hof Den Haag 5 september 1986, nr. 2388/85, HR 25 november 1998, nr. 34029 en HR 19 december 2003, nr. 39194). In de situatie van verhuurde panden daarentegen wordt de mate van vervanging gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (HR 10 maart 2006, nr. 41465).' De Hoge Raad overweegt over beleggingsvastgoed in zijn uitspraak van 10 maart 2006, nr. 41.465, onder meer het volgende: '-3.3. (...) In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen. De door het Hof vermelde verschillen doen aan die overeenkomst niet af. Dit brengt mee dat de bedrijfsunits ten opzichte van het pand moeten worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen en met betrekking tot deze vervanging de regeling van de vervangingsreserve kan worden toegepast. Het eerste middel is mitsdien gegrond. De voor het Hof door de Inspecteur ingenomen subsidiaire stelling dient alsnog te worden behandeld. Deze stelling houdt in dat de bedrijfsunits niet kunnen worden aangemerkt als een vervanging van het pand, omdat sprake is van een zogenoemde uitbreidingsinvestering. De stelling dient te worden verworpen omdat bij vervanging van panden die ter belegging worden aangehouden door panden die eveneens ter belegging worden aangehouden, tot het bedrag van de opbrengst van de vervreemding van eerstbedoelde panden geen sprake is van een extra investering.' De Hoge Raad relateert in de situatie van verhuurde panden de mate van vervanging dus aan de aan- en verkoopprijs. In casu exploiteert belanghebbende een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken. Gelet op genoemde uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006 ('In aanmerking genomen het doel van de onderneming (...)'), alsmede op het besluit van 9 december 2011 ('Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen.') heeft het 'vierde pand' dus eenzelfde economische functie als de in 2005 verkochte onroerende zaken. Afboeking van de HIR op de aanschaf van dit 'vierde pand' is daarom in principe mogelijk. Resteert de vraag in hoeverre afboeking mogelijk is. Met andere woorden: wat is 'de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij capaciteitsinkrimping de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde dus $(\text{€ } 2.800.000 : \text{€ } 12.300.000 \times \text{€ } 6.000.000 =) \text{€ } 1.365.853$. Op de aanschaf van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van $(\text{€ } 2.800.000 - \text{€ } 1.365.853 =) \text{€ } 1.434.147$. Deze benadering wordt gesteund door de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 3 april 1998, ECLI:NL:GHLEE:1998:AV9011, V-N 1998/39.23, en de uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146. Terzijde: de afboeking van de HIR is eveneens als volgt te berekenen: $(\text{€ } 2.800.000 : \text{€ } 12.300.000 \times \text{€ } 6.300.000) = \text{€ } 1.434.146$. 2. Doel en strekking HIR De

vraag is of de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 in strijd zijn met doel en strekking van de HIR. De regeling uit paragraaf 5.7 is in het besluit opgenomen bij de actualisering van het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M (paragraaf 4.8). Voor dit besluit van 5 december 2006 stond in het Vraag en antwoordenbesluit van 10 mei 2004, nr. CPP2003/2004M, onder vraag en antwoord A.3. al een opmerking over gedeeltelijke vervanging (de huidige paragraaf 2.3). Gedeeltelijk vervanging is dus steeds als mogelijkheid gezien. Naast het Vraag en antwoordenbesluit uit 2004 gold het Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/1852M. Over onvolledige vervanging merkt de staatssecretaris in dit besluit op (zie vraag en antwoord 2), dat evenals onder het vroegere regime van de vervangingsreserve bij onvolledige vervanging (capaciteitsinkrimping) van de opstal een soepel standpunt worden ingenomen, met dien verstande dat aan de vervreemde opstal toe te rekenen boekwinst – na reservering – op de nieuwe opstal kan worden afgeboekt indien en voorzover de daaraan [aan de nieuwe opstal] toe te rekenen kostprijs niet lager is dan de aan de vervreemde opstal toe te rekenen vervreemdingsopbrengst. Deze passage betekent dat bij een onvolledige vervanging van de opstal de boekwinst kan worden afgeboekt op de nieuwe kostprijs (de aankoopprijs) indien de aankoopprijs gelijk is aan of groter is dan de verkoopprijs. Dit heeft tot gevolg dat bij deze toegestane afboeking altijd voldaan wordt aan de boekwaarde-eis. Deze soepele benadering was ook al opgenomen in de Korte toelichting Wet IB 64 par. 13, dertiende lid, slot derde alinea: bij vervanging door een bedrijfsmiddel met een geringere capaciteit, moet een evenredig deel van de vervangingsreserve aan de winst worden toegevoegd. Daarbij wordt een soepel standpunt ingenomen indien het nieuwe bedrijfsmiddel geen lagere kostprijs heeft dan het vervangene. In 2005 was de hiervoor vermelde uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146, al gewezen, maar kennelijk heeft dat er niet toe geleid dat in het besluit in 2005 al is gekozen voor een pro rata benadering ten aanzien van zowel de boekwaarde-eis als ten aanzien van de af te boeken herinvesteringsreserve. Het Besluit van 2005 ging ook niet specifiek over beleggingspanden, maar kan ook betrekking hebben op panden in eigen gebruik. Gelet op het vorenstaande komen de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 niet in strijd zijn met doel en strekking van de HIR.

3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed De vraag is of bij vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake kan zijn van capaciteitsinkrimping? Is in dergelijke gevallen niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? Bij de toevoeging aan en afboeking van de HIR gaat het om het bedrijfsmiddel en niet de gehele onderneming. Belastingplichtige kan kiezen voor een gedeeltelijk andere aanwending van de boekwinst. Zie hierover bijvoorbeeld paragraaf 2.3. van het Besluit van 9 december 2011. In het kader van de vraag of sprake is van eenzelfde economische functie dient het begrip 'capaciteitsinkrimping' niet te worden gerelateerd aan de onderneming, maar aan het verkochte bedrijfsmiddel. Kernpunt voor de HIR is namelijk niet zozeer de vraag of er sprake is van capaciteitsinkrimping van de onderneming, maar of er vanuit het verkochte bedrijfsmiddel beschouwd, sprake is van een onvolledige vervanging gezien de economische functie van dat bedrijfsmiddel. De HIR belemmert niet de mogelijkheden van een ondernemer om andere activiteiten uit te breiden met de rest van de verkoopopbrengst. De in dat kader aangekochte bedrijfsmiddelen zullen echter vaak een andere economische functie hebben.

4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand (vgl. r.o. 3.3, laatste volzin van de uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006, nr. 41.465, BNB 2006/246; zie ook de laatste volzin van paragraaf 5.7 van het besluit van 9 december 2011).

1. Boekwaarde-eis De afboeking van de HIR wordt geregeerd door artikel 3.54, lid 2, Wet IB 2001: 'Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de

boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Omdat sprake is van bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven, is in dit geval tevens artikel 3.54, lid 4 Wet IB 2001 van toepassing. Dit lid luidt als volgt: 'Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.' In casu is sprake van onvolledige vervanging. Daarop is paragraaf 5.7 'Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen' van het Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, van toepassing. Deze paragraaf luidt, althans voor zover van belang, als volgt: 'Bij capaciteitsinkrimping is sprake van onvolledige vervanging. Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen. In dat geval zal slechts een met de mate van vervanging evenredig deel van de gevormde HIR op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt. (...) In eigen-gebruik situaties wordt de mate van vervanging veelal gerelateerd aan oppervlakte, inhoud of rendement (Hof Den Haag 5 september 1986, nr. 2388/85, HR 25 november 1998, nr. 34029 en HR 19 december 2003, nr. 39194). In de situatie van verhuurde panden daarentegen wordt de mate van vervanging gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (HR 10 maart 2006, nr. 41465).' De Hoge Raad overweegt over beleggingsvastgoed in zijn uitspraak van 10 maart 2006, nr. 41.465, onder meer het volgende: '-3.3. (...) In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen. De door het Hof vermelde verschillen doen aan die overeenkomst niet af. Dit brengt mee dat de bedrijfsunits ten opzichte van het pand moeten worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen en met betrekking tot deze vervanging de regeling van de vervangingsreserve kan worden toegepast. Het eerste middel is mitsdien gegrond. De voor het Hof door de Inspecteur ingenomen subsidiaire stelling dient alsnog te worden behandeld. Deze stelling houdt in dat de bedrijfsunits niet kunnen worden aangemerkt als een vervanging van het pand, omdat sprake is van een zogenoemde uitbreidingsinvestering. De stelling dient te worden verworpen omdat bij vervanging van panden die ter belegging worden aangehouden door panden die eveneens ter belegging worden aangehouden, tot het bedrag van de opbrengst van de vervreemding van eerstbedoelde panden geen sprake is van een extra investering.' De Hoge Raad relateert in de situatie van verhuurde panden de mate van vervanging dus aan de aan- en verkoopprijs. In casu exploiteert belanghebbende een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken. Gelet op genoemde uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006 ('In aanmerking genomen het doel van de onderneming (...)'), alsmede op het besluit van 9 december 2011 ('Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen.') heeft het 'vierde pand' dus eenzelfde economische functie als de in 2005 verkochte onroerende zaken. Afboeking van de HIR op de aanschaf van dit 'vierde pand' is daarom in principe mogelijk. Resteert de vraag in hoeverre afboeking mogelijk is. Met andere woorden: wat is 'de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij capaciteitsinkrimping de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde dus $(\text{€ } 2.800.000 : \text{€ } 12.300.000 \times \text{€ } 6.000.000 =) \text{€ } 1.365.853$. Op de aanschaf

van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van (€ 2.800.000 -/- € 1.365.853 =) € 1.434.147. Deze benadering wordt gesteund door de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 3 april 1998, ECLI:NL:GHLEE:1998:AV9011, V-N 1998/39.23, en de uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146. Terzijde: de afboeking van de HIR is eveneens als volgt te berekenen: (€ 2.800.000 : € 12.300.000 x € 6.300.000) = € 1.434.146.

2. Doel en strekking HIR De vraag is of de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 in strijd zijn met doel en strekking van de HIR. De regeling uit paragraaf 5.7 is in het besluit opgenomen bij de actualisering van het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M (paragraaf 4.8). Voor dit besluit van 5 december 2006 stond in het Vraag en antwoordenbesluit van 10 mei 2004, nr. CPP2003/2004M, onder vraag en antwoord A.3. al een opmerking over gedeeltelijke vervanging (de huidige paragraaf 2.3). Gedeeltelijk vervanging is dus steeds als mogelijkheid gezien. Naast het Vraag en antwoordenbesluit uit 2004 gold het Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/1852M. Over onvolledige vervanging merkt de staatssecretaris in dit besluit op (zie vraag en antwoord 2), dat evenals onder het vroegere regime van de vervangingsreserve bij onvolledige vervanging (capaciteitsinkrimping) van de opstal een soepel standpunt worden ingenomen, met dien verstande dat aan de vervreemde opstal toe te rekenen boekwinst – na reservering – op de nieuwe opstal kan worden afgeboekt indien en voorzover de daaraan [aan de nieuwe opstal] toe te rekenen kostprijs niet lager is dan de aan de vervreemde opstal toe te rekenen vervreemdingsopbrengst. Deze passage betekent dat bij een onvolledige vervanging van de opstal de boekwinst kan worden afgeboekt op de nieuwe kostprijs (de aankoopprijs) indien de aankoopprijs gelijk is aan of groter is dan de verkoopprijs. Dit heeft tot gevolg dat bij deze toegestane afboeking altijd voldaan wordt aan de boekwaarde-eis. Deze soepele benadering was ook al opgenomen in de Korte toelichting Wet IB 64 par. 13, dertiende lid, slot derde alinea: bij vervanging door een bedrijfsmiddel met een geringere capaciteit, moet een evenredig deel van de vervangingsreserve aan de winst worden toegevoegd. Daarbij wordt een soepel standpunt ingenomen indien het nieuwe bedrijfsmiddel geen lagere kostprijs heeft dan het vervangene. In 2005 was de hiervoor vermelde uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146, al gewezen, maar kennelijk heeft dat er niet toe geleid dat in het besluit in 2005 al is gekozen voor een pro rata benadering ten aanzien van zowel de boekwaarde-eis als ten aanzien van de af te boeken herinvesteringsreserve. Het Besluit van 2005 ging ook niet specifiek over beleggingspanden, maar kan ook betrekking hebben op panden in eigen gebruik. Gelet op het vorenstaande komen de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 niet in strijd zijn met doel en strekking van de HIR.

3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed De vraag is of bij vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake kan zijn van capaciteitsinkrimping? Is in dergelijke gevallen niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? Bij de toevoeging aan en afboeking van de HIR gaat het om het bedrijfsmiddel en niet de gehele onderneming. Belastingplichtige kan kiezen voor een gedeeltelijk andere aanwending van de boekwinst. Zie hierover bijvoorbeeld paragraaf 2.3. van het Besluit van 9 december 2011. In het kader van de vraag of sprake is van eenzelfde economische functie dient het begrip 'capaciteitsinkrimping' niet te worden gerelateerd aan de onderneming, maar aan het verkochte bedrijfsmiddel. Kernpunt voor de HIR is namelijk niet zozeer de vraag of er sprake is van capaciteitsinkrimping van de onderneming, maar of er vanuit het verkochte bedrijfsmiddel beschouwd, sprake is van een onvolledige vervanging gezien de economische functie van dat bedrijfsmiddel. De HIR belemmert niet de mogelijkheden van een ondernemer om andere activiteiten uit te breiden met de rest van de verkoopopbrengst. De in dat kader aangekochte bedrijfsmiddelen zullen echter vaak een andere economische functie hebben.

4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand (vgl. r.o. 3.3,

laatste volzin van de uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006, nr. 41.465, BNB 2006/246; zie ook de laatste volzin van paragraaf 5.7 van het besluit van 9 december 2011).

Publicatiedatum:

26-06-2015

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.54 Herinvesteringsreserve

Rubriek:

HIR

Subrubriek:

Afboeking/vrijval

Gerelateerde wet- en regelgeving

Waardering van onderhanden werk

Vraag:

Een onderneming houdt zich bezig met de bouw van zeeschepen. Op de balans moeten de onderhanden opdrachten worden gewaardeerd met inachtneming van artikel 3.29b Wet Inkomstenbelasting 2001 (IB). In de waardering dienen niet alleen de kosten maar ook een winstopslag te worden begrepen. De onderneming bepaalt de winstopslag naar rato van de bestede arbeidstijd. Is een methode waarbij de voortgang van het werk (en daarmee het te activeren winstdeel) uitsluitend wordt bepaald op basis van de breuk 'gewerkte manuren' : 'totaal te verwachten manuren' in overeenstemming met goed koopmansgebruik?

Antwoord:

Een ondernemer is vrij in het bepalen van de methode voor het toerekenen van het gedeelte van de overeengekomen vergoeding aan de onderhanden opdrachten. De gebruikte verdeelsleutel mag echter niet tot onrealistische uitkomsten leiden.

Een methode waarbij het winstdeel van onderhanden werk wordt bepaald op basis van de gewerkte ten opzichte van de totaal te werken uren is in overeenstemming met goed koopmansgebruik mits de arbeidstijd een goede indicatie geeft van de voortgang van het werk.

Toelichting

In de wettekst van art. 3.29b IB is bepaald dat de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten op balansdatum worden gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding dat aan het onderhanden project kan worden toegerekend. In de memorie van toelichting wordt dit als volgt toegelicht: 'Niet alleen de directe kosten, maar ook het aandeel in het constante deel van de algemene kosten moet in de waardering worden opgenomen. Ten slotte moet ook een winstopslag worden geactiveerd. In de voorgestelde wettekst staat namelijk dat de overeengekomen vergoeding voor het gehele werk moet worden verdeeld over alle elementen van het gehele werk en dat op de balansdatum het onderhanden werk moet worden gewaardeerd op dat gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het gehele werk dat aan dat onderhanden werk kan worden toegerekend. Hiermee wordt bereikt dat gedurende het project voortschrijdend winst fiscaal zichtbaar en verantwoord wordt.' Overigens behoren ook bijvoorbeeld financieringskosten in de waardering te worden begrepen. Uitgangspunt is dus dat de integrale kosten in aanmerking worden genomen.

De Belastingdienst heeft met de organisaties van Bouwend Nederland afspraken gemaakt over de uitwerking van art. 3.29b IB. In die overeenkomst is o.a. het volgende opgenomen: "In deze notitie worden uitwerkingen gegeven. Nadrukkelijk wordt vastgesteld dat ook andere uitwerkingen mogelijk zijn. Een ondernemer heeft binnen het wettelijke kader de vrijheid zijn eigen methodiek te bepalen, mits hij daarin een consequente gedragslijn volgt.

Artikel 3.29b IB schrijft voor een gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk toe te rekenen aan dat onderhanden werk. De waardering kan als volgt worden bepaald (hoofdregel):

- De winst wordt voortschrijdend genomen door het activeren van de toerekenbare kosten en het toerekenbare winstdeel per onderhanden werk;
- Alle direct en indirect toerekenbare kosten moeten worden geactiveerd. Tot deze kosten behoren onder meer het constante deel van de algemene kosten, niet-verrekenbare kosten en financieringskosten;
- Het te activeren toerekenbare winstdeel wordt uit de verwachte winst van het onderhanden werk afgeleid door deze te vermenigvuldigen met de breuk: 'geactiveerde kosten' : 'totaal te verwachten kosten'. Bij deze berekening wordt uitgegaan van een calculatie naar de stand van zaken op balansdatum. De teller en de noemer in de breuk bevatten slechts de toerekenbare directe en indirecte kosten, en dus bijvoorbeeld niet reeds in rekening gebrachte termijnen."

Zoals in de met de bouwbranche gemaakte afspraken is vermeld zijn andere methoden mogelijk voor zover in overeenstemming met goed koopmansgebruik. C.Bruisten behandelt in zijn artikel in NTFRA2013, nr 7 verschillende toerekeningsmethodes. Bruisten schrijft onder andere: "De methode verdeling naar rato van de voortgang is onder omstandigheden aanvaardbaar, vooral in gevallen waarbij de prestaties gelijksoortig zijn. Bijvoorbeeld het schilderen van een bouwwerk."

De te hanteren verdeelsleutel bij de toerekening van de overeengekomen vergoeding mag niet in strijd komen met doel en strekking van art. 3.29b IB, namelijk voortschrijdende winstneming op onderhanden werk.

Uitgangspunt is blijkens wetsgeschiedenis het toerekenen van de vergoeding aan de elementen ofwel de te verrichten prestaties zoals reeds eerder aangegeven. Art. 3.29b IB schrijft, evenals RJ 221.208, niet een expliciete methode voor om de mate van werkvoortgang te bepalen. De mate van gereedheid kan op verschillende wijzen worden bepaald en de aanvaardbaarheid zal afhankelijk zijn van de te leveren prestaties en of voldaan wordt aan het beginsel van goed koopmansgebruik dat opbrengsten en kosten moeten worden toegerekend aan de periode waarop zij betrekking hebben.

Als methodes worden in RJ 221.208 onder andere genoemd:

- het deel van de werkelijke projectkosten ten opzichte van de verwachte totale projectkosten (dit is een zogenaamde inputmethode op basis van "cost to cost");

- bestede uren ten opzichte van de verwachte uren;

- het fysiek onderscheiden van werkonderdelen (fase A, fase B etc.), door indicatoren genoemd in het contract (outputmethode).

De mate van werkvoortgang kan bijvoorbeeld worden bepaald door opmeting van gereedgekomen werk, door het fysiek onderscheiden van werkonderdelen, door indicatoren genoemd in het contract, door het aantal bestede uren of een combinatie van methoden.

Betalingen naar rato van de werkvoortgang en eventuele vooruitbetalingen van de opdrachtgever zijn niet maatgevend voor de feitelijke voortgang.

In het algemeen kan indien commercieel sprake is van voortschrijdend winstnemen aangaande een werk de uitkomst van die waardering worden gevolgd (mits niet in strijd met goed koopmansgebruik). De vraag is gerezen of moet worden aangesloten bij de commerciële waardering of dat fiscaal een eigen toerekening mag worden gevolgd. Tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat de fiscale waardering meer zal aansluiten bij de commerciële waardering. Commercieel zal de aanvaardbaarheid van de gehanteerde methode periodiek beoordeeld moeten worden door vergelijking van de uitkomsten op basis van andere methoden en calculaties van engineers, architecten of andere interne of externe deskundigen. Dit betekent enerzijds dat de gehanteerde methode, indien commercieel percentage of completion of anderszins in de administratie gehanteerd, fiscaal ook kan worden gevolgd en anderzijds dat aannemelijk is dat er redenen waren om een andere methode niet te kiezen. Hieruit vloeit voort dat in het algemeen een andere toerekening niet in overeenstemming is met een juiste toerekening van de vergoeding ex artikel 3.29b IB en het op de weg ligt van belastingplichtige aannemelijk te maken dat een andere methode ook aanvaardbaar is.

De gekozen methode zal in het algemeen conform de commerciële richtlijnen consistent voor vergelijkbare projecten moeten worden toegepast. Als voor de prestatiemeting de gewerkte uren maatgevend kunnen zijn dan kan dat systeem derhalve worden gevolgd.

Publicatiedatum:

26-06-2015

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.29b Onderhanden werk

Rubriek:

Onderhanden werk

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Inkomstenbelasting, winst uit onderneming. Voorziening Equity incentive.

Belastingdienst/Groningen/Kennisgroep Winstbepaling

Datum : 7 juli 2015
Nummer : 15 213 0002
Datum inwerkingtreding :
Artikel : 3.25
Vervangt standpunt :
H/R : Helpdeskvraag

Casus

^{67 Awr}werknemers zijn in aanvulling op hun arbeidsovereenkomst in ^{67 Awr} met hun werkgever een equity incentive overeengekomen. Bij beëindiging van de arbeidsovereenkomst of bij het gaan vervullen van een andere functie bij de werkgever waarvoor de equity incentive niet geldt zal de werknemer een extra eenmalige vergoeding (1%) ontvangen die afhankelijk is van de waardeontwikkeling¹ van de aandelen in de werkgever over de periode 1 januari ^{67 Awr} tot en met 31 december van het boekjaar voorafgaand aan het jaar waarin de arbeidsovereenkomst is geëindigd. Dit laatste moment wordt door partijen "jaar T" genoemd. De werknemers hebben dit recht op de eenmalige vergoeding ongeacht de wijze waarop de arbeidsovereenkomst eindigt of de reden dat de functie waarvoor de equity incentive geldt niet langer wordt uitgeoefend, met uitzondering van de situatie dat er sprake is van ontslag op staande voet redenen. In het geval de werknemer als een "bad leaver" kan worden aangemerkt dan wordt maar ^{67 Awr}van de eenmalige vergoeding uitgekeerd. Partijen zijn een methode overeengekomen om de eenmalige vergoeding te berekenen.

Vraag

Kan belastingplichtige (= werkgever) op basis van deze arbeidsovereenkomst ultimo ^{67 Awr} een voorziening equity incentive vormen voor de eventuele toekomstige eenmalige uitgaven berekend voor jaar T.

Antwoord

Belastingplichtige kan op basis van de arbeidsovereenkomst ultimo ^{67 Awr} geen voorziening equity incentive vormen voor de eventuele toekomstige uitgaven berekend voor jaar T. Belastingplichtige heeft ultimo ^{67 Awr} de bewijslast met betrekking tot het maken van een betrouwbare schatting van de toekomstige uitgaven. Naar de mening van de kennisgroep zal

¹ Wij hanteren in de beantwoording van deze helpdeskvraag het begrip waardeontwikkeling en waarde zoals door belastingplichtige bedoeld. Of deze termen feitelijk juist door belastingplichtige worden gebruikt is niet relevant voor de casus.

belastingplichtige ultimo ^{67 Awr}redelijkerwijs geen betrouwbare schatting van de toekomstige uitgaven kunnen maken omdat het niet mogelijk is om:

- jaar T te bepalen;
- de waardeontwikkeling vanaf ingangsmoment van de overeenkomst tot en met jaar T te bepalen;
- de kansen te bepalen dat het tot uitgaven komt;
- de contante waarde van de uitgaven te berekenen.

Goed koopmansgebruik verbiedt in een dergelijke situatie een voorziening te vormen.

Toelichting

In het Baksteenarrest BNB 198/409 heeft de Hoge Raad een aantal criteria genoemd waaraan voldaan moet zijn wil men een voorziening kunnen vormen:

1. *Er zijn in de toekomst uitgaven te verwachten die hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan;*
2. *Deze uitgaven moeten ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend;*
3. *Er moet een redelijke mate van zekerheid zijn dat de uitgaven zich in de toekomst ook daadwerkelijk zullen voordoen.*

In het geactualiseerde besluit van 6 augustus 2010 (DGB2010/3706M) worden naar aanleiding van dit arrest handvatten aangereikt voor een concrete toepassing van goed koopmansgebruik en de vorming van een voorziening.

Ad 1

De eventuele toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in de in ^{67 Awr}gesloten arbeidsovereenkomst. Aan dit criterium wordt voldaan.

Ad 2

In het besluit staat in onderdeel 2.2 met betrekking tot de tweede voorwaarde:

"De tweede eis die aan het vormen van een voorziening wordt gesteld, is dat de uitgaven "ook overigens" kunnen worden toegerekend aan de periode tot en met balansdatum. Aan deze eis wordt voldaan als aannemelijk is dat bepaalde toekomstige bedrijfsuitgaven

- a. niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, en*
- b. ook naar hun aard geen kosten zijn van toekomstige jaren.*

Het is dan niet in strijd met goed koopmansgebruik om kosten – die in de toekomst tot uitgaven leiden – ten laste te brengen van het jaar waarin aan de eisen 1. en 3. is voldaan, mits de omvang van de toekomstige uitgave redelijkerwijze kan worden geschat."

Deze GKG-voorwaarde leidt er toe dat een voorziening niet kan worden gevormd als de toekomstige uitgave niet redelijkerwijze kan worden geschat. Het is voor belastingplichtige niet mogelijk om een betrouwbare schatting van de toekomstige uitgaven te maken omdat:

- *Jaar T*
Kan niet worden bepaald.

- *Waardeontwikkeling*

Belastingplichtige moet ultimo ^{67 Awr} de waardeontwikkeling van de aandelen tot het toekomstige jaar T schatten. De waardeontwikkeling wordt in de formule van belastingplichtige met name bepaald door de gerealiseerde resultaten tussen ^{67 Awr} en het toekomstige jaar T. Het is algemeen bekend dat de resultaten van ondernemingen fluctueren en niet zijn te voorspellen. Het is daardoor niet mogelijk om ultimo ^{67 Awr} de waarde van de aandelen voor het toekomstige jaar T redelijkerwijs en betrouwbaar te schatten.

- *Kansen*

Naast de onmogelijkheid van de waardebepaling voor tijdstip T zou de omvang van de eventuele toekomstige uitgaven ook nog moeten worden geschat op basis van de kansen dat de uitgaven zich zullen voordoen. In casu kan niet worden gesproken van (onderbouwde) statistische kansen omdat er sprake is van maar twee werknemers. Wat is de kans dat er sprake zal zijn van ontslag op staande voet? Dit betekent immers dat er geen uitgave zal plaatsvinden. Wat is de kans dat er sprake zal zijn van een "bad leaver" en wanneer? Dit betekent immers een korting van 40% op de uitgave en zal jaar T naar voren halen. Wat is de kans dat er een functieverandering zal plaatsvinden en wanneer? Dit zal jaar T naar voren halen. Wat is de kans dat tussentijds 50% van de aandelen wordt vervreemd en wanneer? Dit zal jaar T naar voren halen. Wat is de kans op overlijden? Dit zal het jaar T naar voren halen.

- *Contante waarde*

De drie hiervoor genoemde aspecten maken het onmogelijk om een contante waarde van de eventuele toekomstige uitgaven vast te stellen.

Aan criterium 2 wordt dus niet voldaan, de voorziening kan daarom niet worden gevormd.

Ad 3

Deze eis houdt in dat er per balansdatum, objectief beoordeeld, een redelijke mate van zekerheid moet bestaan dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen. Handvat daarbij is of de kans dat de uitgave daadwerkelijk zal worden gedaan groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen. Of voldaan wordt aan deze eis zal sterk afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden van de casus. Belastingplichtige zal uiteindelijk aannemelijk moeten maken dat hiervan sprake is. Nu deze gegevens in de casus ontbreken is in deze beschouwing verder aangenomen dat aan dit criterium wordt voldaan. Er volgt uitsluitend geen uitkering bij geen enkele waardeontwikkeling en bij ontslag op staande voet. In alle overige gevallen volgt er een uitkering.

Commercieel

In feite is er sprake van een uitgestelde winstdeling of bonusbetaling. De omvang van deze uitgestelde winstdeling of bonusbetaling is pas bekend op moment T en kan in theorie nihil bedragen. Volgens de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ 271 209) en volgens IAS 19 worden winstdelingen en bonusbetalingen alleen in aanmerking genomen indien de verplichting tot betaling van de winstdeling of bonusbetaling is ontstaan op of vóór balansdatum en een betrouwbare schatting van de verplichting kan worden gemaakt. Uit het voorgaande blijkt dat geen betrouwbare schatting kan worden gemaakt. Tevens bestaat de verplichting op balansdatum niet omdat deze op moment T ontstaat.

Inkomstenbelasting, winst uit onderneming. Opbrengst uit nabetalingsclausule.

Belastingdienst/Groningen/Kennisgroep Winstbepaling

Datum : 9. juli 2015

Nummer : 15 213 0005

Datum inwerkingtreding :

Artikel : 3.8

Vervangt standpunt :

R/H : Helpdeskvraag

1. Feiten:

Belanghebbende exploiteerde tot 11 november 67 Awr in maatschap met zijn echtgenote een 67 Awr. Er is sprake van een gebroken boekjaar (1-5 tot 30-4).

Op 31 oktober 67 Awr leveren zij een perceel grond van 67 Awr aan een BV (geen verbonden persoon).

In een afzonderlijke akte van dezelfde datum is een nabetalingsclausule overeengekomen.

Op grond van deze clausule ontvangt belanghebbende jaarlijks een bedrag van 67 Awr zolang er op de verkochte landerijen in de toekomst één of meer windmolens worden geëxploiteerd.

Op het moment dat de grond wordt geleverd, is de realisatie van het windmolenpark nog zeer onzeker.

Op 11 november 67 Awr is het landbouwbedrijf definitief gestaakt en zijn de vermogensbestanddelen voor zover niet verkocht, overgegaan naar het privé-vermogen.

In de aangifte 67 Awr is zowel de winst over het boekjaar 67 Awr begrepen als de winst over de periode 1 mei 67 Awr tot staking op 11 november 67 Awr. Voor de aangifte 67 Awr is uitstel verleend tot 1 mei 67 Awr.

Na uitspraak van de Raad van State (8 februari 2012) wordt gestart met de bouw van het 67 Awr park. In december 67 Awr is de eerste 67 Awr op de verkochte grond in exploitatie genomen. Vanaf dat moment heeft belanghebbende recht op de jaarlijkse nabetaling.

Belanghebbende heeft een verzoek om vooroverleg ingediend in verband met de waardering in box 3 van de vordering uit de nabetalingsclausule. De inspecteur heeft ermee ingestemd dat de vordering eind 67 Awr wordt gewaardeerd op € 67 Awr. Hij heeft daarbij opgemerkt dat dit bedrag in 67 Awr nagekomen winst uit onderneming vormt.

2. Vraag:

Moet de opeisbaar geworden vordering op een derde wegens bij verkoop grond overeengekomen nabetalingsclausule en nadien verwezenlijkte exploitatie 67 Awr door die derde in jaar ontstaan vordering, december 67 Awr in box 1 als (nagekomen) winst worden aangegeven?

3. Antwoord:

Ja, de vordering moet in 67 Awr als nagekomen winst worden aangegeven. Gelet op de onzekerheid die in 2009 bestond met betrekking tot de omvang van de vordering die

voortvloeit uit de nabetalingsclausule, mocht deze vordering in 67 Awr niet worden overgebracht naar het privé-vermogen. Dit geldt zowel wanneer de vordering in het kader van de uitoefening van de onderneming is ontstaan (BNB 1959/374 en BNB 1983/229), als wanneer de vordering in het kader van de staking is ontstaan (BNB 2011/34).

4. Toelichting

Belanghebbende heeft de winst met betrekking tot de voor het perceel ontvangen 'basisprijs' verantwoord in het boekjaar 67 Awr. Met betrekking tot de nabetalingsclausule heeft hij geen winst verantwoord.

A. Belanghebbende stelt de vordering hieruit te hebben gewaardeerd op nihil.

Op het moment dat de grond werd geleverd (oktober 67 Awr), was de omvang van de vordering die voortvloeit uit de nabetalingsclausule onzeker. Onzekere factoren waren:

- Mag er een 67 Awr gebouwd worden voor 23-12-2023 (planologisch: bestemmingsplan, vergunning);
- Kan het windmolenpark gefinancierd worden;
- Als er gebouwd mag worden, wanneer zal dan de exploitatie aanvangen;
- Gedurende welke termijn zal de windmolen geëxploiteerd worden;
- Hoe goed is de debiteur.

Het feit dat de omvang van de vordering onzeker is, wil niet zeggen dat de vordering geen waarde heeft. Er is sprake van een bestaande voorwaardelijke vordering (opschortende voorwaarde). Die vordering is vatbaar voor cessie (HR 26-3-1982, NJ 1982/615). De vordering heeft wel degelijk een waarde in het economisch verkeer die groter is dan nihil. Overbrengen van de vordering in 67 Awr naar het privé-vermogen tegen een waarde van nihil, is dan ook niet reëel.

B. Een andere vraag is, in hoeverre die waarde redelijkerwijs kan worden bepaald gegeven de onzekerheden die in dit geval aan de orde zijn.

Uit de jurisprudentie blijkt dat het onder omstandigheden mogelijk, of zelfs verplicht is om winstneming uit te stellen met betrekking tot onzekere vorderingen. Hierna wordt deze jurisprudentie aangehaald. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen jaarwinst en stakingswinst. Dit omdat uit de casus niet duidelijk wordt of de verkoop en levering van de 67 Awr ha cultuurgrond plaatsvond in het kader van de normale bedrijfsuitoefening (jaarwinst) of in het kader van de staking van de onderneming (langlopende liquidatie/stakingswinst). Waarschijnlijk is het laatste het geval.

Vordering ontstaan in de normale bedrijfsuitoefening (jaarwinst) BNB 1973/212 en BNB 1990/75

Op grond van goed koopmansgebruik (voorzichtigheid) is het toegestaan om nog geen winst tot uitdrukking te brengen met betrekking tot een vordering waarvan de omvang redelijkerwijs niet kan worden geschat.

HR 7 september 2007, V-N 2008/15.11, ECLI:NL:HR:2007:BB3077

Het Hof had geoordeeld dat bij een voorwaardelijke aanspraak op nabetaling goed koopmansgebruik met zich kan brengen dat nog geen winst hoeft te worden genomen. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af onder verwijzing naar art. Wet RO. De gronden van het cassatieberoep zijn niet bekend.

Boekjaar 67 Awr

Als de verkoop van de 67 Awr grond heeft plaatsgevonden in het kader van de normale bedrijfsuitoefening behoort de opbrengst tot de jaarwinst in het boekjaar 67 Awr. Gelet op de hiervoor genoemde jurisprudentie kan dan volgens de kenniscgroep het standpunt worden ingenomen dat belanghebbende er voor heeft gekozen – en gegeven de onzekerheden ook voor mocht kiezen – om bij de overdracht van de grond met betrekking tot de nabetalingsclausule geen winst te verantwoorden in 67 Awr (voor zover de KG heeft kunnen nagaan is ter zake niets vermeld in de aangifte 67 Awr). De vordering uit de nabetalingsclausule behoort in het boekjaar 67 Awr tot het verplichte ondernemingsvermogen (PM), omdat de vordering is ontstaan in de normale bedrijfsuitoefening. Bovendien is het een vordering waarvan de omvang onzeker is.

Boekjaar restant ^{67 Awr}

Indien de verkoop van de grond in het kader van de normale bedrijfsuitoefening plaatsvond, dan blijft de vordering uit de nabetalingsclausule ook na de staking verplicht tot het ondernemingsvermogen behoren in afwachting van de verdere afwikkeling van de vordering. Er is sprake van een onzekere vordering die is ontstaan in de uitoefening van de onderneming (BNB 1959/374 en BNB 1983/229).

Vordering ontstaan in het kader van staking (stakingswinst)

Belanghebbende heeft in de aangifte ^{67 Awr} geen winst verantwoord met betrekking tot de nabetalingsclausule. Hij stelt de vordering te hebben gewaardeerd op nihil en voor die waarde te hebben overgebracht naar het privé-vermogen.

Voor zover wij hebben kunnen nagaan, is de vordering uit de nabetalingsclausule in ^{67 Awr} niet in aanmerking genomen bij de berekening van de stakingswinst en ook overigens niet vermeld in de aangifte (eindvermogen box 3). Ook in latere jaren is de vordering in de aangifte niet vermeld bij de bezittingen in box 3.

In hoeverre de inspecteur ten tijde van de vaststelling van de aanslag op de hoogte was van de nabetalingsclausule en de overgang van de vordering naar het privé-vermogen blijkt niet uit de casus. Voor de verdere beantwoording is er vanuit gegaan dat hij hiermee niet bekend was en ook niet behoefde te zijn (vgl. V-N 2003/49.3) c.q. in ieder geval bij aanslagregeling niet de indruk is gewekt dat er sprake is geweest van een bewuste standpuntbepaling waarbij is toegestaan dat de vordering voor nihil kon worden overgebracht naar het privé-vermogen.

Bij een vordering die ontstaat in het kader van staking is het uitgangspunt dat deze vordering verplicht overgaat naar het privé-vermogen voor de geschatte waarde. Enkel onzekerheid omtrent de goedheid van de overnemer, is onvoldoende om de vordering tot het ondernemingsvermogen te kunnen blijven rekenen.

Op het uitgangspunt dat de vordering die ontstaat in het kader van staking verplicht overgaat naar het privé-vermogen, bestaan uitzonderingen zoals:

- Huurverkoop van een onderneming waarbij een gerede kans bestaat dat de exploitatie weer voor rekening van de koper zal komen (BNB 1981/143 en BNB 2004/227);
- Verkoop van een (gedeelte van een) onderneming tegen een winstrecht van die onderneming (BNB 1990/236);
- Verkoop van een bedrijfsmiddel tegen een winstrecht dat redelijkerwijs niet is te schatten (BNB 2011/34).

De kennisgroep ziet een parallel tussen de laatste uitzondering (BNB 2011/34) en de nu voorgelegde casus. In beide gevallen is sprake van een vordering die is ontstaan in verband met de overdracht van een bedrijfsmiddel in het kader van staking. In de voorgelegde casus kan worden gesteld dat de omvang van de vordering uit de nabetalingsclausule op het moment van levering (oktober ^{67 Awr}) redelijkerwijs niet was te schatten en dat het daarom is toegestaan de winstneming uit te stellen. De kennisgroep is zelfs van mening dat wanneer een vordering redelijkerwijs niet kan worden geschat, het verplicht is (in plaats van toegestaan) om de winstneming uit te stellen. Want als de omvang van de vordering redelijkerwijs niet is te schatten, is het redelijkerwijs ook niet mogelijk om de winst te bepalen. Dit impliceert dat de vordering wel tot het ondernemingsvermogen moet blijven behoren. Niemand is gehouden tot het onmogelijke.

In de voorgelegde casus kan primair het standpunt worden ingenomen dat nu de vordering uit de nabetalingsclausule redelijkerwijs niet was te schatten, deze verplicht tot het ondernemingsvermogen is blijven behoren.

Subsidiair kan het standpunt worden ingenomen dat belanghebbende er voor heeft gekozen – en gegeven de onzekerheden ook voor mocht kiezen – om met betrekking tot de nabetalingsclausule geen winst te verantwoorden in het kader van de staking en de vordering tot zijn ondernemingsvermogen kon blijven rekenen totdat er meer duidelijkheid is met betrekking tot de afwikkeling van de vordering.

Zowel bij jaarwinst als stakingswinst blijft de vordering ondernemingsvermogen

Uit het voorgaande volgt dat zowel wanneer de vordering uit de nabetalingsclausule is ontstaan in het kader van de normale bedrijfsuitoefening als wanneer de vordering is ontstaan in het kader van staking, de vordering verplicht tot het ondernemingsvermogen blijft behoren.

Afwikkeling vordering

Belanghebbende en de vraagsteller hebben inmiddels overeenstemming over de waarde van de vordering eind § 7 Awr. Die is gesteld op § 7 Awr.

Nu eind § 7 Awr de waarde van de vordering kan worden bepaald, dient deze op dat moment te worden overgebracht naar het privé-vermogen. Er is sprake van nagekomen winst.

Als belanghebbende niet instemt met het feit dat de vordering in § 7 Awr als nagekomen winst is belast, zal – zolang hierover geen onherroepelijke duidelijkheid is – subsidiair het standpunt moeten worden ingenomen dat de uitkeringen jaarlijks zijn belast als nagekomen winst.

5. Slotopmerking

De kennisgroep geeft de vraagsteller in overweging om ter behoud van rechten (voor het geval geen overeenstemming kan worden bereikt over het feit dat de waarde van de vordering als nagekomen winst in § 7 Awr de heffing kan worden betrokken) een navorderingsaanslag over § 7 Awr op te leggen. Uiteraard dient hierbij te worden onderzocht of aan de formeelrechtelijke voorwaarden daarvoor is voldaan. Hierbij zal dan wel in § 7 Awr een waarde aan de vordering moeten worden toegekend (voor zover mogelijk?)

Inkomstenbelasting, winst uit onderneming. Waardering courante beleggingen bij beschikbare premieregeling

Belastingdienst/Groningen/Kennisgroep Winstbepaling

Datum : 21 juli 2015

Nummer : 15 213 0004

Datum inwerkingtreding :

Artikel :

Vervangt standpunt :

H/R : ~~Rechtsvraag~~/Helpdeskvraag

Vraag

Beleggingen, bestaande uit obligaties en aandelen, van een vennootschap houden verband met een beschikbare premieregeling in eigen beheer. De verplichting wordt conform art. 3.29 Wet IB en art. 8, zesde lid, Vpb gewaardeerd op waarde in het economische verkeer rekening houdend met pensioenpremie plus/minus beleggingsrendement.

De beleggingen worden gewaardeerd op kostprijs of lagere marktwaarde. Belanghebbende wil nu naar waardering van courante beleggingen op werkelijke waarde. Kan dat worden goedgekeurd.

Antwoord

Ja, in een dergelijk geval dwingt goed koopmansgebruik op waarde in het economisch verkeer te waarderen. Dit gelet op de economische realiteit van samenhang met de verplichting en het waarderingsvoorschrift van art. 8, zesde lid, Wet Vpb.

Toelichting

In dit geval is sprake van samenhang tussen de beleggingen en de verplichting. Een waardedaling van de beleggingen wordt gecompenseerd door eenzelfde winst op de verplichting. Bij een waardestijging van de beleggingen wordt dit gecompenseerd door een verlies.

De bestaande jurisprudentie, BNB 2009/271 en BNB 2014/116, geeft in geval van samenhang die zeer effectief is, zoals in het onderhavige geval, dat in samenhang moet worden gewaardeerd. Dit zodat geen verlies op een post wordt genomen voor zover deze wordt gecompenseerd door een waardestijging van andere vermogensbestanddelen. Daartoe is door de Hoge Raad ontwikkeld de rekenregel "kostprijs of lagere marktwaarde van het verband". Dat resulteert in het onderhavige geval in het waarderen van het verband en daarmee ook de individuele vermogensbestanddelen op "kostprijs".

De rekenregel levert evenwel een probleem op. De verplichting moet namelijk op grond van art. 8, zesde lid, Vpb op marktwaarde worden gewaardeerd. Derhalve rekening houdend met pensioenpremie plus/minus beleggingsrendement. In een situatie van een verlies op de verplichtingen wordt dat dwingend tot uitdrukking gebracht gelet op grond van art. 8, zesde lid, Vpb maar een compenserende winst op de beleggingen op grond van de rekenregel

niet. Omdat de economische realiteit leidend wordt geacht moeten de beleggingen ook op marktwaarde worden gewaardeerd.

In het geval van een winst op de verplichting moet de rekenregel, die waardering van beleggingen en verplichting op kostprijs geeft, ook wijken. Dwingend moet dan waardering op waarde in het economisch verkeer plaatsvinden. Het stelsel waardering op kostprijs is dan ook niet mogelijk.

Conclusie.

Waardering op waarde in het economisch verkeer is dwingend. Waardering op kostprijs of waardering op kostprijs of lagere marktwaarde is niet mogelijk.

Art. 8, zesde lid.

Ingeval de belastingplichtige een lichaam is als bedoeld in [artikel 19a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de loonbelasting 1964](#) geldt voor de waardering van pensioenverplichtingen, in aanvulling op [artikel 3.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001](#), dat de verplichting niet hoger mag worden gewaardeerd dan volgens een stelsel dat correspondeert met een methode die bij verzekeraars als bedoeld in [artikel 19a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964](#) bij een belangrijk deel van de pensioenovereenkomsten als uitgangspunt dient voor de bepaling van de premies ingevolge die overeenkomsten. Voorts geldt als aanvulling dat bij de waardering van de verplichting geen overlevingstafel kan worden gehanteerd waarin rekening is gehouden met verwachtingen omtrent toekomstige levensverwachtingen en kan een leeftijdsterugstelling alleen worden toegepast ter correctie van het verschil tussen de gehanteerde overlevingstafel en een overlevingstafel van recentere datum.

Inkomstenbelasting, winst uit onderneming. Bedrijfsmiddel of niet?

Belastingdienst/Amsterdam/Kennisgroep Winstbepaling

Datum : 24 augustus 2015

Nummer : 15 213 0007

Datum inwerkingtreding :

Artikel : 3.30 Wet IB 2001

Vervangt standpunt :

H/R : Helpdeskvraag

Casus

[67 Awr] BV (hierna: [67 Awr]) sluit in [67 Awr] een onderhoud en energie prestatie contract (OEPC) met een gemeente (hierna: opdrachtgever). [67 Awr] zal zorg dragen voor het implementeren, financieren, beheren en onderhouden van energiebesparende maatregelen en beheren en onderhouden van zwembaden in de desbetreffende gemeente. De overeenkomst heeft een looptijd van [67 Awr] jaar. De door [67 Awr] te ontvangen vergoeding is o.a. afhankelijk van de door [67 Awr] te realiseren energiebesparing.

Het juridisch eigendom van alle door [67 Awr] gedane investeringen in de producten (apparatuur / installaties / componenten) ten behoeve van de beoogde energiebesparing, behoort tot de opdrachtgever.

Het economisch eigendom van de hiervoor bedoelde producten behoort volgens het contract tot [67 Awr] tot aan het einde van dit contract. [67 Awr] draagt bij beëindiging van het contract alle energiebesparende maatregelen om niet over aan opdrachtgever, die hier op eigen verantwoordelijkheid verder gebruik van kan maken. [67 Awr] verklaart dat bij overdracht van de energiebesparende maatregelen deze zich in de algemene staat bevinden zoals hij ingevolge zijn onderhoudsverplichting is verplicht.

Vraag

Zijn de investeringen in energiebesparende producten afzonderlijke bedrijfsmiddelen?

Zo ja, is [67 Awr] economisch eigenaar van de investeringen?

Als beide vragen bevestigend kunnen worden beantwoord dient nog te worden getoetst of de investeringen kwalificeren voor de energie-investeringsaftrek.

Antwoord

Nee, de investeringen in de energiebesparende producten zijn geen afzonderlijke bedrijfsmiddelen.

[67 Awr] is geen economisch eigenaar van de investeringen. [67 Awr] kan geen energie-investeringsaftrek claimen.

Beschouwing

Zijn de investeringen afzonderlijke bedrijfsmiddelen?

Uit de jurisprudentie blijkt dat een bedrijfsmiddel een zelfstandige functie in de onderneming moet vervullen. In hoeverre daarvan sprake is, is een beoordeling van feitelijke aard. Over het algemeen is een *fysieke installatie*, roerend goed een bedrijfsmiddel.

Een *energiebesparende maatregel aangebracht aan een gebouw* wordt in de regel door natrekking eigendom van de eigenaar van het gebouw, in dit geval de opdrachtgever.

Een uitzondering op bovenstaande hoofdregel doet zich voor als de investeringen kwalificeren als een economisch goed. Door belangrijke investeringen in een gehuurde of gepachte onroerende zaak, krijgt het huur- of pachtrecht een bijzondere waarde, waardoor dit huur- of pachtrecht wordt bestempeld tot een economisch goed, dat als een goed (bedrijfsmiddel) in de zin van art. 3.30 is te beschouwen. De aanschaffingskosten worden gevormd door de kosten die de huurder voor de investeringen heeft moeten maken.

Laatstelijk in het Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, onderdeel 2.7, heeft de staatssecretaris bevestigd dat een waardevol huurrecht een bedrijfsmiddel is. Of sprake is van een waardevol huurrecht kan blijken uit de vergoeding die ervoor wordt betaald bij beëindiging daarvan.

Energiebesparende maatregelen aangebracht aan een gebouw kunnen, in beginsel, als niet individualiseerbaar, niet tot de bedrijfsmiddelen behoren. In dit geval vormen de investeringen voor ^{67 Awr} ook geen economisch goed omdat er geen sprake is van een waardevol huur- of pachtrecht. De investeringen worden niet door ^{67 Awr} gehuurd of gepacht van opdrachtgever. De vergoeding bij beëindiging van het contract is € 0.

Is ^{67 Awr} economisch eigenaar van de investeringen?

Omdat de investeringen niet kwalificeren als afzonderlijk bedrijfsmiddel, is de beantwoording van deze vraag in principe niet meer van belang.

Als de investeringen wel zouden kwalificeren als afzonderlijk bedrijfsmiddel dan is van belang of ^{67 Awr} economisch eigenaar is van de investeringen.

Volgens jurisprudentie is er sprake van economisch eigendom in geval een ondernemer een gebruiksrecht heeft verkregen van een zaak die juridisch aan een ander behoort maar waarvan **alle** voor- en nadelen - dus alle risico's inzake waardeverandering en tenietgaan van de zaak - aan de gebruiker/ondernemer economisch toekomen (BNB 1955/377).

^{67 Awr} heeft met de opdrachtgever een Onderhoud en Energie Prestatie Contract gesloten. Volgens dit contract komt de juridische eigendom van de door ^{67 Awr} gepleegde investeringen toe aan de opdrachtgever. Op het moment dat ^{67 Awr} investeringen doet is al duidelijk dat deze investeringen bij het einde van de overeenkomst om niet toekomen aan de opdrachtgever. Het restwaarderisico gaat daarmee de opdrachtgever aan. Omdat de opdrachtgever juridisch eigenaar is en een deel van het economisch belang bij de investeringen heeft, is opdrachtgever de eigenaar van de investeringen en ^{67 Awr} niet.

^{67 Awr} dient haar economisch belang in de energiebesparende producten wel te activeren, maar deze activering vormt voor haar geen investering in een bedrijfsmiddel.

Volgens ^{67 Awr} ligt het restwaarderisico wel bij haar omdat opdrachtgever gedurende de looptijd van het contract reeds betaalt voor de verkrijging van de producten na afloop van het contract. Daarnaast geeft ^{67 Awr} de volgende motivering waarom zij wel het restwaarderisico zou lopen:

“De investeringen worden door ^{67 Awr} binnen de contractperiode volledig afgeschreven. De restwaarde van de investeringen is daarom nihil na afloop van de overeengekomen contracttermijn. Het demonteren en hergebruiken van de gedane investeringen zal niet of nauwelijks mogelijk zijn. Ze gaan immers onderdeel uitmaken van een onroerend goed. Vanuit dit perspectief bezien ligt het restwaarderisico wel degelijk bij ^{67 Awr} maar is reeds bij aanvang van het contract duidelijk dat de restwaarde van de investeringen (vanuit het perspectief van ^{67 Awr} nihil zal zijn en daarmee ook dat het restwaarderisico nihil zal zijn.

Het restwaarderisico is echter niet nihil als bij de afschrijvingen geen rekening wordt gehouden met een restwaarde. Voor opdrachtgever zullen de investeringen nog een zekere waarde hebben na afloop van het contract, zeker gezien het feit dat door opdrachtgever juist geen kosten voor demontage hoeven te worden gemaakt om het gebruik voort te zetten. Ook de onderhoudsverplichting van ^{67 Awr} draagt er aan bij dat de opdrachtgever na afloop van het contract een aantal voor haar nog steeds nut afwerpende investeringen om niet verkrijgt.

Als er sprake zou zijn van afzonderlijke bedrijfsmiddelen dan kwalificeert ^{67 Awr} niet als economisch eigenaar en heeft zij derhalve geen recht op energie-investeringsaftrek.

Overigens is voor de vraag of een investering in een bedrijfsmiddel kwalificeert voor de energie-investeringsaftrek de Kennisgroep Winstfaciliteiten en firmaproblematiek competent.

Wijziging afschrijvingstermijn 67 Awr rechten 2013

Ik heb van een collega een vraag gekregen over de afschrijving op 67 Awr rechten (hierna: 67 Awr rechten) in 2013. Het gaat om de invloed op de afschrijving van de in 2013 afgekondigde verlenging van die rechten.

1. Inleiding:

Voor de afschrijving op 67 Awr rechten is een regeling opgenomen in de Landbouwnormen (zie Belastingdienst.nl). Tot medio december 2013 was de verwachting dat de 67 Awr rechten op 1 januari 2015 zouden worden afgeschaft. In de landbouwnormen was opgenomen dat de aanschafkosten van 67 Awr rechten lineair konden afgeschreven tot 1 januari 2015 (of dat wel helemaal juist is gezien de afschrijvingsbeperking van art. 3.30 Wet IB01 en art. 3.29c Wet IB01 kan nu buiten beschouwing blijven).

Medio december 2013 is duidelijk geworden dat de 67 Awr rechten op z'n vroegst per 1 januari 2018 worden afgeschaft.

In de Landbouwnormen 2013 (boekjaar 2013 en gebroken boekjaar 2013/2014) is nog opgenomen dat afschrijving tot 1 januari 2015 mogelijk is. Dit komt omdat de landbouwnormen eind november/begin december worden vastgesteld en toen was de verlenging naar 1 januari 2018 nog niet bekend.

In de Landbouwnormen 2014 is opgenomen dat de afschrijvingstermijn wordt verlengd naar 1 januari 2018, waardoor de boekwaarde op 31 december 2013 lineair moet worden afgeschreven naar 1 januari 2018 (jaarlijks dus 25% van de boekwaarde op 31 december 2013). Ook is afschrijvingsbeperking van art. 3.30 Wet IB01 van toepassing (raakt aankopen na 1 oktober 2013).

Toepassing van de Landbouwnormen is geen verplichting. Men mag (gemotiveerd) afwijken.

In afwijking van de Landbouwnormen 2013 verzoeken adviseurs in individuele gevallen om in 2013 al rekening te houden met een afschrijvingstermijn tot 1 januari 2018 in plaats van tot 1 januari 2015, zoals opgenomen in de Landbouwnormen. Verzoeken worden o.a. gedaan bij belanghebbenden die al hoge te verrekenen verliezen hebben - en daar zijn er de nodige van in de 67 Awr sector - zodat het verlies dat voortvloeit uit de afschrijving naar achter verschuift waardoor de kans op verdamping van het verlies wordt verkleind.

Rekening houden met een afschrijvingstermijn tot 1 januari 2018 mag in ieder geval vanaf medio december 2013 toen bekend werd dat 67 Awr rechten in tot ten minste 1 januari 2018 blijven bestaan. Maar dat gaat maar over een afschrijvingsperiode van 2 a 3 weken in 2013. De adviseurs willen het hele jaar 2013 afschrijven naar einddatum 1 januari 2018.

2. Vraag:

Ik heb nu twee vragen:

a. Is het toegestaan om over heel 2013 de afschrijving op 67 Awr rechten te baseren op einddatum 1 januari 2018?

5.1.2d

Het gaat voor de kennisgroep om vraag a. Vraag b is voor een ander gremium, maar dan moet ik eerst antwoord op vraag a hebben.

3. Beschouwing:

Ik heb de vraag al 'ns eerder voorgelegd aan 5.1.2e, maar die kwam er toen niet aan toe. Wel kreeg ik via 5.1.2e een reactie van 5.1.2e 5.1.2e

Van: 5.1.2e 5.1.2e BLD
Aan: 5.1.2e 5.1.2e @Belastingdienst
Cc: 5.1.2e 5.1.2e @Belastingdienst
Datum: 13-10-2014 16:13
Onderwerp: Betr. Fw: Afschrijvingstermijn en wijziging omstandigheden gedurende boekjaar

Beste 5.1.2e

buiten verzoek

Ik zou zeggen: als het materieel is, achteraf (31/12) vaststellen wat de werkelijke slijtage is geweest dus optie a.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

6.9.10 Gebruiksduur korter of langer dan aanvankelijk geschat

De vraag dient zich aan of een ondernemer naar eigen inzichten een levensduur mag vaststellen en welke objectieve afgrenzingen daarbij zijn aan te geven. De Hoge Raad overwoog in B. 8390 dat 'noch art. 11 van het Besluit noch goed koopmansgebruik in de weg staan aan het toepassen van een stelsel van afschrijving waarbij op de werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten telken jare, zolang de verwachtingen omtrent restwaarde en -gebruiksduur geen noemenswaardige verandering ondergaan, wordt afgeschreven een op die verwachtingen gegrond vast percentage van de boekwaarde bij het begin van het jaar.' Als later blijkt dat de schatting niet meer juist is, moet men het afschrijvingsbedrag herzien (B. 8946).

In BNB 1955/177* bleek dat de afschrijvingsduur van een aantal auto's langer was dan aanvankelijk werd aangenomen. Deze omstandigheid was echter niet van zodanig gewicht dat de ondernemer volgens artikel 8 Besluit IB 1941 of volgens goedkoopmansgebruik verplicht was het eenmaal aangenomen afschrijvingspercentage te veranderen. De Hoge Raad besliste dat het gehanteerde stelsel van winstberekening waarbij het verschil tussen de aanschaffingskosten en de residuwaarde werd verdeeld over het aantal jaren dat 'de auto's vermoedelijk mee zullen gaan', in overeenstemming was met goedkoopmansgebruik.

Volgens annotator Smeets is afschrijven: het verdelen van de kosten van een activum over de jaren waarin het voor de onderneming nutseenheden afwerpt. Het totale bedrag van de kosten is het verschil tussen de historische uitgaafprijs minus de residu-waarde. Dit verschil moet men verdelen over de jaren waarin het activum aan de productie deelneemt. De inspecteur stelde op grond van later gebleken omstandigheden dat de levensduur te laag was genomen. Het valt volgens Smeets niet te ontkennen dat zoiets mogelijk is, maar het ligt weinig voor de hand dat zoiets later blijkt bij een vrachtauto. 'De technische en economische levensduur van een vrachtauto in een expeditiebedrijf zijn doorgaans kort; men kan deze bij de beoordeling van het eerste afschrijvingsbedrag toch wel schatten zonder grote fouten te maken. Men hoede zich overigens voor het achteraf toekennen van invloed aan de technische levensduur; deze is doorgaans langer dan de economische. In de bezettingstijd zijn vele gammele auto's nog gebruikt, hoewel de economische levensduur reeds verstreken was. Ook kan het voorkomen, dat een onderneming eigenlijk een duurzaam productiemiddel moet vervangen, omdat het economisch heeft afgedaan, doch dat zij hiertoe bv. wegens gebrek aan liquide middelen vooralsnog niet kan overgaan. In dergelijke gevallen is de gebruiksduur wel goed geschat en is er geen reden om deze achteraf te herzien. Nog minder is er aanleiding om – zoals de Insp. betoogde – jaarlijks te verifiëren of de levensduur juist is vastgesteld; men beoordeel dit in het jaar van bestelling of ingebruikstelling. Het herzien blijft uitzondering; in deze zin meen ik de uitspraak van de HR te mogen verstaan.'

Smeets roert hier een belangrijk punt aan. Het kan wel zijn dat het uit economische overwegingen wenselijk is een bedrijfsmiddel te vervangen, maar als het bedrijfsmiddel nog steeds gebruikt wordt in het bedrijf, is de gebruiksduur nog niet verstreken. Het gaat om de gebruiksduur binnen de onderneming of, zoals Smeets zijn noot begint, om 'de jaren, waarin het activum aan de productie deelneemt'.

Van Soest betoogt naar aanleiding van dit arrest dat kleine verschillen in levensduren binnen goedkoopmansgebruik niet leiden tot wijziging van de afschrijvingsbedragen en dat een bepaald percentage geen deel uitmaakt van een bepaald stelsel. Zie Van Soest 1958a, p. 294 en 295 en Van Soest 1955, p. 644.

5.1.2e Belastingdienst/Vastgoedkenniscentrum

Van: 5.1.2e 5.1.2e BLD

Aan: 5.1.2e 5.1.2e LD@Belastingdienst, 5.1.2e T.M.

5.1.2e @Belastingdienst

Datum: 10-04-2014 15:12

Onderwerp: Afschrijvingstermijn en wijziging omstandigheden gedurende boekjaar

Beste 5.1.2e 5.1.2e

In bijgaande notitie komt een probleem aan de orde m.b.t. afschrijvingen.

Gedurende een boekjaar wordt bekend dat een recht (waarop wordt afgeschreven) langer meegaat.

Stel afschrijvingspotentieel 100, levensduur 5 jaar. Boekwaarde begin jaar 4 is 40. Tijdens boekjaar (bijv. 1 juli) jaar 4 (boekwaarde op dat moment 30), wordt bekend dat levensduur 7 jaar wordt.

Mag of moet ik uitgaan van afschrijving op basis van

a. $((1/2) \times 20) + ((1/7) \times 30) = 10 + 4,28$

b. $1/4 \times 40 = 10$?

Moet zelf nog bestuderen, maar druk met een verweerschrift. Hebben jullie mogelijk snel een antwoord voor mij?.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

IAS 6-32 e.v. gaat over het aanpassen van de afschrijvingstermijn :

IAS 8-32:

Estimation involves judgements based on the latest available, reliable information.

IAS 8-34:

An estimate may need revision if changes occur in the circumstances on which the estimate was based or as a result of new information or more experience. By its nature, the revision of an estimate does not relate to prior periods and is not the correction of an error.

IAS 8-36:

The effect of a change in an accounting estimate, other than a change to which paragraph 37 applies, shall be recognised prospectively by including it in profit or loss in:

- (a) the period of the change, if the change affects that period only; or
- (b) the period of the change and future periods, if the change affects both.

IAS 8-37:

To the extent that a change in an accounting estimate gives rise to changes in assets and liabilities, or relates to an item of equity, it shall be recognised by adjusting the carrying amount of the related asset, liability or equity item in the period of the change.

IAS 8-38:

Prospective recognition of the effect of a change in an accounting estimate means that the change is applied to transactions, other events and conditions from the date of the change in estimate. A change in an accounting estimate may affect only the current period's profit or loss, or the profit or loss of both the current period and future periods. For example, a change in the estimate of the amount of bad debts affects only the current period's profit or loss and therefore is recognised in the current period. However, a change in the estimated useful life of, or the expected pattern of consumption of the future economic benefits embodied in, a depreciable asset affects depreciation expense for the current period and for each future period during the asset's remaining useful life. In both cases, the effect of the change relating to the current period is recognised as income or expense in the current period. The effect, if any, on future periods is recognised as income or expense in those future periods.

In IAS 8-38 staat dat een wijziging in de schatting van de gebruiksduur wordt toegepast vanaf de datum dat de schatting is gewijzigd. Maar houdt dit nu in dat voor heel 2013 de afschrijving worden gebaseerd op einddatum 1 januari 2018?

Kunnen jullie daar iets meer over zeggen?

Ik neig zelf naar een uitleg voor goed koopmansgebruik waarbij de gebruiksduur tot 1 januari 2018 wordt gehanteerd voor de afschrijving over het hele jaar 2013.

Door de gewijzigde feiten moet de schatting van de gebruiksduur worden aangepast (geen fout). De afschrijving over 2013 moet nog worden bepaald op het moment dat de schatting van de gebruiksduur wijzigt, zodat hiermee rekening mag worden gehouden. Gelet op de realiteit is er ook niets op tegen om voor heel het jaar 2013 uit te gaan van de verlengde gebruiksduur.

Wat dat betreft kan ik het antwoord van 5.1.2e niet goed plaatsen. Hij zegt: achteraf, 31-12 bepalen wat de werkelijke slijtage is geweest en kiest vervolgens optie a. Volgens mij is de werkelijke slijtage in het voorbeeld van 5.1.2e over het hele jaar 10 geweest, dus optie b → op basis van de uiteindelijk geschatte langere levensduur is er het eerste half jaar in werkelijkheid minder slijtage geweest.

4. Conclusie

Mijn conclusie is dat het niet in strijd is met goed koopmansgebruik (realiteit) om in 2013 het hele jaar voor de afschrijving uit te gaan van einddatum 1 januari 2018. De afschrijving over 2012 en ouder blijft ongewijzigd. De boekwaarde op 31-12-2012 wordt in de toekomst lineair afgeschreven over een langere periode (tot 1 januari 2018).

5.1.2e

2-9-2015.

Beste 5.1.2e

Je hebt aan de kennisgroep in de persoon van 5.1.2e op 18 februari 2016 een vraag voorgelegd. Hierna het antwoord. In beginsel zal het ook op deze wijze worden opgenomen onder het helpdeskvragenbestand op belastingnet.

Kennisgroep Winstbepaling

5.1.2e

10 april 2016

Title 16 213 00008 Voorziening 67 Awr

Vraag:

Is het goed koopmansgebruik dat een passiefpost voor de toekomstige uitgaven 67 Awr
bepaald 67 Awr waarbij de omvang wordt 67 Awr

Casus

Belastingplichtige doteert 67 Awr per verkochte 67 Awr aan de 67 Awr verplichting. De dotatie bestaat uit 67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Motivering belanghebbende

Strikt genomen is deze verplichting geen voorziening, maar een schuld. Omdat schulden tegen nominale waarde worden opgenomen is 67 Awr

67 Awr

De schuld is daarom opgenomen tegen de nominale waarde, 67 Awr

67 Awr

De tweede reden is d

67 Awr

67 Awr

De derde reden is

67 Awr

67 Awr

Antwoord:

Opname van een passiefpost is mogelijk voor de toekomstige uitgaven. 67 Awr

67 Awr

Beschouwing

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Eigendom

67 Awr

Fiscale beschouwing*Opname passiefpost*

De gevormde passiefpost heeft in het kader van de winstbepalende balans binnen goed koopmansgebruik als functie om tot uitdrukking dat bedrijfseconomisch geen sprake is van winst (geen opbrengst maar ook geen kosten) bij het afsluiten van de transactie (vgl. calloptiearrest BNB 2008/26).

67 Awr

67 Awr

De hoofdregels uit BNB 1992/181 en BNB 1990/75 worden op deze wijze terecht tot uitdrukking gebracht:

- In het algemeen moet worden aangenomen dat de opbrengst van een in het kader van een onderneming verrichte levering of een dienst naar goed koopmansgebruik tot uitdrukking dient te worden gebracht uiterlijk op het moment waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht (HR 18 december 1991, nr. 26674, BNB 1992/181).

- Van deze regel kan echter worden afgeweken indien aan de ontvangen tegenprestatie onzekerheden zijn verbonden van zodanige aard, dat uitstel van winstneming in overeenstemming is met de voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is (vgl. HR 17 januari 1990, nr. 24948, BNB 1990/75).

Voor de schuld geldt zo nodig ook hetgeen is overwogen in het Baksteenarrest alhoewel de functie van de betreffende passiefpost aldaar was het toerekenen van toekomstige uitgaven als kosten aan het betreffende boekjaar. In het Baksteenarrest is overwogen: "Goed koopmansgebruik laat toe dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost worden gevormd, indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, en ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (HR 26 augustus 1998, nr. 33417, HR 20 juli 1999, BNB 1999/338). Of op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid wordt objectief bepaald (vgl. HR 11 juli 1984, nr. 22146, BNB 1985/1, inzake VUT-verplichting).

Waardering passiefpost

Het subjectieve inzicht van de belastingplichtige met betrekking tot de passiefpost komt aan de orde bij de waardering van de passiefpost (HR 11 juli 1984, nr. 22.146, BNB 1985/1, inzake Vut_verplichting). Beslissend is het subjectieve oordeel, dat de belanghebbende zicht omtrent de waarde daarvan heeft gevormd en redelijkerwijs heeft kunnen vormen na een nauwgezet onderzoek van de omstandigheden waardoor de waarde van de passiefpost kan worden beïnvloed (BNB 1953/295 en 1958/127 inzake schuldvordering).

Bij opname zal bij tussen zakelijk handelende partijen en indien er overigens geen sprake is van prestaties in beginsel de waarde van de verplichting gelijk zijn aan de ontvangen vergoeding.

Bij de vervolgwaardering van de onderhavige schuld/passiefpost in verband met waarborgsommen moet overeenkomstig BNB 1996/335 en BNB 2000/221, beiden betreffende spaarzegels, 67 Awr aan rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat een gedeelte van de uitgegeven

67 Awr Dit strookt ook met overwegingen in HR 9 maart 1966, nr. 15 543, BNB 1966/109 en HR 21 november 1962, nr. 14 896, BNB 1963/22 die zijn gewezen met het oog op investeringsfaciliteiten.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 24.19.1 Statiegelden bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.25 Jaarwinst

Casuïstische jurisprudentie. HR

De afnemers van de tuinbouwveiling zijn ingevolge een 'Fustverordening', onder strafbedreiging, verplicht het hun gezonden fust, waarvoor statiegeld wordt berekend, aan de veiling terug te leveren en zij plegen zich daaraan te houden. Onder die omstandigheden mag het niet terugontvangen fust niet als vervreemd gelden. De niet-teruglevering van die emballage tot een gemiddelde jaarlijkse hoeveelheid, betekende voor belanghebbende enkel een — door het haar verbeurde statiegeld althans ten dele gedekt — verlies.

NB. In dit arrest vindt men een beschrijving van de debitering en de creditering van de rekening statiegelden, die de verplichtingen van belanghebbende wegens in omloop zijnde emballage weergaf.

HR 9 maart 1966, nr. 15 543, [BNB 1966/109](#).

De hoeveelheid flessen die gemiddeld jaarlijks door de afnemers niet aan belanghebbende wordt teruggegeven moet dientengevolge als door belanghebbende tegen het alsdan aan haar verbeurde statiegeld vervreemd gelden.

HR 21 november 1962, nr. 14 896, [BNB 1963/22](#) (m.nt. Smeets).

Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven

In casu worden de melkflessen aan de afnemers verkocht, terwijl de fabrikant een bindend aanbod tot terugkoop doet.

Hof 's-Gravenhage 21 oktober 1959, nr. 68—1959, MII, V-N 1960, p. 764.

De emballage van een veiling was na 9 mei 1940 en vóór 1 januari 1946 verloren gegaan en vóór 1 januari 1946 ook reeds geheel ten laste van de winst afgeschreven. De reserverekening (aan de passiefzijde van de balans), waarop de statiegelden waren geboekt, werd echter eerst in het boekjaar 1947—1948 opgeheven en per 30 april 1948 in de winst tot uitdrukking gebracht. Belanghebbende wilde deze reserve beschouwd zien als een nieuwe onbelaste reserve, welke door hem geheel vrijwillig aan de winst was toegevoegd en waarover slechts voor drie vierde gedeelte inkomstenbelasting verschuldigd was met toepassing van het tarief van artikel 48 van het Besluit IB 1941. Het hof verenigde zich hiermede.

Hof Arnhem 18 februari 1958, [BNB 1958/328](#).

Casuïstische jurisprudentie

Goed koopmansgebruik brengt mede, dat bij het bepalen van een passivum wegens ontvangen statiegelden rekening wordt gehouden met de kans, dat de emballage niet zal worden terugontvangen.

Resolutie van 30 juli 1948, nr. 185, B. nr. 8682.

Literatuur



VERTROUWELIJK

Werkgroep Crowdfunding

t.a.v. 5.1.2e

Kantoor Eindhoven

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Winstbepaling

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

memo

Belastbaarheid van door NV of BV ontvangen giften

Datum
11 april 2016

Versienummer
1

Referentienummer
152130025

Datum vaststelling
11 april 2016

Vastgesteld door
5.1.2e

Vraag van:
5.1.2e
(werkgroep crowdfunding)

Behandeld door
5.1.2e
5.1.2e

Kopie aan

Bijlagen
Geen

1. Aan de Kennisgroep Winstbepaling (hierna: de kennisgroep) is de vraag gesteld of het zogenoemde Manegearrest¹ niet alleen van toepassing is op stichtingen maar ook op besloten vennootschappen (artikel 2, lid 5 Wet Vpb-lichamen).
2. De kennisgroep is van mening dat het Manegearrest geacht moet worden (impliciet) te zijn toegespitst op stichtingen – rechtsvormen die naast de ondernemingssfeer ook een quasi-privésfeer kennen – en daarom niet kan worden toegepast op rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal – rechtsvormen waarbij het vermogen aan rechthebbenden toekomt en waarop artikel 2, vijfde lid Wet Vpb van toepassing zijn. Dit standpunt heeft tot gevolg dat betalingen uit vrijgevigheid en gedaan door personen die bij de ondernemingsuitoefening van een art. 2, lid 5, lichaam geen belang hebben, tot de winst van dat lichaam behoren.
3. Zo nodig kan deze kwestie in een voorkomend geval worden voorgelegd aan de rechter.
4. Hieraan liggen ten grondslag de volgende overwegingen of argumenten.
 1. De wetsgeschiedenis voorafgaand aan de wet Vpb 1969 en in het bijzonder het voorschrift dat de winst niet alleen voor de inkomstenbelasting maar ook voor de vennootschapsbelasting werd bepaald op basis van vermogensvergelijking. Zowel voor als na invoering van artikel 2, lid 5 behoren alleen voordelen uit hoofde van stortingen en onttrekkingen door eigenaren (het verkeer met de aandeelhouders) niet tot de winst. Vergelijk recent nog jurisprudentie inzake de onzakelijke leningen².
 2. Ook in de situatie andersom – de BV doet een betaling uit vrijgevigheid aan een (rechts)persoon zonder dat de BV een belang heeft bij de ondernemingsuitoefening van die persoon – geeft de wetssystematiek dat het antwoord op de vraag of deze betaling aftrekbaar is van de winst afhankelijk is van de vraag of deze betaling al dan niet gedaan is om de (eigen) aandeelhouder te gerieven.

¹ Hoge Raad 10 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2709, BNB 1999/208

² Hoge Raad 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3599, BNB 2016/38

Invoering van art. 16 Wet Vpb in 1953³ doet daar geen afbreuk aan.
3. De al dan niet belastbaarheid van een ontvangen gift door een stichting wordt op vergelijkbare wijze beantwoord als een gift die door een natuurlijke persoon/ondernemer wordt ontvangen. Ook als een natuurlijk persoon – in het theoretische geval – alleen ondernemingsvermogen heeft, kan sprake zijn van een gift die niet behoort tot de voordelen uit onderneming (causaliteitsbeginsel). Omdat een BV/NV geen privévermogen heeft noch kan hebben, is in beginsel elke toename belast.

5. Wettekst

Art. 8, lid 1, Vpb '69:

"De winst wordt opgevat en bepaald op de voet van de art. 7 (en) 9 tot en met 14 ... IB '64". Art. 7 IB '64: "Winst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die ... worden verkregen uit onderneming."

Art. 2, vijfde lid luidt:

"De lichamen, vermeld in ... worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen".

Art. 2, lid 1, letter e.

"Hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen alsmede andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voor zover zij een onderneming drijven."

6. Wetsgeschiedenis art. 2, lid 5

"Het derde (*thans vijfde*) lid komt in strekking overeen met art. 8 van het besluit. Aangezien het voorschrift ten nauwste verband houdt met het eerste lid, letters a, b en c, hebben de ondergetekenden gemeend dit voorschrift in het eerste hoofdstuk van het ontwerp te moeten opnemen." (MvT, Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, blz. 17 l.k)

"Artikel 2, derde (*thans vijfde*) lid, heeft immers geen andere betekenis dan dat alle bezittingen en schulden van de daar genoemde lichamen tot hun ondernemingsvermogen behoren"(zie MvA blz. 10, rk).

Art. 2, lid 5, Vpb. '69 is derhalve blijkens de MvT ondanks opname in het eerste hoofdstuk van betekenis voor de bepaling van de winst en interpretatie van de bepalingen van de inkomstenbelasting. Dit in navolging van art. 8 van het Besluit Vpb 1942.

7. In 2008 is art. 2, lid 5 uitgebreid met woningcorporaties.'Het vijfde lid is eveneens uitgebreid met de toegelaten instellingen. Door deze aanpassingen in artikel 2, eerste en vijfde lid, wordt bereikt dat woningcorporaties, ingeval zij toegelaten instellingen zijn, ongeacht hun rechtsvorm belastingplichtig zijn en geacht worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven.' (zie MvT, Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 62).

Deze aanpassing lijkt niet van belang voor het voorliggende vraagstuk.

³ Wetsvoorstel 2492

8. Van belang is derhalve art. 8 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942: "Met betrekking tot de (als eerste) genoemde belastingplichtigen wordt het geheele vermogen als bedrijfsvermogen beschouwd".

Op grond van artikel 6, lid 2 van het Besluit op de vennootschapsbelasting 1942 was door de verwijzing naar het Besluit IB 1941 dwingend voorgeschreven dat de winst werd bepaald door middel van vermogensvergelijking en werd dus niet meer direct, zoals in het Besluit op de winstbelasting 1940, verwezen naar het vermogen van het lichaam.

De winst werd gesteld op het verschil tussen het zuivere bedrijfs- of beroepsvermogen bij het einde van het boekjaar en het zuivere bedrijfs- en beroepsvermogen bij het begin van dat jaar. Dit verschil werd vervolgens verhoogd met het geldelijke beloop van de onttrekkingen en verminderd met het bedrag van de ingebrachte kapitalen.

9. Na de wijziging van het Besluit IB '41 door de Wet Belastingherziening 1950 bleef art. 8 Vpb '42 ongewijzigd en werd in de inkomstenbelastingvoorschriften niet langer gebruik gemaakt van het vermogensbegrip en de vermogensvergelijking voor het bepalen van de winst. De in een jaar genoten winst werd bepaald op grond van goed koopmansgebruik. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat voordelen die tot dusverre terecht onder de belastbare winst waren begrepen, ook daarna tot de winst blijven behoren en met de nieuwe formulering van het winstbegrip geen materiële verandering is beoogd (vgl. Tweede Kamer 1949-1950, kamerstuknummer 1251, ondernummer 8, blz. 37).
10. De strekking van art. 8 Besluit Vpb 1942 sluit aan bij de regelgeving en ontwikkeling voorafgaand aan het Besluit Vpb 1942. Slot beschrijft die regelgeving in zijn noot onder het arrest BNB 1991/196. Uit die regelgeving volgt dat ook het Besluit WB '40 zowel belastingplichtigen kende die als zodanig werden aangemerkt uit hoofde van hun enkele rechtsvorm, als belastingplichtigen waarbij naast een bepaalde rechtsvorm tevens was vereist, dat zij „een bedrijf uitoefenen" (art. 1, lid 1, WB '40). De winst werd bepaald door vergelijking van: „het zuivere vermogen van het lichaam bij het einde van het jaar en het zuivere vermogen bij het begin van dat jaar" (zie art. 5, lid 1, Besluit WB '40). Daarbij paste het, dat „Ten aanzien van de (zojuist als tweede) genoemde categorie belastingplichtigen) bij het vaststellen van de winst uitsluitend het bedrijfsvermogen in aanmerking" kwam (art. 5, lid 6, WB '40).

11. Wetsgeschiedenis art. 16

Omdat art. 16 Vpb 1969 in het kader van argumentatie door diverse personen veelvuldig wordt aangehaald wordt ter volledigheid hier kort bij stilgestaan.⁴

De voorloper van art. 16 Wet Vpb '69 is het met ingang van 1 januari 1953 ingevoerde art. 16a Besluit op de vennootschapsbelasting 1942.

⁴ Op dit moment wordt gewerkt aan een conceptbesluit inzake toepassing van art. 16. Met de inhoud daarvan is in deze notitie geen rekening gehouden.

De bereidheid te overwegen of door enige maatregel op fiscaal gebied verlichting van de moeilijkheden van de kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen kon worden bevorderd, vormde blijkens de memorie van toelichting de achtergrond van genoemd artikel 16a. De memorie van antwoord ⁵, luidt voor zover relevant:

" De wetenschap toch, dat bij de bepaling van het door een belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag rekening zal worden gehouden met gedane giften, zal de geneigdheid tot het doen van giften bevorderen.

(...)

Evenmin beduidt de regeling een verkorting van de wettelijke aftrekbaarheid van giften, die uit hoofde van haar zakelijk karakter tot de bedrijfslasten behoren. Ten einde echter, met name ook op het stuk van de zakelijke en niet zakelijke giften, tot een meer zuivere afbakening van de materie te geraken en fiscale discriminatie te vermijden, is de ondergetekende er ter gelegenheid van de indiening van het onderhavige wetsontwerp toe overgegaan om met ingang van 1 Januari 1953 in te trekken de bij onderscheidene resoluties in het verleden gedane aanwijzingen, welke aanwijzingen inhouden, dat de aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen aan bepaalde instellingen van weldadigheid en algemeen nut giften kunnen doen, welke —• ongeacht of en in hoeverre deze een zakelijk karakter dragen — voor de heffing van deze belasting steeds als bedrijfskosten worden aangemerkt. Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting zal de voorgestelde faciliteit werken met betrekking tot het jaar, waarin de giften zijn gedaan."

Memorie van Antwoord:

"De op blz. 4 van de Memorie van Toelichting gereleveerde intrekking van in het verleden gedane aanwijzingen van bepaalde instellingen heeft tot gevolg, dat, met ingang van het jaar 1953, de giften, welke lichamen aan deze instellingen doen, voor de heffing van de vennootschapsbelasting op gelijke voet zullen worden behandeld als giften, aan andere instellingen gedaan. Dergelijke giften worden alsdan slechts als bedrijfskosten ten laste van de winst toegelaten, indien en voor zover de belastingplichtige aantoont, dat de giften een zakelijk karakter hebben, b.v. omdat zij de strekking hebben de goodwill van de onderneming in stand te houden of het bedrijf zich redelijkerwijs niet aan de uitgaaf heeft kunnen onttrekken dan wel omdat het bedrijf, ruim opgevat, bij het begiftigde doel belang heeft. Voor zover de giften geen zakelijk karakter hebben, komen zij slechts voor de beperkte aftrek van de thans voorgestelde wettelijke regeling in aan-merking. Gedurende het jaar 1952 echter blijven de bedoelde aanwijzingen van kracht, zodat de giften, door lichamen gedaan aan de aange-wezen instellingen, zonder onderzoek naar haar karakter als bedrijfskosten in aftrek van de winst worden aanvaard. De aldus verminderde winst (na verrekening van eventuele verliezen uit vorige jaren) vormt dan voor giften aan andere instellingen van kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke aard, welke niet zijn aan-gewezen, de maatstaf voor de toekenning van de in het wetsontwerp belichaamde fiscale tegemoetkomingen. De intrekking van deze aanwijzingen, die derhalve

⁵ kamerstuk 2472, ondernummer 3,

voor de heffing van de vennootschapsbelasting ten gunste van giften aan bepaalde instellingen een fiscaal bevoorrechte behandeling inhielden, heeft ten doel deze ongelijkheid, die onder de huidige omstandigheden goede grond mist, op te heffen. In deze opheffing vermag de onder-getekende echter geen termen te zien om, zoals enige leden voorstellen, de minimumgrens van 2 pct. in het wetsontwerp te doen vervallen."

De wetgever heeft dus in 1953 beoogd om giften met een zakelijk karakter aftrekbaar te laten zijn en in te voeren dat giften uit vrijgevigheid van het lichaam en niet ingegeven door het zakelijk belang van de onderneming (onder voorwaarden) beperkt aftrekbaar zijn. Het huidige artikel 16 brengt hierin geen verandering.⁶

Jurisprudentie

12. Uit artikel 2, lid 5, in verbinding met artikel 2, lid 1, letter a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vloeit voort dat het gehele vermogen van de aldaar genoemde lichamen ondernemingsvermogen vormt en dat een dergelijk lichaam geen privévermogen kan hebben (vgl. HR BNB 1981/29 en BNB 1982/268). Een afrekening wegens overgang van activa uit ondernemingsvermogen naar privévermogen kan niet plaatsvinden. Uit artikel 2, lid 5, volgt dat alle ondernemingsactiviteiten die door een besloten vennootschap worden verricht, tezamen een onderneming vormen (vgl. BNB 1991/16). Bij art. 2, lid 5 lichamen wordt voor de berekening van de winst "geen onderscheid (...) gemaakt tussen bedrijfsmatige en niet-bedrijfsmatige inkomsten en uitgaven" (zie HR 13 maart 1957, BNB 1957/141). Daaruit volgt onder meer dat bijvoorbeeld het betalen van de schulden van de vennootschap als een bedrijfshandeling is aan te merken (vgl. BNB 1957/141 en BNB 2007/232). Een vrijval van die schulden, zoals een dividendbelastingsschuld leidt tot winst (vgl. Hoge Raad, 08-03-2013, ECLI:NL:HR:2013:BX9148). Dit in tegenstelling tot een dividendsschuld omdat deze deel uitmaakt van het vennootschappelijke verkeer tussen een vennootschap en haar aandeelhouder (vgl. HR 14 maart 1951, nr. B.8965).

13. Jurisprudentie inzake art 2, lid 1, letter e, Wet Vpb 1969

De Hoge Raad overweegt in het Manegearrest⁷ in, r.o.3.3:
"De omstandigheid dat het gehele vermogen van belanghebbende ondernemingsvermogen vormt, brengt evenwel nog niet mee dat iedere vermogenstoename belastbare winst vormt. Zo bewerkstelligen betalingen die uit vrijgevigheid aan belanghebbende worden gedaan door personen die bij haar ondernemingsuitoefening geen belang hebben, weliswaar een vermogenstoename, maar deze toename vormt geen voordeel dat is verkregen uit onderneming."

Beschouwing

⁶ Of giften door een vennootschap opgeroepen door de aandeelhoudersrelatie onder art. 16 vallen is onderwerp van intern beraad.

⁷ Belanghebbende was een belastingplichtige stichting en voerde feitelijk met gehele vermogen een onderneming.

14. Uit de wetsgeschiedenis van o.a. artikel 2, lid 5, volgt dat een NV geen privévermogen kan hebben (vgl. HR BNB 1981/29 en BNB 1982/268) en bij de winstbepaling rekening werd gehouden met alle voordelen behalve uit hoofde van de aandeelhoudersrelatie. Uit de jurisprudentie volgt dat binnen een NV/BV een overgang vanuit privévermogen naar ondernemingsvermogen en vice versa onmogelijk is. Alleen vanuit de aandeelhoudersrelatie is een onbelaste toename of afname van het vermogen bestaanbaar.
15. Daarnaast blijkt uit artikel 2, lid 5, dat alle ondernemingsactiviteiten die door een besloten vennootschap worden verricht, te zamen één onderneming vormen (vgl. BNB 1991/16). Derhalve is ook een andere, nieuwe "sfeer" een onderneming. Komt uit die sfeer iets op - zoals een gift - dan is sprake van winst (tenzij kapitaalstorting).
16. Het voorafgaande sluit ook aan bij latere opmerkingen van de wetgever zoals aangaande een betalingskorting op een voorlopige aanslag in de MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 13:
"Een betalingskorting op een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting is ten aanzien van belastingplichtigen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een element in het kader van de fiscale winstbepaling. Op grond van artikel 2, vijfde lid, van deze wet worden deze belastingplichtigen namelijk geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen, hetgeen meebrengt dat alle baten aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen."
17. Elk voordeel dat niet uitsluitend op grond van de aandeelhoudersrelatie wordt genoten behoort derhalve tot de winst tenzij de redelijkheid zich daar tegen verzet als gevolg van de samenhang tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting (vgl. BNB 2004/244). Winst is derhalve het bedrag van de gezamenlijke voordelen die door zulke belastingplichtigen worden verkregen uit al hun handelingen voor zover geen kapitaalstorting of -onttrekking (verband houdende met het vennootschappelijk verkeer tussen aandeelhouder en vennootschap).
18. Inherent aan het voorafgaande is dat beoordeeld moet worden of sprake is van een bedrijfshandeling opgeroepen door de aandeelhoudersrelatie of niet. Bij een aandeelhoudersrelatie is geen sprake van een voordeel ex art. 3.8.
19. IN BNB 2013/138 oordeelde de Hoge Raad over een vrijval van een verplichting tot afdracht van dividendbelasting. De Hoge Raad oordeelt (r.o. 3.3.) als volgt:
"*'s Hofs oordeel dat uit artikel 2, lid 5, van de Wet volgt dat de vermogensvermeerdering die het gevolg is van het vrijvallen van de dividendbelastingsschuld in beginsel tot belanghebbendes winst wordt gerekend, is derhalve juist. In het onderhavige geval staat immers in cassatie onbestreden vast dat daadwerkelijk sprake is geweest van uitkering van een (netto-)dividend en dat de daarop betrekking hebbende dividendbelasting nimmer door belanghebbende is afgedragen en ook niet meer van haar kan worden nageheven. In een dergelijk geval gebiedt noch het bepaalde in artikel 10, lid 1, letter a,*

van de Wet noch de redelijkheid dat vrijval van de dividendbelastingsschuld fiscaal anders wordt behandeld dan de vrijval van enige andere schuld."

Aan de Conclusie van Wattel, hij verwijst in punt 5.1⁸ van zijn Conclusie bij dit arrest naar het Manegearrest, wordt dus voorbijgegaan. Uit het arrest kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad niet of nauwelijks ruimte ziet om bij een NV/BV een vermogenstoename buiten de winst te houden als het niet uitdrukkelijk kapitaal betreft ofwel de rechtsverhouding met aandeelhouders. Een vrijval van een dividendbelastingsschuld wordt fiscaal op dezelfde wijze behandeld als de vrijval van enige andere schuld. Overigens werd dit in HR 14 maart 1951, nr.B.8965 waar het ging om een vrijval van een verjaarde dividendsschuld, overeenkomstig beslist.

20. Of zonder artikel 2, lid 5, altijd sprake zou zijn van een belast voordeel bij een gift is lastig te beantwoorden.⁹ De beoordeling "voordelen uit onderneming" is fiscaalrechtelijk van aard en kan niet beoordeeld worden aan de hand van bijvoorbeeld vennootschapsrecht. Geen soelaas biedt dan ook bijvoorbeeld een opvatting als zou op grond van andere wetgeving bepaalde commerciële winst altijd bepalend zijn. Dit omdat Nederland voor het bepalen van de totaalwinst geen aansluiting heeft met dergelijk wet- of regelgeving.

21. De Vereniging voor Belastingwetenschap (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Totaalwinst - een onderzoek naar diverse aspecten van het begrip totaalwinst, nr. 253, par. 3.4.6.) verwoordt het als volgt:

[...] Wanneer de bevoordeling niet door de aandeelhouder plaatsvindt, maar door een derde, kan van een informele kapitaalstorting in beginsel géén sprake zijn. Wanneer de verstrekker van het voordeel in feite niet de vennootschap heeft willen bevoordelen, maar diens aandeelhouder, is sprake van een (belaste) schenking aan de aandeelhouder gevolgd door een informele kapitaalstorting door de aandeelhouder in de vennootschap. Het voordeel vormt voor de vennootschap géén winst uit onderneming.

⁸ "Op grond van art. 2(5) Wet Vpb worden vennootschappen zoals de belanghebbende geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen. Art. 8 Wet Vpb juncto art. 3.8 Wet IB 2001 brengt dan mee dat alle resultaten die met dat vermogen worden behaald tot de belastbare winst behoren. Het gegeven dat het gehele vermogen van een vennootschapsbelastingplichtig lichaam als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt, impliceert echter niet dat onder alle omstandigheden elke vermogenstoename (die geen kapitaalstorting is) belastbare winst is: de zaak HR BNB 1999/208 betrof een nijvere stichting die ook giften ontving; U overwoog dat betalingen uit vrijgevigheid door personen die bij de ondernemingsuitoefening geen belang hebben weliswaar een vermogenstoename inhouden, maar geen voordeel dat is verkregen uit onderneming."

⁹ Voorafgaand het en door de bezetter ingevoerde Besluit op de vennootschapsbelasting 1942 was van toepassing het Besluit op de winstbelasting 1940 (zie www.statengeneraaldigitaal.nl, kamerstuk 239). Toen was er geen verwijzing naar de inkomstenbelasting en geen bepaling overeenkomstig art 2, lid 5. Het lijkt er wel op dat aan de wetsgeschiedenis daarvan argumenten zijn te ontleen voor het standpunt van de KG.

Indien evenwel de bevoordeling door de derde niet voortvloeit uit een persoonlijke betrekking tot de aandeelhouder, valt het voordeel in de winst.

Bespreking argumenten tegen het standpunt¹⁰

1. Zwemmer in zijn noot bij BNB 1999/208, onder punt 2, "dat baten welke geen verband houden met de bedrijfsuitoefening, behoren niet tot de winst, ook al zijn zij afkomstig van anderen dan de deelgerechtigden."

Dit standpunt wordt niet gedeeld. Dit is namelijk gebaseerd op een verkeerde uitleg van BNB 1995/15 en BNB 1995/16. Daarmee is door de Hoge Raad in BNB 2002/90 overwogen dat die uitleg niet juist is: "Anders dan in de literatuur uit het arrest van de Hoge Raad van 21 september 1994, nr. 29199, BNB 1995/15, wel is afgeleid, ontberen door een vennootschap gedane uitgaven slechts dan een zakelijk karakter - en kunnen zij derhalve niet ten laste van de winst worden gebracht - indien en voor zover zij zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s).".

2. De omstandigheid dat de bewoordingen van de Hoge Raad in het Manegearrest
("*het gehele vermogen van belanghebbende vormt ondernemingsvermogen*") gelijk zijn aan de bewoordingen van artikel 2, lid 5 Wet Vpb.

Dit maakt dit niet echter niet tot gelijke situaties. Dit omdat een stichting een privé sfeer kan hebben evenals een natuurlijk persoon, ook als er nog geen privévermogen is. Een NV kan geen privé sfeer hebben. Daarnaast is art. 2, lid 1, letter e van toepassing. De bewoordingen van de Hoge Raad in r.o.3.3 van het Manegearrest zijn:

"De omstandigheid dat het gehele vermogen van belanghebbende ondernemingsvermogen vormt, brengt evenwel nog niet mee dat iedere vermogenstoename belastbare winst vormt. Zo bewerkstelligen betalingen die uit vrijgevigheid aan belanghebbende worden gedaan door personen die bij haar ondernemingsuitoefening geen belang hebben, weliswaar een vermogenstoename, maar deze toename vormt geen voordeel dat is verkregen uit onderneming."

Van Soest heeft de Hoge Raad deze redenering aangereikt in zijn conclusie onder de punten 12.1 t/m 12.4. Hij gebruikt alleen de formulering dat giften niet uit het vermogen worden verkregen.

3. Een betaling uit vrijgevigheid is een ontvangst die niet toegerekend kan worden aan de ondernemingsactiviteiten. Als gift kan worden aangemerkt 'bevoordelingen uit vrijgevigheid en al dan niet verplichte bijdragen, voor zover daarvoor geen op geld waardeerbare aanspraken ontstaan' (vgl. artikel 16 Wet Vpb). In dit kader is artikel 8 Wet Vpb 1969 jo artikel 3.8 Wet IB 2001 van belang. Artikel 3.8 Wet IB 2001

¹⁰ Niet besproken wordt het intern uitgedragen beleidsstandpunt van het Ministerie inzake giften aan art. 2, lid 9 lichamen. Voor die lichamen zijn giften onbelast mede gelet op de Geefwet die hier niet van toepassing is

bepaalt dat "winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming". Om 'iets' tot de winst te kunnen rekenen, moet het aldus gaan om voordelen die voortkomen uit de onderneming van de belastingplichtige, maar dit geldt in materiële zin niet voor een NV. De voordelen moeten derhalve voortkomen uit de ondernemingsactiviteiten van belastingplichtige. Stortingen en onttrekkingen zijn niet toerekenbaar aan de ondernemingsactiviteiten en behoren daarmee niet tot de winst. In BNB 1999/208 spreekt de Hoge Raad van betalingen door personen die bij de ondernemingsuitoefening geen belang hebben. Een betaling uit vrijgevigheid is dan een ontvangst die niet toegerekend kan worden aan de ondernemingsactiviteiten. Daaruit kan worden geconcludeerd dat een gift niet tot de belastbare winst van een materiële onderneming kan worden gerekend op het genietingsmoment van de gift. Wanneer op een later tijdstip inkomsten worden gegenereerd uit deze giften, bijvoorbeeld door rendement op een bankrekening, behoren deze inkomsten uiteraard wel tot de fiscale winst. De gelden zijn dan gaan behoren tot het ondernemingsvermogen.

Dit argument en bijbehorende overwegingen houden geen rekening met de opzet van de winstbepaling in het verleden, de vermogensvergelijking, en artikel 2, lid 5.

4. Als standpunt wordt ook de zienswijze verdedigd dat artikel 16 giften niet aftrekbaar stelt.
Art. 16 heeft echter geen invloed op dit vraagstuk. Zie het betoog hiervoor over artikel 16 en de invoering van de voorloper die pas in 1953 plaatsvond, de hiervoor beschreven wetsgeschiedenis en ten slotte de volgende Conclusie van de A-G bij BNB 1995/15:
"6.26. Daartegenover meen ik, dat het huidige art. 16 Wet Vpb. 1969 de strekking en de systematiek van de vennootschapsbelasting niet vermag te beïnvloeden. Dit pragmatische voorschrift, naar het voorbeeld van de inkomstenbelasting in de vennootschapsbelastingwetgeving opgenomen, is niet in staat het systeem van het vennootschapsbelastingrechtelijke winstbegrip op zijn kop te zetten."

Conclusie

Het Manegearrest ziet op de specifieke situatie van stichtingen. Er zijn weinig 'harde' argumenten om tot universele werking te komen. Dientengevolge kan het Manegearrest niet worden getrokken naar andere belastingplichtigen, zoals BV's en NV's. Zo nodig kan deze kwestie in een voorkomend geval worden voorgelegd aan de rechter.

162130022 Decertificering aandelen

----- Doorgestuurd

Van:

Aan:

Cc:

Datum:

Onderwerp:

20-04-2016 14:03

FW: Betr. FW:

Hallo

5.1.2e

5.1.2e

67 Awr

67 Awr

is de vraag gesteld of bij decertificering van het aandeel (bij beursgang of op een later moment) een realisatiemoment moet worden geconstateerd in het geval de certificaten als ondernemingsvermogen zijn gekwalificeerd.

De ruilarresten kunnen niet worden toegepast bij vervreemding van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54 Wet IB 2001, waarvoor in beginsel een HIR kan worden gevormd. Als de certificaten bedrijfsmiddel zijn voor de onderneming en niet als belegging worden aangehouden, kan een herinvesteringsreserve worden gevormd (artikel 3.54, zevende lid). Aan de ruilarresten wordt dan niet toegekomen. De aandelen in de NV zullen naar alle waarschijnlijkheid eenzelfde economische functie vervullen als voorheen de certificaten,

67 Awr

67 Awr

Als de certificaten als belegging worden aangehouden, kunnen in beginsel de ruilarresten worden toegepast bij decertificering.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Wellicht ten overvloede verwijs ik nog naar onderdeel 2.9 van het besluit nr. BLKB2018/864M.

Groet,

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e

buiten verzoek

Vraag 5.1.2e

67 Awr heeft in het kader van vooroverleg de vraag voorgelegd of in een concrete casus bij een
67 Awr de warmtekrachtkoppeling-installatie (hierna: WKK) kan worden afgewaardeerd naar
lagere bedrijfswaarde ten gevolge van de gewijzigde verhouding tussen de gasprijs en de
elektriciteitsprijs.

buiten verzoek

5.1.2e

Vraag:.....	15
Antwoord.....	15
Feiten.....	15
Beschouwing.....	17
Nadere beoordeling in het voorliggende val.....	21

Vraag:

Door [67 Awr] is de vraag voorgelegd of de (uitgangspunten van de) [67 Awr] bepaald geval door de Belastingdienst [67 Awr] ook in andere gevallen mag worden gebruikt om de **Warmte-krachtkoppeling** (hierna: WKK) die deel uitmaakt van een [67 Awr] af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde.

[67 Awr] wordt een contante waarde berekening gemaakt van de kosten (o.a. verbruik van gas) en de opbrengsten in geldwaarde. De opbrengsten bestaan uit de geldwaarde van de geproduceerde elektriciteit en warmte (in m3 gas gemeten). Met de CO2-opbrengst wordt geen rekening gehouden.

Antwoord

Nee, de (uitgangspunten van de) van de door de Belastingdienst [67 Awr] in een bepaald geval mag niet ook in andere gevallen worden gebruikt om een WKK die deel uitmaakt [67 Awr] af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde.

Onder bedrijfswaarde dient te worden verstaan de waarde welke een verkrijger bij overneming van de gehele onderneming zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten.

Afgezien van de juistheid van de gehanteerde veronderstellingen wordt met de spreadsheet niet het bewijs geleverd dat aannemelijk is de omstandigheid dat moet worden verwacht dat het desbetreffende activum de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren, terwijl dat verlies ook bij verkoop van het activum - hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen - niet zal kunnen worden goedge maakt. (zie HR BNB 1991/26 en BNB 1995/88).

Het gaat, bij de indirecte opbrengstwaarde, om de bijdrage gedurende de resterende gebruiksduur (vergelijk "langere termijn" in BNB 2002/232). Daarbij is van belang het feitelijk functioneren van de bedrijfsmiddelen, de relatie tussen dat functioneren en het met de inzet van die bedrijfsmiddelen redelijkerwijs voorzienbare en gerealiseerde resultaat, en, zonder dat sprake is van tijdelijke of incidentele factoren - de invloed daarvan op de (bedrijfs)waarde van die bedrijfsmiddelen (vgl. Hof Amsterdam 11 februari 2009, 04/04338, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI4763).

[67 Awr] hiervoor onvoldoende feitelijke aanknopingspunten.

Alhoewel veelal de marktwaarde, blijkens de verstrekte overzichten, lager is dan de indirecte opbrengstwaarde is van belang aangaande marktwaarde dat redelijkerwijze te voorzien zien dat dit min of meer duurzaam het geval zal blijven (vgl. HR BNB 1966/127 inzake handelsvoorraad) hetgeen betekent dat de daling van de marktwaarde niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden (vgl. BNB 1995/88). De spreadsheet biedt ook daarvoor onvoldoende feitelijke aanknopingspunten.

Feiten

Het gaat hier om een WKK [67 Awr] Een WKK zet gas om in elektriciteit en warmte. De warmte wordt gebruikt [67 Awr]
[67 Awr]
Doorgaans is hierbij een warmtebuffer geplaatst, waardoor het mogelijk is om stroom op

te wekken tijdens de uren dat er een piekprijs voor aan het net geleverde elektriciteit wordt betaald. De warmte die op dat moment niet nodig is wordt opgeslagen in de warmtebuffer.

Daarnaast kan ook de CO₂-uitstoot (deels) gebruikt worden De

voordelen uit de benutting van CO₂-uitstoot zullen per bedrijf variëren; niet

benut de extra CO₂-uitstoot (volledig).

Een WKK levert derhalve door verbruik van gas op drie manieren een bijdrage aan het rendement van de onderneming:

- Productie van warmte → wordt gebruikt
- Productie van elektriciteit → wordt gebruikt
- Productie CO₂ → kan worden gebruikt

Daarnaast ook andere bijdragen zoals milieubewust etc en mogelijk wordt daar bij aanschaf ook een premie voor gevraagd.?

Er is (ook) een verwarmingsketel aanwezig.

67 Awr

De belangrijkste reden om een WKK aan te schaffen is de mogelijkheid om door het opwekken van elektriciteit een hoger rendement uit het verbruikte gas te halen.

Veruit de belangrijkste reden voor de aanschaf van een WKK is de productie van elektriciteit

Productie van warmte kan op zich worden gerealiseerd met een verwarmingsketel. De WKK is bedoeld om de energie beter te benutten die vrijkomt bij de verbranding gas. Hiermee wordt niet alleen de kas verwarmd, maar elektriciteit opgewekt.

Voor wat betreft de bijdrage van de WKK aan het rendement van de onderneming door warmte en elektriciteitsproductie is in beginsel een kwantificering mogelijk van de output

van warmte en elektriciteit. Het (eventuele) voordeel uit de CO₂-productie is daarentegen niet te kwantificeren.

Ook andere bijdragen zoals milieubewust werken etc.

Er kan van worden uitgegaan dat geen sprake is van goodwill.

overgelegd van de totale onderneming waaruit kan worden opgemaakt welk deel van de totale koopsom kan worden toegerekend aan de WKK. Ook niet van bepaalde met elkaar verband houdende activa.

dat zijn arbitraire en ter discussie te stellen berekeningen. Geeft ook aan dat de waarde binnen het geheel vaak niet te bepalen is.)

Ook zijn er situaties waarin met een beperkte aanpassing een behoorlijke rendementsverbetering van de WKK kan worden bereikt, bijvoorbeeld door een extra rookgascondensor te plaatsen kan in een aantal gevallen een rendementsverbetering worden behaald waarbij het gasverbruik daalt.

Indien de thermische productie van de WKK volledig wordt benut en er daarnaast nog extra gas moet worden ingekocht, zijn wisselingen in de warmtebehoefte m.n. van invloed zijn op de hoeveelheid extra ingekocht gas.

67 Awr

de indirecte opbrengstwaarde van de WKK kan worden bepaald op:

In het verzoek is een overzicht van gemaakt van verkooptransacties van WKK betrekking hebben op verkopen van complete glastuinbouwbedrijven, waarbij is aangegeven welk deel van de koopsom daarbij is toegerekend aan de WKK . De transacties zijn niet nader aangeduid v.w.b. betrokkenen e.d. De verkoopopbrengst van de WKK's is in die gevallen lager dan de berekende indirecte opbrengstwaarde.

67 Awr

Beschouwing

Wet en jurisprudentie

1. Onder bedrijfswaarde dient te worden verstaan de waarde welke een verkrijger bij overneming van de gehele onderneming zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten. (HR 7 december 1994, nr. 29.344, BNB 1995/88)
2. Afboeking wegens vermindering van de bedrijfswaarde vormt de uitdrukking van een vermogensverlies dat niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden op de marktwaarde, doch berust op de omstandigheid dat moet worden verwacht dat het desbetreffende activum de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren, terwijl dat verlies ook bij verkoop van het activum - hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen - niet zal kunnen worden goedge maakt. (zie HR BNB 1991/26 ⁵).
De verkoopwaarde van een activum kan slechts dan als grondslag voor een afboeking wegens vermindering van de bedrijfswaarde dienen, indien deze de uitdrukking vormt van een dergelijk vermogensverlies (vgl. HR 7 december 1994, nr. 29.344, BNB 1995/88 inzake een kantoorpand). Aangaande marktwaarde moet redelijkerwijze te voorzien zien dat dit min of meer duurzaam het geval zal blijven (vgl. HR BNB 1966/127 inzake handelsvoorraad) hetgeen betekent dat de daling van de marktwaarde niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden (vgl. BNB 1995/88).
3. Uit deze invulling door de jurisprudentie volgt dat de bedrijfswaarde als grondslag voor een afboeking weergeeft de hoogste van:
 - a. de waarde die moet worden toegekend aan de verwachting, omtrent de bijdrage aan de omzet en de productie van de onderneming waarvoor het was bestemd; of
 - b. de waarde bij verkoop van het goed, hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen.⁶.
4. Van belang is derhalve het vaststellen van de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, en waarvoor een bedrag is opgeofferd en te vergelijken met de actuele bijdrage. Dit om vast te stellen dat moet worden

⁵ Deze overweging is waarschijnlijk ingegeven door de noot van IJsselmuiden in FED 1989/479, n.a.v. het arrest BNB 1987/187: "De Hoge Raad motiveert niet waarom goed koopmansgebruik zou toestaan het verschil tussen de boekwaarde van een vast actief en zijn lagere bedrijfswaarde als verlies te verantwoorden; waarom hij bedrijfswaarde definieert zoals hij doet en waarom genoemd verschil als verlies mag worden geboekt en dat niet moet.". Ook merkt hij op: " Het is voor de praktijk van belang dat de Hoge Raad gelegenheid krijgt zich over deze fundamentele kwestie uit te spreken."

⁶ Zie voor waardering van een bedrijfsmiddel als onderdeel van een complex, HR 25 april 2008, nr. 43.995, BNB 2008/174.

verwacht dat het desbetreffende activum de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren. Dit dient te worden gekwantificeerd. Is de bedrijfswaarde lager dan de boekwaarde dan kan worden afgewaardeerd.

5. Voor de bepaling van de bedrijfswaarde dient te worden uitgegaan van alle van belang zijnde factoren (HR 6 september 1995, nr. 30.077, BNB 1996/7).

Op grond van goed koopmansgebruik zal in het algemeen bij de waardebepaling van balansposten alleen rekening mogen worden gehouden met factoren waarop een behoorlijke kans bestaat (HR 17 december 2004, nr. 40.234, BNB 2005/95).⁷ Met de blote mogelijkheid van een toekomstige gebeurtenis kan geen rekening worden gehouden. Vergelijk ook HR 3 december 2010, BNB 2011/29 waarin is overwogen dat het risico van leegstand een risico is dat zich van jaar tot jaar voordoet. Vergelijk ook BNB 1978/108 waaruit volgt dat alleen rekening mag worden gehouden met de huidige staat van die zaak en dat daarbij buiten beschouwing moeten blijven eventuele uitgaven voor wijzigingen en uitbreidingen van die zaak in de toekomst; dat de invloed van dergelijke uitgaven op de fiscale winstberekening eerst kan worden bepaald nadat zij zijn gedaan; dat mitsdien 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven;

6. Het gaat, bij de indirecte opbrengstwaarde, om de bijdrage gedurende de resterende gebruiksduur (vergelijk "langere termijn" in BNB 2002/232). Daarbij is van belang het feitelijk functioneren van de bedrijfsmiddelen, de relatie tussen dat functioneren en het met de inzet van die bedrijfsmiddelen redelijkerwijs voorzienbare en gerealiseerde resultaat, en, zonder dat sprake is van tijdelijke of incidentele factoren – de invloed daarvan op de (bedrijfs)waarde van die bedrijfsmiddelen (vgl. Hof Amsterdam 11 februari 2009, 04/04338, LJN: BI4763).
7. Voor de bepaling van de bedrijfswaarde is een waardebepaling van de gehele onderneming geen absoluut vereiste (vergelijk BNB 1987/187 en BNB 1991/236).

Uit de definitie van bedrijfswaarde volgt een objectivering van de bedrijfswaarde door uit te gaan van een fictieve verkrijger die de onderneming na overname voortzet. De definitie van bedrijfswaarde veronderstelt daarbij tevens een vervreemdingsprijs voor het gehele bedrijf en de verdeling van die prijs over de afzonderlijke goederen. De definitie brengt daarmee tot uitdrukking dat de goederen van een onderneming te waarderen zijn rekening houdend met het gegeven dat zij deel van een economische eenheid zijn. Goed koopmansgebruik verlangt dat de bedrijfswaarde dient te worden bepaald binnen het verband van de onderneming (HR 17 april 1991 BNB 1991/236). Het moeten bepalen van de waarde van de gehele onderneming is daarvoor geen vereiste.

8. De vaststelling van deze bijdrage kan zowel bij aanvang als op een later tijdstip onder andere gedaan worden op basis van rendement of rentabiliteit.⁸ Rendement en rentabiliteit dienen te worden opgevat vanuit de bijdrage. Evenwel kan het lastig zijn rendement en rentabiliteit cijfermatig tot uitdrukking te brengen.
9. In de jurisprudentie aangaande goed koopmansgebruik en in het bijzonder bedrijfswaarde is de DCF- methode niet expliciet aan de orde geweest. Wel wordt gesproken over het hanteren van rendement in BNB 1991/165, rentabiliteit door het Hof in BNB 1995/88 en (alhoewel voor de WOZ) HR, 23 november 2007, 43263, LJN: BA2720, waarin de Hoge Raad

⁷ Vooralsnog acht ik niet van belang of behoorlijke kans gelijk is aan redelijke mate van zekerheid zoals in het Baksteenarrest BNB 1998/109. Wel ben ik van mening dat redelijke mate van zekerheid inhoud meer waarschijnlijk dan niet conform IAS 37.

⁸ Rendement wordt als begrip gehanteerd in BNB 1991/165 en rentabiliteit door het Hof in BNB 1995/88

overwoog dat fiscale faciliteiten zoals de VAMIL-regeling en de energie-investeringsaftrek van invloed kunnen zijn “op de waarde die de [bedrijfsmiddelen] in economische zin voor belanghebbende vertegenwoordigen (de bedrijfswaarde).”.

Daarnaast is de DCF-methode, bijvoorbeeld conform IAS 36, binnen de bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad alleen aanvaardbaar als waardebepaling van de bedrijfswaarde voor een actief als deze de verwachtingen bij aanschaf eveneens tot uitdrukking brengt of kan brengen zodat een vergelijking kan worden gemaakt met hetgeen verwacht werd, dit rekening houdend met het verband met de onderneming (vgl. Hof Amsterdam 11 februari 2009, 04/04338, LJN: BI4763).

Dit laat onverlet dat het bepalen van de cash-flow problematisch kan zijn en geobjectiveerd moet zijn, dit gelet op “moet worden verwacht”. Dit mogelijk ingegeven doordat gelet op de definitie uitgegaan moet worden van een fictieve verkrijger.

IAS 36 laat evenwel meer ruimte voor de inschattingen van het management

10. Een taxatierapport aangaande de directe opbrengstwaarde is in het algemeen onvoldoende.

⁹ Het moet namelijk gaan om de waarde binnen het verband van de onderneming. ¹⁰ Bij ondernemingen die niet de exploitatie van onroerende zaken beogen is de marktwaarde voor de invulling van bedrijfswaarde derhalve niet alles bepalend. ¹¹

11. Voor de vaststelling van de bedrijfswaarde is niet alleen bepalend de vervangingswaarde in de zin van reproductiewaarde van een zaak zijnde de betalen prijs voor eenzelfde zaak (HR 18 december 1968, nr. 16.035, BNB 1969/5).

12. Voldoende is dat een belanghebbende, op wie de bewijslast rust, aannemelijk maakt dat de bedrijfswaarde lager is. Dit ondanks gebruik van de term “aantoonbaar” door de Hoge Raad in BNB 1987/187, hetgeen lijkt te zijn in navolging van art. 10 Besluit IB 1941, ¹² Dit wordt ondersteund door overweging 3.2 in HR 28 oktober 1992, nr. 28.374, BNB 1993/37. Ook Hof Amsterdam gaat van aannemelijk maken uit blijkens haar uitspraak van 13 oktober 2009, LJN: BK1124, Gerechtshof Arnhem, 08/00276.

Bij een deugdelijk gemotiveerde betwisting door de inspecteur zal in feitelijke zin een afwaardering op lagere bedrijfswaarde voldoende (nader) moeten worden onderbouwd. Het dossier moet dan hiervoor (in feitelijke zin) de vereiste aanknopingspunten geven.¹³

13. Dit laat onverlet dat een enkele omstandigheid niet altijd voldoende is om een afwaardering aannemelijk te maken.¹⁴ Dit lijkt vergelijkbaar met IAS 36 alwaar oorzaken wel reden zijn voor een impairmenttest maar niet op zich een lagere waarde geeft. Kortom een eenduidig

⁹ Zie Meussen blz. 117

¹⁰ BNB 1989/150: ‘Terecht ervan uitgaande dat onder bedrijfswaarde is te verstaan de waarde welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten, heeft het Hof belanghebbendes standpunt als onjuist verworpen op grond van zijn oordeel dat de als voormeld door belanghebbende gestelde waarde niet was de waarde van de studio als deel van zijn onderneming, maar de waarde ervan buiten het verband van die onderneming.’

¹¹ Zie B 7604 (Besluit op de Winstbelasting 1940). Verkoopwaarde heeft normaliter niets met de strekking van afschrijving te doen, ook niet als correctie daarop. Daarnaast gaf de HR in BNB 1958/56, mede onder Besluit IB 1941, er blijk van afschrijven te zien als het goed maken van het verlies wegens vermindering van de bedrijfswaarde. Onder IB 1964 volgt dit uit bevestiging van de Hofuitspraak in BNB 1988/94.

¹² Dit mede omdat in Duitsland sprake is van “nachweisen” het betekent volgens de Dike van Dale “het bewijs van iets leveren, bewijzen/aantonen”

¹³ Vgl. Hof Amsterdam 11 februari 2009, nr. 04/04228, LJN: BI4763

¹⁴ Zie BNB 1993/37: de omstandigheid dat na de aankoop is gebleken dat de bouwkundige toestand van het pand zodanig was, dat sloop van het bestaande en bouw van een nieuwe opstal de voorkeur verdiende boven restauratie van het bestaande gebouw,

antwoord m.b.t. de genoemde situaties is niet mogelijk.¹⁵

Uit BNB 2003/270, alhoewel gewezen voor de WOZ, volgt dat afboeking alleen kan plaatsvinden ingeval de resultaten uit de exploitatie van een activum, eventueel in samenhang met andere activa, zulks rechtvaardigen.

14. Hof Arnhem 13 oktober 2009, nr. 08/00276, LNJ: BK1124, NTFR 2009/2441

4.3 Naar het oordeel van het Hof maakt belanghebbende, met hetgeen zij heeft aangevoerd, niet aannemelijk dat de bedrijfswaarde van een of meer van haar bedrijfsmiddelen op een lager bedrag moet worden gesteld dan de aanschaffingswaarde, verminderd met de toegepaste afschrijvingen. Zulks kan uit de berekening van de waarde van haar gehele onderneming op een wijze zoals belanghebbende voorstaat, niet worden afgeleid. Het gaat immers om de bedrijfswaarde per activum of in samenhang geëxploiteerde activa.

15. Van belang voor het bepalen van een verlies op basis van de verkoopwaarde is dat dit verlies ook bij verkoop van het activum - hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen - niet zal kunnen worden goedge maakt.

Omtrent die samenhangende waardering wordt gewezen op HR 25 april 2008, nr. 43.995, LJN: BD 0473, waarin de Hoge Raad oordeelt, voor de bepaling van de waarde in het economische verkeer, dat bij een waardering als complex van de desbetreffende onroerende zaken de waarde wordt bepaald met als uitgangspunt dat deze na de beste voorbereiding als één geheel worden verkocht aan de meest biedende partij, die de onroerende zaken vervolgens direct en in volle omvang in gebruik kan nemen. Deze complexwaarde wordt bepaald ingeval de verkoop van de onroerende zaken als complex meer opbrengt dan de verkoop van de afzonderlijke onderdelen.¹⁶

Jaarrekeningenrecht

16. Het doel van de standaard IAS 36 is voor te schrijven welke procedures een entiteit moet toepassen zodat haar activa niet tegen een hoger bedrag worden geboekt dan hun realiseerbare waarde: het bedrag dat uit het gebruik of de verkoop van het actief kan worden gerealiseerd. Als dit het geval is, heeft de bezitting een bijzondere waardevermindering ondergaan en schrijft deze standaard voor dat de entiteit een bijzonder waardeverminderingverlies moet opnemen. De standaard behandelt eveneens wanneer een entiteit een bijzonder waardeverminderingverlies moet terugboeken en welke informatie moet worden gepresenteerd.

Kort gezegd komt het erop neer dat de boekwaarde (= carrying amount) wordt vergeleken met de realiseerbare waarde (= recoverable amount). De realiseerbare waarde van een actief of een kasstroomgenererende eenheid is de hoogste waarde van de reële waarde minus de verkoopkosten (= fair value less costs to sell) en zijn bedrijfswaarde (= value in use). De bedrijfswaarde is de contante waarde van de kasstromen die verwacht worden voort te komen uit een actief of een kasstroomgenererende eenheid.¹⁷

¹⁵ Berkhout 8B.5.1, deelt niet de opvatting van Meussen dat n.a.v. BNB 1969/23 de Hoge Raad niet aanvaardt dat goodwill niet toegerekend hoeft te worden aan alle bedrijfsgebonden activa en passiva.

¹⁶ In dit opzicht wijs ik ook op het arrest BNB 1992/117 voor de vermogensbelasting, door Meussen besproken op blz. 42 ¹⁶.

¹⁷ IAS 40.49 De reële waarde verschilt van de bedrijfswaarde, zoals gedefinieerd in IAS 36 *Bijzondere waardevermindering van activa*. De reële waarde weerspiegelt de kennis en schattingen van goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde kopers en verkopers. De bedrijfswaarde daarentegen weerspiegelt de schattingen van de entiteit, inclusief de gevolgen van factoren die specifiek kunnen zijn voor de entiteit en niet voor alle entiteiten gelden. De reële waarde weerspiegelt bijvoorbeeld geen van de volgende factoren, voor zover deze normaliter niet bekend zouden zijn bij goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde kopers en verkopers:

Het meten van deze waarde is ook bedoeld om de intentie van economische beslissingen die worden genomen weer te geven indien een bezitting aan een bijzonder waarderingsverlies onderhevig is: is het beter te verkopen of te houden? ¹⁸Aanhouden van een bedrijfsmiddel terwijl de verkoopwaarde lager is dan de boekwaarde duidt erop dat sprake is van een hogere value in use.¹⁹

Nadere beoordeling in het voorliggende val.

Opmerkingen vooraf verdient 67 Awr niet afwaardeert naar de verkoopwaarde, maar naar de (hogere) indirecte opbrengstwaarde. Hoewel daardoor een nadere beschouwing van de directe opbrengstwaarde n.m.m. in dit geval niet nodig is, omdat de verkoopwaarde niet dient als grondslag voor de afwaardering, wordt daar toch kort bij stil gestaan.

Het gaat blijkens de jurisprudentie om de bijdrage aan het resultaat binnen het verband van de onderneming. Dit op de wijze zoals de bestaande onderneming wordt gedreven dus bijvoorbeeld ook als gekozen is voor een duurdere machine of een duurdere installatie (afgezien van miskoop). Daar staan voordelen tegen over die mogelijk niet altijd goed cijfermatig tot uitdrukking zijn te brengen maar ook de fictieve verkrijger gaat uit van die voordelen (of nadelen bijvoorbeeld hogere kosten in het kader van milieubewust ondernemen en daarmee mogelijk lagere rendementen).

Cijfermatig vertaald is de bijdrage van een goed de contante waarde van geschatte toekomstige geldstromen bij voortdurend gebruik van een actief en bij afstoting van het actief. In dit kader kunnen meerdere activa naast mensen zorgdragen voor geldstromen. Het bepalen van welke activa welk kasstromen genereren is veelal lastig te bepalen. Dit is dan ook het probleem van het bepalen van de bijdrage van een goed aan het resultaat van een onderneming.

Commercieel (o.a. IFRS en dan IAS 26) wordt de realiseerbare waarde dan ook bepaald voor een afzonderlijk actief, tenzij het actief geen instroom van kasmiddelen genereert die in ruime mate onafhankelijk is van die van andere activa of groepen activa. Indien dit het geval is, wordt de realiseerbare waarde bepaald voor de kasstroombgenererende eenheid waartoe het actief behoort (zie IAS 36, alinea's 65 tot en met 103), tenzij:

- (a) de reële waarde minus verkoopkosten van het actief hoger is dan zijn boekwaarde; of
- (b) de bedrijfswaarde van het actief kan worden geschat op een bedrag dat nauw aanleunt bij zijn reële waarde minus verkoopkosten en het mogelijk is om de reële waarde minus verkoopkosten te bepalen (*vergelijk fiscaal BNB 1987/187, BNB 1991/236 en BNB 1995/88*)

Er kunnen diverse factoren zijn voor een impairment.

Externe factoren kunnen zijn

- belangrijke veranderingen in techniek, markt of economie met verwachte nadelige effecten
- stijging van vermogenskosten
- boekwaarde netto-activa (= activa -/- verplichtingen) > marktkapitalisatie van de aandelen
- besluiten vanuit de politiek

Interne factoren kunnen zijn:

- * economische veroudering of fysieke schade van het actief
- * plannen tot beëindiging of herstructurering van de activiteiten waartoe het actief behoort
- * aanwijzingen dat prestaties van het actief lager zullen zijn dan oorspronkelijk verwacht

(a) de extra waarde verkregen uit het creëren van een portefeuille van onroerende zaken op verschillende locaties;

(b) synergievoordelen tussen vastgoedbeleggingen en andere activa;

(c) juridische rechten of juridische beperkingen die alleen gelden voor de huidige eigenaar; en (d) belastingvoordelen of -lasten die enkel gelden voor de huidige eigenaar.

¹⁸ Vgl. o.a. BCZ.62-75).

¹⁹ IAS 36, Basics for Conclusions, BCZ17.

(Economische veroudering kan ertoe leiden dat een goed wordt afgestoten en vervangen door een ander goed)

Elementen waarmee in de berekeningen rekening dient te worden gehouden:

- (a) Geschatte toekomstige geldstromen die naar verwachting worden gegenereerd door de activa;
- (b) Verwachtingen ten aanzien van mogelijke variantie van bedragen en timing van de geldstromen;
- (c) De tijdswaarde van geld;
- (d) De prijs voor het dragen van extra risico inherent aan de activa; en
- (e) Andere factoren zoals illiquiditeit, die door de markt zouden worden toegepast om de toekomstige cash flows van een actief te prijzen.

(b), (d) en (e) kunnen zowel in de geldstromen als in de disconteringsvoet tot uitdrukking worden gebracht.

Het voorafgaande geeft aan het probleem van het bepalen van de bijdrage van een WKK aan het resultaat van de onderneming waarbij op belastingplichtige de bewijslast rust. Ook de toedeling van verkoopwaarde op grond van de berekeningen van verkoopwaarden van de gehele onderneming zijn arbitrair en ter discussie te stellen. Deze geven ook aan dat de waarde binnen het verband van de gehele onderneming vaak niet te bepalen is en objectivering lastig kan zijn.

Onder omstandigheden kan een taxatie van de gehele onderneming nodig zijn in het bijzonder als er geen afzonderlijke zelfstandige opbrengstdragers zijn. Dit voor de bewijslast, bijvoorbeeld bij bepalen van de verkoopwaarde, maar bijvoorbeeld niet nodig als sprake is van een kleinere eenheid (Cash Generating Unit) of zelfstandig geheel vormt (bijv. een belegging).

Voor de bedrijfswaarde moet geen rekening gehouden worden met aanpassingen, zoals bijvoorbeeld een rookgascondensor.

67 Awr	
67 Awr	
67 Awr	Het gaat om de onderneming zoals die nu gevoerd wordt, niet wat een fictieve verkrijger ermee zou doen.

De WKK is dienstbaar 67 Awr en zolang de WKK deze dienende rol blijft vervullen en 67 Awr goed rendeert zullen er bijzondere omstandigheden moeten zijn, en ook moeten worden gekwantificeerd waaruit volgt dat moet worden verwacht dat de WKK de bijdrage waarvoor het was bestemd niet meer kan leveren en mogelijk de andere opbrengst genererende goederen en mensen wel. Uiteraard ga ik er hierbij van uit dat de boekwaarde na toepassing van historische kostprijs minus afschrijving berust op een zakelijke inschatting van gebruiksduur en restwaarde.

In het kader van het aanleveren van voor de de bedrijfswaarde te leveren bewijs is dan van belang wat was die gewenste bijdrage en wat is die nu? Van belang is dat ten tijde van de aanschaf er veelal ook berekeningen zijn gemaakt en kwalitatieve factoren zijn benoemd in het kader van de verwachte bijdrage. Wat zijn de verschillen tussen toen en nu ofwel het "moet worden verwacht dat het goed de (verwachte) bijdrage niet meer zal leveren. En waarom zou de fictieve verkrijger ook met die veranderingen rekening houden. En wat was toen de verhouding tussen kostprijs en indirecte opbrengstwaarde?

Als een berekening is omgeven met onzekerheden en/of aannames waarbij noodzakelijkerwijs wordt geabstraheerd van de werkelijkheid (bijvoorbeeld het verband met andere activa of andere voordelen zoals CO₂-productie) is dit onvoldoende bewijs zijn voor een lagere bedrijfswaarde. (vgl. Hof Amsterdam 2008: kwalitatief mogelijk bewijs geleverd maar niet kwantitatief).

De waardering van de Belastingdienst in het aangehaalde geval is geen waardering op (lagere) bedrijfswaarde. Er is geen acht geslagen op het verband binnen de onderneming en daarnaast zijn er

opmerkingen te plaatsen bij de gehanteerde berekening (zie hierna).

Berekening

Als uitgangspunt is gehanteerd de inflatie. Bij waarderingen moeten er reële aannames zijn om uit te mogen gaan van prijstijgingen. Waarom zou elektriciteit of gas duurder worden in de toekomst. Het is prijs specifiek, dus inflatie is onvoldoende.

De warmtebehoefte is gebaseerd op de WKK van 14 in 2021, maar voor 67 Awr is het niet reëel om in een beweeglijke markt als de energiemarkt, voor een periode van 10 jaar 67 Awr de opbrengst te baseren op de aanname van een indexatie van 67 Awr wegens inflatie. 67 Awr

67 Awr

De rentevoet op basis waarvan contant wordt gemaakt moet wellicht lager zijn. We op een zeer laag punt in de markt. Met andere woorden de kans dat het nog slechter wordt is klein .

De warmtebehoefte is gebaseerd op de 67 Awr, waarbij voor alle jaren van dezelfde warmtebehoefte wordt uitgegaan wat op zich niet reëel is nu de warmtebehoefte jaarlijks zal wisselen 67 Awr

67 Awr

67 Awr

Verder zijn (eventuele) voordelen uit de CO₂-productie (zoals bijvoorbeeld bijdrage aan het milieu) niet meegenomen in de spreadsheet.

Ook kunnen er situaties zijn waarin tegen beperkte kosten nog een aanmerkelijke rendementsverbetering kan worden behaald en deze onderdeel vormen van het bestaande ondernemersbeleid. 67 Awr

Op grond van het vorenstaande ben ik van mening 67 Awr daarom niet volstaat als grondslag voor de berekening van de lagere bedrijfswaarde van een WKK nu een groot deel van het rendement niet is gebaseerd op

(a) daadwerkelijk te verwachten opbrengst.

maar op

(b) de laatst bekende toekomstige opbrengst die vervolgens jaarlijks met een aangenomen 67 Awr inflatie is geïndexeerd, zonder daarbij geprognostiseerde verwachtingen met betrekking tot de energiemarkt in aanmerking te nemen.

Conclusie

Belanghebbende heeft de bewijslast aannemelijk te maken dat de bedrijfswaarde lager is dan de

²⁰ http://www.ce.nl/publicatie/toekomst_warmtekraftkoppeling_en_warmtevoorziening_industrie_en_glastuinbouw/1542

boekwaarde. 67 Awr
67 Awr is onvoldoende om de bedrijfswaarde van een WKK te aannemelijk te maken. 67 Awr
67 Awr

Directe opbrengstwaarde

De directe opbrengstwaarde is de verkoopwaarde. 67 Awr
67 Awr

67 Awr waardeert niet af naar de verkoopwaarde, maar naar de (hogere) indirecte opbrengstwaarde. Hoewel daardoor een nadere beschouwing van de directe opbrengstwaarde n.m.m. in dit geval niet nodig is, omdat de verkoopwaarde niet dient als grondslag voor de afwaardering, toch voor de volledigheid het volgende.

Volgens de jurisprudentie (o.a. BNB 1995/88) kan de verkoopwaarde slechts als grondslag dienen voor afwaardering naar lagere bedrijfswaarde wanneer de verkoopwaarde:

- de uitdrukking vormt van een vermogensverlies dat niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden op de marktwaarde, maar een gevolg is van de omstandigheid dat moet worden verwacht dat de WKK de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren,
- dat verlies ook bij verkoop van de WKK - hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen - niet zal kunnen worden goedge maakt.

In dit geval wordt de lagere waardering door belanghebbende van de WKK met name veroorzaakt door de lage elektriciteits-prijs en de relatie met de gasprijs. Belanghebbende claimt een afwaardering en op haar rust de bewijslast. Het is dan op aan belanghebbende om aannemelijk te maken dat geen sprake is van een tijdelijke zaak in de zin van een tijdelijke invloed op de marktwaarde.

67 Awr

Op een nog te verwachten gebruiksduur van de WKK 67 Awr
67 Awr is een periode van 67 Awr met een lagere opbrengst aanmerkelijk en kan worden gesteld dat de lagere marktwaarde een gevolg is van het feit dat de WKK de verwachte bijdrage aan het resultaat van de onderneming niet zal kunnen leveren. Ik heb geen aanwijzingen kunnen vinden dat dit lager rendement in de toekomst nog zal kunnen worden ingelopen. De huidige verkoopprijzen van WKK's geven geen aanleiding om te veronderstellen dat dit verlies nog zal kunnen worden goedge maakt.

Met betrekking tot een WKK die met name is bedoeld om elektriciteit aan het net te leveren, kan n.m.m. worden verondersteld dat de verkoopwaarde niet hoger zal zijn dan de contante waarde van de te verwachten opbrengsten. Dit is de indirecte opbrengstwaarde, zodat de bedrijfswaarde kan worden bepaald op de indirecte opbrengstwaarde. Er is in dit geval echter geen becijfering mogelijk waarmee de indirecte opbrengstwaarde op een aanvaardbare wijze kan worden berekend ten einde de lagere bedrijfswaarde aannemelijk te maken.

Art. 3.29c Wet IB 2001

In die gevallen waarin de WKK is aangekocht voorafgaand aan de periode waarin zich de daling van de elektriciteitsprijs heeft voorgedaan (vanaf 2013), kwalificeert die prijsdaling niet als een omstandigheid die al bekend was ten tijde van de investering in de WKK, zoals bedoeld in art. 3.29c Wet IB01 en BNB 1970/193. Er is sprake van een bij aankoop niet voorziene structurele prijsdaling op de afzetmarkt. Art. 3.29c Wet IB01 vormt op zich dan ook geen belemmering voor afwaardering naar lagere bedrijfswaarde. (mogelijk prematuur: ligt eraan welke factoren belanghebbende aan de lagere bedrijfswaarde ten grondslag legt en of en hoe hij daarmee rekening houdt)

Jaar van afwaardering

Nog een korte opmerking met betrekking tot het jaar van afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde. Afwaardering naar lagere bedrijfswaarde dient plaats te vinden in het jaar waarin zich de daling voordoet.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

5.1.2e

172130016 Is Vlaamse krotbelasting een met een bestuurlijk boete vergelijkbare boete

Vragensteller 5.1.2e kantoor Breda

d.d. 10 juni 2016

Artikel 3.14.

(concept juli 2017 uitgezet bij vragenstellers na bijdrage 5.1.2e)

Vraag: Is Vlaamse krotbelasting (een met) een bestuurlijke boete (vergelijkbare boete)?

Antwoord:

Nee, de Vlaamse krotbelasting is niet een met een bestuurlijke boete vergelijkbare boete.

Beschouwing

Wetgeving en parlementaire behandeling

Wettekst vanaf 1 januari 2015

Artikel 3.14.

1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:

a.

het voeren van een zekere staat;

b.

vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden;

c.

geldboeten opgelegd door een strafrechter en geldsommen betaald aan een staat of een onderdeel daarvan ter voorkoming van strafvervolgning of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten en daarmee vergelijkbare buitenlandse boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie, alsmede kosten als bedoeld in [artikel 234, vijfde lid](#), en [artikel 235, derde lid](#), van de Gemeentewet;

Wettekst tot en met 31 december 2014

Ter vergelijking neem ik hieronder ook de geldende wettekst (voor zover relevant) tot en met 31 december 2014 op:

Artikel 3.14. Van aftrek uitgesloten algemene kosten

1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:

a. het voeren van een zekere staat;

b. vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden;

c. geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie, alsmede kosten als bedoeld in artikel 234, vijfde lid, en artikel 235, derde lid, van de Gemeentewet;

(...)

In het derde lid werd de 'bestuurlijke boete' gedefinieerd:

3. Onder bestuurlijke boete als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, wordt verstaan: een door een Nederlands bestuursorgaan bij beschikking opgelegde onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van degene die een gedraging in strijd met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift pleegt of medepleegt.

Parlementaire geschiedenis

Vakstudie Aant. 1.4.4 Aftrekbeperking strafrechtelijke en administratiefrechtelijke sancties

<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00AE9499&cpid=WKNL-LTR-Nav2>

In aantekening 5.5.1 bij artikel 3.14 Vakstudie IB staan Nederlandse bestuurlijke boeten opgesomd:

In de tot 2004 geldende regeling gold voor administratiefrechtelijke boeten op basis van de AWR, de Douanewet en de Coördinatiewet Sociale Verzekering en enkele andere wetten waarin de hiervoor genoemde van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, dat deze boeten op basis van dezelfde argumenten als boeten opgelegd door de Nederlandse strafrechter, geen aftrek ten laste van de winst mogelijk is. Vanaf 2004 is dit uitgebreid tot alle bestuurlijke boeten. Dit heeft tot gevolg dat naast de reeds in de oude tekst van onderdeel c genoemde boeten en verhogingen (Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Douanewet, de Coördinatiewet Sociale Verzekering, de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften en de Mededingingswet) — ook de bestuurlijke boeten die ingevolge de volgende wetten kunnen worden opgelegd, van aftrek zijn uitgesloten: de Arbeidsomstandighedenwet, de Coördinatiewet Sociale Verzekering (premieheffing), de Huursubsidiwet, de Mediawet (reclamevoorschriften), de Mediawet (omroepbijdragen), de Pensioen- en spaarfondsenwet c.a., de Postwet, de socialeverzekeringswetten (AOW, AKW, Anw, WW, ZW, TW, WAO, AAW, WAZ, Wajong), de socialevoorzieningswetten (Abw, IOAW, IOAZ, Wet inkomensvoorziening kunstenaars), de Tabakswet, de Telecommunicatiewet, de Warenwet, de Wet geneesmiddelenprijzen, de Wet inburgering nieuwkomers, de Wet infectieziekten, de Wet op de geneesmiddelenvoorziening, de Wet op de particuliere beveiligingsorganisaties, de Wet reïntegratie gehandicapten, de Wet verbetering poortwachter, de Wet toezicht kredietwezen 1992, de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993, de Wet toezicht natura-uitvaartverzekeringsbedrijf, de Wet toezicht beleggingsinstellingen, de Wet toezicht effectenverkeer 1995, de Wet inzake de wisselkantoren, de Wet melding zeggenschap in ter beurze genoteerde vennootschappen 1996 en de Wet financiële betrekkingen buitenland 1994.

Uit de parlementaire behandeling blijkt echter dat buitenlandse boetes ruim moeten worden uitgelegd:

Zie Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 3, p. 46 : .

De uitbreiding van de aftrekbeperking ziet tevens op de buitenlandse boeten die vergelijkbaar zijn met bestuurlijke boeten in Nederland. Dit moet ruim worden uitgelegd en de boetebevoegdheid van buitenlandse instanties of bestuursonderdelen kan hierbij afwijken van de wijze waarop de boetebevoegdheid onder het Nederlandse systeem van bestuurlijke boeten is vormgegeven. Zo zullen onder meer in het buitenland opgelegde verkeersboeten die administratief worden afgehandeld hieronder vallen. In het kader van deze aanpassing kan ook artikel 3.14, derde lid, van de Wet IB 2001 vervallen.

alsmede

In uitzonderlijke gevallen kunnen zich situaties voordoen waarbij in het buitenland geldboeten worden opgelegd voor vergrijpen die het Nederlandse rechtsbestel niet kent en waarvan de strafbaarheid ook evident strijdig is met de Nederlandse rechtsorde of waarbij bij de bestraffing van een gedraging in het geheel geen sprake is geweest van een behoorlijke rechtspleging. In dergelijke gevallen zal worden bezien of op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (de hardheidsclausule) de opgelegde boete toch in aftrek mag worden gebracht. Mocht blijken dat er zich voldoende soortgelijke onbillijke gevallen voordoen, dan kan tegemoetkomend beleid worden opgesteld.

en Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, D, p. 26:

6. Overige maatregelen Belastingplan 2015

6.1 Aftrekbaarheid buitenlandse boeten

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen met betrekking tot de aftrekbeperking van buitenlandse boeten of het niet beter was geweest om het begrip buitenlandse boeten concreter te definiëren en op voorhand beleid te ontwikkelen voor uitzonderlijke gevallen. Voorts vragen zij of het huidige voorstel tot discussie met de Belastingdienst zal leiden. Het kabinet vindt dat een ondernemer zich in elk land aan de wet moet houden. Omdat in het buitenland de boetebevoegdheid echter kan afwijken van de wijze waarop de boetebevoegdheid onder het Nederlandse systeem is vormgegeven, is gekozen voor een ruime formulering. Bij een meer concrete definitie bestaat het risico dat bepaalde buitenlandse boeten buiten de aftrekbeperking vallen. Verder is het, gezien de veelheid van rechtsstelsels die met de regeling gedekt wordt, op dit moment niet te voorzien of, en zo ja welke uitzonderlijke gevallen zich zullen voordoen. Om die reden is niet op voorhand tegemoetkomend beleid ontwikkeld. Voorts kan in voorkomende gevallen discussie met de Belastingdienst ontstaan of een bepaalde betaling kwalificeert als boete. Echter, naar verwachting zal het in verreweg de meeste gevallen duidelijk zijn dat het in het buitenland gaat om een boete, bijvoorbeeld een

verkeersboete. In verband met eventuele discussies is in de uitvoeringskostenraming rekening gehouden met de benodigde extra capaciteit.

Kamerstukken II, 20 857, nr. 16., p. 1:

De amendementen beogen een einde te maken aan de aftrekbaarheid van administratieve sancties (boeten en verhogingen) opgelegd krachtens enkele met name genoemde wetten (AWR, AWDA en CSV) en daardoor van de sancties krachtens enkele andere wetten waarin met name genoemde wetten van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Hiervoor gelden dezelfde argumenten als voor het niet-aftrekbaar maken van geldboeten opgelegd door de strafrechter.

Wettelijke bepalingen uit de AWB

Hieronder volgen de wettelijke bepalingen uit de AWB voor zover relevant om tot een definiëring van de bestuurlijke boete te komen.

In artikel 5:1 AWB staat

1. In deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.
2. Onder overtreder wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt.
3. Overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen. Artikel 51, tweede en derde lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 5:2 AWB geeft aan dat

1. In deze wet wordt verstaan onder:
 - a. bestuurlijke sanctie: een door een bestuursorgaan wegens een overtreding opgelegde verplichting of onthouden aanspraak;
 - b. herstelsanctie: een bestuurlijke sanctie die strekt tot het geheel of gedeeltelijk ongedaan maken of beëindigen van een overtreding, tot het voorkomen van herhaling van een overtreding, dan wel tot het wegnemen of beperken van de gevolgen van een overtreding;
 - c. bestraffende sanctie: een bestuurlijke sanctie voor zover deze beoogt de overtreder leed toe te voegen.
2. Geen bestuurlijke sanctie is de enkele last tot het verrichten van bepaalde handelingen.

In artikel 5:4 AWB staat beschreven dat

1. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie bestaat slechts voor zover zij bij of krachtens de wet is verleend.
2. Een bestuurlijke sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven.

Artikel 5:9 AWB geeft aan dat

De beschikking tot oplegging van een bestuurlijke sanctie vermeldt:

- a. de overtreding alsmede het overtreden voorschrift;
- b. zo nodig een aanduiding van de plaats waar en het tijdstip waarop de overtreding is geconstateerd.

In artikel 5:40 AWB staat dat

1. Onder bestuurlijke boete wordt verstaan: de bestraffende sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom.
2. Deze titel is niet van toepassing op de intrekking of wijziging van een aanspraak op financiële middelen.

Tot slot, artikel 5:46 AWB luidt als volgt:

1. De wet bepaalt de bestuurlijke boete die wegens een bepaalde overtreding ten hoogste kan worden opgelegd.
2. Tenzij de hoogte van de bestuurlijke boete bij wettelijk voorschrift is vastgesteld, stemt het bestuursorgaan de bestuurlijke boete af op de ernst van de overtreding en de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten. Het bestuursorgaan houdt daarbij zo nodig rekening met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd.
3. Indien de hoogte van de bestuurlijke boete bij wettelijk voorschrift is vastgesteld, legt het bestuursorgaan niettemin een lagere bestuurlijke boete op indien de overtreder aannemelijk maakt dat de vastgestelde bestuurlijke boete wegens bijzondere omstandigheden te hoog is.
4. Artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.

Overige bronnen

In de huidige wettekst is niet langer een definitie opgenomen van de 'bestuurlijke boete'. Wat verstaan andere bronnen onder een 'bestuurlijke boete'?

Volgens de Van Dale is de betekenis van boete een 'wegens een overtreding opgelegde straf'. Een bestuurlijke boete zou dan de betekenis krijgen van een 'wegens een overtreding door een bestuursorgaan opgelegde straf'.

In de Fiscale Monografie "*Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*" beschrijft (hoofdstuk 1) prof. dr. M.W.C. Feteris een bestuurlijke boete als een specifiek soort straf- of sanctiemaatregel. De bestuurlijke boete behoort tot de sancties die opgelegd worden door een bestuursorgaan. Deze sancties noemt men ook bestuurlijke sancties of administratieve sancties. Kenmerkend voor de bestuurlijke sanctie is dat er geen tussenkomst van een onafhankelijke rechter nodig is om de straf vast te stellen. De rechter kan wel tot een oordeel over een bestuurlijke sanctie geroepen worden, maar alleen wanneer tegen het opleggen van die sanctie beroep op de rechter is opengesteld. Dat hoeft niet per definitie het geval te zijn. Als er beroep op de rechter openstaat, zal degene aan wie de sanctie is opgelegd het initiatief moeten nemen. Hij zal een beroepschrift bij de rechter moeten indienen, waarbij gewoonlijk de eis wordt gesteld dat de bestrafte aangeeft waarom hij het met de opgelegde sanctie niet eens is. Het boetekarakter van bestuurlijke boetes komt tot uitdrukking in het feit dat deze sancties de vorm aannemen van een verplichting tot het betalen van een geldsom.

Feteris geeft verder aan dat bestuurlijke boetes in Nederland op allerlei terreinen voorkomen. Van oudsher treft men ze aan in het belastingrecht. Ook buiten het fiscale recht wordt de bestuurlijke boete echter steeds meer toegepast. Zo kunnen politieambtenaren op grond van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften voor lichte verkeersovertredingen een bestuurlijke boete opleggen van maximaal f 750. De afgelopen jaren zijn tal van nieuwe bestuurlijke boeteregelingen ingevoerd. De bijlage bij het voorontwerp voor de vierde tranche van de AWB vermeldt enige tientallen bestuurlijke boeteregelingen die in juni 1999 in werking of in voorbereiding zijn. De regering overweegt om het aantal boeteregelingen nog verder uit te breiden, bijv. op het gebied van het milieurecht. Ook in het buitenland komen bestuurlijke boetes voor. Zo kent Duitsland een regeling over zogenaamde Ordnungswidrigkeiten, dat zijn wetsovertredingen waarvoor een bestuurlijke autoriteit een boete kan opleggen. Lichtere fiscale delicten worden ook aangemerkt als Ordnungswidrigkeit. Ook Frankrijk kent fiscale bestuurlijke boetes; de Code Général des Impôts regelt in de art. 1725 e.v. talloze bestuurlijke boetes, zowel naar een (relatief gering) absoluut bedrag, als boetes die worden berekend als een percentage van de ontdoken belasting.

Fiscale bestuurlijke boetes beschrijft Feteris als geldboetes die de belastingplichtige zonder tussenkomst van de rechter verschuldigd wordt wegens een overtreding van de belastingwetgeving. De boete wordt vastgesteld door de belastinginspecteur. Soms gaat het om een vast bedrag, meestal om een percentage van de belasting waarop de overtreding betrekking heeft. Doordat de verschuldigde belasting aanzienlijk kan zijn, kunnen deze procentuele boetes oplopen tot zeer hoge bedragen, soms miljoenen guldens.

De Cursus Belastingrecht vermeldt dat de aftrekuitsluiting sinds 2015 tevens geldt voor 'vergelijkbare buitenlandse boeten'. Bij buitenlandse boeten kan onder meer worden gedacht aan boeten opgelegd door buitenlandse toezichthoudende instanties, verkeersboeten, mededingingsboeten en milieuboeten. De uitbreiding tot buitenlandse boeten moet volgens de parlementaire geschiedenis ruim worden uitgelegd. Indien de bevoegdheid van buitenlandse instanties of van bestuursonderdelen om een boete op te leggen, afwijkt van de bevoegdheid om in Nederland boeten op te leggen, staat dat niet aan de toepassing van de aftrekuitsluiting in de weg.

Het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische Zaken (<https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument/61/bestuurlijke?cookie=yes.1501017775055-1331221436>) geeft verder aan dat een bestuurlijke boete een bestuursrechtelijk sanctioneringsmiddel is dat kan worden ingezet als de overheid een directe relatie heeft met de te beboeten partijen (omdat deze bijvoorbeeld vergunninghouder is of belastingplichtige of uitkeringsgerechtigde). Toepassing van de bestuurlijke boete is uitgangspunt bij de uitvoering door bestuursorganen van wetten die veelal specifieke rechtsbetrekkingen tussen burgers/bedrijven en de overheid scheppen. Bij de bestuurlijke boete zal het bestuursorgaan zelf moeten zorgen voor de benodigde kwaliteit en capaciteit, en komt justitie alleen aan bod in zover er een beroep wordt gedaan op de capaciteit van de bestuursrechter. (Kabinetsnota over de uitgangspunten bij de keuze van een sanctiestelsel, Eerste Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 31 700 VI, D).

Wanneer een bestuursorgaan beslist dat er een bestuurlijke boete moet worden opgelegd, gebeurt dat door het nemen van een besluit, meer specifiek: een beschikking. Daarin moeten een aantal zaken verplicht worden opgenomen. Dat betreft de overtreding zelf, de overtreder, het overtreden voorschrift, eventueel een aanduiding van plaats en tijdstip van constatering, het bedrag van de boete, de termijn waarbinnen de boete betaald moet worden en wie degene is die de bestuurlijke boete moet betalen. (<https://www.wetrecht.nl/bestuurlijke-boete/>)

Beoordeling

Of er sprake is van een bestuurlijke boete en daarmee vergelijkbare buitenlandse boeten zijn bij de beoordeling naar de mening van de KG de volgende criteria van belang:

- Bestrafing van de overtreder (zijnde degene die de overtreding pleegt of medepleegt)
- Van een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift (overtreding)
- Opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven
- Dat de vorm aanneemt van een onvoorwaardelijke verplichting tot het betalen van een geldsom
- Niet leidt tot herstel van de onrechtmatige situatie
- Welke wordt opgelegd door een bestuurlijk orgaan
- Zonder tussenkomst van de rechter
- Door het nemen van een beschikking.

Hoewel in de huidige wettekst (geldend vanaf 1 januari 2015) van artikel 3.14 Wet IB 2001 niet langer een definitie is opgenomen van een 'bestuurlijke boete' lijkt de definitie zoals die gold tot en met 31 december 2014 desalniettemin toepasbaar te zijn. Wel vervalt in deze definitie de eis dat de bestuurlijke boete door een Nederlands bestuursorgaan moet zijn opgelegd. Aanvullend geldt het volgende. Of er sprake is van daarmee vergelijkbare buitenlandse boeten is in de parlementaire geschiedenis aan de orde gekomen dat in uitzonderlijke gevallen zich situaties kunnen voordoen waarbij in het buitenland geldboeten worden opgelegd voor vergrijpen die het Nederlandse rechtsbestel niet kent en waarvan de strafbaarheid ook evident strijdig is met de Nederlandse rechtsorde of waarbij bij de bestraffing van een gedraging in het geheel geen sprake is geweest van een behoorlijke rechtspleging. Aftrekbaarheid van deze bestuurlijke boeten is niet bij voorbaat uitgesloten. In dergelijke gevallen zal worden bezien of op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (de hardheidsclausule) de opgelegde boete toch in aftrek mag worden gebracht.

Het is aan de vragensteller om de Vlaamse krotbelasting te toetsen aan bovenstaande criteria.

5.1.2e

5.1.2e

buiten verzoek

Vragen 5.1.2e m.b.t. HIR bij calamiteit zoals brand:

1a. Welke boekwaarde is in aanmerking te nemen bij het verloren gaan van een bedrijfsmiddel?

Voor de toepassing van de HIR wordt uitgegaan van de boekwaarde voorafgaand aan de calamiteit (zie onderdeel 2.8 van het HIR-besluit van 15 oktober 2015, BNB 2016/60).

De boekwaarde op het moment van de calamiteit mag ten laste van de winst worden afgewaardeerd naar de lagere bedrijfswaarde die het gevolg is van de calamiteit.

De hersteluitgaven (mits kapitaaluitgaven) worden geactiveerd bij de boekwaarde (die is afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde). Hierop kan de HIR (deels) worden afgeboekt.

1b. Wat is dan de omvang van de HIR bij de verzekeringsuitkering?

HIR: verzekeringsuitkering – boekwaarde vóór beschadiging (zie onderdeel 2.8 van het HIR-besluit van 15 oktober 2015, BNB 2016/60).

1c. Wanneer gaat de 3-jaarstermijn lopen? (moment verloren gaan of moment waarop de uitkering is bepaald en 'betaald')

In art. 3.54-6 IB01 wordt voor de toepassing van art. 3.54 met vervreemding gelijkgesteld: verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel. De vergoeding wegens verlies of beschadiging wordt daarbij aangemerkt als opbrengst.

Hieruit vloeit voort dat daar waar in het eerste lid van art. 3.54 de driejaarstermijn wordt gekoppeld aan het jaar van vervreemding, in het geval van verlies of beschadiging daarvoor moet worden gelezen: het jaar van verlies of beschadiging.

De 3-jaarstermijn gaat lopen op het moment van verlies of beschadiging.

Overigens is in onderdeel 7.2 van het HIR-besluit van 15 oktober 2015, BNB 2016/60 een goedkeuring opgenomen waarbij 'jaar van vervreemding' wordt opgevat als 'jaar van winstrealisatie, mits een gevolg van vervreemding'. Het lijkt mij dat deze goedkeuring analoog kan worden toegepast bij 'verlies' en 'beschadiging'. Volgens mij moet de geschatte vordering met betrekking tot de verzekeringsuitkering binnen de regels van goed koopmansgebruik worden geactiveerd. Mocht het bedrag van de verzekeringsuitkering uiteindelijk hoger uitvallen dan de vordering, dan kan een beroep worden gedaan op de hiervoor genoemde goedkeuring.

Volgens mij zijn er tot nu toe aan de kennisgroep geen situaties voorgelegd, waarin de 3-jaarstermijn in het gedrang kwam ten gevolge van een geschil met de verzekeraar over de uitkering. Er zijn blijkaar in de praktijk geen problemen.

2. Hoe om te gaan met een verzekeringsuitkering van een niet gespecificeerd overall-bedrag, dat betrekking heeft op zowel kort als lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en stilstandschade?

Dan zal in redelijkheid een splitsing moeten worden aangebracht. Vergelijkbare problematiek doet zich bijv. ook voor bij verkoop i.h.k.v. onteigening waarbij één niet gespecificeerd bedrag wordt uitgekeerd en partijen zelfs expliciet opnemen dat wel overeenstemming bestaat over het totaalbedrag, maar niet over de uitsplitsing (deels privé, deels inkomensschade, deels vermogensschade e.d.). Ook dan zal er een splitsing moeten worden gemaakt.

buiten verzoek

162130040 Boekwaarde-eis bij herinvesteren in bestaand bedrijfsmiddel.

67 Awr

5.1.2e

=====

Boekwinst verkochte hotel is aangewend door te investeren in reeds lang in bezit zijnde hotel

Verkocht hotel

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Vraag:

De HIR wordt aangewend op al reeds lang in bezit zijnde hotel, dat in gebruik was. Op grond van de uitleg van de wet is dit mogelijk. Vooralsnog ga ik ervan uit dat voldaan wordt aan de voorwaarden van dezelfde economische functie bij aanwending. Boekwinst verkochte hotel is aangewend door te investeren in reeds lang in bezit zijnde hotel.

Vragensteller is van mening dat alleen op de voortbrengingskosten (verbeteringsuitgaven) de boekwaarde-eis moet worden toegepast. Er wordt dan niet voldaan aan de boek-eis.

Reactie van de adviseur:

67 Awr

Beschouwing

67 Awr

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, zijn de vorige leden van overeenkomstige toepassing indien aan het voornemen tot herinvesteren in een dergelijk bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven."

Economische functie.

Bestand bedrijfsmiddel of niet.

Er lijkt onduidelijkheid te zijn omtrent de kwestie of sprake is van een bestaand hotel 67 Awr

67 Awr

A. Bestaand hotel.

De verbouwingen gaan op in een bestaand bedrijfsmiddel. De verbouwingen zijn geen afzonderlijk bedrijfsmiddel. Gelet op BNB 1977/3 gewezen voor art. 14 Wet IB 1964

is in beginsel met het doel van art. 3.54 Wet IB 2001 te verenigen het op de voet die bepaling reserveren van boekwinst ter zake van vervreemding van een bedrijfsmiddel ten behoeve van de verbetering van een overeenkomstig bestaand bedrijfsmiddel. Maar daartoe is ten minste vereist, dat het verbeterde bedrijfsmiddel, dat immers met een vervangend bedrijfsmiddel op een lijn moet kunnen worden gesteld, economisch dezelfde functie in het bedrijf gaat vervullen als voorheen werd ingenomen door het vervreemde en het toen nog niet verbeterde bedrijfsmiddel tezamen.

Uit het overzicht van de verbouwingen volgt niet dat sprake is van uitbreiding in het bestaande hotel of dat sprake is van eenzelfde economische functie.

67 Awr

Voldoende verband

Er moet wel een voldoende verband zijn tussen de aankoop van het hotel en de verbouwingen 67 Awr en daarna en de verkoop in 67 Awr (vgl. Hof Leeuwarden 7 mei 2008, nr. 974/04, LJN: BD2153 en eerder Hof Arnhem 28 februari 1979, nr. 60/1978, BNB 1980/132.). Gelet op de lange tijdsduur lijkt het er eerder op dat hotel 67 Awr en uitbreiding was op 67 Awr in bezit zijnde hotel 67 Awr. Feiten voor een verband (en dat sprake is van "vervanging" dus te stellen door adviseur. Overigens is er geen termijn voor vervreemding (Hof Arnhem 28 februari 1979, nr. 60/1978, BNB 1980/132).

Boekwaarde-eis

"Aan de handhaving van de boekwaarde-eis die geldt voor de huidige vervangingsreserve, ligt de

gedachte ten grondslag dat het niet nodig is om de belastingclaim op stille reserves door te schuiven naar nieuwe investeringen, voorzover die investeringen kunnen worden voldaan uit het niet-beclaimde deel van de bij de vervreemding behaalde opbrengst. Met andere woorden, voorzover een onbelaste tegenprestatie wordt genoten behoeft de claim op de stille reserves niet door te schuiven naar nieuwe investeringen; het investeren wordt in zoverre namelijk niet gehinderd door belastingheffing op vrijvallende stille reserves." (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 209, nr. 6 11).

- Er is 67 Awr geïnvesteerd. Dit is minder dan de boekwaarde (67 Awr)
Overigens worden de boekwaarden van eerder gepleegde investeringen worden niet gecorrigeerd voor inmiddels daarop toegepaste afschrijvingen 67 Awr
67 Awr

B. Nieuw hotel

Getoetst moet worden of sprake is van eenzelfde economische functie.

De boekwaarde-eis moet ingeval van een nieuw hotel betrokken worden op de investering in hotel 67 Awr inclusief de verbouwkosten (ik laat in het midden of sprake is van aanschaffings- of voortbrengingskosten, is niet relevant) daarna. Aan de boekwaarde-eis wordt op basis van de voorhanden cijfers voldaan.

Wettekst en wetsgeschiedenis

Tekst van de wet vanaf 1 januari 1996 tot en met 31 december 2000

1. Ingeval vergoedingen wegens verlies of beschadiging van een niet in artikel 10, tweede lid, bedoeld bedrijfsmiddel of de opbrengst bij vervreemding van zodanig bedrijfsmiddel de boekwaarde van dat bedrijfsmiddel dan wel van het beschadigde gedeelte overtreffen, kan bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst in elk geval, indien en zolang het voornemen tot vervanging of herstel van het bedrijfsmiddel bestaat, het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen kosten van vervanging of herstel. Het bepaalde in de vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing ingeval aan het voornemen tot vervanging van het bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven. De reserve wordt, voor zover zij het verschil tussen de kosten van vervanging of herstel en de boekwaarde van het verloren gegane of vervreemde bedrijfsmiddel dan wel van het beschadigde gedeelte daarvan overtreft, in de winst opgenomen. (aant. 1-26)

2. De op de voet van het eerste lid gevormde reserve wordt uiterlijk in het vierde kalenderjaar volgende op dat waarin de reserve is ontstaan, in de winst opgenomen, tenzij voor de vervanging of het herstel een langer tijdvak vereist is dan wel de vervanging of het herstel, mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven, door bijzondere omstandigheden is vertraagd. (aant. 27)

PS: De zogenaamde boekwaarde-eis is opgenomen in de derde volzin.

MvT IB 1964

Wat de in de slotzin van het eerste lid neergelegde bepaling betreft, zij er de aandacht op gevestigd dat het in mindering brengen van de reserve op de kosten van vervanging of herstel niet zover kan gaan, dat daardoor de nieuwe boekwaarde reeds onmiddellijk lager zou zijn dan de boekwaarde van het verloren gegane, beschadigde of vervreemde bedrijfsmiddel.

Korte toelichting:

"Afboeking reserve. 10. In geval van vervanging dient de aanschaffingsprijs van het vervangende object met het gereserveerde bedrag te worden verminderd, met dien verstande dat de boekwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel daardoor niet reeds onmiddellijk lager mag worden dan de boekwaarde van het verloren gegane, beschadigde of vervreemde bedrijfsmiddel. Blijkens de laatste zin van artikel 14, eerste lid wordt het verschil in de winst opgenomen."

Wettekst IB 2001.

1. Indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, kan bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).

2. Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.

11. Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, zijn de vorige leden van overeenkomstige toepassing indien aan het voornemen tot herinvesteren in een

dergelijk bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven.

MvT artikelsgewijs:

Volgens het tweede lid geldt als eis dat door het in mindering brengen van de herinvesteringsreserve de boekwaarde van de nieuwe bedrijfsmiddelen niet lager mag worden dan de boekwaarde van het eerder vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd. Een vergelijkbare boekwaarde-eis geldt ook voor de vervangingsreserve. Een belangrijk verschil is dat bij het niet voldoen aan deze eis de vervangingsreserve in zoverre in de winst wordt opgenomen en de herinvesteringsreserve nog kan worden gehandhaafd zolang de maximale termijn voor herinvestering (3 jaar) na het kalenderjaar van de vervreemding niet is verstreken. De aard van het voorstel brengt mee om voor de toerekening van de boekwaarden van vervreemde bedrijfsmiddelen aan de investeringen uit te gaan van een «first in – first out» methode, waarbij de oudste herinvesteringsreserve zoveel mogelijk het eerst wordt aangewend.

Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 209, nr. 5 9:

De boekwaarde van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, mag na afboeking van de herinvesteringsreserve niet lager zijn dan de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel (art. 3.54, lid 2). Het gedeelte van de reserve dat diensgevolge niet kan worden afgeboekt valt niet vrij, maar schuift door en kan bij een eventuele andere of latere investering binnen de 3-jaarsperiode worden aangewend, voor zover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel. Moet bij toepassing van de regeling rekening worden gehouden met inmiddels op de vervangende bedrijfsmiddelen plaatsgevonden hebbende fiscale afschrijvingen, indien men in het jaar van herinvestering door de werking van de boekwaarde-eis niet tot afboeking van de herinvesteringsreserve heeft kunnen overgaan, zo vragen de leden van de CDA-fractie. In het op blz. 30 en 31 van de memorie van toelichting gegeven voorbeeld, blijft namelijk het aspect van de fiscale afschrijving buiten beschouwing bij de latere hertoetsing van de boekwaarde-eis.

In een aantal commentaren gericht aan de vaste commissie voor Financiën worden voorbeelden beschreven waaruit blijkt dat de regeling niet duidelijk is. De leden van de CDA-fractie vragen de regering een reactie te geven op de voorbeelden die zijn aangedragen door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) (d.d. 23 augustus 2000), BDO Walgemoed Camps Obers (d.d. 22 augustus 2000).

Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 209, nr. 6 9:

De huidige vervangingsreserve kan worden afgeboekt op een vervangende investering die wordt gepleegd in een jaar dat vooraf gaat aan het jaar waarin de reserve is gevormd.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het de bedoeling is dat die mogelijkheid onder de herinvesteringsreserve inderdaad verdwijnt. De leden van de fractie van de PvdA hebben gevraagd of die mogelijkheid niet moet blijven bestaan voor nietafschrijfbaar bedrijfsmiddelen en bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar.

Hoewel ik begrip heb voor de wens die uit deze vragen spreekt, maakt de mogelijkheid van afboeking op een in een voorgaand jaar gepleegde vervangende investering geen onderdeel uit van de herinvesteringsreserve. Die mogelijkheid zou de regeling aanmerkelijk compliceren. Bovendien bestaat er bij de herinvesteringsreserve minder behoefte aan: ongeacht de afschrijvingstermijn van de bedrijfsmiddelen waaruit de reserve is ontstaan, kan deze worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen die niet dezelfde economische functie hebben mits zij een afschrijvingstermijn hebben van ten hoogste 10 jaar.

Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 209, nr. 6 10:

De leden van de fractie van het CDA vragen of bij aanwending van de herinvesteringsreserve, rekening moet worden gehouden met afschrijving die inmiddels op de vervangende bedrijfsmiddelen hebben plaatsgevonden, indien in het jaar van herinvestering door de boekwaarde-eis niet tot afboeking van de herinvesteringsreserve is overgegaan. De leden van de fractie van D66 stellen eenzelfde vraag met verwijzing naar de door de Orde voorgestelde variant voor afboeking van de reserve. Het antwoord op deze vraag luidt ontkennend. Indien een herinvesteringsreserve niet of niet geheel kan worden afgeboekt op investeringen vanwege de boekwaarde-eis, dient voor toepassing van de boekwaarde-eis op toekomstige investeringen, te worden uitgegaan van de boekwaarden van reeds gepleegde

investeringen zoals die eerder voor de boekwaarde-eis in aanmerking zijn genomen. Met andere woorden; de boekwaarden van eerder gepleegde investeringen worden niet gecorrigeerd voor inmiddels daarop toegepaste afschrijvingen.

Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 209, nr. 6 11:

“Aan de handhaving van de boekwaarde-eis die geldt voor de huidige vervangingsreserve, ligt de gedachte ten grondslag dat het niet nodig is om de belastingclaim op stille reserves door te schuiven naar nieuwe investeringen, voorzover die investeringen kunnen worden voldaan uit het niet-beclaimde deel van de bij de vervreemding behaalde opbrengst. Met andere woorden, voorzover een onbelaste tegenprestatie wordt genoten behoeft de claim op de stille reserves niet door te schuiven naar nieuwe investeringen; het investeren wordt in zoverre namelijk niet gehinderd door belastingheffing op vrijvallende stille reserves.”

Door een amendement van het lid Giskes c.s. (nr. 23) is de regeling van de herinvesteringsreserve toch van toepassing verklaard indien bedrijfsmiddelen waarop niet dan wel in een periode van meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven (in het algemeen dus onroerende zaken) worden vervangen vóór ze zijn vervreemd. Dit is neergelegd in het elfde lid.

Nr. 17 AMENDEMENT VAN HET LID GISKES

Ontvangen 7 november 2000

De ondergetekende stelt het volgende amendement voor:

In artikel I, onderdeel P, wordt aan artikel 3.54, eerste lid, een zin toegevoegd: De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing op aanschaffings- of voortbrengingskosten in een jaar voorafgaand aan de vervreemding, indien deze kosten gemaakt zijn met het oog op de voorgenomen vervreemding.

Toelichting

Met de voorgestelde aanvulling wordt de bestaande praktijk gecontinueerd en voorkomen dat een knelpunt ontstaat indien bijvoorbeeld investeringen in bedrijfspanden plaatsvinden voorafgaand aan de vervreemding van het bedrijfspand.

Giskes

Door een amendement van het lid Giskes c.s. (nr. 23) is de regeling van de herinvesteringsreserve toch van toepassing verklaard indien bedrijfsmiddelen waarop niet dan wel in een periode van meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven (in het algemeen dus onroerende zaken) worden vervangen vóór ze zijn vervreemd. Dit is neergelegd in het elfde lid.

Rechtspraak

Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven. Wet IB 1964

Belanghebbende mag de in 2000 ter zake van de verkoop van landbouwgrond gevormde vervangingsreserve, afboeken op in 1998 aangekochte grond. Al voor de aankoop van de grond eind 1998 was bekend dat de in 2000 verkochte grond in een gebied lag dat volgens het structuurplan bestemd was voor woningbouw. Mede gelet op de langdurige onderhandelingen met de gemeente inzake haar voorkeursrecht en de daarmee samenhangende vertraging in het bereiken van een overeenkomst, is er een voldoende verband tussen de aankoop van de grond in 1998 en de verkoop in 2000.

Hof Leeuwarden 7 mei 2008, nr. 974/04, LJN: BD2153.

Casuïstische jurisprudentie. HR. Wet IB 1964

Belanghebbende, X BV, heeft in verband met beoogde uitbreiding een perceel industriegrond gekocht. In 2001 heeft X BV een deel van deze grond verkocht en daarbij boekwinst gerealiseerd, waarvoor zij een herinvesteringsreserve heeft gevormd. In beroep oordeelt Rechtbank Breda (Rb. Breda 30 september 2008, nr. 06/3166, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BG2064) dat het recht geen steun geeft aan het standpunt dat de herinvesteringsreserve tot het bedrag van de kostprijs van het vervreemde bedrijfsmiddel kan worden afgeboekt op de boekwaarde van alle reeds aangeschafte soortgelijke bedrijfsmiddelen. Afboeking is alleen mogelijk op het vervangende bedrijfsmiddel.

De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep op dit punt ongegrond onder verwijzing naar [art. 81](#) Wet RO.

HR 4 december 2009, nr. 08/04673, [BNB 2010/56](#) ([V-N 2009/62.8](#); [FED 2010/14](#), m.aant. Russo; LJN BK5192

Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven. Wet IB 1964

BV ontruimt in 1968 het pand waarin zij haar onderneming drijft en betreft een door haar gesticht nieuw pand. Pogingen om het ontruimde pand te verkopen leveren aanvankelijk geen resultaat op. Na ruim twee en een half jaar wordt het pand voor een termijn van vijf jaar verhuurd. Nog tijdens de huurperiode wordt het pand in 1973 verkocht en vervolgens in 1975 geleverd. De BV wenst in 1975 de behaalde boekwinst af te boeken op het in 1968 gestichte pand. De inspecteur weigert deze afboeking. Het hof oordeelt dat [art. 14](#) de mogelijkheid open laat dat aan het voornemen tot vervanging reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven, doch dat dit artikel daarbij geen termijn stelt waarbinnen vervreemding van het vervangen pand moet plaatsvinden. Nu het streven tot verkoop van het pand steeds op de voorgrond heeft gestaan en de verhuur niet inhield een bestemming tot beleggingsobject, is het geoorloofd een vervangingsreserve te vormen, af te boeken op de aanschaffingskosten van het in 1968 gestichte pand.

Hof Arnhem 28 februari 1979, nr. 60/1978, [BNB 1980/132](#).

Vakstudie:

Onder de Wet IB 1964 kon een vervangingsreserve worden afgeboekt op investeringen in een bedrijfsmiddel dat al in bezit is, zo heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 20 oktober 1976, nr. 17 968, [BNB 1977/3](#) beslist. In onderdeel 2.6 van het besluit Minister van Financiën van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M, *Stcrt.* 2006, 243 ([BNB 2007/34](#), [V-N 2007/5.8](#)), is aangegeven dat dit uitgangspunt ook geldt voor de herinvesteringsreserve. Wel is voor de afboeking

van de herinvesteringsreserve op een lang-afschrijfbaar of niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel vereist dat er sprake is van eenzelfde economische functie als die van het vervreemde bedrijfsmiddel (zie [aant. 16.7](#)).

Onderdeel 2.6 van het besluit van 5 december 2006 is per 9 december 2011 vervallen (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, *Stcrt.* 2011, 23172 ([BNB 2012/85](#); [V-N 2012/2.12](#))).

Vermoedelijk is dit gebeurd in verband met het voorlichtende karakter van dit onderdeel. Een inhoudelijke wijziging lijkt niet beoogd.

142130041 67 Awr en gevolgen herfinancieren

16 aug 2016

Vraag

Wordt bij herfinancieringen het standpunt ingenomen dat die kosten die samenhangen met het aflossen van de oude lening als effectieve rente m.b.t. bij de herfinanciering verworven nieuwe lening verwerkt moeten worden, of wordt m.b.t. deze kosten wel een aftrek aanvaard. Zou je kunnen aangeven welke standpunten door de belastingdienst m.b.t. deze vraag zijn ingenomen e/of welke uitgangspunten hier worden gehanteerd.

Antwoord

De kosten die samenhangen met het aflossen van de oude lening bij een herfinanciering moeten worden uitgesmeerd over de looptijd van de nieuwe financiering, dus meenemen in de effectieve interest van de nieuwe lening.

Beschouwing

Ons standpunt staat in paragraaf 5.5 van de Handreiking samenhangend waarden:

"5.5. Afkoop lening met herfinanciering. Als een bestaande lening wordt afgelost en gelijktijdig een nieuwe lening wordt aangegaan, (herfinanciering) behoren alle lasten samenhangend met de beëindiging van de bestaande lening te worden behandeld als kosten van de nieuwe lening. Op basis van goed koopmansgebruik worden deze geactiveerd en gedurende de looptijd van de lening ten laste van het resultaat genomen. Hierbij is het niet van belang of de nieuwe lening met dezelfde financier wordt afgesloten. Een onderneming zal alleen tot herfinanciering overgaan als de afkoopkosten voor de bestaande faciliteit opwegen tegen de voordelen van de nieuwe leningsvoorwaarden. Daarbij kunnen overigens ook andere zaken dan de financieringslasten een rol spelen, zoals bijvoorbeeld aflossingsvoorwaarden, looptijd, voorziene renteontwikkeling e.d. Als het goed is heeft belastingplichtige immers dit 'nadeel' voorzien en toch de beslissing genomen om tot herfinanciering over te gaan."

Bij 67 Awr is gezegd dat afschrijven over de resterende looptijd van de oude lening in dat geval ook acceptabel was, onder meer omdat men dat commercieel ook zo zou doen. Het ging daar om de resterende actiefpost van de oorspronkelijke afsluitkosten, dat maakt het toch weer iets anders. Ons "algemene standpunt" is dan ook nog steeds "afschrijven over de looptijd van de nieuwe lening", dus we zijn het helemaal eens.

Toelichting door vragensteller

I.g.v. vooroverleg inzake

67 Awr

67 Awr

zou overwogen kunnen worden om de gevolgen van een herfinanciering in de vaststellingsovereenkomst op te nemen. Deze herfinanciering zou dan volgens de effectieve rentemethode dienen plaats te vinden.

Het is denkbaar dat recent de nodige ervaring is opgedaan inzake de gevolgen van de herfinanciering van leningen en de verwerking van de kosten die daarmee samenhangen. Bij de toepassing van de effectieve rentemethode worden de kosten van het afsluiten van de lening als rente over de hele looptijd in aanmerking genomen. Dit is een ook voor de fiscale winstbepaling momenteel vrij algemeen aanvaard uitgangspunt. I.g.v. een herfinanciering zullen veelal ook kosten met een penalty-karakter definitief verschuldigd zijn. Dit zijn kosten die contractueel met de oude financiering samen hangen en contractueel zijn het geen kosten van de nieuwe financiering. In de economisch afweging zullen echter wel alle kosten samen bepalen of tot een herfinanciering wordt overgegaan.

Wordt bij herfinancieringen het standpunt ingenomen dat die kosten die samenhangen met het aflossen van de oude lening als effectieve rente m.b.t. bij de herfinanciering verworven nieuwe lening verwerkt moeten worden, of wordt m.b.t. deze kosten wel een aftrek aanvaard. Zou je kunnen aangeven welke standpunten door de belastingdienst m.b.t. deze vraag zijn ingenomen e/of welke uitgangspunten hier worden gehanteerd.

\$1.2e

buiten verzoek

5.1.2e

buiten verzoek

Vraag

Mag belastingplichtige een herinvesteringsreserve geheel of gedeeltelijk laten vrijvallen in verband met verliesverdamping?

Antwoord

Nee, een HIR die eenmaal gevormd is kan niet geheel of gedeeltelijk vrijvallen in verband met verliesverdamping. De HIR kan alleen vrijvallen als de herinvestering haar beslag heeft gekregen, het voornemen tot vervanging is vervallen, het regelmatig boekhouden een einde heeft genomen of eindafrekeningswinst aan de orde is.

Beschouwing

Vorming en instandhouding HIR: artikel 3.54, eerste lid:

- "het verschil tussen opbrengst en boekwaarde kan gereserveerd worden en blijven"
- "indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat"

Het laten vrijvallen van een HIR is onderdeel van GKG. Vergelijk wetsgeschiedenis IB 1964.

- MvT, blz. 36, 1^e alinea.

De regeling vervat in art. 14 is ontleend aan art. 11 Besluit IB 1941. Art. 14 opent de mogelijkheid om winsten van het ene naar het andere jaar te verschuiven in gevallen waarin dit naar goed koopmansgebruik niet kan plaatsvinden. Ook hier geldt dat voor het overige het bepaalde in art. 9 zijn gelding blijft behouden.

- MvT, blz. 36 rk.

Ten overvloede zij er nog op gewezen dat de reserve steeds vóór het verstrijken van de vermelde termijn moet worden opgeheven wanneer de vervanging haar beslag heeft gekregen, het voornemen tot vervanging is vervallen, het regelmatig boekhouden volgens art. 12 een einde heeft genomen of art. 16 van toepassing is.

In het HIR besluit, Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB 2015/864M, is ten aanzien van de wettelijke bepaling de volgende goedkeuring opgenomen in het kader van een redelijke wetstoepassing¹.

" 2.3 Gedeeltelijk gebruik boekwinst

Bij vervreemding van een bedrijfsmiddel kan de boekwinst niet worden gesplitst in een deel waarvoor een HIR wordt gevormd en een deel waarover wordt afgerekend. Volgens de wettekst wordt een HIR gevormd voor het verschil waarmee "de opbrengst de boekwaarde overtreft", dus de totale (netto) boekwinst van het vervreemde bedrijfsmiddel. De HIR blijft in stand "indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat" (artikel 3.54, eerste lid).

Als niet het voornemen bestaat de gehele opbrengst te herinvesteren, kan bij een letterlijke interpretatie van artikel 3.54 geen HIR worden gevormd. Als het voornemen bestaat een deel van de opbrengst – voor zover die uitgaat boven de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel – te herinvesteren, brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee dat voor dat deel een HIR mag worden gevormd, dan wel in stand worden gelaten. Voor het deel van de boekwinst waarvoor geen voornemen tot herinvestering bestaat dan wel dit voornemen later vervalt, kan dus geen HIR worden gevormd dan wel dient vrijval plaats te vinden."

Een vrijval kan alleen als niet langer het voornemen bestaat om de opbrengst te herinvesteren. Zomaar vrij laten vallen om verliesverdamping te voorkomen kan niet. De belastingplichtige zal aannemelijk moeten maken dat er in het voornemen iets is veranderd. Als bijvoorbeeld in een later jaar dan de aangifte toch bijvoorbeeld vervangende investeringen zijn gedaan dan is het niet aannemelijk dat het voornemen is vervallen.

Opmerking

Betreft een afgedane casus ("feitelijk afgedaan wegens ontbreken van voornemen").

¹ Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB 2015/864M,

162130051 Bijtelling auto van opdrachtgever

Vraag

1. Voor welke waarde moet het voordeel van een door de opdrachtgever ter beschikking gestelde auto in de winst worden meegenomen?
2. Moet rekening worden gehouden met het privégebruik van de auto en zo ja, voor welk bedrag?

Casus

Een ondernemer zonder personeel biedt zijn diensten aan bij verschillende opdrachtgevers. Dat hij ondernemer is staat niet ter discussie. Het gaat om een zeer langdurende opdracht, die in ieder geval heel[67 Awr]beslaat. Van zijn opdrachtgever krijgt de ondernemer in een normale situatie een vergoeding van stel € 59.000. In dit specifieke geval betaalt de opdrachtgever € 50.000 en stelt een auto ter beschikking van € 20.000. Voor het gemak gaan we ervan uit dat de waarde in het economisch verkeer van het gebruik van de auto € 9.000 per jaar is. Aan kleine reparaties en brandstofkosten maakt de ondernemer € 2.000 kosten. De ondernemer gebruikt de auto ook privé en heeft geen rittenadministratie bijgehouden. De reguliere bijtelling van art. 3.20 is (stel) € 5000.

Antwoord

Als opbrengst wordt de waarde in het economisch verkeer van de ter beschikking stelling van de auto in aanmerking genomen (€ 9.000). De kosten omvatten naast de aanvullende autokosten van € 2.000 de kosten van het gebruik van de auto. De waarde daarvan is gelijk aan de waarde van de ter beschikking stelling (€ 9.000). De onttrekking voor privégebruik bedraagt € 5000 omdat deze niet hoger is dan het maximaal de kosten ad € 11.000. De winst is daarmee € 53.000.

Beschouwing

Winst uit een onderneming is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming (art. 3.8 Wet IB 2001). .

Opbrengsten

Wanneer een opdrachtgever aan een ondernemer als vergoeding een auto ter beschikking stelt, is er sprake van een voordeel in natura.

Een voordeel in natura moet worden gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer waarbij rekening mag worden gehouden met subjectieve elementen (BNB 1981/170 en BNB 1986/317). Het rekening houden met subjectieve elementen in de winstsfeer komt overeen met de regeling in art. 3.144 Wet IB01: *"Niet in geld genoten loon, periodieke uitkeringen en verstrekkingen, voordelen uit eigen woning en voordelen uit kapitaalverzekering eigen woning worden – voorzover niet anders is bepaald – in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend, met dien verstande dat voorzover de verwerving van dat inkomen het gebruik of verbruik daarvan meebrengt, de waarde wordt gesteld op ten hoogste het bedrag van de besparing. Deze kan bij ministeriële regeling worden vastgesteld."*

Uit de jurisprudentie volgt dat in plaats van de waarde in het economisch verkeer het bedrag van de besparing in aanmerking wordt genomen indien en voor zover de verwerving van de winst in natura het gebruik of verbruik daarvan meebrengt. *Belanghebbende heeft hiervan de bewijslast.*

Bij de besparing gaat het in de jurisprudentie om de besparing op uitgaven die anders in privé zouden worden gedaan (veel voorkomend is de reis die mag worden gemaakt, in hoeverre leidt dit tot een besparing op de vakantie-uitgaven t.o.v. iemand die in vergelijkbare omstandigheden verkeert). In dit geval gaat het om een auto die ter beschikking wordt gesteld voor het verrichten van de werkzaamheden in de onderneming, dus niet om een besparing in de privésfeer. Aangenomen wordt het besparingscriterium ook geldt voor de auto die ter beschikking wordt gesteld t.b.v. werkzaamheden in de onderneming*.

* Op zich is het niet onredelijk om het besparingscriterium ook toe te passen op zaken die ter beschikking worden gesteld voor de onderneming. Stel dat een Bentley van € 300.000 ter beschikking wordt gesteld aan een ZZP-er voor een klus waarvoor een vergoeding is verschuldigd van € 25.000 en dat die vergoeding nu i.v.m. het ter beschikking stellen van de Bentley € 23.000 wordt. Dan blijkt wel dat er een wanverhouding is tussen de waarde in het economisch verkeer van de ter beschikkingstelling van de auto en de klus. Er zal dan naar alle waarschijnlijkheid ook een verschil zijn tussen de waarde in het economisch verkeer van de ter beschikking gestelde Bentley en hetgeen de ZZP-er gelet op zijn omstandigheden normaal aan een auto zou uitgeven. Dit zou weer anders zijn als de ZZP-er voor de klus om wat voor reden dan ook de beschikking moet hebben over een Bentley, dan dient de waarde in het economisch verkeer van de ter beschikking stelling van de Bentley in aanmerking te worden genomen, bijv. lease-prijs.

Uitgangspunt is dus dat waarde in het economisch verkeer van de ter beschikking stelling van de auto (lease-prijs) in aanmerking wordt genomen. Belanghebbende heeft vervolgens de bewijslast dat in zijn geval de besparing lager is. Gegeven de feiten in de casus ligt het n.m.m. niet voor de hand dat de besparing lager is dan de waarde in het economisch verkeer; de vergoeding wordt verminderd met de waarde in het economisch verkeer van de ter beschikking stelling van de auto. Zie voor een na het einde van de dienstbetrekking nog door een werkgever ter beschikking gestelde auto: Hof 's-Gravenhage 12 februari 2002, nr. 00/3154, V-N 2002/20.1.12.

Kosten

Behoudens de kosten van € 2000 is mogelijk sprake van kosten wegens gebruik van de auto.

Uit de procedure BNB 1981/170 volgt dat in cassatie door de staatssecretaris niet met een middel is opgekomen tegen het oordeel van het Hof inzake de aftrekbaarheid van kosten overeenkomstig de waarde van de besparing van een genoten reis. Een en ander lijkt ook bevestigd te zijn door het Hof in in BNB 2006/245 waarin jaarlijks winst werd genoten m.b.t. een voorbehouden pachtrecht en een gelijk bedrag t.l.v. de winst kon worden gebracht omdat in zoverre het pachtrecht dat jaar wordt verbruikt in de onderneming. De opvatting van de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie (Inkomstenbelasting, Aant. 20.4 Ontvangen relatiegeschenken bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.8 Winst.) is hiermee in lijn.

Daarbij wordt erop gewezen dat zonder ter beschikking gestelde auto belastingplichtige een opbrengst voor de werkzaamheden zou genieten van € 59.000. Nu ziet hij af van € 9.000 omzet in ruil voor de ter beschikking gestelde auto. De waarde van dit voordeel wordt in aanmerking genomen als omzet, maar de gemiste omzet zou dan ook als nadeel in aanmerking komen. Het betreft namelijk geen korting, maar je ruilt het uit tegen ander voordeel.

Als laatste wordt opgemerkt dat bij de opdrachtgever de kosten van de auto ten laste van de winst, komen terwijl als bij de ondernemer alleen het voordeel in aanmerking wordt genomen, er per saldo niets t.l.v. de winst komt. De ondernemer verbruikt echter het nut van de auto. Dat dient dan bij hem t.l.v. de winst te komen en daarmee komen ook per saldo macro gezien de uitgaven van de auto t.l.v. de winst.

Al met al dus kosten van € 9000.

Privégebruik

Indien, zoals in de onderhavige casus, aan de belastingplichtige ook voor privé-doeleinden een auto ter beschikking staat, wordt op jaarbasis een onttrekking/bijtelling wegens privé-gebruik van de auto op basis van art. 3.20 Wet IB 2001. De bijtelling wordt bepaald op basis van de catalogusprijs van de auto en kan niet hoger zijn dan de totaal voor de auto ten laste van de winst gekomen kosten, inclusief de afschrijvingskosten van de auto (BNB 1993/166 en NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 143). In het onderhavige geval lager dan € 11.000 dus bijtelling € 5.000.

buiten verzoek

Afkoopkosten swaps bij herfinanciering lening

Feiten:

- 67 Awr heeft in 67 Awr geleend 67 Awr met een looptijd van 7 jaar en een variabele rente.
- Om het renterisico af te dekken is op dezelfde datum voor dezelfde hoofdsom en dezelfde looptijd een swap gesloten met 67 Awr
- 67 Awr door de combinatie van een variabele lening en een swap een aantal basispunten opslag kon worden bespaard tov een eerste 67 Awr lening met vaste rente.
- Zowel fiscaal als commercieel wordt per jaar de daadwerkelijke rentelast ten laste van het resultaat gebracht. In casu is dit de vaste rente uit het swapcontract. Tussentijdse mutaties in de waarde van het swapcontract lopen fiscaal en commercieel niet over het resultaat (hegde accoutting). Tot zover gaat alles goed.
- In het swapcontract zijn 'breakclausules' opgenomen die beide partijen het recht geven om na ommeekomst van een bepaalde periode het swap contract te beëindigen.
- In 67 Awr roept de bank de breakclausule in, 67 Awr 67 Awr
- 67 Awr betaalt in 67 Awr aan de bank, en is daarmee 'verlost' van het swapcontract.
- 67 Awr om de variabele 67 Awr lening 67 Awr af te lossen met een nieuwe 67 Awr lening met een vaste rente 67 Awr
- 67 Awr
- Commercieel wordt de afkoopsom 67 Awr op de balans opgenomen en in de resterende 67 Awr jaar ten laste van het resultaat gebracht. Fiscaal wil met de afkoopsom ineens ten laste van het resultaat 67 Awr brengen.

67 Awr

Vraag

- Mag de afkoopsom van de swap 67 Awr ineens ten laste worden gebracht van het fiscale resultaat, of
- moet de afkoopsom (net als commercieel) worden uitgesmeerd over de resterende looptijd.
- 67 Awr
- Is er lopende jurisprudentie op dit gebied?

Literatuur

WFR2015/15

WFR2015/359 WFR 2015/366 WFR 2015/368

 Weekblad voor
Fiscaal Recht, De Int
 Weekblad voor
Fiscaal Recht, Een an
 Weekblad voor
Fiscaal Recht, Reacti
 Weekblad voor
Fiscaal Recht, Naschr

 Cursus
Belastingrecht, IB.3.1
 Fiscale Encyclopedie
De Vakstudie Inkomst

Standpunt KG

Citaat uit: Handreiking (Samenhangende) Waardering Financiële Instrumenten (KG winstbepaling juni 2015)

“5.1. Afkoop renteswap bij een gestructureerde vastrentende lening.

Afkoop renteswap met instandhouding van de variabel rentende lening.

Voorbeeld.

Voor de aankoop van een pand heeft een ondernemer een 10 jarig krediet opgenomen van 10 mln. Het krediet kent een variabele rente. Omdat de ondernemer zekerheid wil en liever een vaste rente betaalt gaat hij een renteswap aan. De rente staat vast voor 10 jaar. Na 5 jaar blijkt dat de lange rente behoorlijk is gestegen en de swap een positieve marktwaarde heeft van 0,5 mln. De ondernemer heeft liquiditeiten nodig en koopt het swap contract af. Op dat moment resteert een variabele lening van 10 mln. Als de renteswap wordt afgewikkeld moet het positieve of negatieve resultaat dat daaruit voortvloeit over de resterende looptijd van de lening worden verdeeld. Tegenover de vergoeding die bij afkoop/afwikkeling wordt betaald/ontvangen (de marktwaarde van het instrument) staat dan immers een (verwachte) lagere/hogere toekomstige renteverplichting op de lening²⁸.

zals WFR 2015/15, onderdeel 4.3, geven Asma en Storm van 's Gravesande aan dat een afkoopsom moet worden geactiveerd en gedurende de resterende looptijd van het contract lineair moet worden geamortiseerd. Commercieel dient amortisatie eveneens plaats te vinden gedurende de resterende looptijd van het swapcontract. Bruins Slot en Gerrits vergelijken in WFR 2015/359, onderdeel 7.2 de afkoop van de renteswap met het omzetten van een vastrentende lening in een variabel rentende lening. Omdat bij ruil van obligaties de ruilarresten in het algemeen niet van toepassing zijn menen zij dat de afkoopsom direct in het resultaat moet worden verantwoord. Cornelisse merkt in WFR 2015/366 op dat er in de toekomst geen voordelen meer kunnen worden ontleend aan de beëindigde overeenkomst en dat daarom de afkoopsom van de renteswap mag worden afgetrokken.

Afkoop renteswap bij herfinanciering lening (zie ook 5.5) Een onderneming zal alleen tot herfinanciering overgaan als het per saldo voordeel oplevert. De afkoopwaarde van de swap bestaat uit de contante waarde van het rentenadeel dat de bank lijdt ten gevolge van de afkoop van de swap. Voor de toerekening van de last daaruit is de looptijd van de swap niet relevant. Deze last wordt namelijk geaccepteerd omdat de voordelen van de nieuwe lening groter zijn. Anders zou men de swap niet afkopen. Daarom moet deze last worden toegerekend aan de nieuwe lening en daarmee aan de looptijd van de nieuwe lening. Alleen als de nieuwe lening in omvang kleiner is, kan naar rato een deel van de kosten direct worden genomen.

Afkoop renteswap en aflossing lening zonder herfinanciering.

Als geen enkele nieuwe financiering wordt aangetrokken en de bestaande lening volledig wordt afgelost, kan de afkoopwaarde van de swap direct volledig ten laste van het resultaat worden gebracht

5.5. Afkoop lening met herfinanciering.

Als een bestaande lening wordt afgelost en gelijktijdig een nieuwe lening wordt aangegaan, (herfinanciering) behoren alle lasten samenhangend met de beëindiging van de bestaande lening te worden behandeld als kosten van de nieuwe lening. Op basis van goed koopmansgebruik worden deze geactiveerd en gedurende de looptijd van de lening ten laste van het resultaat genomen. Hierbij is het niet van belang of de nieuwe lening met dezelfde financier wordt afgesloten. Een onderneming zal alleen tot herfinanciering overgaan als de afkoopkosten voor de bestaande faciliteit opwegen tegen de voordelen van de nieuwe leningsvoorwaarden.

Daarbij kunnen overigens ook andere zaken dan de financieringslasten een rol spelen, zoals bijvoorbeeld aflossingsvoorwaarden, looptijd, voorziene renteontwikkeling e.d. Als het goed is heeft belastingplichtige immers dit 'nadeel' voorzien en toch de beslissing genomen om tot herfinanciering over te gaan.

In afwijking van voorgaande zouden belastingplichtigen kunnen bepleiten dat deze kosten relatief en absoluut gering zijn en niet tot een belangrijke winstverschuiving leiden en derhalve in een keer ten laste van het resultaat mogen worden gebracht³⁴. Het is de vraag of dit beroep van belastingplichtigen altijd terecht is. Wanneer spreken we van absoluut geringe kosten? Wanneer van relatief geringe kosten?

Naar de mening van de kennisgroep is in ieder geval geen sprake van relatief geringe kosten als deze meer dan 1,5 %³⁵ van de hoofdsom bedragen. Naar de mening van de kennisgroep dienen zowel de hoogte van kosten in absolute zin als in verhouding tot het leningsbedrag en de winst te worden beschouwd³⁶. Zo is een verschuiving van 1 miljoen op 100 miljoen iets anders dan 10 miljoen op 100 miljoen. In het laatste geval lijkt het evident dat relatief en absoluut sprake is van een behoorlijke winstverschuiving. In het andere geval is dat minder duidelijk."

Analyse

Initiatief tot afkoop – dragende redenering?

- Volgens de KG zou de afkoopkosten moeten worden toegerekend aan de nieuwe lening, en naar rato van de looptijd ten laste van het fiscale resultaat komen. Achterliggende gedachte is volgens de KG dat belastingplichtige ervoor kiest om het swap contract af te kopen en te herfinancieren.
- Ik vraag aandacht voor deze vermeende vrije keuze van de belastingplichtige.
- In casu is het niet belastingplichtige die van het swap contract af wil, maar de bank. Ik heb de indruk dat het initiatief in casu bij de bank ligt.

67 Awr

67 Awr

- Overigens lijkt het mij goed mogelijk dat

67 Awr

niet onwelwillend stond tegenover beëindiging van het swapcontract,

67 Awr

67 Awr

67 Awr

- Mijn punt is dat ik mij afvraag of de redenering van de KG nog wel valide is op het moment dat het initiatief van de afkoop niet bij belastingplichtige ligt.

buiten verzoek

Omvang problematiek - precentwerking

-
-
-
-
- De precedentwerking van deze casus lijkt mij aanzienlijk.

5.1.2e

14 oktober 2016

162130060 Ruilarresten aandeel en obligatie

Vraag

Kunnen de ruilarresten worden toegepast bij houders die het aandeel tot hun ondernemingsvermogen rekenen (niemand heeft 5%)?

Casus

Belastingplichtige heeft een bedrijfsmiddel voor een deel gefinancierd met aandelen^{67 Awr}. Een aandeel^{47 Awr} groot NLG 100, geeft recht op een liquidatieuitkering ad NLG 150, maar belangrijker: het geeft recht op een zitplaats bij alle wedstrijden. Aandelen^{67 Awr} doen in het economische verkeer tussen de € X en € Z. Omdat sprake is van een dividend in natura wordt bij belastingplichtige jaarlijks winst bijgeteld.

Het voornemen is de aandelen in te kopen tegen uitgifte van obligaties^{67 Awr}. De obligaties, groot € A, worden na 50 jaar afgelost en geven in de tussentijd jaarlijks recht op een zitplaats. Er is dan sprake van couponrente in natura en die is bij belastingplichtige gewoon aftrekbaar.

Waarde van aandeel en obligatie zijn bij aanvang ongeveer gelijk. Naar het einde van de looptijd toe zal deze waarde mogelijk weglopen.

Antwoord (concept)

Nee. Bij vervanging van effecten is slechts sprake van dezelfde plaats in het bedrijfsvermogen als zij "van geheel gelijke aard zijn" (zie bijvoorbeeld HR 29 juni 1999, nr. 34 021, [BNB 1999/321](#), en HR 7 februari 2003, nr. 38 152, [BNB 2003/173](#)). Daarvan is slechts in uitzonderingsgevallen sprake (voor een voorbeeld zie HR 16 juni 2006, nr. 41 761, [BNB 2007/17](#))

PM: Aangenomen wordt dat geen sprake is van een bedrijfsmiddel waarvoor een herinvesteringsreserve kan worden gevormd en onder meer dat geen sprake is van een vermogensrecht ter belegging (uitzondering, art. 3.54, lid 5, Wet IB 2001)

[illegible]

Excuses voor late reactie.

Verdere bewerking met een onderbouwing rekening houdend met bestaande jurisprudentie zou nog enige tijd vergen maar doet aan standpunt niet af. Kun je hier mee verder?

\$ 5.12e

Stel dat geen sprake is van deelnemingsvrijstelling. Kan belanghebbende winstneming op het ontvangen 67 Awr uitstellen op grond van goedkoopmansgebruik?

Belanghebbende sluit op 67 Awr een overeenkomst inzake verkoop van haar aandelen 67 Awr 67 Awr deelnemingen aan een ongelieerde partij. In de overeenkomst is opgenomen dat de koper een periode van twaalf maanden krijgt om aan haar verplichtingen, 67 Awr 67 Awr, te voldoen.

67 Awr	betaalt de koper een vooruitbetaling, 67 Awr, van 67 Awr
	67 Awr

Ja, de betaling van 67 Awr 67 Awr moet niet op grond van goed koopmansgebruik tot de winst 67 Awr te worden gerekend. Er is sprake van een verkoop onder opschortende voorwaarde.

Binnen deze twaalf maanden, 67 Awr stuurt de koper een brief aan verkoper waarin zij meedeelt zich uit het koop terug te trekken. 67 Awr

67 Awr

67 Awr Koper vraagt het 67 Awr terug.

67 Awr

Aangenomen wordt door vragensteller dat wordt bedoeld dat partij bereid is om opnieuw in onderhandeling te gaan over de voorwaarden en/of prijs voor de aankoop en niet dat de 67 Awr 67 Awr gesloten overeenkomst nog kan herleven/loopt.

67 Awr

Verwarrend hierbij is dat verkoper wijst op toekomstige schending van de overeenkomst.

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Op grond van goed koopmansgebruik hoeft verkoper geen winst te nemen zolang de voorwaarde niet is vervuld.

Vragensteller leest 67 Awr dat de ontbinding (rescission) wordt geaccepteerd en de vooruitbetaling definitief niet wordt terugbetaald. 67 Awr

67 Awr

67 Awr Uit beide brieven blijkt volgens mij dat beide partijen het 67 Awr over eens waren dat koop en verkoop niet door zou gaan.

Mijn vraag aan de kenniscgroep is:

Kan het ontvangen 67 Awr in 67 Awr worden belast of mag winstneming door belanghebbende op grond van goedkoopmansgebruik worden uitgesteld tot 67 Awr

162130061 Herinvesteringsreserve huurrecht afboeken op eigendom

Van: [5.1.2e] [1.2e] GO/BLD
Aan: [5.1.2e] [5.1.2e] [5.1.2e] @Belastingdienst
Cc: [5.1.2e] [5.1.2e] @Belastingdienst, [5.1.2e]
[5.1.2e] @Belastingdienst
Datum: 16-11-2016 15:11
Onderwerp: Betr: Vraag aan KG

Hoi [5.1.2e],

Vakstudie

<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00ADCA7A&cpid=WKNL-LTR-Nav2>

Kortom, zie niet in waarom HIR huurrecht afgeboekt kan worden op volle eigendom.

Met vriendelijke groet,

[5.1.2e]

[5.1.2e]
[5.1.2e] [5.1.2e]
[5.1.2e]
[5.1.2e]

[5.1.2e]

[5.1.2e]

buiten verzoek

67 ☐ Awr Over het juiste antwoord op deze vraag verschillen de meningen. Dit verschil zit hem in het begrip: "een zelfde economische functie".

- De MvA vermeldt over het begrip vervanging:
"Uitgaande van de omstandigheid dat men in een onderneming verschillende taken of groepen van werkzaamheden kan onderscheiden, betekent vervanging van een bedrijfsmiddel dat het vervangende bedrijfsmiddel een zelfde economische functie, d.w.z. een soortgelijke taak of werkzaamheid gaat vervullen. Het doet daarbij niet ter zake dat het vervangende bedrijfsmiddel in technisch opzicht afwijkt van het vervangen bedrijfsmiddel of dat het moderner of waardevoller is. Zo zal een luchtvaartmaatschappij, die vliegtuigen met propelleraandrijving vervangt door vliegtuigen met straalaandrijving, van de faciliteit gebruik kunnen maken. Daarentegen zal dit niet het geval zijn, indien een onderneming voor belegging woonhuizen heeft aangekocht en deze vervolgens verkoopt ter financiering van een fabriekspand. Overigens zien de ondergetekenden geen bezwaar tegen het innemen van een ruim standpunt bij geval van twijfel. Zo zouden zij de faciliteit willen toestaan, indien een onderneming die sleepboten exploiteert deze zou afstoten ter vervanging door motorvrachtschepen, ook al zou men te dien aanzien kunnen betogen dat er strikt genomen een verandering in het doel van de bedrijfsvoering is ingetreden."
(...).

In de Memorie van Antwoord wordt dus "een zelfde economische functie" gedefinieerd als "een soortgelijke taak of werkzaamheid gaat vervullen". De uiteindelijke taak van het huurrecht en van de woning in eigendom is in de vermelde casus het huisvesten van de onderneming. Derhalve zou de gevormde HIR op het huurrecht (= vermogensrecht, bedrijfsmiddel) afgeboekt kunnen worden op de BW van het aangekochte pand.

- Onder de wet IB 1964 is een Hofuitspraak ([Hof Den Bosch 22 december 2000, nr. 98/00399](#)) te vinden waarin het volgende wordt gesteld:
"Het hof is van oordeel dat pachtrecht en eigendomsrecht niet dezelfde economische functie hebben, met name aangezien het economische belang enkel de eigenaar en niet de pachter aangaat, zodat toepassing van de vervangingsreserve niet mogelijk is."

Dit economische belang past niet in de definiëring van een zelfde economische functie als in de bovenstaande MvA.

De vraag die aan de kennisgroep voorgelegd wordt is dan ook:
Hoe dient het begrip een zelfde economische functie uitgelegd te worden.

162130039 Voorziening voordeelontneming buitenland (67 Awr)

Vraag:

Kan een voorziening ultimo 2012 worden gevormd voor ontneming van het vermogensvoordeel door de 67 Awr autoriteiten? Zo nee, moet deze gelet op de wijziging van art. 3.14 IB per 1 januari 2015 in 67 Awr vrijvallen. In de voorliggende casus is sprake van een in 67 Awr tot stand gekomen minnelijke schikking met de 67 Awr autoriteiten op grond van art. 216bis Wetboek van Strafvordering. "U doet afstand van een bedrag van X EURO ten titel van vermogensvoordeel, en U betaalt een bedrag van Y EURO ten titel van sanctionering. Dit betekent een totaal van Z EURO." De feiten hebben zich voorgedaan in de periode 67 Awr . 67 Awr 67 Awr

Antwoord:

Art. 8 Vpb juncto art. 3.14 Wet IB 2001, mede gelet op de wijziging van art. 3.14 lid 1, letter c, per 1 januari 2015, belet niet het vormen van een voorziening in 67 Awr voor ontneming van het vermogensvoordeel. Van een vrijval in 67 Awr is ook geen sprake. Overigens dient wel sprake te zijn van een juiste allocatie van de kosten. Het antwoord gaat uit van de veronderstelling dat de kosten aan Nederland gealloceerd kunnen worden; is dat niet het geval dan wordt in het geheel niet toegekomen aan de vraag en kan niets t.l.v. het Nederlandse resultaat worden gebracht. In tegenstelling tot een Nederlandse voordeelontneming, wordt aangenomen dat voor deze 67 Awr voordeelontneming wel een voorziening kan worden gevormd. Voor de Nederlandse ontneming is dit beslist in BNB 2011/288. In dat geval konden pas kosten ten lasten van het resultaat worden gebracht op het moment dat die kosten het vermogen verlaten. In dat arrest werd dus beslist dat op grond van lid 4 (nu lid 3), pas bij voldoening aftrek kon plaatsvinden. Letter d noch letter e is gewijzigd per 1 januari 2015. Uit de parlementaire behandeling van het belastingplan 2015 valt niet te ontlennen waarom letters d en e niet zijn gewijzigd.

Casus waarin sprake is van een buitenlandse (be)schikking die vergelijkbaar is met de Nederlandse strafbeschikking moeten worden voorgelegd aan de kennisgroep. Nadere bestudering geeft de volgende samenvatting, voor verdere toelichting wordt gewezen op de beschouwing. 1. in verband met een overtreding vindt voordeelontneming plaats ter voorkoming van strafvervolgning (transactie) a. door buitenlandse Staat: 3.14, lid 1 - onderdeel c is niet van toepassing (valt niet onder geldsom); - onderdeel d, e en e (oud) n.v.t. (geen misdrijf); b. door Nederlandse Staat: 3.14, lid 1 - onderdeel c is niet van toepassing (valt niet onder geldsom); - onderdeel d, e en e (oud) n.v.t. (geen misdrijf). In beide gevallen kan een voorziening worden gevormd, als aan de voorwaarden voor vorming voorziening wordt voldaan. 2. in verband met een misdrijf vindt voordeelontneming plaats Via NL-strafbeschikking of met NL strafbeschikking vergelijkbare buitenlandse strafbeschikking: 3.14.1-e van toepassing; geen voorziening; pas bij betaling aftrekbaar. Via een transactie/ schikking ter voorkoming van vervolging a. Buitenlandse transactie: 3.14.1-e (oud) is niet van toepassing; namelijk beperkt tot Nederlandse rechtsorde; voorziening mogelijk mits aan voorwaarden voor vorming van voorziening wordt voldaan. b. Nederlandse transactie: 3.14.1-e (oud) van toepassing; geen voorziening Via strafrechtelijke veroordeling a. Buitenlandse strafrechtelijke veroordeling: valt niet onder 3.14.1-d: voorziening mogelijk, mits aan voorwaarden voor vorming van voorziening wordt voldaan. b. Nederlandse strafrechtelijke veroordeling: 3.14.1-d: geen voorziening mogelijk

Beschouwing Wettelijke kaders Artikel 3.14. Van aftrek uitgesloten algemene kosten (tekst 1 januari 2008 tot 1 januari 2015) "1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten: (...) c. geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolging in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie, alsmede kosten als bedoeld in artikel 234, vijfde lid, en artikel 235, derde lid, van de Gemeentewet; d. misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging; e. misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden;" Letter of onderdeel c is gewijzigd per 1 januari 2015 in die zin dat door het vervallen van de verwijzing naar "Nederland" onderdeel c nu ook geldt voor buitenlandse geldboeten en geldsommen ter voorkoming van strafvervolging. Hierbij is geen overgangsregeling getroffen. Onderdeel d en onderdeel e zijn toen niet gewijzigd. Per 1 februari 2008 is de tekst van lid 1, onderdeel e gewijzigd in verband met de wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en enige andere wetten in verband met de buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten (Wetsvoorstel 29 849, Stb. 2006, 330; "Wet OM-afdoening"). Het nieuwe lid e is ingevoerd op grond van artikel VIII van de wet OM-afdoening. De oude tekst van onderdeel e was: "misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolging in Nederland aan de gestelde voorwaarden heeft voldaan;" De MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 849, nr. 3, p. 87 zegt hierover: "Artikel VIII betreft een aanpassing van artikel 3.14, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 welke rechtstreeks voortvloeit uit de vervanging van de transactie door een strafbeschikking." Op grond van overgangsrecht blijft de oude tekst evenwel van toepassing. Artikel XII van de Wet OM-afdoening luidt namelijk als volgt: "Artikel 3.14, eerste lid, onderdeel e van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede artikel 15b, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals zij luiden voor het in werking treden van de artikelen VIII en IX van deze wet, blijven van toepassing in gevallen waarin vergoedingen zijn verstrekt ter zake van het voldoen aan gestelde voorwaarden ter voorkoming van strafvervolging in Nederland." Transactie zowel bij overtreding als misdrijf maar letter e (oud) en strafbeschikking alleen bij misdrijf Uit de wetsgeschiedenis volgt dat onderdeel e oud met de voorwaarden doelt op een daar aan ten grondslag liggende transactie ex art. 74 Wetboek van Strafrecht die is aanvaard. Blijkens dit artikel is een transactie zowel mogelijk bij een misdrijf als bij een overtreding. Onderdeel e, oude tekst, is gelet op de tekst en wetsgeschiedenis alleen van toepassing bij een transactie in verband met een misdrijf, niet bij een overtreding (vgl. Kamerstukken, 25 019, nr. 3, p. 3 en p. 6 en nr. 6 p. 4)). Indien er sprake is van een overtreding zijn de kosten en lasten die daarmee verband houden aftrekbaar, ongeacht of de belastingplichtige ter zake van de transactie ter voorkoming van strafvervolging in Nederland aan de gestelde voorwaarden heeft voldaan. Indien sprake is van een misdrijf, ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolging in Nederland aan de gestelde voorwaarden in het kader van de transactie heeft voldaan (en derhalve geen vervolging heeft plaatsgevonden), zijn de kosten en lasten in verband daarmee gelet op het overgangsrecht, Artikel XII van de Wet OM-afdoening, en lid 4 pas aftrekbaar bij betaling. De niet-aftrekbaarheid wordt namelijk in bepaalde gevallen op grond van lid 4 (na 1 januari 2015 lid 3) teruggenomen: "Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet: a. voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en b. vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade." Artikel 3.14, eerste lid onderdeel c: geldsom Betreffende het begrip

“geldsom” volgt uit Kamerstukken 1988/89, 20 857, nr. 3, p. 4. bij de invoering van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c in 1991, dat het slecht gaat slechts om geldsommen die in de plaats treden van een door de rechter opgelegde geldboete: “Tevens wordt voorgesteld met de hier bedoelde geldboeten gelijk te stellen de geldsommen welke worden betaald aan de staat ter voorkoming van strafvervolging in Nederland. Met deze geldsommen wordt in de eerste plaats bedoeld op die ter zake van transactie op grond van de artikelen 74 en 74c van het Wetboek van Strafrecht; voorts kan worden gedacht aan die op grond van de transactieregelingen van artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 197 van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen. Uit de gekozen omschrijving volgt dat andere mogelijke transactievoorwaarden, zoals de afstand van in beslag genomen voorwerpen en de vergoeding van aangerichte schade niet door het wetsvoorstel worden bestreken. Het gaat dus slechts om geldsommen die in de plaats treden van een door de rechter opgelegde geldboete.” Zie: Kamerstukken 1988/89, 20 857, nr. 3, p. 4. Uit de tekst en wetsgeschiedenis volgt tevens dat geldboeten en bepaalde andere geldsommen in verband met een veroordeling of transactie onder onderdeel c vallen (Kamerstukken, 25 019, nr. 6, p. 4.). Deze betalingen zijn te onderscheiden van kosten wegens ontneming van een voordeel die beperkt aftrekbaar zijn op grond van de leden d en e. Hierna een aantal passages ter motivering. “De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of het criterium kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijk uitspraak is veroordeeld in de praktijk tot interpretatieverschillen aanleiding kan geven. Zij schetsen in dat verband het voorbeeld van een onderneming die is veroordeeld wegens het gedurende een reeks van jaren illegaal lozen van afval en vragen zich af of de kosten van bestuur en juridische bijstand van deze onderneming kunnen worden gecorrigeerd. In dat verband wil ik er op wijzen dat uit de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie ter zake van de bepalingen in de verschillende heffingswetten waarin een aftrekbeperking is opgenomen, blijkt dat de formulering 'verband houden met' in ruime zin moet worden uitgelegd. In het door deze leden aangehaalde voorbeeld betekent dit dat de kosten van bestuur en juridische bijstand in aftrek kunnen worden beperkt voor zover deze op enigerlei wijze samenhangen met het bedoelde misdrijf. Dit neemt uiteraard niet weg dat er meningsverschillen kunnen ontstaan over het bedrag van de kosten en lasten dat kan worden toegerekend aan het misdrijf. Zo zal, indien de belastingplichtige in het door de leden aangehaalde voorbeeld nog andere activiteiten verricht dan het illegaal lozen van afval, een splitsing moeten worden gemaakt tussen de kosten van bestuur en juridische bijstand die verband houden met het misdrijf en de kosten van bestuur en juridische bijstand ter zake van die andere activiteiten.”(NNV, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 1 en 2.) De aftrekbeperking op grond van 3.14 lid 1 sub c heeft onder meer betrekking op geldsommen betaald aan een staat ter voorkoming van strafvervolging of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening. De wetgever heeft daaraan transacties e.d. en (aanvankelijk slechts enkele) bestuurlijke boeten toegevoegd, omdat die naar de strekking van het wetsvoorstel op één lijn moesten worden gesteld met strafrechtelijke geldboeten. “Wat in het voorgaande is gesteld voor de door een rechter opgelegde geldboeten, is grotendeels van overeenkomstige toepassing op geldsommen die worden betaald ter voorkoming van strafvervolging in het kader van een zgn.transactie. De hoogte van deze geldsommen is immers afgeleid van de geldboete die bij veroordeling door de rechter naar verwachting zou zijn opgelegd. Beide strekken er toe strafbaar gedrag van een passende vermogenssanctie te voorzien. In de sfeer van het verkeersrecht, maar ook daarbuiten, zoals in het kader van het economisch strafrecht, wordt veelvuldig van dergelijke sancties gebruik gemaakt. Tegen de fiscale aftrekbaarheid daarvan bestaan dan ook dezelfde bezwaren.”(Kamerstukken, 20 857, nr. 3, p. 3.) “Tevens wordt voorgesteld met de hier bedoelde geldboeten gelijk te stellen de geldsommen welke worden betaald aan de staat ter voorkoming van strafvervolging in Nederland. Met deze geldsommen wordt in de eerste plaats bedoeld op die ter

zake van transactie op grond van de artikelen 74 en 74c van het Wetboek van Strafrecht; voorts kan worden gedacht aan die op grond van de transactieregelingen van artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 197 van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen. Uit de gekozen omschrijving volgt dat andere mogelijke transactievoorwaarden, zoals de afstand van in beslag genomen voorwerpen en de vergoeding van aangerichte schade niet door het wetsvoorstel worden bestreken. Het gaat dus slechts om geldsommen die in de plaats treden van een door de rechter opgelegde geldboete. In het wetsvoorstel is voorts rekening gehouden met de mogelijkheid dat een door de rechter opgelegde vrijheidsstraf bij wege van gratieverlening wordt omgezet in een geldboete. In de praktijk gebeurt dit door de betaling van een bepaalde geldsom aan de staat als voorwaarde te verbinden aan het besluit tot gratieverlening. Verwezen zij in dit verband naar artikel 13 van de Gratiwet. De betaling van een dergelijke geldsom dient voor de toepassing van de voorgestelde regeling uiteraard op één lijn te worden gesteld met die van een door de rechter opgelegde geldboete." ((Kamerstukken, 20 857, nr. 3, p. 4.) De aftrekbeperking ziet niet op andersoortige transactievoorwaarden dan betaling van geldsommen aan (onderdelen van) een staat. "De functie van de woorden "betaald aan de (KG: thans "een") staat" in de tekst van artikel 8, derde lid, onderdeel b (KG: thans art. 3.14, lid 1, onderdeel c), waarnaar de leden van de PvdA-fractie informeren, is dat daardoor aansluiting wordt verkregen met de tekst van artikel 74, tweede lid, onderdeel a, van het Wetboek van Strafrecht (Fase: dit artikel is vervallen met de Wet OM-afdoening). Andersoortige transactievoorwaarden blijven zodoende buiten de voorgestelde regeling. Ook voor geldboeten is in artikel 23, eerste lid, van dat Wetboek bepaald dat deze aan de staat ten goede komen. Hetzelfde geldt voor de in artikel 13 van de Gratiwet bedoelde geldsom. Transactie in de vorm van een aan de staat te betalen geldsom komt in de praktijk alleen in aanmerking, indien de verwachting bestaat dat de rechter bij veroordeling alleen een geldboete zal opleggen. Overigens vervalt daarmee het recht tot strafvordering, zodat de theoretische mogelijkheid van een vrijheidsstraf niet meer in aanmerking komt."((Kamerstukken, 20 857, nr. 6, p. 10.) -----

De ⁶⁷ Awr geldsom ten titel van sanctionering als bedoeld in artikel 216bis Wetboek van strafvordering valt met ingang van 1 januari 2015 onder de reikwijdte van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c. De vraag is nu of er ultimo 2014 een voorziening mag worden gevormd en of deze voorziening moet vrijvallen in 2015? Als aan de Baksteen-criteria wordt voldaan kan een belastingplichtige voor zover het feiten betreft die zijn gepleegd vóór 1 januari 2015 ultimo 2014 een voorziening vormen voor in de toekomst te verwachten te betalen de geldsom. Deze voorziening hoeft niet vrij te vallen in 2015; in 2016 wordt de te betalen geldsom afgeboekt van de voorziening. Relevante jurisprudentie: HR 22 april 1998, BNB 1998/212 In dit arrest gaat het om een strafbaar feit dat is gepleegd in 1989. Ter zake van dit strafbaar feit is een fiscale verhoging opgelegd die door belastingplichtige in 1990 als ondernemingskosten ten laste van de winst is gebracht. Per 1 januari 1991 is de Wet IB 64 gewijzigd in die zin dat geldboeten niet aftrekbaar zijn van de winst. In 1991 wordt belastingplichtige voor het strafbare feit strafrechtelijk veroordeeld. Het gevolg is dat een deel van de boete wordt terugbetaald. De inspecteur telt deze terugbetaling bij de winst. De Hoge Raad oordeelt dat een geldboete, die tot 1 januari 1991 aftrekbaar was, aftrekbaar blijft indien goed koopmansgebruik, eventueel in verband met de bestendige gedragslijn van de ondernemer, voorschrijft of toelaat haar ten laste van de jaarwinst te brengen over 1990 of een voorafgaand jaar. Voorts brengt de redelijkheid mee dat de terugbetaling van een geldboete, die aftrekbaar was en dienovereenkomstig ten laste van de jaarwinst over 1990 of een voorafgaand jaar is gebracht, ook indien de terugbetaling na 31 december 1990 heeft plaatsgevonden, in het jaar van terugbetaling als winst in aanmerking wordt genomen. Hof Den Haag 20 april 1999, V-N 1999/38.12 In deze casus gaat het om milieudelicten gepleegd vóór 1 januari 1991. In verband met een te verwachten boete neemt belanghebbende per ultimo 1990 een voorziening op. Deze voorziening hoeft niet vrij te vallen in 1991 als gevolg van de invoering van de aftrekbeperking boeten per 1 januari 1991.

Overwegingen van Hof Den Haag: 6.1. Ingevolge artikel I van de Wet van 19 december 1990, Stb. 1990, 637, is aan het eerste lid van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een onderdeel c toegevoegd, op grond waarvan bij het bepalen van de winst uit onderneming niet in aftrek komen kosten en lasten die verband houden met onder andere geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolging in Nederland. Deze wijziging is op 1 januari 1991 in werking getreden, zijnde de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de Wet is geplaatst. 6.2. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de invoering van de in 6.1 vermelde wettelijke bepaling meebrengt dat in het onderhavige jaar de door belanghebbende ultimo 1990 gevormde voorziening dient vrij te vallen en dat daarop het door belanghebbende ter zake van de transactie betaalde bedrag van f 170 000 niet mag worden afgeboekt, aangezien dit ook niet als kosten ten laste van de winst over 1992 zou mogen worden gebracht. Het Hof verwerpt dit standpunt van de Inspecteur. 6.3. Volgens artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt de in een kalenderjaar genoten winst bepaald volgens de regels van goed koopmansgebruik. Op grond van deze bepaling kunnen kosten veelal in aanmerking worden genomen in het jaar waarop deze betrekking hebben (realiteitsbeginsel). Belanghebbende heeft in overeenstemming hiermee terzake van de milieu-overtredingen ultimo 1990 een voorziening opgenomen van f 170 000. Hiermee zijn de uiteindelijk in 1992 betaalde kosten reeds in 1990 in aanmerking genomen. Voor de vraag of deze kosten tot aftrek kunnen leiden is mitsdien de wetgeving geldende voor 1990 bepalend en niet die geldend voor 1992. 6.4. De juistbevinding van het standpunt van de Inspecteur zou er bovendien toe leiden dat in alle gevallen waarin een ondernemer ultimo 1990 een voorziening heeft mogen vormen voor kosten en lasten die verband houden met nog op te leggen geldboeten of aan de Staat te betalen geldsommen ter voorkoming van strafvervolging in Nederland deze voorziening aan de winst dient te worden toegevoegd, ongeacht of deze ziet op toekomstige kosten en lasten die hun grond vinden in feiten of omstandigheden die zich bij de bedrijfsuitoefening in een jaar of jaren voorafgaande aan de invoering van genoemd artikel 8a, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet hebben voorgedaan. Aldus zou echter een dermate vergaande vorm van terugwerkende kracht en uitbreidende werking worden gegeven aan de invoering van genoemde wettelijke bepaling dat de wetgever deze terugwerkende kracht bij het opstellen daarvan niet op het oog kan hebben gehad zonder deze in een overgangsregeling neer te leggen. De Staatssecretaris heeft hiertegen geen cassatie ingesteld onder verwijzing naar BNB 1998/212. Infobulletin 99/487 (ontleend aan NDFR). Hof Den Haag 8 februari 1995, nr. 94/0497, V-N 1995, p. 2877 HR 13 oktober 1999, nr. 34 771, BNB 2000/143 Artikel 3.14, eerste lid onderdeel d/e juncto 3.14, derde lid: voordeelontnemings Het voordeel ontnemende onderdeel van de minnelijke schikking kan niet onder het begrip geldsom van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c worden gebracht. Zie hierboven het citaat uit de parlementaire geschiedenis, Kamerstukken 1988/89, 20 857, nr. 3, p. 4. De vraag is of voor het vermogensvoordeel en voor de sanctionering fiscaal een voorziening kan worden gevormd. Hierna wordt alleen ingegaan op het vermogensvoordeel. Strafrecht Kort Ter volledigheid en begrip van de Nederlandse wet en jurisprudentie een beeld van hetgeen in Nederland in het strafrecht onder vermogensvoordeel wordt verstaan. Uit HR 1 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AB7714, NJ 1998/242) volgt dat bij de bepaling van het wederrechtelijk verkregen voordeel dient te worden uitgegaan van het voordeel dat de betrokkene in de concrete omstandigheden van het geval daadwerkelijk heeft behaald. Onder kosten die in directe relatie staan tot het delict moeten die kosten worden gerekend die bespaard zouden zijn geweest als het delict niet zou zijn gepleegd (vgl. HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:AC0473, NJ 1993/12). Daartoe kunnen dus ook kosten behoren die niet ten behoeve van de voltooiing van het delict zijn gemaakt en in zoverre dus niet noodzakelijk waren. Bij het bepalen van de voordeel dat wordt ontnomen wordt geen rekening gehouden met IB of Vpb. Vgl. HR 17 februari 1998, NJ 1998,499 waarin wordt geciteerd uit de MvT van art. 36e Strafrecht:.

‘Zeer uitzonderlijke situaties buiten beschouwing latend, is derhalve door een Nederlandse contribuabele in eerste aanleg belasting verschuldigd over door hem wederrechtelijk verkregen voordeel. Voor zover dat voordeel hem echter weer wordt ontnomen, wordt de belastingheffing ook weer ongedaan gemaakt. (...) Dit mechanisme brengt met zich mee dat de strafrechter bij de bepaling van het door de ontneming in aanmerking te brengen bedrag aan wederrechtelijk verkregen voordeel geen rekening zal dienen te houden met de belastingheffing.’

Fiscaal Nederlandse voordeelontneming Ingevolge art. 3.14 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001, tekst tot 1 januari 2015, worden van aftrek uitgesloten kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door de Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het OM heeft verklaard te zullen afzien van vervolging. De directe kosten die verband houden met een misdrijf zijn niet aftrekbaar (3.14, lid 1, letter d) blijkens HR BNB 2013/156 betreffende produktiekosten van XTC. Ingevolge art. 3.14 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 worden van aftrek uitgesloten ‘kosten die verband houden met misdrijven’. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling volgt dat het begrip ‘verband houden met’ ruim moet worden uitgelegd. De wetgever heeft hiermee beoogd van aftrek niet slechts uit te sluiten kosten met behulp waarvan omzet uit criminele activiteiten is gerealiseerd, maar tevens kosten die ook overigens worden opgeroepen door die criminele activiteiten. (HR BNB 2015/177). De niet-aftrekbaarheid wordt in bepaalde gevallen op grond van lid 3 (tot 1 januari 2015 nog lid 4) teruggedragen. Een voordeelontneming is aftrekbaar op grond van lid 3 (voorheen lid 4) (vgl. MvT Wetsvoorstel 25 019 kamerstuk 3) en Hoge Raad BNB 2011/288 (belastingjaar 1999 (8a Wet IB 1964, thans art. 3.14, vierde lid, onderdeel a, Wet IB 2001, kennisgroepvraag 07 213 0023): “Het middel faalt. Het bepaalde in artikel 8a, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt in dat – voor zover hier van belang – de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge het bepaalde in het eerste lid, letters d en e, van dat artikel wordt teruggedragen indien het gaat om de voldoening van een geldbedrag ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, waarmee – mede gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling – tot uitdrukking is gebracht dat een dergelijk bedrag niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt voldaan vormen van een voorziening ter zake van die voldoening is hiermee niet verenigbaar.” Conclusie Uit het voorafgaande volgt dat een betaald bedrag uit hoofde van voordeelontneming valt onder letter d (kosten en lasten verband houdende met een misdrijf) en niet onder letter c. Daarnaast is van belang dat het feit dat mogelijk bij een boete rekening is gehouden met voordeelontneming niet maakt dat de boete kan worden gesplitst (zie HR BNB 2011/62 inzake NMA-boete). Het komt de KG voor dat dit mogelijk ook niet andersom kan. Een bedrag van de voordeelsontneming kan dan niet worden gesplitst in boete en voordeelsontneming. Dit laat onverlet dat de voordeelsontneming mogelijk onjuist is vastgesteld. Maar dat geeft zeer zware bewijstechnische problemen voor de inspecteur. Buitenland Voorwaarde voor de toepassing van de aftrekbeperking van letter d is dat het moet gaan om een strafrechtelijke veroordeling door een Nederlandse rechter. De 67 Awr minnelijke schikking valt hier niet onder. Lid d is niet gewijzigd per 1 januari 2015, ook niet lid e. Uit de parlementaire behandeling van het belastingplan 2015 valt niet te ontleen waarom letters d en e niet zijn gewijzigd. Het moet er dan ook voor worden gehouden dat voor de voordeelsontneming letter d geen beletsel vormt om een voorziening te vormen en derhalve anders dan zoals beslist in BNB 2011/288 voor een Nederlandse ontneming. Letter e Wettekst In artikel 3.14, eerste lid, onderdeel e (tekst met ingang van 1 januari 2008) gaat het om kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan

een strafbeschikking onherroepelijk is geworden: "misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden;"

Tot 1 januari 2008 luidde onderdeel e als volgt: "misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolging in Nederland aan de gestelde voorwaarden heeft voldaan". In de Wet OM-afdoening, waarbij onderdeel e werd aangepast is een overgangsbepaling opgenomen (artikel XII). Dit artikel luidt: "Artikel 3.14, eerste lid, onderdeel e van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede artikel 15b, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals zij luiden voor het in werking treden van de artikelen VIII en IX van deze wet, blijven van toepassing in gevallen waarin vergoedingen zijn verstrekt ter zake van het voldoen aan gestelde voorwaarden ter voorkoming van strafvervolging in Nederland." Artikel 74 Sr bestaat nog steeds, en er wordt nog steeds gebruik van gemaakt. Dit mede gelet op ARTIKEL XV van de Wet OM-afdoening, wetsvoorstel nr. 29849, Stb 2006, 330, dat als volgt luidt: "Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld." De strafbeschikking is feitelijk ingevoerd, doordat Artikel 257a Sv en andere artikelen zijn ingevoerd. De fiscale strafbeschikking is ingevoerd door wijziging van art. 76 AWR. Maar een ander onderdeel van de Wet OM afdoening, te weten de afschaffing van art. 74 Sr, is niet geëffectueerd. Daar was ook een reden voor: "Volledige afschaffing van de transactie zal pas aan de orde komen als na deze evaluatie blijkt dat de strafbeschikking naar volle tevredenheid functioneert en er geen gegronde reden bestaat de transactie als afzonderlijke afdoeningsmodaliteit te behouden." (Kamerstukken I 2005/06, 29 849, C, p. 22). Transactie en onderdeel e oud Gelet op "in Nederland" in de tekst van zowel onderdeel e oud als artikel XII van de Wet OM-afdoening valt een 67 Awr transactie ondanks de overgangsregeling niet onder letter e. Dat overigens sprake kan zijn van een transactie volgt uit de Belgische wetgeving waarin wordt gesproken over "vervallen van de strafvordering". Het 67 Awr OM kan aan de verdachte van een misdrijf verval van strafvordering voorstellen in ruil voor een tegenprestatie (zie hiervoor). Deze minnelijke schikking lijkt op de bevoegdheid van het Nederlandse OM om een transactie voor te stellen; bij voldoen aan de voorwaarden door de verdachte vervalt de strafvervolging. Aan het voorafgaande doen de arresten BNB 2011/62 (NMA-arrest) en BNB 2015/177 niet af. Strafbeschikking en onderdeel e nieuw Nederland Met strafbeschikking wordt niet bedoeld een beschikking ter voorkoming van vervolging, maar een beschikking waarmee (in de Nederlandse situatie) het OM de zaak kan vervolgen en bestraffen (artikel 257a Wetboek van Strafvordering). Zie MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 849, nr. 3. Zo o.a. MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 849, nr. 3, p1: "Kern van de voorstellen is een aanpassing van de juridische grondslag van de buitengerechtelijke afdoening van strafzaken. De wettelijke constructie van de transactie impliceert dat het feit niet «bestraft» wordt. Als aan de transactievoorwaarden wordt voldaan, is strafvervolging en daarmee bestraffing juist uitgesloten, zo volgt uit artikel 74 Wetboek van Strafrecht (verder Sr). Bij de strafbeschikking ligt dat anders. Zij strekt niet ter voorkoming van vervolging maar is een vorm waarin het openbaar ministerie de zaak kan vervolgen en bestraffen. Daarmee komt de strafbeschikking, wat haar rechtskarakter betreft, meer overeen met een rechterlijke veroordeling. Deze omvorming biedt de mogelijkheid, in de strafbeschikking straffen en maatregelen op te nemen waarvan de tenuitvoerlegging niet van de medewerking van de betrokkene afhankelijk is. Voorgesteld wordt onder meer, de oplegging van geldboetes in een strafbeschikking mogelijk te maken. (...) Uit een oogpunt van rechtmatigheid is van belang dat de strafbeschikking – anders dan de transactie – een daad van vervolging is en een bestraffing oplevert die op een vaststelling van schuld aan een strafbaar feit gebaseerd is. Dat versterkt de grondslag van buitengerechtelijke afdoening van strafzaken." Een strafbeschikking (artikel 257a Wetboek van Strafvordering) is dus iets

anders dan een transactie (artikel 74 Wetboek van strafrecht). Artikel 74, eerste lid, Sr bepaalt: «De officier van justitie kan voor de aanvang van de terechtzitting een of meer voorwaarden stellen ter voorkoming van de strafvervolgung wegens misdrijven, met uitzondering van die waarop naar de wettelijke omschrijving gevangenisstraf is gesteld van meer dan zes jaar, en wegens overtreding. Door voldoening aan die voorwaarden vervalt het recht tot strafvordering.» De voorwaarden die kunnen worden gesteld zijn in het tweede lid opgenomen. Naast de politietransactie worden in de wet ook mogelijk gemaakt schikkingen die op grond van artikel 85 Waterschapswet door ambtenaren van waterschappen kunnen worden aangegaan terzake van overtredingen van waterschapskeuren, transacties die op grond van artikel 76 Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder AWR) kunnen worden aangegaan door het bestuur van 's Rijks belastingen en de bestuurlijke transactie van artikel 37 WED. De transactie ex artikel 76 AWR kent daarbij nog een specifieke voorwaarde: verlangd kan worden «het alsnog voldoen aan een bij de belastingwet gestelde verplichting». Buitenland/België In onderdeel e wordt in tegenstelling tot onderdeel d niet gesproken over Nederland. De tekst van artikel 3.14, letter d is een duidelijke tekst. In het algemeen prevaleert een (duidelijke) wettekst. De vraag is of ook bedoeld is een met een Nederlandse strafbeschikking vergelijkbare buitenlandse bestraffing ook in aftrek te beperken. Het lijkt dat dit niet het geval is: a. Ten tijde van de wetswijziging van 3.14 in het kader van de Wet OM-afdoening waren er geen ontwikkelingen over beperking m.b.t. buitenlandse boetes, geldsommen of wat dan ook. Dit volgt ook niet uit tekst of de wetsgeschiedenis van de WET OM-afdoening. b. Ook in onderdeel e oud, kwam in tegenstelling tot onderdeel c en d geen verwijzing naar "Nederland" voor en de wetsgeschiedenis daarvan volgt ook geen uitbreiding of doelstelling m.b.t. buitenlandse situaties. c. Bedoeling en ratio van de wetswijziging m.b.t. 3.14 is geweest bestendiging van de situaties voor transacties gelet op het overgangsrecht en wijziging gelet op de wijziging van het Nederlandse strafrecht. Casus waarin sprake is van een buitenlandse (be)schikking die vergelijkbaar is met de Nederlandse strafbeschikking moeten worden voorgelegd aan de kennisgroep. Conclusie Het onderdeel van de voordeelontneming in de 67 AWR minnelijke schikking valt niet onder een aftrekbeperking van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, d of e. Dit heeft tot gevolg dat ultimo 2014 een voorziening kan worden gevormd als aan de (baksteen)voorwaarden voor vorming is voldaan. Verschil in behandeling Belgische voordeelontneming bij minnelijke schikking en Nederlandse voordeelontneming: knelpunt In BNB 2011/288 overweegt de Hoge Raad: 3.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet ten laste van de winst over 1999 een passiefpost kon vormen voor een in de toekomst vast te stellen verplichting ter zake van de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Het Hof heeft daartoe overwogen dat belanghebbende tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt, laat staan heeft doen blijken, dat er ultimo 1999 een redelijke mate van zekerheid bestond dat in de jaren daarna een verplichting zou ontstaan uit hoofde van de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat de verplichting pas in 2000 is aangezegd en dat deze ook ten tijde van 's Hofs uitspraak nog door belanghebbende in rechte werd bestreden. Middel II richt zich tegen deze oordelen met het betoog dat de voor de vorming van een voorziening vereiste redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen, reeds aanwezig is zodra de wederrechtelijke voordelen zijn behaald. 3.2.2. Het middel faalt. Het bepaalde in artikel 8a, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – CA: overgenomen in 3.14, vierde lid Wet IB 2001 – houdt in dat – voor zover hier van belang – de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge het bepaalde in het eerste lid, letters d en e, van dat artikel wordt teruggedragen indien het gaat om de voldoening van een geldbedrag ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, waarmee – mede gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling – tot uitdrukking is gebracht dat een dergelijk bedrag niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het

in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt voldaan vormen van een voorziening ter zake van die voldoening is hiermee niet verenigbaar.” De tekst van artikel 8, vierde lid IB 64 is overgenomen in artikel 3.14, vierde lid Wet IB 2001. Het arrest van de Hoge Raad geldt daarmee nog steeds: geen voorziening, maar pas op moment van verlaten van vermogen – lees: betalen – in aftrek van de winst. Een belastingplichtige die in Nederland een misdrijf pleegt, wordt veroordeeld door de Nederlandse strafrechter en wiens wederrechtelijke verkregen voordeel wordt ontnomen kan in het jaar dat dat voordeel zijn vermogen verlaat (lees: jaar van betaling) dat voordeel ten laste van de winst brengen. Pleegt deze belastingplichtige het misdrijf in het buitenland dan kan een eventueel afgenomen wederrechtelijk verkregen voordeel mogelijk al een eerder jaar dan het jaar van betaling ten laste van de winst brengen door het vormen van een voorziening. I.c. valt de 67 Awr voordeelontneming valt niet onder een categorie genoemd in artikel 3.14. Hierdoor ontstaat een verschil in behandeling met een Nederlandse voordeelontneming. Bij de wetswijziging per 1 januari 2015 is de reikwijdte van de aftrekbeperking van geldboeten uitgebreid tot buitenlandse geldboeten (3.14, eerste lid onderdeel c). Onderdelen e en d zijn niet aangepast. Bovendien kan het zo zijn dat de voordeelontneming in de buitenlandse systematiek anders is vormgegeven – zoals in onderhavige casus.

Publicatiedatum:

17-11-2016

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.14-13.17 Aftrek uitgesloten of beperkt

Rubriek:

3.14 Van aftrek uitgesloten alg. kosten

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

162130058 Stille reserve bij schuld

Vraag

Is in het kader van 15ai Vpb bij overname door de moedermaatschappij van een schuld van de dochtermaatschappij sprake van een stille reserve indien een schuld voor de nominale waarde op de balans staat, maar gelet op de financiële positie van de debiteur, niet of niet geheel zal worden terugbetaald?

Antwoord

Uitgangspunt voor beantwoording door de KG winstbepaling is dat voor 15ai Vpb sprake is van ene stille reserve indien er een verschil is tussen de waarde in het economisch verkeer en de boekwaarde van de overgenomen schuld. Goed koopmansgebruik is bepalend voor de hoogte van de boekwaarde.

Goed koopmansgebruik geeft, in het geval de debiteur in betalingsonmacht verkeert, dat de schuld voor de nominale waarde te boek blijft staan, tenzij vast staat dat de schuld niet of zo goed als zeker niet behoeft te worden voldaan. Van deze uitzondering is in het onderhavige geval ten tijde van de overname van de schuld geen sprake. Er is derhalve gelet op het verschil met de waarde in het economische verkeer een stille reserve.

Feiten

67 Awr 67 Awr zijn beiden aanmerkelijk belanghouder in 67 Awr B.V. als bedoeld in artikel 4.6 IB 2001. 67 Awr B.V. (hierna: holding) houdt alle aandelen van 67 Awr Beheer B.V. (hierna: werkmij) en samen vormen zij een fiscale eenheid voor de Vpb. Werkmij drijft een vakantiebestedingsonderneming gelegen in 67 Awr en heeft in dat kader een vaste inrichting in 67 Awr. Op 25 maart 2015 wordt het faillissement uitgesproken van werkmij. Deze heeft op dat moment een schuld van ruim 67 Awr miljoen uitstaan bij de bank. Ten aanzien van de schuld zijn hypothecaire zekerheden verstrekt op in 67 Awr gelegen onroerende zaken.

Om een doorstart mogelijk te maken neemt 67 Awr B.V. (vennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door een zus van 67 Awr) op 10 juli 67 Awr de vordering van de bank op werkmij over voor een bedrag van 67 Awr miljoen. Na de overdracht heeft 67 Awr B.V. een vordering van 67 Awr miljoen op werkmij.

Als gevolg van de overdracht wordt per 27 augustus 67 Awr het faillissement van 67 Awr Beheer B.V. opgeheven.

67 Awr 67 Awr geven aan dat het de bedoeling is dat tenminste 67 Awr miljoen van de schuld wordt kwijtgelaten teneinde de onderneming levensvatbaar te maken. 67 Awr 67 Awr geven voorts aan dat het de bedoeling is dat de kinderen de onderneming zullen voortzetten.

De stappen die men wil nemen zijn:

- Holding neemt de schuld jegens 67 Awr over van werkmij en verkrijgt hierdoor een vordering op werkmij. Holding kapitaliseert de vordering op werkmij waardoor een schuld van holding jegens 67 Awr ontstaat van 67 Awr miljoen.
- 67 Awr verkrijgt een belang van 25 procent in holding (letteraandelen 67 Awr tegen een storting van 67 Awr).

De overdracht van de schuld vindt plaats om de weg vrij te maken voor een belang van 95% in de werkmij van de nog op te richten vennootschap van de kinderen van 67 Awr. Door deze toetreding zal de fiscale eenheid worden verbroken.

162130067 Bedrijfswaarde zorgvastgoed

Vragensteller: Vastgoedkenniscentrum

Datum: 16 december 2016

Behandelaars:

5.1.2e

Vraag en antwoord

Vragen

1. Mag je zorgvastgoed afwaarderen naar lagere marktwaarde (niet zijnde de WOZ-waarde)?
2. Mag je zorgvastgoed afwaarderen naar lagere WOZ-waarde?

Antwoord

Zorgvastgoed kan onder omstandigheden worden afgewaardeerd naar een lagere bedrijfswaarde. Voor verhuurd zorgvastgoed kan de bedrijfswaarde gelijk zijn aan de marktwaarde mits voldoende onderbouwd. Voorwaarde is dat de woningcorporatie vergelijkbaar is met een commercieel vastgoedbedrijf.

In de onderhavige casus zijn de volgende constatering van belang:

67 Awr

Dat er met een redelijke mate van zekerheid sprake is van een duurzame daling van de bedrijfswaarde is niet gebleken.

Dit sluit in de onderhavige casus aan afwaardering naar lagere bedrijfswaarde c.q. marktwaarde uit.

Goedkoopmansgebruik biedt geen mogelijkheid tot afwaardering naar lagere WOZ-waarde.

Beschouwing

Feiten en omstandigheden

In de vaststellingsovereenkomst 2 (hierna: **VSO2**) die tussen de Belastingdienst en Aedes (namens de woningcorporaties) is afgesloten, is afgesproken dat zorgvastgoed bij aanvang belastingplicht per 1 januari 2008 op de openingsbalans wordt gewaardeerd tegen 100% van de WOZ waarde.

Op 1 januari 2008 wordt in het onderhavige geval de waarde van een verzorgingstehuis dat wordt verhuurd aan een zorginstelling overeenkomstig VSO2 gesteld op

67 Awr

In 67 Awr wil de woningcorporatie het betreffende zorgvastgoed afwaarderen naar lagere marktwaarde op basis van een taxatierapport (67 Awr), danwel afwaarderen naar een lagere WOZ-waarde (zijnde 67 Awr).

67 Awr

67 Awr

Afwaarderen naar lagere marktwaarde

Onder goedkoopmansgebruik dient vastgoed te worden gewaardeerd op kostprijs minus afschrijving of lagere bedrijfswaarde. Waardering op marktwaarde is geen toegestaan stelsel van waarden. Dat neemt niet weg dat een waardering volgens goedkoopmansgebruik op een waarde kan uitkomen die gelijk is aan de marktwaarde op dat moment.

De Hoge Raad beschrijft bedrijfswaarde als volgt: "De waarde welke een verkrijger bij een overneming van de gehele onderneming zou toekennen aan het afzonderlijk activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten."¹ Het gaat duidelijk niet om de directe opbrengstwaarde van het afzonderlijke activum. Beslissend is de verdien capaciteit van het activum binnen de bedrijfsvoering in ongewijzigde, niet afgeslankte vorm (de indirecte opbrengstwaarde). De bedrijfswaarde wordt slechts op de directe opbrengstwaarde gesteld als de directe opbrengstwaarde hoger is dan indirecte opbrengstwaarde. Zie HR 17 april 1991, nr. 26 632 BNB 1991/236.

BNB 1987/187 leert dat voor verhuurd vastgoed geldt dat de bedrijfswaarde gelijk is aan de marktwaarde daarvan, verhoogd met de overdrachtskosten en toe te rekenen verkoopkosten. Dit lijkt in tegenspraak met de algemene leer zoals hierboven weergegeven, maar is dat niet omdat voor verhuurd vastgoed de directe opbrengstwaarde wordt afgeleid uit de indirecte opbrengstwaarde. Wil dit arrest van betekenis zijn voor de onderhavige casus, dan moet aannemelijk worden gemaakt dat de woningcorporatie vergeleken kan worden met een commerciële verhuurder. Dit betekent dat er geen ander profijt mag zijn dan de huuropbrengsten en opbrengsten van verkoop van vastgoed.

Duurzaamheid

Relevant voor de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde is in BNB 1991/236 de overweging 4.4: "De onderhandse vrije verkoopwaarde van een bestanddeel van het ondernemingsvermogen kan slechts dan als grondslag voor een afboeking wegens vermindering van de bedrijfswaarde dienen, indien zij de uitdrukking vormt van een vermogensverlies dat niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden op de marktwaarde, doch berust op de omstandigheid dat moet worden verwacht dat het goed

¹ G.T.K. Meussen, *Bedrijfswaarde* (Fiscale Monografieën, nr. 83), Deventer: Kluwer, 1997, par. 1.7 & HR 17 april 1991, nr. 26 632, [BNB 1991/236](#) met noot G. Slot & [HR 11 december 1985, nr. 23.159](#), BNB 1987/187.

de bijdrage aan de omzet en de productie van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren, terwijl dat verlies ook bij verkoop van het goed - hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen - niet zal kunnen worden goedge maakt."

De eis "moet worden verwacht" zoals deze is opgenomen in BNB 1991/236 kan voor de beoordeling worden gelijk gesteld aan "redelijke mate van zekerheid" conform het baksteenarrest BNB 1998/409.

Zorgvastgoed

Als het bovenstaande wordt vertaald naar de onderhavige casus zijn de volgende constatering van belang:

67 Awr

Dat er met een redelijke mate van zekerheid sprake is van een duurzame daling van de bedrijfswaarde is niet gebleken.

Afwaarderen naar lagere WOZ-waarde

Door de vragensteller wordt opgemerkt:

67 Awr

67 Awr

Deze redenering lijkt bedoelt om een waardering naar marktaandeel uit te sluiten. Hier worden echter totaalwinst en jaarwinst door elkaar heen gebruikt. De waardering op 1 januari 2008 betrof de fiscale openingsbalans. In het kader van de totaalwinstbepaling moet de openingsbalans worden gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer (hierna: **WEV**). Is eenmaal de openingsbalans vastgesteld, dan zijn alle latere waarde mutaties, positief of negatief een onderdeel van de totaalwinst. In het kader van VSO2 is er voor gekozen om de WEV te stellen op de WOZ-waarde. Dat is een praktische keuze.

De afschrijving is onderdeel van de jaarwinstbepaling. Voor vastgoed dat als bedrijfsmiddel wordt gebruikt, moet dan een gebruiksduur worden bepaald en een restwaarde aan het einde van de gebruiksduur. Hieruit wordt de jaarlijkse afschrijving afgeleid.

De WOZ waarde kan slechts indirect van belang zijn, namelijk als drempelwaarde voor de wettelijke afschrijfbepaling van artikel 3.30a Wet op de Inkomstenbelasting 2001. In artikel 3.30a Wet op de Inkomstenbelasting 2001 is bepaald dat vastgoed welke ter beschikking is gesteld aan derden niet lager wordt gewaardeerd dan de drempelwaarde die gelijk is aan 100% van de WOZ-waarde.

Door de vragensteller wordt opgemerkt:

67 Awr

67 Awr

Als het zo is, dat de WOZ-waarde van het vastgoed wordt bepaald aan de hand van een lineaire afschrijvingslijn, dat zou dat mogelijk betekenen dat, uitgaande van de WOZ-waarde op de openingsbalans, de afschrijving volgens goedkoopmansgebruik, te weten kostprijs minus afschrijvingen, jaarlijks gelijke tred houdt met de WOZ-waarde. Met andere woorden, de boekwaarde en de WOZ-waarde zijn jaarlijks min of meer aan elkaar gelijk. Materieel is dan geen sprake van een waardering naar lagere WOZ-waarde, want de boekwaarde ligt al op het niveau van de WOZ-waarde.

Als de lineaire afschrijving op basis waarvan de WOZ-waarde wordt bepaald, een ander verloop heeft dan de fiscale afschrijving, dan prevaleert op basis van goed koopmansgebruik de fiscale boekwaarde.

Artikel 3.30a Wet inkomstenbelasting 2001 is een wettelijke inbreuk door een drempelwaarde voor de afschrijving te stellen, maar biedt geen mogelijkheid tot afwaardering naar lagere WOZ-waarde.

172130004 Fiscale behandeling verzekeringstechnisch nadeel

Vragensteller 5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e @belastingdienst.nl, 23 december 2016

Vraag

- Moet het verschuldigde bedrag uit hoofde van verzekeringstechnisch nadeel in 2013 geactiveerd worden?
- Zo ja, in hoeveel jaar kan het VTN dan worden afgeschreven?

Overeenkomstig hetgeen in de statuten en het uitvoeringsreglement van pensioenfonds X staat vermeld, is X bevoegd een afwikkelingscompensatie bij een uittredende werkgever in rekening te brengen bestaande uit een compensatie van het zogeheten verzekeringstechnisch nadeel (VTN). Voornoemde reglementaire bepalingen in combinatie met een nieuwe CAO en het feit dat ook daadwerkelijk werknemers besloten tot een overgang, leidde ertoe dat er sprake was van een in rechte afdwingbare verplichting voor de werkgever, belastingplichtige, A tot vergoeding van het VTN.

Antwoord

1. De vergoeding voor het verzekeringstechnisch nadeel moet door A worden geactiveerd.
2. Voor de afschrijvingstermijn moet worden aangesloten bij de periode waarvoor het nadeel is berekend.

Beschouwing

Achtergrond van het VTN is de volgende.

De deelnemers aan het X pensioenfonds betalen allen een doorsneepremie. Deze wordt bepaald aan de hand van alle deelnemers aan het pensioenfonds X. De premie voor jongere deelnemers zou actuariael berekend eigenlijk lager zijn dan de premie voor oudere werknemers. Je zou dus kunnen zeggen dat de jongere deelnemers een deel van hun doorsneepremie betalen uit solidariteit met de oudere deelnemers (solidariteitspremie). Indien deelnemers die jonger zijn dan gemiddeld overstappen naar een ander pensioenfonds en nieuwe (jongere) werknemers niet meer worden aangemeld bij X, vraagt X een compensatie voor het gemis aan toekomstige solidariteitspremies, het VTN. Dit betreft heel simpel gezegd de contante waarde van de toekomstige solidariteitspremies.

In feite gaat het in casu dus om twee componenten:

De eerste component betreft met name een compensatie voor de stijging van de doorsneepremie a.g.v. het *geleidelijk* ouder worden van het deelnemersbestand van X in de toekomst, omdat er geen jongeren meer worden aangemeld door X. Deze worden namelijk rechtstreeks bij Z aangemeld bij indiensttreding.

De tweede component ziet ook op een compensatie voor de stijging van de doorsneepremie, maar a.g.v. het *direct* ouder worden van het deelnemersbestand van X, omdat de deelnemers die overstappen naar Z jonger zijn dan de gemiddelde leeftijd van het deelnemersbestand.

Verwezen wordt naar onderstaande links voor meer informatie over het VTN:

<https://www.apg.nl/nl/artikel/uitreden-bpf-wel-of-geen-vergoeding-/268>

https://www.kienhuishoving.de/Static/Binaries/KHPU_PUBLICATION/De%20vele%20vormen%20van%20het%20verzekeringstechnisch%20nadeel.pdf

<http://dirkzwagerarbeidsrecht.nl/2015/12/02/vergoeding-verzekeringstechnisch-nadeel-zowel-bij-verplichte-deelneming-als-vrijwillige-aansluiting-bedrijfstakpensioenfonds-om-rekening-mee-te-houden/>

<https://www.wesselman-info.nl/actueel/beeindiging-vrijwillige-aansluiting-bedrijfstakpensioenfonds>

https://vng.nl/files/vng/vng/Documenten/actueel/beleidsvelden/arbeidsvoorwaarden_personneelsbeleid/2012/20120817_Overzicht_gevolgen_privatiseren_JB%2020_2_.pdf

http://www.downbox.nl/Documents/pensioendesk/nieuwsitems/2014/januari/20131224_Z-score.pdf

Antwoord 1

Deze vraag betreft het matchingbeginsel, immers, bij toerekening van uitgaven geldt in principe het matchingbeginsel als uitgangspunt. Op basis van dit beginsel worden uitgaven zoveel mogelijk toegerekend aan het jaar waarin de opbrengsten ter zake waarvan de uitgaven zijn gedaan in aanmerking worden genomen. Het matchingbeginsel wordt toegepast in gevallen waarin de belastingplichtige door de uitgaaf niet is verarmd, er staat een aanschaf of toekomstige opbrengst tegenover. Zie bijvoorbeeld BNB 1961/39 (HR 16-11-1960). In de aan dit arrest ten grondslag liggende uitspraak van het hof was vastgesteld dat de door de belastingplichtige gedane uitgaaf (storting van de contante waarde van de niet rendabele stichtingskosten) het bedrijfsbelang gedurende 15 jaar zou dienen. Hiervan uitgaande mocht die uitgaaf niet in één keer ten laste van de winst worden gebracht. Zie ook HR 15 mei 1935, B. 5868. Hier was sprake van een verplichte directe toerekening van uitgaven aan (toekomstige) opbrengsten. In deze zaak werd door de belastingplichtige een inkoopcontract ontbonden – ter zake waarvan een afkoopsom werd betaald – om vervolgens met een andere toeleverancier een meer profijtelijk inkoopcontract te kunnen sluiten:

dat de [feitenrechter] heeft vastgesteld, dat er een zeer nauw verband bestond, tusschen de ontbinding in 1930 van het contract, dat belanghebbende loopende had met [de oude toeleverancier], en het aangaan van de nieuwe overeenkomsten door haar voor de jaren 1931 tot en met 1935 met [de nieuwe toeleverancier en de afnemer]; dat immers de ontbinding geschiedde om daarvoor in de plaats eene nieuwe overeenkomst op voordeliger voorwaarden te kunnen aangaan, eveneens betreffende eene afname van [product X] over hetzelfde tijdvak, en de aldus van de [nieuwe toeleverancier] af te nemen goederen reeds aan [de afnemer] waren doorverkocht tegen den ouden prijs, waardoor het voordelig verschil tusschen inkoop- en verkoopprijs grooter zou worden; (...) dat in dit geval goed koopmansgebruik eischte, dat het bedrag der praestatie welke belanghebbende moest verrichten om te geraken tot de ontbinding van de overeenkomst met [de oude toeleverancier], niet ten laste van het boekjaar 1930 werd gebracht, nu economisch tegenover deze praestatie stonden de rechten en verplichtingen uit de nieuwe transacties welke zouden worden uitgevoerd in de jaren 1931 tot en met 1935, en waarvan het resultaat eerst in die jaren tot uitdrukking zou komen;

Zie ook:

- B 8905, “dat goed koopmansgebruik voorschrijft dergelijke aanzienlijke kosten niet geheel te brengen ten laste van het eerste jaar van den huurtijd, waarin zij zijn betaald, doch ten laste van de jaren gedurende welke het bedrijf geacht kan worden profijt van die kosten te trekken, welke in het algemeen zullen samenvallen met den vermoedelijken duur van den huurtijd”;
- BNB 1963 / 125 “O. dienaangaande: dat het Hof met juistheid heeft overwogen, dat goed koopmansgebruik voorschrijft de kosten van pensionering van personeelsleden te brengen ten laste van de winst van het boekjaar, waarin het bedrijf geacht kan worden profijt van die kosten te trekken”.

Het begrip opbrengsten/profijt moet bij de toepassing van het matchingsbeginsel ruim worden opgevat. Het gaat niet alleen om de met een uitgaaf te behalen ontvangsten maar bijvoorbeeld ook om lagere toekomstige uitgaven. Zie ook BNB 1965/150. In verband met het recht van erfpacht heeft belastingplichtige een éénmalige betaling gedaan waardoor de jaarlijkse canon werd verlaagd. In dit geval moest de éénmalige betaling als kosten van verbetering worden geactiveerd. Het recht van erfpacht (bedrijfsmiddel) was “verbeterd” waardoor een lagere canon mogelijk was. Voor het matchingbeginsel maakt het niet uit of er sprake is van een bedrijfsmiddel (te activeren verbeterings-/aanschafkosten) of dat er sprake is van uitsluitend een uitgave (te activeren kosten).

In WFR 2002/111 besteden Douma en Lubbers aandacht aan het matchingbeginsel. Als een uitgave aan de door hen geformuleerde drie criteria voldoet dan kan deze uitgave niet in het jaar waarin deze wordt betaald in één keer ten laste van het resultaat worden gebracht maar zal deze uitgave als gevolg van het matchingsbeginsel moeten worden geactiveerd.

- a. Er moet sprake zijn van duidelijk aanwijsbare uitgaven;
- b. Er moet een nauw verband bestaan tussen de uitgaven en bepaalde opbrengsten;
- c. Het moet waarschijnlijk zijn dat die opbrengsten zullen worden gegenereerd.

Ad a

De betaling van het verzekeringstechnisch nadeel is een duidelijk aanwijsbare uitgave.

Ad b

Voor toepassing van het matchingbeginsel is het noodzakelijk dat er een verband bestaat tussen de in een jaar gedane uitgaven enerzijds en anderzijds (toekomstige) opbrengsten. In zijn conclusie voor HR 8 november 1978, BNB 1978/326, betoogde de A-G dat indien een rechtstreeks verband kan worden gelegd tussen te verrichten uitgaven enerzijds en in de toekomst te verwachten baten anderzijds, goed koopmansgebruik verlangt dat de uitgaven ook eerst in de toekomst in aanmerking worden genomen. In HR 11 maart 1992, BNB 1992/170, spreekt de Hoge Raad zelf van een vereist direct verband tussen uitgave en opbrengst. Op grond van de statuten en het uitvoeringsreglement heeft A een in rechte afdwingbare verplichting bij uittreding het verzekeringstechnisch nadeel te betalen. A is hiertoe bereid omdat zij hierdoor haar medewerkers betere pensioenaanspraken kan aanbieden tegen toekomstige lagere pensioenpremies. Er is dus een rechtstreeks verband aanwezig tussen de betaling van het verzekeringstechnisch nadeel en de toekomstige lagere pensioenpremies.

Bovendien zal A groep blijvend profijt hebben van de toekomstige arbeidsprestaties van haar werknemers maar moet door de overstap van deze en toekomstige werknemers naar Stichting Personeelsfonds A het VTN vergoeden. Deze loonkosten worden veroorzaakt door de toekomstige arbeidsprestaties waarvan de werkgever profijt heeft en moeten daarom ook aan de toekomstige arbeidsprestaties worden toegerekend.

Ad c

A treedt uit omdat hierdoor toekomstige lagere pensioenpremies betaald gaan worden en/of betere pensioenvoorwaarden kunnen worden overeengekomen. De lagere pensioenpremies en/of betere pensioenvoorwaarden zijn met de Stichting Personeelsfonds A overeengekomen in een pensioenovereenkomst en liggen dus contractueel vast. Aan de voorwaarde dat de opbrengsten waarschijnlijk worden gerealiseerd wordt voldaan.

De uitgave voor het verzekeringstechnisch nadeel voldoet dus aan de hiervoor genoemde drie voorwaarden. De uitgave kan dan niet in het jaar waarin deze wordt betaald in één keer ten laste van het resultaat worden gebracht maar zal als gevolg van het matchingbeginsel moeten worden geactiveerd.

Al met al moet, om een nieuwe pensioenregeling voor haar werknemers te kunnen aangaan, A eerst kosten maken in de vorm van het vergoeden van het verzekeringstechnisch nadeel. De betaling van het verzekeringstechnisch nadeel hangt samen met de overstap naar het nieuwe pensioenfonds en daarom moet de uitgave voor het verzekeringstechnisch nadeel worden beschouwd als kosten van de nieuwe pensioenregeling. Dit heeft dan tot gevolg dat het verzekeringstechnisch nadeel moet worden geactiveerd.

Antwoord 2

Op grond van het matchingbeginsel moet de uitgave voor het verzekeringstechnisch nadeel worden geactiveerd. Zoals in de toelichting hiervoor is vermeld betekent dit dat de uitgave in verband met het verzekeringstechnisch nadeel aan (waarschijnlijke) toekomstige opbrengsten en profijt van

toekomstige arbeidsprestaties kan worden toegerekend. Tegenover het verzekeringstechnisch nadeel voor B staat een verzekeringstechnisch voordeel voor A. Het verzekeringstechnisch nadeel wordt door B op grond van in uitvoeringsreglementen opgenomen rekenregels bepaald. Deze rekenregels leiden voor de verschillende componenten tot een verzekeringstechnisch nadeel voor B voor de duur van een bepaalde periode. A is bereid om dit verzekeringstechnisch nadeel te vergoeden omdat daar voor dezelfde periode voor A een verzekeringstechnisch voordeel tegenover staat. Het door A geactiveerde verzekeringstechnisch nadeel moet dan aan de periode waarin het verzekeringstechnisch voordeel zich manifesteert worden toegerekend. Hierdoor ontstaat tevens matching met de toekomstige arbeidsprestaties die de basis vormen voor de berekening van het VTN. Dit leidt tot een afschrijvingstermijn die aansluit bij de periode waarvoor door B het verzekeringstechnisch nadeel is berekend.

Het voorgaande betekent in deze casus concreet:

Het verzekeringstechnisch nadeel als gevolg van het collectief uittreden wordt bepaald op de contante waarde van het verschil tussen het doorsnee premiepercentage bij B en het groepspremiepercentage over de som van premiegrondslagen van de uittredende groep over een periode van 10 jaar. Dit betekent dat de uitgave van € M miljoen als gevolg van de (gedeeltelijke) collectieve uittreding bij B, na activering van deze uitgave in 10 jaar door A moet worden afgeschreven. Dit standpunt is gebaseerd op het uitgangspunt dat het nadeel van B gedurende 10 jaar tot een voordeel van A van 10 jaar leidt.

Voor het bepalen van het verzekeringstechnisch nadeel als gevolg van de afwikkelingsaansluiting wordt het bestand pensioengerechtigden van A door B naar de toekomst afgewikkeld. Per jaar wordt het bestand van A ontwikkeld door het hanteren van de bij B gehanteerde brede leeftijds- en geslachtsafhankelijke uittreedkansen. De ontwikkeling van het bestand loopt door tot uiteindelijk de laatste deelnemer A is uitgestroomd (pensioen, ontslag of overlijden). Op basis van het ontwikkelde bestand wordt jaarlijks de doorsneepremie van A vastgesteld. Vervolgens wordt per jaar het verschil tussen de doorsneepremie van B en de doorsneepremie van A berekend over de som van de premiegrondslagen van A in het betreffende jaar. Het bestand van A wordt door B in 39 jaar afgewikkeld, het verzekeringstechnisch nadeel wordt door B voor deze 39 jaren in totaal berekend. Dit betekent dat de uitgave van € N miljoen als gevolg van de afwikkelingsaansluiting na activering in 39 jaar door A moet worden afgeschreven.

162130059 10%-regel en vermogensetikettering woning

Vraag:

Hoe lang zal de praktijk het arrest uit 1955 (BNB 1955/87) nog aanvaarden als standaardarrest voor het leggen van de 10% grens bij de vraag of een woning (of huurrecht) als keuzevermogen – en daarmee dus als ondernemingsvermogen – kan worden geëtiketteerd

Antwoord:

De uitleg in de praktijk is dat meer dan 10% zakelijk gebruik een vuistregel kan zijn om te beoordelen of het redelijk is dat een niet splitsbare woning tot het keuzevermogen behoort. Ook in lagere rechtspraak wordt deze regel wel gehanteerd (vgl. Hof Arnhem 30-3-2004, V-N 2004/35.10 en Hof Arnhem 26 juli 2011, LJN BR4570 gevolgd door HR 11 mei 2012, nr. 11/04003, V-N 2012/43.11 (art. 81 Wet RO)). Het is een vuistregel, maar ook niet meer. De verdeling van het gebruik van een pand is één van de factoren die een rol spelen bij de vermogensetikettering, maar is niet altijd doorslaggevend (vgl. Hoge Raad van 14 oktober 2011, BNB 2011/290). De kennisgroep Winstbepaling ziet geen aanleiding om hierover regels te formuleren.

ToelichtingOp 12 augustus 2016 oordeelde de Hoge Raad in een (proef)procedure dat een huurrecht van een woning die mede voor de onderneming wordt gebruikt, ondernemingsvermogen kan vormen. Wanneer het huurrecht van de woning tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, kan de huur volledig ten laste van de winst worden gebracht. De bijtelling vanwege het privé-gebruik van de woning wordt forfaitair bepaald. In deze bijtelling is de werkruimte begrepen. De aftrekbeperking met betrekking tot de kosten van de niet-zelfstandige werkruimte is niet van toepassing (art. 3.16, eerste lid, Wet IB 2001). De uitkomst van deze proefprocedure heeft geleid tot reparatiewetgeving. Een aftrek van de volledige huurkosten in de onderneming tegenover een lage forfaitaire bijtelling wordt als niet wenselijk ervaren. Deze proefprocedure was bedoeld om duidelijkheid te krijgen over de fiscale gevolgen van een werkruimte in een huurwoning van een ondernemer. In deze casus heeft de Belastingdienst daarom bewust met belastingplichtige afgesproken dat het huurrecht keuzevermogen vormt. In zijn noot bij dit arrest (BNB 2016/211) gaat P.H.J. Essers in op de in de praktijk gehanteerde 10%-grens bij de vermogensetikettering van panden: bij meer dan 10% zakelijk gebruik is er sprake van keuzevermogen. Ook in de column in V-N Vandaag van 13 november 2016 gaat hij hierop in. Als brandende vraag eindigt hij met: "Hoe lang zal de praktijk het arrest uit 1955 (BNB 1955/87) nog aanvaarden als standaardarrest voor het leggen van de 10% grens bij de vraag of een woning (of huurrecht) als keuzevermogen – en daarmee dus als ondernemingsvermogen – kan worden geëtiketteerd. Het wordt hoog tijd dat de Belastingdienst haar beleid opnieuw gaat formuleren". De kennisgroep Winstbepaling is het met Essers eens dat uit BNB 1955/87 niet zonder meer een criterium van 10% volgt. De 10% die vaak wordt toegepast is feitelijk een omgekeerde invulling van het begrip nagenoeg geheel: nu de woning niet nagenoeg geheel (meer dan 90%) voor privé-doeleinden wordt gebruikt, is er sprake van keuzevermogen. De beslissing omtrent de etikettering van een vermogensbestanddeel berust bij de ondernemer zelf, echter binnen de grenzen der redelijkheid (BNB 1962/272). De uitleg in de praktijk is dat meer dan 10% zakelijk gebruik een vuistregel kan zijn om te beoordelen of het redelijk is dat een niet splitsbare woning tot het keuzevermogen behoort. Ook in lagere rechtspraak wordt deze regel wel gehanteerd (vgl. Hof Arnhem 30-3-2004, V-N 2004/35.10 en Hof Arnhem 26 juli 2011, LJN BR4570 gevolgd door HR 11 mei 2012, nr. 11/04003, V-N 2012/43.11 (art. 81 Wet RO)). Het is een vuistregel,

maar ook niet meer. De verdeling van het gebruik van een pand is één van de factoren die een rol spelen bij de vermogensetikettering, maar is niet altijd doorslaggevend (vgl. Hoge Raad van 14 oktober 2011, BNB 2011/290). De kennisgroep Winstbepaling ziet geen aanleiding om hierover regels te formuleren.

Publicatiedatum:

4-01-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Vermogensetikettering (initieel)

Subrubriek:

Onroerende zaken

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

Vraag:

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de volgende issues: 1. Als een werkgever t.b.v. een werknemer kosten maakt die als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen, zijn de aftrekbeperkingen in de IB/VPB dan nog van toepassing? Maakt het hierbij verschil of de werkgever eindheffing verschuldigd is of niet (als gevolg van de vrije ruimte)? 2. In artikel 8-5 VPB wordt een drempelbedrag van 0,4% van het totale belastbare loon genoemd. Behoren de vergoedingen die als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen wel of niet tot deze grondslag? Maakt het hierbij verschil of de werkgever eindheffing verschuldigd is of niet (als gevolg van de vrije ruimte)?

Antwoord:

Aftrekbeperking De algemene aftrekbeperkingen van artikel 3.14 e.v. Wet IB 2001 zijn in een aantal gevallen niet van toepassing. Deze uitzonderingen vloeien niet zozeer voort uit het systeem van winstbepaling, maar eerder uit het karakter van de kosten. Onder andere zijn de aftrekbeperkingen niet van toepassing indien er sprake is van loonkosten.

De kostenpost 'loon' is immers als zodanig niet genoemd en wordt dus daarom niet in aftrek beperkt. In dit kader wordt onder meer verwezen naar Kamerstukken, 21 184, nr. 60b, p. 3-4; Kamerstukken, 20 874, nr. 3, p. 8 en Kamerstukken, 20 874, nr. 190a, p. 11-12 en Kamerstukken, 20 874, nr. 3, p. 8. **Begrip loonkosten** Voor het aanmerken van een uitgave voor de toepassing van de aftrekbeperkingen als loonkostenpost, heeft de wetgever aansluiting gezocht bij de belastbaarheid van de vergoeding of verstrekking in de loonbelasting.

Dat blijkt onder meer uit Kamerstukken, 20 874, nr. 3, pagina's 3, 4 en 6. Voor toepassing van de aftrekbeperkingen in de winstsfeer is dus van belang of de bedoelde posten belastingvrij worden vergoed/verstrekkt aan werknemers. Daartoe moet in de eerste plaats worden beoordeeld of sprake is van loon (art. 10 Wet LB 1964). Zo dit niet het geval is, is de onderhavige uitzonderingsregel niet aan de orde en geldt de aftrekbeperking wel. Indien de vergoeding of verstrekking loon vormt, rijst de vraag of het is vrijgesteld. Als dat het geval is, is de uitzonderingsregel evenmin van toepassing.

Loonkosten onder de werkkostenregeling De vraag is of en in hoeverre vergoedingen en verstrekkingen onder de werkkostenregeling als loonkosten worden aangemerkt. Door de invoering van de werkkostenregeling is hoofdstuk IIA in de Wet LB 1964 inzake vrije vergoedingen en verstrekkingen vervallen. In plaats daarvan is er, kort gezegd, voor een systeem gekozen met twee categorieën vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen:

* gerichte vrijstellingen (art. 31a, lid 2, Wet LB 1964); en

* forfaitair bepaalde vrijstelling, zijnde een bepaald percentage van de loonsom (vrije ruimte). Volgens de oude definitie van art. 10, lid 1, Wet LB 1964, is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten. Daaraan is met invoering van de werkkostenregeling toegevoegd: 'daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.'

Aanpassing van de wettelijke definitie moet worden gezien als een verduidelijking en niet als een uitbreiding van het ruime loonbegrip (Kamerstukken I, 2009-2010, 32 130, nr. E, p. 43) en heeft daarom geen gevolgen voor de reikwijdte van de onderhavige uitzondering op de aftrekbeperkingen.

In beginsel zal voor de beoordeling of sprake is van loonkosten nog steeds in concreto moeten worden getoetst of en in hoeverre een vergoeding/verstrekking is vrijgesteld van loonheffing. Dat betekent dat onder de werkkostenregeling, evenals onder het vervallen hoofdstuk IIA Wet LB 1964, nog steeds moet worden beoordeeld of en in hoeverre vergoedingen en verstrekkingen belast zijn als loon. Indien de vergoeding of verstrekking belast is als loon, dan is het loonbestanddeel niet in aftrek beperkt: 'De vergoedingen en verstrekkingen die onder het forfaitaire bedrag van de vrije ruimte worden gebracht, kunnen niet worden aangemerkt als loonkosten. De eindheffing die, als het forfait wordt overschreden, voor rekening van de werkgever komt, vormt voor hem een kostenpost, die hij in aftrek brengt op de winst voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting' (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 3, p. 14). Er is in zoverre dan ook geen wijziging beoogd ten opzichte van de oude regime ter zake van vergoedingen en verstrekkingen (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 3, p. 65-66). Als sprake is van loonkosten dan blijven de aftrekbeperkingen van art. 3.14 e.v. Wet IB 2001 buiten toepassing. Forfaitaire berekening in VPB Op grond van art. 8, lid 5, Wet VPB 1969 geldt de aftrekbeperking van art. 3.15 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. Het forfaitaire, bij de winstbepaling niet in aftrek te brengen bedrag wordt gesteld op 0,4% van het belastbare loon van alle werknemers samen, met een minimum van € 4.500 (wettekst 2017).

Voor het loonbegrip is aangesloten bij het begrip belastbaar loon van de Wet LB 1964. De vrijgestelde (niet belaste) vergoedingen en verstrekkingen daar niet toe, conform hetgeen hiervoor is uiteen gezet. Daarnaast kan op verzoek het loon uit vroegere dienstbetrekking buiten beschouwing blijven voor de toepassing van de aftrekbeperking.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook de mogelijkheid bestaat om niet te kiezen voor het forfait, maar om een percentage van de werkelijk gemaakte gemengde kosten niet in aftrek te brengen.

Publicatiedatum:

6-02-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.14-13.17 Aftrek uitgesloten of beperkt

Rubriek:

3.15 In aftrek beperkte kosten

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

buiten verzoek

Casus 5.1.2e **kantoor Middelburg**

Blh heeft een lening en een renteswap bij 67 Awr 67 Awr zegt de lening op. Op dat moment is sprake van een negatieve waarde van de swap 67 Awr

De lening en de swap worden overgenomen 67 Awr Tevens wordt de financiering uitgebreid. Bij de nieuwe leningen wordt tevens twee nieuwe renteswaps bij 67 Awr afgesloten. Het geheel wordt vastgelegd in een kredietovereenkomst.

Ter voldoening van de negatieve renteswap van 67 Awr heeft 67 Awr een opslag gelegd op het rentepercentage van de nieuwe leningen.

Vraag; mag blh een voorziening vormen ivm de negatieve waarde van de swap 67 Awr

Beschouwing:

Vraagstuk van samenhang lening en renteswap. 67 Awr 67 Awr
67 Awr niet duidelijk hoe de negatieve waarde van de renteswap is ontstaan.

67 Awr Er lijkt 67 Awr overeenstemming te bestaan over de samenhang tussen lening en renteswap 67 Awr an sich. 67 Awr
67 Awr

De kredietovereenkomst met 67 Awr is een reguliere overeenkomst, er is geen melding van de overname van de negatieve swap. 67 Awr
67 Awr

Moet de vraag dan zijn of er voldoende samenhang is tussen de nieuwe leningen met opslag en de nieuwe renteswaps. Dan zou het antwoord ja moeten zijn. 67 Awr
67 Awr

Anderzijds is er nu dus een externe factor ingebracht in het rentepercentage.

67 Awr

67 Awr

Deze omschrijving lijkt op de overname en voortzetting van de lopende contracten, waardoor dezelfde samenhang tussen lening en derivaat is blijven bestaan, ondanks dat de rentepercentages zijn gewijzigd. Daardoor kan m.i. geen voorziening worden gevormd.

172130006 antwoord 3 maart 2017, V&A-bestand intranet.

Vraag

Kan door de berekeningsmethodiek van de kwijtscheldingswinstvrijstelling ingevolge art. 3.13 Wet IB 2001 een te verrekenen verlies na het jaar van kwijtschelding resteren door de invloed van de MKB vrijstelling en de ondernemingsaftrek?

Antwoord

Ja, op grond van art. 3.13 Wet IB wordt een vrijstelling verleend voor voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers, voorzover de voordelen de som van het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden en de volgens afdeling 3.13 te verrekenen uit verliezen uit het verleden overtreffen.

Dit betekent dat de vrijstelling wordt beperkt door *het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden*. Met "overigens" wordt bedoeld: na eliminatie van de kwijtscheldingswinst (het bruto bedrag). Met "Verlies uit werk en woning" zal bedoeld zijn: een negatief bedrag aan inkomen uit werk en woning zoals berekend op basis van art. 3.1, tweede lid, Wet IB 2001. Onderdeel van dit negatieve bedrag is de "belastbare winst uit onderneming" en dat is volgens art. 3.2 de winst na aftrek van ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling.

Deze methodiek leidt tot het volgende vereenvoudigde voorbeeld:

Stel dat er in enig jaar 1000 kwijtscheldingswinst wordt gerealiseerd. Er zijn nog 800 onverrekenende verliezen uit het verleden. Op grond van artikel 3.13 Wet IB 2001 zal van de kwijtscheldingswinst 200 worden vrijgesteld. Op de te belasten winst van 800 kan echter binnen de wettelijke systematiek de MKB-winstvrijstelling worden toegepast. Als er verder geen inkomen is bedraagt het inkomen uit werk en woning dan $800 - (14\% \times 800) = 688$. Na verliesverrekening bedraagt het belastbaar inkomen uit werk en woning nihil en resteren er nog 112 aan onverrekenende verliezen.

Beschouwing

In 2014 heeft belastingplichtige een bate genoten als gevolg van de kwijtschelding van schuld ter grootte van € 819.132. Tussen partijen is niet in geschil dat deze kwijtschelding onder de reikwijdte van art. 3.13 Wet IB 2001 valt. Ter bepaling van de kwijtscheldingswinstvrijstelling zal het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden, berekend moeten worden op basis van art. 3.1 lid 2. Een herrekening alsof de kwijtscheldingswinst niet genoten zou zijn met de MKB vrijstelling en eventuele ondernemersaftrek die daarbij van toepassing zou zijn. Belastingplichtige heeft dan in de voorgelegde casus het volgende verlies geleden:

Fiscale winstberekening inclusief kwijtscheldingswinst:	€ 729.487	
Af: kwijtscheldingswinst:	€ -819.132	
Bij: Niet aftrekbare kosten en lasten:	€ 896	
Winst uit ondernemerschap:		€ -88.749
 Bij: MKB vrijstelling op basis van het herrekenende verlies:		€ 12.425
 Winst uit onderneming:		€ -76.324
 Inkomsten uit arbeid:		€ 10.861
Terugontvangen premies:		€ 40
Premies inkomensvoorzieningen:		€ -3.393
Herrekenende inkomen uit werk en woning:		€ -68.816

Het te verrekenen verlies uit eerdere jaren bedraagt: € 395.655.

De kwijtscheldingswinstvrijstelling wordt beperkt met: $€ 395.655 + € 68.816 = € 464.471$. De kwijtscheldingswinstvrijstelling wordt dan ook $€ 819.132 - € 464.471 = € 354.661$.

Op basis hiervoor wordt het inkomen uit werk en woning als volgt berekend:

Fiscale winstberekening inclusief kwijtscheldingswinst:	€ 729.487	
Kwijtscheldingswinstvrijstelling:	€ - 354.661	
Niet aftrekbare kosten en lasten:	€ 896	
Winst uit ondernemerschap:		€ 375.722
Af:		
Zelfstandigenaftrek 2014:	€ -7.280	
Zelfstandigenaftrek uit 2013:	€ -7.280	
Meewerkaftrek:	€ -4.697	
MKB vrijstelling:	€ -49.905	
Winst uit onderneming:		€ 306.560
Inkomsten uit arbeid:		€ 10.861
Terugontvangen premies:		€ 40
Premies inkomensvoorzieningen:		€ -3.393
Inkomen uit werk en woning:		€ 314.068
Verliesverrekening:		<u>€ -314.068</u>
Inkomen box 1:		€ 0

Er resteert in casu ultimo 2014 een verlies ter grootte van € 81.587, namelijk: € 395.655 -/- € 314.068

172130010 Ontvangen van middellijk gehouden ledenleveringsbewijs

Vragensteller 5.1.2e 5.1.2e 5 april 2017. Zie voor documenten de aparte map in CP



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail



Bijlagen bij mail
vragensteller/CVSCc

=====
Def. antwoord verstuurd 20 juni 2017 met CC IH KG-leden.

Vraag

Leidt de ontvangst door leden van coöperatie [67 Awr] van een ledenleveringsbewijs in coöperatie [67 Awr] tot winst bij de nieuwe leden en wanneer? Dit indien dit wordt verkregen in het kader van het opheffen van coöperatie [67 Awr] en:

- omdat de coöperatie [67 Awr] waarvan men lid is een vergelijkbaar ledenleveringsbewijs in coöperatie [67 Awr] uitreikt in ruil voor het gestorte entreegeld vanuit [67 Awr] of
- omdat de coöperatie [67 Awr] op verzoek van het lid gelden, gevormd door eerdere niet uitgekeerde en belaste winsten, betaald aan [67 Awr] aan het lid daarvoor een A-ledenleveringsbewijs uitreikt?

Casus

[67 Awr] heeft het lidmaatschapssysteem omgezet in ledenleveringsbewijzen (hierna ook LLB's). De leveringsrechten worden afgeleid van de zogenaamde basisreferentie. Het aantal LLB's wordt verrekend met het opgebouwde entreegeld.

Artikel 4 van de statuten van [67 Awr] luidt als volgt:

"Artikel 4

1. De coöperatie kent A-leden, B-leden en C-leden.

A-leden zijn natuurlijke personen en rechtspersonen die het landbouwbedrijf uitoefenen. B-leden zijn natuurlijke personen en rechtspersonen die het landbouwbedrijf uitoefenen en die lid zijn van een C-lid. C-leden zijn coöperaties, van wie de leden het landbouwbedrijf uitoefenen en waarvan de statuten voldoen aan door de raad van beheer te stellen eisen.

2. De A-leden en de B-leden hebben gelijke rechten en verplichtingen en onderscheiden zich van elkaar uitsluitend doordat de B-leden die rechten en verplichtingen via het betrokken C-lid uitoefenen respectievelijk nakomen, tenzij uit deze statuten iets anders voortvloeit.
(...)"

[67 Awr] is een coöperatie die C-lid is. De leden van [67 Awr] zijn [67 Awr] telers en hebben een B-lidmaatschap. De entreegelden voor het lidmaatschap van [67 Awr] houden verband met het aantal te verkrijgen ledenleveringsbewijzen [67 Awr]. Jaarlijks wordt op de eindafrekening een deel van het entreegeld ingehouden. De jaarlijkse inhoudingen worden gedaan tot het moment dat het totaalbedrag is geïncasseerd.

De coöperatie [67 Awr] houdt op te bestaan. In dit kader zijn er onder meer de volgende twee van belang zijnde handelingen.

a.

Het C-ledenleveringsbewijs in [67 Awr] wordt door [67 Awr] ingeleverd door doorstorting van de opgebouwde entreegelden van haar leden naar [67 Awr]. Maar als tegenprestatie zorgt [67 Awr] ervoor dat haar (nieuwe) leden, de bietentelers, van [67 Awr] ledenleveringsbewijzen rechtstreeks krijgen. Een A-ledenleveringsbewijs heeft geen relevant verschil in economisch opzicht met een van de andere soorten ledenleveringsbewijzen.

b.

Het eigen vermogen van [67 Awr], gevormd door eerdere niet uitgekeerde en belaste winsten wordt ook besteed aan A-ledenleveringsbewijzen. De nieuwe leden (oud leden [67 Awr]) mogen door deze storting hun LLB's namelijk met 20% uitbreiden. Alle (oud) leden van [67 Awr] hebben het betreffende formulier ondertekend. Het eigen vermogen wordt overgemaakt van [67 Awr] naar [67 Awr] en dan worden de extra LLB's verstrekt aan de leden.

Art 14 statuten [67 Awr]:

"1. Ledenleveringsbewijzen luiden op naam en zijn elk nominaal groot [67 Awr] euro en [67 Awr].
[67 Awr] Ieder A-lid is verplicht ledenleveringsbewijzen te houden met inachtneming van het in deze statuten bepaalde. Ieder C-lid is verplicht ledenleveringsbewijzen te houden met inachtneming van het in deze statuten bepaalde, welke ledenleveringsbewijzen worden toegerekend aan de bij dat C-lid aangesloten B-leden met inachtneming van het bepaalde in artikel 5, lid 2, laatste zin.
(...)"

In een brief d.d. [67 Awr] van [67 Awr] aan haar leden, staat vermeld:

'U hoeft het bedrag van €[67 Awr] per LLB niet aan de coöperatie te betalen'.

'Vanuit het eigen vermogen wordt er € 5,50 per LLB op uw naam gezet, en dit bedrag dient u t.z.t. bij uitbetaling als belastbaar inkomen mee te tellen'.

Adviseur

Alleen in het geval de overboeking uit het eigen vermogen van [67 Awr] naar 20% extra LLB's de tegenprestatie vormt voor geleverde goederen, moeten de leden de waarde in het economische verkeer van de uitgereikte LLB's in het jaar van verkrijging tot het inkomen rekenen. In de onderhavige situatie is dit niet het geval. De extra LLB's komen voort uit het eigen vermogen van [67 Awr], welk vermogen reeds is gevormd door eerdere niet uitgekeerde en belaste winsten. Goedkoopmansgebruik eist niet, dat de boekwaarde van de LLB's met het bedrag van de uitbreiding verhoogd moet worden.

Met een beroep op de arresten van de Hoge Raad van 1 juni 1955, nummer 12 305, BNB 1955/291 en 4 juni 1975 nummer 17 525, BNB 1975/151, neem ik het standpunt in, dat het lid ter zake van de extra LLB's niets in haar belastbare inkomen behoeft aan te geven. Dit standpunt is nogmaals bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 1 oktober 1997, nr. 32 209, BNB 1998/7c*. Het arrest van 1975 is met name interessant en relevant, omdat ook hier de

[67 Awr] bij betrokken was. In het jaar 1966 besloten vier grote coöperatieve [67 Awr] te fuseren. In verband hiermede werd [67 Awr] opgericht en verkreeg een paar dagen later alle aandelen van de vier coöperaties. De leden werden daaropvolgend direct lid van de [67 Awr]. Ultimo 1970 gingen de vier voornoemde coöperaties in liquidatie en ging het vermogen naar de toestand van ultimo 1970 over naar de [67 Awr]. In de tussentijd (tussen oprichtingsdatum en liquidatie) hebben de vier coöperaties uit hun reserves gelden uitgekeerd aan de [67 Awr]. De procedure die daarop volgde ging over de vraag of deze uitkering uit de reserves tot een fiscale heffing zou leiden. De Hoge Raad constateerde, dat er uit de winst een bijschrijving op aandelen heeft plaatsgevonden en oordeelde, dat het niet in strijd met goed koopmansgebruik is om uit hoofde van de bijschrijving vanuit de algemene reserve geen winst te constateren.

Antwoord

a. De omzetting van het lidmaatschap [67 Awr] in A-ledenleveringsbewijzen [67 Awr] kan met toepassing van art. 3.54 Wet IB 2001 (herinvesteringsreserve) onbelast plaatsvinden. Het lidmaatschap is namelijk een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven. Daarnaast kan afboeking op een A-ledenleveringsbewijs plaatsvinden omdat, rekening houdend met art. 3.54, lid 3, sprake is van eenzelfde economische functie.

Overigens is een beroep op de ruilarresten niet mogelijk gelet op het arrest ECLI:NL:HR:2014:1183 en de mogelijkheid art. 3.54. Wet IB 2001 toe te passen.

b. De uitkering aan de leden uit de uitkeerbare en belaste winst is genoten winst voor de leden. De leden kunnen namelijk kiezen voor een A-ledenleveringsbewijs [67 Awr] waarbij [67 Awr] het entreegeld (€ 5.50 per bewijs) rechtstreeks betaalt aan [67 Awr], uit de uitkeerbare en belaste winst of een uitkering in contanten. Toepassing van art. 3.54 is in beginsel mogelijk maar afboeking op een A-ledenleveringsbewijs op grond van art. 3.54, lid 3, niet. Dit omdat geen sprake is van eenzelfde economische functie.

Beoordeling

Hierna nadere beoordeling van de situaties a en b.

a.

[67 Awr] wordt opgeheven. In het kader van de liquidatie wordt het C-ledenleveringsbewijs in [67 Awr] wordt door [67 Awr] ingeleverd door doorstorting van de opgebouwde entreegelden van haar leden naar [67 Awr]. Als tegenprestatie zorgt [67 Awr] ervoor dat haar (nieuwe) leden, de [67 Awr]telers, van [67 Awr] ledenleveringsbewijzen rechtstreeks krijgen. Een A-ledenleveringsbewijs heeft geen relevant verschil in economisch opzicht met een van de andere ledenleveringsbewijzen, in het bijzonder de combinatie van lidmaatschap/bietenteler van [67 Awr] B-lidmaatschap/ledenleveringsbewijs [67 Awr] teler van [67 Awr] en C-lidmaatschap/ledenleveringsbewijs van [67 Awr]

In wezen wordt een lidmaatschap [67 Awr] en een B-lidmaatschap van [67 Awr] omgezet in een A-lidmaatschap. De [67 Awr] teler oefent voortaan zelf de rechten en verplichtingen die verband houden met het lidmaatschap uit.

De uitkering door [67 Awr] bestaat uit de toekenning van een nieuwe aanspraak (in tegenstelling tot bijvoorbeeld een bijschrijving op een aandeel (BNB 1955/291 en 1975/151)) met een hogere waarde dan de boekwaarde van het lidmaatschapsrecht. De toekenning geeft een aanspraak op [67 Awr] die het karakter heeft van een vordering, welke met die van schuldeisers op één lijn kunnen worden gesteld, en waarvan het bedrag ook door eventuele door het lichaam te lijden verliezen niet wordt aangetast. Goed koopmansgebruik eist dan dat winst wordt genomen. Dit is anders dan het arrest BNB 1998/7 waarbij sprake is van een bijschrijving op een ledenrekening en niet de boekwaarde van de ledenrekening met het bedrag van de bijschrijving wordt verhoogd.

Ruilarresten/hir

Het lijkt evenwel geen GKG om de opbrengst als winst te beschouwen gelet op het realiteitsbeginsel en dat in economisch opzicht niets veranderd. De waarde van het lidmaatschapsrecht neemt evenredig af door het inleveren van de C-ledenleveringsbewijzen. Het indirect gehouden belang wordt omgezet in een direct belang.

Evenwel moet nader worden gezien de toepassing van de herinvesteringsreserve. De Hoge Raad heeft namelijk in het arrest ECLI:NL:HR:2014:1183 de ruilarresten (en m.i. realiteitsbeginsel) buiten werking gezet indien sprake is van een bedrijfsmiddel en op de voet van art. 3.54 een herinvesteringsreserve kan worden gevormd.

"De Hoge Raad stelt bij de beoordeling van het eerste middel het volgende voorop. De wetgever heeft in [artikel 3.54 van de Wet IB 2001](#) een regeling getroffen die, kort gezegd, voorziet in de mogelijkheid om, onder bepaalde voorwaarden en beperkingen, de bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel behaalde boekwinst te reserveren tot vermindering van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd. Op grond van artikel 8, lid 1, van de Wet is deze regeling mede van toepassing bij de heffing van de vennootschapsbelasting. De ruilarresten zien op gevallen waarin de belastingplichtige ten tijde van de vervreemding van een activum een concreet plan heeft om in directe samenhang met de vervreemding van het activum een ander activum te verwerven dat zowel functioneel als economisch in het vermogen van de belastingplichtige dezelfde plaats inneemt als het vervreemde activum. Goed koopmansgebruik staat dan toe de ter gelegenheid van de vervreemding behaalde boekwinst in mindering te brengen op de kostprijs van dat andere activum, waardoor bij de vervreemding geen winst tot uitdrukking behoeft te worden gebracht (zie Hoge Raad 22 oktober 2010, nr. 09/04077, ECLI:NL:HR:2010:BO1393, BNB 2010/336). Bij de door de wetgever in [artikel 3.54 Wet IB 2001](#) getroffen regeling voor bedrijfsmiddelen is de aan de ruilarresten ten grondslag liggende gedachte in de wettelijke regeling geabsorbeerd. In een geval waarin een bedrijfsmiddel als bedoeld in [artikel 3.54 Wet IB 2001](#) is vervreemd, in welk geval derhalve een belastingplichtige in beginsel – dat wil zeggen behoudens de bij of krachtens de wet gestelde voorwaarden en beperkingen – op de voet van deze bepaling een herinvesteringsreserve kan vormen, is voor toepassing van de ruilarresten dan ook geen plaats. Indien in een dergelijk geval de bij de vervreemding van het bedrijfsmiddel behaalde winst is gereserveerd, moet het reserveren van deze winst geacht worden te hebben plaatsgevonden met toepassing van artikel 3.54 Wet IB 2001, voor zover van belang gelezen in samenhang met artikel 8, lid 1, van de Wet. Aan een belastingplichtige komt in zoverre geen keuzemogelijkheid toe tussen toepassing van de in de wet neergelegde faciliteit en toepassing van de ruilarresten. Het Hof heeft derhalve terecht geoordeeld dat de zogenoemde

ruilarresten in het onderhavige geval niet kunnen worden toegepast, wat er zij van de daartoe gebezigde gronden. Het eerste middel kan derhalve niet tot cassatie leiden."

Beoordeling voor de herinvesteringsreserve geef het volgende. Het lidmaatschapsrecht van de coöperatie, [67 Awr] is een goed dat in de onderneming wordt gebruikt. Het is derhalve een bedrijfsmiddel. Op grond van art. 3.54, lid 7, Wet IB 2001 behoren voor de toepassing van artikel 3.54 niet tot de bedrijfsmiddelen o.a. vermogensrechten die ter belegging worden gehouden. Daar is in dit geval geen sprake van. Daarnaast is sprake van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven. Ook is sprake van een vervreemding ex art. 3.54, lid 1, (inclusief op grond van art. 3.54, lid 6, verlies of beschadiging) van een bedrijfsmiddel. Het lidmaatschap van [67 Awr] gaat namelijk verloren.

Conclusie moet dan zijn dat op de op grond van art. 3.54 de opbrengst (de vergoeding in de vorm van de toegekende aanspraak in de vorm van een A-lidmaatschapsrecht) wegens verlies of beschadiging voor reservering in aanmerking komt. Derhalve geen directe belastingheffing.

b.

De leden kunnen kiezen en hebben in zoverre dan ook de beschikking over de gelden. Er is, anders dan in het geval BNB 1975/171 geen sprake van een verplichting en de mogelijkheid tot innen heeft reële betekenis. Ook kan anders dan in BNB 1998/7 de bietenteler grotere voordelen halen dan voordien.

BNB 1975/151:

dat de leden over het op de niet-rentedragende crediteurenrekening tegoedgeschreven bedrag in wezen nimmer de beschikking hebben gehad, daar dit bedrag door hen terstond moest worden aangewend tot storting op hun aandelen en dat de aan hen formeel gegeven mogelijkheid tot het innen van het tegoedgeschreven bedrag elke reële betekenis miste, waarbij het Hof onder het laatste kennelijk heeft verstaan, dat de leden slechts uitbetaling van het bedrag van f 250 per aandeel konden verkrijgen door eerst f 250 per aandeel te storten;

dat onder die omstandigheden goed koopmansgebruik belanghebbende niet ertoe noopt bij de berekening van de winst van zijn onderneming de door de Suiker Unie verrichte bijschrijving te splitsen in de ontvangst

BNB 1998/7:

-3.6. Uit de vaststaande feiten volgt dat ledenrekeningen als de onderhavige geen aanspraken weergeven die het karakter hebben van vorderingen, welke met die van schuldeisers op een lijn kunnen worden gesteld, en waarvan het bedrag ook door eventuele door het lichaam te lijden verliezen niet wordt aangetast. Door de bijschrijving van f 6605 treedt slechts een verhoging op van het bedrag waarop de v.o.f. bij uittreding uit B BA aanspraak heeft, terwijl de v.o.f. na de bijschrijving uit haar transacties met B BA geen grotere voordelen kan behalen dan voordien. Onder deze omstandigheden komt belanghebbende niet in strijd met goed koopmansgebruik

Het is niets anders dan een liquidatieuitkering in de vorm van geld waarbij de leden ervoor kunnen kiezen (en dit ook allen doen) deze te laten overmaken aan [67 Awr] in ruil voor A-ledenleveringsbewijzen [67 Awr]

Ook wordt ook niet ingezien dat er een verschil is met een gewone uitbreiding van het lidmaatschap door een [67 Awr] teler. Art. 15 lid 3 luidt: "Ieder C-lid is verplicht zijn medewerking te verlenen indien een bij dat C-lid aangesloten B-lid met inachtneming van deze statuten zijn recht op levering van bieten wenst uit te breiden, te verminderen of te beëindigen." In het onderhavige geval worden de gelden daartoe in opdracht van de bietenteler door [67 Awr] overgemaakt aan [67 Awr]

Het voorafgaande geeft derhalve dat in beginsel de opbrengst, de gelden, tot de winst moet worden gerekend. Evenwel kan art. 3.54 desgewenst worden toegepast.

Herinvesteringsreserve

Art. 3.54:

1. Indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, kan bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).

3. Afboeking van een herinvesteringsreserve die is ontstaan als gevolg van de vervreemding van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven of waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, behoeft slechts plaats te vinden op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie als de vervreemde bedrijfsmiddelen.

6. Voor de toepassing van dit artikel wordt met vervreemding gelijkgesteld verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel. De vergoeding wegens verlies of beschadiging wordt daarbij aangemerkt als opbrengst

Een mogelijkheid bij vorming van een HIR is aanwezig, er is sprake van vervreemding in de vorm van verlies van een bedrijfsmiddel, maar niet voor afboeking van de opbrengst in de vorm van de uitkering uit de uitkeerbare en belastbare winst, op de A-ledenleveringsbewijzen. Dit bij afwezigheid van eenzelfde economische functie. Afboeking kan wel plaatsvinden op bedrijfsmiddelen waarop in tien jaar of minder pleegt te worden afgeschreven.

Nadere opmerking

Hiervoor zijn twee transacties afzonderlijk beoordeeld. Mogelijk kan worden gesteld dat het geheel moet bezien.

Verloren gaat als gevolg van liquidatie het lidmaatschap 67 Awr en B-lidmaatschap 67 Awr

De totale opbrengst bestaat uit een X aantal A-ledenleveringsbewijzen en een aanspraak op contanten die men ontvangt van 67 Awr (waarvoor men Y-aantal ledenleveringsbewijzen neemt).

Stel dat men de waarde van de opbrengst zou willen afboeken op X aantal A-ledenleveringsbewijzen en een Y-aantal (voor de contanten) ledenleveringsbewijzen. Evenwel is dan geen sprake van eenzelfde economische functie van enerzijds het lidmaatschap 67 Awr en B-lidmaatschap 67 Awr en anderzijds X aantal A-ledenleveringsbewijzen en een Y-aantal ledenleveringsbewijzen.

162130068 Vermogensetikettering aandelen 67 Awr

Vragensteller 5.1.2e

d.d. 15 december 2016

art. 3.8 Wet IB 2001

Definitief antwoord d.d. 28 juli 2017

Vraag

Behoren de aandelen in een holding-werkmaatschappij die 67 Awr ter beschikking stelt aan een maatschap waarin de aandeelhouder deelneemt tot het verplichte ondernemingsvermogen.

Antwoord

De feiten en omstandigheden verschillen per geval, maar op basis van de antwoorden is het niet aannemelijk dat de vermogensbestanddelen van de holding en de werkmaatschappij uitsluitend dienstbaar zijn aan de onderneming van de maatschap waartoe te aandeelhouder als IB ondernemer behoort danwel is niet aannemelijk dat de te behalen voordelen met de aandelen rechtstreeks afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van deze onderneming. Dit maakt de aandelen in de Holding niet tot het verplichte ondernemingsvermogen van de onderneming behoren.

Casus

Een dga stelt middels een holding-werkmaatschappij 67 Awr ter beschikking aan een maatschap 67 Awr. De dga houdt deze aandelen in box 2. De dga neemt daarnaast ook als IB ondernemer 67 Awr deel in de maatschap. 67 Awr

67 Awr	67 Awr
67 Awr	

Als wij nu het standpunt innemen dat de aandelen niet tot het pv (box 2) maar tot het verplicht ov moeten worden gerekend dan heeft dit mogelijk ingrijpende gevolgen voor de dga's. Dit zal wellicht per situatie kunnen verschillen maar voordat wij hier verder op de details ingaan willen we eerst weten of het standpunt dat de aandelen tot het verplicht ov behoren landelijke steun heeft.

Als de aandelen in de Holding verplicht tot het ov gerekend moeten worden en dit tot afrekening in box 2 leidt dan kan het om grote belangen gaan. Deze gaan mogelijk gepaard met publicitaire-, politieke- en sociaal economische gevoeligheden.

67 Awr	
67 Awr	67 Awr
67 Awr	

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Beschouwing

Uit het arrest van de Hoge Raad van 16 augustus 1996, BNB 1996/340 volgt dat van belang is voor de vraag of de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend, bepalend is of de met de aandelen te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van de onderneming.

Er is telefonisch overleg geweest met de vragensteller, Roland van der Horst, omdat de feiten voor de kennisgroep niet helemaal duidelijk waren.

De digra is ook maat in de maatschap, maar er zijn uitzonderingen. 67 Awr

67 Awr

De maatschap drijft een onderneming op het gebied 67 Awr

67 Awr

67 Awr concludeer ik dat de vermogensbestanddelen in de vennootschap lang niet altijd uitsluitend dienstbaar zijn aan de onderneming in de maatschap. 67 Awr

67 Awr

En dat dit ook niet duurzaam aan de onderneming ter beschikking wordt gesteld, maar voor bepaalde tijd.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 16 augustus 1996, BNB 1996/340 volgt dat van belang is voor de vraag of de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend, bepalend is of de met de aandelen te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van de onderneming.

De vraag of de met de aandelen te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van de onderneming kan ontkennend worden beantwoord, in de gevallen waarin er naast het ter beschikking stellen 67 Awr ook andere activiteiten worden verricht door de Holding en de Werkmaatschappij. 67 Awr

67 Awr De eigenaar kan hiermee weer zelfstandig voordelen behalen. Tot slot is de investeringsbeslissing ingegeven vanuit de strategie van de vennootschap en niet vanuit de maatschap.

De KG vindt het 67 Awr niet echt verdedigbaar om te stellen dat er sprake is van verplicht OV. Zeker niet wanneer de holding ook andere activiteiten verricht en 67 Awr Bovendien kunnen we niet echt een oordeel geven als de structuur 67 Awr verschilt. Omdat het zoveel verschilt en de vermogensetikettering afhankelijk is van de specifieke feiten en omstandigheden zien we niet veel meerwaarde in het stellen van aanvullende vragen.

172130027 HIR termijnverlening bij langdurige bestemmingsplan-en vergunningsprocedure

Vragensteller 5.1.2e 5.1.2e kantoor Almere

d.d. 3 aug 2017

art. 3.54

Casus HIR termijnverlenging bij langdurige bestemmingsplanwijziging. O.a. of een anterieure overeenkomst een verplichting geeft.

Na overleg met 5.1.2e 23 aug telefonisch gesproken met 5.1.2e 5.1.2e

- Wij zijn niet in dat er sprake is van een bijzondere omstandigheid. Projectontwikkeling duurt altijd lang. Waarom pand in de andere gemeente verkocht en waarom niet binnen drie jaar iets anders gekocht. Dat gevoel had 5.1.2e ook.
- Bestaande jurisprudentie leert eigenlijk dat er een verplichting moet zijn, en die is er niet. 5.1.2e en ik denken dat begin van uitvoering niet persé een verplichting moet zijn, zou een rechtsvraag zijn, maar voelen er weinig voor dit nu ver op te rekken.
- 5.1.2e gaf aan dat 67 Awr de adviseur is en dan mogelijk procedure, vandaar naar KG. Tevens dat men voorziening in 2016 heeft laten vrijvallen.
- ~~Afgesproken~~ dat 5.1.2e intern verder gaat en dan mogelijk terugkomt. Nu is vraag afgedaan. 5.1.2e aug 2017.

Vraag:

Kan belanghebbende in 2011 een beroep doen op de verlenging van de HIR-termijn omdat er sprake is van een langdurige bestemmingsplan- en vergunningsprocedure?

Antwoord concept

In beginsel moet sprake zijn aanschaf of voortbrenging binnen drie jaar. Aanschaf of voortbrenging betekent dan binnen drie jaar (gereed voor) ingebruikneming. Dit in navolging van de Wet IB 1964 waarbij de realisatie van de vervanging of het herstel binnen vier jaar moest plaatsvinden. In de Memorie van Toelichting IB 2001 wordt hierover het volgende opgemerkt: "Evenals bij de vervangingsreserve het geval is, kan de termijn van de herinvesteringsreserve worden verlengd, indien voor de herinvestering een langer tijdvak is vereist of *indien de ingebruikneming* van de bedrijfsmiddelen door bijzondere omstandigheden is vertraagd. Wel moet dit voortkomen uit de aard van het bedrijfsmiddel. Voor een omvangrijk industrieel complex is het normaal dat voor de herinvestering een langer tijdvak dan drie jaar is vereist, voor een vrachtauto niet." MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, blz. 31/32.

De ingebruikneming kan door bijzondere omstandigheden zijn vertraagd. In BNB 1988/305, werd beslist dat onder bijzondere omstandigheden moeten worden verstaan alle omstandigheden die het oordeel rechtvaardigen dat de belastingplichtige redelijkerwijze niet aan de termijn mag worden gehouden:

'Een redelijke uitlegging van art. 14 Wet IB 1964 brengt mee onder 'bijzondere omstandigheden' te begrijpen die tot overschrijding van de bij het tweede lid gestelde termijn leidende omstandigheden welke, ook al hebben zij geen betrekking op de vervanging zelf, het oordeel rechtvaardigen dat de belastingplichtige redelijkerwijze niet aan die termijn mag worden gehouden.'

Evenwel geldt als aanvullende eis dat sprake moet zijn van een begin van uitvoering. Dat betekent begin van herinvesteren. Dit in navolging van "realisatie van de vervanging" onder de Wet IB 1964. Vergelijk BNB 2014/1973-178 waarin is beslist dat het enkel aangaan van verplichtingen er toe leidt dat wordt geherinvesteerd. Het stemt overeen met de uitspraak van de staatssecretaris inzake de HIR bij woningcoöperaties (WDB aan de TK, 16-11-2007 DB 2007-061) welke opmerking is gemaakt in verband met de

termijn voor aanwenden van de HIR en de eis dat er een begin van aanschaf moest zijn. Ook uit eerdere rechtspraak volgt dat sprake moest zijn van een verplichting ingeval van aanschaf: RB Arnhem, VN2010/7.20 Hof Arnhem 21 juli 2009, 08/00516m LJN:BJ3740).

Geen begin van uitvoering is o.a. indien er geen concrete afspraken met gemeente of anderen (Hof in BNB 2002/194)

Inschrijven bij openbare inschrijvingen en aanschrijven van eigenaren is onvoldoende (Hof in BNB 2002/194)

Begin van uitvoering

- Onderhandelingen aangevangen (Hof 11 juni 2002/00/000367, LJN:AE6608 en RB Breda in NTFR2008/749)).

De vraag is of het vervangingsvoornemen concreet is. Daarnaast is nog geen sprake van een begin van herinvesteren, maken van kosten waarop afboeking zou kunnen plaatsvinden.

Niet wordt ingezien dat belanghebbende niet ook ergens een goed met eenzelfde economische functie had kunnen kopen en binnen een termijn van drie jaar.

Daarnaast is feitelijk onduidelijk de samenhang tussen het verkochte pand (waarom verkoop? Wanneer wijziging bestemming in dat gebied) en nieuwe project.

Vraag en preadvies 3 augustus 2017

Verlenging termijn vrijval HIR 3.54 lid 5 let. b Wet IB 2001

Hoofdvraag: Kan belanghebbende in 2011 een beroep doen op de verlenging van de HIR-termijn omdat er sprake is van een langdurige bestemmingsplan- en vergunningsprocedure?

Belanghebbende houdt zich bezig met projectontwikkeling, verhuur, verkoop en beheersactiviteiten. De in deze casus bedoelde HIR wordt als volgt gevormd:

In 1992, 1995, 1997, 1998 en 2003 heeft belanghebbende onroerende zaken gekocht. Dit betreft grond met opstallen. Allen in een zelfde gebied. Die opstallen worden gedurende die jaren verhuurd. In 2008 wijzigt de bestemming van het gebied en in de aanloop hier naar toe heeft belanghebbende de huur opgezegd, de opstallen gesloopt en de terreinen bouwrijp gemaakt. Deze bouwrijpe grond is verkocht aan een partij die hier woningen op ging bouwen. De boekwinst is in de onderhavige herinvesteringsreserve gestopt.

Ondertussen is belanghebbende ook al sinds 2001 bezig met een ander stuk grond in een andere gemeente^{67 Awr}. Zie ook de tijdlijn hieronder. Voor dat gebied heeft belanghebbende zelf plannen ingediend bij de gemeente voor de herontwikkeling. Dit gebeurde al in 2003. Ook zijn deze plannen in de gemeenteraad besproken. De gemeente wilde dit gebied ook zelf herontwikkelen. In 2009 wordt het plangebied verder uitgewerkt en wordt gekeken of de plannen van belanghebbende hier in passen. Eerst in 2012, na jarenlange studies, formuleert de gemeente de uitgangspunten voor het gebied.

Het voorontwerpbestemmingsplan zal in 2013 klaar zijn.

In de intentieovereenkomst gesloten tussen de gemeente en belanghebbende van 25 maart 2015 wordt afgesproken dat onderzocht wordt of het plan haalbaar is. Als men tot de conclusie komt dat het plan haalbaar is dan worden nadere afspraken met elkaar vastgelegd in een anterieure exploitatieovereenkomst. Een anterieure overeenkomst heeft tot doel het vastleggen van de afspraken tussen de gemeente en een particuliere partij over het ontwikkelen en bebouwen van een bepaald perceel.

Deelvraag: Kan gezegd worden dat tot het tekenen van zo'n anterieure overeenkomst er in ieder geval nog geen sprake is van een begin van uitvoering?

De inspecteur denkt van wel. Immers tot het tekenen van deze anterieure overeenkomst zijn er voor belanghebbende nog geen concrete rechten en verplichtingen m.b.t. het ontwikkelen en bebouwen van het perceel.

Overigens is dit (jaar 2015) ruim na afloop van het termijneinde van de HIR (ultimo 2011).

Als het project in ^{67 Awr} klaar is dan worden daar woningen en bedrijfsruimten gerealiseerd. Belanghebbende gaat deze onroerende zaken deels verhuren en deels verkopen.

In 2008 is een HIR gevormd. In 2011 moet deze vrijvallen tenzij de aanschaffing of voortbrenging, mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven, door bijzondere omstandigheden is vertraagd.

- 2001 Belanghebbende koopt een stuk grond.
- 2003 Architectenbureau [67 Awr] dient namens belanghebbende een initiatiefplan in bij de gemeente betreffende de herontwikkeling van het terrein.
- 2004 Het plan is behandeld in het initiatiefberaad van de gemeente en heeft geleid tot reacties.
- 2009 Een memo van [67 Awr] de partij die de gemeente begeleid bij ontwikkelingsmogelijkheden. Hierin staat: *Belanghebbende wil deze bedrijfspanden en gronden herontwikkelen. Proper-Stok zal het plangebied verder uitwerken tot een voor beide partijen haalbaar plan. Na gebleken haalbaarheid zullen partijen onderzoeken op welke wijze de samenwerking vorm wordt gegeven.*
- 2010 Brief van de gemeente aan belanghebbende: Voor het bedrijventerrein wordt momenteel een herstructureringsplan opgesteld.
- 2011 Brinkgroep geeft op verzoek van de gemeente haar visie op het proces rond de herstructurering.
- 2012 [67 Awr] Hierin heeft de gemeente uitgangspunten geformuleerd die kaders bieden voor de planvorming.
- 2012 Brief van de gemeente waarin staat dat naar verwachting begin 2013 het voorontwerp-bestemmingsplan gereed is.
- 2015 Intentie overeenkomst belanghebbende en de gemeente waarbij afgesproken is dat de haalbaarheid van het plan nader wordt onderzocht en zo mogelijk wordt vastgesteld.
- 2016 Inzage ontwerp omgevingsplan.
- 2016 Omgevingsplan vastgesteld maar nog niet in werking getreden.
- 2017 Inzage ontwerp omgevingsplan - eerste herziening.

Belanghebbende wil verlenging van de HIR termijn op grond van artikel 3.54 lid 5 let. b Wet IB 2001. Belanghebbende verwijst naar kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, C (<https://zoek.officiëlebezoekingen.nl/kst-20072008-31205-C.html>).

Hierin staat: *De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de fiscale behandeling van een herinvesteringsreserve van de woningcorporaties in het licht van vaak langdurige bestemmingsplan- en vergunningenprocedures.*

Voor woningcorporaties gelden voor de vorming en afboeking van een herinvesteringsreserve dezelfde regels als voor andere belastingplichtigen. Bij langdurige bestemmingsplan- en vergunningenprocedures kan een tijdige herinvestering in het gedrang komen. In de wet is echter de mogelijkheid opgenomen in het geval van bijzondere omstandigheden, zoals bijvoorbeeld een vertraging bij de afgifte van een vergunning, de wettelijke termijn van herinvesteren (van drie jaar en onder omstandigheden bijna vier jaar) te verlengen. In voorkomende gevallen kunnen woningcorporaties daarop een beroep doen.

Antwoord [5.1.2e] en [5.1.2e] van [5.1.2e]

Zoals hierboven is gebleken is belanghebbende al een tijd bezig met de ontwikkeling van de gronden in zijn bezit. Maar gezien zijn activiteiten, o.a. projectontwikkeling, is dat niet vreemd.

Bij de verlenging van de HIR (2011) moet op zijn minst een begin van uitvoering aanwezig zijn. Aan het begin van uitvoering, in het jaar 2011, twijfelen wij. Naar onze mening, zie ook de deelvraag hiervoor, is er in ieder geval tot het sluiten van een anterieure overeenkomst met de gemeente geen

sprake van een begin van uitvoering. Tot die tijd zijn er geen concrete rechten en verplichtingen m.b.t. het ontwikkelen en bebouwen van het perceel.

In het onderstaande arrest gaat het over “een begin van uitvoering”.

https://www.navigator.nl/document/inod508f68de1992690c8920e309502c13be?ctx=WKNL_CSL_17

Hier speelt de verlenging van de vervangingsreserve in 1997.

rechtsoverweging 6.6

Deelgemeente heeft in 1997 een voorbereidingsbesluit genomen waarin het pand van belanghebbende wordt meegenomen.

Er zijn is geen concrete invulling verstrekt van dit plan. Geen duidelijkheid over op welke wijze, op welke termijn en tegen welke kosten dit opnemen gaat gebeuren.

Het Hof leidt hieruit af dat daarover in 1997 geen concrete afspraken met de gemeente of anderen tot stand zijn gekomen. Onder die omstandigheden kan redelijkerwijs niet worden aangenomen dat ultimo 1997 aan de vervanging - zo daarvan inderdaad sprake is - al een begin van uitvoering is gegeven.

Op grond van dit arrest zou je kunnen constateren dat er te weinig concrete afspraken zijn gemaakt door belanghebbende om te kunnen spreken van een begin van uitvoering.

Uit het memo van de KG:

LJN: BJ2564, Rechtbank Arnhem, 23 september 2009, AWB 08/1525

De rechtbank concludeert dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij in 2004 met betrekking tot de aankoop van de grond juridisch afdwingbare verplichtingen is aangegaan. De omstandigheid dat wel een soort gentlemen's agreement was gesloten dat het project op enigerlei wijze zou doorgaan, is daarvoor niet voldoende

Ook hieruit kan worden opgemaakt dat een gentlemen 's agreement (intentieverklaring) onvoldoende is voor een begin van uitvoering.

De vraag of bij belanghebbende sprake is van een begin van uitvoering moet naar onze mening ontkennend worden beantwoord.

Verder vragen wij ons af of de uitspraak in de parlementaire behandeling inzake verlenging bij vertraging van vergunning afgifte bij WOCO's ook kan gelden bij andere belastingplichtige en dan voornamelijk in onderhavige casus.

Indien geconcludeerd wordt dat er in 2011 een begin van uitvoering is, is er in deze casus dan sprake van een bijzondere omstandigheid waardoor de voortbrenging is vertraagd.

De inspecteur is van mening dat herontwikkeling over het algemeen lang duurt. En dat er daarom geen sprake is van een bijzondere omstandigheid waardoor de voortbrenging is vertraagd.

Graag vernemen wij jullie standpunt in deze.

5.1.2e	5.1.2e
--------	--------

Casus 172130024 Liquiditeitsproblemen en afkoop swap waarbij financiering wordt voortgezet en afkoopsom wordt geleend van dezelfde bank.

Vragensteller: 5.1.2e 5.1.2e kantoor Almere.

d.d. 31 mei 2017

art. 3.25

ANTWOORD 9 AUGUSTUS

Van: 5.1.2e 5.1.2e GO/BLD
Aan: 5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e @Belastingdienst
Cc: 5.1.2e 5.1.2e @Belastingdienst 5.1.2e
Datum: 09-08-2017 14:16
Onderwerp: 172130024 Afkoop swap bij variabel rentende lening

Beste 5.1.2e,

Je hebt contact gehad met 5.1.2e

We hebben jouw casus gisteren besproken in een kleine afvaardiging van de kennisgroep. Het is nog geen uitgemaakte zaak. De kennisgroep blijft vooralsnog bij het in de Handreiking samenhangende waardering beschreven standpunt.

Voor deze situatie vinden we dat de afkoopsom van de swaps moet worden geactiveerd en afgeschreven over de resterende looptijd van de oorspronkelijke lening. (Handreiking, p. 18 onder "Afkoop renteswap met instandhouding van de variabel rentende lening"). De afkoopsom betreft de contante waarde van het toekomstige renteververschil (tussen de vaste en de variabele rente) en moet worden toegerekend aan de in de toekomst te behalen voordelen. Deze voordelen bestaan o.a. uit een lagere rente, het niet meer hebben van de swapverplichtingen en het beschikbaar hebben van de gelden uit de financiering.

Omdat het, zoals hiervoor gesteld, nog geen uitgemaakte zaak is kunnen we ons voorstellen dat je de afschrijvingstermijn bij compromis op een kortere periode stelt. We hebben er geen bezwaar tegen als hierbij wordt aangesloten bij de (kortere) looptijd van de lening die is afgesloten ter financiering van de afkoopsom.

Voor verdere vragen of opmerkingen kan je contact met 5.1.2e opnemen.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e
5.1.2e

Laatste reactie 5.1.2e overleg met 5.1.2e.

Vraag

Moeten de afkoopkosten van een swap worden uitgesmeerd en zo ja moet dat over de gehele periode van herfinanciering conform het standpunt van de KG zoals beschreven in de Handreiking (Samenhangende) Waardering Financiële Instrumenten.

De casus gaat over rentederivaten. Bestaande leningen (met variabele rente) zijn in stand zijn gebleven maar swaps worden later afgekocht. De afkoop is gefinancierd met nieuwe leningen. Er dus geen sprake van herfinanciering van de bestaande leningen.

Moeten de afkoopkosten van een swap worden uitgesmeerd en zo ja moet dat over de gehele periode van herfinanciering conform het standpunt van de KG zoals beschreven in de Handreiking (Samenhangende) Waardering Financiële Instrumenten.

De adviseur deelt die mening niet, omdat naar zijn mening de derivaten zijn afgesloten ter afdekking van renterisico's en los staan van de afgesloten leningen. In de literatuur wordt hier verschillend over gedacht. De twijfel slaat toe als de staatssecretaris in een procedure over de aftrekbaarheid van kosten ten behoeve van de eigen woning renteswaps als zelfstandige vermogensbestanddelen ziet, waar het Gerechtshof Den Haag in dezelfde procedure de swaps en de leningen in onderling verband en samenhang beziet (zie VN 2017/21.9).

Hierna de betreffende documenten. Geen inhoudsopgave gelet op memo van vragensteller.

172130020 Grondverbetering bloembollen

Vragensteller: 5.1.2e 5.1.2e
d.d. 28 juni 2017, der. antwoord 11-sept
Behandelaars: 5.1.2e

Aan: 5.1.2e 5.1.2e /GO/BLD
Cc: 5.1.2e 5.1.2e @Belastingdienst
Datum: 11-09-2017 14:41
Onderwerp: 172130020 grondverbetering bloembollengrond antwoord

Dag 5.1.2e,

Hierbij het definitieve antwoord van de kg.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

Vraag en antwoord**Vragen**

1. Hoe kan worden bepaald wanneer er sprake is van een tijdelijke of een blijvende waardeverandering van gerealiseerde bollengrond?
2. Wanneer is er sprake van waardevermeerdering en wanneer is er sprake van onderhoud.
3. Leidt het geschikt maken van de grond voor bloembollenteelt tot grondverbetering?
4. Zo ja, is deze grondverbetering een (zelfstandig) bedrijfsmiddel?
5. Zo ja, kan op dit bedrijfsmiddel worden afgeschreven?
6. Zo ja, hoeveel en op welke wijze wordt de afschrijving berekend?

Antwoord

1. Deze vraag ligt niet op het terrein van de kennisgroep.
2. Als groundbewerkingen worden gedaan, om de grond blijvend geschikt te maken voor het gebruik als bloembollengrond, is sprake van verbetering. Als de bloembollengrond zijn geschiktheid geleidelijk en/of gedeeltelijk heeft verloren, en in oorspronkelijke staat als bloembollengrond wordt hersteld, dan is sprake van onderhoudskosten tenzij op de oorspronkelijke groundbewerkingen is afgeschreven.
De kennisgroep verwijst naar de 'Fiscale praktijkhandreiking onderhoud en verbetering woningcorporaties' voor een uiteenzetting van de begrippen onderhoud en verbetering.
3. Ja. Het geschikt maken van de grond voor bloembollenteelt kan leiden tot grondverbetering.
4. De grondverbetering is een bedrijfsmiddel.
5. Dat hangt af van de feiten en omstandigheden. Indien de bewerking aan de grond, met in acht name van regulier onderhoud, leidt tot blijvende verbetering dan kan niet worden afgeschreven. Indien de bewerking aan de grond niet leidt tot blijvende verbetering, dan kan daarop worden afgeschreven.
6. De afschrijving zal moeten worden berekend aan de hand van de economische en technische levensduur van de aangebrachte groundbewerkingen. Daarbij rekening houdend met een eventuele restwaarde.

Beschouwing*Feiten en omstandigheden*

Er is sprake van twee verschillende grondpercelen. Ontleend aan de door de vragensteller aangedragen feiten en omstandigheden

Grondverbetering B 2006:

Deze grond is in 67 Awr aangekocht. Op deze grond was tot die tijd niet of nauwelijks teelt van bloembollen mogelijk. Dit land is geschikt gemaakt voor de teelt van bloembollen op navolgende wijze:

De grondlaag bestond uit drie lagen. Onderaan een kleilaag, daarboven een zandlaag en daarboven de teeltlaag. De zandlaag was echter niet overal even dik en de teeltlaag bestond uit voornamelijk zware kleidelen grond.

In 67 Awr is de zandlaag overal even dik gemaakt en is de teeltlaag verschaald door het mengen van de kleigrond met aangekocht zand.

Daartoe is eerst de bestaande teeltlaag verwijderd, Vervolgens is de zandlaag afgeschraapt, danwel aangevuld om een egale hoogtelijn te laten ontstaan. Daarna is de teeltlaag weer opgebracht en verschaald met grote delen grof zeezand.

Door de bewerkingen aan de grond en capillaire werking van het water zakt het in de teeltlaag aangebrachte zand weg en komen de kleidelen weer boven "drijven" (klei is lichter dan zand) wat een verdere verslamping van de teeltlaag veroorzaakt. Na verloop van tijd is er weer (groot) onderhoud noodzakelijk om de teeltlaag zijn waterdoorlatende kwaliteit weer terug te geven.

Dat laatste is nu ook voor deze percelen aan de orde. In 67 Awr 67 Awr zal er naar schatting ongeveer 67 Awr zand worden opgebracht om de teeltlaag weer te verbeteren en het in de afgelopen jaren verloren gegane zand uit de teeltlaag aan te vullen.

Grondverbetering "GS" 67 Awr

Het gaat hier om een perceel grond van in totaal 67 Awr, wat grofweg is in te delen in 4 delen van ongeveer 67 Awr. Deze percelen zijn in het verleden al eens bezand door de toenmalige verkoper.

U geeft aan dat ongeveer 67 Awr niet geschikt was voor de teelt van bloembollen maar dat is niet zondermeer juist. De kwaliteit van dit perceel was in de loop van de jaren achteruit gegaan waardoor een verantwoorde teelt door de slempgevoeligheid van het perceel, niet meer mogelijk was.

In casu is hier de teeltlaag van twee van 67 Awr delen, welke teeltlaag uit zware gronddelen bestaat, afgeschraapt en geplaatst op de andere twee delen. Vervolgens is er zeezand op de bestaande (van nature aanwezige) zandlaag gebracht, en is het grootste deel van de oude teeltlaag weer teruggebracht. Vervolgens is het aangebrachte zand en de oude teeltlaag met elkaar gemengd zodat er weer een voldoende verschaalde teeltlaag ontstond, die niet meer slempgevoelig is.

Een deel van de oude verslachte teeltlaag is achtergebleven op de andere twee percelen om daarmee het humus gehalte van de bestaande teeltlaag te verbeteren. Ook hier dus geen sprake van een blijvende grondverbetering. Gelet op het feit dat de grond de teelt kwaliteiten al bezat is hier ook het standpunt te verdedigen dat er sprake is van onderhoud (terugbrengen in de oorspronkelijke staat) wat een volledig aftrek als onderhoud rechtvaardigt.

Relevante jurisprudentie

HR 10 maart 1943, B. nr. 7622.

De feiten, dat een perceel bloembollenland, dat belanghebbende voor de uitoefening van zijn bloembollenbedrijf gebruikte, zogenaamd was doodgeteeld en dat het door omspuiting (een bewerking, waarbij zuiver zand, dat zich onder het zand bevindt, wordt weggezogen en op de dode laag wordt gestort, waardoor deze wegzakt en ondergrond van een nieuwe bovenlaag wordt) weer geschikt is gemaakt tot teeltgrond voor bloembollen, wettigen zonder meer niet de conclusie, dat hier sprake is niet van kosten van onderhoud vaden het land, doch van kosten van verbetering van het land. Indien toch de omspuiting niet meer heeft bereikt dan dat het land, dat geleidelijk zijn geschiktheid als teeltgrond voor bloembollen had verloren, daartoe weer geschikt is geworden, behoren de daarvoor gemaakte kosten tot de onderhoudskosten, en niet tot de kosten van verbetering. Daarentegen zijn onder de gemaakte kosten wel kosten tot verbetering begrepen, indien de omspuiting heeft bewerkt, dat het land niet bloot in zijn oorspronkelijke toestand is hersteld, maar in verband met het dikker geworden zijn van de zandlaag blijvend geschikt is geworden als teeltgrond voor bloembollen.

Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90, V-N 1993, p. 1293.

Samenvatting:

Omspuitkosten direct gemaakt na de aankoop van land, zijn altijd verbeteringskosten (Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90).

Casus:

Bloembollenkweker koopt 6 ha. grond en laat deze vervolgens omspuiten tot grond welke geschikt is voor de bloembollenteelt. Het omspuiten vond plaats met behulp van een zandzuiger. Deze zoog kalkrijk en middelgrof zand uit een diepte van ongeveer 5 meter omhoog dat in een laag ter dikte van minimaal 1,25 meter aan de oppervlakte werd gebracht. De grond werd vervolgens geëgaliseerd. Kosten omspuiten ongeveer f 75 000 per ha. Op basis van een door de inspecteur overgelegd deskundigenrapport concludeert het hof: kosten voor blijvende grondverbetering (dus activering en geen afschrijving).

Aantekening vakstudie nieuws:

Reeds een halve eeuw geleden heeft de Hoge Raad bij arrest van 10 maart 1943, nr. B 7622, beslist dat in geval van omspuiting van bollengronden de gemaakte kosten als kosten van verbetering zijn aan te merken als de omspuiting ertoe heeft geleid dat het land blijvend geschikt is geworden als teeltgrond voor bloembollen. Partijen en het hof nemen deze beslissing tot richtsnoer en zoeken dus naar het antwoord op de vraag of er sprake is van blijvende grondverbetering. De opvatting van de door de inspecteur geraadpleegde landbouwkundige expert leidt tot het gezochte antwoord: blijvende grondverbetering.

Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, V-N 1977, p. 1385, punt 5.

Samenvatting:

In casus Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, kocht een bloembollerkweker grond en liet de kleilaag vervangen door een zandlaag. Op zich was dit een grondverbetering, maar daar de aangebrachte zandlaag geleidelijk door interne oorzaken zal verzakken, mocht op deze verbetering wel worden afgeschreven.

Casus:

Belanghebbende, bloembollenkweker, kocht ruim 12 ha. wei- en bouwland en gaf een derde opdracht om de kleilaag aan de oppervlakte van de grond te verwijderen, in ruil voor de kleigrond zand te leveren en dat zand in de grond te verwerken. Aannemelijk is dat die werkzaamheden plaatsvonden om de productiviteit van de grond te verhogen hetgeen moet worden aangemerkt als een verbetering van het land. Voorts is aannemelijk, dat de aangebrachte zandlaag geleidelijk door interne oorzaken zal verzakken. Er is derhalve geen sprake van een blijvende waardevermeerdering zodat aannemelijk is, dat op de kosten van de verbetering pleegt te worden afgeschreven.

Hof 's-Gravenhage, 02-09-1991; ECLI:NL:GHSGR:1991:AW5915

Casus:

6.2. Naar 's Hofs oordeel zal bij omspuiting van weiland tot grond voor de bloembollenteelt in het algemeen sprake zijn van een investering met een blijvend karakter, althans indien adequaat onderhoud wordt gepleegd.

6.3. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat zulks te dezen anders ligt. Voor afschrijving is te dezen in beginsel dan ook geen plaats.

Hoge Raad 16-04-1958, nr. 13 531 BNB 1958/178

Samenvatting:

Uitgaven ter verbetering van de gronden van een landbouwbedrijf: geen van de winst aftrekbare bedrijfskosten. Daar sprake is van een blijvende verbetering, geen afschrijving. Niet van belang of verkoopwaarde al dan niet is gestegen.

Casus:

dat het Hof met juistheid heeft geoordeeld, dat de voor deze werkzaamheden gedane uitgaven, waardoor voor de jaarlijkse bewerking van die landerijen meer rationele en efficiënte methoden kunnen worden toegepast ten gevolge waarvan de voor de opbrengst te maken kosten worden gedrukt en de netto-opbrengst wordt verhoogd, moeten verhoogd, moeten worden aangemerkt als kosten ter verbetering van die gronden, welke kosten geheel noch ten dele als bedrijfskosten kunnen worden beschouwd;

dat het Hof de door belanghebbende subsidiair verzochte afschrijving heeft afgewezen, omdat de verbetering van de gronden van blijvenden aard is;

dat het Hof daarbij terecht geen betekenis heeft toegekend aan de stelling van belanghebbende, dat de verkoopwaarde van de boerderij tengevolge van de werkzaamheden niet is gestegen, immers afschrijving op zaken, welke voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt,

slechts tot uiting brengt, dat haar gebruikswaarde voor het bedrijf of het beroep achteruitgaat, hetgeen te dezen niet het geval is;

dat, voorts de bewering, dat de verkoopwaarde thans niet gestegen zou zijn, irrelevant is;

Hoge Raad 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72

"bedrijfsmiddelen zijn die zaken, welke voor de uitoefening van het bedrijf worden gebruikt, in tegenstelling tot de zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve bestemd voor den omzet, in het bedrijf aanwezig zijn"

Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, art. 10 Wet IB 1964, aant. 3

"de tot het bedrijfsvermogen behorende zaken of voorwerpen welke als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van het bedrijf uitmaken en waaraan eigen is dat de aanschaffings- of voortbrengingskosten tot uitdrukking worden gebracht in een actiefpost die in het jaar waarin de zaken of voorwerpen voor het eerst worden aangewend niet verdwijnt, zodat die zaken of voorwerpen ook voor de winstberekening over het volgende jaar betekenis houden. Voorwerpen die voor de omzet zijn bestemd kunnen dus geen bedrijfsmiddelen zijn" (MvA, blz. 33 lk)

Beoordeling

Uit de aangehaalde jurisprudentie leidt ik het volgende af.

1. Indien een perceel grond geschikt wordt gemaakt om te gaan gebruiken voor bloembollenteelt, dan leidt dit in beginsel tot verbetering van de grond.
2. Deze verbetering van de grond dient te worden geactiveerd en bij adequaat onderhoud zal in zijn algemeenheid de grondverbetering blijvend zijn.
3. De kosten die in het kader van de grondverbetering worden gemaakt leveren nutsprestaties op voor de toekomstige jaren binnen de onderneming. Nu deze kosten van grondverbetering ineens worden betaald en dienen voor toekomstig profijt, geeft het de betaling het karakter van een te activeren bedrijfsmiddel.
4. Als sprake is van blijvende grondverbetering, dan is afschrijving niet mogelijk.
5. Indien aannemelijk wordt gemaakt dat de grondverbetering niet blijvend is, dan kan over de grondverbetering worden afgeschreven.
6. De vraag of sprake is van tijdelijke of blijvende waarde verandering is feitelijk en zal beantwoord moeten worden door een deskundige op het gebied van grondbewerking.
7. In het kader van het adequate onderhoud zijn de jaarlijkse onderhoudskosten aftrekbaar.

Inhoudsopgave

Concept vraag en antwoord.....	1
Vraag aan kennisgroep.....	5

Concept vraag en antwoord

Vragen

7. Hoe kan worden bepaald wanneer er sprake is van een tijdelijke of een blijvende waardeverandering van gerealiseerde bollengrond?
8. Wanneer is er sprake van waardevermeerdering en wanneer is er sprake van onderhoud.
9. Leidt het geschikt maken van de grond voor bloembollenteelt tot grondverbetering?
10. Zo ja, is deze grondverbetering een (zelfstandig) bedrijfsmiddel?
11. Zo ja, kan op dit bedrijfsmiddel worden afgeschreven?
12. Zo ja, hoeveel en op welke wijze wordt de afschrijving berekend?

Antwoord

7. Dit is een feitelijke vraag, die niet door de kennisgroep kan worden beantwoord.
8. Als grondbewerkingen worden gedaan om de grond blijvend geschikt te maken om te gaan gebruiken als bloembollengrond dan is sprake van verbetering. Als sprake is van herstel van grond die zijn geschiktheid geleidelijk en gedeeltelijk was verloren, dan is sprake van onderhoudskosten.
9. Ja. Het geschikt maken van de grond voor bloembollenteelt kan leiden tot grondverbetering.
10. De grondverbetering is een bedrijfsmiddel.
11. Dat hangt af van de feiten en omstandigheden. Indien de bewerking aan de grond, met in acht name van regulier onderhoud, leidt tot blijvende verbetering dan kan niet worden afgeschreven. Indien de bewerking aan de grond niet leidt tot blijvende verbetering, dan kan daarop worden afgeschreven.
12. De afschrijving zal moeten worden berekend aan de hand van de economische en technische levensduur van de aangebrachte grondbewerkingen. Daarbij rekening houdend met een eventuele restwaarde.

Beschouwing

Feiten en omstandigheden

Er is sprake van twee verschillende grondpercelen. Ontleend aan de door de vragensteller aangedragen feiten en omstandigheden

Grondverbetering B 2006:

Deze grond is in ⁶⁷Awf aangekocht. Op deze grond was tot die tijd niet of nauwelijks teelt van bloembollen mogelijk. Dit land is geschikt gemaakt voor de teelt van bloembollen op navolgende wijze:

De grondlaag bestond uit drie lagen. Onderaan een kleilaag, daarboven een zandlaag en daarboven de teeltlaag. De zandlaag was echter niet overal even dik en de teeltlaag bestond uit voornamelijk zware kleidelen grond.

In ⁶⁷Awf is de zandlaag overal even dik gemaakt en is de teeltlaag verschaald door het mengen van de kleigrond met aangekocht zand.

Daartoe is eerst de bestaande teeltlaag verwijderd, Vervolgens is de zandlaag afgeschaapt, danwel aangevuld om een egale hoogtelijn te laten ontstaan. Daarna is de teeltlaag weer opgebracht en verschaald met grote delen grof zeezand.

Door de bewerkingen aan de grond en capillaire werking van het water zakt het in de teeltlaag aangebrachte zand weg en komen de kleidelen weer boven "drijven" (klei is lichter dan zand) wat een verdere verslemping van de teeltlaag veroorzaakt. Na verloop van tijd is er weer (groot) onderhoud noodzakelijk om de teeltlaag zijn waterdoorlatende kwaliteit weer terug te geven.

Dat laatste is nu ook voor deze percelen aan de orde. In 67 Awr zal er naar schatting ongeveer 67 Awr zand worden opgebracht om de teeltlaag weer te verbeteren en het in de afgelopen jaren verloren gegane zand uit de teeltlaag aan te vullen.

Grondverbetering "GS" 2014:

Het gaat hier om een perceel grond van in totaal 67 Awr, wat grofweg is in te delen in 4 delen van ongeveer 17 Awr. Deze percelen zijn in het verleden al eens bezand door de toenmalige verkoper.

U geeft aan dat ongeveer 67 Awr niet geschikt was voor de teelt van bloembollen maar dat is niet zondermeer juist. De kwaliteit van dit perceel was in de loop van de jaren achteruit gegaan waardoor een verantwoorde teelt door de slempgevoeligheid van het perceel, niet meer mogelijk was.

In casu is hier de teeltlaag van twee van de 4 delen, welke teeltlaag uit zware gronddelen bestaat, afgeschraapt en geplaatst op de andere twee delen. Vervolgens is er zeezand op de bestaande (van nature aanwezige) zandlaag gebracht, en is het grootste deel van de oude teeltlaag weer teruggebracht. Vervolgens is het aangebrachte zand en de oude teeltlaag met elkaar gemengd zodat er weer een voldoende verschaalde teeltlaag ontstond, die niet meer slempgevoelig is.

Een deel van de oude verslachte teeltlaag is achtergebleven op de andere twee percelen om daarmee het humus gehalte van de bestaande teeltlaag te verbeteren. Ook hier dus geen sprake van een blijvende grondverbetering.

Gelet op het feit dat de grond de teelt kwaliteiten al bezat is hier ook het standpunt te verdedigen dat er sprake is van onderhoud (terugbrengen in de oorspronkelijke staat) wat een volledig aftrek als onderhoud rechtvaardigt.

Relevante jurisprudentie

HR 10 maart 1943, B. nr. 7622.

De feiten, dat een perceel bloembollenland, dat belanghebbende voor de uitoefening van zijn bloembollenbedrijf gebruikte, zogenaamd was doodgeteeld en dat het door omspuiting (een bewerking, waarbij zuiver zand, dat zich onder het zand bevindt, wordt weggezogen en op de dode laag wordt gestort, waardoor deze wegzakt en ondergrond van een nieuwe bovenlaag wordt) weer geschikt is gemaakt tot teeltgrond voor bloembollen, wettigen zonder meer niet de conclusie, dat hier sprake is niet van kosten van onderhoud vaden het land, doch van kosten van verbetering van het land. Indien toch de omspuiting niet meer heeft bereikt dan dat het land, dat geleidelijk zijn geschiktheid als teeltgrond voor bloembollen had verloren, daartoe weer geschikt is geworden, behoren de daarvoor gemaakte kosten tot de onderhoudskosten, en niet tot de kosten van verbetering. Daarentegen zijn onder de gemaakte kosten wel kosten tot verbetering begrepen, indien de omspuiting heeft bewerkt, dat het land niet bloot in zijn oorspronkelijke toestand is hersteld, maar in verband met het dikker geworden zijn van de zandlaag blijvend geschikt is geworden als teeltgrond voor bloembollen.

Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90, V-N 1993, p. 1293.

Samenvatting:

Omspuitkosten direct gemaakt na de aankoop van land, zijn altijd verbeteringskosten (Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90).

Casus:

Bloembollenkweker koopt 6 ha. grond en laat deze vervolgens omspuiten tot grond welke geschikt is voor de bloembollenteelt. Het omspuiten vond plaats met behulp van een zandzuiger. Deze zoog kalkrijk en middelgrof zand uit een diepte van ongeveer 5 meter omhoog dat in een laag ter dikte van minimaal 1,25 meter aan de oppervlakte werd gebracht. De grond werd vervolgens geëgaliseerd. Kosten omspuiten ongeveer f 75 000 per ha. Op basis van een door de inspecteur overgelegd deskundigenrapport concludeert het hof: kosten voor blijvende grondverbetering (dus activering en geen afschrijving).

Aantekening vakstudie nieuws:

Reeds een halve eeuw geleden heeft de Hoge Raad bij arrest van 10 maart 1943, nr. B 7622, beslist dat in geval van omspuiting van bollengronden de gemaakte kosten als kosten van verbetering zijn aan te merken als de omspuiting ertoe heeft geleid dat het land blijvend geschikt is geworden als teeltgrond voor bloembollen. Partijen en het hof nemen deze beslissing tot richtsnoer en zoeken dus naar het antwoord op de vraag of er sprake is van blijvende grondverbetering. De opvatting van de door de inspecteur geraadpleegde landbouwkundige expert leidt tot het gezochte antwoord: blijvende grondverbetering.

Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, V-N 1977, p. 1385, punt 5.

Samenvatting:

In casus Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, kocht een bloembollerkweker grond en liet de kleilaag vervangen door een zandlaag. Op zich was dit een grondverbetering, maar daar de aangebrachte zandlaag geleidelijk door interne oorzaken zal verzakken, mocht op deze verbetering wel worden afgeschreven.

Casus:

Belanghebbende, bloembollenkweker, kocht ruim 12 ha. wei- en bouwland en gaf een derde opdracht om de kleilaag aan de oppervlakte van de grond te verwijderen, in ruil voor de kleigrond zand te leveren en dat zand in de grond te verwerken. Aannemelijk is dat die werkzaamheden plaatsvonden om de productiviteit van de grond te verhogen hetgeen moet worden aangemerkt als een verbetering van het land. Voorts is aannemelijk, dat de aangebrachte zandlaag geleidelijk door interne oorzaken zal verzakken. Er is derhalve geen sprake van een blijvende waardevermeerdering zodat aannemelijk is, dat op de kosten van de verbetering pleegt te worden afgeschreven.

Hof 's-Gravenhage, 02-09-1991; ECLI:NL:GHSGR:1991:AW5915

Casus:

6.2. Naar 's Hofs oordeel zal bij omspuiting van weiland tot grond voor de bloembollenteelt in het algemeen sprake zijn van een investering met een blijvend karakter, althans indien adequaat onderhoud wordt gepleegd.

6.3. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat zulks te dezen anders ligt. Voor afschrijving is te dezen in beginsel dan ook geen plaats.

Hoge Raad 16-04-1958, nr. 13 531 BNB 1958/178

Samenvatting:

Uitgaven ter verbetering van de gronden van een landbouwbedrijf: geen van de winst aftrekbare bedrijfskosten. Daar sprake is van een blijvende verbetering, geen afschrijving. Niet van belang of verkoopwaarde al dan niet is gestegen.

Casus:

dat het Hof met juistheid heeft geoordeeld, dat de voor deze werkzaamheden gedane uitgaven, waardoor voor de jaarlijkse bewerking van die landerijen meer rationele en efficiënte methoden kunnen worden toegepast ten gevolge waarvan de voor de opbrengst te maken kosten worden gedrukt en de netto-opbrengst wordt verhoogd, moeten verhoogd, moeten worden aangemerkt als kosten ter verbetering van die gronden, welke kosten geheel noch ten dele als bedrijfskosten kunnen worden beschouwd;

dat het Hof de door belanghebbende subsidiair verzochte afschrijving heeft afgewezen, omdat de verbetering van de gronden van blijvenden aard is;

dat het Hof daarbij terecht geen betekenis heeft toegekend aan de stelling van belanghebbende, dat de verkoopwaarde van de boerderij tengevolge van de werkzaamheden niet is gestegen, immers afschrijving op zaken, welke voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt, slechts tot uiting brengt, dat haar gebruikswaarde voor het bedrijf of het beroep achteruitgaat, hetgeen te dezen niet het geval is;

dat, voorts de bewering, dat de verkoopwaarde thans niet gestegen zou zijn, irrelevant is;

Hoge Raad 11 februari 1953, nr. 11 101, BNB 1953/72

"bedrijfsmiddelen zijn die zaken, welke voor de uitoefening van het bedrijf worden gebruikt, in tegenstelling tot de zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve bestemd voor den omzet, in het bedrijf aanwezig zijn"

Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, art. 10 Wet IB 1964, aant. 3

"de tot het bedrijfsvermogen behorende zaken of voorwerpen welke als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van het bedrijf uitmaken en waaraan eigen is dat de aanschaffings- of voortbrengingskosten tot uitdrukking worden gebracht in een actiefpost die in het jaar waarin de zaken of voorwerpen voor het eerst worden aangewend niet verdwijnt, zodat die zaken of voorwerpen ook voor de winstberekening over het volgende jaar betekenis houden. Voorwerpen die voor de omzet zijn bestemd kunnen dus geen bedrijfsmiddelen zijn" (MvA, blz. 33 lk)

Beoordeling

Uit de aangehaalde jurisprudentie leidt ik het volgende af.

8. Indien een perceel grond geschikt wordt gemaakt om te gaan gebruiken voor bloembollenteelt, dan leidt dit in beginsel tot verbetering van de grond.
9. Deze verbetering van de grond dient te worden geactiveerd en bij adequaat onderhoud zal in zijn algemeenheid de grondverbetering blijvend zijn.
10. De kosten die in het kader van de grondverbetering worden gemaakt leveren nutsprestaties op voor de toekomstige jaren binnen de onderneming. Nu deze kosten van grondverbetering ineens worden betaald en dienen voor toekomstig profijt, geeft het de betaling het karakter van een te activeren bedrijfsmiddel.
11. Als sprake is van blijvende grondverbetering, dan is afschrijving niet mogelijk.
12. Indien aanneemelijk wordt gemaakt dat de grondverbetering niet blijvend is, dan kan over de grondverbetering worden afgeschreven.
13. De vraag of sprake is van tijdelijke of blijvende waarde verandering is feitelijk en zal beantwoord moeten worden door een deskundige op het gebied van grondbewerking.
14. In het kader van het adequate onderhoud zijn de jaarlijkse onderhoudskosten aftrekbaar.

CONCEPT

Hoi 5.1.2e,

Hierbij de vraag voor de kenniscgroep.

1. Belanghebbende is bloembollenteler. Tot het ondernemingsvermogen van belanghebbende behoort land. Er is sprake van 67 Awr locaties waar "grondverbetering" heeft plaats gevonden. Het land "Bouwlust" dat in 67 Awr is aangeschaft en het land " 67 Awr" uit 67 Awr, dat in het verleden al door de toenmalige verkoper is bezand. Nadat het land is aangeschaft is de grond verbeterd op de navolgende wijze (ontleend aan de brief van de adviseur):

Grondverbetering Bouwlust 2006:

Deze grond is in 67 Awr aangekocht. Op deze grond was tot die tijd niet of nauwelijks teelt van bloembollen mogelijk. Dit land is geschikt gemaakt voor de teelt van bloembollen op navolgende wijze:

De grondlaag bestond uit drie lagen. Onderaan een kleilaag, daarboven een zandlaag en daarboven de teeltlaag. De zandlaag was echter niet overal even dik en de teeltlaag bestond uit voornamelijk zware kleidelen grond.

In 67 Awr is de zandlaag overal even dik gemaakt en is de teeltlaag verschaald door het mengen van de kleigrond met aangekocht zand.

Daartoe is eerst de bestaande teeltlaag verwijderd, Vervolgens is de zandlaag afgeschraapt, danwel aangevuld om een egale hoogte lijn te laten ontstaan. Daarna is de teeltlaag weer opgebracht en verschaald met grote delen grof zeezand.

Door de bewerkingen aan de grond en capillaire werking van het water zakt het in de teeltlaag aangebrachte zand weg en komen de kleidelen weer boven "drijven" (klei is lichter dan zand) wat een verdere verslemping van de teeltlaag veroorzaakt. Na verloop van tijd is er weer (groot) onderhoud noodzakelijk om de teeltlaag zijn waterdoorlatende kwaliteit weer terug te geven.

Dat laatste is nu ook voor deze percelen aan de orde. In 67 Awr zal er naar schatting ongeveer 67 Awr zand worden opgebracht om de teeltlaag weer te verbeteren en het in de afgelopen jaren verloren gegane zand uit de teeltlaag aan te vullen.

Grondverbetering "Grote Sloot" 2014:

Het gaat hier om een perceel grond van in totaal 67 Awr HA, wat grofweg is in te delen in 67 Awr en ongeveer 67 Awr. Deze percelen zijn in het verleden al eens bezand door de toenmalige verkoper.

U geeft aan dat ongeveer 67 Awr HA niet geschikt was voor de teelt van bloembollen maar dat is niet zondermeer juist. De kwaliteit van dit perceel was in de loop van de jaren achteruit gegaan waardoor een verantwoorde teelt door de slempgevoeligheid van het perceel, niet meer mogelijk was.

In casu is hier de teeltlaag van twee van de 4 delen, welke teeltlaag uit zware gronddelen bestaat, afgeschraapt en geplaatst op de andere twee delen. Vervolgens is er zeezand op de bestaande (van nature aanwezige) zandlaag gebracht, en is het grootste deel van de oude teeltlaag weer teruggebracht. Vervolgens is het aangebrachte zand en de oude teeltlaag met elkaar gemengd zodat er weer een voldoende verschaalde teeltlaag ontstond, die niet meer slempgevoelig is.

Een deel van de oude verslepte teeltlaag is achtergebleven op de andere twee percelen om daarmee het humus gehalte van de bestaande teeltlaag te verbeteren. Ook hier dus geen sprake van een blijvende grondverbetering.

Gelet op het feit dat de grond de teelt kwaliteiten al bezat is hier ook het standpunt te verdedigen dat er sprake is van onderhoud (terugbrengen in de oorspronkelijke staat) wat een volledig aftrek als onderhoud rechtvaardigt.

Vragen:

13. Hoe kan worden bepaald wanneer er sprake is van een tijdelijke of een blijvende waardeverandering van gerealiseerde bollengrond?
14. Wanneer is er sprake van waardevermeerdering en wanneer is er sprake van onderhoud.
15. Leidt het geschikt maken van de grond voor bloembollenteelt tot grondverbetering?
16. Zo ja, is deze grondverbetering een (zelfstandig) bedrijfsmiddel?
17. Zo ja, kan op dit bedrijfsmiddel worden afgeschreven?

18. Zo ja, hoeveel en op welke wijze wordt de afschrijving berekend?

Antwoord(en)

1. De dikte van de aangebrachte grond is van een dusdanige textuur waarbij deze qua profiel en structuuropbouw niet afwijkt ten opzichte van oude bollengrond in de regio.
2. Bij kosten die verbetering ten gevolg hebben en waarbij van de verandering kan worden gezegd dat er sprake is van een substantiële vernieuwing, is er sprake van waardeverandering. Bij onderhoud is er sprake van in stand houden van een bedrijfsmiddel, bij verbetering gebeurt er meer dan dat.
3. Indien landbouwgrond niet zijnde bollengrond wordt bewerkt waardoor er grond ontstaat die blijvend geschikt is voor bloembollenteelt dan resulteert dit in grondverbetering. Hieraan is gerelateerd dat met de verbeterde grond hogere opbrengsten kunnen worden gegenereerd.
4. Indien het omzanden/omspuiten van grond leidt tot het ontstaan van grond die geschikt is voor bloembollenteelt en er geen sprake is van een zelfstandig bedrijfsmiddel.
5. Op blijvende grondverbetering kan niet worden afgeschreven. Hieraan doet niet af dat regelmatig onderhoud noodzakelijk is. Op niet blijvende verbetering van bollengrond kan worden afgeschreven.
6. De jaarlijks gepubliceerde landelijke landbouwnormen bijvoorbeeld die van 2015 geeft dit in tabel 12.2 aan voor de glastuinbouw. Bij een onderhoudsverplichting voor het in stand houden van de bloembollengrond lijkt een termijn van 10 jaar redelijk. Wellicht dat de normering daaromtrent is vastgesteld.

Beschouwing

Kosten van periodiek jaarlijks onderhoud kunnen in het jaar dat onderhoud wordt verricht ten laste van de winst worden gebracht.

Kosten van verbetering kunnen daarentegen niet in een keer ten laste van de winst worden gebracht. Ze moeten worden geactiveerd, waarna op de totaalsom van de oude boekwaarde en de kosten van verbetering kan worden afgeschreven indien het bedrijfsmiddel zich voor afschrijving leent.

Onderhoud is gericht op het in stand houden van een bedrijfsmiddel, bij verbetering gebeurt er meer dan dat (*BNB 1957/190: Kosten van vervanging van de kolenstookinstallatie door oliestookinrichting en kosten van verbetering van de warmtecirculatie: niet in aftrek toegelaten voor zover ze meer bedragen dan normale onderhoudskosten der vorige installatie.*), dit geldt echter als een minimumgrens voor verbetering.

Van louter herstel of louter vernieuwing is niet snel sprake. Voor de fiscale behandeling van kosten die deels zien op onderhoud en deels strekken tot een grotere of betere hoedanigheid van het bedrijfsmiddel is van belang tijdens welke gebruiksperiode de kosten zijn veroorzaakt en of sprake is van een radicale verbouwing

Indien de kosten in hoofdzaak door de ondernemer gedurende zijn eigen gebruiksperiode zijn veroorzaakt, dienen de volledige kosten ten laste van het resultaat te worden gebracht. Indien kosten niet in hoofdzaak zijn veroorzaakt door het gebruik dat van het bedrijfsmiddel is gemaakt door de ondernemer die de vernieuwing aanbrengt, dienen de kosten te worden gesplitst naar rato van de jaren waarop de vernieuwing betrekking heeft.

Jurisprudentie waarbij in zijn algemeenheid sprake is van onderhoud:

BNB 1963/214: Landbouwer herstelt en verbouwt bouwvallige boerderij. I.c. schrijft g.k.g. geenszins voor de kosten van verbetering door activering en afschrijving t.l.v. de toekomstige winsten te brengen.

BNB 1964/168: Landbouwer laat door Ned. Heidemij. werkzaamheden verrichten aan een perceel grond, waardoor onder meer het laagstgelegen gedeelte van dat perceel, dat door inklinking van een veenlaag, mede ten gevolge van de verandering van de waterhuishouding in het waterschap A, zijn geschiktheid als bouwland had verloren, weer bruikbaar is geworden. Art. 6 (2) IB '41 is niet van toepassing op het hierop betrekking hebbende deel van de kosten.

BNB 1966/148: Inzake doorlatend maken van grond. *Kosten van drainage van voormalige veengrond, welke na ontginning tot cultuurgrond werd gemaakt en als zodanig geëxploiteerd. De kosten werden door belanghebbende in het jaar waarin zij werden gemaakt (tegen het oordeel van de insp., doch cf. het Hof) als onderhoudskosten ten laste van de winst gebracht. Voortaan wil belanghebbende, voor die kosten (die zich eens in plm. 14 jaar voordoen) en voor kosten van herontginning (nodig eens in plm. 70 jaar) reserveren tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten. Dit wordt door Hof en HR - op verschillende grond - niet toegestaan.*

Hof Leeuwarden 16 januari 1981 nr. 343/78 BNB 1982/151: *De boerderij van belang, is ruim 2 km. van de openbare weg gelegen; zij is daarmee van oudsher verbonden door een eigen toegangslaan met een onderlaag van zand en een verharding van sintels/slakken. In de loop der jaren is deze laan kapotgereden en verzakt. Belanghebbende heeft deze laan in het boekjaar 1975-1976 laten verharden met betonplaten, hetgeen na aftrek van een subsidie en een bijdrage van zijn buurman rond f 54 000 heeft gekost.*

Hof: i.c. is geen sprake van een wezenlijke verandering van de laan noch van een modernisering daarvan waardoor de laan beter dienstbaar is geworden aan belanghebbende 's bedrijf. Mitsdien mag het bedrag van rond f 54 000 als onderhoudskosten ineens ten laste van de winst worden gebracht.

Bij brief van 23 februari 1981, no. 281-1737, heeft de Staatssecretaris aan de directeur medegedeeld dat hij heeft afgezien van het instellen van beroep in cassatie tegen de onderhavige uitspraak, aangezien daarvan naar zijn mening geen succes is te verwachten, waaraan hij toevoegde:

Ik merk hierbij op, dat uit de overwegingen van het Hof omtrent het geschil blijkt dat het Hof de stelling van de inspecteur dat de oprijlaan geheel is vervangen van de hand heeft gewezen. Het Hof heeft immers geoordeeld dat het tracé van de oprijlaan niet is gewijzigd of verlegd en dat gebruik is gemaakt van bestaande elementen.

's-Hofs oordeel dat in casu van een wezenlijke verandering van de laan niet kan worden gesproken noch van een modernisering daarvan, waardoor de laan beter dienstbaar is geworden aan belanghebbende 's bedrijf, acht ik evenwel betwistbaar. Gelet op het feit dat de kosten verbonden aan verharding met betonplaten ongeveer het dubbele belopen van de kosten verbonden aan herstel in de oude staat en gezien het meer duurzame karakter van een verharding met betonplaten, hetgeen onder meer tot uitdrukking zal komen in het beloop van de kosten van toekomstig onderhoud aan de laan, ligt de aanwezigheid van een wezenlijke verandering, althans een modernisering, namelijk wel voor de hand. Ook het feit dat de verharding met betonplaten aanspraak gaf op een subsidie van f 73 056 doet vermoeden dat de betreffende werkzaamheden het kader van normaal, zij het achterstallig, onderhoud te buiten zijn gegaan. Daar de andersluidende stellingen van belanghebbende niet, althans niet duidelijk, door de inspecteur zijn bestreden - doordat deze slechts heeft betoogd dat sprake is geweest van vervanging van de laan - mocht het Hof echter beslissen, zoals het heeft gedaan.

Jurisprudentie waarbij in zijn algemeenheid sprake is van verbetering:

HR 16 april 1958, BNB 1958/178, inzake blijvende grondverbetering: *Uitgaven ter verbetering van de gronden van een landbouwbedrijf: geen van de winst aftrekbare bedrijfskosten. Daar sprake is van een blijvende verbetering, geen afschrijving. Niet van belang of verkoopwaarde al dan niet is gestegen.*

Hof Leeuwarden 9 september 1963, BNB 1964/168, inzake egalisatie grond.

Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, V-N 1977, p. 1385: inzake afschrijfbaar verbetering bollengrond.

Belanghebbende, bloembollenkweker, kocht ruim 12 ha. wei- en bouwland en gaf een derde opdracht om de kleilaag aan de oppervlakte van de grond te verwijderen, in ruil voor de kleigrond zand te leveren en dat zand in de grond te verwerken. Aannemelijk is dat die werkzaamheden plaatsvonden om de productiviteit van de grond te verhogen hetgeen moet worden aangemerkt als een verbetering van het land. Voorts is aannemelijk, dat de aangebrachte zandlaag geleidelijk door interne oorzaken zal verzakken. Er is derhalve geen sprake van een blijvende waardevermeerdering zodat aannemelijk is, dat op de kosten van de verbetering pleegt te worden afgeschreven.

Hof Amsterdam 24 augustus 1976, nr. 350/75, V-N 1977, p. 1385, punt 5.

Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90, V-N 1993, p. 1293, punt 7: inzake niet-afschrijfbaar kosten omspuiting bollengrond;

Bloembollenland dat door belanghebbende zogenaamd was dood geteeld, en vervolgens door omspuiting weer geschikt is gemaakt tot teeltgrond voor bloembollen. De kosten van deze omspuiting zijn in oude jurisprudentie (HR 10 maart 1943, B. nr. 7622) voor een deel aangemerkt als onderhoudskosten en voor een deel als verbeteringskosten. Omspuit kosten direct gemaakt na de aankoop van land, zijn altijd verbeteringskosten (Hof Amsterdam 9 november 1992, nr. 6468/90).

V-N 1993/1293, 7 Hof Amsterdam 09-11-1992 ECLI: NL: GHAMS:1992: AW4425

Belanghebbende is bloembollenkweker en laat pas gekochte grond omspuiten tot grond die voor de bloembollenteelt geschikt is.

V-N 1993/2721, 13 Hof Amsterdam 20-11-1992, BNB 1992/111 (belangrijke uitspraak)

Het arrest is recentelijk aan de orde gekomen in een artikel van De Boer en Ruyschop in Weekblad 1993/6068. In de voetnoten 7 en 8 op blz. 1294 maken zij gewag van de onderhavige verwijzingsuitspraak van Hof Amsterdam en van het arrest. Ten onrechte vermelden zij dat de Hoge Raad reeds tot de slotsom was gekomen dat de verbetering niet leidde tot een blijvende waardevermeerdering van de grond. Dit heeft immers pas Hof Amsterdam in deze verwijzingsuitspraak, ingevolge de overwegingen van de Hoge Raad, vastgesteld.

In geschil is of belanghebbende kan afschrijven op de kosten van het omspuiten van het land en, in samenhang daarmee of hij recht heeft op een investeringsbijdrage voor deze investering.

Het hof volgt de stellingname dat de kosten van het omspuiten van het land moeten worden aangemerkt als kosten van grondverbetering en dat hier geen sprake is van een afzonderlijk bedrijfsmiddel

Het hof kan zich ook vinden in de stelling dat de uitgaven in aanmerking komen voor afschrijving en een investeringsbijdrage indien er bij de exploitatie van de grond door de ondernemer een geleidelijke waardevermindering plaats vindt.

En de stellingname dat indien er sprake is van blijvende grondverbetering waarop niet kan worden afgeschreven en waarbij je niet in aanmerking komt voor een investeringsbijdrage. Hof de kosten die zijn gemaakt voor blijvende grondverbetering. Geen afschrijving, geen recht op investeringsbijdrage. (r.o. 4.1.).

De inspecteur heeft bij het verzoekschrift in kopie een commentaar overgelegd van het plaatsvervangend hoofd van de afdeling Onderzoek van de Landinrichtingsdienst op het verzoek van belastingplichtige W te P. om af te schrijven op landbezanding door middel van omspuiten van een areaal grond.

Dit commentaar van 10 februari 1989 is geschreven naar aanleiding van vragen van de inspecteur. In het commentaar staat onder meer geschreven, "Door het aanbrengen van een zandlaag met een dikte van ca. 1,10 m is een profiel ontstaan dat bodemkundig naar samenstelling (textuur) en dikte niet meer verandert en op zich vergeleken kan worden met de „oude“ bollengronden uit de regio „en“ dat

de profielopbouw in de tijd gezien dezelfde zal blijven en als zodanig dezelfde landbouwkundige waarde zal blijven behouden

Wel zal evenals dat op vergelijkbare gronden het geval is er onderhoud moeten plaatsvinden bijvoorbeeld door ontsmetting van ziektekiemen". Aan deze zinsneden ontleent het Hof het vermoeden dat het omspuiten van land een blijvende grondverbetering met zich brengt (ro.4.2.)

172130038 Belastbaarheid belastingschade ontvangen door vennootschap

Vragensteller [5.1.2e] GO Groningen

d.d. 21-9-2017

art. 3.8 jo art. 8 Vpb

antwoord definitief 27 september 2017.

Van: [5.1.2e] 1.2e GO/BLD

Aan: [5.1.2e] [5.1.2e] @Belastingdienst

Cc: [5.1.2e] 1.2e [5.1.2e] @Belastingdienst, [5.1.2e]
[5.1.2e] @Belastingdienst

Datum: 28-09-2017 08:22

Onderwerp: 172130038 Belastbaarheid belastingschade ontvangen door vennootschap

Beste [5.1.2e]

Hierbij het antwoord op je helpdeskvraag.

172130038 Belastbaarheid belastingschade ontvangen door vennootschap

Vragensteller [5.1.2e] GO Groningen

d.d. 21-9-2017

art. 3.8 jo art. 8 Vpb

antwoord definitief 27 september 2017

Vraag

Leert het Besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP2001/1559 dat indien een BV een vergoeding ontvangt voor echte belastingschade, dit bedrag niet aan heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen?

Casus

In het jaar 2009 is een verzochte bedrijfsfusiefaciliteit niet van toepassing en dient belastingplichtige (een BV) af te rekenen over stille reserves. Een advocaat heeft namens belastingplichtige, de betrokken notaris civiel gedaagd (beroepsfout) en vergoeding gevorderd van de verschuldigde vennootschapsbelasting. Door deze advocaat is mij de vraag voorgelegd of vergoeding voor belastingschade onbelast is.

Antwoord

Voor zover de schadevergoeding die de notaris betaalt betrekking heeft op het meer of eerder betalen van vennootschapsbelasting door de BV, is er sprake van vergoeding voor belastingschade die buiten de winstsfeer valt (net als de te betalen VPB). Mochten er ook nog andersoortige vergoedingen in de betaling van de notaris zijn begrepen, bijv. voor advieskosten, dan behoren die wel tot de winst (die kosten zijn/waren ook aftrekbaar).

Voor wat betreft de hoogte van de belastingschadevergoeding moet volgens het Besluit van 31-10-2001 niet worden aangesloten bij de manier waarop dat door de betrokkenen in BNB 1998/160 is berekend, maar volgens het besluit.

Toelichting

De situatie in essentie vergelijkbaar met die in BNB 1998/160 waarin een inbreng in een BV door een fout van de notaris niet voldeed aan de voorwaarden voor een geruisloze inbreng. De notaris betaalde een schadevergoeding. Die schadevergoeding betrof volgens de Hoge Raad belastingschade.

-3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan:

Belanghebbende kon door nalatigheid van de door hem ingeschakelde notaris zijn onderneming niet per 1 januari 1991 op de voet van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet) omzetten in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. In verband hiermee heeft de notaris belanghebbende in het onderhavige jaar (1993), naast een bedrag van f 6000 voor advieskosten, een bedrag van f 30 817 vergoed ter zake van financiële schade.

-3.2. Voor het Hof was tussen partijen - voorzover in cassatie van belang - in geschil het antwoord op de vraag of - zoals belanghebbende verdedigde - het bedrag van f 30 817 dient te worden

aangemerkt als een vergoeding voor belastingschade die als zodanig niet in aanmerking wordt genomen bij de heffing van inkomstenbelasting, dan wel - gelijk de Inspecteur betoogde - als een voordeel verkregen uit onderneming.

-3.3. Het Hof heeft het geschil ten nadele van belanghebbende beslist, daartoe oordelend - kort gezegd - dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de omzetting per 1 januari 1991 van zijn onderneming in een BV tot belastingschade heeft geleid.

-3.4. Het middel, dat zich tegen 's Hofs beslissing keert, is gegrond. De door de notaris aan belanghebbende betaalde vergoeding van f 30 817 kan immers op niets anders betrekking hebben dan op door belanghebbende als gevolg van de omzetting geleden belastingschade, aangezien tussen een omzetting van een onderneming in een BV op de voet dan wel niet op de voet van artikel 18 van de Wet slechts relevant is het verschil in belasting.

In de voorgelegde casus gaat het om een BV die de bedrijfsfusiefaciliteit misloopt door een beroepsfout van de notaris. Hierdoor moet worden afgerekend over de overdracht. Voor zover de schadevergoeding die de notaris betaalt betrekking heeft op het meer of eerder betalen van vennootschapsbelasting door de BV, is er sprake van vergoeding voor belastingschade die buiten de winstsfeer valt (net als de te betalen VPB). Mochten er ook nog andersoortige vergoedingen in de betaling van de notaris zijn begrepen, bijv. voor advieskosten, dan behoren die wel tot de winst (die kosten zijn/waren ook aftrekbaar).

V.w.b. de hoogte van de belastingschadevergoeding moet volgens het Besluit van 31-10-2001 niet worden aangesloten bij de manier waarop dat door de betrokkenen in BNB 1998/160 is berekend, maar volgens het besluit. Bijvoorbeeld in hoeverre de BV de mogelijkheid heeft om de nu bij de overdracht behaalde winst te reserveren in een HIR (beperken van de schade), en wat is het verschil met de contante waarde van de VPB die verschuldigd zou zijn als de betreffende activa uiteindelijk op reguliere wijze zouden zijn verkocht als de bedrijfsfusie wel zou zijn geslaagd.

172130013 Kwijtscheldingswinst en niet voor verwezenlijking vatbaar

Vragensteller 5.1.2e
art. 3.12

Van: 5.1.2e
Aan: 5.1.2e 5.1.2e
Cc: 5.1.2e 5.1.2e
Datum: 28-09-2017 08:40
Onderwerp: 172130013 Kwijtscheldingswinst en niet voor verwezenlijking vatbaar.

Beste 5.1.2e

Hierbij het definitieve antwoord op de voorgelegde helpdeskvraag.

172130013 Kwijtscheldingswinst en niet voor verwezenlijking vatbaar

Vragensteller 5.1.2e
art. 3.12

1 Vraag

Een renteloze schuld van € 2,9 miljoen waarvan de aflossing afhankelijk is gesteld van toekomstige dividenduitkeringen van een deelneming van de debiteur, wordt afgekocht voor € 750.000. De vraag ligt voor of het verschil tussen nominale waarde en de aankoopsom als een kwijtschelding als bedoeld in artikel 3.13, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 kan worden aangemerkt.

2 Antwoord

In de casus is onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de crediteur rechten heeft prijsgegeven en dat sprake was van niet voor verwezenlijking rechten.

3 Feiten

3.1 De schuld is aangegaan bij overeenkomst van 27 maart 2007. De debiteur, hierna ook aangeduid als "belastingplichtige", is een in Nederland gevestigde vennootschap. De schuld bedraagt nominaal € 2,1 miljoen en is omgeven door enige bijzondere voorwaarden: de schuld is alleen de eerste 6 jaar rentedragend, welke rente bij de hoofdsom wordt bijgeschreven, en niet eerder opeisbaar dan nadat de debiteur € 3 miljoen aan dividend haar deelneming 67 Awr Holding BV heeft ontvangen. Voorts moet de schuld worden afgelost als de debiteur haar 50% belang in 67 Awr Holding BV verkoopt.

De schuld is ontstaan in 2007 toen de 67 Awr Groep haar 50% deelneming in 67 Awr Holding BV wilde verkopen aan het 67 Awr Contractueel had de 67 Awr Groep de toestemming van de andere 50%-aandeelhouder, belastingplichtige, nodig. Als blijk van vertrouwen in de samenwerking met 67 Awr heeft 67 Awr toen de lening met de bijzondere voorwaarden verstrekt aan belastingplichtige. Daarbij hadden partijen de verwachting dat de lening binnen 6 jaar zou worden terugbetaald, maar deze termijn is geenszins vastgelegd in de voorwaarden. 67 Awr verkocht haar participatie in 67 Awr Holding BV uiteindelijk voor € 7 Awr miljoen aan 67 Awr hetgeen als zeer profijtelijke transactie werd gezien. Overigens komen belastingplichtige, 67 Awr in de commitmentletter van 29 maart 67 Awr overeen, dat 67 Awr Holding BV vanaf 67 Awr jaarlijks dividend zal uitkeren voor zover de verplichtingen jegens geldverstrekkers en de gerechtsdeurwaarderswet alsmede de door de aandeelhouders noodzakelijk geachte reserveringen ten behoeve van de continuïteit van de onderneming, hiertoe ruimte laten.

3.2 Achteraf is de samenwerking teleurstellend verlopen. Omzet en winst daalden en in 67 Awr moest een reorganisatie worden doorgevoerd. Dividenduitkeringen bleven achterwege. Na ommekomst van de termijn van 6 jaar werd lening in maart 67 Awr rentevrij zonder opeisbaar te zijn. De schuld bedraagt dan € 67 Awr. In november 67 Awr komt een overeenkomst tot stand waarbij belastingplichtige € 67 Awr betaalt ter finale kwijting van de schuld. Een maand later koopt belastingplichtige het 50% belang van 67 Awr Holding BV terug voor € 67 Awr. Nadien keert 67 Awr Holding BV tot en met 67 Awr 67 Awr miljoen aan dividend uit. In augustus 67 Awr verkoopt belastingplichtige de aandelen in 67 Awr Holding BV voor € 7 Awr miljoen.

3.3 Op 1 januari 2013 bedroeg het zichtbare fiscale vermogen van belastingplichtige negatief € 67 Awr met een 50% in deelneming in 67 Awr Holding BV ad € 67 Awr, terwijl het zichtbare fiscale vermogen van 67 Awr Holding BV op dat moment € 7 Awr miljoen beliep.

3.4 Belastingplichtige brengt in de aangifte Vpb 2014 een bedrag ad € [67 Awr] onder de kwijtscheldingswinstvrijstelling ex artikel 3.13, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001.

3.5 Voor zover hier relevant luidt de tekst van artikel 3.13, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001:

1. Tot de winst behoren niet:

- a. voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers, voorzover de voordelen de som van het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden en de volgens afdeling 3.13 te verrekenen verliezen uit het verleden overtreffen; (...)

4 Beschouwing

4.1 Voordat de vrijstelling voor kwijtscheldingswinst kan worden ingeroepen, moet sprake zijn van het prijsgeven van rechten door de schuldeiser. Het prijsgeven van rechten houdt in dat om niet afstand van rechten wordt gedaan. Heeft de crediteur in de overeenkomst van 4 december 2013 om niet afstand van zijn rechten als schuldeiser gedaan, althans voor zover deze rechten méér waard waren dan € [67 Awr]?

4.2 Vastgesteld kan worden dat in de overeenkomst van 4 december [67 Awr] geen uitingen zijn gedaan waaruit blijkt dat de crediteur om niet rechten heeft opgegeven.

4.2 In zijn arrest van 7 december 2001, nr. 36.854, NTFR 2001/1710, overweegt de Hoge Raad dat voor het prijsgeven van een vordering in de zin van artikel 8, lid 1, onderdeel c, Wet IB 1964 (thans 3.13, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001) niet altijd een expliciete kwijtschelding zijdens de crediteur is vereist.

"3.4. Het middel richt zich onder meer tegen het oordeel van het Hof dat niet is gebleken van enige omstandigheid waaruit kan worden afgeleid dat K BV haar vorderingsrecht op belanghebbende heeft prijsgegeven. Dit oordeel geeft onvoldoende inzicht in 's Hofs gedachtegang. Indien het Hof ervan is uitgegaan dat van prijsgeven in de zin van art. 8, lid 1, letter c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 slechts sprake kan zijn indien uitdrukkelijk wordt kwijtgescholden, berust het oordeel op een onjuiste, te beperkte, opvatting van dat begrip prijsgeven. Indien het Hof heeft bedoeld dat niet is gebleken dat in feite K BV definitief had afgezien van pogingen haar vordering te innen, is het oordeel niet toereikend gemotiveerd. Immers, indien het oordeel aldus moet worden begrepen, is het in het licht van 's Hofs vaststellingen dat de vordering niet voorkomt in de jaarrekeningen vanaf 1993 van K BV/L BV en dat de inning van de schuld zozeer onwaarschijnlijk is geworden dat de kans dat de schuld niet meer wordt voldaan op honderd procent moet worden geschat, alsmede de inhoud van de tot de gedingstukken behorende overeenkomst van 4 januari 1993 en van het faxbericht van 28 augustus 1997, zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet begrijpelijk."

Uit deze overwegingen volgt dat onder omstandigheden, waaronder de vaststelling dat de inning van de schuld zozeer onwaarschijnlijk is geworden dat de kans dat de schuld niet meer wordt voldaan op honderd procent moet worden geschat, moet worden aangenomen dat de crediteur impliciet afstand heeft gedaan van zijn rechten.

4.3 Als de onderhavige casus in het licht van het onder 4.2 gememoreerde arrest wordt bezien, moet worden geconstateerd dat de omstandigheden niet dusdanig zijn, dat "de kans dat de schuld niet meer wordt voldaan op honderd procent moet worden geschat". Aldus ontbreekt een belangrijke voorwaarde om een impliciete afstand van rechten om niet aan te nemen. Ter onderbouwing dient het volgende.

In casu was de aflossing van de vordering zonder tijdlimiet afhankelijk gesteld van dividenduitkeringen in een bepaalde omvang en feit is dat deze dividenduitkeringen zich in november [67 Awr] nog hadden niet voorgedaan. In november [67 Awr] was echter de continuïteit van [67 Awr] Holding BV niet in het geding. Objectief gezien is er geen reden om dividenduitkeringen in de toekomst uit te sluiten. Gelet op de potentieel lange looptijd van de vordering kan om deze reden de kans op aflossing op lange termijn niet veronachtzaamd worden. De dividenduitkeringen die hebben plaatsgehad na de overname in [67 Awr] van de deelneming in [67 Awr] Holding BV, alsmede de verkoopprijs van de aandelen in [67 Awr] Holding BV ad € [67 Awr], zijn hiervan een bevestiging achteraf.

4.4 Ook economisch beschouwd is er geen aanleiding om aan te nemen dat de crediteur impliciet om niet afstand heeft gedaan van zijn rechten als schuldeiser.

In de overeenkomst van 4 december [67 Awr] heeft de crediteur tegen betaling van € [67 Awr] afstand gedaan van zijn rechten uit de leenovereenkomst van 27 maart [67 Awr]. Waaruit bestonden deze rechten op 4 december [67 Awr] en is het aannemelijk dat deze rechten op 4 december [67 Awr] méér waard waren dan het afkoopbedrag? Immers,

als de rechten niet méér waard waren dan het afkoopbedrag dan is er geen ruimte om naast de afkoop ook nog rechten om niet op te geven.

Het recht van de crediteur op 4 december 67 Awr bestond er uit om afhankelijk van de omvang van dividenduitkeringen, maar zonder tijdlimiet, op enig moment bedragen te ontvangen tot een maximum van € 67 Awr zonder vergoeding van rente. Economisch is een berekening te maken dat een dergelijk recht een waarde heeft van € 67 Awr. Als het renteloos verschuldigde bedrag ad € 67 Awr contant wordt gemaakt met een rekenrente van 6% en een looptijd van 24 jaar, is de uitkomst circa € 67 Awr. De crediteur heeft dan een afkoopsom van de schuld betaald gekregen zonder overigens enig recht prijs te geven. Tegen deze achtergrond is er geen aanleiding om aan te nemen dat de crediteur impliciet om niet afstand heeft gedaan van rechten als schuldeiser.

4.5 Het interne memo van 5 december 67 Awr van een medewerker van de crediteur doet niet af aan hetgeen onder 4.3 en 4.4 is gesteld. Het memo geeft niet noodzakelijkerwijs de opvattingen van het bestuur van de crediteur weer en mist overigens de status van besluitvormend document.

4.6 Als er al sprake zou zijn van het prijsgeven van rechten door de crediteur, dan kan in casu niet worden gesteld dat deze rechten niet voor verwezenlijking vatbaar waren.

Uit HR 5 april 1995, nr.29.940, BNB 1995/219 (en tevens: HR 24 december 2004, nr.39.522, NTFR 2004/1900) kunnen de volgende criteria worden afgeleid om te beoordelen of rechten "niet voor verwezenlijking vatbaar" zijn:

1. uitgangspunt is de redelijk oordelende en zakelijk handelende crediteur;
2. de crediteur baseert zich op de ten tijde van de kwijtschelding bestaande feiten en omstandigheden, zoals deze voor hem kenbaar konden zijn;
3. de crediteur komt op grond van deze feiten en omstandigheden tot het oordeel dat pogingen tot inning of verhaal
4. vruchteloos zouden blijven of
5. tot naar maatschappelijke opvattingen onaanvaardbare gevolgen zouden leiden.

Dit betekent dat het geobjectiveerde oordeel van de schuldeiser over de financiële situatie van de schuldenaar op het moment van de kwijtschelding, bepalend is. Hierbij aansluitend kan op deze plaats worden verwezen naar hetgeen onder 4.3 is opgemerkt.

Met vriendelijke groet,

§ 5.1.2e
5.1.2e
5.1.2e

Vraag:

De vraag is of de lening van A aan de CV kan worden aangemerkt als (buitenvennootschappelijk) ondernemingsvermogen. Meer specifiek is de vraag of de lening (verplicht) ondernemingsvermogen is. Indien vorenstaand antwoord bevestigend beantwoord dient te worden is voorts de vraag hoe hoog in casu de maximale verliespositie – ex artikel 3.9 – is. Deze vraag is reeds beantwoord door de kennisgroep Winstfaciliteiten en firmaproblematiek.

Antwoord:

Mits de gelden door de CV zijn aangewend voor ondernemingsdoeleinden vormt de vordering verplicht ondernemingsvermogen van de subjectieve onderneming van de commanditaire vennoot. Voor de vraag in hoeverre de lening ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd is het nog wel van belang om de verhaalbaarheid te toetsen. De middelen zijn voor € 900.000 aangewend voor de aanschaf van machines. Je zou verwachten dat deze nog een waarde vertegenwoordigen. Ook kan de hoofdelijke aansprakelijkheid van de beherend vennoot verhaalsmogelijkheden kunnen bieden.

Beschouwing(Voor casus zie eind van deze beschouwing)Subjectieve onderneming van medegerechtigde kan meer omvatten dan directe medegerechtigdheid in CV. Dit blijkt uit de onderstaande passage van de tweede nota van wijziging, kamerstukken II 26.727, nr. 19.: 'Voorts merken wij op dat, net als onder de jurisprudentie van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de subjectieve onderneming van een medegerechtigde meer kan omvatten dan enkel de directe medegerechtigdheid. Gedacht kan worden aan een door de belastingplichtige – als commanditair vennoot – binnen het kader van zijn onderneming gegeven borgstelling, bijvoorbeeld ten behoeve van een beherende vennoot. Deze borgstelling kan tot het vermogen van de onderneming van de commanditaire vennoot behoren. Indien de borgstelling dan tot betaling zou leiden, zal de overbrenging van de geldmiddelen vanuit zijn privévermogen naar zijn ondernemingsvermogen met het doen van deze betaling als een kapitaalbreng in zijn onderneming moeten worden aangemerkt. Dit aspect is van belang voor de bepaling van het maximumverlies volgens artikel 3.2.2.1a.' Dit betekent dat de jurisprudentie onder de Wet IB 1964 zijn belang heeft behouden. Hieronder zullen wij ingaan op deze jurisprudentie. In BNB 1998/92 oordeelde de HR m.b.t. de lening die een vader/commandite had verstrekt aan de CV waarin zijn zoon als beherend vennoot optrad, niet tot het verplichte privé-vermogen behoorde zoals de inspecteur had gesteld. "De middelen treffen doel. De feiten laten - nu 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding geen aanwijzing inhouden voor het tegendeel - geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende bij wijze van lening gelden heeft verstrekt ten behoeve van de door hem als commanditaire vennoot gedreven onderneming, en dat die gelden ook in feite aldus zijn aangewend. Dit brengt mee dat belanghebbende, daargelaten of het hem vrijstond de lening tot zijn privé-vermogen te rekenen, de grenzen der redelijkheid niet overschreed door de lening als ondernemingsvermogen en het daarop geleden verlies als een verlies uit onderneming aan te merken." Etikettering als ondernemingsvermogen was in dat geval mogelijk volgens de Hoge Raad, daarbij in het midden latend of er sprake is van verplicht ondernemingsvermogen of van keuzevermogen. In BNB 1995/182 overwoog de Hoge Raad m.b.t. de rekening-courant vordering van een maat op de maatschap (onafhankelijke derden) dat er sprake was van verplicht ondernemingsvermogen: de rekening-courant vordering behoort tot het verplichte ondernemingsvermogen omdat de gelden het

maatschapsbelang dienen en daarmee dienstbaar zijn aan de onderneming van iedere vennoot en deel uitmaakt van het vermogen dat een vennoot heeft aangewend voor het drijven van zijn onderneming. 3.4. Het hof heeft - in cassatie niet bestreden - vastgesteld dat de bij de maatschap geboekte rekening-courantbedragen van de vennoten in de bedrijfsuitoefening van de maatschap een essentiële functie vervullen. Vervolgens heeft het hof geoordeeld dat deze bij de maatschap in rekening-courant geboekte bedragen door de vennoten, onder wie belanghebbende, niet tot het keuze-vermogen of privé-vermogen gerekend kunnen worden, maar voor hen verplicht ondernemingsvermogen zijn. Dit oordeel is juist, aangezien die bedragen het maatschapsbelang dienen en aldus dienstbaar zijn aan de onderneming van ieder der vennoten. De omstandigheid dat de maatschap ook door middel van leningen bij derden in haar financiële behoefte had kunnen voorzien, doet daaraan niet af. Deze omstandigheid staat immers niet eraan in de weg dat het tegoed deel uitmaakt van het vermogen dat de vennoot heeft aangewend voor het drijven van zijn onderneming. Het voorgaande brengt mee dat het middel tevergeefs opkomt tegen 's hofs beslissing dat de op het rekening-couranttegoed van belanghebbende bij de maatschap bijgeschreven rente tot zijn winst uit onderneming behoort. Voorgelegde casus: Uit de casus blijkt niet dat er sprake is van gelieerde personen, bij de beantwoording is de kennisgroep er dan ook vanuit gegaan dat hierin geen privé-element schuilen. Verder ziet de kennisgroep voor de vermogensetikettering van de vordering geen relevant verschil tussen een maat in een maatschap en een commandiet in een CV. Ook een commanditair vennoot kan buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen hebben, zodat BNB 1995/182 naar analogie kan worden toegepast. Zolang er geen feiten zijn die duiden op de aanwending van de gelden voor doeleinden die aan de onderneming vreemd zijn, is er sprake van verplicht ondernemingsvermogen. Casusbeschrijving Feiten 1. Belanghebbende (A) is bij oprichting van een commanditaire vennootschap (hierna: CV) in 67 Awr als commanditair vennoot toegetreden. In de akte valt o.a. het volgende. “Artikel 5.2: Door de commanditaire vennoot wordt ingebracht een bedrag van € 67 Awr waarvan hij in overeenstemming met artikel 6.1 in de boeken van de vennootschap zal worden gecrediteerd per de datum van ontvangst door de vennootschap Artikel 5.4: In onderling overleg kunnen door de vennoten meer gelden, goederen of rechten worden ingebracht. Artikel 12.5: De commanditaire vennoot is, in afwijking van het in lid 4 bepaalde, niet gehouden enige som tot dekking van geleden verliezen te storten boven het bedrag van zijn commanditaire kapitaal. “ 2. De CV heeft twee beherende vennoten en een commanditaire vennoot (belanghebbende). 3. A heeft een kapitaal van € 67 Awr ingebracht. 4. A heeft leningen verstrekt aan de CV voor een bedrag van € 67 Awr a. Uit de jaarrekening 67 Awr van de CV blijkt uit de toelichting dat A op 1 maart 67 Awr een lening ter beschikking heeft gesteld van € 67 Awr voor de aankoop van apparatuur, enz.. De looptijd van de lening bedraagt 67 Awr jaar, rente 67 Awr achteraf per maand te voldoen. b. Uit de jaarstukken 67 Awr blijkt tevens dat A ook nog een lening van € 67 Awr is verstrekt. Deze lening is waarschijnlijk in 67 Awr verstrekt. c. De lening(en) is (zijn) in de jaarrekening van de CV opgenomen ten titel van “schulden aan kredietinstellingen”. 5. A heeft deze lening in de aangiftes IH 67 Awr en 67 Awr als privévermogen aangegeven (box 3). a. Aanslag inkomstenbelasting 67 Awr is vastgesteld op 2 mei 2015 b. Aanslag inkomstenbelasting 67 Awr is - na correspondentie - vastgesteld op 30 november 2016 c. Tegen de aanslagen IB 67 Awr en 67 Awr is - binnen de gestelde termijn - geen bezwaar aangetekend. 6. De CV maakt verlies. Eind 67 Awr is het commanditaire vermogen volledig verdampt 7. A heeft bij het indienen van de aangifte inkomstenbelasting 67 Awr het standpunt ingenomen dat de leningen, van A aan de CV, als verplicht buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen moet worden aangemerkt. 8. Herziene aangiften 67 Awr en 67 Awr a. A dient, naar aanleiding van de (behandeling van de) aangifte IB 67 Awr herziene aangiften 67 Awr en 67 Awr in (bezwaar ingediend buiten de bezwaartermijn) b. De rente wordt nu als bate in de verlies- en winstrekening aangegeven. 9. De CV

heeft in ^{67 Awr} en ^{67 Awr} verlies geleden. 10. De CV wordt op 2 januari 2016 ontbonden. 11. A en één beherend vennoot gaan verder als v.o.f.

Publicatiedatum:

6-10-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Vermogensetikettering (initieel)

Subrubriek:

Overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

172130047 Vermogensetikettering participatie in vastgoed-CVVragensteller 67 Awr

d.d. 2 oktober 2017

art. 3.8

def. antwoord 30 oktober 2017, verstuurd via mail.

Vraag:

Stel herontwikkelingsactiviteiten kwalificeren als een ondernemingsactiviteit en het beheren van het vastgoed indien en voorzover vastgoed van een ander betreft eveneens. Voorbeeld ter verduidelijking: H ontvangt beheerfee voor het beheren van vastgoed "W". Hierin heeft H een 67 Awr%-belang. De beheerfee wordt voor 67 Awr%-belang van derden ontvangen en het beheren van vastgoed voor derden is een ondernemingsactiviteit.

Kwalificeren de diverse vastgoedparticipaties op grond van de vermogensetiketteringsleer minimaal als keuzevermogen?

Stelling adviseur:

Om de beleggingsstructuren te kunnen opzetten en voldoende participanten hiervoor te vinden, is het noodzakelijk dat H zelf ook participeert. Dit wekt vertrouwen op. Zonder deze participatie gaan de participanten niet overstag en kan er niet worden herontwikkeld. Na afronding van de herontwikkeling is ingevolge de vermogensetiketteringsleer geen verplichting om de vastgoedparticipaties te herkwalificeren als verplicht privévermogen.

Deze zelfde redenering geldt ook voor de ondernemingsactiviteit het beheren van vastgoed voor derden: zonder deze participatie zou 67 Awr deze ondernemingsactiviteit niet kunnen verrichten.

Antwoord

Ja, indien aannemelijk is dat de participatie voortvloeit uit de ondernemingsactiviteit, als zijnde een onderdeel van de verkoopstrategie, zal de participatie (minimaal) tot het keuzevermogen behoren.

Feiten:

- H BV heeft diverse deelnemingen;
- In elke deelneming zit één onroerende zaak;
- In elke deelneming waarin H BV een 67 Awr% belang heeft, wordt één onroerende zaak geëxploiteerd;
- In sommige deelnemingen heeft H BV een belang van variërend 67 Awr% tot 67 Awr%;
- De activiteiten van H bestaan uit:
 - Het opzetten van beleggingsstructuren op volgende wijze:
 - Projectontwikkeling of herontwikkeling van vastgoed;
 - Het zoeken van participanten;
 - Na afronding projectontwikkeling/herontwikkeling beheren van het vastgoed en vastgoed wordt langdurig verhuurd;
 - De intentie is om na 67 Awr jaar het vastgoed te verkopen.
- Na afronding van de projectontwikkeling ontvangt H een projectontwikkelingsfee en daarnaast ontvangt H jaarlijks een beheervergoeding voor het beheren van het vastgoed;
- Zie onderstaand structuurschema. Een voorbeeld ter toelichting op de werkwijze:
 - H BV heeft het idee om het vastgoed "W" te herontwikkelen. Hiervoor zoekt H vervolgens participanten. Het vastgoed wordt in een C.V. ondergebracht en H neemt zelf een participatie van 67 Awr% in deze C.V.. Na afronding van de herontwikkeling ontvangt de C.V. hiervoor een rekening van H. Daarnaast wordt jaarlijks een beheerfee in rekening gebracht voor de verhuur van het vastgoed.

Toelichting

Vraag 1 is of de projectontwikkelingsactiviteiten van de verschillende vennootschappen als één onderneming moeten worden gezien of als verschillende losse ondernemingen. Elke vennootschap heeft immers maar één pand in eigendom. Toch zou je naar de opvatting van de kennisgroep alle op grond van art. 4.17a lid 5 toegerekende vermogensbestanddelen in zijn totaliteit moeten bezien. Dit betekent dat de toets of er sprake is van een aan de onderneming toerekenbaar actief niet moet worden beperkt tot de vennootschap waarin de activiteit zich bevindt. De toets moet op het niveau van de toegerekende onderneming plaatsvinden.

Indien de activiteiten als één toegerekende onderneming worden gezien, dan vind de kennisgroep in de jurisprudentie weinig aanleiding om te stellen dat de vermogensbestanddelen verplicht overgaan naar het privévermogen. Vergelijk de relevante jurisprudentie in de NTFR op dit punt:

Wanneer panden die tot het ondernemingsvermogen behoren verhuurd worden aan derden, kan de vraag opkomen of het pand naar het privévermogen moet worden overgebracht. In het navolgende wordt een aantal etiketteringsscenario's geschetst die zich bij de verhuur van een ondernemingspand kunnen voordoen. Voor verhuur van vermogensbestanddelen van de onderneming in algemene zin verwijs ik naar aantekening 4.4.

- [HR 8 januari 1958, nr. 13.425](#), BNB 1958/69, met noot Peeters. Een belastingplichtige bleef een in zijn onderneming gebruikt pand tot zijn ondernemingsvermogen rekenen, ook nadat hij zijn onderneming was gaan verhuren aan derden. Bij verkoop van het pand een aantal jaren later, kwam de vraag op of het moment waarop de onderneming aan de derden werd verhuurd, het pand naar het privévermogen was overgegaan. Volgens de Hoge Raad was dat niet het geval; het feit dat belanghebbende het pand niet meer

voor eigen bedrijf gebruikte, behoefde niet te beletten dat het pand tot het ondernemingsvermogen bleef behoren.

- HR 2 september 1987, nr. 28.853, BNB 1987/290. Een belastingplichtige heeft in 1953 met het oog op de belangen van zijn onderneming twee panden gekocht en heeft ze beide tot zijn ondernemingsvermogen gerekend. In 1973 en 1974 heeft hij beide panden verhuurd aan derden. Daarna zijn zij wederom in de onderneming gebruikt. Op de vraag of de panden in 1973/1974 waren overgegaan naar het privévermogen van belanghebbende oordeelde de Hoge Raad dat, daargelaten of deze feiten bijzondere omstandigheden opleveren op grond waarvan belanghebbende zijn in 1953 gemaakte keuze mocht herzien, zij hem dwongen niet tot overbrenging van de panden naar zijn privévermogen.
- HR 29 augustus 1997, nr. 32.301, BNB 1997/347 met noot Zwemmer. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat ingeval een ondernemer het gebruik van een gebouw ten behoeve van zijn onderneming beëindigt, en het gebouw geheel of nagenoeg geheel bestemd tot verhuur, het hem vrijstaat om dit gebouw ook in volgende jaren tot zijn ondernemingsvermogen te (blijven) rekenen. In dit arrest ging het om een ondernemer die een schuur die hij in zijn pottenbakkersonderneming gebruikte, ombouwde tot vakantiehuisje dat hij aan derden ging verhuren.
- HR 24 november 1999, nr. 34.804, BNB 2000/9. Een ondernemer exploiteert twee sauna's in twee panden die beide tot het ondernemingsvermogen zijn gerekend. In een bepaald jaar verkoopt hij de inventaris en goodwill van één pand, en gaat vervolgens over tot verhuur van het pand. In geschil is of op dat moment het pand is overgegaan naar het privévermogen van de ondernemer. De Hoge Raad oordeelde dat, nu vaststaat dat sprake is van één onderneming en de sauna in het andere pand vanaf dat jaar nog werd geëxploiteerd, het de ondernemer vrijstond om het verhuurde pand tot zijn ondernemingsvermogen te (blijven) rekenen.

In het arrest van de Hoge Raad van 10 maart 2017, V-N 2017/14.21 is geoordeeld dat voor de vraag of er sprake is van een materiële onderneming van belang of de ontwikkelactiviteiten op zichzelf gezien kunnen worden aangemerkt als een materiële onderneming in plaats van als onderdeel van het geheel aan activiteiten. In de noot wordt verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 1997, waarin nog enkel sprake was van de verhuur van een pand. De hieraan voorafgaande ontwikkelingsactiviteiten spelen in dat geval geen rol bij de kwalificatie van de activiteiten als onderneming of inkomen uit vermogen. Naar de mening van de kenniscgroep is het verschil met deze casus dat de materiële onderneming hier reeds (of nog steeds) aanwezig is. Dan speelt de vraag of de vermogensbestanddelen verplicht overgaan naar het privé vermogen. Bij deze vraag zijn de voorafgaande activiteiten juist wel van belang.

Het arrest Hoge Raad van 21 januari 1976, BNB 1976/196 acht de kenniscgroep niet van toepassing. Daarin is naar de mening van de kenniscgroep doorslaggevend dat het pand vanaf 1965 aan werd gehouden in afwachting van verkoop. Daar was dus geen sprake van een (definitieve herbestemming zijnde) verhuur.

"Belangh. had met zijn broers in vennootschapsverband een aannemersbedrijf annex makelaarskantoor; gezamenlijk kochten zij in 1950 - buiten firmaverband - een niet bouwrijp stuk grond, dat toen door hen tot hun privévermogen werd gerekend. Na verkoop van een gedeelte van het terrein in 1950 en 1953 bouwden zij sinds 1955 op de hun resterende grond voor rekening van de vennootschap huizen, welke in de loop van enige jaren werden verkocht. Blijkens een brief van hun belastingconsulent, waarvan de uitlegging door het Hof van feitelijke aard is, hebben partijen afgesproken dat het terrein m.i.v. 1 januari 1954 overging naar het buitenvennootschappelijke bedrijfsvermogen van elk van de broers. Het hierop gebaseerde oordeel van het Hof dat belangh.'s aandeel in het terrein vanaf 1 jan. 1954 tot zijn ondernemingsvermogen behoorde, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting". Sinds 1959 had het toen nog niet verkochte gedeelte geen functie meer ten behoeve van de bedrijfsuitoefening. In 1965 trad belangh. uit de vennootschap en sindsdien verrichtte hij geen bedrijfshandelingen meer. Naar 's Hofs oordeel hield hij zijn aandeel in het terrein na het staken van zijn bedrijfsuitoefening niet aan als belegging, maar in afwachting van een geschikte gelegenheid tot verkoop. Belangh. was niet verplicht na deze staking zijn aandeel in het overgebleven terrein naar zijn privé-vermogen over te brengen. Nu evenmin van een duidelijke wil tot zodanig overbrengen is gebleken, bleef dit aandeel ook na 1965 voor belangh. bedrijfsvermogen vormen. In 1969 werd het terrein verkocht. Het daarbij doorbelanghebbende behaalde voordeel is terecht aangemerkt als liquidatiewinst met vrijstelling van f 10 000.

Niet aannemelijk aanhouden van het pand deel van de ondernemingsactiviteit

Als belanghebbende niet aannemelijk zou krijgen gemaakt dat het aanhouden van het pand deel

uit maakt van de ondernemingsactiviteit (het beheren van panden) dan is de vraag of er sprake is van keuzevermogen of verplicht privévermogen:

a. Enerzijds: Uit HR 8 januari 1958, nr. 13 425, BNB 1958/69* en HR 25 maart 1992, nr. 27 609, BNB 1992/189, valt af te leiden dat beëindiging van het gebruik van een pand ten behoeve van een onderneming gevolgd door verhuur daarvan, niet leidt tot een verplichte overgang van het pand naar het privévermogen.

b. Anderzijds: Uit HR 29 mei 1996, BNB 1996/232 komt naar voren dat de ontwikkelingsactiviteiten en verhuur afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Dat betekent naar de opvatting van de kenniscgroep dat het verhuren van vastgoed nadat de projectontwikkeling is beëindigd beoordeeld moet worden aan de materiële ondernemingstoets. Belanghebbende zal dan aannemelijk moeten maken dat ter zake van de verhuur sprake is van een ondernemingsactiviteit. Als er geen sprake is van een ondernemingsactiviteit in het kader van het verhuren van vastgoed, dan is sprake van privé vermogen (gaat normaal vermogensbeheer niet te boven).

De kenniscgroep sluit aan bij onderdeel b. In geval van projectontwikkeling is de jurisprudentie onder a niet van toepassing, maar zal na afloop van de projectontwikkeling sprake zijn van verplicht privé-vermogen als de verhuur geen ondernemingsactiviteit is.

Vraag:

Kunnen giften van een omroepvereniging fiscaal als onbelast worden bestempeld?

Antwoord:

Ja, ontvangen giften behoren onder omstandigheden ook bij omroepverenigingen op grond van het Manegearrest (HR 10 maart 1999, BNB 1999/208) niet tot de totaalwinst.

Toelichting De Hoge Raad overweegt in het Manegearrest in, r.o.3.3: "De omstandigheid dat het gehele vermogen van belanghebbende ondernemingsvermogen vormt, brengt evenwel nog niet mee dat iedere vermogenstoename belastbare winst vormt. Zo bewerkstelligen betalingen die uit vrijgevigheid aan belanghebbende worden gedaan door personen die bij haar ondernemingsuitoefening geen belang hebben, weliswaar een vermogenstoename, maar deze toename vormt geen voordeel dat is verkregen uit onderneming."

Een betaling uit vrijgevigheid is een ontvangst die niet toegerekend kan worden aan de ondernemingsactiviteiten. Als gift kan worden aangemerkt 'bevoordelingen uit vrijgevigheid en al dan niet verplichte bijdragen, voor zover daarvoor geen op geld waardeerbare aanspraken ontstaan' (vgl. artikel 16 Wet Vpb). In dit kader is artikel 8 Wet Vpb 1969 jo artikel 3.8 Wet IB 2001 van belang. Artikel 3.8 Wet IB 2001 bepaalt dat "winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming". Om 'iets' tot de winst te kunnen rekenen, moet het aldus gaan om voordelen die voortkomen uit de onderneming van de belastingplichtige. De voordelen moeten derhalve voortkomen uit de ondernemingsactiviteiten van belastingplichtige. Stortingen en onttrekkingen zijn niet toerekenbaar aan de ondernemingsactiviteiten en behoren daarmee niet tot de winst. In BNB 1999/208 spreekt de Hoge Raad van betalingen door personen die bij de ondernemingsuitoefening geen belang hebben. Een betaling uit vrijgevigheid is dan een ontvangst die niet toegerekend kan worden aan de ondernemingsactiviteiten.

Aan het voorafgaande doet niet af dat op grond van de Mediawet de giften voor de omroepen niet ter versterking hun vermogen zijn, maar uitsluitend voor de uitoefening van hun bedrijfsactiviteiten.

Casus

Omroepverenigingen zijn belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. Met de omroepverenigingen is de afspraak gemaakt dat zij integraal belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. De omroepen verkeren in een bijzondere positie, omdat zij gebonden zijn aan de regels van de mediawet. Op basis van deze mediawet zijn zij beperkt in hun activiteiten, mag hun vermogen niet toenemen en dient het gehele commerciële resultaat te worden gedoteerd aan

een zogenaamde Reserve Media Aanbod (hierna: RMA). De gelden die worden toegevoegd aan deze reserve dienen binnen een bepaalde tijd alsnog door de omroepvereniging gebruikt te worden in hun bedrijfsuitoefening en anders moeten deze worden terugbetaald aan de ^{67 Awr}. Voor de terugbetalingsverplichting wordt niet gekeken naar de herkomst van de gelden. Het betreft dus niet uitsluitend de gelden die in eerste instantie ook door de ^{67 Awr} zijn verstrekt, maar tevens gelden die de omroepvereniging heeft verkregen via nevenactiviteiten, leden en/of donateurs.

Publicatiedatum:

1-11-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Opbrengsten zakelijk of privé

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

172130050 Economische functie bij voorgenomen ontvoeging.

Vragensteller: MKB Arhem

d.d. 8 november 2017

art. 3.54 IB

Behandelaar:

Vraag:

Kan bij een herinvestering door de moedermaatschappij en ingebruikname tijdens fiscale eenheid voor beoordeling economische functie rekening gehouden worden met voorgenomen en later gerealiseerde ontvoeging op verzoek.

Antwoord:

Ja. De economische functie dient beoordeeld te worden op moment van aangaan van de verplichting. Daarbij dient rekening worden gehouden met de voorgenomen bestemming van het activum. Belanghebbende dient aannemelijk te maken dat op moment van aangaan van de verplichting het voornemen bestond het activum te verhuren aan derden.

Beschouwing:

1. Economische functie beoordelen op moment van sluiten obligatoire overeenkomst.

BNB 2014/175

"3.3.2.

Het middel slaagt. In een geval van koop van een bedrijfsmiddel laat goed koopmansgebruik toe dat de aanschaffingskosten op de fiscale balans worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop ter zake van de verwerving van dit bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan. Deze regel strookt met het bepaalde in artikel 3.35 van de Wet IB 2001 betreffende de aanvang van de willekeurige afschrijving. Dit een en ander leidt tot de conclusie dat de onderhavige herinvesteringsreserve reeds bij gelegenheid van de totstandkoming van de koopovereenkomsten mocht worden afgeboekt op de waarde van de onroerende zaken waarin is geherinvesteerd."

2. Interpretatie Vakstudie aantekening 17.3.46

"Wat de economische functie is van het bedrijfsmiddel waarin wordt geherinvesteerd, moet worden beoordeeld naar het moment van herinvesteren. Het gaat om de economische functie zoals die op dat moment (uiteindelijk) wordt beoogd ten aanzien van het nieuw aangeschafte bedrijfsmiddel."

3. BNB 1997/189

“3.3. Het middel, dat zich tegen deze oordelen keert, slaagt. Van vervanging van een bedrijfsmiddel in de zin van de onder 3.2.1 vermelde bepalingen *is sprake wanneer het vervangende bedrijfsmiddel een zelfde economische functie in de onderneming gaat vervullen als het bedrijfsmiddel dat het gaat vervangen*. De hiervoor in 3.1 weergegeven feiten laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat het pand, waarvan de economische eigendom is vervreemd aan C, binnen de fiscale eenheid, gevormd door belanghebbende en A BV, de functie vervulde van bedrijfspand in eigen gebruik. De opvatting van het middel dat deze functie in economisch opzicht wezenlijk verschilt van de functie van een aan een derde te verhuren pand, is juist. Nu 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding geen aanwijzing inhouden dat belanghebbende voornemens was het pand in zijn functie van bedrijfspand te vervangen, moet ervan worden uitgegaan dat zodanig voornemen niet bestond, zodat voor de vorming van een daartoe strekkende reserve geen plaats is.

4. Hof Amsterdam 25 februari 2003, VN 2003/37.1.28

“5.6. Dat er aanleiding was om te veronderstellen dat de op 3 juni 1996 door belanghebbende verworven panden voor de door haar gedreven onderneming mogelijk geen bedrijfsmiddel vormden en niet dezelfde bedrijfseconomische functie vervulden als de panden die zij in 1995 had vervreemd, is af te leiden uit de omstandigheid dat die panden zijn verworven van een groepsvennootschap en binnen betrekkelijk korte tijd aan een andere groepsvennootschap met een vervangingsreserve en een daaruit voortvloeiende vervangingsverplichting zijn doorverkocht. Op grond van hetgeen is vermeld onder 2.1 tot en met 2.4 en onder verwijzing naar de door de inspecteur ter zitting van 26 februari 2002 overgelegde 'Notitie doorschuiving panden binnen G-groep', acht het Hof het aannemelijk dat binnen de G-groep stelselmatig sprake was van een verwerven van vennootschappen met een vervangingsreserve en van het binnen die groep aan deze vennootschappen verkopen ('doorschuiven') van panden en van het op de aldus doorgeschoven panden afboeken van een in de kopende vennootschap aanwezige vervangingsreserve teneinde een vrijval van die reserve te voorkomen. Aan deze gang van zaken en aan de onvolkomen beantwoording door belanghebbende van de op 4 september 2000 door de inspecteur gestelde vragen ontleent het Hof het vermoeden dat de panden die belanghebbende op 3 juni 1996 heeft verworven, binnen de onderneming van belanghebbende en vanaf het moment dat zij werden verworven, bestemd waren om door haar aan een andere groepsvennootschap te worden verkocht, in welk geval die panden binnen de onderneming van belanghebbende niet als bedrijfsmiddel zijn te beschouwen. Op grond van het vorenstaande acht het Hof tevens het vermoeden gerechtvaardigd dat de in 1996 verworven panden, zo al deze panden als bedrijfsmiddel zouden zijn te beschouwen, in bedrijfseconomische niet dezelfde functie vervulden als de panden die belanghebbende in 1995 heeft vervreemd.”

5. Hof Arnhem 26 augustus 1998, VN 1999/13.14

“6.5. Ten overvloede overweegt het hof het volgende:

De inspecteur heeft gemotiveerd en onvoldoende door belanghebbende weersproken gesteld, dat in verband met de beoogde reorganisatie van de Groep, bij de aankoop het pand reeds bestemd

was om aan een derde te worden verhuurd. Onder deze omstandigheden kan, nu het afgebrande pand binnen de fiscale eenheid en dus voor eigen gebruik aangewend werd, van het pand, bestemd immers voor verhuur aan derden, niet gezegd worden dat het eenzelfde economische functie gaat vervullen als het afgebrande pand (HR BNB 1997/189). Ook deze grond is een belemmering voor de door belanghebbende voorgestane afboeking.”

6. Hof Amsterdam 5 juli 2012 VN 2012/56.21.10

4.3.

Ten aanzien van de [B-sstraat] geldt dat dit pand vanaf de verwerving door eiseres werd verhuurd aan de toen tot de fiscale eenheid behorende vennootschap Automobielbedrijf [X P] B.V. Bij de verhuur van een pand aan een vennootschap binnen de fiscale eenheid is dat pand dienstbaar aan de eigen onderneming.

Aangezien het pand aan de [A-sstraat] werd aangehouden als belegging op het moment van vervreemding en het pand aan de [B-sstraat] op het moment van aanschaf dienstbaar was aan de eigen onderneming, hadden zij niet eenzelfde economische functie, zodat afboeking van de HIR op de kostprijs van de [B-sstraat] niet mogelijk is. Het feit dat op een later moment, namelijk in 2007, de fiscale eenheid ten aanzien van Automobielbedrijf [X P] B.V. werd verbroken en daarmee de economische functie van de [B-sstraat] wijzigde, brengt niet met zich dat op dat moment de HIR op de boekwaarde van de [B-sstraat] in mindering kan worden gebracht.

Beoordeeld dient immers te worden of de economische functie van het vervangende bedrijfsmiddel op het moment van aanschaf gelijk is aan die van het vervreemde bedrijfsmiddel. Het primaire en subsidiaire standpunt van eiseres falen.

7. Helpdeskvraag 10 213 0014 HIR en dezelfde economische functie

Als de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het moment dat de boerderij werd verworven en verpacht aan de dochtermaatschappij, al het plan bestond om de dochtermaatschappij op te nemen in de fiscale eenheid; hebben de studentenpanden en de boerderij niet dezelfde economische functie c.q. is er geen vervangingsvoornemen.

172130040 Drijven van een onderneming indien in liquidatie

Vraag:

Is er op het tijdstip van vererven, als gevolg van overlijden van X, bij een onderneming die reeds in liquidatie is sprake van het drijven van een onderneming in de zin van art. 4.17a lid 1 sub a.?

Antwoord:

Het criterium 'drijven' genoemd in artikel 3.4 heeft geen rol gespeeld in de vraag of sprake kan zijn van ondernemerschap en dus ondernemingsvermogen in deze jurisprudentie. Wel schrijft A-G van Soest in BNB 1979/56: "degene voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven" moet worden verstaan worden als: „degene voor wiens rekening de onderneming werd gedreven en voor wiens rekening zij nog voordelen afwerpt”.

Nu een langlopende liquidatie óók leidt tot ondernemerschap ex artikel 3.2 Wet IB, is de kennisgroep van oordeel dat dit leidt tot het drijven van een onderneming. Dit gelet op het argument van A-G van Soest dat wordt onderschreven.

Beschouwing

Wettekst

Artikel 4.17a. Uitzondering bij overgang krachtens erfrecht

De overgang krachtens erfrecht onder algemene titel of onder bijzondere titel wordt op verzoek van de gezamenlijke belanghebbenden niet als vervreemding aangemerkt voor het in het tweede lid omschreven deel van de overdrachtprijs, indien:

a. de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben, een onderneming als bedoeld in artikel 3.2 drijft of een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, houdt;

b.

c. de verkrijger binnenlands belastingplichtig is en de verkregen aandelen of winstbewijzen geen deel uitmaken van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming en niet tot het resultaat uit een werkzaamheid van hem behoren,

In lid 7 komt ook de term drijven voor: “ Als ondernemingsvermogen als bedoeld in het zesde lid, onder 1°, wordt mede aangemerkt het in de tweede volzin omschreven deel van een vordering op de verkrijger van aandelen of winstbewijzen die krachtens erfrecht overgaan, of op een vennootschap waarin hij, direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, indien de vordering is ontstaan voor 1 januari 2010 uit hoofde van een overdracht van aandelen of winstbewijzen in een vennootschap, en die vennootschap ten tijde van de overdracht en ten tijde van het toepassing vinden van dit artikel een onderneming als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, drijft. “

Wetsgeschiedenis

Het van toepassing zijn van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van artikel 4.17a Wet IB is blijkens de Memorie van Toelichting mede gekoppeld aan het ondernemingsbegrip van hoofdstuk 3 Wet IB. Kamerstukken, 32 129, nr. 3, p. 43: “Het zevende lid bevat de materiële ondernemingstoets. Als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de bezittingen en schulden voor zover toerekenbaar aan een in de vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet van de IB 2001, of aan een in de vennootschap gehouden medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Voorts wordt het overige vermogen (het beleggingsvermogen) – conform het wetsvoorstel wijziging Successiewet – tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen van het lichaam aangemerkt als ondernemingsvermogen. Deze termen worden alle uitgelegd in de zin van de inkomstenbelasting.” Onderneming De vraag of in de vennootschap sprake is van “onderneming” moet gelet op de MvT dus worden beantwoord aan de hand van de regels die daarvoor gelden in de winstfeer voor de inkomstenbelasting. Dit geldt ook voor “gedreven onderneming”. Er is een onderneming aanwezig indien, volgens vaste jurisprudentie: “sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen.” Vorenstaande is een feitelijke kwestie die beoordeeld moet worden aan de hand van de feiten en omstandigheden.

“Drijven” van een onderneming

Is er sprake van het drijven van een onderneming na het overlijden van de belastingplichtige? Uit de parlementaire geschiedenis van art. 4.17a, in het bijzonder de leden 1 en 7, kan de kenniscgroep niet achterhalen dat inderdaad bewust is gekozen om alleen ondernemingen die gedreven wordt de faciliteit deelachtig te laten zijn. Er wordt in de parlementaire geschiedenis enkel ingezoomd op het begrip ondernemingsvermogen. De term “drijven” komt ook in het ondernemersbegrip van de Wet IB voor en dan in artikel 3.4: “In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder ondernemer: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.” Uit jurisprudentie komt naar voren dat een langlopende liquidatie, ertoe kan leiden dat sprake is van ondernemerschap. Zie bijvoorbeeld BNB 1979/56 met conclusie A-G van Soest..

Het criterium ‘drijven’ genoemd in artikel 3.4 heeft geen rol gespeeld in de vraag of sprake kan zijn van ondernemerschap en dus ondernemingsvermogen in deze jurisprudentie. Wel schrijft A-G van

Soest: " „degene voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven" moet worden verstaan worden als: „degene voor wiens rekening de onderneming werd gedreven en voor wiens rekening zij nog voordelen afwerpt". Nu een langlopende liquidatie óók leidt tot ondernemerschap ex artikel 3.2 Wet IB, is de kennisgroep van oordeel dat dit leidt tot het drijven van een onderneming. Dit gelet op het argument van A-G van Soest dat wordt onderschreven.

buiten verzoek

Publicatiedatum:

15-11-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Overig

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

Vraag:

In hoeverre zijn de huisvestingskosten van een gehuurde gezinshuiswoning na invoering van artikel 3.16, dertiende lid, Wet IB 2001 op 1 januari 2017 aftrekbaar en in hoeverre heeft dit gevolgen voor de bijtelling van 3.19 Wet IB 2001?

Casus Belanghebbende adviseert commerciële gezinshuizen en heeft een verzoek om vooroverleg ingediend naar aanleiding van de invoering van artikel 3.16, dertiende lid, van de Wet IB 2001. In een commercieel gezinshuis worden kinderen met gedragsprobleem door gezinsouders binnen een regulier gezin opgevangen. De gezinsouders worden volgens belanghebbende fiscaal veelal gezien als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB. De vergoeding die de gezinshuisouders ontvangen voor de opvang bedraagt circa € 90 per kind per dag. Deze vergoeding ziet onder meer op de kosten van huisvesting, voeding en zorgverlening. Een gezinshuis kent gedeelten die gemeenschappelijk worden gebruikt (bijvoorbeeld de huiskamer), gedeelten die exclusief door de gezinshuisouders en hun eigen kinderen worden gebruikt (bijvoorbeeld de slaapkamers) en gedeelten die worden gebruikt door de gezinshuiskinderen (bijvoorbeeld de slaapkamers). Het gezinshuis i.c. wordt gehuurd en het huurrecht van de woning is ondernemingsvermogen.

Antwoord:

18 januari 2018

Huisvestingskosten van een gehuurde woning zijn vanaf 1 januari 2017 in het algemeen niet aftrekbaar (artikel 3.16, dertiende lid, van de Wet IB 2001). Een uitzondering geldt voor kosten en lasten die verband houden met de zelfstandige werkruimte en ter zake waarvan belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden van het eerste lid van genoemd artikel.

Ook het gedeelte van de huisvestingskosten dat verband houdt met ruimten niet “ten behoeve van belastingplichtige zelf”, maar “feitelijk in gebruik bij een derde” (zie Hof Den Bosch, 13 oktober 2016; ECLI:NL:GHSHE:2016:4603 met toelichting Staatssecretaris, V-N 2017.17.5) valt niet onder de aftrekbeperking.

Dit is van toepassing op ruimten die de gezinshuiskinderen exclusief en permanent ter beschikking staan. Hierbij kan gedacht worden aan de slaapkamer van een gezinshuiskind, maar ook aan een voorziening als de badkamer die exclusief wordt gebruikt door gezinshuiskinderen. Uitgangspunt hierbij is dat het betreffende gezinshuiskind geen pleegkind is als bedoeld in artikel 1.4 Wet IB 2001. Is het gezinshuiskind een pleegkind, dan is de aftrekbeperking wel van toepassing.

Ten overvloede wordt nog opgemerkt dat de situatie per gezinshuis kan verschillen. Of bijvoorbeeld sprake is van ruimten die exclusief worden gebruikt door gezinshuiskinderen (“feitelijk in gebruik bij

een derde”) zal per geval getoetst moeten worden. Ook zal kritisch moeten worden beschouwd of de gezinshuisouder een onderneming drijft dan wel in dienstbetrekking is (gezagsverhouding met de zorgorganisatie). De vergoeding die de gezinshuisouders ontvangen voor de opvang is overigens volledig belast.

Update 14 maart 2018:

In deze kwestie gaat het om gehuurde gezinshuizen, waarvan het huurrecht tot het ondernemingsvermogen behoort, de gezinshuiskinderen geen pleegkinderen zijn en belastingplichtige (dus) terecht als ondernemer is aangemerkt. De uitspraak ECLI:NL:GHARL:2018:1460 heeft geen invloed op het gegeven antwoord. De uitspraak gaat over de vraag of de extra energiekosten wel of niet ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht. Andere geschilpunten zijn er niet. Het uitgangspunt is dat de gehele woning tot het privévermogen behoort en daarom toegekomen wordt aan 3.16. Volgens het Hof kunnen de extra energiekosten niet in aftrek worden gebracht omdat ‘kosten en lasten in verband met’ ruim moet worden uitgelegd.

De kwestie is gerezen dat ook de slaapkamers van de gezinshuiskinderen wellicht in zodanig verband met de privéwoning staan dat ten aanzien van die kamers de kamerverhuurvrijstelling van toepassing zou kunnen zijn. Als de gezinshuiswoning tot het privévermogen behoort, kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval een slaapkamer permanent en exclusief ter beschikking van een gezinshuiskind (niet zijnde een pleegkind) staan. Trek je hier de bed & breakfast-analogie door, dan valt die slaapkamer in box 3 en kan een gebruiksvergoeding ten laste van het resultaat worden gebracht (gemaximeerd, zie artikel 3.17.1-c). Per gezinshuis zal de situatie verschillen. Mocht de kennisgroep een keer een casus voorgelegd krijgen, waarin een beroep wordt gedaan op de kamerverhuurvrijstelling dan zal deze aan de hand van de feiten en omstandigheden van die casus beoordelen of de vrijstelling van toepassing kan zijn. Zo mag bijvoorbeeld de opbrengst niet meer bedragen dan € 5.164 (bedrag 2017). Op een antwoord vooruitlopen is lastig, omdat de verschillende regelingen (3.111/3.113/3.114 – 3.16, 3.17) in elkaar ingrijpen en de toepassing daarvan sterk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het geval. Bij de beoordeling zal ook overleg met IB-niet winst plaatsvinden.)

Beschouwing

De volgende begrippen zijn van belang bij de totstandkoming van het antwoord: 1. Is de gezinshuiswoning een woning als bedoeld in artikel 3.16, dertiende lid, Wet IB 2001. 2. Is het een woning ten behoeve van de belastingplichtige zelf dan wel van personen die tot zijn huishouden behoren.

1. Een woning als bedoeld in artikel 3.16, dertiende lid, Wet IB 2001

Uit de plaats in de wet van artikel 3.16, de wetsgeschiedenis en de wetssystematiek (3.111, 3.16) kan worden afgeleid, dat de enige toets is of de woning dient tot hoofdverblijf. Voor de definitie wordt dan dus aangesloten bij de eigen woning. In het geval van de gezinshuizen dient de woning tot hoofdverblijf van de gezinsouders.

- Wetsgeschiedenis artikel 3.16 Wet IB 2001 Onder “woning” moet volgens de wetsgeschiedenis in dit verband worden verstaan een eigen woning of huurwoning die dient als hoofdverblijf; ook een tweede woning valt hieronder (zie MvT, Technische herstellwet 2003, Kamerstukken II 2002/03, 29 026, nr. 3, p. 9, relevante tekst opgenomen in bijlage).

- Samenvatting systematiek artikel 3.16 (zie ook 3.111, tiende lid) Wet IB 2001 Koopwoning Een woning die tot het privévermogen behoort, blijft onder de Eigen Woningregeling vallen. De zelfstandige werkruimte in de woning volgt dat regime niet. Een woning die tot het ondernemingsvermogen behoort, valt niet onder de Eigen Woningregeling, maar volgt het winstregime: de kosten zijn aftrekbaar onder een bijtelling voor privégebruik (artikel 3.19 Wet IB 2001).

Huurwoning

Een woning waarvan het huurrecht tot het privévermogen hoort: niets is aftrekbaar, tenzij er sprake is van een zelfstandige werkruimte. In geval van een zelfstandige werkruimte geldt de beperking van artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, ten tweede Wet IB 2001. Maximaal is dan een evenredig deel van de huur aftrekbaar. Een woning waarvan het huurrecht tot het ondernemingsvermogen hoort: m.i.v. 1 januari 2017 is niets aftrekbaar, tenzij het gaat om een zelfstandige werkruimte; er is ook geen bijtelling (3.19 Wet IB 2001).

- Begrip eigen woning artikel 3.111 Wet IB 2001 Bij een eigen woning in de zin van artikel 3.111 gaat het om een gebouw, voor zover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat.

Anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staan betekent in dit verband een voor duurzaam eigen gebruik bestemde woning welke overeenkomstig deze bestemming de belastingplichtige ter beschikking staat en niet in vrij opleverbare staat is te verkopen dan nadat de belastingplichtige op een andere wijze in zijn woonbehoefte heeft voorzien. Per belastingplichtige kan slechts één woning voor hem als centrale levensplaats dienen (Kamerstukken II, 1988/89, 26727, nr. 3, blz. 144).

Zie ook tiende lid van artikel 3.111: Onder eigen woning wordt niet begrepen – kort gezegd – het zelfstandige gedeelte van een gebouw dat wordt gebruikt in een onderneming van belastingplichtige en ter zake waarvan een bedrag ten laste van de winst kan worden gebracht.

- Woonhuizen als bedoeld in artikel 3.45, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 Panden kwalificeren in het kader van de investeringsaftrek slechts als woonhuis indien zij naar aard en inrichting woningen zijn en tevens bestemd zijn om als zodanig te worden gebruikt. Zie bijvoorbeeld Hoge Raad in BNB 1963/252 en de uitspraak Hof Arnhem-Leeuwarden 29 april 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:3203.

Verpleegzorginstellingen zijn geen woonhuizen in de zin van de investeringsaftrek (gebouwen die naar aard en inrichting weliswaar als woonhuis zijn bestemd, maar waarvan de overheersende bestemming verplegen van personen is).

Hotels zijn geen woonhuizen voor de toepassing van de investeringsaftrek. De criteria die zijn ontwikkeld binnen het kader van de investeringsaftrek kunnen niet één op één toegepast worden op het begrip “woning” in artikel 3.16, dat geënt is op het begrip uit de eigen woning regeling. •

Woningen als bedoeld in artikel 14, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer Het gaat in artikel 14, tweede lid Wbr erom of het pand naar zijn aard bestemd is om dienst te doen als woning. Wel of niet feitelijk bewonen is niet relevant. Zie Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:291. Ook dit woningbegrip ontwikkeld voor de toepassing van de overdrachtsbelasting kan niet worden toegepast op het begrip “woning” in artikel 3.16 Wet IB 2001.

2. Ten behoeve van de belastingplichtige zelf

Bij de eigen woningregeling gaat het erom of en in hoeverre de woning belastingplichtige ter beschikking staat. Zie in dit verband ook de Bed & Breakfast-uitspraak en de toelichting van de Staatssecretaris (zie bijlage).

Hof overweegt in de Bed & Breakfast-uitspraak: 4.5. Uitgaande van de hiervoor vermelde tekst van artikel 3.16 van de Wet IB 2001, komt de vraag op of de ruimtes van de onroerende zaak die bestemd zijn voor gebruik door de gasten van de B&B zijn aan te merken als werkruimtes ten behoeve van de belastingplichtige zelf. Naar het oordeel van het Hof moet die vraag ontkennend worden beantwoord. De ruimtes zijn weliswaar bestemd om te worden gebruikt binnen de onderneming van belanghebbende, maar zijn bestemd om feitelijk gebruikt te worden door gasten die de kamer of het ‘appartement’ huren en zijn niet bestemd voor feitelijk gebruik door belanghebbende.

De Staatssecretaris schrijft in zijn toelichting bij deze uitspraak: (...) Bij de Bed & Breakfast gebruikt niet de ondernemer zelf de ruimte, maar de klant aan wie de ruimte ter beschikking wordt gesteld. Dat is ook de reden dat die ruimte niet meer aan de ondernemer als hoofdverblijf ter beschikking staat.(...)

De slaapkamer van de gezinshuisouders (belastingplichtige) en de gemeenschappelijke ruimten staan de belastingplichtige ter beschikking. Voor de slaapkamers van de gezinshuiskinderen en wellicht de badkamer die exclusief wordt gebruikt door gezinshuiskinderen kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval de Bed & Breakfast-uitspraak naar analogie worden toegepast.

- Personen die tot huishouden van belastingplichtige behoren (artikel 3.16, lid 11) In de individuele casus moet beoordeeld worden of het gezinshuiskind al dan niet een pleegkind is van de gezinshuisouder. Een pleegkind is namelijk een persoon die tot het huishouden van belastingplichtige behoort. Het lijkt erop dat gezinshuiskinderen geen pleegkinderen zijn, aangezien de relatie met de gezinshuiskinderen puur commercieel is, er wordt immers een vergoeding betaald per dag per kind (zie jurisprudentie genoemd in vakstudie IB 2001, artikel 1.4, onderhoudseis en opvoedingseis).

- Werkruimte niet ten behoeve van belastingplichtige zelf of personen die tot zijn huishouden behoren Een ruimte die door een personeelslid van belastingplichtige wordt gebruikt, bijvoorbeeld de kantoorruimte die is ingeruimd voor een secretaresse is niet “ten behoeve van belastingplichtige zelf”.

Zie MvT, kamerstukken II 1988/89, 20 874, nr. 3, blz. 12, betreffende artikel 8b Wet IB 1964. De aftrekbeperking geldt dan niet voor deze ruimte. Zie hiervoor ook genoemde Bed & Breakfast-uitspraak, Hof Den Bosch, 13 oktober 2016; ECLI:NL:GHSHE:2016:4603: feitelijk in gebruik bij een derde.

- Werkruimte ten behoeve van belastingplichtige zelf Ruimte door de ondernemer zelf gebruikt in het kader van zijn onderneming (Rechtbank Gelderland, 11 oktober 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:5332). Alleen een dergelijke ruimte kan kwalificeren als zelfstandige werkruimte.

Kosten en lasten van een dergelijke werkruimte die tevens is een zelfstandige werkruimte kunnen in aftrek van de winst worden gebracht.

- Ten behoeve van belastingplichtige zelf in artikel 3.16, dertiende lid Wet IB 2001 De zinsnede “ten behoeve van belastingplichtige zelf” verwijst hier taalkundig niet naar een werkruimte, maar verwijst naar “woning”. Het tweede deel van dit lid bepaalt dat de zelfstandige werkruimte niet van aftrek van kosten is uitgesloten. Het kan niet anders dan dat ook hier geldt dat de ruimte ten behoeve van de belastingplichtige zelf is (ruimte waarin de belastingplichtige zijn onderneming uitoefent).

Samengevat

De aftrekbeperking geldt niet ten aanzien van:

1. Panden die niet als hoofdverblijf ter beschikking staan van de belastingplichtige;
2. Panden voor zover die niet als hoofdverblijf ter beschikking staan van belastingplichtige, namelijk:
 - a. Zelfstandige werkruimte ten behoeve van belastingplichtige zelf.
 - b. Ruimten die ter beschikking worden gesteld aan derden.
 - c. Ruimten die zijn bestemd om te worden gebruikt door personeel.

Dit betekent voor de gezinshuizen, dat op basis van de huidige wet-, regelgeving en jurisprudentie:

* De ruimten die exclusief gebruikt worden door derden (niet zijnde belastingplichtige en personen die behoren tot zijn huishouden) worden niet geconfronteerd met de aftrekbeperking.

* Voor de gemeenschappelijke ruimten en de ruimten van het gezin van de gezinshuisouders geldt de aftrekbeperking wel.

Publicatiedatum:

15-03-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.14-13.17 Aftrek uitgesloten of beperkt

Rubriek:

3.16 Van aftrek uitgesloten kosten bel.pl.

Subrubriek:

Overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

182130003 Aandelen in casu verplicht ondernemingsvermogen

Vraag:

Behoren aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen?

Antwoord:

Aandelen behoren niet gauw tot het ondernemingsvermogen. In een voorgelegde casus heeft de kennisgroep desgevraagd geantwoord dat sprake is van verplicht ondernemingsvermogen. Op basis van de gestelde feiten en omstandigheden is het aannemelijk dat de aandelen in W BV tot het verplichte ondernemingsvermogen van mevrouw ^{67 Awr} behoren. In de maatschap worden de volgende activiteiten verricht: Akkerbouwactiviteiten; de werkzaamheden hiervoor worden uitgeoefend namens W BV in de persoon van de heer ^{67 Awr} (gebruikelijk loon de heer S?). Het kapitaal wordt zowel door de S R BV als R BV ingebracht. R kalveren: de werkzaamheden hiervoor worden verricht door de heer en mevrouw Schoonhoven, zij zullen ook het kapitaal inbrengen. Op basis van de casusomschrijving gaat de KG er dan ook vanuit dat R BV geen arbeid inbrengt. Indien zij naast haar kapitaal in de maatschap ook geen andere vermogensbestanddelen houdt of activiteiten exploiteert, zal haar resultaat feitelijk afhankelijk zijn van het resultaat van het samenwerkingsverband en zullen de aandelen in R BV tot het verplichte ondernemingsvermogen van mevrouw S behoren. De duiding van de feiten is voorbehouden aan de vraagsteller. Zie in dit kader ook het antwoord van de kennisgroep Winstbepaling met nummer 122130005.
https://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/Winstbepaling/122130005_vermogensetikettering_van_aandelen_in_een_bv.html

(PS: De vraag die nu opkomt n.a.v. 122130005 is in hoeverre dit in overeenstemming is met het arrest van 21 april 1982, BNB 1982/197. Wellicht is hier het verschil met de voorgelegde casus dat mevrouw S geen arbeid verricht voor de vennootschap. En het in het arrest uit 1982 ging het om een deelname in een besloten CV, waarbij de belanghebbende commanditair vennoot was en daarmee alleen vanwege zijn kapitaaldeelname ondernemer was en niet feitelijk deelnam aan de ondernemingsactiviteiten. Zie hiervoor bijvoorbeeld ook V-N 2007/41.6)

Publicatiedatum:

15-03-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Vermogensetikettering (initieel)

Subrubriek:

Overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

182130010 Ontnemingsvordering natuurlijk persoon België

Vragensteller MKB Zuid-Oost, 5.1.2e

d.d. 20 maart 2018

art. 3.14

Aan 5.1.2e gevraagd onderbouwing van gestelde feit: "(evt. aftrekpost ogv artikel 3.14 is dan € 600 per jaar)." Tevens antwoord vraag 162130039 toegestuurd.

5.1.2e maart 2018

=====

Toepassing art.3.14 lid 1d en lid 3 Wet IB 2001

Feiten

- belanghebbende woont in Nederland;
- in België wordt een hennepplantage van belanghebbende aangetroffen;
- de inkomsten hieruit belasten wij als ROW; Nederland is heffingsbevoegd hetgeen verder niet in geschil is;
- belanghebbende is door de Belgische justitie veroordeeld tot een gevangenisstraf en een ontnemingsvordering;
- Nederland heeft het vonnis (de gevangenisstraf) ten uitvoer gelegd/de straf overgenomen;
- in het bezwaarschrift wordt verzocht om aftrek van de ontnemingsvordering;
- belanghebbende moet in totaal € 67 Awr vermogensvoordeel terugbetalen aan België wegens wederrechtelijk verkegen voordeel; gezien de financiële situatie van belanghebbende is de Belgische Justitie er mee akkoord gegaan dat hij dit mag doen in maandelijkse termijnen van € 7 Awr (evt. aftrekpost ogv artikel 3.14 is dan € 67 Awr per jaar).

Vraag

Kan belanghebbende de terugbetaling van de ontnemingsvordering in aftrek brengen? Waarom wel/niet?

Beschouwing

Terugbetaling van een ontnemingsvordering, opgelegd door een Nederlandse strafrechter, is aftrekbaar op grond van artikel 3.14, lid 1d juncto lid 3 Wet IB 2001. Bij de buitenlandse ontnemingsvordering kom je echter niet aan lid 3 toe, omdat je geen ingang lijkt te hebben in lid 1 van artikel 3.14. Onderdeel d vereist namelijk een veroordeling door een Nederlandse strafrechter en daarvan is hier geen sprake.

De onderdelen c (ontnemingsvordering expliciet uitgesloten als geldboete in de parlementaire behandeling) en e (ziet specifiek op transactie of boetes van het OM) zijn ook niet van toepassing. En dus lijkt het zo te zijn dat de aftrekbeperking van 3.14 IB 2001 uitsluitend geldt voor de 'Nederlandse' ontnemingsvordering en niet voor de buitenlandse. En dat de terugbetaling van een buitenlandse ontnemingsvordering door een binnenlands belastingplichtige per definitie aftrekbaar is.

Advies

De aftrekbeperking van artikel 3.14, lid 1 Wet IB 2001 is niet van toepassing en de terugbetaling van de buitenlandse ontnemingsvordering is aftrekbaar

Vragen

1. Wat zijn de gevolgen voor een ondernemer die betaald wordt in cryptocurrencies als tegenprestatie voor de levering van een goed of dienst?
2. Welke waarderingsregels zijn van toepassing op de bepaling van het resultaat dat wordt behaald bij transacties met cryptocurrencies?
3. Wanneer kunnen cryptocurrencies worden beschouwd als voorraad en welke waarderingsregels zijn daarbij van toepassing?

Antwoorden

1. Cryptocurrencies kwalificeren niet als liquide middelen, maar als vlottende activa. Goed koopmansgebruik is van toepassing op de waardering van cryptocurrencies.
2. De waardering geschiedt op basis van goed koopmansgebruik. Hoofregel is waardering op kostprijs of lagere bedrijfswaarde.
3. Cryptocurrencies kunnen onder omstandigheden worden beschouwd als voorraad. Wat betreft de waardering geldt ook hier kostprijs of lagere bedrijfswaarde. Daarnaast kan worden gekozen voor waardering op basis van het ijzerenvoorraadstelsel en het lifo en fifo principe, hierbij is wel vereist dat per cryptocurrency een aparte voorraad wordt aangehouden.

172130036 Administratief splitsen naar gebruik

Vraag:

Is het mogelijk om afhankelijk van het gebruik dat wordt gemaakt van de ruimten in een woning, een aantal van die ruimten tot het ondernemingsvermogen te rekenen en de overige ruimten tot het privévermogen (administratief splitsen)? De volgende deelvragen komen daarbij op:

1. Alleen zakelijk gebruik vereist? Is dit 100% zakelijk?
2. Welke strenge eisen worden er gesteld aan het administratief splitsen? Er wordt op de site van de Belastingdienst over gesproken maar wat nu bedoeld wordt?
3. Is er jurisprudentie en/of beleidsbesluiten over het administratief splitsen?

Antwoord:

Bij woonhuizen die te beschouwen zijn als keuzevermogen, kunnen bepaalde ruimten, in afwijking van de etikettering van het woonhuis als privévermogen, tot het ondernemingsvermogen worden gerekend indien er sprake is van uitsluitend, oftewel 100 procent, voor zakelijk gebruik bestemde ruimten. Dit op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad (HR 29 juni 1955, BNB 1955/310, HR 20 september 1989, BNB 1990/31). Waarbij in de laatste procedure alleen het Hof geoordeeld heeft over de etiketteringsvraag.

Beschouwing:

Vermogensetikettering algemeen

Op grond van art. 3.8 Wet IB 2001 behoren alle voordelen die uit een onderneming worden verkregen tot de (totaal)winst. Om vast te stellen of er een verband is tussen een voordeel en de onderneming speelt het leerstuk van de vermogensetikettering een belangrijke rol.

Uit HR 7 oktober 1953 (BNB 1953/272) volgt ten aanzien van de vermogensetikettering dat er drie verschillende opties zijn met betrekking tot het etiketteren van vermogensbestanddelen:

1. Vermogensbestanddelen die verplicht ondernemingsvermogen zijn Dit zijn die vermogensbestanddelen die naar hun functie uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bij de ondernemingsuitoefening worden gebruikt.

2. Vermogensbestanddelen die verplicht privévermogen zijn Hierbij gaat het om vermogensbestanddelen die naar hun functie geen enkele dan wel nagenoeg geen functie hebben ten behoeve van de ondernemingsuitoefening.

3. Vermogensbestanddelen die naar keuze ondernemingsvermogen of privévermogen zijn: Het betreft hier de vermogensbestanddelen die op grond van het bovenstaande zowel geen verplicht ondernemingsvermogen als privévermogen zijn.

Vermogensetikettering bij panden

Ingeval van panden is voor de vermogensetikettering van belang of een pand splitsbaar is of niet.

1). Splitsbaar o.a.: * Bouwkundig splitsbaar. O.a. indien gedeeltes afzonderlijk exploiteerbaar zijn (vgl. HR 5 december 1979, nr. 19 599, BNB 1980/20, HR 19 februari 1986, nr. 23 236, BNB 1986/134, alsmede het oordeel van Hof Arnhem 16 juni 1989, dat is opgenomen in HR 14 november 1990, nr. 26 808, BNB 1991/4. * Delen van dat pand zelfstandig rendabel te maken, ondanks dat deze delen geen gesplitste delen in juridische zin zijn. (vgl. HR 17 september 2010 (BNB 2011/3) en HR 29 juni 2012 (BNB 2012/243))

Per deel van het splitsbare pand vindt vermogensetikettering plaats. De mogelijkheden zijn: 1a) het deel is verplicht privévermogen; 1b), verplicht ondernemingsvermogen; 1c) dan wel keuzevermogen.

2). Niet splitsbaar Uit HR 29 juni 1955, BNB 1955/310, volgt dat bij de etikettering van panden die niet kunnen worden gesplitst geldt: 2a) verplichte etikettering als privévermogen; 2b) of verplichte etikettering als ondernemingsvermogen; 2c) of keuzevermogen.

Indien het woonhuis tot het keuzevermogen behoort, dus in de situatie van 1c of 2c, dan mag dit onder omstandigheden worden gesplitst in een gedeelte dat tot het bedrijfsvermogen behoort en een gedeelte, dat tot het privé-vermogen behoort.

Deze mogelijkheid volgt uit de volgende overweging afkomstig uit HR 29 juni 1955 (BNB 1955/310): “dat het hier een goed betreft, waaromtrent een belastingplichtige de vrije keuze heeft of hij het in zijn geheel tot het bedrijfs- of het prive-vermogen wil bestemmen, dan wel het wil splitsen in een gedeelte, voor de uitoefening van het bedrijf bestemd, dat tot het bedrijfsvermogen behoort, en een gedeelte, uitsluitend bestemd voor bewoning, dat tot het prive-vermogen behoort;”

Verder volgt uit de hofuitspraak van Hof Amsterdam van 13 januari 1984, BNB 1985/121 en de hofuitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 31 augustus 1987 leidend tot het arrest HR 20

september 1989 (BNB 1990/31) dat administratief splitsen van ruimten van een tot het privévermogen behorend woonhuis mogelijk is, indien die ruimten uitsluitend voor zakelijk gebruik bestemd zijn. Uitgangspunt bij administratieve splitsing is dat het gaat om een pand of een gedeelte van een pand dat het karakter heeft van een woning. Bewoning en daarmee ook de woning is een privé aangelegenheid. Bij een tot het keuzevermogen behorende woning of woondeel (met een woondeel bedoel ik o.a het gedeelte in een niet splitsbaar woon-winkelpand dat als woning is bedoeld) kan belanghebbende kiezen voor administratieve splitsing. Bij de administratieve splitsing is het uitgangspunt dat de woning of het woondeel tot het privé vermogen behoort, gelet op het karakter hiervan. Alleen indien één (of meerdere) ruimte uitsluitend is bestemd voor gebruik binnen de onderneming, kan deze ruimte tot het ondernemingsvermogen worden gerekend. Met betrekking tot gemengd gebruikte ruimtes geldt dat zij, gelet op het karakter van de woning of het woondeel, tot het privé vermogen behoren. Administratieve splitsing is dus alleen mogelijk als het pand tot het keuzevermogen behoort en ten aanzien van een ruimte die uitsluitend voor zakelijke doeleinden is bestemd. Het voorafgaande stemt aangaande ondernemingsvermogen overeen met hetgeen op de website van de belastingdienst is opgenomen ten aanzien van het administratief splitsen van panden.

Conclusie

Bij woonhuizen die te beschouwen zijn als keuzevermogen, kunnen bepaalde ruimten, in afwijking van de etikettering van het woonhuis als privévermogen, tot het ondernemingsvermogen worden gerekend indien er sprake is van uitsluitend, oftewel 100 procent, voor zakelijk gebruik bestemde ruimten. Dit op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad (HR 29 juni 1955, BNB 1955/310, HR 20 september 1989, BNB 1990/31. Waarbij in de laatste procedure alleen het Hof geoordeeld heeft over de etiketteringsvraag. Slotopmerking Bij goederen die zowel voor de bedrijfsuitoefening als voor privé worden gebruikt maar geen afzonderlijke benoembare delen omvatten wordt gesproken van "gemengd gebruik".

Literatuur:

- Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.8 Wet IB 2001, aant. 6.8 Aant. 6.8 Vermogensetikettering met betrekking tot panden in gesplitst of gemengd gebruik o.a. 6.1:

<https://deeplinking.kluwer.nl/?param=00AE76DD&cpid=WKNL-LTR-Nav2>

- Mr. J.A.G. van Es , TFO 2003/113, Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting Toepassing op de casus Op basis van de feiten zoals deze momenteel bij de kennisgroep bekend zijn, gaat het in casu om een woonhuis dat zowel voor de ondernemingsuitoefening als voor privé doeleinden bestemd is en overigens niet splitsbaar is. We gaan ervan uit dat het woonhuis tot het privé-vermogen wordt gerekend. Er zijn ook gedeelten die gemengd worden gebruikt. Zo worden bijvoorbeeld de entree van het kantoorgedeelte en het toilet behorend bij het kantoorgedeelte zowel privé als zakelijk gebruikt en zijn zij ook voor beide doeleinden bestemd. Ervan uitgaande dat de woning tot het keuzevermogen behoort en administratieve splitsing plaatsvindt, kunnen alleen

de ruimten die uitsluitend voor zakelijk doeleinden zijn bestemd tot het ondernemingsvermogen worden gerekend. Of deze ruimtes inderdaad uitsluitend zijn bestemd voor zakelijke doeleinden zou de vraagsteller moeten toetsen. Mocht het feitelijke gebruik afwijken van de bestemming, dan is dit relevant voor de etikettering. Stel dat een uitsluitend voor zakelijke doeleinden bestemde ruimte feitelijk ook voor privé aangelegenheden wordt gebruikt, dan is er sprake van een voor gemengd gebruik bestemde ruimte.

Publicatiedatum:

16-04-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Vermogensetikettering (initieel)

Subrubriek:

Onroerende zaken

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

182130011 Voorziening WGA Werhervatting Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten

Vragensteller GO Rijnmond 5.1.2e

5.1.2e

d.d. 20 maart 2019

art. 3.25

Definitief antwoord 1 mei 2018

Beste 5.1.2e

Hierna het definitieve antwoord op de 8 maart 2018 gestelde vraag.

5.1.2e 5.1.2e

Vraag

Kan een voorziening worden gevormd voor het zijn van eigenrisicodrager Wet Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten (WGA) voor werknemers die gedeeltelijk arbeidsongeschikt zijn verklaard en waarvoor de werkgever de komende tien jaren uitkeringen moet betalen.

Antwoord

Voor deze werknemers die op balansdatum arbeidsongeschikt zijn verklaard mag de werkgever als gevolg van het zijn van eigenrisicodrager WGA per werknemer een voorziening vormen voor de uitkeringen die aan hen de komende tien jaren moeten worden betaald.

Beschouwing

Ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, BNB 1998/409 mag een voorziening worden gevormd als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. de uitgaven vinden hun oorsprong in de feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum bij de belastingplichtige hebben voorgedaan;
2. de uitgaven kunnen ook overigens aan die periode worden toegerekend en
3. er bestaat een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen.

Ad 1

Bij gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid van een werknemer op de balansdatum heeft de werkgever uit hoofde van het zijn van eigenrisicodrager WGA op grond van de wet- en regelgeving de verantwoordelijkheid en de verplichting om de WGA uitkering te betalen. Op de balansdatum heeft het kosten veroorzakende feit, in casu de arbeidsongeschiktheid van de werknemer zich voorgedaan.

Ad 2

Goedkoopmansgebruik verlangt dat loonuitgaven (inclusief eventuele WGA uitkeringen) worden gemacht met de opbrengsten die uit de arbeid voortvloeien. Als uitzondering op deze regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vergelijk Hoge Raad, 2 oktober 1957, nummer 13 220, BNB 1957/300). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een voorziening voor loonuitgaven (inclusief WGA uitkeringen) fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar substantieel minder gebruik van zal maken (zie Besluit 6 augustus 2010, nr DGB2010/3706M, Staatscourant. 2010, 12741). Naar de mate van de gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid staat tegenover de verplichting om de WGA uitkering te voldoen niet een recht van de werkgever op de volledige arbeidsprestaties van de gedeeltelijk arbeidsongeschikte werknemers.

Om de WGA uitkering te kunnen voorzien zal de werkgever op grond van de feiten en omstandigheden op balansdatum aannemelijk moeten maken dat de werknemer gedeeltelijk arbeidsongeschikt is en dat deze werknemer uit hoofde van de WGA recht op een uitkering heeft. Omdat het arbeidsongeschiktheidspercentage van de werknemer door het UWV wordt vastgesteld, zal de werkgever hierin slagen. Wanneer de gezondheid van een werknemer verbetert of verslechtert kan na herbeoordeling door het UWV het arbeidsongeschiktheidspercentage wijzigen en daardoor kan ook de WGA uitkering wijzigen. Indien een WGA uitkering naar beneden wordt bijgesteld moet de werkgever hiermee bij de berekening van de voorziening rekening houden.

Ad 3

Overeenkomstig onderdeel 2.3 van het besluit van 6 augustus 2010, Nr. DGB2010/3706M moet op balansdatum moet, per werknemer, objectief beoordeeld worden of er een redelijke mate van zekerheid is dat er een WGA uitkering ten behoeve van die werknemer zal worden gedaan (de objectieve toets). Voor werknemers waarvan op basis van de tweede voorwaarde vaststaat dat ze door het UWV gedeeltelijk arbeidsongeschikt zijn verklaard staat vast dat bij het zijn van eigenrisicodragers voor de WGA er uitgaven zullen worden gedaan.

172130032 Herinvesteringsreserve en fosfaatrechten

Vraag:

Kwalificeren fosfaatrechten die op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, als bedrijfsmiddel in de zin van de herinvesteringsreserve? Zo nee, hoe lang moeten ze na 1 januari 2018 in de eigen onderneming worden gebruikt om wel als bedrijfsmiddel te kwalificeren?

Antwoord:

Bedrijfsmiddelen zijn goederen die als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Bij fosfaatrechten die op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, is van belang of de fosfaatrechten

- zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt;

- duurzaam zijn verbonden aan de onderneming (vgl. BNB 2005/208).

Wanneer in 2017 is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, is niet voldaan aan de hiervoor genoemde criteria. De fosfaatrechten kwalificeren dan niet als bedrijfsmiddel. In situaties waarin in 2017 niet is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, zal a.d.h.v. de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of sprake is van een bedrijfsmiddel. De bewijslast hiervoor rust op belanghebbende. Vervreemding kort na 1 januari 2018 is een sterke aanwijzing voor het tegendeel.

Wanneer de fosfaatrechten na 1 januari 2018 nog worden aangehouden, dan kan onder omstandigheden gesproken worden van 'duurzaam aan de onderneming verbonden waren en zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt'. De inspecteur moet onderzoeken of belanghebbende, die de bewijslast heeft, dit aannemelijk kan maken. Dit vergt een feitelijke beoordeling van zo mogelijk een combinatie van factoren (vergelijk inzake vastgoed de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest BNB 2005/208).

Toelichting

1. Inleiding

Per 1 januari 2018 zal naar verwachting de wettelijke regeling voor fosfaatrechten in werking treden. Peildatum voor de fosfaatrechten is de omvang van de melkveestapel op 2 juli 2015. Op basis van de

op de peildatum aanwezige melkveestapel worden de fosfaatrechten toegekend aan melkveehouders die op 1 januari 2018 actief landbouwer zijn. De melkveehouders hebben in augustus een brief van RVO ontvangen met daarin de gegevens die van belang zijn voor het vaststellen van de fosfaatrechten met het verzoek om die gegevens te controleren. Melkveehouders hadden tot 31 mei 2017 de mogelijkheid om de gegevens te wijzigen. Nadat de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd officieel van kracht is, krijgen de melkveehouders een beschikking van RVO met daarin de vastgestelde fosfaatrechten. Hiertegen kan bezwaar worden gemaakt. De toegekende fosfaatrechten zijn verhandelbaar. Bij verkoop van fosfaatrechten wordt 10% gekort (m.u.v. verkopen binnen een bepaalde familiekring). Tot de omvang van de op een melkveebedrijf aanwezige fosfaatrechten (fosfaatquotum) mag op het bedrijf fosfaat worden geproduceerd. O.b.v. een forfaitaire tabel wordt bepaald hoeveel fosfaat een rund produceert. D.m.v. de fosfaatrechten wordt dus het aantal runderen gereguleerd dat op een melkveebedrijf aanwezig mag zijn. Het overschrijden van de toegestane fosfaatproductie is een economisch delict (art. 1a, onder 1°, van de Wet op de economische delicten).

2. Fosfaatrecht is een bedrijfsmiddel voor de herinvesteringsreserve (standaardsituatie)

Bedrijfsmiddelen zijn goederen die als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt.

Fosfaatrechten die een melkveehouder verkrijgt en die hij vervolgens duurzaam aanwendt in de door hem uitgeoefende melkveehouderij, vormen een bedrijfsmiddel. De fosfaatrechten zijn nodig om de melkveehouderij te kunnen uitoefenen, zonder fosfaatrechten is het verboden om melkvee te houden (standaardsituatie).

3. Fosfaatrecht verkocht op of kort na 1 januari 2018; geen bedrijfsmiddel voor de

herinvesteringsreserve De vraag ziet echter niet op de standaardsituatie, maar op de situatie dat de melkveehouder de fosfaatrechten die per 1 januari 2018 worden toegekend, op of kort na 1 januari 2018 verkoopt. In de praktijk blijkt dat ook nu – vóór 1 januari 2018 – al verkoopovereenkomsten worden gesloten met betrekking tot de toekomstige fosfaatrechten. Gelet op de feitelijke gang van zaken, heeft de vraag praktisch gezien betrekking op: - melkveehouders bij wie de melkveehouderij deel uitmaakt van een meer omvattende onderneming (bijv. een gemengd bedrijf), die de melkveehouderijtak beëindigen en de rest van de onderneming voortzetten waarin zij gaan (her)investeren (art. 3.54 Wet IB01); - melkveehouders die de melkveehouderij volledig beëindigen, daarmee hun onderneming staken en vervolgens een andere onderneming beginnen (art. 3.64 Wet IB01).

In BNB 2005/208 heeft de Hoge Raad m.b.t. de invulling van het begrip ‘bedrijfsmiddel’ onderscheid gemaakt voor de toepassing van dit begrip in het kader van afschrijving (art. 3.30 wet IB01) dan wel in het kader van de herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB01): “4.1.2. Het volgende moet worden vooropgesteld. Ook al is het doel van een onderneming ten aanzien van in haar bezit zijnde onroerende zaken deze binnen afzienbare tijd met winst te verkopen, dan kan die onderneming tevens, in afwachting van dat moment, deze zaken opbrengstgevend gebruiken. Die onroerende zaken hebben dan in de onderneming tegelijkertijd kenmerken van voorraad en van bedrijfsmiddel in de zin van het fiscale jaarwinstbegrip. In het kader van laatstbedoeld begrip hebben afschrijvingen ten doel lasten die worden opgeroepen door de aanschaffing van zaken die voor het drijven van een

onderneming worden gebruikt, te spreiden over de jaren waarin dat gebruik plaatsvindt. Deze ratio heeft, als het gaat om onroerende zaken die worden aangeschaft en gebruikt als hiervoor omschreven, reeds geldingskracht door het enkele feit dat de zaken in de onderneming worden gebruikt of zullen worden gebruikt. Het ligt uit dien hoofde in de rede dat alsdan jaarlijks een last wordt genomen ter grootte van een voor een bedrijfsmiddel passend te achten afschrijving, ook al zou voor het overige de desbetreffende onroerende zaak niet kunnen worden behandeld als een bedrijfsmiddel. De vervangingsreserve heeft ten doel te bevorderen dat boekwinsten, gemaakt doordat bedrijfsmiddelen uit de onderneming verdwijnen, voor de in het kader van de continuïteit van de onderneming nodige vervanging van die bedrijfsmiddelen beschikbaar blijven. Naar zijn aard kan die reserve slechts toepassing vinden ter zake van onroerende zaken die duurzaam aan de onderneming verbonden waren, en derhalve niet ter zake van onroerende zaken die werden aangeschaft met de overheersende bedoeling deze per eerstkomende, geschikte gelegenheid weer te verkopen. Zij zijn in zoverre gelijk te stellen aan zaken die voor de omzet zijn bestemd: zij komen niet in aanmerking voor de toepassing van de vervangingsreserve.”

Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve is dus van belang of de fosfaatrechten duurzaam aan de onderneming waren verbonden, en derhalve (bijvoorbeeld) bij de verkrijging van de rechten niet de overheersende bedoeling bestond om deze bij de eerste geschikte gelegenheid te verkopen.

De wet waarin het stelsel van fosfaatrechten wordt geregeld, zal naar verwachting per 1 januari 2018 in werking treden. Op dat moment ontstaan de fosfaatrechten en zullen ze bij beschikking door RVO worden toegekend. Op dat moment moet worden beoordeeld of de overheersende bedoeling is dat de fosfaatrechten duurzaam aan de onderneming verbonden zullen blijven. Deze bedoeling kan worden afgeleid uit de feiten (vgl. de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest.

In het memo van de VLB respectievelijk het pré-advies komen de volgende situaties aan de orde: - Deelname aan stoppersregeling en verkoop fosfaatrechten in 2017 Indien is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten al in 2017 zijn verkocht (verkoop toekomstig goed onder voorwaarde dat het goed zal ontstaan) – zoals vermeld in het pré-advies – dan vormen de fosfaatrechten geen bedrijfsmiddel. Ze zijn niet aangewend i.h.k.v. de onderneming. Dat het aantal toegekende fosfaatrechten is gebaseerd op de omvang van de veestapel op 2 juli 2015 doet hieraan niet af; dat is een rekengrootheid.

- Deelname aan de stoppersregeling (2017) en verkoop fosfaatrechten in 2018 Wanneer is deelgenomen aan de stoppersregeling in 2017 (al het melkvee moet dan in 2017 zijn afgestoten) en vervolgens op of kort na 1 januari 2018 de fosfaatrechten worden verkocht, is er evenmin sprake van een duurzame aanwending van de fosfaatrechten i.h.k.v. de onderneming. Ook dan vormen de fosfaatrechten geen bedrijfsmiddel. Normaal gesproken zal er in deze situatie in 2018 ook geen melkvee meer worden aangekocht.

- Geen deelname aan de stoppersregeling; staking in 2018 en verkoop fosfaatrechten in 2018
Wanneer niet wordt deelgenomen aan de stoppersregeling komen de fosfaatrechten op i.h.k.v. de reguliere bedrijfsvoering en worden na 1 januari 2018 ook in dat kader aangewend; er was en blijft melkvee aanwezig. Het is dan afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval of er sprake is van een duurzame aanwending/verbondenheid met de onderneming (moment staken onderneming bijv. 15 januari 2018; staking door overlijden). Dit is ter beoordeling van de inspecteur. Overigens, mocht een melkveehouder die heeft deelgenomen aan de stoppersregeling na 1 januari 2018 weer melkvee gaan houden, maar een kleiner aantal runderen dan hij op 2 juli 2015 hield en een deel van de toegekende fosfaatrechten verkopen op of kort na 1 januari 2018, dan geldt hetgeen hiervoor is opgemerkt ook voor het verkochte deel van de fosfaatrechten.

4. Weerleggen argumenten VLB

a. Argument: Met de fosfaatrechten-referentie is in economische zin sprake van fosfaatrechten; de fosfaatrechtreferentie vormt vanaf het moment van toekenning een bedrijfsmiddel.

Peildatum voor de fosfaatrechten is de omvang van de melkveestapel op 2 juli 2015. Op basis van de op de peildatum aanwezige melkveestapel worden de fosfaatrechten toegekend. De melkveehouders hebben in augustus een brief van RVO ontvangen met daarin de gegevens die van belang zijn voor het vaststellen van de fosfaatrechten met het verzoek om die gegevens te controleren. Melkveehouders hadden tot 31 mei 2017 de mogelijkheid om de gegevens te wijzigen. Nadat de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd officieel van kracht is, krijgen de melkveehouders een beschikking van RVO met daarin de vastgestelde fosfaatrechten. Hiertegen kan bezwaar worden gemaakt. Wanneer in de periode tussen 2 juli 2015 en 1 januari 2018 (de verwachte inwerkingtredingsdatum van de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd) een volledig bedrijf is overgedragen, dan bestaat de mogelijkheid om de gegevens op basis waarvan de fosfaatrechten worden toegekend (fosfaatrechten-referentie), te laten benutten door de overnemer. Dit is uitsluitend mogelijk bij overdracht van een volledig bedrijf. Deze fosfaatrechten-referentie vormt in dat geval voor de overdrager geen bedrijfsmiddel:

- Het gaat niet om een goed, enkel om de historische cijfers op basis waarvan een hoeveelheid fosfaatrechten wordt toegekend (rekengrootheid). Zoals hiervoor is beschreven, wordt de fosfaatrechten-referentie niet toegekend. De fosfaatrechten worden toegekend.

- Er is geen sprake van aanwending i.h.k.v. de bedrijfsvoering; voorafgaand aan de inwerkingtreding van de wet, is de fosfaatrechten-referentie niet nodig voor de bedrijfsvoering en wordt ook niet aangewend in het bedrijf.

Nast de fosfaatrechten-referentie, is er de referentie i.h.k.v. het fosfaatreductieplan. Dit is de in het memo van de VLB genoemde regeling van heffingen en bonussen die in 2017 van kracht is. Deze regeling heeft weliswaar dezelfde peildatum (2 juli 2015), maar betreft een andere regeling. Deze

fosfaatreductie-referentie kan niet worden vereenzelvigd met de fosfaatrechten en evenmin met de fosfaatrechten-referentie. De fosfaatreductie-referentie en de fosfaatrechten-referentie zijn twee afzonderlijke grootheden die naast elkaar bestaan .

b. Argument: Fiscale jurisprudentie inzake de kwalificatie van een goed dat verkoopklaar wordt gemaakt

De situaties en jurisprudentie inzake het verkoopklaar maken van een bedrijfsmiddel betreffen de vraag of een goed dat voorheen als bedrijfsmiddel werd gebruikt, moet worden geherkwalificeerd tot voorraad. In dit geval gaat het echter niet om de herkwalificatie van een goed dat al in de onderneming is gebruikt als bedrijfsmiddel (zie hiervoor onder a), maar om de initiële kwalificatie bij de verkrijging van de fosfaatrechten.

5. Hoe lang moeten de fosfaatrechten in de eigen onderneming worden gebruikt of verhuurd, wil sprake zijn van een bedrijfsmiddel (na deelname aan de stoppersregeling) Als is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten worden daarna aangehouden (eigen gebruik of verhuur) in afwachting van een geschikt moment van verkoop dan is er geen sprake van een bedrijfsmiddel (vgl. BNB 2005/208). Van een bedrijfsmiddel is sprake zijn als de fosfaatrechten in de onderneming zijn gebruikt en “duurzaam aan de onderneming verbonden waren”. Belanghebbende, die de bewijslast heeft, dient dit aannemelijk te maken. Dit vergt een feitelijke beoordeling door de inspecteur van zo mogelijk een combinatie van factoren (vergelijk inzake vastgoed de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest BNB 2005/208).

Publicatiedatum:

7-05-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.54 Herinvesteringsreserve

Rubriek:

HIR

Subrubriek:

Vorming

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

182130019 BOR en vermogensetikettering

Vragensteller

5.1.2e

d.d. 25 mei 2018:

5.1.2e

art. 3.8 IB

def. antwoord 11 juni 2018 via e-mail

Van:

5.1.2e

Aan:

5.1.2e

Cc:

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e

Datum:

11-06-2018 13:04

Onderwerp:

182130019 Casus RVO

Beste

5.1.2e

Je vraag is in de voorgelegde casus of sprake is van verplichting ondernemingsvermogen of keuzevermogen. Er is geen preadvies opgenomen en de casus is bijzonder gestileerd weergegeven. Dit heeft ons mede doen besluiten om ook een kort antwoord te formuleren.

Uit de arresten van de Hoge Raad van 16 augustus 1996, BNB 1996/340, 8 juli 1996/BNB 1996/330 volgt dat van belang is voor de vraag of de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend, bepalend is of de met de aandelen te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van de onderneming. Een ander criterium volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 21 april 1982, BNB 1982/197. Hierin is geoordeeld dat de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren indien deze uitsluitend het belang van de onderneming van belanghebbende dienen. Dit laatste arrest is hier niet van toepassing.

Het begrip 'te behalen voordelen' moet algebraïsch worden uitgelegd.

In casu is sprake van een vennootschap met tenminste twee vermogensbestanddelen (buiten de participatie in de VOF):

1. Mogelijke rekening courantvordering op de aandeelhouders.
2. Onroerend goed dat verhuurd wordt aan de VOF.

Ad 1. De rekening-courantvordering maakt onderdeel uit van het vermogen van [67 Awr]. Als deze rekening-courantvordering ontstaat op het toetsmoment, dan zullen de resultaten van [67 Awr] mede afhankelijk zijn van het rendement op de rekening-courantvordering.

Ad 2. Het onroerend goed maakt onderdeel uit van het vermogen van [67 Awr]. Het voordeel dat met het onroerend goed wordt behaald valt in beginsel uiteen in twee componenten. Op de eerste plaats het netto huurvoordeel. Dit is mede afhankelijk van de ontvangen huur vanuit de onderneming maar ook van de financieringslast en andere kosten. Hierin is geen inzicht gegeven. Op de tweede plaats brengt het onroerend goed een voordeel met zich mee ten aanzien van de waardemutatie. Deze waardemutatie staat geheel los van de bedrijfsuitoefening van de onderneming.

Wij komen tot de conclusie dat de met de aandelen te behalen voordelen mede afhankelijk zijn van het rendement op de RC vordering en de waardemutatie van het onroerend goed. Daarmee zijn de resultaten van [67 Awr] in de VOF niet in feite afhankelijk van de bedrijfsuitoefening van de onderneming. Ons inziens is sprake van keuzevermogen en worden de grenzen der redelijkheid niet overschreden als de aandelen als privé-vermogen wordt geëtiketteerd.

Ik hoop dat je vraag hiermee afdoende is beantwoord.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e

182130021 Ruilverkaveling en foutenleer

Vragensteller:

5.1.2e	5.1.2e
--------	--------

 Landbouw

art. 3.25: foutenleer

d.d. 1 juni 2016

definitief antwoord 19 juni 2018.

Vraag: Kan de foutenleer worden toegepast en de boekwaarde van 67 Awha) landbouwgrond als nog worden verhoogt tot de waarde in het economisch verkeer die de grond had in 2008 bij verkrijging uit een landinrichting/ruilverkaveling? In het bijzonder of de ruilgedachte toepassing kan vinden bij een jaarwinstbepaling in geval van uitsluitend winst die onder de landbouwvrijstelling valt?

Casus:

X heeft ongeveer 67 Awha landbouwgrond in de landinrichting/ruilverkaveling ingebracht. Er is geen sprake van belaste claims zoals een pachtersvoordeel of een eerder afgeboekte HIR. In 2008 is het plan van toedeling/ruilplan onherroepelijk geworden. Uit de landinrichting wordt aan X weer ongeveer 67 Awha toebedeeld. Deels grond die hij zelf had ingebracht en deels grond die voorheen aan derden toebehoorde. In de jaarstukken 2008 wijzigt de boekwaarde van de landbouwgrond niet. De oorspronkelijke boekwaarde blijft gehandhaafd.

Antwoord

De foutenleer kan niet worden toegepast omdat het bewijsvermoeden bestaat dat op grond van goed koopmansgebruik en dan in het bijzonder de ruilarresten, het handhaven van de boekwaarde geen fout is. Dit geldt ook indien sprake is van een deels belaste winst gelet op de mogelijkheid van het toepassen van art. 3.54.

Beschouwing

Landinrichting/ruilverkaveling is vervreemding van grond gevolgd door verkrijging van grond
Inbreng van grond in de ruilverkaveling gevolgd door toedeling van grond uit de ruilverkaveling, betreft een vervreemding van grond gevolgd door verkrijging van grond. Ook voor zover de toegedeelde grond dezelfde is als de ingebrachte grond, is er sprake van vervreemding gevolgd door verkrijging. Dit op grond van het standpunt van de Kennisgroep Winstbepaling zoals in 2011 verstrekt aan het Centraal Aanspreekpunt Landbouw (zie bijlage).

In het onderhavige geval had in lijn hiermee X in 2008 een vervreemding van de grond tegen de WEV in aanmerking moeten nemen, waarbij winst zou zijn behaald. Op die winst zou de landbouwvrijstelling van toepassing zijn geweest (bij belanghebbende is er m.b.t. de in de landinrichting/ruilverkaveling ingebrachte grond geen sprake van belaste claims zoals een pachtersvoordeel of een eerder afgeboekte HIR).

In het kader van ruilverkaveling gaat de economische eigendom van de nieuw toegedeelde grond over op het moment dat het plan van toedeling/ruilplan onherroepelijk wordt (vgl. Hof Den Haag, r.o. 6.3 in BNB 1992/202 en de daarop gebaseerde berekening van de Hoge Raad, alsmede het in de bijlage opgenomen standpunt van de Kennisgroep Winstbepaling). In dit geval is de economische eigendom overgegaan in 2008. X had de verkregen grond tegen de in beginsel tegen WEV moeten activeren.

Herinvesteringsreserve en ruilarresten niet toegepast; fout?

X wil de grond herwaarderen met toepassing van de foutenleer. Daarvoor is nodig dat er sprake is van een 'fout'.

In dat verband is van belang of het handhaven van de oorspronkelijke boekwaarde in de jaarstukken 2008 kan worden verklaard door te stellen dat belanghebbende de herinvesteringsreserve of de ruilarresten heeft toegepast.

Herinvesteringsreserve

Het gaat hier om winst die is vrijgesteld op grond van de landbouwvrijstelling. Uit een brief van de staatssecretaris van Financiën in het kader van de parlementaire behandeling van de landbouwvrijstelling zoals deze gold tussen 1 april 1986 en 1 januari 2001 (art. 8(1)(b) Wet

IB 1964) en het arrest HR 8 augustus 2008, BNB 2008/271, kan worden geconcludeerd dat met toepassing van de landbouwwijziging vrijgestelde winst niet wordt opgenomen in een herinvesteringsreserve. In het arrest overweegt de Hoge Raad:

"3.7 Opmerking verdient nog dat uit de door de Advocaat-Generaal in de punten 4.7 en 4.8 van zijn conclusie aangehaalde passages uit de parlementaire geschiedenis enerzijds blijkt dat vrijgestelde winst niet in de herinvesteringsreserve wordt opgenomen en anderzijds dat de in beginsel belaste bestemmingswijzigingswinst binnen het wettelijke kader kan worden afgeboekt op de kostprijs van de vervangende grond."

In de conclusie van de A-G wordt verwezen o.a. naar de volgende passage uit brief Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 1986, Kamerstukken I 1985/86, 18915, 82d, V-N 1986/1550:

"(...) Bij vorming van een vervangingsreserve worden de onder de landbouwwijziging vallende gerealiseerde voordelen uiteraard niet in de reserve opgenomen. Zodoende wordt alleen de gerealiseerde en in beginsel belaste bestemmingswijzigingswinst binnen het wettelijke kader afgeboekt op de kostprijs van de vervangende grond."

Er is ook geen reden om deze winst onder te brengen in een herinvesteringsreserve, omdat het gaat om vrijgestelde winst. Het liquiditeitsprobleem dat de herinvesteringsreserve beoogt op te lossen (voorkomen belastingheffing over winst die men wil aanwenden om te herinvesteren in een (vervangend) bedrijfsmiddel), doet zich niet voor.

In tegendeel, wanneer de vrijgestelde winst met toepassing van de herinvesteringsreserve zou worden afgeboekt op de vervangende grond, zou er in zoverre een belaste claim op die vervangende grond ontstaan omdat er tot het bedrag van de afboeking geen sprake is van een waardeverandering van de grond waarop de landbouwwijziging van toepassing is. Met andere woorden, vrijgestelde winst zou worden getransformeerd in belaste winst. Dat staat haaks op de bedoeling van de herinvesteringsreserve.

Het handhaven van de oorspronkelijke boekwaarde van de grond door X kan dan ook niet worden verklaard door te stellen dat X de herinvesteringsreserve heeft toegepast, want die is niet van toepassing. En mocht X de herinvesteringsreserve wel hebben toegepast, dan is dat een 'fout'.

Ruilarresten

Wanneer toepassing van de herinvesteringsreserve niet mogelijk is, kunnen de ruilarresten in beginsel aan de orde komen (HR 23 mei 2014, BNB 2014/176). De ruilarresten zijn onderdeel van de goedkoopmansgebruik. In BNB 2015/180 overwoog de Hoge Raad dat goed koopmansgebruik ook van toepassing is op het bepalen van de jaarwinst die is vrijgesteld onder de landbouwwijziging:

"Waardeveranderingen van tot een ondernemingsvermogen behorende gronden, ook voor zover deze op grond van artikel 3.12 Wet IB 2001 niet in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken, vormen naar hun aard voordelen die worden verkregen uit een onderneming. Zij vallen onder de omschrijving van artikel 3.8 Wet IB 2001 en zijn derhalve onderworpen aan de regels van goed koopmansgebruik bedoeld in artikel 3.25 Wet IB 2001." *Hoge Raad 10 juli 2015, BNB 2015/180.*

De ruilarresten zijn onderdeel van de goedkoopmansgebruik en zouden dus in beginsel kunnen worden toegepast op winst die is vrijgesteld onder de landbouwwijziging. Voor de vraag of sprake is van een fout moet toch eerst kort duidelijk worden gemaakt wat de ruilarresten betekenen.

De Hoge Raad overweegt in zijn arrest van 22 oktober 2010, BNB 2010/336:

"De ruilarresten zien op gevallen waarin de belastingplichtige ten tijde van de vervreemding van een activum een concreet plan heeft om in directe samenhang met de vervreemding van het activum een ander activum te verwerven dat zowel functioneel als economisch in het

vermogen van de belastingplichtige dezelfde plaats inneemt als het vervreemde activum. Goed koopmansgebruik staat dan toe de ter gelegenheid van de vervreemding behaalde boekwinst in mindering te brengen op de kostprijs van dat andere activum, waardoor bij de vervreemding geen winst tot uitdrukking behoeft te worden gebracht."

Indien met de ratio van de herinvesteringsreserve onverkort zou toepassen op de ruilarresten zou mogelijk betoogd kunnen worden dat gelet op de vrijgestelde winst voor toepassing daarvan geen plaats is. Evenwel zijn de ruilarresten een onderdeel van goed koopmansgebruik. Maar van belang wordt vooral geacht dat geen sprake is van een faciliteit ter voorkoming van belastingheffing. Het is de economische realiteit, dat van economisch standpunt gezien de oude toestand gehandhaafd wordt, dit geeft dat goed koopmansgebruik toe staat "de ter gelegenheid van de vervreemding behaalde boekwinst in mindering te brengen op de kostprijs van dat andere activum, waardoor bij de vervreemding geen winst tot uitdrukking behoeft te worden gebracht". Dit volgt uit het na HR 21 juni 1932, B. 5237 en HR 4 april 1951, B. nr. 8970 gewezen basisarrest van 25 december 1951, B 9129.

Belanghebbende stelde in cassatie:

"subsidiair, schending althans verkeerde toepassing van de in het primaire middel genoemde artikelen, doordien de raad van beroep uitsluitend laat wegen de vraag of er in juridische zin verschillende goederen zijn en weigert rekening te houden met het feit, dat ondanks de civielrechtelijke ruil, de economische betekenis van de vervreemde en die van de verworven zaak voor het bedrijf, zozeer kunnen zijn verweven, dat het bedrijfseconomisch zo al niet geboden, dan toch toegelaten moet worden gerekend te zijn, om de kostprijs van de verworven zaak te stellen op de kostprijs van de vervreemde zaak;"

De Hoge Raad overwoog omtrent de voorgedragen middelen:

"dat belanghebbende bij het subsidiaire middel terecht aanvoert, dat te dezen niet beslissend is, dat er in burgerrechtelijke zin een ander vermogensobject in de plaats van het oude is gekomen, doch welke de economische betekenis voor het bedrijf van belanghebbende is van de transacties die zijn geschied;
dat in de vervreemding van effecten, welke tot een bedrijfsvermogen behoren, in het algemeen een realisering zal zijn gelegen van winst of verlies ten bedrage van het verschil tussen boekwaarde en opbrengst;
dat de omstandigheid, dat de vervreemding van zodanige effecten in den vorm van een ruiling geschiedt, op zich zelf niet meebrengt, dat deze transactie het karakter van realisatie ontbeert, hetwelk eigen is aan een verkoop van effecten gepaard met of gevolgd door aankoop van andere effecten;
dat echter bij een conversie en een omwisseling als in het onderhavige geval heeft plaats gevonden, aan den houder van effecten stukken van geheel gelijken aard worden aangeboden en de houder, op dat aanbod ingaande, bereikt dat van economisch standpunt gezien de oude toestand in zijn effectenbezit wordt gehandhaafd;

Door uit te gaan van de oude boekwaarde voor de jaarwinstbepaling is het bewijsvermoeden dat belanghebbende de ruilarresten heeft toegepast. Er is geen realisatie in aanmerking genomen en aannemelijk is dan dat belanghebbende conform de overweging van de Hoge Raad in B 9129 als aanschaffingskosten van de verkregen grond heeft aangenomen niet de waarde van de oude grond ten tijde van de inwisseling, doch de boekwaarde daarvan.

Conclusie:

Gelet op het bewijsvermoeden is uitgangspunt dat het handhaven van de oorspronkelijke boekwaarde van de grond door X wordt verklaard door te stellen dat X de ruilarresten heeft toegepast en dat dit goed koopmansgebruik is. Het feit dat de boekwaarde ongewijzigd is gebleven in 2008 op het moment dat het plan van toedeling/ruilplan onherroepelijk werd, is dan geen fout in de zin van de foutenleer.

Deels belaste en deels vrijgestelde winst.

Voor zover er belaste winst wordt behaald, kan die met toepassing van de herinvesteringsreserve worden afgeboekt c.q. wordt dat geacht al in het verleden te zijn gebeurd. Per saldo wordt de boekwaarde dan verhoogd met de winst die onder de

landbouvvrijstelling zou zijn gevallen op het moment dat het plan van toedeling/ ruilplan onherroepelijk werd. De belaste claim wordt via de herinvesteringsreserve doorgeschoven naar de uit de ruilverkaveling/landinrichting verkregen grond. Het bewijsvermoeden dat dit is toegepast is dan ook uitgangspunt voor de vaststelling dat er geen fout is in de zin van de foutenleer. Ook met betrekking tot het vrijgestelde deel is er geen reden om dan te menen dat in strijd met goed koopmansgebruik of de faciliteit van art. 3.54 is gehandeld.

Bijlage: Waardering gronden verkregen bij ruilverkaveling

(De vraag en het antwoord zijn door de kennisgroep Winstbepaling niet gepubliceerd maar aan het Centraal Aanspreekpunt Landbouw verstrekt in 2011. Er is geen nummer aan toegekend.)



CAL -
ruilverkaveling antw

Vraag:

Bij een wettelijke ruilverkaveling brengt een boer al zijn grond in. Een deel van de ingebrachte grond krijgt hij weer terug en voor het overige krijgt hij andere (voor hem: nieuwe) grond terug. Gebouwen en ondergrond van de gebouwen blijven eigendom van de boer. (De vraag is door de adviseurs ingebracht in het Centraal Aanspreekpunt Landbouw.)

Antwoord:

Bij een wettelijke ruilverkaveling is sprake van een ruil. (Het woord zegt het al!) Alle in de ruilverkaveling betrokken grond wordt geleverd en geruild tegen alle nieuw toegedeelde grond.

- Bij het onherroepelijk worden van het plan van toedeling/ruilplan gaat de economische eigendom over c.q. wordt de economische eigendom verworven van de toebedeelde grond (vgl. BNB 1992/202);
- Bij inschrijving in de openbare registers van de ruilakte verkrijgt het plan van toedeling zijn civielrechtelijke gevolgen: levering aan de nieuwe eigenaren;
- Met de Lijst der geldelijke regelingen wordt de herverkaveling in financiële zin afgewikkeld.

Het onherroepelijk worden van het plan van toedeling/ruilplan is het realisatiemoment.

Op de gerealiseerde winst zijn volgens de gebruikelijke regels, de landbouvvrijstelling, de HIR, de ruilarresten en de regels van verliesverrekening (incl. de welwillende beoordeling door de inspecteur ingevolge de mededeling van de Staatssecretaris) van toepassing.

Het vorenstaande heeft betrekking op de cultuurgrond. Met betrekking tot de gebouwen en de ondergrond vindt er normaliter geen wijziging in de gerechtigdheid plaats gelet op art. 23-3 WILG, zodat daarbij in economische zin geen sprake is van overdracht.

Tekst art 23-3: Zonder instemming van de eigenaar wordt geen wijziging gebracht in diens recht ten aanzien van gebouwen, behoudens in geval van onteigening als bedoeld in artikel 122 van de onteigeningswet).

Beschouwing:

De vraag is of bij een wettelijke ruilverkaveling in beginsel winst gerealiseerd wordt. Het accent ligt niet op de vervreemding of op de verkrijging van dezelfde grond.

Bij een ruilverkaveling verliest de belanghebbende de aanspraak op zijn eigen grond, verkrijgt rechten op toedeling van grond, die uiteraard veelal niet geheel toevallig gezien het met de ruilverkaveling beoogde doel ook rond de boerderij zal zijn gelegen en dus voor een (on)belangrijk deel dezelfde grond zal zijn als de afgestane grond. Via een originele eigendomsverkrijging wordt de grond juridisch verkregen. Er bestaat geen enkel recht op dezelfde grond. Ook is tevoren niet bekend hoe groot het 'behouden' stuk grond zal zijn. Wel krijg je bij benadering in totaliteit dezelfde omvang

terug (WILG). Het economische belang van de grond die belanghebbende feitelijk zal hebben behouden, komt in die tussenfase mede aan een ander toe.

Op grond van art. 23.3 WILG geldt dat de eigendom van gebouwen met ondergrond niet wijzigt tenzij de eigenaar instemt of onteigening plaats vindt. Deze vallen buiten dit antwoord!

In B9129 bij conversie en omwisseling worden aan de houder van effecten stukken van geheel gelijke aard aangeboden: dan wordt de oude toestand gehandhaafd en staat het de houder vrij bij zijn winstberekening zodanige transactie niet als realisatie te behandelen, in afwijking van de hoofdregel realisatie is winstneming.

Conclusie van de HR: Het staat de houder vrij: de belastingplichtige heeft de keuze tussen winstnemen of uitstellen.

Het ging in B9129 overigens niet om verkrijging door ruil van andere effecten, maar om effecten van geheel gelijken aard.

De jurisprudentie inzake de desinvesteringsbijtelling kan slechts een beperkt licht werpen op het vervreemdingsbegrip. Als het om de economische betekenis gaat van de transactie is de juridische invalshoek niet onbelangrijk. Deze beschrijft de gedachte verhouding van de feiten. Vervolgens zal dan binnen het fiscale recht ook aandacht besteed worden aan de feitelijke situatie.

De obligatoire overeenkomst bepaalt het tijdstip, het regime van de desinvesteringsbijtelling. Bij het aanmerkelijk belang bepaalt de obligatoire overeenkomst het tijdstip van winstneming (art. 4.46, Wet IB 2001), bij gkg bepaalt het tijdstip van levering veelal het tijdstip van winstrealisatie (art. 3.25 Wet IB 2001; winst mag worden genomen bij vervreemding maar moet worden genomen bij de levering van de eigendom. Indien de economische eigendom word geleverd voorafgaand aan de levering van de juridische eigendom, moet de winst uiterlijk worden genomen op het moment dat de economische eigendom wordt geleverd). Het gaat in de voorgelegde casus om winstrealisatie en overdracht van economische eigendom.

Bij ruilverkaveling gaat de economische eigendom over op het moment dat het ruilplan/plan van toedeling onherroepelijk wordt (Hof Den Haag r.o. 6.3 in BNB 1992/202 en de daarop vervolgens gebaseerde berekening van de Hoge Raad).

In de discussie wordt te veel belang gehecht aan het begrip vervreemding. Het gaat om winstrealisatie, waarbij vervreemding op het tijdstip van de obligatoire overeenkomst niet beslissend is.

Vergelijk de HR over het Aanmerkelijk Belang over vervreemding (geen bewijs, wel een aanwijzing), geciteerd in Mobach 4.4.2.B.

Gelet op HR 10 februari 1960, nr. 14 162, BNB 1960/123 (noot Van Dijk) dient onder vervreemding te worden verstaan elke rechtshandeling waardoor de eigenaar van aandelen of winstbewijzen in een vennootschap, waarin hij een a.b. heeft, die aandelen of winstbewijzen uit zijn eigen vermogen in dat van een ander doet overgaan. In dit arrest heeft de Hoge Raad de eis gesteld dat de vervreemding in moet houden dat de a.b.-houder geacht kan worden een aandeel in de winst van de vennootschap gedurende de bezitsperiode te hebben gerealiseerd.

Hoogendoorn Winstrealisatie FED 2000/585

Enkele conclusies kunnen worden getrokken:

- 1 Het gerealiseerd zijn van een bate is een voorwaarde voor het verantwoorden van deze bate als bestanddeel van de fiscale winst;
- 2 Er zijn verschillende vormen van realisatie, welke voldoen aan het (fiscaal) te stellen beschikbaarheidscriterium, onder andere:
 - a realisatie is aanwezig zodra de overeengekomen transactie is voltooid (prestatie en tegenprestatie zijn verricht);
 - b realisatie is aanwezig, wanneer in het kader van de uitvoering van een overeengekomen transactie de levering van een goed of de verrichting van de dienst heeft plaatsgevonden, mits zekerheid bestaat omtrent de voldoening van de overeengekomen tegenprestatie;
 - c binnen de vrije 'bandbreedte' van het goed koopmansgebruik mag als realisatie mede worden aangenomen de verkoop van een goed, mits op het tijdstip van verkoop het goed is geproduceerd (met andere woorden de kostprijs is bekend) en zekerheid bestaat omtrent betaling door de contractpartij.

Ter vergadering is opgemerkt dat het feit dat er voor de ruilverkaveling een vrijstellingsbepaling voor de overdrachtsbelasting geldt erop wijst dat er in beginsel een overdracht is. Dit is geen sterk bewijs, maar wijst wel in een richting.

Conclusie:

De vraag is of bij een ruilverkaveling in beginsel winst gerealiseerd wordt. Bij een wettelijke ruilverkaveling is in beginsel sprake van een ruil. (Het woord zegt het al!). Alle in de ruilverkaveling betrokken grond wordt geleverd en geruild tegen alle nieuw toegedeelde grond. Bij inschrijving in de openbare registers van de ruilakte verkrijgt het plan van toedeling zijn civielrechtelijke gevolgen: levering aan de nieuwe eigenaren. Met de lijst der geldelijke regelingen wordt de herverkaveling in financiële zin afgewikkeld. Het realisatiemoment ligt bij het onherroepelijk worden van het ruilplan/plan van toedeling.

In BNB 1990/75 besliste de HR: De winstrealisatie vindt plaats op het tijdstip van de vermogensmutatie. Deze eis kan echter niet worden gesteld, indien aan dat recht onzekerheden zijn verbonden van zodanige aard dat activering in strijd zou komen met de voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is. Het is mij niet bekend of de lijst der geldelijke regelingen voor hiervoor kwalificerende verrassingen kan zorgen.

Op de gerealiseerde winst zijn volgens de gebruikelijke regels, de landbouwwijstelling, de HIR, de ruilarresten en de regels van verliesverrekening (incl. de welwillende beoordeling door de inspecteur ingevolge de mededeling van de Staatssecretaris) van toepassing.

182130025 Vermogensetikettering aandeel in zorgcentrum

Vragensteller 5.1.2e

d.d. 20 juli 2018

Art. 3.8

Betreft: Casus Vermogensetikettering

Feiten

De verschillende casus verschillen qua feiten onderling maar op hoofdlijnen zijn zij als volgt samen te vatten:

Er is een groep zelfstandige zorgondernemers die gezamenlijk in een zorgcentrum-pand wil zitten. Sommige zorgondernemers ondernemen middels een eenmanszaak en sommige middels een BV. Er is geen sprake van een maatschap of VOF tussen de verschillende zorgondernemers; hooguit soms binnen de eigen discipline (bijv de huisartsen).

Er wordt gezamenlijk een zorgcentrum-pand gekocht, vaak middels een besloten CV. Het pand vormt één geheel en is dus niet gesplitst in appartementsrechten. Het pand wordt (grooten-)deels extern gefinancierd. De commanditair vennoten zijn de zorgondernemers privé (dus zowel zij die een eenmanszaak hebben als de digra's die middels een BV ondernemen). Niet alle zorgondernemers nemen deel in de CV.

De zorgondernemers (eenmanszaken/BV's) huren ieder een praktijkruimte in het zorgcentrum-pand van de CV. Zoals gezegd er zijn ook zorgondernemers/huurlers die niet deelnemen in de CV.

Het participatie% in de CV wijkt in meer of mindere mate af van het percentage van het pand dat wordt gehuurd.

Einde huur leidt niet (verplicht) tot verkoop van de CV-participatie en vice versa.

Namens belastingplichtigen wordt gesteld dat

- Het doel van de aankoop enerzijds het voorzien in bedrijfsruimte en anderzijds beleggen;
- Ieders aandeel in het pand cq de CV-participatie keuzevermogen vormt, omdat ieders onverdeeld eigendom hoofdzakelijk door de anderen wordt gebruikt.

Vraag

Behoort de participatie in de CV voor de zorgondernemer met een eenmanszaak tot het verplichte ondernemingsvermogen?

Antwoord:

Ja, de participatie behoort tot het verplichte ondernemingsvermogen.

Opmerking vooraf:

De vraag betreft een compilatie/stilering van verschillende casus die de vraagsteller in behandeling heeft. Het volgende antwoord kan dienen als leidraad bij de beoordeling van de casuïstiek die de vraagsteller in behandeling heeft. Steeds zullen echter de feiten van een casus moeten worden beoordeeld (inhoud CV-akte, inhoud huurovereenkomst, enz.).

Beschouwing

Indien de activiteiten van de CV zich beperken tot de verhuur van de onroerende zaak aan de zorgondernemers, zal er geen sprake zijn van ondernemingsactiviteiten. De CV oefent dan zelf geen onderneming uit.

De volgende standpunten kunnen worden ingenomen:

Primair

Het via de CV bij de participanten in eigendom zijnde onverdeelde aandeel in het pand wordt in zijn geheel aangeschaft ten behoeve van de belangen van de onderneming van de participanten, en vormt dus in zijn geheel verplicht ondernemingsvermogen. Zie hiervoor bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 11 december 1974, BNB 1975/42.

Het is aannemelijk dat de participatie het belang van de onderneming van de participant dient. De zorgondernemers willen door middel van de gemeenschappelijke deelname in de CV hun onderneming vestigen in een medisch centrum met andere zorgaanbieders. Hierdoor kunnen zij klanten aan de praktijk binden, synergievoordelen bereiken en zullen zij zichtbaar/herkenbaar zijn. Eventuele voorwaarden die aan de kwaliteit van de deelnemers in de CV worden gesteld, kunnen in dit verband ook van belang zijn (ter beoordeling van inspecteur).

De stelling dat de participatie met een beleggingsdoel is verworven lijkt dan ook vooralsnog niet aannemelijk. Het (grooten)deels financieren van het pand met vreemd vermogen duidt ook niet op beleggen.

Het is dus niet van belang of het gezondheidscentrum zelf bouwkundig splitsbaar is in afzonderlijk verhuurbare delen (gezien de casusomschrijving lijkt dit wel het geval). Ten aanzien van de participatie in de CV zullen we die splitsing niet volgen, omdat de gehele participatie dienstbaar is aan de belangen van de participerende zorgondernemer.

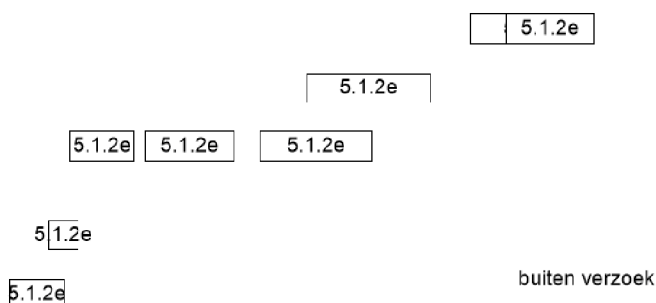
Subsidiair

Wanneer niet aannemelijk wordt dat de volledige participatie het belang van de onderneming van de participant dient, dan kan subsidiair worden gesteld dat slechts indien en voor zover een participant meer (onverdeeld aandeel in) vloeroppervlak bezit dan hij feitelijk in zijn onderneming gebruikt, er sprake is van keuzevermogen en dus ook (indien daarvoor wordt gekozen) van privé- en daarmee box 3-vermogen. Het onverdeeld aandeel in het pand wordt in de eerste plaats toegerekend aan gebruik t.b.v. de eigen onderneming en dat gedeelte vormt verplicht ondernemingsvermogen (vgl. BNB 2003/151 inzake investeringsaftrek).

Meer subsidiair

Meer subsidiair kan worden gesteld dat van het aandeel in het pand, een deel dat overeenkomt met het feitelijk gebruikte deel van het pand, behoort tot het verplichte ondernemingsvermogen (naar rato).

=====



182130013 Afschrijven en reserves

Vragensteller: Olie- en gastean 5.1.2e
d.d. 26 maart 2018

Definitief antwoord 4 september 2018

Vragen aan de kennisgroep:

- 1) Is de kennisgroep het eens met het standpunt dat in casu geen sprake is van verschillende stelsels, maar dat sprake is van hetzelfde stelsel waarbij verschillende uitgangspunten worden gehanteerd?
- 2) Is de kennisgroep het eens met het standpunt dat het fiscaal en commercieel hanteren van verschillende uitgangspunten waardoor verschil in afschrijving en afschrijvingstermijn ontstaat niet is toegestaan?
- 3) Is de kennisgroep het eens met het standpunt dat zowel afschrijving op basis van 1P als op basis van 2P fiscaal is toegestaan (mits dezelfde berekening ook commercieel wordt gehanteerd)?

Antwoord van de kennisgroep:

- 1) De kennisgroep is het met de vragensteller eens dat in casu geen sprake is van verschillende stelsels.
- 2) De kennisgroep is van mening dat een verschil kan bestaan tussen de fiscale en commerciële uitgangspunten, maar dat het hanteren van een commercieel uitgangspunt fiscaal een bewijsvermoeden oplevert.
- 3) Ja, afschrijving op basis van 2P kan zijn toegestaan. Echter, er kan geen rekening worden gehouden met de toekomstige uitgaven.

Beschouwing

- 1) In casu vindt een nieuwe inschatting plaats van de totale reserves. De totale reserves zijn als noemer opgenomen in de breuk om het afschrijvingspercentage te berekenen. Een wijziging van de inschatting van de totale reserves leidt tot een wijziging van het afschrijvingspercentage. De afschrijvingssystematiek blijft nog steeds 'unit-of-production'.

Ook onder IFRS is opgemerkt: "The entity's policy of depreciating their assets on a UOP basis is unchanged, they have only changed their estimation technique".

De feitelijke invulling van de elementen van de afschrijvingssystematiek is, onder verwijzing naar HR 12 december 1945, B. nr. 8011, geen wijziging van het stelsel.

- 2) Het ligt voor de hand dat de invulling van de feitelijke elementen (inschatting van de reserves) voor fiscale- en commerciële doeleinden in beginsel niet van elkaar zouden kunnen afwijken. Goedkoopmansgebruik schrijft echter niet voor dat de fiscale inschatting van de omvang van de reserves de commerciële inschatting van de omvang van de reserves dient te volgen. Bij beiden is de economische realiteit het uitgangspunt, maar bij goedkoopmansgebruik nemen elementen als voorzichtigheid en eenvoud een belangrijkere positie in. In die zin is goedkoopmansgebruik een autonoom fiscaal begrip.

Er kan voor worden gepleit dat een ondernemer de mogelijkheid moet krijgen om te bewijzen dat er goede redenen zijn om voor de fiscale winstbepaling van een andere inschatting van de omvang van de reserves uit te gaan dan commercieel. Als deze stelling wordt ingenomen dan dient voor de aanvaardbaarheid van deze afwijkende inschatting van de omvang van de reserves de fiscale einduitkomst (lees: de jaarlijkse afschrijvingslast) in overeenstemming te zijn met het realiteitsbeginsel.

De analyse van IFRS leert dat de keuze voor 'proved reserves' of 'proved + probable reserves' eerder een keuze is van de ondernemer, dan dat dit zondermeer voortvloeit uit de

daadwerkelijk ondernemersopvatting. De jaarverslaggeving kent namelijk ook andere functies, dan alleen de perfecte benadering van de werkelijkheid met betrekking tot inschatting van de omvang van de reserves. Te denken valt bijvoorbeeld aan de vergelijkbaarheid tussen de ondernemers op het gebied de omvang van de reserves op basis van uniforme richtlijnen. Deze uniforme richtlijnen ('proved reserves' of 'proved + probable reserves') brengen een grove benadering met zich mee van de inschatting van een feitelijk element.

Aangezien deze commerciële min of meer vrijblijvende en grove inschatting fiscaal begrensd wordt door het realiteitsbeginsel, kan niet zonder meer geconcludeerd worden dat de commerciële inschatting ook direct een fiscaal aanvaardbare inschatting is. Derhalve kan deze feitelijke inschatting van de omvang van de reserves van elkaar afwijken.

In het algemeen is de kennisgroep van mening dat voor zover in jaarrekeningen feitelijke commerciële uitgangspunten worden gehanteerd (zoals levensduur), deze voor de fiscale winstbepaling een bewijsvermoeden opleveren dat de fiscale uitgangspunten gelijk zijn aan de commerciële uitgangspunten. Het ligt niet voor de hand dat de ondernemer in dat bewijs slaagt.

- 3) Door het reeds meenemen van de toekomstige investeringen wordt de jaarlijkse afschrijving hoger. Op basis van BNB 1978/108 komt de kennisgroep tot de conclusie dat goedkoopmansgebruik dit niet toestaat. Het naar vorenhalen van de toekomstige lasten is niet toegestaan omdat de uitgave nog niet heeft plaatsgevonden. Ook de opbrengsten, welke verband houden met de toekomstige lasten, zijn nog niet gerealiseerd. Pas nadat de 'proved reserves' zijn uitgeput, wordt toegekomen aan het uitwinnen van de 'probable reserves'. Pas dan zullen de 'probable reserves' opbrengsten genereren. Derhalve kan de invloed van deze (CAPEX) investeringen eerst pas fiscaal gelden in het jaar waarin zij worden uitgevoerd.

182130032 Waardering ingegane saldolijfrente

Vraag:

Eist goedkoopmansgebruik dat een ingegane saldolijfrente wordt gewaardeerd op kostprijs of hogere afkoopwaarde, een en ander overeenkomstig HR 9 juli 2004, BNB 2005/1? In het contract is bepaald dat de begunstigde het recht kan afkopen. Er is sprake van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling en bij het ontstaan wordt de aanspraak uit hoofde van de saldolijfrente op de tbs balans te worden opgenomen. Onder een saldolijfrente wordt verstaan een verzekering waarbij de verzekeraar zich heeft verplicht tot een van een onzekere omstandigheid afhankelijke periodieke uitkering en de verzekeringnemer een eenmalige premie heeft gestort. Een kapitaalverzekering is een vorm van levensverzekering waarbij de verzekeraar bij het in leven zijn van de verzekerde op de vooraf overeengekomen datum het verzekerde bedrag uitkeert. Meestal wordt hierbij gedurende de hele looptijd of het eerste deel daarvan periodiek premie betaald.

Antwoord:

Ja, goed koopmansgebruik eist dat een ingegane saldolijfrente wordt gewaardeerd op kostprijs of hogere afkoopwaarde, een en ander overeenkomstig HR 9 juli 2004, BNB 2005/1.

Publicatiedatum:

9-10-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Activa en waardering

Subrubriek:

Overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

Overzichtsmemo pelsdierhouderij (versie 01-02-2018; art. 3.25, waardering activa, pelsdierhouderijen)

Inleiding

Op 15-1-2013 is de Wet Verbod pelsdierhouderij ingevoerd. Sinds 15-1-2013 mogen er geen nieuwe pelsdierhouderijen meer worden gestart en mogen bestaande pelsdierhouderijen niet uitbreiden. Per 1-1-2024 wordt het verboden om pelsdieren te houden voor hun vacht. Uiterlijk op 31-12-2023 zullen bestaande pelsdierhouderijen hun activiteiten in Nederland moet beëindigen.

Vragen

N.a.v. het verbod zijn de volgende fiscale geschilpunten opgekomen:

1. Kunnen de bedrijfsgebouwen worden afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde?
2. Kan een voorziening worden gevormd voor de sloopkosten van de gebouwen?
3. Kan een voorziening worden gevormd voor de toekomstige aanpassing van de gebouwen aan een andere bedrijfsvoering nadat de pelsdierhouderij is beëindigd?
4. Kan een voorziening worden gevormd voor tegen de Staat te voeren procedures waarbij het verbod op de pelsdierhouderij wordt aangevochten?

Antwoorden:

1. De bedrijfsgebouwen kunnen niet worden afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde.
2. Of een voorziening kan worden gevormd voor de sloopkosten van de gebouwen is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. In z'n algemeenheid wordt opgemerkt dat naarmate de datum van het verbod (31-12-2023) dichterbij komt, de kans toeneemt dat belanghebbende aannemelijk maakt dat is voldaan aan de voorwaarden om een voorziening te kunnen vormen.
3. Er kan geen voorziening worden gevormd voor toekomstige aanpassingen aan gebouwen i.v.m. een gewijzigde bedrijfsvoering, omdat deze uitgaven geen kosten zijn in fiscale zin maar investeringen.
4. Er kan geen voorziening worden gevormd voor de tegen de Staat te voeren procedures waarbij het verbod op de pelsdierhouderij wordt aangevochten, omdat niet is voldaan aan het oorsprong-beginsel uit het Baksteen-arrest (BNB 1998/409).

Beschouwing:

1. Feiten

Algemeen

- Op 1-5-2012 waren er in Nederland ongeveer 160 pelsdierhouders. De meeste van hen zijn aangesloten bij de Nederlandse Federatie van Edelpelsdierenhouders (hierna: NFE).

Wet Verbod Pelsdierhouderij

- Per 15 januari 2013 is de Wet Verbod pelsdierhouderij ingevoerd (wetvoorstellen 30 826 en 33 076). Sinds 15-1-2013 mogen er geen nieuwe pelsdierhouderijen meer worden gestart en mogen bestaande pelsdierhouderijen niet uitbreiden.
Per 1-1-2024 wordt het verboden om pelsdieren te houden voor hun vacht. Uiterlijk op 31-12-2023 zullen bestaande pelsdierhouderijen hun activiteiten in Nederland moet beëindigen.
- Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Verbod pelsdierhouderij zijn ook een aantal fiscale onderwerpen aan de orde gekomen:
 - Staking en stakingswinst

- Afschrijving en afschrijvingsbeperking
- Afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde
- Toepassen ruilarresten
- Aanwijzing van de Wet Verbod pelsdierhouderij als overheidsingrijpen
- Toepassen van art. 3.64 Wet IB01 bij staking, maar niet bij gedeeltelijke staking (bij gedeeltelijke staking en nieuwe onderneming is alternatief tijdig inbrengen in BV)
- FOR bij ontbreken ondernemingsvermogen; bedingen lijfrente

In bijlage 1 is een compilatie opgenomen van passages uit de parlementaire behandeling waarin fiscale onderwerpen aan de orde komen (opmerking: het is niet zeker dat deze compilatie volledig is).

- De volgende opmerkingen in de parlementaire behandeling van de Wet Verbod pelsdierhouderij hebben betrekking op de aan de kennisgroep Winstbepaling voorgelegde casus:
 - Aan de overgangstermijn tot 2024 ligt de gedachte ten grondslag dat een afschrijvingstermijn van 10 jaar normaal is in de land- en tuinbouw (MvA, Kamer I, blz. 8);
 - Afschrijving is beperkt tot 50% van de WOZ-waarde bij gebouwen in eigen gebruik. Bij sloop wordt de nog aanwezige boekwaarde van de gebouwen afgeboekt naar nihil (Nota nav Verslag, nr. 8, blz. 19-28, 2011/2012, 33079).
 - Afwaardering naar lagere bedrijfswaarde is niet mogelijk, zolang een bedrijfsmiddel nog binnen de onderneming wordt aangewend en nutsprestaties levert. De indirecte opbrengstwaarde is dan niet gedaald (Nota nav Verslag, nr. 8, blz. 19-28, 2011/2012, 33079).
- Op grond van art. 7 van de Wet Verbod pelsdierhouderij zal er een AMvB en een ministeriële regeling komen met regels voor de subsidiëring van de kosten van sloop en ombouw van pelsdierhouderijen.
 De vergoedingsregeling is uitgewerkt in een ontwerp Besluit dat op 15 april 2016 is voorgehangen bij de Tweede Kamer. Deze regeling is goedgekeurd door de EC (TK 2015/2016, 30826, nr. 44).
 - De regeling voorziet in een sloopsubsidie van 50% van de gemaakte subsidiabele sloopkosten (met een maximum);
 - De regeling voorziet in een ombouwsubsidie van 40% van de subsidiabele ombouwkosten (met een maximum). Het gaat m.n. om ombouw naar een landbouwbedrijf; bij ombouw naar een niet-landbouwbedrijf gelden afwijkende regels i.v.m. staatssteun (er is op zich wel tegemoetkoming mogelijk).
 In een brief van 20-10-2017 heeft de toenmalige minister van EZ meegedeeld door te gaan met de voorbereidingen voor de subsidieregeling. De verwachting is dat de regeling begin 2018 wordt gepubliceerd en opengesteld. Alleen pelsdierhouders die stoppen nadat de regeling is opengesteld, kunnen hiervan gebruik maken.
- De NFE heeft aan de rechter de vraag voorgelegd of de Wet Verbod pelsdierhouderij rechtmatig is.
 Volgens één van de casus die is voorgelegd aan de kennisgroep worden de kosten van deze procedure omgeslagen over de leden. Aan de Belastingdienst is gevraagd of hiervoor een voorziening kan worden gevormd.

Jurisprudentie rechtmatigheid Wet Verbod pelsdierhouderij

- Rechtbank Den Haag (ECLI:NL:RBDHA:2014:6161) heeft op 21 mei 2014 de Wet Verbod pelsdierhouderij buiten werking gesteld omdat op dat moment niet kon worden vastgesteld dat de pelsdierhouders enige, laat staan adequate, vergoeding is/zal worden geboden. Daarmee is geen sprake van de ingevolge artikel 1 Eerste Protocol van het EVRM benodigde fair balance.

- Hof Den Haag (ECLI:NL:GHDHA:2015:3025) heeft op 10 november 2015 beslist dat de Wet Verbod pelsdierhouderij rechtmatig is.
- Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2016:2888) heeft 16 december 2016 in navolging van het Hof geoordeeld dat de overgangstermijn van 11 jaar nertsenhouders voldoende in staat stelt hun investeringen terug te verdienen (de A-G had geconcludeerd tot verwijzing)
- Het EHRM heeft in november 2017 geoordeeld dat de Wet Verbod pelsdierhouderij rechtmatig is. Hiermee zijn de mogelijkheden uitgeput om de Wet Verbod pelsdierhouderij buiten werking te stellen.

2. Fiscale geschilpunten

a. *Afwaardering gebouwen naar lagere bedrijfswaarde*

De bewijslast m.b.t. de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde rust op belanghebbende. In de aan de kennisgroep voorgelegde casus worden de onroerende zaken (sheds, nertsenhal) afgewaardeerd o.b.v. een taxatierapport (taxateur is in een aantal gevallen Berk & Kerkhof).

Onder bedrijfswaarde wordt verstaan:

De waarde, die een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten, terwijl de verkoopwaarde slechts dan als grondslag voor een afboeking wegens vermindering van de bedrijfswaarde kan dienen, indien deze de uitdrukking vormt van een vermogensverlies dat niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden op de marktwaarde, doch berust op de omstandigheid dat moet worden verwacht dat het activum de bijdrage aan het resultaat van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren, terwijl dat verlies ook bij verkoop van het activum – hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen – niet zal kunnen worden goedge maakt.

HR 17-4-1991, BNB 1991/236 en HR 7-12-1994, BNB 1995/88

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Verbod pelsdierhouderij is met betrekking tot de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde het volgende opgemerkt:

“In het algemeen geldt dat een bedrijfsmiddel kan worden gewaardeerd op kostprijs minus afschrijving of de lagere bedrijfswaarde. De bedrijfswaarde is de hoogste van de directe en de indirecte opbrengstwaarde. Zolang een bedrijfsmiddel binnen de onderneming wordt aangewend en dus nutsprestaties aflevert, is een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde volgens de jurisprudentie niet aan de orde omdat de indirecte opbrengstwaarde dan niet is gedaald. Als een bedrijfsmiddel daarentegen buiten gebruik wordt gesteld, kan – in zijn algemeenheid – wel een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde plaatsvinden. Dat kan tot een afwaarderingsverlies leiden.”

Nota nav Verslag, nr. 8, blz. 19-28, 2011-2012, 33076

De Wet Verbod pelsdierhouderij laat toe dat tot 1-1-2024 een nertsenfarm wordt geëxploiteerd op de locatie. De onroerende zaken kunnen hiervoor worden gebruikt, zoals ook beoogd bij de aanschaf ervan. Uit de activa-staat kan worden opgemaakt in hoeveel jaren de onroerende zaken worden afgeschreven.

Voor zover uit de activa staat blijkt dat de onroerende zaken voor 2024 zijn afgeschreven, wordt noch de door belanghebbenden destijds gecalculeerde gebruiksduur bekort, noch wordt de wijze van gebruik gedurende die periode ingeperkt. De onroerende zaken kunnen gedurende de gebruiksduur zoals die werd verwacht bij aanschaf worden aangewend zoals destijds beoogd, nl. voor de huisvesting van pelsdieren. Afwaardering naar lagere bedrijfswaarde is dan niet aan de orde.

Blijkt uit de activastaat dat de onroerende zaken eind 2023 nog niet volledig zullen zijn afgeschreven, dan wil dat niet zeggen dat kan worden afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde. Zo is in de praktijk gebleken dat nertsenhouders gedurende de schorsing van de Wet Verbod pelsdierhouderij vergunningen voor uitbreiding hebben aangevraagd (periode 21-5-2014 tot 10-11-2015), wat

aangeeft dat de investeringen hierin kennelijk nog steeds als rendabel werden beoordeeld door betrokkenen. De onroerende zaken kunnen tot en met 2023 worden gebruikt om een zeer goed renderende onderneming te exploiteren. In de praktijk wordt er ook niet voor gekozen om nu al om te schakelen naar een andere bedrijfsvoering, ook al is er al geruime tijd weerstand tegen de pelsdierhouderij en is er een einddatum bekend voor de pelsdierhouderij in Nederland.

Overigens vormen de opstal en de ondergrond één bedrijfsmiddel (vgl. art. 3.30a-2 Wet IB 01 en de jurisprudentie, bijv. BNB 1963/6), zodat bij de bepaling van de bedrijfswaarde ook rekening moet worden gehouden met de waarde van de ondergrond.

Verder kan bij een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde art. 3.29c Wet IB01 van belang zijn. O.g.v. deze bepaling is afwaardering naar lagere bedrijfswaarde niet mogelijk t.g.v. omstandigheden die al bekend waren op het moment dat werd geïnvesteerd in het bedrijfsmiddel.

67 Awr

In alle bij de kennisgroep bekende casus hebben de inspecteurs geconcludeerd dat een lagere bedrijfswaarde niet aannemelijk is gemaakt. In een enkel geval is hiertegen bezwaar gemaakt, dat is afgewezen. Voor zover de kennisgroep bekend, is er tot op heden geen beroepsprocedure over de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde bij een pelsdierhouderij.

b. Voorziening sloopkosten gebouwen

De bewijslast m.b.t. een voorziening rust op belanghebbende. De Wet Verbod pelsdierhouderij houdt geen verplichting in tot sloop van de bedrijfsgebouwen.

Per gebouw zal moeten worden beoordeeld of aannemelijk is dat het zal worden gesloopt, nadat de pelsdierhouderij is beëindigd.

Voor de sheds geldt dat op basis van de bouwaard per geval moet worden beoordeeld of er alternatieve gebruiksmogelijkheden zijn. In een aantal gevallen zal er geen alternatieve gebruiksmogelijkheid zijn voor een shed. Zonodig kan een taxateur hierover informatie geven.

Voor andersoortige gebouwen geldt dat wanneer de locatie geschikt is voor andersoortig (agrarisch) gebruik zoals intensieve veehouderij, de gebouwen mogelijk geheel of gedeeltelijk gehandhaafd kunnen blijven.

Als aannemelijk is dat de gebouwen zullen worden gesloopt, moet op de eerste plaats worden beoordeeld of de uitgaven hiervoor kwalificeren als kosten in fiscale zin. Er kan geen voorziening worden gevormd voor uitgaven die investeringen vormen (aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel).

Ten tweede moet voor de vorming van een voorziening worden voldaan aan de criteria genoemd in het Baksteen-arrest (BNB 1998/409):

- Oorsprong-beginsel
- Toerekening-beginsel

- Redelijke mate van zekerheid

Zijn de uitgaven voor sloop, kosten in fiscale zin?

De Wet Verbod pelsdierhouderij houdt geen verplichting in tot sloop van de bedrijfsgebouwen. Als belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt dat gebouwen zullen worden gesloopt, moet worden beoordeeld of de uitgaven kwalificeren als kosten in fiscale zin. Voor investeringen kan geen voorziening worden gevormd.

Belanghebbende dient aannemelijk te maken dat er bij de sloop van de onroerende zaken geen sprake is van het opofferen van de gebouwen voor nieuwbouw c.q. het zgn. vrij maken van de grond. In die laatste gevallen is er namelijk geen sprake van kosten, maar van investering in een nieuw gebouw c.q. grond.

Daarnaast is er geen sprake van 'drukkende' kosten in fiscale zin, voor zover een vergoeding wordt ontvangen voor de sloop. Bij het bepalen van de hoogte van de kosten waarvoor een voorziening kan worden gevormd, moeten de sloopuitgaven dan ook worden verminderd met de te verwachten sloopsubsidie (zie ook hierna onder: redelijke mate van zekerheid).

Voorwaarden Baksteen-arrest

- Oorsprong-beginsel:

Aan het oorsprong-beginsel is voldaan: het bezit van het gebouw.

- Toerekening-beginsel:

De sloopkosten moeten worden toegerekend aan de jaren dat het gebouw wordt gebruikt; ze kunnen niet in één keer t.l.v. de winst worden gebracht (BNB 1992/356). Een deel van de sloopkosten heeft betrekking op toekomstige jaren, waarin de gebouwen nog zullen worden gebruikt. Het deel van de sloopkosten dat naar rato kan worden toegerekend aan de toekomstige jaren kan sowieso nog niet in een voorziening worden opgenomen. Hiervoor kan in de volgende jaren jaarlijks aanvullend worden gedoteerd.

Wanneer het de sloop van een gebouw betreft dat belanghebbende niet zelf heeft gebouwd/laten bouwen, maar dat hij als bestaand gebouw heeft gekocht, kunnen de sloopkosten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan de aanschaf niet in een voorziening worden opgenomen (vgl. BNB 1989/157 en BNB 1992/136; Bodemplaat-arresten)

- Redelijke mate van zekerheid:

Redelijke mate van zekerheid wil zeggen: meer waarschijnlijk wel, dan niet (> 50%).

De periode tussen balansdatum en 2024 bedraagt nog een aantal jaren. Het is aan belanghebbende om aannemelijk te maken dat er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de gebouwen in 2024 voor zijn rekening zullen worden gesloopt. Een lange periode brengt onzekerheid met zich met betrekking tot de latere aanwending van de gebouwen en de mogelijkheid de onroerende zaken tussentijds te verkopen (vgl. Rb. Breda 27 september 2006, nr. 2005/00562, V-N 2007/17.22 en Rb. Breda 9 oktober 2007, nr. AWB 06/3803, LJN BB5730):

- De onroerende zaak kan worden verkocht inclusief alle zich daarop bevindende onroerende zaken, waarna de koper eventueel overgaat tot sloop voor zijn rekening;
- De mogelijkheid dat de gebouwen alternatief zullen worden gebruikt;
- De mogelijkheid dat de gebouwen zullen worden gesloopt t.b.v. nieuwbouw.
- Gedurende de periode dat de NFE de Wet Verbod pelsdierhouderij aanvocht (tot november 2017) bestond de mogelijkheid dat de Wet buiten werking zou worden gesteld (zo kreeg de NFE gelijk van de rechtbank).

Ook het bedrag van de voorziening moet redelijkerwijs kunnen worden geschat (vgl. BNB 2007/310; zie de verwijzing door de Hoge Raad naar de onderdelen 3.15-3.22 en 3.25 van de

conclusie van de A-G). Mocht er onduidelijkheid bestaan over de omvang van de subsidie, dan is dit van invloed op de redelijke mate van zekerheid.

Op grond van het voorgaande zal in veel gevallen geen sprake zijn van een redelijke mate van zekerheid dat de kosten zullen worden gemaakt. De lange periode tot de mogelijke sloop brengt zodanige onzekerheden met zich mee m.b.t. de aard van de uitgaven (kosten of investering), de latere aanwending van de gebouwen, tussentijdse verkoop e.d. dat niet aan deze voorwaarde wordt voldaan. Bovendien bestond tot november 2017 ook nog onzekerheid over het buitenwerking stellen van de Wet Verbod pelsdierhouderij.

Mocht in de toekomst wel aan de eis van de redelijke mate van zekerheid worden voldaan, dan dient bij de bepaling van de voorziening nog rekening te worden gehouden met de toe te kennen sloopsubsidie en dienen de kosten te worden toegerekend aan de jaren dat de gebouwen in gebruik zijn.

In alle bij de kennisgroep bekende casus hebben de inspecteurs geconcludeerd dat geen voorziening kan worden gevormd. Het betrof de jaren 2012 en 2013. In een enkel geval is hiertegen bezwaar gemaakt, dat is afgewezen. Voor zover de kennisgroep bekend, is er tot op heden geen beroepsprocedure over de vorming van een voorziening wegens sloopkosten.

c. Voorziening verbouwing/vergunning verbouwing

De bewijslast m.b.t. een voorziening rust op belanghebbende. Voor toekomstige uitgaven kan een voorziening worden gevormd wanneer die uitgaven kwalificeren als kosten in fiscale zin. Er kan geen voorziening worden gevormd voor uitgaven die investeringen vormen (verbeteringsuitgaven). Ten tweede moet voor de vorming van een voorziening worden voldaan aan de criteria genoemd in het Baksteen-arrest (BNB 1998/409):

- Oorsprong-beginsel
- Toerekening-beginsel
- Redelijke mate van zekerheid

Zijn de uitgaven voor een verbouwing, kosten in fiscale zin?

Voor toekomstige uitgaven kan een voorziening worden gevormd wanneer die uitgaven kwalificeren als kosten in fiscale zin. Er kan geen voorziening worden gevormd voor uitgaven die een investering zijn (verbetering).

De uitgaven voor een verbouwing ten einde de gebouwen geschikt te maken voor een andere bedrijfsvoering dan de pelsdierhouderij, zullen doorgaans kwalificeren als een investering in het gebouw die moet worden geactiveerd. Er is geen sprake van kosten in fiscale zin. Er kan geen voorziening worden gevormd.

Daarnaast is er geen sprake van 'drukkende' uitgaven in fiscale zin, voor zover een vergoeding wordt ontvangen voor de verbouwing.

Ten overvloede wordt hierna kort ingegaan op de voorwaarden van het Baksteen-arrest.

Voorwaarden Baksteen-arrest

- Oorsprong-beginsel:
Aan het oorsprong-beginsel is voldaan: de uitgaven vinden hun oorsprong in het wettelijk verbod op het houden van pelsdieren.
- Toerekening-beginsel:

Aan het toerekeningsbeginsel is niet voldaan. De verbouwing van de onroerende zaken vindt plaats i.v.m. de aanwending van het gebouw in de toekomst. Daarom moeten de verbouwingsuitgaven worden geactiveerd en afgeschreven over de periode dat ze hun nut afwerpen ten behoeve van de nieuwe aanwendingsmogelijkheid van het gebouw.

- Redelijke mate van zekerheid:

Redelijke mate van zekerheid wil zeggen: meer waarschijnlijk wel, dan niet (> 50%).

De periode tussen balansdatum en 2024 bedraagt nog een aantal jaren. Het is aan belanghebbende om aannemelijk te maken dat er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de gebouwen in 2024 voor zijn rekening zullen worden verbouwd. Een lange periode brengt onzekerheid met zich met betrekking tot de latere aanwending van de gebouwen en de mogelijkheid de onroerende zaken tussentijds te verkopen (vgl. Rb. Breda 27 september 2006, nr. 2005/00562, V-N 2007/17.22 en Rb. Breda 9 oktober 2007, nr. AWB 06/3803, LJN BB5730):

- De onroerende zaak kan worden verkocht inclusief alle zich daarop bevindende onroerende zaken;
- Gedurende de periode dat de NFE de Wet Verbod pelsdierhouderij aanvocht (tot november 2017) bestond de mogelijkheid dat de Wet buiten werking zou worden gesteld (de NFE heeft van de rechtbank gelijk gekregen).

Ook het bedrag van de voorziening moet redelijkerwijs kunnen worden geschat (vgl. BNB 2007/310; zie de verwijzing door de Hoge Raad naar de onderdelen 3.15-3.22 en 3.25 van de conclusie van de A-G). Mocht er onduidelijkheid bestaan over de omvang van de ombouwsubsidie, dan is dit van invloed op de redelijke mate van zekerheid.

In de bij de kennisgroep bekende casus heeft de inspecteur geconcludeerd dat geen voorziening voor uitgaven i.v.m. verbouwing kan worden gevormd.

d. Voorziening procedures tegen de Staat

Blijkbaar worden de kosten van de procedures die de NFE heeft gevoerd tegen de Wet Verbod pelsdierhouderij omgeslagen over de leden.

De bewijslast m.b.t. een voorziening rust op belanghebbende. Voor toekomstige uitgaven kan een voorziening worden gevormd wanneer die uitgaven kwalificeren als kosten in fiscale zin. Er kan geen voorziening worden gevormd voor uitgaven die investeringen vormen (verbeteringsuitgaven). Ten tweede moet voor de vorming van een voorziening worden voldaan aan de criteria genoemd in het Baksteen-arrest (BNB 1998/409):

- Oorsprong-beginsel
- Toerekening-beginsel
- Redelijke mate van zekerheid

Zijn de uitgaven voor juridische bijstand, kosten in fiscale zin?

De toekomstige uitgaven voor juridische bijstand i.v.m. het aanvechten van de rechtmatigheid van de Wet Verbod pelsdierhouderij zijn kosten in fiscale zin.

Voorwaarden Baksteen-arrest

- Oorsprong-beginsel

Aan het oorsprong-beginsel is voldaan: de uitgaven vinden hun oorsprong in de beslissing van de NFE de Wet Verbod pelsdierhouderij aan te vechten tot in de hoogste instantie en de kosten hiervan om te slaan over de leden.

- **Toerekening-beginsel:**
Aan het toerekening-beginsel is niet voldaan. De kosten voor juridische bijstand worden toegerekend aan het jaar waarin de juridische bijstand feitelijk is geleverd. Vooruitbetaalde bijdragen aan de NFE dienen te worden geactiveerd.
- **Redelijke mate van zekerheid:**
Redelijke mate van zekerheid wil zeggen: meer waarschijnlijk wel, dan niet (> 50%).
Aan de eis van de redelijke mate van zekerheid kan zijn voldaan. Hierbij is van belang hoe de voorziening is berekend. Is er een redelijke mate van zekerheid dat belanghebbende tot het berekende bedrag moet bijdragen aan de juridische kosten. Voor zover een voorschot is betaald aan de NFE, lijkt hieraan te zijn voldaan.

Op grond van het Baksteen-arrest kan geen voorziening worden gevormd, omdat niet wordt voldaan aan het toerekening-beginsel.

Overigens zijn de procedures m.b.t. de rechtmatigheid van de Wet Verbod pelsdierhouderij in november 2017 geëindigd met de uitspraak van het EHRM, zodat hiervoor geen kosten meer worden gemaakt.

In alle bij de kennisgroep bekende casus hebben de inspecteurs geconcludeerd dat geen voorziening voor uitgaven i.v.m. juridische bijstand kan worden gevormd. Voor zover de kennisgroep bekend, is er tot op heden geen beroepsprocedure over de vorming van een voorziening wegens juridische bijstand.

BIJLAGE 1

Compilatie fiscale onderwerpen uit de parlementaire behandeling van het
initiatiefwetsvoorstel Verbod pelsdierhouderij

buiten verzoek

182130038 Heretikettering keuzevermogen auto

Vragensteller: 5.1.2e

d.d. 14 november 2018

art. 3.8.

Definitief antwoord 8 februari 2019

Vraag

Is de wetswijziging met betrekking tot de bijtelling privégebruik auto per 1 januari 2017 een bijzondere omstandigheid die een keuzeherziening rechtvaardigt?

Antwoord

Ja. De wetswijziging is in beginsel een bijzondere omstandigheid die keuzeherziening rechtvaardigt, mits door belastingplichtige aannemelijk wordt gemaakt dat hij onder de nieuwe wettelijke regeling een andere etiketkeuze zou hebben gedaan dan onder de oude regeling

Beschouwing

1.

Bij etikettering is het uitgangspunt dat het al dan niet behoren van een vermogensbestanddeel (activum of passivum) tot het ondernemings- of privévermogen in het algemeen afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, zoals deze in zijn boekhouding of anderszins tot uitdrukking komt, en dat de belastingplichtige daarbij vrij is, echter binnen de grenzen van de redelijkheid. Zie bijvoorbeeld HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272 en HR 29 september 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313.

Is de keuze eenmaal gedaan, dat wil zeggen tegenover de fiscus uitgebracht (HR 16 december 1964, BNB 1965/37), dan kan daarop in beginsel niet meer worden teruggekomen zodra de eerste aanslag waarbij die keuze in aanmerking is genomen, onherroepelijk vaststaat. De belastingplichtige is aan de keuze ook in de toekomst gebonden en mag daarop slechts terugkomen, wanneer bijzondere omstandigheden dat rechtvaardigheden (zie HR 16 januari 1957, BNB 1957/57, HR 15 januari 1964, BNB 1964/119).

Dat ook verandering van de wetgeving tot een toelaatbare keuzeherziening aanleiding kan geven, blijkt uit Hoge Raad 19 mei 1976, BNB 1976/197. Dit arrest werd na verwijzing beslist door Hof 's-Gravenhage 2 maart 1978, BNB 1979/328. De Hoge Raad oordeelde als volgt:

(...)

dat een herziening van een keus die onherroepelijke gevolgen heeft gehad slechts dan geoorloofd is, indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen; dat tot dergelijke bijzondere omstandigheden kan behoren een wetswijziging;

(...)

dat echter te dezen niet beslissend is, of belanghebbende door bedoelde wetswijziging voor het jaar 1971, in vergelijking met het jaar 1970, al dan niet in een nadelige positie is gekomen, doch of onder de nieuwe regeling een andere keuze zou zijn gedaan dan onder de oude;

dat derhalve alsnog moet worden onderzocht of voor belanghebbende de belangrijkste reden het pand tot het ondernemingsvermogen te rekenen destijds is geweest dat hij in plaats van de afschrijving ten belope van 15% van de huurwaarde de veel hogere bedrijfsmatige afschrijving ten bedrage van f 5310 per jaar ten laste van zijn inkomen kon brengen,;

(...)

Uit dit arrest volgt dat een wetswijziging een bijzondere omstandigheid kan vormen en dat daarbij van beslissende betekenis is of door de belastingplichtige onder de nieuwe wettelijke regeling een andere etiketkeuze zou zijn gedaan dan onder de oude regeling.

2.

Er moet dus onderzoek worden gedaan naar de motieven destijds van belastingplichtige om de auto als ondernemingsvermogen te etiketteren. Hierbij rust de bewijslast op belastingplichtige om aannemelijk te maken dat hij destijds een andere keuze zou hebben gemaakt als huidige bijtellingspercentages toen al hadden gegolden.

Dit dient per individuele belastingplichtige aannemelijk gemaakt te worden. Hoe deze bewijslast kan worden ingevuld is afhankelijk van de specifieke situatie van de belastingplichtige. De motieven voor de etiketkeuze van de belastingplichtige ten tijde van de aanschaf van de auto kunnen zeer divers zijn. Een en ander is namelijk (mede) afhankelijk van:

- Het jaar van de tenaamstelling van de auto en de op dat moment geldende bijtellingspercentages,
- De op het moment van de etiketkeuze geldende overgangsrecht,
- Het beoogd zakelijk- en privégebruik van de auto,
- Overige (fiscale) stimuleringsmaatregelen zoals investeringsaftrekken en willekeurige afschrijving.

3.

De datum van de keuzeherziening behoeft ook aandacht. Omdat geen sprake is van een concrete casus die voorligt, is het tijdstip van de keuzeherziening niet nader uitgewerkt.

182130035 Herinvesteringsreserve en certificeringsovereenkomst

Vragensteller:

5.1.2e	5.1.2e	5.1.2e
--------	--------	--------

5.1.2e @berasungurenst

d.d. 10 december 2018.

art. 3.54 Wet IB 2001

Definitief antwoord 4 maart 2019

Vraag

Heeft de certificeringsovereenkomst tot gevolg dat Z vastgoed in 2014 een investering in een bedrijfsmiddel in de zin van artikel 3.54 IB heeft gedaan en dat de HIR kan worden afgeboekt?

Antwoord

Nee, de Kennisgroep is van mening dat Z Vastgoed BV de economische eigendom niet heeft verkregen én dat geen sprake is van een bedrijfsmiddel. Dit heeft tot gevolg dat in de onderhavige casus de HIR, in lijn met HR 1 april 2005, BNB 2005/208, uiteindelijk niet aangewend kan worden.

Toelichting

Feiten

Situatieschets

Z Vastgoed BV heeft in het verleden een HIR gevormd. Deze HIR wil zij afboeken op haar aandeel in de koop van een landgoed. Z Vastgoed BV heeft het landgoed niet zelf verworven. Zij is aandeelhouder geworden van D Holding BV die op haar beurt aandeelhouder is van D Beheer BV (de juridisch eigenaar van het onroerend goed). Op grond van een certificeringsovereenkomst is Z Vastgoed BV verplicht om de helft van de kosten van D Holding BV cs. voor haar rekening te nemen.

Tijdslijn

- 21-08-2013 Nadere overeenkomst tussen de heer E. en B Holding BV. Hierin zijn onder meer afspraken gemaakt over de wijze van betaling van de koopsom en de voortgezette exploitatie tot 1 september 2017 door verkoper. Voor bepaalde (verhuur)activiteiten moet verkoper toestemming vragen aan koper.
- 21-08-2013 Koopovereenkomst tussen de heer E. (verkoper) en B Holding BV (koper). De koopsom bedraagt € 7 miljoen. Levering uiterlijk op 1 september 2017.
- 16-10-2013 Akte contractovername, waarbij Z Vastgoed BV de rechten en verplichtingen die B Holding BV heeft uit hoofde van de koopovereenkomst tussen B Holding BV en de heer E. voor 50% overneemt. Verwezen wordt naar een samenwerkingsovereenkomst.
- Bij de akte is een e-mail gevoegd. Dit betreft een e-mail tussen vertegenwoordigers van B Holding BV en Z Vastgoed BV met daarin een vastlegging van de gemaakte afspraken m.b.t. de samenwerking. Hierin is onder meer een verdeelsleutel van de verkoopopbrengst opgenomen. Deze e-mail is door beide partijen ondertekend.
- 07-05-2014 Nadere overeenkomst tussen de heer E en B Holding BV.
- 07-05-2014 Koopcontract ter vervanging tussen de heer E (verkoper) en B Holding BV (koper). Hierin wordt onder meer de prijs gewijzigd naar € 7 miljoen. Afsproken wordt dat de juridische levering uiterlijk 1 juli 2017 geschiedt.
- 26-06-2014 Oprichting D Beheer BV en D Holding BV.
- 01-09-2014 Mondelinge overeenkomst tussen B Holding BV en Z Vastgoed BV. Deze mondelinge overeenkomst is op 1 mei 2016 schriftelijk vastgelegd.
- 01-09-2014 Akte economische eigendomsoverdracht onder ontbindende voorwaarde. In deze akte wordt verwezen naar de koopovereenkomst van 7 mei 2017. In de akte wordt

vastgesteld dat reeds € 67 Awr is betaald door koper. Het resterende deel zal worden voldaan bij de juridische levering die uiterlijk 1 juli 2017 plaats zal vinden.

- 26-10-2014 D Holding BV en D Beheer BV vormen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.
- 01-07-2015 Akte van kwijting/constatering verval ontbindende voorwaarde tussen de heer E en B Holding BV.
- 01-05-2016 Algemene certificeringsovereenkomst tussen B Holding BV en Z Vastgoed BV. In deze overeenkomst is bepaald dat B Holding BV en Z Vastgoed BV onroerend goed aan willen schaffen. Om dit naar derden niet kenbaar te maken wordt gebruik gemaakt van een door hen gehouden vennootschap. Alle baten en lasten komen direct ten gunste c.q. ten laste van B Holding BV en Z Vastgoed BV.

Vraag

Vragensteller wenst te vernemen of het gevolg van de certificeringsovereenkomst is dat belanghebbende (Z Vastgoed BV) in het jaar 2017 een bedrag ten laste van de in 2017 gevormde HIR mag brengen.

Theoretisch kader

Bedrijfsmiddel – 3.30 IB versus 3.54 IB

In artikel 3.30 wet Inkomstenbelasting 2001 worden de bedrijfsmiddelen omschreven als 'goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt'. In de jurisprudentie is dit begrip nader ingevuld en worden bedrijfsmiddelen omschreven als tot het bedrijfsvermogen behorende zaken, welke - in tegenstelling tot de zaken, die voor de omzet zijn bestemd - behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt.¹

Onder het regime van de vervangingsreserve heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het begrip 'bedrijfsmiddel' voor art. 3.30 IB kan afwijken van dat begrip in de zin van art. 3.54 IB. In dat arrest overwoog de Hoge Raad ten aanzien van beleggingsvastgoed dat wordt aangehouden om binnen afzienbare tijd met winst te worden verkocht en tot die tijd opbrengstgevend wordt gebruikt (verhuurd), dergelijke onroerende zaken een hybride karakter hebben. Enerzijds zijn er de kenmerken van voorraad, en anderzijds die van bedrijfsmiddel. Het is toegestaan om op deze onroerende zaken af te schrijven als ware het bedrijfsmiddelen, maar op de boekwinst is de vervangingsreserve niet van toepassing. De vervangingsreserve is naar zijn aard slechts van toepassing op onroerende zaken die duurzaam aan de onderneming verbonden waren en niet van toepassing op onroerende zaken die werden aangeschaft met de overheersende bedoeling deze per eerstkomende, geschikte gelegenheid weer te verkopen.²

Aangaan van verplichtingen

Een bedrijfsmiddel moet worden geactiveerd, uiterlijk op het moment van aanschaf. Overigens laat goed koopmansgebruik toe dat de aanschaffingskosten worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop ter zake van de verwerving van dat bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan.³

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat sprake is van een herinvestering op het moment dat er verplichtingen worden aangegaan door belanghebbende. Vanaf dat moment mogen de kosten volgens goed koopmansgebruik al op de fiscale balans worden geactiveerd. De Hoge Raad zoekt hiervoor aansluiting bij de regeling van 3.35 Wet IB inzake de willekeurige afschrijving. Dit houdt in dat de obligatoire koopovereenkomst het aanknopingspunt kan zijn om te kunnen spreken van een herinvestering.⁴ De staatssecretaris heeft deze uitleg van de Hoge Raad bevestigd in zijn besluit⁵

¹ HR 11-03-1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, BNB 1953/119

² HR 1 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT3022, BNB 2005/208

³ HR 23-05-2014, ECLI:NL:HR:2014:1187, BNB 2014/173

⁴ Hoge Raad 23 mei 2014, BNB 2014/175.

⁵ Besluit van 27 oktober 2015, BLKB 2015/864M

van 27 oktober 2015⁵, echter met een verwijzing naar de jurisprudentie omtrent 3.43 Wet IB inzake de investeringsaftrek.⁶

Uit jurisprudentie blijkt dat bij een overeenkomst onder opschortende voorwaarde reeds sprake is van het aangaan van verplichtingen op het moment van totstandkoming van de obligatoire overeenkomst. Het moment waarop de voorwaarde in vervulling gaat, heeft geen invloed meer, tenzij de koper het zelf in zijn macht heeft te bepalen of de voorwaarde in vervulling gaat. Ook ingeval sprake is van een overeenkomst onder ontbindende voorwaarde wordt de verplichting reeds aangegaan ten tijde van de totstandkoming van de obligatoire overeenkomst, zodat de herinvesteringsreserve op dat moment kan worden afgeboekt.⁷

In casu wordt aangegeven dat het niet aannemelijk wordt geacht dat de certificeringsovereenkomst van 2016 reeds in 2014 van toepassing was. Dit betreft een feitelijke constatering, de beslissing ten aanzien van dit punt ligt bij de vragsteller. Feit is dat D Beheer BV en D Holding BV zijn opgericht in 2014, men zal hier bepaalde bedoelingen mee hebben gehad.

Economische eigendom

Van economische eigendom is sprake als de vennootschap het gebruiksrecht heeft verkregen van een zaak die juridisch aan een ander behoort, maar waarvan contractueel alle voor- en nadelen (dus alle risico's inzake waardeverandering en tenietgaan van de zaak) ten volle door de vennootschap worden gedragen.⁸ De economische eigendom plaatst de vennootschap fiscaal in dezelfde positie als wanneer hij over de volle juridische eigendom zou hebben beschikt. Door deze economische eigendom wordt derhalve de zaak zelf, dus niet het gebruiksrecht, een bedrijfsmiddel voor de ondernemer.

In een casus die is voorgelegd aan Hof Leeuwarden had een reder een vervangingsreserve gevormd voor een ontvangen verzekeringsuitkering bij het vergaan van een schip. Ter vervanging wilde hij een schip aanschaffen dat onder Liberiaanse vlag voer, waarmee de stringente Nederlandse scheepsvoorschriften werden ontgaan. De reder richtte een maatschappij op in Liberia, die het vervangende schip kocht. De reder verwierf contractueel de economische eigendom van het schip. Het hof achtte de vervangingsreserve (nu: herinvesteringsreserve) van toepassing, omdat de economische eigendom van het juridisch aan de Liberiaanse maatschappij toebehorende schip kon worden gezien als de vervanging van de eigendom van het vergane schip.⁹

Analyse

In casu is de HIR gevormd door de verkoop van onroerend goed, voor de afboeking van de HIR is dan in ieder geval vereist dat het in de casus genoemde landgoed eenzelfde economische functie vervult als het vervreemde onroerend goed (3.54 lid 3 en 4 Wet IB). De casus noemt niet of dit wel of niet het geval is, voor het vervolg ga ik ervan uit dat aan deze eis wordt voldaan. De feitelijke beoordeling van dit punt ligt bij de vragsteller.

Voor het aanwenden van de HIR moet sprake zijn van een bedrijfsmiddel. Vraag is of daarvan sprake is. Uit de akte van contractovername blijkt dat Z Vastgoed BV de verplichting aan gaat om te investeren in onroerend goed. Uit de samenwerkingsovereenkomst volgt dat alle baten en lasten ter zake van deze investering voor 50% ten gunste komen van c.q. gedragen zullen worden door Z Vastgoed BV. In die zin lijkt sprake te zijn van het aangaan van verplichtingen ter zake van een bedrijfsmiddel. De certificeringsovereenkomst is in lijn met de afspraken die in 2013 zijn gemaakt. Gezien de feiten en omstandigheden zou dat in deze casus kunnen leiden tot de conclusie dat

⁶ Dit behelst naar onze mening geen afwijking van de lijn van de Hoge Raad, zie ook H.W.J. Mans, *NDFR*, commentaar bij artikel 3.43 Wet IB, onderdeel 2 en het daar aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 15 april 1959, *BNB* 1959/235.

⁵ Besluit van 27 oktober 2015, *BLKB* 2015/864M

⁷ HR 23 januari 1985, *ECLI:NL:PHR:1985:AW8360*, *BNB* 1985/144

HR 6 februari 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BH1955*, *BNB* 2009/102

⁸ HR 19 oktober 1955, *ECLI:NL:HR:1955:AY2586*, *BNB* 1955/377

HR 29 mei 1957, *ECLI:NL:HR:1957:AY1893*, *BNB* 1957/220

HR 24 december 1957, *ECLI:NL:HR:1957:AY1099*, *BNB* 1958/84

HR 29 oktober 1952, *ECLI:NL:HR:1952:228*

⁹ Hof Leeuwarden 22 februari 1978, *ECLI:NL:GHLEE:1978:AX2575*, *BNB* 1979/151

sprake is van het investeren in een bedrijfsmiddel, ware het niet dat uit de in 2013 gemaakte afspraken, bevestigd in de certificeringsovereenkomst, blijkt dat Z Vastgoed BV *niet volledig* deelt in de verkoopopbrengst: de waardeveranderingen tussen € [67 Awr].000 en € [67 Awr].000 komen volledig toe aan B. Doordat niet volledig wordt gedeeld in de verkoopopbrengst heeft zij niet het volledig belang bij de onroerende zaak gekregen en daarmee niet de economische eigendom. Omdat hetgeen partijen zijn overeengekomen er niet toe zal leiden dat Z BV de economische eigendom van de onroerende zaak zal verkrijgen, kwalificeert de onroerende zaak bij Z BV niet als bedrijfsmiddel en daarmee is er ook geen sprake van het maken van aanschafkosten voor een bedrijfsmiddel, noch in 2013 noch in 2014.

Daarbij komt nog dat uit de in 2013 gemaakte afspraken blijkt dat men de intentie had om het onroerend goed binnen 3 jaar te verkopen (zie de samenwerkingsovereenkomst, ten [67 Awr]). Gezien het voornemen tot verkoop, is geen sprake van een investering in een goed dat voor langere periode tot het vaste kapitaal behoort en bestemd is om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. In lijn met het hierboven aangehaalde arrest BNB 2005/208 kan dan worden gesteld dat in dit geval van een afboeking van de HIR geen sprake kan zijn.

Vraag:

Kan bij het bepalen van de jaarwinst een voorziening worden gevormd voor een naheffingsaanslag omzetbelasting. I.c. gaat het om een naheffingsaanslag omzetbelasting 2009, gedagtekend op 31 december 2014. De voorziening wordt gevormd in het gebroken boekjaar 2015/2016, dus nadat de naheffingsaanslag is opgelegd. De rechtbank heeft de naheffingsaanslag vernietigd, waarna de inspecteur hoger beroep heeft ingesteld. Dit hoger beroep was nog bij het Hof aanhangig op het moment dat de fiscale balans werd opgemaakt.

Antwoord:

Voor reeds opgelegde naheffingsaanslagen kan geen voorziening worden gevormd, maar deze dienen te worden opgenomen als schuld op de balans. De waardering van deze schuld is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

Beschouwing

In deze casus ligt de vraag voor of in een boekjaar een voorziening kan worden gevormd voor een voorafgaand aan het boekjaar opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting van EUR X0. De naheffingsaanslag is onsuccesvol bestreden door belastingplichtige in de bezwaarfase en daardoor voor het volledige bedrag van EUR X gehandhaafd. In de beroepsfase is deze naheffingsaanslag vervolgens succesvol bestreden door belastingplichtige bij de rechtbank. De rechtbank heeft de naheffingsaanslag in zijn geheel vernietigd. Tegen de uitspraak van de rechtbank heeft de inspecteur vervolgens hoger beroep aangetekend.

De vraag die als eerste moet worden beantwoord is of er in deze casus wel wordt toegekomen aan de vorming van een voorziening. Hiervoor dient eerst te worden gezien of er in dit geval sprake is van een schuld. Als sprake is van een schuld, komt men namelijk niet meer toe aan de vorming van een voorziening. Schulden zijn juridisch afdwingbare verplichtingen. In het geval er sprake is van belastingschulden, is het onderscheid tussen zogenoemde formele en materiële belastingschulden allereerst relevant.

Een materiële belastingschuld vloeit op grond van jurisprudentie reeds voort uit de belastingwet (HR 15 februari 1922, B. 2904). Een betalingsverplichting van een belastingschuld ontstaat echter op het moment dat die materiële belastingschuld ofwel geformaliseerd wordt door middel van het opleggen van een belastingaanslag, ofwel door het indienen van de belastingaangifte in het geval van aangiftebelastingen.

In het geval een materiële omzetbelasting schuld geheel of gedeeltelijk niet voldaan is bij aangifte, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd op grond van art. 20 lid 1 AWR. Deze naheffingsaanslag

is op grond van art. 9 lid 2 IW 1990 invorderbaar 14 dagen na dagtekening. Hiermee is in geval van een naheffingsaanslag omzetbelasting sprake van een formele, namelijk bij aanslag vastgestelde belastingschuld.

Voor de behandeling van deze casus betekent dit dat belastingplichtige alsdan gehouden is een schuld op te nemen op de balans en om die reden ook niet meer toe kan komen aan het opnemen van een voorziening voor de naheffingsaanslag omzetbelasting. Voor de waardering van passiefposten is de hoofdregel dat daarbij rekening gehouden moet worden met alle feiten en omstandigheden die bekend zijn op balansdatum.

Hierbij mag conform de arresten van de Hoge Raad van 18 juni 1943, nr. B. 7687 en van 15 februari 1989, BNB 1989/144 ook rekening gehouden worden met gegevens omtrent die feiten en omstandigheden die eerst na balansdatum, maar voor het onherroepelijk vaststaan van de belastingaanslag over dat jaar bekend worden. Op grond van deze jurisprudentie kan dus geen rekening gehouden worden met later opgekomen nieuwe feiten, maar dient wel rekening te worden gehouden met informatie die nadere inzichten verschaft over die feiten en omstandigheden die reeds per balansdatum bekend zijn. Indien bijvoorbeeld een rechterlijke uitspraak die wordt gewezen na balansdatum doch voor het onherroepelijk vaststaan van de aanslag over dat belastingjaar informatie bevat die een nader licht werpt op die feiten en omstandigheden, moet hiermee bij de waardering van de passiefpost rekening worden gehouden. Zo kan bijvoorbeeld rekening worden gehouden met een rechterlijke uitspraak die gewezen wordt na balansdatum, waarin een oordeel gegeven is over een materiële belastingschuld die reeds verschuldigd is op balansdatum (HR 11 april 2008, BNB 2008/168).

Verder dient bij de waardering van een passiefpost rekening te worden gehouden met toekomstige omstandigheden indien er een behoorlijke kans is dat deze omstandigheden zich voordoen (HR 17 december 2004, BNB 2005/95). In casu zal dus enerzijds analoog aan HR 11 april 2008 (BNB 2008/168) bij de waardering van de passiefpost ook rekening moeten worden gehouden met de rechterlijke uitspraak over die belastingschuld van bijvoorbeeld de rechtbank na balansdatum. Anderzijds dient bij de waardering van deze passiefpost ook rekening gehouden te worden met de omstandigheid dat er door de Inspecteur hoger beroep is ingesteld, zodat er niet van kan worden uitgegaan dat de schuld hoe dan ook niet zal moeten worden betaald door belastingplichtige.

Zie ook Hof 's-Gravenhage 9 september 1981, nr. 62/81, V-N 1982, p. 1113, waarin het Hof op grond van de feiten in dat geval oordeelde dat belastingplichtige de gehele belastingschuld op de balans mocht opnemen. Conform jurisprudentie van de Hoge Raad moet bij de waardering van betwiste schulden worden ingeschat hoe groot de kans is dat deze zullen moeten worden voldaan door belastingplichtige ((HR 12 mei 1920, B. nr. 2460).

De kenniscgroep kan geen concreet oordeel geven over de waardering van deze formele belastingschuld, omdat deze waardering sterk feitelijk van aard is. In het algemeen moet bij de

waardering van dergelijke betwiste (belasting)schulden rekening worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden van het geval.

Publicatiedatum:

7-03-2019

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Passiva en waardering

Subrubriek:

Schulden

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

182130037 Afschrijving na een belangenwijziging als bedoeld in art. 20a Wet op de vennootschapsbelasting

Vraag:

Hoe wordt krachtens goed koopmansgebruik de afschrijving na een belangenwijziging als bedoeld in art. 20a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) beïnvloed, als toepassing van dit artikel bij een latent aanwezig verlies mee zou brengen dat de winst na belangenwijziging moet worden bepaald als ware het latente verlies direct voorafgaand aan de belangenwijziging door afwaardering in aanmerking genomen?

Gevraagd wordt om in de beantwoording van deze vraag uitdrukkelijk in te gaan op de rol die hierbij (eventueel) toekomt aan BNB 2005/208 (afschrijving na afwaardering naar lagere bedrijfswaarde)?

Antwoord:

Als artikel 20a Wet Vpb in het geval van een belangenwijziging dwingt om een latent verlies te realiseren door een verplichte afwaardering tot de lagere bedrijfswaarde van het desbetreffende actief, kan op het betrokken actief niet worden afgeschreven zolang de boekwaarde op basis van de kostprijs verminderd met cumulatieve afschrijvingen hoger uitkomt. Bij een latere stijging van de bedrijfswaarde dient een verplichte opwaardering plaats te hebben tot maximaal de boekwaarde op basis van kostprijs verminderd met de cumulatieve afschrijvingen is bereikt. In beide situaties geldt dat bij het bepalen van de kostprijs verminderd met afschrijvingen, rekening moet worden gehouden met de afschrijfbepaling van artikel 3.30a Wet IB 2001 alsmede met een passende afschrijving over de periode dat de activa werden verhuurd in afwachting van een gunstig moment van verkoop (zie arrest BNB 2005/208). De kostprijs is de aanschaffingsprijs bij de verkrijging van het activum en wordt niet beïnvloed door een latere bestemmingswijziging van voorraad tot bedrijfsmiddel.

Als uit hoofde van de toepassing van artikel 20a Wet Vpb een actief is gewaardeerd op lagere bedrijfswaarde en dit verlies door deze bepaling van verrekening is uitgesloten, kan de vraag worden gesteld of en zo ja, in hoeverre, een latere opwaarderingswinst ten gevolge van een stijging van de bedrijfswaarde, tot een belaste bate zou moeten leiden. Het ligt niet binnen het werkgebied van de kennisgroep Winstbepaling om deze vraag te beantwoorden. Het hierboven opgenomen antwoord noopt tot een correctie van het antwoord van de kennisgroep Winstbepaling op de eerste vraag die onder zaaknummer 182130037 is voorgelegd. In dit antwoord werd er ten onrechte vanuit gegaan, dat de ondernemer de vrijheid heeft om af te zien van afschrijving op een onroerende zaak die ter verkoop wordt aangehouden, maar in afwachting van een gunstig moment van verkoop opbrengstgevend wordt gebruikt. Dit uitgangspunt berustte op een onjuiste interpretatie van het arrest BNB 2005/208. Als in voorgaande jaren in het licht van BNB 2005/208 ten onrechte niet is afgeschreven, zal de boekwaarde van het desbetreffende actief met toepassing van de foutenleer moeten worden herzien. De beoordeling of GKG in lijn van het arrest BNB 1991/165 dwingt tot een verplichte afwaardering naar lagere bedrijfswaarde, moet plaatshebben nadat de boekwaarde is gecorrigeerd voor de verzuimde afschrijvingen.

De foutenleer leidt er doorgaans toe dat correcties in de boekwaarde plaatshebben in de eindbalans van het laatste openstaande boekjaar. Als in de loop van dat boekjaar een belangenwijziging heeft plaatsgehad en artikel 20a Wet Vpb zou verplichten tot een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde, dan zal er geen aanleiding meer zijn in de eindbalans de foutenleer toe te passen. Als het boekjaar voorafgaand aan het jaar waarin de belangenwijziging plaatsheeft, nog openstaat, dan zal de foutenleer in dat boekjaar moeten worden toegepast. Het is dan de vraag, of er ten tijde van de belangenwijziging nog sprake is van een latent verlies.

Beschouwing

1 Voor de orde wordt opgemerkt dat de voorgelegde casus aldus is verstaan dat al het betrokken vastgoed wordt verhuurd.

2 In de vraag wordt ervan uitgegaan dat artikel 20a Wet Vpb een eigen realisatiemoment creëert. Het is aan de kennisgroep Bijzondere winstbepalingen om te bezien of dit een rechtens juiste aanname is. Onder deze aanname worden één of meerdere onroerende zaken afgewaardeerd naar de lagere bedrijfswaarde in het jaar waarin de belangenwijziging plaats heeft.

3 Na een afwaardering als bedoeld onder 2, zal op de onroerende zaken in beginsel niet meer kunnen worden afgeschreven. Pas als de boekwaarde op basis van de kostprijs verminderd met de cumulatieve afschrijvingen lager uitkomt, ontstaat er weer ruimte voor afschrijvingen. In BNB 2005/208 overweegt de Hoge Raad: 4.2 (...) Indien ter bepaling van de jaarlijkse winst met betrekking tot een bedrijfsmiddel een stelsel wordt gevolgd van waardering naar kostprijs verminderd met de afschrijvingen of naar lagere bedrijfswaarde, en daarbij in een boekjaar een afwaardering heeft plaatsgevonden tot op de lagere bedrijfswaarde van het bedrijfsmiddel, dient naar goed koopmansgebruik in de jaren daarna afschrijving op dat bedrijfsmiddel achterwege te blijven totdat de boekwaarde, berekend op basis van de kostprijs verminderd met de afschrijving, lager is dan de vorenbedoelde dan wel de opnieuw vastgestelde bedrijfswaarde.

4 Als na een afwaardering als bedoeld onder 2, in een later jaar de bedrijfswaarde weer stijgt, moet verplicht worden opgewaardeerd. Dit is beslist in BNB 1992/186. Belangrijk is op te merken dat een tussentijdse bestemmingswijziging van het actief van voorraad tot bedrijfsmiddel, in dit verband niet van invloed is. 3.2. Indien ter bepaling van de jaarlijkse winst met betrekking tot een activum een stelsel wordt gevolgd van waardering naar kostprijs, eventueel verminderd met de toe te passen afschrijvingen, of lagere bedrijfswaarde en daarbij in een boekjaar waardering naar die lagere bedrijfswaarde heeft plaatsgevonden, dient naar goed koopmansgebruik, in geval in een volgend jaar die bedrijfswaarde is gestegen, waardering naar die hogere bedrijfswaarde plaats te vinden, aangezien zonder zodanige herwaardering duurzaam een verlies tot uitdrukking zou worden gebracht, dat in feite niet is geleden. Daaraan wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat het desbetreffende activum de bestemming van bedrijfsmiddel heeft, doch in een eerder jaar de bestemming van voorraad had, daar een wijziging van de bestemming van een tot een ondernemingsvermogen behorend activum, binnen het kader van de onderneming, niet leidt tot

een verandering van de kostprijs van dat activum. Op deze plaats wordt opgemerkt, dat de vraag of en zo ja, in hoeverre, artikel 20a Wet Vpb van invloed is op de belastbaarheid van een verplichte waardestijging in de situatie dat onder de werking van 20a Wet Vpb eerder een afwaarderingsverlies buiten verrekening is gebleven, niet op het werkterrein van de kennisgroep Winstbepaling ligt.

Zoals uit de hierboven geciteerde jurisprudentie blijkt, dient in geval van een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde, extra comptabel te worden bijgehouden wat de boekwaarde op basis van kostprijs minus cumulatieve afschrijving zou bedragen. Daarbij moet de afschrijfbeperking ex artikel 3.30a Wet IB 2001 in acht worden genomen. Als de extra comptabel bepaalde boekwaarde lager is dan de in de balans opgenomen bedrijfswaarde, kan in zoverre weer worden afgeschreven (BNB 2005/208). Als bij stijging van de bedrijfswaarde een verplichte opwaardering geboden is, geeft deze extra comptabele boekwaarde een bovengrens aan. Deze bovengrens volgt uit de waarderingsregel "kostprijs verminderd met afschrijvingen of lagere bedrijfswaarde".

6 Bij het bepalen van de extra comptabele boekwaarde kan de vraag zich voordoen welk bedrag aan afschrijvingen in aanmerking moet worden genomen, als, gelijk in de onderhavige casus, verzuimd is om op de verhuurde onroerende zaken af te schrijven omdat de deze niet als bedrijfsmiddel, maar met oog op de verkoop werden aangehouden. Gelet op BNB 2005/208 moet het afzien van afschrijving op een onroerende zaak die in afwachting van een gunstig moment van verkoop opbrengstgevend wordt gebruikt, als strijdig met GKG worden aangemerkt. De bewoording van de Hoge Raad is dermate stellig, dat kan worden uitgesloten dat een ondernemer in deze situatie de keuze heeft om niet af te schrijven. -4.1.2. Het volgende moet worden vooropgesteld. Ook al is het doel van een onderneming ten aanzien van in haar bezit zijnde onroerende zaken deze binnen afzienbare tijd met winst te verkopen, dan kan die onderneming tevens, in afwachting van dat moment, deze zaken opbrengstgevend gebruiken. Die onroerende zaken hebben dan in de onderneming tegelijkertijd kenmerken van voorraad en van bedrijfsmiddel in de zin van het fiscale jaarwinstbegrip. In het kader van laatstbedoeld begrip hebben afschrijvingen ten doel lasten die worden opgeroepen door de aanschaffing van zaken die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt, te spreiden over de jaren waarin dat gebruik plaatsvindt. Deze ratio heeft, als het gaat om onroerende zaken die worden aangeschaft en gebruikt als hiervoor omschreven, reeds geldingskracht door het enkele feit dat de zaken in de onderneming worden gebruikt of zullen worden gebruikt. Het ligt uit dien hoofde in de rede dat alsdan jaarlijks een last wordt genomen ter grootte van een voor een bedrijfsmiddel passend te achten afschrijving, ook al zou voor het overige de desbetreffende onroerende zaak niet kunnen worden behandeld als een bedrijfsmiddel.

De extra comptabele boekwaarde moet derhalve worden bepaald met inbegrip van een passende afschrijving voor de periode dat de onroerende zaken als voorraad rendabel werden gemaakt. Wat een passende (verplichte) afschrijving is voor dergelijke hybride activa, zal door de inspecteur moeten worden gezien in het licht van de feiten van het individuele geval. Rekening dient hierbij te worden gehouden met de verwachte gebruiksduur van het activum binnen de onderneming, de hiermee verband houdende verwachte restwaarde en de afschrijvingsbeperking die is opgenomen in art. 3.30a Wet IB 2001. Een voornemen tot verkoop is derhalve niet zonder betekenis.

7 De hierboven betrokken stelling dat BNB 2005/208 geen keuze laat om voor hybride activa afschrijving achterwege te laten, noopt de kennisgroep Winstbepaling tot een correctie ten aanzien van het antwoord op de eerder gestelde vraag van de kennisgroep Bijzondere winstbepalingen onder zaaknummer 182310037. In dit antwoord is de kennisgroep Winstbepaling er ten onrechte van uitgegaan dat een dergelijk keuzeregime wel aanwezig was.

Dit betekent voor de beoordeling van de voorgelegde casus in beginsel, dat de boekwaarden van de betrokken activa met toepassing van de foutenleer zullen moeten worden gecorrigeerd voor de verzuimde afschrijvingen gedurende de periode dat de onroerende zaken als voorraad werden verhuurd. Sinds het arrest BNB 2001/3 geldt de foutenleer ook voor afschrijvingsfouten. De toepassing van de foutenleer leidt doorgaans tot een aanpassing van de boekwaarden op de eindbalans van het laatste openstaande jaar. Als na de correctie van de boekwaarden nog sprake is van een lagere bedrijfswaarde, moet worden beoordeeld of GKG in lijn met het arrest BNB 1991/165 verplicht tot een afwaardering. BNB 1991/165 pleegt zodanig te worden geïnterpreteerd, dat sprake moet zijn van een duurzaam en aanzienlijk (> 30%) waarde verschil.

Als er vanuit wordt gegaan, dat artikel 20a Wet Vpb in geval van een latent verlies dwingt tot afwaardering op de lagere bedrijfswaarde, ontstaat een tijd volgorde kwestie. Het lijkt in de rede te liggen, dat een afwaardering uit hoofde van artikel 20a Wet Vpb plaats heeft op het moment van belangenwijziging. Als de belangenwijziging plaats heeft in de loop van het boekjaar, gaat deze afwaardering vooruit aan eventuele aanpassingen uit hoofde van GKG op de eindbalans van dat jaar. Als het boekjaar dat vooraf gaat aan het jaar waarin de belangenwijziging plaatsheeft, nog openstaat, zal de balanscorrectie uit hoofde van GKG op de eindbalans van dat voorafgaande jaar moeten plaatshebben. Het is dan de vraag, of op het moment van belangenwijziging nog een latent verlies aanwezig is.

Publicatiedatum:

1-04-2019

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.30 Afschrijving op bedrijfsmiddelen

Rubriek:

Afschrijving

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

192130004 Vermogensetikettering aandelen BV met alleen cultuurgrond

Vragensteller 5.1.2e

d.d. 4 maart 2019

art. 3.8

Definitief antwoord 2 april 2019

Vraag

Vraagstelling

- A) In de aangifte IB 2015 zijn de aandelen verwerkt in box 2. De vraag is of dit juist is. Zijn de aandelen verplicht privé- of ondernemingsvermogen of evt. keuzevermogen?
- B) Is de agio storting eind 2018 een bijzondere omstandigheid om de gemaakte keuze bij A) evt. te herzien?

Antwoord

- A) De aandelen zijn terecht tot het privévermogen gerekend. Er is in casu geen sprake van verplicht ondernemingsvermogen.
- B) De aandelen zijn geëtiketteerd als privévermogen. Tot een heretikettering in 2018 wordt niet toegekomen.

Beschouwing

Inleiding

De objectieve onderneming oefent een agrarisch bedrijf uit. Dit agrarische bedrijf bestaat qua vermogensbestanddelen uit diverse activa en passiva waaronder bedrijfsgebouwen, cultuurgrond, machines en voorraden maar ook uit vergunningen en contracten. De rechtsvorm van deze objectieve onderneming is een vennootschap onder firma.

Vennoot 1 in de vennootschap onder firma is de heer ^{67 Awr} De subjectieve onderneming van de heer ^{67 Awr} bestaat uit (onder andere):

- haar vennootschap-onder-firma-aandeel in een agrarische onderneming, plus
- het juridische eigendom van cultuurgrond, plus
- het juridische eigendom van de overige onroerende zaken vermeerderd met de voorbehouden stille reserves in die onroerende zaken.

Vennoot 2 in de vennootschap onder firma is ^{67 Awr} BV. De subjectieve onderneming van ^{67 Awr} BV bestaat uit:

- haar aandeel in de vennootschap onder firma, plus
- de juridische eigendom van cultuurgrond

De objectieve onderneming bestaat in dit geval dus uit: subjectieve onderneming de heer ^{67 Awr} + subjectieve onderneming ^{67 Awr} BV.

De omvang van de subjectieve onderneming van de heer ^{67 Awr} is in dit geval mede een rechtstreekse afgeleide van de omvang van de objectieve onderneming. Deze rechtstreekse afgeleide betreft namelijk het vennootschapsaandeel in de firma van de heer ^{67 Awr}. De etikettering van vermogensbestanddelen voor de subjectieve onderneming vindt in dit geval de facto plaats op het niveau van de objectieve onderneming, omdat op dat niveau de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt.

Het resultaat van de objectieve onderneming wordt in beginsel 50-50 gedeeld door de vennoten.

Dienstbaarheids criterium

Vermogensbestanddelen die naar hun aard, bestemming of gebruik, dienstbaar zijn aan de subjectieve onderneming behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen. Omdat de subjectieve onderneming een rechtstreekse afgeleide is van de objectieve onderneming vindt in dit geval de vermogensetikettering feitelijk plaats bij de objectieve onderneming.

Uit BNB 1982/197 komt naar voren dat: "dat evenwel uit het feit dat belanghebbende de helft van zijn deelneming in de CV heeft ingebracht in de BV, in samenhang met de overige door het Hof als vaststaand aangemerkte omstandigheden, niet kan worden afgeleid dat het bezit van de aandelen in de BV uitsluitend het belang van de onderneming van belanghebbende als deelnemer in de CV dient".

Het dienstbaarheids criterium bakent dus de vermogensbestanddelen af, welke onderdeel uitmaken van de subjectieve onderneming. Deze vermogensbestanddelen dienen een functie in de subjectieve onderneming te vervullen. De afbakening van deze vermogensbestanddelen wordt aan de creditzijde van de balans gerepresenteerd in het ondernemingsvermogen. Het dienstbaarheids criterium zorgt derhalve voor de bepaling van de omvang van het ondernemingsvermogen.

De onderverdeling van dit ondernemingsvermogen in vennootschapsaandelen heeft geen invloed op het gebruik van vermogensbestanddelen in de objectieve onderneming en zorgt ook niet voor de bepaling van de omvang van het ondernemingsvermogen. Deze onderverdeling heeft alleen een functie ter bepaling van de onderlinge verhouding van het totale ondernemingsvermogen, en bepaalt dus niet de omvang van dit totale ondernemingsvermogen. Dit betekent dat de onderverdeling van het ondernemingsvermogen geen enkele rol speelt voor de ondernemingsuitoefening en dus daarin ook geen functie kan hebben. Het opdelen van het ondernemingsvermogen onder meerdere participanten (de heer 67 Awr BV) sluit daarom het dienstbaarheids criterium in beginsel uit.

De aandelen in de andere participant (67 Awr BV) kunnen dan niet tot het ondernemingsvermogen worden gerekend van de subjectieve ondernemer (natuurlijk persoon), omdat de aandelen geen functie vervullen in de objectieve en subjectieve onderneming. De juridische huls (de aandelen in 67 Awr BV) van de in de onderneming gebruikte en ook daar geëtiketteerde cultuurgrond kan daarom niet als ondernemingsvermogen worden geëtiketteerd.

De situatie zou wezenlijk anders kunnen zijn als de heer 67 Awr BV géén (juridisch) samenwerkingsverband waren aangegaan, maar een samenwerking hadden opgezocht in de vorm van de pacht van de cultuurgrond.

In feite afhankelijk van

Uit BNB 1996/340 komt naar voren: "Ter beantwoording van de vraag of de aandelen en obligaties tot het verplichte ondernemingsvermogen van belanghebbende moeten worden gerekend, diende het Hof te onderzoeken of de met deze aandelen en obligaties te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van belanghebbende."

Op de eerste plaats zijn de voordelen uit de aandelen niet in feite afhankelijk van de bedrijfsuitoefening van de heer 67 Awr. De voordelen uit de aandelen komen ook mede voort uit de eigen rendementen die de besloten vennootschap genereert in haar hoedanigheid als vennoot in de objectieve onderneming. Op de tweede plaats wordt het resultaat van de bedrijfsuitoefening van de heer 67 Awr voor een deel bepaald door de inbreng van 67 Awr BV. Dit is namelijk inherent aan de aard van een samenwerkingsverband zoals een vennootschap onder firma. Op de derde plaats deelt 67 Awr BV mee in de vermogensvermeerdering van de cultuurgronden die worden opgeroepen uit niet bedrijfsactiviteiten, zijnde een waardeestijging van cultuurgrond door marktontwikkelingen.

Samengevat leidt bovenstaande ertoe dat de voordelen te behalen met de aandelen niet in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van de heer 67 Awr.

192130027 Natuurbegraafplaats winst uit onderneming

Vragensteller:

5.1.2e

Datum:

12 juli 2019

Betreft:

artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001

artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001

artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
1 Vraag	1
2 Antwoord	1
2.1 Ad. A.....	1
2.2 Ad. B.....	2
3 Toelichting	2
3.1 Feiten.....	2
3.2 Theoretisch kader m.b.t. de wijze van heffing over de inkomsten uit het NSW-lichaam...	4
3.3 Jurisprudentie	15
4 Vraag en preadvies	16

1 Vraag

De vraagstelling valt uiteen in twee deelvragen, namelijk:

- A. Een vennootschap wordt geacht met heel zijn vermogen een onderneming te drijven. Heeft dit tot gevolg dat, in geval artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing zijn, voor de betrokken natuurlijk personen per definitie sprake is van winst uit onderneming?
- B. Wordt door 67 Awr c.q. haar aandeelhouder(s) een onderneming gedreven of is sprake van normaal vermogensbeheer?

2 Antwoord

2.1 Ad. A

Op basis van de statuten van de stichting komen wij tot de conclusie dat deze niet fiscaal transparant is. De stichting heeft niet de rol van stichting administratiekantoor. Er is sprake van een reguliere ANBI. Als gevolg hiervan is artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001 niet van toepassing. Vraag A. heeft daardoor zijn belang verloren.

Ter leering ende vermaeck: in het geval wel sprake zou zijn van een transparante stichting, zou voor de natuurlijk personen niet per definitie sprake zijn van winst uit onderneming. In geval van toepassing van artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de vennootschap fiscaal geëlimineerd. Dit heeft als gevolg dat zowel de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting als het aandeelhouderschap eindigt. De aandeelhouders worden gezien als de (fiscaal) eigenaren van het landgoed.

De aandeelhouders leggen, naar rato van hun belang in de natuurschoonwetvennootschap, in hun aangifte inkomstenbelasting verantwoording af over de activa en passiva van die vennootschap. Is uitsluitend sprake van vermogensbeheer, dan kunnen alle activa en passiva worden verantwoord in box 3 op basis van de waarde in het economische verkeer, met dien verstande dat ongebouwd eigendom betreffende NSW-landgoederen (mits in volle eigendom) is vrijgesteld.

Voor zover onderdelen van het landgoed door de vennootschap in eigen exploitatie worden genomen, dienen de resultaten hiervan door de aandeelhouders te worden aangegeven in box 1. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan dit kwalificeren als een onderneming zoals bedoeld in afdeling 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel als een werkzaamheid zoals bedoeld in afdeling 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001.

In het geval de activiteiten worden aangemerkt als het drijven van een onderneming, is de vrijstelling zoals omschreven in artikel 5 lid 1 letter a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet van toepassing. Omdat nog wel wordt voldaan aan artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001 ontstaat in die situatie dubbele heffing.

2.2 Ad. B

Van belang is of de activiteiten die door de vennootschap worden verricht het normale vermogensbeheer al dan niet te boven gaan. In het geval sprake is van normaal vermogensbeheer is geen sprake van een onderneming. Als de activiteiten het normale vermogensbeheer te boven gaan is mogelijk sprake van winst uit onderneming.

Het in standhouden van landgoederen gaat het normale vermogensbeheer in beginsel niet te boven. Het in standhouden van een landgoed bestaat uit het plegen van onderhoud aan de opstallen, bossen, enz. en het verpachten of verhuren van het gehele landgoed of delen van het landgoed. Het innen van gelden van wandelaars en het verkopen van houtopstanden leidt in principe niet tot de conclusie dat sprake is van een onderneming. Dit wordt anders in het geval de activiteiten er op zijn gericht om de opbrengsten uit bijvoorbeeld de houtverkoop te maximaliseren.

Uit het huurcontract blijkt dat de vennootschap het gehele onderhoud en beheer van de bos en natuur voor zijn rekening neemt. 67 Awr

67 Awr Deze activiteiten lijken er niet op te zijn gericht om de opbrengst te maximaliseren. Daarnaast lijken er nog meer activiteiten te worden verricht zoals het geven van cursussen en de verhuur van een op het landgoed gelegen accommodatie. De vraagsteller zal de rol van de betrokken rechtspersonen, de activiteiten en de omvang daarvan in kaart moeten brengen teneinde te kunnen bepalen of sprake is van activiteiten die kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming.

Het beoordelen of sprake is van winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden of vermogensbeheer is een sterk feitelijke beoordeling. Deze beoordeling valt buiten de werkzaamheden van de kennisgroep. Met in achtneming van het voorgaande alsmede hetgeen is opgemerkt in de toelichting verwacht de kennisgroep voldoende handvatten geboden te hebben om deze beoordeling goed uit te kunnen voeren.

3 Toelichting

3.1 Feiten

67 Awr BV is eigenaar van een in Nederland gelegen landgoed. Dit landgoed wordt gedeeltelijk verhuurd aan de gelieerde vennootschap 67 Awr BV. De aandelen van Landgoed BV worden gehouden door een stichting. De stichting wordt bestuurd door 3 natuurlijk personen. De bestuurders zijn medeaandeelhouder van 67 Awr. Met ingang van 3 januari 2019 is de juridische structuur gewijzigd. Met de deze wijziging is bij het beantwoorden van de vraag geen rekening gehouden. Schematisch is de van belang zijnde structuur als volgt weer te geven.

67 Awr

67 Awr BV is op grond van artikel 5 lid 1 letter a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 subjectief vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. Op grond van artikel 10.9 Wet inkomstenbelasting 2001 juncto artikel 23 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 is er sprake van een transparant lichaam. De werkzaamheden, rechten en verplichtingen van 67 Awr BV worden hierdoor toegerekend aan haar aandeelhouder(s).

Aandeelhouder van 67 Awr BV is de Stichting 67 Awr Stichting 67 Awr bewaakt het duurzame beheer van bos en natuur op het landgoed. De stichting hecht groot belang aan herstel van de relatie tussen mens en natuur en draagt bij aan hogere maatschappelijke en politieke waardering van natuur. De stichting besteedt veel zorg en aandacht aan behoud en beheer van natuur en terugkeer van oorspronkelijke flora en fauna. Zij bevordert initiatieven tot uitbreiding van bos en natuur. De stichting is aangemerkt als een algemeen nut beogende instelling. 67 Awr

67 Awr

67 Awr

Het vermogen van de stichting wordt aangewend voor inspanningen, die voldoen aan de missies van 67 Awr Het vermogen wordt beheerd op basis van een conservatief beleggingsbeleid dat wordt toevertrouwd aan een grote beleggingsinstelling. Het vermogen wordt verworven door schenkingen en reserveringen uit beheeropbrengsten van het landgoed en de natuurbegraafplaats.¹

In 2014 was de oppervlakte van het door 67 Awr BV gehouden landgoed ongeveer 155 ha. In dat jaar was ongeveer 32 ha. bosgrond verhuurd aan 67 Awr BV die deze bosgrond gebruikt als natuurbegraafplaats. Nadien zijn door 67 Awr BV meerdere aangrenzende percelen gekocht en is het aan 67 Awr BV verhuurde gebied uitgebreid naar 52 ha. Voor een deel hiervan geldt dat de grond nog moet worden ingeplant met bomen.

67 Awr BV exploiteert een natuurbegraafplaats. Jaarlijks betaalt zij aan 67 Awr BV een vaste huursom voor het landgoed en een vaste huursom per uitgegeven gedenkplek. De huur wordt door 67 Awr BV ten laste van haar belastbare winst gebracht.

Tussen 67 Awr BV en 67 Awr BV is een huurovereenkomst gesloten. 67 Awr

67 Awr

67 Awr

De aandelen van 67 Awr BV zijn niet gecertificeerd. Certificaten van aandelen zijn niet uitgegeven.

¹ 67 Awr

3.2 Theoretisch kader m.b.t. de wijze van heffing over de inkomsten uit het NSW-lichaam

3.2.1 *Besluit subjectieve vrijstellingen artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969*

Lichamen waarvan de bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk (dat wil zeggen: voor ten minste 70% van de waarde in het economische verkeer van de bezittingen) bestaan uit op grond van de Natuur-schoonwet 1928 aangewezen landgoederen, komen onder voorwaarden in aanmerking voor de vrijstelling. Het percentage van 70% kan worden verlaagd naar 50%, als de overige bezittingen inkomsten opleveren die noodzakelijk zijn voor de instandhouding van de landgoederen en de inkomsten hoofdzakelijk daarvoor worden aangewend.

De werkzaamheden van het natuurschoonlichaam moeten voor ten minste 70% bestaan uit het in standhouden van de landgoederen (instandhoudingswerkzaamheden). Daarbij wordt de voorwaarde gesteld dat de overige werkzaamheden van het lichaam niet zijn aan te merken als het drijven van een onderneming. Het begrip 'drijven van een onderneming' moet worden uitgelegd overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, en 4 Wet Vpb.

Instandhoudingswerkzaamheden

De instandhoudingswerkzaamheden moeten in beginsel bestaan uit eigen arbeid, maar kunnen ook instandhoudingswerkzaamheden omvatten die in opdracht en onder regie van het natuurschoonlichaam worden uitgevoerd door derden (bijvoorbeeld professionele onderhoudsbedrijven). Voor de beoordeling van de instandhoudingswerkzaamheden is het noodzakelijk dat er een juiste allocatie plaatsvindt van de werkzaamheden – waarbij steeds een onderscheid wordt gemaakt tussen de instandhoudingswerkzaamheden en de overige werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld exploitatiewerkzaamheden – en de daarbij behorende opbrengsten en kosten.

In de praktijk is de vraag opgekomen of een natuurschoonlichaam aan de instandhoudingswerkzaamheden voldoet, als dit lichaam:

- een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed bezit, waarbij
- dit landgoed uitsluitend uit een golfbaan bestaat,
- deze golfbaan wordt verhuurd aan een (al dan niet gelieerde) exploitatie-bv; en
- het natuurschoonlichaam geen andere werkzaamheden verricht.

In deze situatie ben ik van mening dat er door het natuurschoonlichaam geen instandhoudingswerkzaamheden worden verricht en dat de vrijstelling niet van toepassing is.²

3.2.2 *Cursus belastingrecht*

Criteria 'onderneming' als inkomensbron

De gangbare klassieke definitie van een onderneming luidt: een duurzame organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en kapitaal¹ deel te nemen aan het maatschappelijke productieproces met het oogmerk om winst te behalen. Tegenwoordig wordt wel een ruimere omschrijving gegeven. Zo omschrijft Essers het begrip 'objectieve onderneming', aan de hand van een analyse van de jurisprudentie van de Hoge Raad, als 'zelfstandige duurzaam bedoelde activiteiten, gericht op een risicodragende deelneming aan het economische verkeer'.² Zie ook IB.3.2.2.C.b. In beide definities zijn essentiële elementen van het begrip 'bron' vervat. De vraag of een bepaalde activiteit als een onderneming kan worden aangemerkt, valt dan ook vaak samen met de vraag of al dan niet een bron van inkomen aanwezig is. Zie IB.3.0.1.B.

Er is sprake van een bron van inkomen indien aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

1. de belastingplichtige neemt deel aan het economische verkeer;
2. met die deelname beoogt de belastingplichtige geldelijk voordeel (het subjectieve element); en
3. dat voordeel kan naar maatschappelijke opvattingen ook redelijkerwijs worden verwacht (het objectieve element).

² Besluit van 20 december 2018, nr. 2018 - 24470 ([link](#))

De kwestie of sprake is van een voordeelsverwachting moet worden beoordeeld aan de hand van de actuele feiten en omstandigheden. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen volgens HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246 (concl. Niessen), FED 2011/76 (aant. J.A. Smit)³ echter wel 'licht werpen op het antwoord op de vraag of in een eerder jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting'. Deze feiten en omstandigheden mogen daarom in de beoordeling worden meegenomen. Zie tevens IB.3.2.2.A.b.

Met voordeel wordt bedoeld het resultaat voorafgaand aan de toepassing van de ondernemingsfaciliteiten. Indien uitsluitend vanwege de toepassing van ondernemingsfaciliteiten voordeel valt te verwachten, is aldus geen sprake van een bron van inkomen. Zie HR 28 oktober 2011, nr. 10/05369, BNB 2011/283.

Voor het antwoord op de vraag of redelijkerwijs voordeel is te verwachten, moeten in het regime van de winst uit onderneming ook de financieringskosten mee worden genomen in de beschouwing. Dit blijkt uit HR 14 november 2014, nr. 13/01800, BNB 2015/17 (concl. Niessen, noot R.P.C. Cornelisse), FED 2015/9 (aant. W.A.P. van Roij). De Hoge Raad overweegt in dit arrest dat voor de beoordeling of een organisatie van arbeid en kapitaal kan worden aangemerkt als een onderneming in de zin van art. 3.2 mede rekening dient te worden gehouden met de rente op geldleningen die zijn aangegaan ter financiering van de organisatie. Reden daarvoor is dat ook het in de vorm van vreemd vermogen aanwezige kapitaal deel uitmaakt van die organisatie.

Om te beoordelen of er een onderneming is, wordt verder uitsluitend gelet op de feiten; dus de wijze waarop de belastingplichtige zijn bedrijvigheid heeft ingericht. De vraag of er een onderneming is, wordt dus objectief beoordeeld. De wil van de ondernemer is daarbij in het algemeen irrelevant. Zie HR 21 mei 1958, nr. 13 574, BNB 1958/212. Indien derhalve subjectief een winsttoegmerk ontbreekt, kan toch sprake zijn van een ondernemingsactiviteit indien de feiten uitwijzen dat de organisatie zodanig is opgezet dat objectief winst valt te verwachten. Een dergelijke situatie deed zich bijvoorbeeld voor in HR 27 februari 2009, nr. 07/11414, V-N 2009/18.27. Belanghebbendes hobby om botten van mammoeten te verzamelen, liep uit op een onderneming toen hij van het verzamelde materiaal een skelet van een mammoet samenstelde en dit vervolgens verkocht.³

Winst uit onderneming of vermogensbeheer

Van belang is nog dat daarbij volgens HR 29 mei 1996, nr. 30 774, BNB 1996/232 (noot J.W. Zwemmer), FED 1996/866 (aant. J. Rensema) alleen acht wordt geslagen op de exploitatie van de panden. In dit geval had belanghebbende een aantal panden, met veel eigen arbeid, laten verbouwen om deze geschikt te maken voor verhuur. Het hof had beslist dat de (omvangrijke) aan de verbouwing verrichte arbeid de verhuur tot een onderneming bestempelde. De Hoge Raad besliste echter terecht dat niet van belang was hetgeen aan de verhuur voorafging. Op zichzelf beschouwd was de verhuur geen onderneming.

Het aanwenden van eigen arbeidskracht bij de verhuur dwingt derhalve niet zonder meer tot de conclusie dat een onderneming aanwezig is. Beslissend is of de arbeid naar haar aard en relatieve omvang (in verhouding tot het belegde vermogen) gericht is op het behalen van meer voordeel dan een normaal rendement. Wij merken op dat dit criterium reeds vrijwel letterlijk was te vinden in het voor de Vpb. gewezen arrest HR 1 september 1976, nr. 17 924, V-N 1976, p. 860-864 inzake een onroerendgoedbeleggingsmaatschappij. Zie Vpb.7.0.1.B.b2.III(c).⁴

3.2.3 Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector

De vrijstelling voor bedrijfsmatige bosbouw

'Tot de winst behoren niet voordelen uit bosbedrijf', aldus art. 3.11 lid 1 Wet IB 2001. De vraag is dan wat in dit kader onder 'bosbedrijf' verstaan dient te worden. Vormt iedere activiteit op het gebied van de bosbouw een bosbedrijf? En als al sprake is van een onderneming, is het dan een vereiste dat dit bedrijf duidelijk gericht is op bosbouw? Of is iedere onderneming waarbij bos of bomen tot het ondernemingsvermogen behoren (gedeeltelijk) een bosbouwonderneming?

³ Cursus Belastingrecht IB.3.2.2.A.a ([link](#))

⁴ Cursus Belastingrecht IB.3.2.2.B.d1 ([link](#))

Onderneming

De bekende definitie van een onderneming als een organisatie van arbeid en kapitaal, die door deelname aan het economisch verkeer streeft naar winst, geldt ook voor het bosbedrijf. 'Voor de beantwoording van de vraag of een bosbedrijf een onderneming is, dienen dezelfde maatstaven aangelegd te worden als die welke in zijn algemeenheid voor een onderneming gelden', aldus Hof 's-Gravenhage in een oude uitspraak. In de praktijk is hierbij met name het (geobjectiveerde) winststreven van belang. Het is niet voldoende dat betrokkenen naar winst streven. De winst dient (op termijn) redelijkerwijs ook verwacht te kunnen worden. Voor een veelal verliesgevende sector als de bosbouw is daarbij met name van belang dat als de bronvraag negatief beantwoord dient te worden de optie van art. 3.11 lid 2 Wet IB 2001 niet uitgebracht kan worden. Het gevolg daarvan is dat als niet gesteld kan worden dat sprake is van een onderneming, de uit deze activiteit voortvloeiende verliezen niet verrekend kunnen worden met het inkomen in box 1, ook niet als belanghebbenden er voor opteren om toepassing van de bosbouwvrijstelling achterwege te laten. In dat geval kan wel nog heffing in box 3 aan de orde komen, nu voor heffing in deze box de bronvraag niet relevant is. De enkele aanwezigheid van vermogen is voor heffing in deze box in beginsel voldoende.

Jurisprudentie

HR 19 november 1969, BNB 1970/24. Voor een bosbouwbedrijf geldt niet het vereiste van een materiële onderneming. Activiteiten die — hadden zij niet op bosbouwkundig gebied plaatsgevonden, maar op een ander terrein — hadden kunnen kwalificeren als inkomsten uit arbeid, inkomsten uit vermogen of wellicht zelfs als een onbelaste bronmutatie konden daarmee delen in de faciliteit van de bosbouwvrijstelling.

Hof 's-Gravenhage, BNB 1963/33. Voor de beantwoording van de vraag of een bosbedrijf een onderneming is, dienen dezelfde maatstaven aangelegd te worden als die welke in zijn algemeenheid voor een onderneming gelden. De uitspraak, die met het hiervoor genoemde arrest BNB 1970/24, was 'overruled', is na de invoering van de Wet IB 2001 opeens weer van belang geworden. Is sprake van bosbouwactiviteiten die niet als onderneming aangemerkt kunnen worden dan zal teruggevallen moeten worden op de bron 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden' (waar de bosbouwvrijstelling — naar verwachting althans — niet voor geldt) dan wel op de bron 'inkomen uit sparen en beleggen', waar alsdan mogelijk een beroep op een vrijstelling gedaan kan worden.

Rb. Breda, 2 maart 2011, LJN BP8847. In deze casus betrof het een beleggingsmaatschappij in onroerende zaken (zoals landgoederen in de zin van de NSW), met daarbij voor wat betreft het beheer en de exploitatie bijzondere zorg voor de aanwezige flora, fauna, bossen, houtopstanden, waterpartijen en opstallen. Een zustermaatschappij van belanghebbende verrichte werkzaamheden als projectontwikkelaar, waarbij de in dit kader aangelegde 'nieuwe natuur' werd doorverkocht aan belanghebbende. Belanghebbende krijgt om 11.40 uur geleverd (van haar zustermaatschappij) een perceel bos, om dit door te verkopen aan een waterleidingbedrijf om 12.30 uur. Haar winst bestaat voornamelijk uit voorbehouden subsidies, waarvoor de bosbouwvrijstelling wordt geclaimd. Nu koop en verkoop aansluitend hebben plaatsgevonden kan niet gezegd worden dat (het voornemen tot) duurzame exploitatie van het bos aanwezig is geweest. De vrijstelling mist derhalve toepassing.

Rb. 's-Gravenhage, 14 april 2011, LJN BQ3243. Indien de exploitatie van een onderneming (i.c. de teelt en verkoop van snijgroen) op de voorgrond staat en niet de instandhouding van de bomen mist de bosbouwvrijstelling toepassing.⁵

⁵ Handboek voor de fiscaal adviseur in de agrarische sector, 6.1.5 De vrijstelling voor bedrijfsmatige bosbouw ([link](#))

3.2.4 Fiscale aspecten natuurschoon in Nederland

In dit hoofdstuk komt de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen aan de orde. Bezien zal worden of deze vrijstelling past binnen de huidige systematiek van de Wet VPB 1969. In dit kader zal een vergelijking worden gemaakt met de beperkt belastingplichtigen. Daarnaast zal worden onderzocht of tussen deze vrijstelling in de Wet VPB 1969 en de transparance fiscale in de Wet IB 2001 een juiste afstemming heeft plaatsgevonden en of de door de wetgever veronderstelde samenhang aanwezig is.

Algemeen

Naast de faciliteiten in de NSW 1928 en de Wet IB 2001, heeft de wetgever ook faciliteiten voor natuurschoon en landgoederen in de Wet VPB 1969 opgenomen. Deze faciliteiten bestaan enerzijds uit de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen en anderzijds uit het van overeenkomstige toepassing verklaren van de bosbouwvrijstelling en de vrijstelling subsidies in het kader van de winstvaststelling. [1] Uiteraard komt men aan deze laatste vrijstelling pas toe indien de subjectieve vrijstelling niet van toepassing is (zie par. 4.2.5). In de volgende paragrafen beschrijf ik in het kort de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting, vervolgens beperk ik mij tot de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen. [2]

Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting

Binnenlandse belastingplichtigen

Om te oordelen of een rechtssubject voor een vrijstelling in aanmerking komt, zal eerst moeten worden gezien of het rechtssubject als belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting kwalificeert. In art. 2, lid 1, Wet VPB 1969 heeft de wetgever een opsomming van de binnenlandse belastingplichtigen opgenomen. Hiertoehoren o.a. NSW-lichamen die de rechtsvorm van een nv of bv hebben. Eveneens behoren hiertoehoren de NSW-lichamen die de rechtsvorm van een vereniging of stichting hebben.[3]

Onbeperkt belastingplichtigen

Rechtssubjecten die de rechtsvorm van een nv of bv hebben dan wel de overige rechtssubjecten zoals genoemd in art. 2, lid 1, onderdeel a, b, en c Wet VPB 1969 worden geacht altijd een onderneming te drijven. Eveneens worden zij geacht deze onderneming met behulp van hun gehele vermogen te drijven.[4] Als gevolg van deze fictie zijn deze rechtssubjecten aldus belasting verschuldigd over het resultaat dat zij hebben behaald met hun gehele vermogen. Of zij nu wel of geen onderneming in materiële zin drijven, doet hier niets aan af.[5] Deze rechtssubjecten worden aangemerkt als 'onbeperkt belastingplichtigen'.

Beperkt belastingplichtigen

In tegenstelling tot de onbeperkt belastingplichtigen worden verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (bijvoorbeeld stichtingen) slechts als belastingplichtige aangemerkt, indien en voor zover zij een onderneming drijven. Slechts het resultaat uit deze onderneming wordt in de heffing betrokken. Men spreekt in dit verband dan ook wel over de 'beperkt belastingplichtigen'.

In het kader van de beoordeling van de belastingplicht, dient te worden gezien of sprake is van een onderneming in materiële zin. Voor het begrip onderneming kan een beroep worden gedaan op het begrip onderneming zoals dat voor de Wet IB 2001 wordt gehanteerd en is bedoeld in art. 3.2 e.v. Wet IB 2001. Hoewel een omschrijving van het begrip onderneming niet in de Wet IB 2001 is opgenomen, wordt hieronder verstaan: een duurzame organisatie die er op is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Deze duurzame organisatie maakt het mogelijk om een hoger resultaat te halen dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is.

Een stichting of vereniging die zich uitsluitend bezighoudt met normaal vermogensbeheer, drijft geen onderneming. Van normaal vermogensbeheer is sprake indien de invloed van de organisatie op de resultaten gering is en de omvang of de aard van de arbeid niet uitgaat boven datgene wat bij een normaal vermogensbeheer gebruikelijk is.[6] Zo zal het verhuren resp. verpachten van een landgoed of het beheren van gelden niet als het drijven van een onderneming kwalificeren. Een

stichting die uitsluitend een landgoed in stand houdt, drijft derhalve geen onderneming en is niet belastingplichtig.

Een stichting of vereniging wordt geacht winst te beogen indien zij meer dan incidenteel een positief resultaat behaalt.[7] Het feit dat in de statuten is vermeld dat geen winst wordt beoogd doet hier niet aan af. Niet alleen de statutaire doelstelling van het lichaam is dan ook beslissend maar ook de feitelijke exploitatiewijze.[8] Een stichting die uitsluitend negatieve exploitatieresultaten behaalt die worden aangezuiverd met subsidies, heeft geen winstoogmerk en drijft aldus geen onderneming. Voor de beoordeling of sprake is van een positief of negatief exploitatieresultaat worden niet ondernemingseigen uitgaven en inkomsten geabstraheerd. Het lichaam hoeft de verkregen schenkingen en subsidies aldus niet mee te rekenen. Het volgende voorbeeld moge dit verduidelijken. Een stichting exploiteert een proefboerderij zonder winstoogmerk als uitvloeisel van haar statutaire doelstelling om de ontwikkeling van de rundveehouderij te bevorderen. Daartoe wordt op de proefboerderij ook onderzoek uitgevoerd en voorlichting gegeven aan ondernemers en andere belangstellenden. De stichting leidt ieder jaar verliezen welke geheel door subsidies worden opgevangen. Het hof besliste echter dat het haar ontbreekt aan het voor de toepassing van art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VPB 1969 vereiste winstoogmerk, nu haar oogmerk er niet op is gericht geldelijk voordeel voor zichzelf te behalen doch voor alle rundveehouders in Nederland. Van een onderneming was derhalve geen sprake.[9]

Indien op grond van de genoemde criteria de activiteiten of een deel van de activiteiten van een vereniging of stichting als het drijven van een onderneming worden aangemerkt, kwalificeert dit lichaam als belastingplichtige. Slechts het resultaat uit de ondernemingsactiviteiten wordt in de heffing betrokken. De overige inkomsten blijven buiten de heffing. In het geval een NSW-stichting een hotel of camping exploiteert en hieruit positieve resultaten geniet, is de stichting over deze resultaten vennootschapsbelasting verschuldigd. Over de rente-inkomsten die zij geniet op de overtollige liquide middelen, de inkomsten uit de verpachte gronden (niet zijnde ondernemingsvermogen) en ontvangen schenkingen/subsidies is zij geen vennootschapsbelasting verschuldigd.

Indien en zodra een dergelijk lichaam een onderneming drijft, betreedt zij het terrein van de vermogensetikettering. Een juiste en nauwkeurige scheiding van haar vermogen in ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen is in dat geval vereist. Aan de jurisprudentie ontleen ik het volgende voorbeeld. Een stichting had als doel het verzorgen van buiten-universitaire opleidingen. In het kader van deze bedrijfsvoering en om de conti-nuïteit te waarborgen verhoogde zij het cursusgeld. Als gevolg hiervan verbeterde de liquiditeitspositie aanzienlijk en ontstond een positief banksaldo van circa € 150.000. De stichting rekende deze liquide middelen niet tot haar ondernemingsvermogen en rekende de verkregen rente-inkomsten aldus niet tot haar belaste winst. Het hof oordeelde vervolgens dat het besluit van de stichting om de cursusgelden te verhogen niet kan wegnemen dat de gevolgen van dit besluit ook in latere jaren zijn aanvaard en versterkt door verdere verhogingen van het cursusgeld, hoewel inmiddels duidelijk was dat van blijvende tekorten en/of onvoldoende vermogen om deze op te vangen geen sprake meer was. Vervolgens oordeelde het hof dat de herkomst van het vermogen, de reden om dat grotere vermogen te vormen en het ontbreken van enige andere of verdere doelstelling dan het organiseren van cursussen en examens ten behoeve van de opleiding met zich brengt dat de vermogensopbrengsten slechts dienen ter aanwending in de onderneming, zodat deze tot de belastbare ondernemingswinst moeten worden gerekend. De Hoge Raad was het met dit oordeel eens.[10] Het feit dat de stichting een algemeen doel behartigt, heeft op de vermogensetikettering geen invloed.

In de praktijk komt het voor dat een stichting of vereniging geen winstoogmerk heeft, maar wel werkzaamheden verricht die overeenkomen met werkzaamheden van ondernemers. Om concurrentievervalsingen te voorkomen heeft de wetgever voor de beoordeling van de belastingplicht een uitbreiding van het ondernemingsbegrip opgenomen. Op de voet van art. 4, onderdeel a, Wet VPB 1969 wordt als het drijven van een onderneming als bedoeld in art. 2, lid 1, onderdeel d, mede verstaan: 'een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen, vermeld in art. 2, lid 1, onderdelen a, b, en c'. Aan een 'overeenkomende

werkzaamheid' behoort slechts te worden gedacht, indien er een economisch organisme te onderkennen valt, dat een zekere mate van zelfstandigheid heeft, waarbij om redenen van doelmatigheid aan dat organisme nog de eis dient te worden gesteld dat zijn resultaten van dien aard zijn, dat een particulier er een althans bescheiden bestaan in zou kunnen vinden. Het deelnemen aan het maatschappelijk verkeer dient van meer dan bijkomstige aard te zijn.[11] Indien in het hierboven genoemde voorbeeld de exploitatie van een hotel op basis van de definitie niet als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt (bijvoorbeeld omdat zowel formeel als materieel het winstoogmerk ontbreekt) maar de stichting wel in concurrentie treedt met andere hotels, wordt zij op basis van deze fictie alsnog geacht een onderneming te drijven en aldus als beperkt belastingplichtige aangemerkt. Uitsluitend het resultaat uit deze 'fictieve onderneming' wordt in de heffing betrokken. Hiermee heeft de wetgever willen voorkomen dat een stichting tegen veel lagere prijzen diensten of producten kan aanbieden omdat de vennootschapsbelasting niet op haar drukt. Voor een ondernemer die wel inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting verschuldigd is, is het nauwelijks mogelijk om te concurreren met een vrijgesteld lichaam. Zo kan uit de jurisprudentie worden afgeleid dat een stichting die op enkele percelen een camping exploiteert en daarbij positieve resultaten behaalt, op de voet van art. 4, onderdeel a, Wet VPB 1969 toch geacht kan worden een onderneming te drijven en aldus belastingplichtig is.[12] Uitsluitend de resultaten uit de exploitatie van de camping zijn in dat geval belast. In deze uitspraak was de stichting niet belastingplichtig aangezien de exploitatie van de camping was ondergebracht in een bv waarvan de stichting alle aandelen bezat. De stichting verhuurde de gronden waarop de exploitatie plaatsvond aan de bv. Hierdoor bereikte de stichting dat zij geen concurrerende werkzaamheden verrichtte en dat zij zich uitsluitend met passief vermogensbeheer bezighield. Een NSW-stichting die een onderneming drijft dan wel het gevaar loopt op de voet van de fictie geacht te worden een onderneming te drijven, doet er verstandig aan de ondernemingsactiviteiten onder te brengen in een afzonderlijke entiteit. Hiermee voorkomt de stichting dat het landgoed als bestanddeel van het ondernemingsvermogen in de heffing wordt betrokken. In hoeverre het drijven van een onderneming de toepassing van de subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen in de weg staat, komt in par. 5.3. aan de orde.

Subjectieve vrijstelling NSW-lichamen

Voorwaarden vrijstelling

Nadat het subject als onbeperkt of beperkt belastingplichtige is aangemerkt, dient te worden bezien of een subjectvrijstelling van toepassing is. De subjectieve vrijstellingen zijn opgenomen in art. 5 en 6 Wet VPB 1969 jo. art. 2 t/m 7 Uitv.besl. VPB 1971. De vrijstelling voor NSW-lichamen heeft de wetgever opgenomen in art. 5, lid 1, onderdeel a, Wet VPB 1969 jo. art. 2 Uitv.besl. VPB 1971.[13] De vrijstelling geldt voor:

1. lichamen;
2. welker bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de NSW 1928 aangewezen landgoederen;
3. welker werkzaamheden ten minste hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen en;
4. welker overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming.[14]

Ad. 1 Lichamen

De vrijstelling is niet beperkt tot de nv en bv dan wel in Nederland gevestigde lichamen.[15] Het algemene karakter van Hoofdstuk I Wet VPB 1969 brengt mee dat zowel de lichamen die zijn opgenomen in art. 2 Wet VPB 1969 (binnenlandse belastingplichtigen) als die zijn opgenomen in art. 3 Wet VPB 1969 (buitenlandse belastingplichtigen) voor de vrijstelling in aanmerking komen.[16] Een in België gevestigde en naar Belgisch recht opgerichte Bvba die aan de hierboven onder 2 t/m 4 genoemde vereisten voldoet, geniet derhalve de vrijstelling.

In dat geval komt de vraag op hoe de toetsing aan deze voorwaarden dient plaats te vinden. Kan deze toetsing beperkt blijven tot uitsluitend de vermogensbestanddelen en werkzaamheden die bij het bepalen van het Nederlandse inkomen in aanmerking (kunnen) worden genomen op de voet van art. 17 e.v. Wet VPB 1969 (in casu het landgoed) of dienen alle vermogensbestanddelen en

werkzaamheden van het lichaam in de toetsing te worden begrepen? Met andere woorden: Kan de toetsing beperkt worden tot de vermogensbestanddelen en werkzaamheden van de (fictieve) vaste inrichting? Ik neig ertoe deze laatste vraag bevestigend te beantwoorden. Mijns inziens kan hiervoor een beroep worden gedaan op het non-discriminatieartikel in het Verdrag Nederland-België dan wel het EG-Verdrag. Bij een andere beantwoording van deze vraag, zou de vaste inrichting niet gelijk worden behandeld als een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij.[17] Aangezien een dergelijke situatie in de praktijk zich niet snel zal voordoen en gelet op de strekking van dit boek ga ik hier niet verder op in.

Ad. 2 Bezittingenvereiste

Als tweede vereiste stelt de wet dat de bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk uit landgoederen moeten bestaan (bezittingenvereiste). Uit de nadere memorie van antwoord bij het wetsvoorstel Wet VPB 1969 valt op te maken dat het begrip 'hoofdzakelijk' het midden houdt tussen 'grotendeels' (51% of meer) en uitsluitend (100%).[18] Blijkens het besluit d.d. 15 mei 2006 (Str. 2006/98) komt dit begrip, uitgedrukt in een percentage neer op ten minste 70 percent.[19]

Ad. 3 Werkzaamhedenvereiste

De werkzaamheden van het lichaam dienen ten minste hoofdzakelijk (70% of meer) te bestaan uit de instandhouding van landgoederen.[20]

Volledigheidshalve merk ik op dat het tweede en derde vereiste nagenoeg gelijk zijn aan het tweede en derde vereiste voor de toepassing van de transparance fiscale op de voet van art. 7a NSW 1928 en art. 10.9 Wet IB 2001. Deze vereisten zijn uitvoerig beschreven in par. 2.5 en 4.6, waarnaar ik dan ook verwijs.

Ad. 4 Ondernemingsverbod

Onder 4. is het ondernemingsverbod opgenomen. De 'overige werkzaamheden' van het lichaam, andere dan de instandhouding van landgoederen, mogen niet kwalificeren als het drijven van een onderneming. Het begrip 'drijven van een onderneming' moet overeenkomstig het bepaalde in art. 2, lid 1, onderdeel d, en art. 4 Wet VPB 1969 worden uitgelegd. [21] Een onderscheid tussen de 'instandhouding van landgoederen' en de 'overige werkzaamheden' lijkt aldus van essentieel belang.

De wetgever heeft dit vereiste opgenomen uit vrees dat lichamen van de vrijstelling misbruik zouden gaan maken door buiten hun ideële werkterrein activiteiten te ontplooiën waarvan het onbelast laten de concurrentieverhoudingen zou verstoren.[22] Aan dit ondernemingsverbod ligt derhalve nagenoeg hetzelfde motief ten grondslag als aan de uitbreiding van het begrip 'onderneming' zoals opgenomen in art. 4, onderdeel a, Wet VPB 1969.

De oorspronkelijke tekst van art. 5, onderdeel a, Wet VPB 1969 in het wetsvoorstel luidde: 'lichamen welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen en welke werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit de instandhouding van de landgoederen'. In de MvT merkt de wetsontwerper over deze vrijstelling het volgende op: 'De omschrijving van de onder de letters a en c vrijgestelde lichamen wijkt enigszins af van de in artikel 5 van het Besluit en in artikel 1 van de Vrijstellingsbeschikking Vennootschapsbelasting, in dier voege dat de eis wordt gesteld dat de feitelijke werkzaamheden bestaan uit de verwerkelijking van de doelstelling van deze lichamen. Hierdoor wordt voorkomen dat lichamen die een onderneming drijven met het doel de daarmede behaalde winst te bestemmen tot instandhouding van landgoederen of voor filantropische doeleinden, ook voor deze winst in de vrijstelling zouden delen'. [23] Als gevolg van het amendement Kieft is het wetsvoorstel gewijzigd. De woorden 'en welke werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit de instandhouding van landgoederen' zijn vervangen door 'welke werkzaamheden ten minste hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen en welke overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming'. De wijziging betrof een versoepeling van het rigide werkzaamhedenvereiste ('uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' in 'ten minste hoofdzakelijk'). Als toelichting op dit amendement is het volgende opgenomen: 'De door de Staatssecretaris

voorgestelde regeling betekent, dacht ik, als men een en ander met de huidige situatie vergelijkt, een verslechtering. Die verslechtering moet volgens mij in een verbetering worden omgezet. Ik wil daarbij uitdrukkelijk rekening houden met het karakter van de vennootschapsbelasting. Daarom wil ik niet alleen een verzachting aanbrengen door de woorden "uitsluitend of nagenoeg uitsluitend" te vervangen door het woord "hoofdzakelijk", doch wil ik daaraan toevoegen de woorden: welker overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming'.[24] Het ondernemingsverbod is aldus bij amendement in de wet opgenomen.

Bij lezing van de wet lijkt het alsof het ondernemingsverbod uitsluitend ziet op de overige werkzaamheden en niet op de instandhoudingswerkzaamheden. Vanuit dit perspectief zou het aanbrengen van een onderscheid tussen de werkzaamheden derhalve van aanzienlijk belang zijn. Uit de wet en de parlementaire geschiedenis blijkt niet wat onder 'overige werkzaamheden' moet worden verstaan. Eveneens blijkt niet op welke wijze de werkzaamheden aan de 'instandhouding van landgoederen' en aan de 'overige werkzaamheden' moeten worden toegerekend. Daarnaast is niet duidelijk of de 'instandhouding van landgoederen' als het drijven van een onderneming kan en mag worden aangemerkt.

Indien beide groepen werkzaamheden totaal verschillend zijn, kan men een zuivere technische herleidingsmaatstaf kiezen (tijd, aantal personeelsleden, enz.) of een economische (kosten, opbrengsten, enz.). Echter dit is niet altijd het geval. Over het algemeen vindt de verdeling plaats aan de hand van de opbrengsten en/of de waarde van de vermogensbestanddelen.[25] Ik verwijs hiervoor naar par. 2.5 en 4.6.

Zoals aangegeven, blijkt uit art. 5, lid 1, onderdeel a, Wet VPB 1969 niet of de instandhoudingswerkzaamheden als onderneming kunnen kwalificeren en of een dergelijke kwalificatie de vrijstelling in de weg staat. Slechts de overige werkzaamheden mogen niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. Mijns inziens kan vanuit de theorie het zuiver in stand houden van een landgoed niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. Immers, het in stand houden van landgoederen gaat het normale vermogensbeheer niet te boven.[26] In deze visie bestaat het in stand houden van landgoederen uitsluitend uit het plegen van onderhoud aan de opstallen, bossen, enz. en het verpachten of verhuren van het gehele landgoed of delen van het landgoed. Het innen van gelden van wandelaars en het verkopen van houtopstanden maakt naar mijn mening de instandhouding van het landgoed nog niet tot het drijven van een onderneming. De organisatie van arbeid en kapitaal brengt geen hoger rendement met zich dan bij normaal vermogensbeheer zou zijn verkregen en het oogmerk om winst te behalen ontbreekt. Aan de vraag of de kwalificatie van de instandhoudingswerkzaamheden als het drijven van een onderneming de vrijstelling in de weg staat, komt men mijns inziens niet toe.

Deze visie brengt met zich dat indien en voor zover het NSW-lichaam een onderneming drijft of geacht wordt een onderneming te drijven, het niet anders kan zijn dan dat deze kwalificatie het gevolg is van overige werkzaamheden. Kortom, indien een NSW-lichaam een onderneming drijft is naar mijn mening per definitie de vrijstelling niet van toepassing.[27] Zoals in de parlementaire geschiedenis is aangegeven, doet het feit dat deze positieve resultaten voor de instandhouding van het landgoed worden aangewend hier niets aan af.

Het heeft er alle schijn van dat deze visie overeenkomt met de gedachte van de wetgever om de vrijstelling toe te passen zonder dat dit verstoring van concurrentie tot gevolg kan hebben. De wetgever was bij de aanneming van het amendement (de wijziging van 'uitsluitend of nagenoeg' in 'hoofdzakelijk') erop beducht dat hierdoor een ondernemingsgewijze exploitatie van het landgoed mogelijk werd. Immers, de werkzaamheden mochten voor circa 30% uit andere werkzaamheden bestaan. Als gevolg hiervan is opgenomen dat de overige werkzaamheden niet als het drijven van een onderneming mogen worden aangemerkt. Hierdoor voorkwam de wetgever dat de vrijstelling van toepassing zou zijn op ondernemingswinst.[28]

Eveneens worden in deze visie NSW-lichamen en stichtingen (niet NSW-lichaam) in die zin gelijk behandeld. Waarom zou een stichting die een camping exploiteert wel belastingplichtig zijn en een lichaam dat een NSW-landgoed bezit en een camping op dat landgoed exploiteert niet? Waarbij dan nog dient te worden bedacht dat de stichting mogelijk in de heffing wordt betrokken omdat zij in concurrentie treedt met andere ondernemingen.[29]

Wel merk ik op dat in vergelijking met de heffing ten aanzien van beperkt belastingplichtigen, het vervallen van de vrijstelling haar doel voorbij schiet. Als gevolg van het niet van toepassing zijn van de vrijstelling, wordt, voor zover uiteraard geen sprake is van een beperkt belastingplichtige, het gehele resultaat in de heffing betrokken. Derhalve ook de 'passieve' inkomsten uit het landgoed. Voor zover het resultaat bestaat uit opbrengsten uit het bosbedrijf zijn deze weer vrijgesteld.[30]

Daarnaast is nog het volgende van belang. Ik zie niet in waarom het resultaat van een ondernemingsgewijze instandhouding van een landgoed door een NSW-lichaam (voor zover dit mogelijk is) niet in de heffing wordt betrokken, terwijl als een natuurlijk persoon, al dan niet als gevolg van de transparance fiscale, een dergelijke exploitatie zou voeren, het resultaat wel in de heffing zou worden betrokken. De transparance fiscale zou dan heffing met zich brengen. Dit lijkt mij niet mogelijk. Of de transparance fiscale in dat geval nog als een 'faciliteit' kan worden aangemerkt, is dan nog maar de vraag.

Kavelaars is een andere mening toegedaan. Hij is van mening dat het 'in stand houden van het landgoed' als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt en dat deze kwalificatie de toepassing van de vrijstelling niet in de weg staat. Hij merkt hierover het volgende op: 'Wij nemen daarom aan dat bedoeld is, dat de overige werkzaamheden (die niet zijn toe te rekenen aan het NSW-landgoed) in samenhang met de overige vermogensbestanddelen (dus niet het NSW-landgoed), niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Daarmee zou dan als het ware een 'toets' ingebouwd zijn, die afgeleid lijkt van de ondernemingstoets uit de Wet IB 2001. Als er, naast het NSW-landgoed met alle daarbij behorende activiteiten, nog sprake is van een 'duurzame organisatie van arbeid en kapitaal', kan dit worden aangemerkt als een onderneming en vervalt de vrijstelling'.[31] Ondanks dat deze toepassing in het kader van het behoud van natuurschoon gewenst is, lijkt mij deze opvatting niet geheel juist. Brüll en Zwemmer merken omtrent het ondernemingsverbod het volgende op: 'Is er een onderneming in de zin van artikel 6 IB '64, dan is de zaak duidelijk: geen subjectieve vrijstelling'.[32] Van Dijck merkt in algemene zin op: 'De nevenactiviteiten mogen geen onderneming vormen. Deze voorwaarde wordt uit concurrentie-overwegingen gesteld'.[33] In hoeverre Van Dijck van mening is dat de kwalificatie van het in stand houden van landgoederen als het drijven van een onderneming mogelijk is en of dit de vrijstelling in de weg staat, is niet geheel duidelijk.

Naar mijn mening kan een beperkt belastingplichtige (bijvoorbeeld stichting of vereniging) nooit een beroep op de vrijstelling doen. Immers, een dergelijk lichaam wordt pas als belastingplichtige aangemerkt indien en voor zover zij een onderneming drijft of geacht wordt te drijven. De aanwezigheid van een onderneming staat de toepassing van de vrijstelling in de weg.

De vraag is of de aanwezigheid van een 'fictieve onderneming' op de voet van art. 4, Wet VPB 1969 deze toepassing eveneens in de weg staat. Met andere woorden; speelt art. 4 Wet VPB 1969 een rol bij de beoordeling of de overige werkzaamheden kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming? In beginsel is deze fictie uitsluitend van toepassing op de beperkt belastingplichtigen. Gezien de gelijkenis tussen de omschrijving die is opgenomen in art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VPB 1969 en art. 5, onderdeel a, Wet VPB 1969 (drijven van een onderneming) en het overeenkomstige doel van de fictie en het ondernemingsverbod (voorkoming inbreuk concurrentie), ben ik van mening dat art. 4 Wet VPB 1969 in deze een rol zou moeten spelen. Zeker ten aanzien van de beperkt belastingplichtigen. Indien het lichaam een onderneming drijft dan wel op basis van de fictie geacht wordt een onderneming te drijven, mist de vrijstelling toepassing.[34] In het besluit d.d. 15 mei 2006, Stcr. 2006/98 wordt dit standpunt door de staatssecretaris bevestigd.

Een vennootschap die niet in aanmerking komt voor de vrijstelling omdat niet is voldaan aan het ondernemingsverbod, doet er verstandig aan de ondernemingsactiviteiten onder te brengen in (bijvoorbeeld) een dochtervennootschap. Een dergelijke overdracht zou gepaard kunnen gaan met de overdracht van de tot de onderneming behorende activa en passiva met uitzondering van het landgoed.

Uitwerking vrijstelling / samenloop bosbouwvrijstelling

In de door mij voorgestane visie kan een NSW-lichaam dat een onderneming drijft, geen beroep op de vrijstelling doen. De vraag komt dan op hoe deze visie in de praktijk uitwerkt en in het bijzonder met het oog op het bosbedrijf. In het geval naast de instandhouding van een landgoed uitsluitend sprake is van een ondernemingsgewijze exploitatie van het bosbedrijf, is de subjectieve vrijstelling niet van toepassing. Om te beoordelen hoe de heffing verloopt, dient vervolgens een onderscheid te worden gemaakt tussen de beperkt belastingplichtigen (bijvoorbeeld stichting en vereniging) en de onbeperkt belastingplichtigen (bijvoorbeeld nv en bv).

De beperkt belastingplichtigen zijn slechts belasting verschuldigd over de resultaten uit de onderneming. Deze bestaan in het in de vorige alinea beschreven geval uitsluitend uit inkomsten uit het bosbedrijf. Op de voet van art. 8, lid 1, Wet VPB 1969 jo. art. 3.11 Wet IB 2001 zijn deze inkomsten vrijgesteld (objectieve vrijstelling). Voor de beperkt belastingplichtige heeft het niet van toepassing zijn van de subjectieve vrijstelling aldus in dit geval geen nadelige gevolgen. Dit zou anders kunnen zijn indien naast de inkomsten uit het bosbedrijf nog andere 'inkomsten uit onderneming' behoren (bijvoorbeeld inkomsten uit de exploitatie van een camping). In het laatste geval beperkt de belastingplicht zich echter uitsluitend tot deze andere inkomsten.[35]

Voor de onbeperkt belastingplichtigen pakt dit anders uit. Deze worden in beginsel voor het gehele resultaat in de heffing betrokken. Zij worden immers geacht hun onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Ook deze lichamen kunnen een beroep doen op de bosbouwvrijstelling. Heffing vindt slechts plaats in het geval het resultaat na eliminatie van de voordelen uit het bosbedrijf positief is. Het feit dat dit resultaat (mede) wordt veroorzaakt door inkomsten uit normaal vermogensbeheer (huurinkomsten, subsidies, schenkingen) doet hier niets aan af. In zoverre beantwoordt de huidige vrijstelling niet geheel aan haar doelstelling. Temeer nu de aanwezigheid van het bosbedrijf de toepassing van de vrijstelling belet.[36]

Om de gelijke behandeling met een stichting door te trekken, zou ik ervoor willen pleiten om uitsluitend de resultaten uit de onderneming in de heffing te betrekken. De wetgever zou in dit kader kunnen overwegen om in art. 2, lid 1, Wet VPB 1969 een subject toe te voegen. Dit subject betreft een NSW-lichaam. De heffing ten aanzien van dit lichaam is gelijk aan de heffing van een lichaam als bedoeld in lid 1, onderdeel d (beperkt belastingplichtige). Vervolgens dient de wetgever een algemene omschrijving van een NSW-lichaam in de Wet VPB 1969 op te nemen dan wel te verwijzen naar een omschrijving van dit lichaam zoals dat dient te worden opgenomen in de NSW 1928. De omschrijving zou als volgt kunnen luiden: 'Lichamen die naar het oordeel van Onze Minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van een of meer landgoederen in de zin van de NSW 1928 en/of een of meer buitenplaatsen in de zin van de Monumentenwet 1988 ten doel hebben'. De huidige subjectieve vrijstelling voor NSW-lichamen kan dan vervallen. Tot slot zou de wetgever een extra faciliteit kunnen opnemen op grond waarvan deze lichamen de uitgaven ter behoud van natuurschoon of buitenplaatsen in mindering op hun belastbare winst kunnen brengen. Hiervoor zou de wetgever kunnen aansluiten bij art. 9, lid 1, onderdeel i, Wet VPB 1969.[37]

Volledigheidshalve merk ik op dat het bezitten van een aantal bomen in de oude jurisprudentie al snel tot het uitoefenen van een bosbedrijf werd aangemerkt.[38] Dit wil niet zeggen dat ten aanzien van alle bosbedrijven sprake is van het drijven van een onderneming. Een ondernemingsgewijze exploitatie is niet vereist. Voordelen uit het bosbedrijf kunnen onderdeel uitmaken van de 'winst uit een meer omvattende onderneming'. De gelijkstelling van 'bosbedrijf' met een 'bosonderneming' is aldus niet juist. Het kan aldus voorkomen dat een lichaam een bosbedrijf uitoefent zonder dat sprake is van een onderneming.[39] Een NSW-lichaam kan naast de instandhouding van een landgoed een bosbedrijf uitoefenen, zonder dat het een onderneming drijft. In die zin hoeft het uitoefenen van het bosbedrijf de toepassing van de subjectieve vrijstelling niet in de weg te staan.

In de literatuur komt de vraag nog wel eens op hoe art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 zich verhoudt met het ondernemingsverbod. Op basis van dit verbod mogen de overige werkzaamheden niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. De Vries/Sillevis zijn van mening dat art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 bij strikte uitleg met zich brengt dat indien sprake is van overige werkzaamheden (hoe minimaal ook) deze als het drijven van een onderneming moeten worden aangemerkt. Deze conclusie leidt dan tot het merkwaardige doch overigens onredelijke gevolg dat de voor de voornaamste groep van lichamen (de landgoederen-nv's en bv's) beoogde verzachting geen enkel effect sorteert wanneer er van enige 'overige werkzaamheid' sprake is. Willen deze lichamen de vrijstelling deelachtig worden, zijn zij gedwongen om uitsluitend 'instandhoudingswerkzaamheden' te verrichten. Dit standpunt gaat er blijkbaar vanuit dat het aanmerken van 'instandhoudingswerkzaamheden' als het drijven van een onderneming op de voet van art. 2, lid 5, Wet VPB 1969, toepassing van de vrijstelling niet in de wet staat. Dit laatste lijkt mij overigens juist. Anders zou de gehele vrijstelling voor onbeperkt belastingplichtigen geen uitwerking hebben. Brüll en Zwemmer zijn van mening dat art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 ten aanzien van NSW-lichamen toepassing mist, aan de term 'hoofdzakelijk' zou anders elke betekenis worden ontnomen.[40]

Zoals hierboven reeds is aangegeven, doet een lichaam dat een onderneming drijft dan wel geacht wordt een onderneming te drijven en aldus niet is vrijgesteld, er verstandig aan haar ondernemingsactiviteiten over te dragen aan een aparte entiteit. Zo zal een NSW-bv bijvoorbeeld de exploitatie van een hotel kunnen onderbrengen in een dochtervennootschap. Het landgoed waarin en waarop de exploitatie plaatsvindt blijft achter in de moeder. Deze verhuurt vervolgens het landgoed aan de dochtervennootschap. Het enkele verhuren van het landgoed kwalificeert niet als het drijven van een onderneming zodat de vrijstelling van toepassing is.[41] Wel dient de NSW-bv te vermijden dat zij de hele onderneming verhuurt en deze verhuur alsnog als het drijven van een onderneming kwalificeert.[42] De dochtervennootschap is over het positieve resultaat uit de exploitatie van het hotel belasting verschuldigd. Aangezien de moedervennootschap is vrijgesteld, kan zij de dividenden onbelast genieten. Feitelijk vindt de belastingheffing bij de moeder en dochter tezamen gezien plaats alsof sprake is van een beperkt belastingplichtig lichaam.[43]

In beginsel is het ook mogelijk om het landgoed in plaats van de ondernemingsactiviteiten onder te brengen in een dochtervennootschap. De moedervennootschap kan de voordelen uit de aandelen in de dochtervennootschap op de voet van de deelnemingsvrijstelling onbelast genieten.[44] Echter, in deze variant kan de aandeelhouder-natuurlijk-persoon geen beroep doen op de transparence fiscale voor de heffing van de inkomstenbelasting en/of de successiebelastingen. De moedervennootschap voldoet immers niet aan de hiervoor gestelde vereisten.

Evenals bij de transparence fiscale is toepassing van de subjectieve vrijstelling imperatief. Het lichaam komt geen keuzemogelijkheid toe.[45] Voor de heffing van de vennootschapsbelasting zal dit over het algemeen niet nadelig uitwerken. In het geval aanzienlijke stille reserves aanwezig zijn, kan dit echter wel een probleem met zich brengen. Op de voet van art. 15d Wet VPB 1969 worden voordelen die niet reeds uit andere hoofde in aanmerking zijn genomen, tot de winst van het jaar gerekend waarin de belastingplichtige ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. Ten tijde van het van toepassing worden van de vrijstelling dient de vennootschap aldus af te rekenen over de aanwezige stille reserves. Dit kan een aanzienlijke aanslag op de liquiditeit van de vennootschap veroorzaken. Tijdens de parlementaire behandeling van de subjectvrijstelling is door de wetsontwerper aangegeven dat in bijzondere gevallen een beroep op de hardheidsclausule kan worden gedaan. In hoeverre hierop in de praktijk een geslaagd beroep is gedaan, is mij niet bekend.[46]

Een aandeelhouder-natuurlijk-persoon, voor wie de transparence fiscale geldt, dient de toepassing van de vrijstelling nauwlettend in de gaten te houden. Zoals ik reeds heb aangegeven zijn de voorwaarden in de verschillende wetten niet geheel gelijk zodat een verwachte koppeling ontbreekt. Indien de vrijstelling vervalt, dient hij over het algemeen de toepassing van de transparence fiscale te vermijden om dubbele heffing te voorkomen. Ik verwijs hiervoor naar par. 4.6.

Samenvatting

In het kader van de instandhouding van natuurschoon heeft de wetgever een vrijstelling voor NSW-lichamen in de Wet VPB 1969 opgenomen. Van de heffing zijn vrijgesteld: lichamen welke bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit op de voet van de NSW 1928 aangewezen landgoederen, welke werkzaamheden ten minste hoofdzakelijk bestaan uit de instandhouding van die landgoederen en welke overige werkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming.

De omschrijving van het begrip 'NSW-lichaam' is niet geheel gelijk aan de omschrijving van dit begrip in de NSW 1928 en de Wet IB 2001. Bovendien stelt de Wet VPB 1969 geen voorwaarden ten aanzien van de aandeelhouders. Een juiste afstemming tussen de verschillende wetten heeft aldus niet plaatsgevonden. De vennootschap blijft bij toepassing van de transparance fiscale voor de inkomstenbelasting, voor de heffing van de vennootschapsbelasting bestaan. Mijns inziens is dit in strijd met de verkozen systematiek. Als gevolg hiervan kunnen zich situaties voordoen waarin het gewenste resultaat van de wetgever (toepassing transparance fiscale voor de inkomstenbelasting en toepassing subjectvrijstelling voor de vennootschapsbelasting) niet wordt bereikt.

Daarnaast is de tekst van art. 5, lid 1, onderdeel a, Wet VPB 1969 niet geheel duidelijk. Zo is onduidelijk of instandhoudingswerkzaamheden als het drijven van een onderneming kunnen kwalificeren en of een dergelijke kwalificatie aan de toepassing van de vrijstelling in de weg staat. Mijns inziens is de vrijstelling niet van toepassing in het geval het lichaam een onderneming drijft. Voor zover geen sprake is van een beperkt belastingplichtige, zal als gevolg hiervan het gehele resultaat in de heffing worden begrepen. Deze overkill doet geen recht aan de ratio van de vrijstelling; de instandhouding van natuurschoon. De inkomsten die bij een beperkt belastingplichtige niet in de heffing zouden worden begrepen, behoren naar wenselijk recht ook bij NSW-lichamen buiten de heffing te blijven. Daarnaast dient de wetgever deze lichamen de mogelijkheid te bieden om de uitgaven ter behoud van het natuurschoon in mindering te brengen op hun belastbare winst. Hiervoor zou de wetgever kunnen aansluiten bij het huidige art. 9, lid 1, onderdeel i, Wet VPB 1969.⁵

3.3 Jurisprudentie

3.3.1 Hoge Raad 25 juni 1986, [ECLI:NL:HR:1986:AW7981](#)

Uit het arrest van 25 juni 1986 blijkt dat het exploiteren van een bosbedrijf niet per definitie met zich meebrengt dat voordelen uit hoofde van een onderneming worden genoten. In deze zaak is door het gerechtshof nog opgemerkt:

De vraag of bosgrond vermogen is van een onderneming, zoals bedoeld in artikel 7, tweede lid van de Wet, dient te worden beantwoord door beoordeling van de wijze waarop de grond wordt beheerd of geëxploiteerd.

3.3.2 Hoge Raad 15 juli 1980, [ECLI:NL:HR:1980:AW9926](#)

Belanghebbende, een weduwe, is mede-eigenares van twee complexen goederen. Een gedeelte van het ene complex (A) wordt door haar, na het overlijden van haar echtgenoot, met haar zwager in maatschapsverband geëxploiteerd als weidegrond door daarop voor enige boeren tegen vergoeding vee te weiden, te hoeden en te verzorgen. Het andere complex (B) omvat onroerende en roerende goederen, waarop/waarmede een landbouwbedrijf werd en wordt uitgeoefend, aanvankelijk, na het overlijden van de ouders, door twee broers van belanghebbende en na het overlijden van een van dezen -in wiens nalatenschap belanghebbende medegerechtigd is - in feite door de andere broer. Belanghebbende stelt, anders dan de insp., dat sprake is van ondernemingsvermogen, op grond waarvan zij aanspraak maakt op toepassing van art. 7, tweede lid, Vermogensbelasting '64.

⁵ Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland ([link](#))

Hoge Raad:

1. de wijze waarop voormeld gedeelte van complex A wordt geëxploiteerd brengt niet noodzakelijkerwijze het bestaan van een onderneming mee. Het Hof heeft, door zulks i. c. niet aannemelijk te oordelen omdat niet is gebleken van een het kader van normaal vermogensbeheer te buiten gaande organisatie van kapitaal en arbeid, niet blijk gegeven van een onjuiste opvatting van art. 7, tweede lid, Vermogensbelasting '64.
2. Ten aanzien van complex B brengt de enkele omstandigheid dat het desbetreffende gedeelte van belanghebbende 's vermogen was „belegd" in goederen waarop/waarmede een bedrijf werd uitgeoefend niet mede dat art. 7, tweede lid, Vermogensbel. '64 van toepassing is, nu ingevolge deze bepaling is vereist dat de onderneming voor rekening van de bel.pl. wordt gedreven.

3.3.3 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 6 december 2002, [ECLI:NL:GHLEE:2002:AF1704](#)

Belanghebbende stelde zich in deze procedure op het standpunt dat sprake is van ten behoeve van de bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond. Op grond van artikel 2 lid 1 letter a van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken moet de waarde van deze grond buiten aanmerking worden gelaten. De heffingsambtenaar was een tegenovergestelde mening toegedaan. Het Hof oordeelt onder meer:

Op grond van de hiervoor onder 2 tot en met 5 vermelde vaststaande feiten, in onderling verband en samenhang bezien, acht het hof aannemelijk dat er door A ten behoeve van het bosperceel van belanghebbende arbeid en kapitaal wordt aangewend - onder meer het met behulp van arbeidskrachten en gereedschap/machines van de bosgroep door middel van dunning oogsten van hout en het verrichten van aanplant van bomen - waarbij het niet enkel gaat om activiteiten die nodig zijn om het bosbestand in stand te houden, maar die er ook op zijn gericht structureel zo veel mogelijk opbrengst uit de houtproductie voor belanghebbende te behalen. Dat er - zoals de heffingsambtenaar stelt - alleen maar sprake is vermogensbeheer kan het hof dan ook niet onderschrijven.

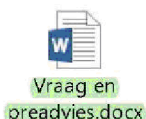
Kennelijk is het aanhouden en bewerken om structureel houtopbrengst te verkrijgen voor het Hof een reden om te concluderen dat sprake is van bedrijfsmatige exploitatie. In rechtsoverweging 8 wordt opgemerkt dat het slechts eens in de 7 à 8 jaar kunnen oogsten inherent is aan deze bedrijfstak en dat dit daarom niet leidt tot de conclusie dat geen sprake is van bedrijfsmatige exploitatie.

3.3.4 Hof Arnhem 18 november 1982, [ECLI:NL:GHARN:1982:AW9052](#)

Betreft de verwijzingszaak van Hoge Raad 12 november 1980 ([ECLI:NL:HR:1980:AW9863](#)). Het Hof oordeelt onder meer:

Ook bij een bedrijfsmatige exploitatie van een bos zullen de jaarlijkse werkzaamheden het kader van normaal vermogensbeheer veelal niet te buiten gaan. De bedrijfsmatige exploitatie onderscheidt zich evenwel van normaal vermogensbeheer in die zin dat de bedrijfsmatige exploitatie uiteindelijk gericht is op het kappen van daartoe geschikte bomen teneinde daarmee een lonende exploitatie te bereiken waaraan niet afdoet dat voor de gekapte bomen een herinplantingsplicht bestaat.

4 Vraag en preadvies



192130025 Voorziening onrechtmatig handelen (ROW)

Vragensteller: [5.1.2e] e.a.

d.d. 2 juli 2019

art. 3.25 Wet IB 2001

Beantwoording: 2 augustus 2019

1. Samenvatting van de feiten en omstandigheden

Belanghebbende is als [67 Awr] manager in loondienst bij X. [67 Awr]
[67 Awr]
[67 Awr] Belanghebbende is ontslagen.

Civiele procedure gestart in [67 Awr]
X heeft schade geleden [67 Awr] Deze schade is volgens X mede het gevolg van de wijze waarop belanghebbende zijn taak heeft uitgeoefend.

Naast de hiervoor genoemde schade vordert X schade [67 Awr]
[67 Awr] In verband met het ontslag op staande voet vordert X bovendien een gefixeerde schadevergoeding (art. 7:677 en 7:680 BW).

X heeft conservatoir beslag laten leggen op zaken van belanghebbende alsmede een derdenbeslag onder de Staat.

Strafrechtelijke procedure eveneens gestart in [67 Awr]
Er is beslag gelegd bij belanghebbende in verband met een eventuele verplichting tot betaling in het kader van een ontnemingsvordering.

[67 Awr]
[67 Awr]

67 Awr

2. Vragen aan kennisgroep winstbepaling



Vraag: Mag belanghebbende ultimo 67 Awr een voorziening vormen voor de schadevergoeding waartoe hij bij vonnis van 67 Awr is veroordeeld?

Veronderstelling

Aan deze vraag wordt pas toegekomen als de aansprakelijkstelling kan worden toegerekend aan de werkzaamheid. Bij de beantwoording van de vraag wordt ervan uitgegaan dat dat het geval is.

67 Awr

De vragen aan de kennisgroep zijn dan:

Vraag 1

Kan in het onderhavige geval worden toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e juncto derde lid, Wet IB 2001, dan wel kan deze bepaling naar analogie worden toegepast ('redelijke wetstoepassing')?

Vraag 2

Mag belanghebbende ultimo 67 Awr een voorziening vormen voor de te betalen schadevergoeding waartoe hij bij vonnis van 67 Awr is veroordeeld? Antwoorden

Antwoord op vraag 1

In het onderhavige geval wordt niet toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e juncto derde lid, Wet IB 2001. Deze bepaling kan ook niet naar analogie worden toegepast op een te betalen civielrechtelijke schadevergoeding. Goed koopmansgebruik is daarvoor bepalend en in het bijzonder kan worden opgemerkt dat er geen sprake is van negatieve voordelen in de zin van terugbetaling/ongedaan gemaakt inkomen.

Antwoord op vraag 2

Aan de oorsprongseis en de toerekeningseis wordt i.c. voldaan. Over de zekerheidseis adviseert de kennisgroep het volgende:

Primair:

Op 31 december 2014 staat met een redelijke mate van zekerheid vast dat i.c. een betalingsverplichting zal ontstaan. Aanvullend geldt het realiteitsbeginsel. Belanghebbende moet de feiten stellen op basis waarvan kan worden vastgesteld dat en tot welke omvang zeker of nagenoeg zeker is dat de uitgaven zullen worden gedaan. Op grond van de voorhanden feiten is niet aannemelijk gemaakt dat er meer betaald zal worden dan 67 Awr. Daarbij ziet de kennisgroep op praktische gronden af van de beoordeling of daarin geen betaling zit van de wettelijke rente over de periode vanaf 67 Awr.

Subsidiair:

Als de rechter oordeelt dat het realiteitsbeginsel danwel de regel van Hoge Raad 25 juni 2010, nr. 08/03864 niet aanvullend geldt, maar onderdeel is van de zekerheidseis, is op grond van de voorhanden feiten niet aannemelijk gemaakt dat voldaan is aan de zekerheidseis.

3. Beschouwing

Resultaat uit een werkzaamheid is het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met een werkzaamheid (3.94 Wet IB 2001).

Bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheid zijn – voor zover hier relevant – 3.14 en 3.25 van overeenkomstige toepassing, alsof de werkzaamheid een onderneming vormt (artikel 3.95 Wet IB 2001).

Vraag 1

In ⁶⁷Awv is een strafrechtelijk onderzoek gestart. Er is beslag gelegd bij belanghebbende in verband met een eventuele verplichting tot betaling in het kader van een ontnemingsvordering.

Op grond van artikel 3.14, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 behoren tot de van aftrek uitgesloten kosten en lasten ter zake van de in het eerste lid, onderdeel d en e, bedoelde misdrijven niet de voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen.

Het ontnemingsbedrag kan pas in aftrek worden gebracht in het jaar van daadwerkelijke betaling. In HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299 oordeelde de Hoge Raad dat het vormen van een voorziening voor een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel niet mogelijk is. Een terugbetaling van wederrechtelijk verkregen voordeel kan pas ten laste van de winst komen, wanneer het bedrag daadwerkelijk het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar vormen van een voorziening is hiermee niet verenigbaar. Dit vloeit voort uit het bepaalde en de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.14, derde lid, Wet IB 2001.

In ⁶⁷Awv kan dus geen voorziening worden gevormd voor een (eventuele) strafrechtelijke ontneming.

De vraag die nog gesteld kan worden is of een strafrechtelijke ontneming ertoe kan leiden dat eiser van de civielrechtelijke schadevergoeding wordt voldaan. Dus de civielrechtelijke schadevergoeding wordt betaald via de strafrechtelijke ontneming. X heeft weliswaar derdenbeslag onder de Staat gelegd, maar aan de hand van de beschikbare feiten en omstandigheden kan ik niet vaststellen hoe dit feitelijk / juridisch geduid moet worden. Ik ga hier daarom niet verder op in. Als de waarde van de goederen hoger is dan het bedrag van de voordeelsontneming kan dit mogelijk ertoe leiden dat er dan ruimte is voor voldoening van de civielrechtelijke schadevergoeding.

Artikel 3.14, derde lid Wet IB 2001 is niet van toepassing op de civielrechtelijke schadevergoeding. Zoals de rechtbank vaststelt in de civiele procedure is er een verschil:

67 Awv

Overigens geldt naar de mening van de kennisgroep ook dat het ontnemingsbedrag niet in mindering van de winst kan worden gebracht als het wederrechtelijke verkregen voordeel niet eerder tot de winst is gerekend en ook niet meer kan worden nagevorderd. Zie Hoge Raad 25 november 2005, nr. 40.213, ECLI:NL:HR:2005:AU6909, BNB 2006/94 aangaande negatieve

inkomsten uit dienstbetrekking, waarin o.a. wordt gesproken over “ongedaan gemaakt inkomen” en “Met deze rechtsgrond valt niet te rijmen dat negatieve inkomsten in aftrek worden toegelaten indien de positieve inkomsten waarmee zij rechtsreeks in verband staan, niet in de belastingheffing zijn betrokken.” Dit arrest gaat dus niet over een ontnemingsvordering van het OM, maar om betaling als gevolg van een civielrechtelijke aansprakelijkstelling. Voor de motivering van het arrest verwijst de Hoge Raad wel naar de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

Beide voornoemde arresten zijn hierna opgenomen onder het kopje ‘jurisprudentie’.

De conclusie m.b.t. vraag 1 is dan ook dat in het onderhavige geval niet kan worden toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, letter d en letter e juncto derde lid, Wet IB 2001. Deze kan ook niet naar analogie worden toegepast op een te betalen civielrechtelijke schadevergoeding. Goed koopmansgebruik is daarvoor bepalend en in het bijzonder kan worden opgemerkt dat er geen sprake is van negatieve voordelen in de zin van terugbetaling/ongedaan gemaakt inkomen.

Vraag 2

In bezwaar wordt alsnog de vorming van een voorziening verzocht. De vraag is dan of voor de gestelde omvang van de toekomstige uitgaven tot een bedrag van

67 Awr

67 Awr

een voorziening mag worden gevormd.

Bijzondere aandacht vergt de geschilsvomvang. De omvang van de schade uit hoofde van vordering I is nog niet vastgesteld en daarvoor wordt nog geen voorziening gevormd. Belanghebbende zou zich daar mogelijk op kunnen beroepen maar heeft dat nog niet gedaan. Het geschil ziet derhalve alleen op uitgaven uit hoofde van de feiten die leiden tot voldoening van vordering II en vordering III.

De overeenkomstige toepassing van artikel 3.25 Wet IB 2001 op grond van artikel 3.95 van die wet brengt mee dat bij de bepaling van het resultaat uit de werkzaamheid in een jaar voorafgaande aan een mogelijke betaling ter zake van een toekomstige uitgave een passiefpost kan worden gevormd als 1) die uitgave haar oorsprong vindt in feiten of omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (*oorsprongseis*) en 2) ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (*toerekeningseis*), en 3) ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (*zekerheidseis*); Baksteenarrest, HR 26 augustus 1998, nr. 33417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, BNB 1998/409.

Ad 1 oorsprongseis

Nu 67 Awr zijn ontvangen in de jaren 67 Awr en de civielrechtelijke aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden in 67 Awr vindt de toekomstige uitgave zijn oorsprong in de periode voorafgaand aan balansdatum.

Ad 2 toerekeningseis

De toekomstige uitgave kan ook overigens aan de jaren voorafgaande aan de balansdatum (i.c. 2014) worden toegerekend.

Ad 3 zekerheidseis

Op balansdatum 67 Awr moet er een redelijke mate van zekerheid zijn dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen.

Of op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid wordt objectief bepaald (vgl. HR 11 juli 1984, nr. 22.146, BNB 1985/1, inzake VUT-verplichting). Dit betekent onder meer dat voor de bepaling van de redelijke mate van zekerheid rekening moet worden gehouden met feiten en omstandigheden na balansdatum die een licht werpen op de feiten en omstandigheden op balansdatum.

Voor de waardering van passiefposten is de hoofdregel dat daarbij rekening gehouden moet worden met alle feiten en omstandigheden die bekend zijn op balansdatum. Hierbij mag conform de arresten van de Hoge Raad van 18 juni 1943, nr. B. 7687 en van 15 februari 1989, BNB 1989/144 ook rekening gehouden worden met gegevens omtrent die feiten en omstandigheden die

eerst na balansdatum, maar voor het onherroepelijk vaststaan van de belastingaanslag over dat jaar bekend worden. Op grond van deze jurisprudentie kan dus geen rekening gehouden worden met later opgekomen nieuwe feiten, maar dient wel rekening te worden gehouden met informatie die nadere inzichten verschaft over die feiten en omstandigheden die reeds per balansdatum bekend zijn.

Indien bijvoorbeeld een rechterlijke uitspraak die wordt gewezen na balansdatum doch voor het onherroepelijk vaststaan van de aanslag over dat belastingjaar informatie bevat die een nader licht werpt op die feiten en omstandigheden, moet hiermee bij de waardering van de passiefpost rekening worden gehouden. Zo kan bijvoorbeeld rekening worden gehouden met een rechterlijke uitspraak die gewezen wordt na balansdatum, waarin een oordeel gegeven is over een materiële belastingschuld die reeds verschuldigd is op balansdatum (HR 11 april 2008, BNB 2008/168, hieronder geciteerd).

Verder dient bij de waardering van een passiefpost rekening te worden gehouden met toekomstige omstandigheden indien er een behoorlijke kans is dat deze omstandigheden zich voordoen (HR 17 december 2004, BNB 2005/95).

HR 11 april 2008, nr. 44 089, V-N 2008/20.12; BNB 2008/168; LJN BC9189.

Het Hof (Arnhem van 3 mei 2007, nr. 02/03012) heeft geoordeeld dat ter zake van de over 1999 nageheven loonbelasting bij de bepaling van de winst over 1999 rekening gehouden kan worden met de materiële, uit de wet voortvloeiende, belastingschuld. Daarbij dient — aldus het hof — niet te worden uitgegaan van de aanvankelijk door de inspecteur opgelegde naheffingsaanslag Loonbelasting, maar van de schuld zoals die blijkt uit de uitspraak die door het hof is gedaan met betrekking tot die naheffingsaanslag.

Voor zover het middel zich tegen dit oordeel richt, faalt het. Het Hof is kennelijk en terecht ervan uitgegaan dat bij de bepaling van de omvang van een ter zake van de over het onderhavige jaar verschuldigde loonbelasting te vormen voorziening rekening moet worden gehouden met alle feiten en omstandigheden die een licht werpen op die materieel verschuldigde loonbelasting, ook indien deze feiten en omstandigheden na het opmaken van de fiscale balans over het onderhavige jaar maar vóór het definitief vaststaan van de aanslag vennootschapsbelasting over dat jaar bekend worden.

Voor zover het middel een beroep doet op punt 14 besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 november 2004, nr. CPP 2004/814M, BNB 2005/48, faalt het eveneens, aangezien het besluit voor het onderhavige jaar geen hogere voorziening toestaat dan uit het hiervoor overwogene volgt.

Hoge Raad 11 april 2008, BNB 2008/168 handelde over een (materiële) loonbelastingschuld. In een later jaar kwam de omvang van deze schuld door een rechterlijke uitspraak vast te staan. Bij de waardering van de (materiële) loonbelastingschuld mocht met deze vastgestelde omvang worden rekening worden gehouden. Deze uitspraak mag niet zo ruim worden uitgelegd dat bij de bepaling van de hoogte van de voorziening de rechtelijke uitspraak (in de onderhavige casus het vonnis van juni 2017) zomaar overgenomen kan worden.

Vergelijk in dit verband Hoge Raad van 22 september 1993, nr. 28.878, BNB 1994/33

3.3. Bij het opnemen in de fiscale balans ultimo 1987 van de post voorziening wegens ontslagkosten D is rekening gehouden met de feiten en omstandigheden die met betrekking tot die post eind 1987 aanwezig waren. De later in 1988 bekend geworden feiten en omstandigheden omtrent de ontslagkosten, waaronder met name de uitspraak van de Kantonrechter, zijn geen feiten en omstandigheden die zich ultimo 1987 reeds hadden voorgedaan. Belanghebbende handelde derhalve niet in strijd met goed koopmansgebruik door de geschatte voorziening ultimo 1987 te handhaven, hoewel in 1988, vóór het tot stand komen van de fiscale jaarcijfers 1987, het exacte bedrag van de ontslagkosten was komen vast te staan.

Als vaststaat of zo goed als zeker is dat kosten nooit zullen worden betaald, mogen deze kosten niet tot uitdrukking worden gebracht via het opvoeren van een voorziening. De vorming van een voorziening mag namelijk niet in strijd komen met het realiteitsbeginsel: Hoge Raad 25 juni 2010, nr. 08/03864, LJN BJ8485, BNB 2010/273 en V-N 2010/30.6:

4.1. Het middel keert zich tegen 's Hofs oordeel dat belanghebbende een voorziening mag vormen omdat op de balansdatum - met inachtneming van hetgeen nadien is gebleken over de toen bestaande toestand - een behoorlijke kans bestond dat A BV door B op grond van wanprestatie zou worden aangesproken en dat die aanspraak (geheel of ten dele) terecht zou blijken te zijn. Het middel betoogt dat er geen redelijke kans bestond dat de door B ingediende claim bij belanghebbende tot een te betalen schuld zou leiden. Het middel faalt in zoverre, omdat dit oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk.

4.2.1. Het middel keert zich voorts tegen 's Hofs oordeel dat aan de vorming van de in geding zijnde voorziening niet in de weg staat dat A BV ter zake van de claim van B waarschijnlijk geen uitgaven zal doen, omdat het onbetaald blijven van schulden immers pas tot belastbare winst leidt op het tijdstip dat de debiteur de schulden niet meer behoeft te voldoen of, binnen een fiscale eenheid, nadat de gevoegde dochter is gefailleerd. Het middel betoogt dat het Hof met dit oordeel ten onrechte voorbij is gegaan aan de stelling van de Inspecteur dat goed koopmansgebruik niet toelaat een schuld op haar nominale bedrag te waarderen indien vast staat dat de schuld gezien de vermogenspositie en de wil van de vennootschap niet betaald zal worden. In een dergelijk geval kan volgens het middel slechts een passiefpost worden gevormd tot maximaal het bedrag van het in de vennootschap aanwezige saldo van activa en passiva.

-4.2.2. Het middel slaagt in zoverre. Het is niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik om door middel van het opvoeren van een passiefpost kosten tot uitdrukking te brengen waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald. Dat zou niet stroken met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel. 's Hofs oordeel dat aan de vorming van de in geding zijnde voorziening niet in de weg staat dat A BV ter zake van de claim van B waarschijnlijk geen uitgaven zal doen, getuigt derhalve van een onjuiste rechtsopvatting.

Zie verder de jurisprudentie opgenomen hierna onder het kopje Jurisprudentie.

Het is dus niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik om door middel van het opvoeren van een passiefpost kosten tot uitdrukking te brengen waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald. Dat zou niet stroken met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel. Ook als er een redelijke mate van zekerheid is dat een toekomstige betalingsverplichting (juridische afdwingbaar of uit hoofde van een natuurlijke verbintenis) zal ontstaan, kan een dergelijke passiefpost in dat geval niet worden opgevoerd. Anders dan Bruisten, NTFR 2010/1546, meent de kennisgroep dat het arrest van 25 juni 2010 niet ziet op hetgeen door hem wordt omschreven als zekerheidsvereiste. Er kan namelijk voldaan worden aan het zekerheidsvereiste ongeacht of 'vaststaat dat of zo goed als zeker is' dat die uitgaven nooit zullen worden betaald. Het realiteitsbeginsel geldt m.a.w. aanvullend.

Bewijslast

Op belastingplichtige rust de bewijslast dat er feiten en omstandigheden bestaan die rechtvaardigen dat een voorziening kan worden gevormd en tot welke omvang.

Daarbij verdient opmerking dat voor zover de rente betrekking heeft op de periode na ^{67 Awr} deze moet worden toegerekend aan de boekjaren daarna en niet voorzien kunnen worden.

Conclusie zekerheidseis

Op grond van de voorhanden feiten kan geconcludeerd worden dat er een redelijke mate van zekerheid is dat er toekomstige betalingsverplichtingen zullen ontstaan. Daarbij houdt de kennisgroep rekening met het vonnis van de rechtbank ^{67 Awr} dat een licht werpt op de feiten en omstandigheden in de periode voorafgaand aan balansdatum.

Zo is belanghebbende in ^{67 Awr} aansprakelijk gesteld voor schade. Tevens is in verband hiermee een conservatoir beslag gelegd op de roerende en onroerende zaken van belanghebbende alsmede een conservatoir derdenbeslag. Op ^{67 Awr} heeft de rechtbank vonnis gewezen en is belanghebbende veroordeeld tot betaling van een schadevergoeding.

Evenwel moet belanghebbende ook de feiten stellen op basis waarvan kan worden vastgesteld dat en tot welke omvang zeker of nagenoeg zeker is dat de uitgaven worden gedaan. Op grond van de voorhanden feiten is niet aannemelijk gemaakt dat er meer betaald zal worden dan 67 Awr 67 Awr Daarbij ziet de kennisgroep op praktische gronden af van de beoordeling of daarin geen betaling zit van de wettelijke rente over de periode vanaf 67 Awr

PS

De vraag kan gesteld worden wat de reikwijdte is van het hiervoor genoemde arrest van 25 juni 2010. Dit is van belang als geoordeeld wordt dat in 67 Awr geen voorziening kan worden gevormd omdat de uitgave nooit zal worden gedaan. In 67 Awr is vonnis gewezen: ultimo 67 Awr is er een juridisch afdwingbare verplichting (een schuld). Mag/moet de belanghebbende deze schuld opvoeren op de balans? Of moet dat beoordeeld worden aan de hand van de Fokker-jurisprudentie (waardering van een schuld). Evenwel is dit voor het onderhavige jaar niet van belang mede gelet op het betwisten van de schulden.

Jurisprudentie

Hoge raad 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, BNB 2011/288, r.o. 3.2.2:

Het middel faalt. Het bepaalde in artikel 8a, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt in dat – voor zover hier van belang – de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge het bepaalde in het eerste lid, letters d en e, van dat artikel wordt teruggenomen indien het gaat om de voldoening van een geldbedrag ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, waarmee – mede gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling – tot uitdrukking is gebracht dat een dergelijk bedrag niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt voldaan vormen van een voorziening ter zake van die voldoening is hiermee niet verenigbaar.

Hoge Raad 25 november 2005, nr. 40.213, ECLI:NL:HR:2005:AU6909, BNB 2006/94

Derden die aan de BV gelden ter belegging hadden toevertrouwd, hebben belanghebbende en de BV aansprakelijk gesteld wegens wanprestatie c.q. onrechtmatige daad met betrekking tot door hen ter belegging in waardepapieren ter beschikking gestelde fondsen. Belanghebbende is in 199 met deze derden overeengekomen aan hen een bedrag van f g te betalen. Het genoemde bedrag is in 199* voldaan.*

3.2. Evenals voor het Hof gaat het in cassatie om de vraag of de betaling van f g is aan te merken als negatieve inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.

-3.3. Het oordeel van het Hof dat de in 198* en 198* genoten voordelen zijn aan te merken als inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid, is in cassatie niet bestreden, evenmin als het oordeel dat toepassing van de wettelijke bepalingen had moeten leiden tot heffing van inkomstenbelasting over de in de jaren 198* en 198* genoten inkomsten en tot het in aanmerking nemen van negatieve inkomsten in de jaren waarin sprake is van enige betaling aan degene van wie belanghebbende zich gelden heeft toegeëigend.

-3.4. Het Hof heeft geoordeeld dat onder de omstandigheden dat belanghebbende de in 198* en 198* genoten inkomsten niet heeft aangegeven en deze inkomsten ook niet daadwerkelijk in de heffing zijn begrepen, alsmede dat belanghebbende niet heeft gesteld dat het niet in de heffing begrijpen valt toe te rekenen aan enig door de Inspecteur begaan verzuim, de wetgever niet kan hebben gewild dat sprake is van negatieve inkomsten in een later jaar, en dat een redelijke wetstoepassing meebrengt de in een eerder jaar niet belaste inkomsten in mindering te brengen op het bedrag dat in beginsel valt te kwalificeren als negatieve inkomsten. Tegen dat oordeel richten zich de klachten.

-3.5. De rechtsgrond van de aftrekbaarheid van negatieve inkomsten - welk begrip in de rechtspraak is ontwikkeld - ligt hierin dat de redelijkheid eist dat voorzien wordt in een mechanisme dat - zoveel als mogelijk binnen het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 - ertoe leidt dat

'belastingheffing over ongedaan gemaakt inkomen óók ongedaan gemaakt wordt'

(in de formulering van de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, geciteerd in paragraaf 3.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).

Met deze rechtsgrond valt niet te rijmen dat negatieve inkomsten in aftrek worden toegelaten indien de positieve inkomsten waarmee zij in rechtstreeks verband staan, niet in de

belastingheffing zijn betrokken. Zo is in een latere fase van de parlementaire behandeling van evengenoemd wetsvoorstel opgemerkt, over het geval waarin de ontnemingsmaatregel mede betrekking heeft op voordelen verworven in jaren waarover de fiscus niet meer kan navorderen, 'Het zou bepaald onbevredigend zijn indien de ontnemingsmaatregel dan toch tot het volle bedrag een negatieve post in de fiscale inkomensbepaling zou opleveren.' (Kamerstukken II 1990/91, 21 504, nr. 5, blz. 40).

Hierbij verdient opmerking dat het 'onbevredigende' van de geschetste uitkomst niet wordt veroorzaakt door de bijzonderheid dat de bevoegdheid tot navordering door tijdsverloop is vervallen, maar reeds door de enkele omstandigheid dat de eerdere positieve inkomsten niet in de belastingheffing zijn betrokken, om welke reden dan ook. Derhalve dient te gelden dat indien negatieve inkomsten bestaan in uitgaven waarmee een voordeel dat eerder is genoten in de vorm van positieve inkomsten geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt, zulke negatieve inkomsten slechts aftrekbaar zijn indien en voorzover de positieve inkomsten in de belastingheffing zijn betrokken. Deze regel geldt onverminderd indien de positieve inkomsten door middel van navordering of naheffing alsnog in de belastingheffing hadden kunnen worden betrokken, doch zulks - om welke reden dan ook - niet heeft plaatsgevonden.

De klachten tegen 's Hofs beslissing falen op grond van het voorgaande.

HR 22 mei 2015, nr. 14/02083, ECLI:NL:HR:2015:1259 (BNB 2015/177 m.nt. Essers; V-N 2015/25.7)

(...)

Het Hof heeft voorts geoordeeld dat belanghebbende wat betreft de jaren 2005 en 2006 overtuigend heeft aangetoond dat ter zake van de voor die jaren als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen (geschatte) inkomsten uit de handel in sigaretten, een voorziening mag worden gevormd voor de in verband met deze handel nageheven accijnzen en omzetbelasting.

Hoge Raad: "Opmerking verdient dat <in het middel (van de staatssecretaris) > wordt betoogd dat belanghebbende de van hem nageheven accijnzen en omzetbelasting in de jaren 2005 en 2006 ook daarom niet ten laste van zijn belastbare resultaat uit overige werkzaamheden kan brengen, omdat niet is voldaan aan de voorwaarden die gkg stelt aan het vormen van een voorziening. Daarbij heeft het middel kennelijk het oog op het onderdeel van het proces-verbaal waaruit blijkt dat de Inspecteur ter zitting van het Hof heeft gesteld dat belanghebbende de desbetreffende naheffingsaanslag nooit zal betalen. In het licht van deze stelling van de Inspecteur is 's Hofs vermelde oordeel dat belanghebbende voor de jaren 2005 en 2006 overtuigend heeft aangetoond dat een voorziening mag worden gevormd, zonder nadere motivering, die evenwel ontbreekt, niet begrijpelijk. Verwijzing naar Hof Den Haag."

Hof Den Haag 7 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2870, (V-N 2017/9.14).

X mag een voorziening vormen voor de nageheven omzetbelasting over de jaren 2005 en 2006 die verband houden met het voorhanden hebben van niet veraccijnsde sigaretten. Bij het opleggen van de naheffingsaanslagen omzetbelasting en accijnzen eind oktober 2006 is de omzetbelasting niet al bij voorbaat door de fiscus oninbaar geleden. X heeft in 2005 en 2006 aanzienlijke inkomsten verworven met de handel in sigaretten, het wisselen van geld en kansspelen. Verder had hij aanzienlijke box 3 inkomsten. Dat X, zoals Inspecteur stelt, wel kan, maar niet wil betalen acht het hof niet aannemelijk.

Hof Den Haag, 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3723

De voorziening

6.1.

Gelet op hetgeen de Hoge Raad in het Baksteenarrest heeft overwogen kan de belastingplichtige bij de bepaling van de winst van een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost vormen, indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, en ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen. Partijen houdt in dit verband verdeeld of op 31 december 2012 een redelijke mate van zekerheid bestond dat belanghebbende de bijdrageschuld van [C], waarvoor zij als (middellijk) bestuurder van [C] ingeval van niet-betaling door [C] aansprakelijk kon worden gesteld, geheel of gedeeltelijk zou betalen.

6.2.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Rechtbank met juistheid beslist dat de hiervoor bedoelde redelijke mate van zekerheid dat belanghebbende de bijdrageschuld van [C] , waarvoor zij aansprakelijk is gesteld, zou moeten betalen, zich ultimo 2012 voordeed. Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur verklaard dat [C] ultimo 2012 een eigen vermogen had van ruim € 1 miljoen negatief. [C] is in 2013 in staat van faillissement verklaard. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende, die middellijk 99%-aandeelhouder alsmede middellijk bestuurder was van [C] , op de hoogte was van de financiële situatie van [C] en derhalve ultimo 2012 wist dat [C] niet in staat zou zijn de bijdrageschuld te voldoen.

Anders dan de Inspecteur heeft gesteld, brengt de omstandigheid dat [C] niet in staat zou zijn om de bijdrageschuld te kunnen voldoen niet mee dat daarmee sprake is van kosten waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald, hetgeen aan het vormen van een passiefpost in de weg zou staan. De curator heeft immers ter zitting onweersproken verklaard dat belanghebbende in 2012 en 2013 substantiële winsten heeft behaald en ook in de jaren daarna inkomsten uit de verhuur van onroerende zaken, door de curator gecijferd op ca. € 327.000 per jaar, heeft genoten. Er is derhalve geen sprake van een situatie waarin vaststaat of zo goed als zeker is dat belanghebbende de bijdrageschuld niet zal voldoen. Daarmee staat goed koopmansgebruik niet in de weg aan het vormen van een passiefpost als zodanig (zie HR 25 juni 2010, 08/03864, ECLI:NL:HR:2010:BJ8485, BNB 2010/273). Hetgeen de Inspecteur op dit punt in hoger beroep heeft aangevoerd, brengt het Hof niet tot een ander oordeel.

6.3.

Niet in geschil is dat ultimo 2012 met betrekking tot belanghebbendes toekomstige uitgaven, voortvloeiende uit haar aansprakelijkheid voor de voldoening van de bijdrageschuld, is voldaan aan de overige in het Baksteenarrest geformuleerde eisen voor de vorming van een passiefpost op de balans per 31 december 2012. Gelet hierop en op hetgeen onder 6.1 en 6.2 is overwogen, beantwoordt het Hof de onder 5.1.1 vermelde vraag bevestigend.

Rb. Den Haag 9 juli 2015, nr. 15/652, ECLI:NL:RBDHA:2015:7945 (V-N 2015/53.2.2).

Het is aan eiseres om aannemelijk te maken dat zij voldoet aan de voorwaarden om een voorziening te vormen. Eiseres heeft een overzicht verstrekt van haar huurachterstanden die uitsluitend betrekking hebben op de servicekosten. Uit dat overzicht blijkt dat de achterstand per 31 december 2008 € 17.557 bedraagt, zodat reeds om die reden de voorziening voor een te hoog bedrag is opgenomen. Verder blijkt dat het om vorderingen gaat uit de jaren 2002 tot en met 2008. Nu verder niet gebleken is dat de verhuurder tot op heden enige actie heeft ondernomen om de achterstallige servicekosten te incasseren, heeft eiseres met het enkel overleggen van dit overzicht niet aannemelijk gemaakt dat er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat deze achterstanden ooit voldaan zullen worden. De rechtbank neemt daarbij mede in aanmerking dat eiseres heeft verklaard niet van plan te zijn de verschuldigde servicekosten te betalen. Gezien het voorstaande heeft eiseres dan ook niet aannemelijk gemaakt dat zij voldoet aan de voorwaarden om ten behoeve van verschuldigde servicekosten een voorziening te vormen.

Rb. Noord-Holland 21 november 2014, nr. 13/5058, ECLI:NL:RBNHO:2014:10615 (V-N 2015/15.9).

Eiseres heeft een voorziening gevormd wegens aansprakelijkstelling voor niet betaalde lonen en emolumenten, alsmede een te betalen schadevergoeding. Op de balansdatum was nog geen sprake van een juridisch afdwingbare verplichting ter zake van de tegen eiseres ingestelde vorderingen. Bij de waardering van de voorziening moeten feiten en omstandigheden van na de balansdatum in aanmerking worden genomen, ook als op balansdatum nog geen reden was om aan te nemen dat deze feiten en omstandigheden zich voor zouden doen (HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, ECLI:NL:HR:2010:BJ8485, BNB 2010/273). Nu het zo goed als zeker is dat eiseres de gevorderde bedragen niet zal betalen (vanwege een faillissement) , is het alsdan niet van belang dat er op de balansdatum nog voldoende vermogen aanwezig was om de verwachte schuldvordering te voldoen. Eiseres mag daarom niet meer doteren aan de voorziening dan reeds door verweerder is toegestaan.

Toelichting op de PS

De vraag wat de reikwijdte is van het hiervoor genoemde arrest van 25 juni 2010. Dit is van belang als geoordeeld wordt dat in ^{67 Awr} geen voorziening kan worden gevormd omdat de uitgave nooit zal worden gedaan. In ^{67 Awr} is vonnis gewezen: ultimo ^{67 Awr} is er een juridisch afdwingbare

verplichting (een schuld). Mag/moet de belanghebbende deze schuld opvoeren op de balans? Of moet dat beoordeeld worden aan de hand van de Fokker-jurisprudentie (waardering van een schuld). Zie in verband hiermee de annotaties onder het arrest:

Redactie Vakstudie Nieuws merkt bij dit arrest in [V-N 2010/30.6](#), onder meer op: 'Echter, de mogelijke betekenis van het arrest is onduidelijk door de gebruikte terminologie en formuleringen zoals opgenomen in r.o. 4.2.1. Hierin wordt gesproken over de vorming van een voorziening, waarbij vervolgens een gelijkstelling aan de orde lijkt met een schuld. Dit roept de vraag op of het arrest ziet op de voorwaarden om tot vorming van een voorziening te komen of op de vrijval van een schuld dan wel op beide. Gezien de formulering in r.o. 4.2.2 lijkt het laatste aan de orde te zijn.'

Lubbers merkt in zijn noot in de BNB op HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, [BNB 2010/273](#), onder meer op: 'Voor de vorming van een voorziening geldt de eis dat een redelijke mate van zekerheid moet bestaan dat de toekomstige uitgaven zullen worden gedaan (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, [BNB 1998/409](#)). Hieruit volgt dat ter zake van vermeende uitgaven waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat zij nooit zullen worden gedaan, geen voorziening kan worden gevormd. Anders zou het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel geweld worden aangedaan. In zoverre onderschrijf ik het oordeel van de Hoge Raad in r.o. 4.2.2.-4.

Geldt dit uitgangspunt ook voor het opnemen van een passiefpost in de vorm van een schuld? Ik kan uit r.o. 4.2.2 niet met zekerheid opmaken dat dit uitgangspunt in de ogen van de Hoge Raad slechts aan de orde is bij de vorming van een voorziening. (In een noot wordt hieraan toegevoegd: Helaas biedt ook r.o. 4.2.1 geen houvast op dit punt, omdat daarin de termen 'voorziening' en 'schulden' bij het weergeven van het hofoordeel en het cassatiemiddel door elkaar worden gebruikt. A-G Wattel betoogt in onderdeel 5.11 van zijn conclusie dat het Hof kennelijk voor alle verzuimuitgaven is uitgegaan van een voorziening, terwijl naar zijn mening deels sprake was van een te vormen schuld.) Mijns inziens zou dit uitgangspunt ook bij het opnemen van schulden kunnen gelden. Weliswaar hanteert de Hoge Raad voor het verplicht laten vrijvallen van een eenmaal in de balans opgenomen schuld het criterium dat een verplichte vrijval slechts aan de orde is indien vaststaat of zo goed als zeker is dat de belastingplichtige de schuld niet of niet volledig hoeft te voldoen (HR 18 oktober 2002, nr. 37 413, [BNB 2003/44](#)) maar ik vind hiermee niet onverenigbaar de regel dat goed koopmansgebruik zich verzet tegen het (voor de eerste keer) opnemen van een schuld in de balans indien vaststaat of zo goed als zeker is dat deze schuld niet zal worden voldaan (en derhalve niet tot een uitstroom van middelen zal leiden). Er ontstaat in dat geval echter nog wel een complicatie indien het feit dat de schuld niet zal worden voldaan is terug te voeren op de omstandigheid dat de schuld zal worden kwijtgescholden. In dat geval kan een totaalwinsteffect in het nadeel van de belastingplichtige optreden doordat de kwijtscheldingswinstvrijstelling niet kan worden toegepast op de niet-opgenomen schuld. Voor deze gevallen zou mijns inziens een uitzondering moeten worden gemaakt. De regel zou dan aldus kunnen luiden: het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel verzet zich tegen het opnemen van een schuld indien vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet zal worden voldaan en zulks niet is terug te voeren op een te verwachten kwijtschelding van die schuld door de schuldeiser.'

J. Doornebal, *NTFR Beschouwingen* 2010-42, merkt in een bespreking van HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, op: 'Het valt moeilijk te zeggen welke van de beide hiervoor genoemde opvattingen, de beperkte uitleg van het begrip passiefpost (waarbij daaronder alleen voorzieningen worden verstaan) of de ruime uitleg van dit begrip (waarbij daaronder zowel voorzieningen als schulden worden verstaan), de juiste is. Dat zal — uiteindelijk — de Hoge Raad zelf moeten beslissen. Naar mijn mening verdient de beperkte uitleg de voorkeur zodat het arrest van 25 juni 2010 niet aan de orde komt bij het passiveren en waarderen van schulden. Een kenmerk van schulden is immers dat zij een afdwingbare betalingsverplichting voor de schuldenaar inhouden die niet in omvang afneemt als de betalingscapaciteit van de schuldenaar vermindert. Om die reden staat het laten vrijvallen van een deel van de schulden als de betalingscapaciteit van de schuldenaar afneemt op gespannen voet met de juridische en economische realiteit. Houdt men vast aan de momenteel geldende regel dat een schuld slechts kan vrijvallen indien vaststaat of zo goed als zeker is dat deze niet hoeft te worden betaald, dan past daarbij ook geen toets van de kans op betaling bij het ontstaan van de

schuld. Een dergelijke toets leidt tot een inconsistente benadering die tal van vragen oproept, onder andere hoe dient te worden gehandeld met de rente die wordt verschuldigd over het niet-gepassiveerde deel van een schuld en hoe dient te worden gehandeld bij een toename van de betalingscapaciteit waardoor een schuld weer 'volwaardig' wordt.'

192130016 Afkoopsom Swap en herfinanciering casus Den Haag

Vragensteller 5.1.2e

d.d. 20 mei 2019

Beantwoording: 9 augustus 2019

Vraag

Kan de afkoopsom van een rente-swapovereenkomst direct ten laste van het fiscale resultaat kan worden gebracht?

Antwoord

Ja. In het onderhavige geval is namelijk onvoldoende samenhang te onderkennen tussen de afkoop van de rente-swap en de herfinanciering.

Beschouwing

In de vraagstelling zitten twee aspecten opgesloten. De eerste vraag die moet worden beantwoord, is of sprake is van samenhangende rechtshandelingen. De afkoop van de renteswap moet samenhangen met het afsluiten van de drie nieuwe leningen bij 67 Awr Bank. Het vaststellen van de samenhang is relevant voor de beantwoording van de tweede vraag: welke verwerkingwijze schrijft goedkoopmansgebruik voor bij een samenhang tussen de rechtshandelingen?

(1) Samenhang

Algemeen

Als een bestaande lening wordt afgelost en gelijktijdig een nieuwe lening wordt aangegaan, (herfinanciering) behoren alle lasten samenhangend met de beëindiging van de bestaande lening te worden behandeld als kosten van de nieuwe lening. Onder de lasten valt ook een afkoopsom voor een rente-swap. Ik verwijs naar het standpunt van de kennisgroep "142130032 Overdracht verlieslijdend swapcontract". De kennisgroep neemt hier het volgende standpunt in: "Het is geen boeterente die aan de bank wordt betaald maar vanuit bedrijfseconomisch perspectief van de fiscale eenheid daarmee wel vergelijkbaar. De fiscale eenheid heeft deze 67 Awr opgeofferd om variabel rentende leningen te creëren (herfinancieren). Dat bedrag moet volgens de kennisgroep winstbepaling bij de fiscale eenheid worden geactiveerd en gedurende de looptijd van de leningen worden afgebouwd."

Een onderneming zal in beginsel alleen tot herfinanciering overgaan als het per saldo voordeel oplevert. De waarde van een swapcontract kan negatief zijn. Dit als naar verwachting het voldoen aan de verplichtingen tot een grotere uitgaaf leidt dan de verwachte tegenprestaties. De gevolgen voor de winstbepaling zijn onderdeel van een lopende procedure voor de Hoge Raad.

De afkoopwaarde van de swap bestaat uit de contante waarde van het rentenadeel dat de bank lijdt ten gevolge van de afkoop van de rente-swap. Deze last (afkoopsom) wordt door belastingplichtige geaccepteerd omdat de voordelen van de nieuwe lening groter zijn. Anders zou de onderneming de rente-swap niet afkopen. Daarbij kunnen overigens ook andere zaken dan de financieringslasten een rol spelen, zoals bijvoorbeeld aflossingsvoorwaarden, looptijd, voorziene renteontwikkeling e.d. Als het goed is heeft belastingplichtige (de hoogte van de) afkoopsom overwogen en toch de beslissing genomen om tot herfinanciering over te gaan. Daarom moet de afkoopsom in beginsel worden toegerekend aan de nieuwe lening en daarmee aan de looptijd van de nieuwe lening. De kennisgroep is namelijk van mening dat de afkoopsom gematched moet worden met de periode waarin de nieuwe lening nut afwerpt voor de onderneming.

Belastingplichtige

In het geval van belastingplichtige zijn (versimpeld weergegeven) de volgende financiële producten afgesloten:

Voor herfinanciering

Wat	Bedrag		"Rente"		Looptijd	
Oude lening	67 Awr		67 Awr		67 Awr	
Rente-swap 1						
Rente-swap 2						
Rente-swap 3						
Rente-swap 4						
Rente-swap 5						

Na herfinanciering

Wat	Bedrag	Rente	Looptijd
Nieuwe lening 1			
Nieuwe lening 2	67 Awr	67 Awr	67 Awr
Nieuwe lening 3			

Vóór de afkoop is feitelijk sprake van een gestructureerde vastrentende schuld van	67 Awr
67 Awr	

Uit de herfinanciering komt tot uitdrukking dat de totale som van leningen vóór de herfinanciering 67 Awr en na de herfinanciering 67 Awr aan elkaar gelijk zijn. Uit de renterondrekening komt naar het idee van de kennisgroep niet naar voren dat de afkoopsom van de rente-swap vergelijkbaar is met de contante waarde van de lagere rentetermijnen in de toekomst. Op de eerste plaats (i) omdat in de renterondrekening geen rekening is gehouden met de totale looptijd van de renteswap en de leningen. Daarnaast is het (ii) effect van de variabele rente niet inzichtelijk gemaakt.

Het economische argument dat belastingplichtige getroost zich het offer (afkoopsom gestructureerde schuld met een "hoog" rentepercentage) om een nieuwe vastrentende schuld af te kunnen sluiten met een "laag" rentepercentage gaat niet op.

Daarnaast merkt belastingplichtige op dat de reden voor de afkoop van de rente-swap gelegen is in het risico van de 'mutual termination clauses'.² Op grond hiervan zou Bank de rente-swap op contractueel vastgelegde momenten kunnen beëindigen. Als gevolg van de het risico op voortijdige verplichte beëindiging dient belastingplichtige op grond van wettelijke voorschriften liquiditeiten aan te houden. Omdat zij daarom haar taken, door het beslag op de liquide middelen, niet meer goed kon uitvoeren is besloten de rente-swap te beëindigen.

Het komt de kennisgroep voor dat de afkoop is ingegeven door risicomanagement aangaande de 'mutual termination clauses', omdat het economische argument door de renterondrekening niet wordt ondersteund. Hierdoor is er onvoldoende samenhang te onderkennen in de rechtshandelingen.

(2) Fiscale behandeling bij onvoldoende samenhang

Als er een onvoldoende samenhang is tussen de afkoop van de renteswap en de nieuwe leningen dan mag de afkoopsom direct ten laste van het resultaat worden gebracht.

(3) Fiscale behandeling bij voldoende samenhang

In de onderhavige casus wordt niet toegekomen aan de constatering van voldoende samenhang omdat het economisch argument niet wordt ondersteund door de (gegeven) feiten en omstandigheden. M.a.w. het voordeel is i.c. niet hard gemaakt. Hierna worden argumenten aangedragen voor de fiscale behandeling ingeval het economisch argument wél door de renterondrekening ondersteund zou worden.

Op basis van goed koopmansgebruik wordt de afkoopsom geactiveerd en gedurende de looptijd van de lening ten laste van het resultaat genomen. Hierbij is het niet van belang of de nieuwe lening met dezelfde financier wordt afgesloten.

In deze casus is het realiteitsbeginsel aan de orde. Meer specifiek is het matchingbeginsel relevant, op grond waarvan uitgaven worden toegerekend aan het jaar waarin de voordelen worden gerealiseerd.

¹ De lening met variabele rente mag op ieder moment worden afgelost. Ik kan niet beoordelen in hoeverre dit gunstiger is ten opzichte van de oude schuld bij Bank. Voorts kan ik niet beoordelen in hoeverre de lening met variabele rente structureel nodig is in de onderneming.

² Hiervan zijn geen stukken in het dossier aanwezig.

Als eerste moet derhalve worden vastgesteld aan welke jaren de uitgave, de afkoopsom, is toe te rekenen. Als er een voldoende causaal verband (samenhang) is tussen de uitgave en de toekomstige opbrengsten, dient de uitgave aan de jaren van de toekomstige opbrengsten te worden toegerekend. De (on)voldoende samenhang is in onderdeel (1) aan de orde gekomen.

Het begrip opbrengsten is een ruim begrip. Opbrengsten kunnen ook bestaan uit lagere kosten. Zie bijvoorbeeld BNB 1965/150. Daar werd een eenmalige betaling gedaan waardoor belastingplichtige jaarlijks een lager canon hoefde te betalen. Die betaling moet worden geactiveerd en toegerekend aan de jaren van de lagere canon.

Nu betaalt belanghebbende 67 Awr afkoopsom voor de rente-swap. De afkoop van de rente-swap is in feite een vooruitbetaling van de rente. Door activering en amortisatie van de actiefpost wordt aangesloten bij de economische werkelijkheid zoals de onderneming die wenst en gecreëerd heeft (vaste rentebetalingen over de gehele periode van de lening). Bij een andere uitkomst zal in feite de vooruitbetaalde rente meteen ten laste van de winst kunnen worden gebracht en dat is in strijd met BNB 2004/163.

Bij een afkoop van de swap gevolgd door de omzetting van de gekoppelde lening met variabele rente in een nieuwe vastrentende lening is er naar mijn mening geen sprake van een verarming. Een dure riskante lening wordt vervangen door een goedkopere en minder riskante lening. Die vervanging gaat gepaard met kosten, de afkoopsom. Uit de renterondrekening zou moeten blijken dat door de rentevoordelen de afkoopsom wordt terugverdiend. Het past dan niet om de afkoopsom, die met name bestaat uit toekomstige renteverschillen, in een keer ten laste van het resultaat te brengen.

Hierover bestaan verschillende arresten en uitspraken.

- a. In B 5868 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de afkoopsom voor een lopend contract, teneinde een beter contract met een derde te kunnen sluiten, niet op het moment van betaling (1930) ten laste van de winst kan komen, maar moest worden toegerekend aan de looptijd van het nieuwe contract.
- b. Hoge Raad 19 maart 1975, BNB 1976/120. De uitgaven voor een reclamecampagne, die naar verwachting meerdere jaren vruchten of zou werpen, verplicht moesten worden geactiveerd.
- c. Hof Amsterdam 20 oktober 2004, V-N 2005/8.9, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR557. Hier heeft het Hof bepaald dat een aan een derde betaalde afkoopsom (een verzekeraar) ter zake van salariskosten van postbestellers geactiveerd moest worden en vervolgens kon worden toegerekend aan toekomstige jaren waarop de afkoopsom (van salaris) zag.
- d. Hof Den Haag 20-2-2018 ECLI:NL:GHDHA:2018:400. Hierbij heeft het Hof, onder verwijzing naar BNB 2004/163 en BNB 2004/214 (valutaswap), geoordeeld dat cash flow hedges in samenhang met de onderliggende schulden moeten worden gewaardeerd. Er wordt dus geen onderscheid gemaakt gestructureerde schulden en gewone schulden, noch tussen cash flow hedges en fair value hedges.
- e. Hof Den Bosch 8 maart 2018 ECLI:NL:GHSHE:2018:1048. Het Hof overweegt, onder verwijzing naar BNB 2004/163, dat er geen reden is een lagere waarde van de swap in aanmerking te nemen. Er is in deze casus geen sprake van een afkoop.

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

5.1.2e 5.1.2e

Per email

5.1.2e

**Belastingdienst/Corporate
Dienst Vaktechniek**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Mw. mr. 5.1.2e

T 5.1.2e

F 5.1.2e @minfin.nl

5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum 1 november 2019
Betreft Vraag aan kennisgroep

Ons kenmerk

19213000 /

Uw brief (kenmerk)

Beste 5.1.2e,

In de bijlage tref je het antwoord en de beschouwing aan op de vraag die je hebt gesteld aan de kennisgroep winstbepaling. 5.1.2e hebben de vraag behandeld binnen de kennisgroep.

Als je over het antwoord nog vragen hebt, aarzel dan niet om contact op te nemen met 5.1.2e of mij. Mijn gegevens staan bovenaan deze brief.

Vriendelijke groet,

5.1.2e

Voorzitter kennisgroep Winstbepaling

192130007 Openbare verlichting en gebruiksrecht

Vragensteller: 5.1.2e 5.1.2e
Datum: 9 april 2019
Betreft: artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001

Ons kenmerk
192130007

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
1 Vraag	2
2 Antwoord	2
2.1 Ad. A 2	
2.2 Ad. B 2	
3 Toelichting	3
3.1 Beoordeling	3
3.2 Feiten en omstandigheden	4
3.3 Juridisch kader	6
3.4 Jurisprudentie inzake economisch goed / economisch eigendom	7
3.5 Jurisprudentie winstneming bij contractsovername	12

1 Vraag

- Kwalificeren de door X BV te verkrijgen gebruiksrechten als economisch goed?
- Leidt de contractovername door 67 Aw tot winst voor X BV?

2 Antwoord

2.1 Ad. A

De te verkrijgen gebruiksrechten zijn niet te kwalificeren als economisch goed. Op basis van het geschetste feitencomplex concluderen wij dat X BV slechts als tussenpersoon c.q. doorgeefluik fungeert. Alle door haar gedane investeringen zijn ten dienste van de gemeente en worden (uiteindelijk) ook volledig door de gemeente betaald.

2.2 Ad. B

X BV wordt door de contractovername ontslagen van haar verplichting tot het doen van aflossingen. De vergoeding waarop X BV aanspraak kan maken wordt verminderd met eenzelfde bedrag. Per saldo is het resultaat nihil. De contractovername leidt niet tot winst.

3 Toelichting

Ons kenmerk
192130007

3.1 Beoordeling

3.1.1 Economisch goed

Vragensteller wenst te vernemen of de door X BV verkregen gebruiksrechten kwalificeren als economisch goed. De kwalificatie als economisch goed zou voor X BV betekenen dat zij de gebruiksrechten als bedrijfsmiddel op haar balans kan plaatsen en hierop kan afschrijven. Zoals ^{5.1.2a}5.1.2e terecht opmerkt zou dit ook een deur open kunnen zetten naar de toepassing van investeringsfaciliteiten, waar een vereiste is dat wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen. Opgemerkt zij dat de voorgelegde casus het gevoel opwekt dat niet het volledige verhaal is voorgelegd, de Kennisgroep geeft graag het volgende ter overweging mee aan de vragensteller voor het verdere vervolg van de casus:

- Wat is nu echt de bedoeling van de betrokken partijen om fiscaal e.e.a. op deze wijze te verwerken, welk belang zit hier achter? Zijn er mogelijk ook niet-fiscale argumenten?
- De structuur lijkt (onnodig) omslachtig te zijn, is hier sprake van kunstmatig handelen?
- Ziet de "economisch goed"-vraag op de aanvangsinvesteringen of eveneens op de latere investeringen?
- De vraag kan worden gesteld in hoeverre het standpunt van de adviseur, p. 8 van het verzoek, over de commerciële verwerking van het gebruiksrecht juist is. De omstandigheden die fiscaal tot het antwoord leiden dat geen sprake is van een economisch goed voor X BV staan immers haaks op de verwerking in de commerciële verslaglegging. Inspiratie voor gesprekken met de adviseur kan worden gevonden in documentatie omtrent IFRS 16 en met name IFRIC 12 dat ziet op contracten in de publiek/private-sfeer.

Uit *BNB* 1957/68¹ volgt dat een gebruiksrecht (in die casus: een huurrecht) kan gaan gelden als economisch goed. Dit is het geval wanneer de gebruiker een dermate belangrijke investering in het gehuurde doet, waardoor het gebruiksrecht een bijzondere waarde krijgt. Het heikele punt in de voorgelegde casus is de vraag of X BV een dergelijke investering doet in het kader van het verkregen gebruiksrecht, een korte opsomming:

- X BV betaalt een som ineens ter verkrijging van het gebruiksrecht van de gemeente;
- Het verschuldigde bedrag wordt gefinancierd met een lening van ^{67 Awr};
- De gemeente vergoed het door X BV betaalde bedrag door jaarlijkse betalingen en een slotbetaling aan X BV over te maken;
- ^{67 Awr} neemt het contract over van X BV en kwijt haar van haar aflossingsverplichting en rentebetalingen, indien en voor zover de gemeente de jaarlijkse verplichtingen aan ^{67 Awr} nakomt.

De voorgelegde feiten doen denken aan de casus die in *BNB* 1990/316 speelde.² In dat arrest realiseerde belanghebbende op gehuurde grond een gebouw. Het gebouw werd reeds door natrekking eigendom van de verhuurder. De verhuurder had zich contractueel verplicht een bedrag aan huurder te betalen na de afloop van het huurcontract, overeenkomend met de stichtingskosten van het gebouw minus een percentage per jaar welke gezien moesten worden als het in rekening

¹ HR 23 januari 1957, *BNB* 1957/68

² HR 9 mei 1990, *BNB* 1990/316

brengen van de afschrijvingen die niet door de verhuurder konden worden genomen. In dat geval stelde de Hoge Raad:

Ons kenmerk
192130007

"Een en ander brengt mee dat het belang bij het gebouw in zo overwegende mate bij de Maatschap berust, dat de bouw ervan moet worden geacht te haren behoefte te hebben plaatsgevonden, waaruit volgt dat de ter zake van de stichting van het gebouw ten laste van belanghebbende gekomen uitgaven slechts strekten ter verwerving van het gebruiksrecht van het gebouw gedurende de huurperiode."

De Hoge Raad hecht er kennelijk waarde aan dat het belang bij het gebruiksrecht niet illusoir is. Wanneer de feiten aanleiding geven tot de conclusie dat dit belang bij de verhuurder en niet bij de huurder ligt, dan kan de huurder geen gebruiksrecht als bedrijfsmiddel opvoeren.

De voorgelegde casus bevat naar de mening van de Kennisgroep voldoende aanwijzingen dat het belang niet toekomt aan X BV maar aan de gemeente AwX. X BV verkrijgt een gebruiksrecht om investeringen te doen ten behoeve van de gemeente. Het is de gemeente die het feitelijk profijt heeft van de straatverlichting en de investeringen. In feite heeft X BV geen investering gedaan waardoor het gebruiksrecht voor X BV een bijzondere waarde krijgt. Door de gekozen systematiek, waarbij X BV een vergoeding ontvangt voor de overname van de straatverlichting, de door haar gedane investeringen en de afschrijvingslast, fungeert zij in feite slechts als tijdelijk doorgeefluik. Dit maakt dat van een economisch goed voor X BV, en daarmee van een te activeren bedrijfsmiddel, geen sprake is.

3.1.2 Winstneming door contractovername

X BV wordt door de contractovername ontslagen van haar verplichting tot het doen van aflossingen. De vergoeding waarop X BV aanspraak kan maken wordt verminderd met eenzelfde bedrag. Per saldo is het resultaat nihil. De contractovername leidt niet tot winst. Ook bij deze vraag is het de Kennisgroep niet duidelijk wat de achtergrond hierbij is. De argumentatie van de adviseur draagt bij aan dit gevoel en is naar de mening van de Kennisgroep niet relevant om tot de beantwoording van de vraag te komen.

3.2 Feiten en omstandigheden

3.2.1 Standpunt adviseur

1. De gebruiksrechten ten aanzien van de openbare verlichting kwalificeren als economisch goed en zijn daarmee afschrijfbaar als bedrijfsmiddelen.
2. De overname van het contract door AwX leidt niet tot winst voor X BV.

3.2.2 Feiten die tot het standpunt leiden

- De structuur wordt door de adviseur als volgt geschetst:

67 Awr

- X BV behoort tot een concern dat zich richt op innovatieve investeringsstrategieën in activa, voornamelijk vastgoed en infrastructuur op het gebied van communicatie;
- Eén van de initiatieven van het concern betreft het project 67 Awr (hierna: het project);
- Het project betreft een PPS tussen het concern en een individuele gemeente. 67 Awr treedt op als financier;
- Als pilot is gekozen om de samenwerking aan te gaan met gemeente 67 Awr;
- Doelstelling is om het project én de projectstructuur als voorbeeld te laten dienen voor soortgelijke PPS met andere Nederlandse gemeenten;
- A Holding BV heeft B Holding BV op 67 Awr opgericht;
- B Holding heeft op dezelfde datum X BV opgericht;
- Tussen X BV en gemeente 67 Awr is een 67 Awr overeenkomst. Op grond van deze overeenkomst heeft X BV EUR 67 Awr betaald aan gemeente 67 Awr voor het gebruiksrecht van de bestaande openbare verlichting;
- Gemeente 67 Awr betaald X BV maximaal drie soorten vergoedingen:
 - o Een jaarlijkse basisvergoeding;
 - o Een jaarlijkse servicevergoeding;
 - o Een slotbetaling ter grootte van de resterende boekwaarde van de openbare verlichting bij einde van de 67 Awr overeenkomst.
- De som van de jaarlijkse basisvergoedingen en de slotbetaling is gelijk aan (i) het bedrag dat X BV bij het aangaan van de basisovereenkomst heeft betaald, verhoogd met (ii) de kosten voor de vernieuwing- en vervangingsinvesteringen die door X BV zijn betaald (capex, met name aan Q BV) en (iii) de onder de geldlening verschuldigde rente aan 67 Awr

- De jaarlijkse servicevergoeding is gelijk aan de operationele kosten die door X BV worden gemaakt plus een beperkte winsttopslag over de managementvergoeding.
- Ter financiering van het project verkrijgt X BV een lening van 67 Awr
- De lening wordt aangemerkt als een 67 Awr-financiering. Dit wordt bereikt door overname van het contract, 67 Awr verworft hierdoor jegens gemeente 67 Awr de rechtstreekse aanspraak op de basisvergoeding. X BV betaalt geen rente en aflossing aan 67 Awr indien en voor zover gemeente 67 Awr aan 67 Awr betaalt.
- Volgens de adviseur is de belastbare winst van X BV gelijk aan:
 - o De som van de jaarlijkse basisvergoeding en de jaarlijkse servicevergoeding; minus
 - o De jaarlijkse afschrijving van het geactiveerde gebruiksrecht en de capex (m.b.t. de lantaarnpalen en de armaturen); minus
 - o De jaarlijkse operationele kosten (een jaarlijkse service vergoeding aan Z BV, een managementvergoeding aan Y BV en orgaankosten); minus
 - o De verschuldigde rente aan 67 Awr
- De belastbare winst komt per saldo neer op een beperkte opslag over de managementvergoeding die is begrepen in de jaarlijkse servicevergoeding die gemeente 67 Awr aan X BV betaalt. X BV loopt beperkt risico op de te verrichten activiteiten op basis van de 67 Awr overeenkomst.
- Afschrijving van het geactiveerde gebruiksrecht en de capex vindt lineair plaats.
- De restwaarde van het gebruiksrecht wordt bepaald op ongeveer 50% van het door X BV betaalde bedrag (zo'n EUR 67 Awr). De restwaarde van de capex bedraagt nihil na 20 jaar voor de armaturen en na 40 jaar voor de lantaarnpalen.
- De contractsovername door 67 Awr leidt niet tot winstneming door X BV.
- Wanneer X BV additionele inkomsten realiseert met betrekking tot de openbare verlichting dan wordt dit voor 80% doorbetaald aan gemeente 67 Awr. Per saldo komt 20% van deze additionele inkomsten minus de samenhangende kosten ten goede aan X BV.

3.3 Juridisch kader

3.3.1 Bedrijfsmiddel

In artikel 3.30 wet Inkomstenbelasting 2001 worden de bedrijfsmiddelen omschreven als 'goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt'. In de jurisprudentie is dit begrip nader ingevuld en worden bedrijfsmiddelen omschreven als tot het bedrijfsvermogen behorende zaken, welke - in tegenstelling tot de zaken, die voor de omzet zijn bestemd - behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt.³

Een bedrijfsmiddel moet worden geactiveerd, uiterlijk op het moment van aanschaf. Overigens laat goed koopmansgebruik toe dat de aanschaffingskosten worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop ter zake van de verwerving van dat bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan.⁴

3.3.2 Economisch eigendom

Van economische eigendom is sprake als de vennootschap het gebruiksrecht heeft verkregen van een zaak die juridisch aan een ander behoort, maar waarvan

³ HR 11-03-1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, BNB 1953/119

⁴ HR 23-05-2014, ECLI:NL:HR:2014:1187, BNB 2014/173

contractueel alle voor- en nadelen (dus alle risico's inzake waardeverandering en tenietgaan van de zaak) ten volle door de vennootschap worden gedragen.⁵ De economische eigendom plaatst de vennootschap fiscaal in dezelfde positie als wanneer hij over de volle juridische eigendom zou hebben beschikt. Door deze economische eigendom wordt de zaak zelf, dus niet het gebruiksrecht, een bedrijfsmiddel voor de ondernemer.

Ons kenmerk
192130007

3.3.3 Economisch goed

In tegenstelling tot het economisch eigendom wordt van economisch goed gesproken wanneer het gaat om het gebruiksrecht met betrekking tot een bepaalde zaak. Een economisch goed is voor degene die het bezit een bedrijfsmiddel. Een 'economisch goed' wordt in de jurisprudentie aanwezig geacht ingeval een huurder of pachter belangrijke investeringen in het gehuurde of gepachte object, waardoor het gebruiksrecht een bijzondere waarde verkrijgt, verricht, dan wel regelrecht betalingen voor het huur- of pachtrecht doet. (...) In de literatuur is betoogd dat investeringen voor het verduurzamen van vastgoed door derden kunnen worden verricht. Voor de zogenoemde Energy Service Company (ESCO) zou de investering een economisch goed zijn waarvoor recht op investeringsfaciliteiten bestaat.⁶

Uit het arrest van 23 januari 1957 (ECLI:NL:HR:1957:AY1542) blijkt dat 2 voorwaarden vervuld moeten worden, wil sprake zijn van een economisch goed. Er moet sprake zijn van:

- a) een belangrijke investering door de huurder waardoor
- b) het huurrecht een bijzondere waarde verkrijgt

Uit voorwaarde b) volgt dat het belang daadwerkelijk moet komen te liggen bij degene die claimt dat wordt beschikt over een economisch goed. In het geval in feite sprake is van een financiering ten behoeve van degene die het gebruiksrecht geeft, is geen sprake van een economisch goed. Zie in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 9 mei 1990 (ECLI:NL:HR:1990:ZC4281). De Hoge Raad lijkt daarbij een onderscheid aan te brengen in persoonlijke rechten (zoals huur en pacht) en zakelijke rechten (zoals erfpacht).⁷

Als sprake is van een economisch goed, betekent dat nog niet, dat alle uitgaven die worden gedaan voor de verkrijging van het recht van gebruik, aanschaffingskosten zijn. Zoals uit de citeerde jurisprudentie blijkt, zijn deze betalingen (veelal periodiek, soms eenmalig) vergoedingen die worden betaald voor het aan het gebruiksrecht te ontleen nut en deze kosten dienen rechtstreeks ten laste van het resultaat van het jaar waarin zij worden gemaakt, te worden gebracht.

3.4 Jurisprudentie inzake economisch goed / economisch eigendom

3.4.1 HR 23 januari 1957, BNB 1957/68

⁵ HR 19 oktober 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2586, BNB 1955/377
HR 29 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1893, BNB 1957/220
HR 24 december 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1099, BNB 1958/84
HR 29 oktober 1952, ECLI:NL:HR:1952:228
HR 8 mei 1985, BNB 1986/75

⁶ Vakstudie Inkomstenbelasting, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Deventer: Wolters Kluwer, aantekening 2.4 bij artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001

⁷ [Cursus Belastingrecht IB.3.2.18.E.f3.II](#)

"dat toch belanghebbende het pand oningericht huurde en verplicht was het van een inrichting te voorzien en aan het einde van de huur met het gehuurde ook, zo de verhuurder dit wenste, de door hem aangebrachte inrichting aan dezen op te leveren zonder daarvoor vergoeding te ontvangen, maar belanghebbende hiertegenover het recht verkreeg deze inrichting gedurende den huurtijd in het gehuurde te gebruiken; dat bij een dergelijke belangrijke investering door den huurder het huurrecht een bijzondere waarde verkrijgt, die het stempelt tot een economisch goed, dat als zaak in den zin van art. 8 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 is te beschouwen, van welke zaak de aanschaffingskosten worden gevormd door de kosten, die de huurder aan het aanbrengen van de inrichting heeft moeten besteden; dat belanghebbende op deze zaak derhalve de vervroegde afschrijving van het derde lid van art. 8 mocht toepassen."

Ons kenmerk
192130007

3.4.2 HR 4 juli 1961. BNB 1961/303

"O. aangaande dit middel:

*dat blijkens de bestreden uitspraak belanghebbende tegenover het haar voor vijftig jaar verleende recht van tijdelijken erfpacht verplicht is tijdens het bestaan van dit recht aan de Gemeente Z als eigenares een jaarlijksen canon te betalen, die in halfjaarlijkse termijnen moet worden voldaan;
dat deze halfjaarlijkse betalingen naar goed koopmansgebruik niet anders in aanmerking kunnen worden genomen dan als kosten welke rechtstreeks ten laste van de resultaten van het jaar, waarin zij worden gemaakt, behoren te komen;*

dat er geen plaats voor is die betalingen ten belope van haar contante waarde, berekend over den duur van het tijdelijk erfpachtsrecht, aan te merken als kosten van verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel, en te dien aanzien dan ook geen sprake is van een verplichting in den zin van artikel 8a, lid 1, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941;"

3.4.3 HR 31 maart 1965, BNB 1965/150

"O. dienaangaande:

dat het Hof terecht heeft overwogen, dat het tot het vermogen van de belanghebbende behorende recht van erfpacht van gronden, waarop zij bedrijfsgebouwen heeft gesticht, voor haar een bedrijfsmiddel vormt;

dat uit 's Hofs vaststelling, dat het recht van erfpacht in 1954 aan belanghebbende is verleend voor het tijdvak van 10 augustus 1953 tot en met 31 december 2040 tegen verplichting tot betaling van een jaarlijkse canon van f 3781,76, voortvloeit dat belanghebbende, toen zij in 1959 het voordien door haar niet verschuldigde bedrag van f 73 277 aan de Gemeente betaalde als contante waarde per 1 juli 1959 van een gedeelte groot f 3779,21 van de tot dusver door haar verschuldigde canon, niet een betaling deed, welke deel uitmaakte van de aanschaffingskosten van het reeds door haar verworven recht van erfpacht;

*dat mitsdien het Hof terecht van oordeel is, dat bedoeld bedrag niet kan gelden als aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel;
dat echter, nu door het doen van deze betaling de canon - een wezenlijk bestanddeel van het zakelijk recht van erfpacht - werd verlaagd van f 3781,76 tot f 2,50 per jaar, het bedrijfsmiddel als bestanddeel van belanghebbendes bedrijfsvermogen een wezenlijke verandering onderging, waardoor het in de zin van de artikelen 8 en 8a van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 werd verbeterd;*

dat belanghebbende mitsdien terecht heeft gesteld, dat het bedrag van f 73 277 moet worden beschouwd als kosten van verbetering van het bedrijfsmiddel;"

Ons kenmerk
192130007

3.4.4 HR 8 mei 1985, FED 1985/291 en BNB 1985/229 m. nt. Verburg,
ECLI:NL:HR:1985:AW8281

Onderstaand citaat komt uit FED:

"Belanghebbende, X BV, huurt van Y BV een machine. Naast een periodieke huur is X BV ook een eenmalig bedrag aan Y BV verschuldigd. In de huurovereenkomst is (daarnaast) bepaald dat Y BV ingeval de machine verloren gaat, een nieuwe machine aan X BV moet leveren; X BV zal de machine tegen dit risico verzekeren. Reparaties en onderhoud aan de machine zijn eveneens voor rekening van X BV.

X BV stelt: primair een zo belangrijke investering in het huurrecht van de machine te hebben gedaan door de betaling van het eenmalige bedrag aan Y BV, dat het huurrecht een bijzondere waarde verkrijgt, die het stempelt tot een economisch goed,

subsidiar, dat zij de economische eigendom van de machine heeft verworven,

tertiair dat de machine door natrekking haar eigendom is geworden, en claimt investeringsaftrek voor de hoogte van het eenmalig betaalde bedrag.

De inspecteur bestrijdt dit.

*Hoge Raad: Te dezen kan niet worden gesproken van een belangrijke door X BV in het gebruiksrecht gedane investering waardoor dit recht een bijzondere waarde verkreeg, die het stempelde tot een economisch goed; **derhalve** geen investeringsaftrek."*

Conclusie A-G Van Soest:

"(...)

F. Onderdeel I van het middel; economisch goed

Naar het mij voorkomt, is de strekking van het leerstuk van het economische goed recht te doen aan investeringen in zaken die voor de onderneming gebruikt worden, voor geval de ondernemer daarvan geen eigendom, maar niet meer dan een beperkt gebruiksrecht heeft. De investering voegt ten koste van (belangrijke) offers iets toe aan het nut dat de zaken voor de onderneming hebben. In het onderhavige geval gaat het evenwel om een verpakkingsmachine die in de staat waarin zij wordt opgeleverd, gebruikt zal worden, en betreft het bijzondere belang dat de belanghebbende verkrijgt, in beginsel slechts de verdeling van de desbetreffende uitgaven in de tijd. Aan de reeds door Y BV gedane investering voegt het contract niets toe. Ik zie dan ook geen goede grond voor het aannemen van een aan de belanghebbende toekomend economisch goed.

Ik meen dan ook, dat onderdeel I van het middel faalt.

(...)"

Noot Verburg:

"Ofschoon herhaaldelijk is bepleit ook langlopende huurcontracten als een wijze van investeren te beschouwen, heeft deze opvatting toch nimmer ingang gevonden. Het is zeker waar dat de fiscale jurisprudentie meer dan eens huurders tot de investeringsfaciliteiten heeft toegelaten, maar in die gevallen was altijd sprake van een situatie waarin of met het huurrecht een economisch goed was

verworven of de huurder als economisch eigenaar kon worden aangemerkt, zoals bij bepaalde vormen van leasing het geval is. Vgl. 5.1.2e, Inkomstenbelasting, par. 20.4.1.

Ons kenmerk
192130007

In casu bestond de huursom uit een bedrag ineens plus een kwartaalbedrag als basishuur, en daarbij kwam ook nog een maandelijks bedrag afhankelijk van de door de machine vervaardigde verpakkingen als produktiehuur. De gevraagde investeringsaftrek had - het ligt in de rede - betrekking op het bedrag ineens. Van Dijk zou hierin, zo voerde belanghebbende aan, een bedrijfs-middelvormende factor hebben gezien, zij het uitsluitend in gevallen zonder latere verrekenings- of terugbetalingsmogelijkheden. Vgl. WFR 4576/1961, blz. 856. In de berechte casus kon belanghebbende echter wel degelijk aanspraak op verrekening maken, te weten in de vorm van vervangend huurgenot. Er viel dus per saldo slechts te constateren dat de huursom een wat andere spreiding over de gebruiksperiode had gekregen dan normaliter het geval pleegt te zijn. Mitsdien kon het huurrecht niet als economisch goed worden aangeduid.

De gesloten huurovereenkomst vertoonde voorts te veel kenmerken van echte huur om de huurder tot economisch eigenaar te kunnen doen uitroepen. Economisch eigendom impliceert immers dat de zaak voor rekening en risico van de gebruiker is. De huurovereenkomst (inclusief de algemene voorwaarden) gaf zeker geen aanleiding aan te nemen dat het belang bij de verpakkingsmachine belanghebbende volledig aanging. Voor investerende ondernemers opent dit arrest geen nieuwe perspectieven."

3.4.5 HR 8 mei 1985, BNB 1986/75

"4. Beoordeling van het middel van cassatie

4.1. Uit 's Hofs uitspraak blijkt: dat belanghebbende in het kader van de uitoefening van haar bedrijf - bestaande in het verstrekken van krediet door middel van het afsluiten van lease-contracten - twee computerinstallaties heeft gekocht en in eigendom heeft verkregen; dat uitsluitend belanghebbende de uit de aankoop voortvloeiende verplichtingen tegenover de verkoper heeft aangegaan; dat zij deze apparatuur ingevolge twee lease-contracten genummerd WL-792 401 respectievelijk WL-792 402 aan een vennootschap onder firma (hierna: de lessee) ter beschikking heeft gesteld voor een bepaalde periode.

Deze feiten brengen mede dat de apparatuur moet worden gerekend tot de bedrijfsmiddelen waarin belanghebbende bij het drijven van haar onderneming heeft geïnvesteerd - een en ander als bedoeld in artikel 61a, lid 1, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 - **tenzij op grond van de inhoud van het desbetreffende lease-contract moet worden aangenomen dat het gehele economische belang bij de apparatuur - aan te duiden als „economische eigendom" - is komen te berusten bij de lessee.**

Voor zover het middel zoals toegelicht uitgaat van een andere opvatting faalt het derhalve.

4.2. Voorts blijkt uit 's Hofs uitspraak: dat de apparatuur waarop leasecontract WL-792 402 betrekking **heeft voor twee jaren aan de lessee ter beschikking staat; dat de geschatte levensduur van deze apparatuur drie jaren belooft; dat tussen belanghebbende en de lessee niets is overeengekomen voor de periode na afloop van de twee contractsjaren.**

Een en ander dwingt tot de gevolgtrekking dat de lessee niet als de economische eigenaar van de bedoelde apparatuur kan worden aangemerkt. Gelet op het hiervoor

onder 4.1 overwogene brengt zulks mede dat het Hof, wat er zij naar de daartoe door het Hof gebezigde gronden, terecht de in de vorige alinea bedoelde apparatuur als een bedrijfsmiddel van belanghebbende heeft aangemerkt en de aanschaffing ervan tot haar investering in bedrijfsmiddelen heeft gerekend. Het middel kan mitsdien niet tot cassatie leiden."

Ons kenmerk
192130007

3.4.6 HR 9 mei 1990, BNB 1990/316

"5.2. Het Hof heeft geoordeeld, dat het huurrecht van belanghebbende door deze belangrijke investering een bijzondere waarde verkreeg, die het stempelde tot een economisch goed en dat de stichtingskosten tot een bedrag van f 3 422 220,46 voor belanghebbendes rekening komen, zodat zij voor de investering in dit bedrijfsmiddel aanspraak heeft op investeringsaftrek en vervroegde afschrijving.

5.3. Dit oordeel wordt **door het middel terecht** bestreden.

De door het Hof vastgestelde feiten houden immers in dat het gebouw eigendom is van de Maatschap, en dat de Maatschap daarover na 15 jaar of zoveel eerder als de huur van de grond zal eindigen ook in feite zal kunnen beschikken, zulks tegen betaling van de stichtingskosten verminderd met drie percent per jaar, welke vermindering klaarblijkelijk ertoe strekt de tijdens het gebruik door de huurder jaarlijks toe te passen afschrijvingen ten laste van de gebruiker te brengen.

Een en ander brengt mee dat het belang bij het gebouw in zo overwegende mate bij de Maatschap berust, dat de bouw ervan moet worden geacht te haren behoefte te hebben plaatsgevonden, waaruit volgt dat de ter zake van de stichting van het gebouw ten laste van belanghebbende gekomen uitgaven slechts strekten ter verwerving van het gebruiksrecht van het gebouw gedurende de huurperiode. Zodanige uitgaven moeten bij de bepaling van de fiscale winst op een lijn worden gesteld met vooruitbetaalde huur, zodat zij in de fiscale balans niet als aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel, doch als een transitoire post moeten worden opgenomen. Anders dan het Hof heeft geoordeeld kan derhalve niet worden gesproken van een investering door de huurder waardoor het huurrecht een bijzondere waarde heeft verkregen die het stempelt tot een economisch goed als bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 23 januari 1957, BNB 1957/68.

5.4. Uit het vorenoverwogene vloeit voort, dat het door belanghebbende voorgestelde middel in geen van zijn onderdelen tot cassatie kan leiden en dat het door de Staatssecretaris voorgestelde middel doel treft, zodat dit verder geen behandeling behoeft. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de hoofdzaak beslissen. De aanslag dient te worden gehandhaafd."

3.4.7 HR 26 oktober 1994, BNB 1995/46

"3.2. Het Hof heeft - in cassatie niet bestreden - overwogen dat ingevolge de overeenkomst waarbij de licentie is verleend, het belang bij het tempo van de economische veroudering van het gebruiksrecht van de programmatuur bij het accountantskantoor is gelegd en in casu geen sprake is van betalingen die strekken tot vergoeding van het profijt dat in het jaar waarop de betalingen betrekking hebben, uit de programmatuur of de gebruiksrechten wordt getrokken. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat een in de tijd niet beperkt gebruiksrecht als het onderhavige een bedrijfsmiddel is in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

3.3. Dit oordeel wordt door het middel tevergeefs bestreden, aangezien een niet in de tijd beperkt en gedurende een aantal jaren in het kader van een onderneming gebezigd, tegen eenmalige betaling verkregen gebruiksrecht van

computerprogrammatuur in zodanige mate de kenmerken heeft van een tot het vaste kapitaal van de onderneming behorend goed hetwelk voor het drijven van de onderneming wordt gebruikt, dat het dient te worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel in de zin van de artikelen 10 en 61a van die wet. Aan de juistheid van 's Hofs oordeel wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat het hier betreft een niet-exclusief en niet-overdraagbaar gebruiksrecht van programmatuur die na opzegging van het contract moet worden vernietigd, nu, gelijk het Hof - in cassatie niet bestreden - heeft overwogen, de bij overeenkomst bedongen voorwaarden die een beperking van het gebruiksrecht inhouden, vooral ertoe strekken ongeoorloofde vermenigvuldiging en verspreiding van de programmatuur te voorkomen."

Ons kenmerk
192130007

3.4.8 HR 25 januari 1995, BNB 1995/146

"Indien een ondernemer van een derde het recht verkrijgt tot het gebruik van door deze derde tegen betaling van een jaarlijkse vergoeding ter beschikking gestelde computerprogrammatuur, zijn de jaarlijks te betalen bedragen niet aan te merken als aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel, doch als betalingen die staan tegenover het jaarlijks aan de programmatuur ontleende nut, zodat te dien aanzien geen sprake is van verplichtingen in de zin van artikel 61a, lid 1, (tekst 1985) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Indien in zodanig geval de ondernemer bovendien ten tijde van de verkrijging van het recht aan degene die hem dat recht ter beschikking stelt, een vergoeding ineens is verschuldigd, dient ook het aldus te betalen bedrag te worden aangemerkt als een vergoeding voor het genot van de programmatuur, en is ook te dier zake geen sprake van het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing van een bedrijfsmiddel, als bedoeld in voormeld artikel 61a."

3.5 Jurisprudentie winstneming bij contractsovername

Geen relevante jurisprudentie gevonden.

202130032 Winstuitlet Initial Coin Offering middels utility token

5.1.2e

d.d. 67 Awr

art. 3.25.

definitief antwoord 67 Awr

67 Awr

5.1.2e

1. Vraag

67 Awr heeft 'geld' (cryptovaluta) opgehaald met een Initial Coin Offering (ICO). De waarde hiervan is rond de 67 Awr. Hoe moet hetgeen is opgehaald fiscaal verantwoord worden? Is dit winst in het jaar van ontvangst of kan winstneming worden uitgesteld?

2. Antwoord

Ja, het is mogelijk om een passiefpost te vormen voor tenminste een gedeelte van de opbrengsten die zijn genoten in verband met de ICO.

3. Feiten en omstandigheden

67 Awr

67 Awr

67 Awr

4. Beschouwing

4.1 Inleiding

Het is mogelijk om voor tenminste een gedeelte van de opbrengsten die zijn verkregen in verband met de uitgifte van de utility tokens een passiefpost te vormen. In deze beschouwing gaat de kennisgroep in op de argumenten hiervoor. Allereerst worden de beginselen van goed koopmansgebruik die hierbij een rol spelen behandeld. Vervolgens staat de kennisgroep stil bij enige aanknopingspunten voor de vorming van een passiefpost bij winstuitstel die aan de jurisprudentie zijn ontleend.

¹ HR 7 juni 1961, nr. 14 564, BNB 1961/324

4.2 De beginselen van goed koopmansgebruik en winstuitstel

De toerekening van winsten aan een bepaald kalenderjaar geschiedt volgens goed koopmansgebruik. Dit volgt uit art. 3.25 Wet IB 2001. Op grond van de aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende beginselen van realiteitszin en voorzichtigheid is uitstel van winstneming toegestaan.

Zo bepaalt het realisatiebeginsel namelijk dat winsten moeten worden genomen op het moment dat zij daadwerkelijk gerealiseerd zijn. Dit volgt uit het arrest BNB 1961/324¹, dat bepaalt dat goed koopmansgebruik slechts dan gebiedt winst te nemen op het moment dat deze winst daadwerkelijk is gerealiseerd. Op een eerder moment is dus uitstel van winstneming nog mogelijk.

Daarnaast speelt het voorzichtigheidsbeginsel een rol bij de bepaling of uitstel van winstneming mogelijk is op grond van goed koopmansgebruik. Ook het voorzichtigheidsbeginsel bepaalt namelijk dat goed koopmansgebruik niet verplicht om winsten eerder te nemen dan het moment dat deze winsten daadwerkelijk zijn gerealiseerd. Dit volgt onder meer uit het arrest BNB 1956/222².

4.3 Jurisprudentie uitstel van winstneming

Op basis van jurisprudentie over uitstel van winstneming is het mogelijk om tenminste voor een gedeelte van de in het kader van een ICO ontvangen bedragen een passiefpost op te nemen.

4.3.1 Winstuitstel bij op balansdatum aanwezige verplichtingen

Tegenover de 67 Awr tokens staan namelijk allereerst voorwaardelijke verplichtingen.

67 Awr	
67 Awr	In het geval op balansdatum sprake is van een voorwaardelijke verplichting kan winstuitstel plaatsvinden op grond de arresten BNB 1997/218 ³ en BNB 1957/315 ⁴ .

Of op grond van de aangedragen feiten en omstandigheden op balansdatum een (voorwaardelijke) verplichting aanwezig is in verband met 67 Awr is een feitelijke beoordeling.

4.3.2 Winstuitstel is ook zonder voorwaardelijke verplichting mogelijk

In verband met de ICO ontvangen bedragen is een passiefpost volgens de kennisgroep ook mogelijk zonder de aanwezigheid van een op balansdatum aanwezige verplichting. Wanneer namelijk sprake is van gewekte verwachtingen is winstuitstel ook mogelijk zonder dat op balansdatum een juridische verplichting aanwezig is. Deze rechtsregel volgt uit het arrest BNB 2004/2665:

‘Nu jegens de kopers van de recreatiebungalows ter zake van het te bouwen zwembad verwachtingen zijn gewekt, dient er van te worden uitgegaan dat het verkoopresultaat van de recreatiebungalows mede is behaald door die verwachtingen. Derhalve mag bij de bepaling van het bij die verkopen (...) behaalde resultaat rekening worden gehouden met die gewekte verwachtingen. Tot het bedrag van de verkoopopbrengst dat aan deze verwachtingen kan worden toegerekend, mag (...) een passiefpost worden gevormd welke te zijner tijd in mindering moet worden gebracht op de stichtingskosten van het zwembad, indien en voor zover die stichtingskosten de bedrijfswaarde van het zwembad op het

¹ HR 7 juni 1961, nr. 14 564, BNB 1961/324

² HR 30 mei 1956, nr. 12 639, BNB 1956/222

³ HR 26 februari 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2086, BNB 1997/218

⁴ HR 23 oktober 1957, nr. 13 240, BNB 1957/315

⁵ HR 9 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO1499, BNB 2004/266

moment van ingebruikname te boven gaan.'

Naar aanleiding van dit arrest heeft Lubbers ook opgemerkt dat de Hoge Raad hiermee feitelijk het vereiste van een verplichting in de zin van het eerder aangehaalde arrest BNB 1957/315 om na balansdatum nog te presteren heeft afgezwakt⁶.

Niet vereist is dat tegenover het uitstellen van de winst en het passiveren ervan volledig een activum staat dat onmiddellijk na ingebruikname minder waard zal zijn dan de kostprijs van dit activum. Dit volgt uit de deze zinsnede uit het eerder aangehaalde arrest BNB 2004/266:

'indien en voor zover die stichtingskosten de bedrijfswaarde van het zwembad op het moment van ingebruikname te boven gaan'

Alleen indien en in zoverre de kostprijs van een activum dus meer bedraagt dan de bedrijfswaarde ervan, komt de uitgestelde winst in mindering op die kostprijs. Als er met andere woorden niet een dergelijk activum tegenover staat, valt de passiefpost volledig vrij.

4.3.3 Conclusie winstuitstel ICO

In zoverre de opbrengsten uit de ICO verband houden met gewekte verwachtingen 67 Awr
67 Awr kan dus een passiefpost gevormd worden. Welk deel van deze opbrengsten dit is, is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. De beoordeling hiervan is aan de behandelend inspecteur.

Dit geldt ook voor de beoordeling op welk moment de passiefpost in een later jaar geheel of gedeeltelijk moet vrijvallen. Hierbij geldt wel dat de passiefpost naar de mening van de kennisgroep zal moeten vrijvallen op het moment dat het duidelijk 67 Awr definitief niet van de grond gekomen is.

⁶ A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, Fiscale geschriften nr. 19, SDU, 2012, zie onder meer paragraaf 3.6.4.1

202130024 Voorziening of transitoire post onderhoud natuurbegraafplaats

Vraagsteller: 5.1.2e

Datum: 67 Awr

Behandelaars: 5.1.2e 5.1.2e

Datum verzending antwoord: 67 Awr

Art. 3.25

Vragen:

De casus is op te delen in twee aparte vragen:

1. Kan voor de toekomstige uitgaven voor onderhoud een voorziening worden gevormd?
2. Kan voor een deel van de opbrengst een uitstelpost worden gevormd?

Belanghebbende bezit een natuurbegraafplaats. Het is mogelijk om tegen een eenmalige betaling 67 Awr een eeuwig durende begraafplaats te kopen 67 Awr. In ruil daarvoor zal, blijkens de aanwezige akte, het graf volledig in de natuur opgaan en als zodanig worden onderhouden. De graven bevinden zich op een natuurterrein. Om de graven te kunnen blijven bezoeken is jaarlijks onderhoud nodig om alle wandelpaden begaanbaar te houden. Het natuurterrein en de begraafplaatsen zijn vrij toegankelijk.

Antwoorden:

1. Nee, er kan i.c. voor de uitgaven geen voorziening worden gevormd. Dit o.m. omdat geen sprake is van naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijke kosten (vgl. Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344).
2. Ja, er kan een uitstelpost worden gevormd. Een van de (contractuele) tegenprestaties is toekomstig beheer en onderhoud. Zoals ook bevestigd in het administratiekostenreserve-arrest, zie ECLI:NL:HR:2011:BQ6163, is het mogelijk om voor toekomstige kosten, waarvoor eerder is betaald, een passiefpost te vormen.

Daarnaast heeft vragensteller aanvullende vragen. Hierop kort de volgende reactie.

Vraag: In hoeverre is/zijn de offerte en geschatte onderhoudskosten reëel?

Antwoord: Dit is een feitelijke vraag waar de kennisgroep geen uitspraak over doet.

Vraag: In hoeverre zien de toekomstige onderhoudsuitgaven (uit de offerte) op de graven?

Antwoord: Opnieuw is dit een feitelijke vraag waar de kennisgroep geen uitspraak over doet. Het lijkt echter ook alsof deze vraag niet relevant is. Een grafkoper betaalt voor beheer en onderhoud van zowel de natuurbegraafplaats als het bijbehorende bos.

Vraag: Maakt het uit dat het natuurterrein voor iedereen toegankelijk is?

Antwoord: Nee, dit is niet relevant voor het antwoord op de vragen.

Vraag: Hoe stel je de hoogte van een uitstelpost vast als deze is gebaseerd op toekomstige bedrijfskosten?

Antwoord: Belanghebbende dient de hoogte van de uitstelpost aannemelijk te maken. De bewijslast hierin staat belanghebbende vrij.

Beschouwing

Feiten:

De cijfers voor het onderhoud zijn niet duidelijk. De cijfers die belanghebbende verstrekt, wijken behoorlijk af van de cijfers uit de jaarstukken. De geschatte kosten door belanghebbende zijn een jaarlijks gelijk bedrag.

Van de website van belanghebbende komt naar voren dat de volgende prestaties worden geleverd wanneer besloten wordt om te natuurbegraven (begraafkosten worden apart berekend):

67 Awr



Theorie:

Voorziening:

Op basis van het voorzieningenbesluit (Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344) dient een voorziening te voldoen aan het baksteenarrest (ECLI:NL:HR:1998:AA2555). In het baksteenarrest zijn 3 voorwaarden genoemd waaraan moet worden voldaan voorafgaand aan het vormen van een voorziening, zijnde:

1. de uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (oorsprongeis); en
2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (toerekeningeis);
3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (zekerheidseis).

Deze eisen worden in het besluit nader toegelicht.

Daarnaast komen meerdere voorbeelden aan bod waaronder een voorbeeld voor het vormen van een voorziening groot onderhoud. Hierin wordt aangegeven dat onderhoudskosten op basis van goed koopmansgebruik in principe worden toegerekend aan het jaar waarin zij opkomen. Een uitzondering hierop (zoals het vormen van een voorziening) heeft een rechtvaardigingsgrond nodig. Hierin wordt aangegeven dat een voorziening groot onderhoud gerechtvaardigd is als de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven waarvoor de voorziening wordt gevormd in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn.

Uitstelpost:

Indien een onderneming in een jaar bedragen ontvangt, die in het jaar van ontvangst nog niet als verdiend kunnen worden beschouwd, kan het mogelijk zijn om hiervoor een uitstelpost te vormen. Dit is mogelijk als:

- In een volgend jaar het bedrag moet worden terugbetaald (een schuld).
- Het een vergoeding vormt voor te maken kosten in latere jaren.
- De tegenprestatie (goederen of diensten) in een later jaar plaats zal vinden.

ECLI:NL:HR:2011:BQ6163 / het administratiekostenreserve-arrest, BNB 2012/17

Belanghebbende is verzekeraar. Bij het vaststellen van de premies hanteert zij een opslag ter dekking van (toekomstige) administratiekosten. Voor toekomstige administratiekosten tijdens het gedeelte van de verzekeringsduur waarin geen premie (meer) is verschuldigd, vormt zij een passiefpost, zijnde de administratiekostenreserve. De Hoge Raad oordeelt kort gezegd dat op basis van goedkoopmansgebruik hiervoor een passiefpost mag worden gevormd (zie overweging 3.3.2 en 3.3.3 van voornoemd arrest). Belanghebbende dient wel de hoogte van de passiefpost aannemelijk te maken.

Toepassing op de casus

Voorziening:

Vragensteller vraagt zich af of wordt voldaan aan de rechtvaardigingsgrond voor het vormen van een voorziening groot onderhoud. Wanneer niet aannemelijk is bij het vormen van een voorziening groot onderhoud dat de verwachte onderhoudsuitgaven naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn, kan ook geen voorziening (groot) onderhoud worden gevormd.

Niet gevraagd is of aan de oorsprongseis, toerekeningseis of zekerheidseis is voldaan. De kennisgroep gaat hier niet verder op in, maar merkt wel op dat aan de toerekeningseis i.c. ook niet wordt voldaan omdat het onderhoud betrekking heeft op de toekomstige jaren (het gaat om de bladeren die dan vallen, het onkruid dat dan groeit, de takken die dan zijn gegroeid en moeten worden gesnoeid, enz.).

Uitstelpost:

De prijs die een grafkoper eenmalig betaalt, bestaat uit meerdere prestaties. Eén van die tegenprestaties is het beheer en onderhoud van het bos en de natuurbegraafplaats.

Zoals ook bevestigd in het administratiekostenreserve-arrest is het mogelijk om een passiefpost te vormen voor toekomstige uitgaven waarvoor de betaling al eerder is ontvangen.

Belanghebbende dient wel de hoogte van de passiefpost aannemelijk te maken.

202130027 Embedded derivaat rente optie

5.1.2e

67 Awr

art. 3.25

1 Vraag

- 1) Maakt het voor de verwerking in de fiscale winstbepaling uit als een embedded derivaat in een lening meer dan één mogelijke uitkomst bevat?
- 2) Mag er op terug gekomen worden indien er eerst voor gekozen is om de last voortvloeiend uit het embedded derivaat fiscaal niet te nemen, maar commercieel wel?

2 Antwoord

- 1) De omstandigheid dat er twee mogelijke uitkomsten zijn voor de uitoefening van de optie door de financier maakt niet dat bij de voorgelegde casus een dergelijk embedded derivaat in een lening fiscaal anders behandeld dient te worden. Hoewel de financier twee mogelijke opties heeft zal in de praktijk bij uitoefening voor de hoogste van de twee rentes gekozen worden. Het antwoord van de Kennisgroep Winstbepaling op 202130004 Waardering embedded derivaten is ook van toepassing op deze casus.
- 2) Ja, een vrijwillige stelselwijziging is in beginsel mogelijk. Er mag geen sprake zijn van incidenteel fiscaal voordeel. Aan toepassing van de foutenleer wordt niet toe gekomen omdat er een last genomen mocht worden.

3 Feiten

Een heeft een lening met afgesloten met daarin een zogenaamd embedded derivaat. De rente bedraagt . De bank hanteert de eerste periode deze lagere rente en heeft het recht de lening per te verlengen tegen

Het derivaat is tot op heden enkel commercieel op de balans gewaardeerd. Fiscaal is het derivaat niet gewaardeerd en zijn de hiermee samenhangende waardeveranderingen niet in het fiscale resultaat tot uitdrukking gebracht. wil hier fiscaal op terug komen en het derivaat ultimo op de balans opnemen. Belanghebbende beroept zich hierbij op BNB 2020/13.

Commerciële verwerking door

Ultimo is de waarde van het derivaat commercieel gewaardeerd op

Fiscale verwerking

Fiscaal is het derivaat niet gewaardeerd en zijn de hiermee samenhangende waardeveranderingen niet in het fiscale resultaat tot uitdrukking gebracht. De wil ultimo een voorziening op de balans gaan opnemen. De commercieel bepaalde waarde van ziet op de periode van Belanghebbende wil fiscaal hiervan toerekenen aan de periode tot en met en een op de fiscale balans opnemen.

4 Beschouwing

Ad 1

Deze casus vertoont veel overeenkomsten met een andere door de Kennisgroep Winstbepaling beantwoorde vraag¹. In beide gevallen heeft de financier de optie om de lening eenzijdig te

¹ Kennisgroep Winstbepaling 202130004 Waardering embedded derivaten

verlengen tegen een hogere rente. In dit geval is er een subtiel verschil: de financier heeft de keuze uit twee rente mogelijkheden bij de verlenging. In de praktijk zal de financier bij uitoefening van de optie voor de hoogste van de twee rente opties kiezen. Als alternatief kan de

67 Awr

de lening aflossen, bij casus 202130004 kon er ook afgelost worden indien de financier de optie uitoefende en er vervolgens geen overeenstemming kon worden bereikt over de voorwaarden van de lening.

In kennisgroep antwoord 202130004 is op de vraag of voor de fiscale winstbepaling een verlies in aanmerking genomen mag worden als een optieverplichting voortvloeiend uit een embedded derivaat in een lening op balansdatum is gestegen boven de boekwaarde aan het begin van het boekjaar is door de kennisgroep bevestigend geantwoord. De omstandigheid dat er voor de financier twee rente opties zijn om uit te kiezen maakt dit antwoord niet anders. Op basis van de aangedragen informatie lijken er ook verder geen verschillen te zijn die tot een andere uitkomst leiden. Dit maakt dat het betreffende kennisgroep antwoord ook op de huidige casus van toepassing is. Voor een nadere beschouwing wordt verwezen naar het betreffende antwoord.

Ad 2

De vervolgvraag is of achteraf terug gekomen kan worden op het fiscaal gehanteerde stelsel van winstbepaling waarbij het derivaat niet op de balans gewaardeerd werd. Hierbij is van belang wat de voorwaarden van een dergelijke stelselwijziging zijn en of de foutenleer mogelijkserwijs van toepassing is.

In BNB 2004/163 besliste de Hoge Raad dat voor rentedragende leningen de contractueel overeengekomen rente bepalend is voor de jaarlast. De gedachte was dat het embedded derivaat een onderdeel vormt van de contractueel overeengekomen vergoeding voor de lening. Een deel van de waarde van het derivaat wordt ten laste van het resultaat gebracht zodat tezamen met de jaarlijkse rente de juiste jaarlast is berekend. Deze verwerkingswijze is in beginsel niet in strijd met gkg².

67 Awr

in deze casus beroept zich op BNB 2020/13 en wil op basis daarvan een last nemen die voorheen fiscaal niet genomen werd. De last had echter al gespreid mogen worden genomen in de jaren daarvoor op basis van BNB 2004/163. 67 Awr had BNB 2020/13 dus niet nodig.

Het nemen van een last als gevolg van de waardedaling van een embedded derivaat is in beginsel niet in strijd met gkg. Uit de jurisprudentie lijkt geen verplichting voort te vloeien. Aan de foutenleer wordt daarom niet toe gekomen.

Wanneer belastingplichtige er voor kiest om fiscaal de wijze waarop het embedded derivaat verantwoord wordt te veranderen vormt dit een stelselwijziging.

In de wet IB is bepaald dat de in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt³.

Het gekozen stelsel dient te zijn toegestaan binnen gkg en andere relevante wettelijke bepalingen. Een stelselwijziging is in beginsel mogelijk, maar mag niet louter gericht zijn op incidenteel fiscaal voordeel⁴. Nu er in 67 Awr een wijziging wordt doorgevoerd terwijl de optie in 67 Awr uitgeoefend kan worden, lijkt het nieuwe stelsel voor meerdere jaren te gaan gelden. Dit vormt een aanwijzing dat er geen sprake is van incidenteel fiscaal voordeel. In casu dient door de inspecteur rekening houdend met alle omstandigheden beoordeeld te worden of er inderdaad geen incidenteel fiscaal voordeel beoogd wordt.

Er worden soms nog aanvullende beperkingen gegeven door de Hoge Raad bij een vrijwillige stelselwijziging. In de jurisprudentie is hierbij in bepaalde situaties inhaal niet toegestaan. Bij o.a. pensioenverplichtingen (BNB 1973/173, BNB 1993/7), lijfrenteverplichtingen (BNB 1990/326) en

² Zie voor een nadere uitwerking en de uitzonderingen hierop Kennisgroep Winstbepaling 202130004 Waardering embedded derivaten

³ Artikel 3.25 wet IB 2001 inzake jaarwinst

⁴ HR 14 januari 1970, BNB 1970/68

afschrijvingen (tenzij foutenleer BNB 2001/3) is er jurisprudentie die de inhaal verbiedt, bij een waardedaling van obligaties (BNB 1970/177) is inhaal wel weer toegestaan. In het besluit met betrekking tot voorzieningen⁵ is door de Staatssecretaris echter expliciet inhaal toegestaan bij het vormen van een voorziening. In casu mag dan ook rekening worden gehouden met inhaal.

⁵ Punt 4, Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344

202130007 Keuzeherziening levering andere 50% pand bij echtscheiding

Vraag:

Kan de etikettering herzien van zijn onverdeeld aandeel in het pand waarvan hij al eigenaar was sinds omdat hij het andere onverdeelde aandeel in het pand verwerft?

Antwoord:

Waar het voor de beoordeling van onderhavig geval op aan komt is of in een bijzondere omstandigheid aanwezig is die een heretikettering rechtvaardigt. Vragensteller verwijst voor de bijzondere omstandigheid naar het begrip “een ingrijpende wijziging in de rechtsverhouding”.

Hoewel de gebeurtenissen bij belastingplichtige in met elkaar in verband staan, onderscheidt de kennisgroep twee verschillende toetsmomenten voor de beoordeling van de bijzondere omstandigheid:

- i) De ontbinding van de vennootschap onder firma waarbij het bedrijfspand van gebonden gemeenschap verandert in eenvoudige gemeenschap.
- ii) De toedeling van het bedrijfspand in het kader van de afspraken in het echtscheidingsconvenant.

In het geval van belastingplichtige doet zich op beide toetsmomenten geen bijzondere omstandigheid voor die een herziening van de keuze rechtvaardigt.

Beschouwing

1. Feiten

- is gehuwd buiten gemeenschap van goederen.
- Aan het periodieke verrekenbeding is geen uitvoering gegeven.
- In wordt een verzoek gedaan tot echtscheiding.
- waren firmant in een vennootschap onder firma.

- Naar aanleiding van de echtscheiding wordt de vennootschap onder firma ontbonden 67 Awr
67 Awr en zet belastingplichtige de onderneming voort in de vorm van een eenmanszaak.

- Belastingplichtige en mevrouw bezitten ieder voor de onverdeelde helft het eigendom van een pand.

- Belastingplichtige heeft zijn onverdeelde helft (hierna: aandeel belastingplichtige) vanaf datum van aankoop in 67 Awr geactiveerd als ondernemingsvermogen.

- De vrouw heeft haar onverdeelde helft (hierna: aandeel vrouw) vanaf datum van aankoop in 67 Awr geactiveerd als ondernemingsvermogen.

- Het gehele pand is vanaf 67 Awr keuzevermogen.

- Belastingplichtige heeft in 67 Awr gekozen om zijn aandeel te etiketteren als ondernemingsvermogen.

- Vrouw heeft in 67 Awr gekozen om haar aandeel te etiketteren als ondernemingsvermogen.

- In het kader van de echtscheiding wordt het pand volledig aan belastingplichtige toebedeeld. De akte van verdeling registergoed passeert 67 Awr

- In de akte van verdeling wordt het pand toegedeeld aan verkrijger. Het pand wordt daartoe volledig geleverd aan belastingplichtige.

- Niet in discussie is de vraag of het aandeel vrouw bij de toedeling door belastingplichtige geëtiketteerd moet worden.

2. Jurisprudentie wijziging rechtsverhouding

Bij etikettering is het uitgangspunt dat het al dan niet behoren van een vermogensbestanddeel (activum of passivum) tot het ondernemings- of privévermogen in het algemeen afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, zoals deze in zijn boekhouding of anderszins tot uitdrukking komt, en dat de belastingplichtige daarbij vrij is, echter binnen de grenzen van de redelijkheid. Zie bijvoorbeeld HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272 en HR 29 september 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313.

Is de keuze eenmaal gedaan, dat wil zeggen tegenover de fiscus uitgebracht (HR 16 december 1964, BNB 1965/37), dan kan daarop in beginsel niet meer worden teruggekomen zodra de eerste aanslag waarbij die keuze in aanmerking is genomen, onherroepelijk vaststaat. De belastingplichtige is aan de keuze ook in de toekomst gebonden en mag daarop slechts terugkomen, wanneer bijzondere omstandigheden dat rechtvaardigheden (zie HR 16 januari 1957, BNB 1957/57, HR 15 januari 1964, BNB 1964/119).

Is de verwerving van het aandeel vrouw voor belastingplichtige een bijzondere omstandigheid om zijn eigen aandeel (het "aandeel belastingplichtige") opnieuw te etiketteren? In Hoge Raad 8 mei 1963, BNB 1963/179 is arrest gewezen met betrekking tot deze vraag. De Hoge Raad overwoog: "dat, zo al in deze gedragswijze van belanghebbende een keuze lag opgesloten met betrekking tot de fiscale behandeling van zijn aandeel in het bewuste onroerende goed, hij aan die keuze niet gebonden kon worden gehouden nadat tengevolge van den aankoop van dit goed door hem met twee anderen en den overgang van het goed uit het bedrijfsvermogen van D in het vermogen van de kopers in de rechtsverhouding van belanghebbende tot het onroerende goed een ingrijpende wijziging werd gebracht;". Kort gezegd overweegt de Hoge Raad dat een ingrijpende wijziging van de rechtsverhouding tot het onroerend goed een bijzondere omstandigheid is. De vraag dringt zich dan op wat een ingrijpende wijziging is. Daarvoor is verdere bestudering van voornoemd arrest noodzakelijk.

Stap 1:

In voornoemd arrest was belanghebbende via een VOF (genaamd: VOF E) commanditaire vennoot in een CV (genaamd: CV D). Het getrapte belang dat belanghebbende uiteindelijk in CV D had, was $\frac{1}{6} \times \frac{3}{8} = 6$ procent. Het pand waar het in dit arrest over gaat is eigendom van CV D. Het pand wordt door D mede gebruikt voor de uitoefening van de onderneming in D. Belanghebbende had via een VOF en CV dus een belang van 6 procent belang in een pand. In de feitenvaststelling door het Hof is vastgesteld dat VOF E en CV D juridisch niet met elkaar vereenzelvigd kunnen worden. Het aandeel van belanghebbende in VOF E, was door hem als ondernemingsvermogen geëtiketteerd.

Stap 2:

In 1954 verkoopt CV D het pand aan belanghebbende en twee anderen. Belanghebbende koopt van het pand aan met privémiddelen. De functie van het pand blijft ongewijzigd. Het pand wordt nog steeds door D gebruikt voor de uitoefening van de onderneming.

Stap 3:

Belanghebbende verkoopt zijn aandeel aan een derde.

Stap 4:

De Hoge Raad beslist dat de ingrijpende wijziging van de rechtsverhoudingen een bijzondere omstandigheid is. Dat de functie van het pand in de onderneming niet wijzigt is van ondergeschikt belang.

Verdere jurisprudentie op het gebied van een bijzondere omstandigheid als gevolg van een ingrijpende wijziging in de rechtsverhouding is zeer schaars. Hof Amsterdam heeft op 16 maart 2007 (ECLI:NL:GHAMS:2007:BA1278) een uitspraak gedaan met daarin dit onderwerp:

“5.3. Het Hof verwerpt de stelling van belanghebbende dat zich op 1 januari 1998 een dergelijke bijzondere omstandigheid heeft voorgedaan doordat de oude maatschap per 31 december 1997 is ontbonden en in de aansluitende nieuwe maatschap (die is aangegaan met terugwerkende kracht tot 1 januari 1998) sprake is van gewijzigde eigendomsverhoudingen die eruit bestaan dat belanghebbende en zijn broer vanaf die datum gezamenlijk eigenaar zijn geworden van de vermogensbestanddelen van de onderneming in plaats van (voorheen) in mede-eigendom met hun vader. De ontbonden oude maatschap is immers op dezelfde dag (per 1 januari 1998, met terugwerkende kracht) opgevolgd door de nieuwe maatschap en de aard van de ondernemingsuitoefening is daarin ongewijzigd gebleven. Ook de aard van het gebruik van de kavel (op dat tijdstip bestaande uit grasland) in het kader van de onderneming heeft op dat tijdstip geen wijziging ondervonden; buiten geschil is immers dat pas na het verlenen van de bouwvergunning van 21 juli 1998 een aanvang is gemaakt met de bouw van de tweede bedrijfswoning op de kavel. De enkele omstandigheid dat, als gevolg van de levering van de vermogensbestanddelen van de onderneming op 30 december 1998, belanghebbende met terugwerkende kracht tot 1 januari 1998 samen met zijn broer eigenaar is geworden van de kavel (in plaats van tevoren in mede-eigendom met hun vader), vormt - mede gelet op het ongewijzigde gebruik van de kavel - niet een zodanig ingrijpende wijziging van belanghebbendes rechtsverhouding tot de kavel dat daarin een bijzondere omstandigheid is gelegen in de hiervoor bedoelde zin. Ook het feit dat aan de toepassing van artikel 17 van de Wet terugwerkende kracht is verleend tot 1 januari 1998 vormt niet, en draagt evenmin bij tot, de door belanghebbende gestelde bijzondere omstandigheid.”

3. Jurisprudentie en literatuur samenwerkingsverband

Hoge Raad 24 januari 1962, BNB 1962/91:

“...dat het Hof, hiervan uitgaande, terecht heeft geoordeeld, dat, zo de vennoten aanleiding vonden op 6 Januari 1958 tot onderlinge verdeling van deze effecten over te gaan en de aan elken vennoot toebedeelde effecten naar de beurskoers van 1 Januari 1958 over te brengen naar ieders persoonlijk vermogen, de hierbij aan een vennoot toebedeelde effecten voor hem bestanddelen van zijn bedrijfsvermogen bleven - thans naast zijn aandeel in het vermogen der vennootschap - tenzij

bijzondere omstandigheden rechtvaardigen deze effecten in het vervolg onder zijn prive-vermogen te rangschikken;

dat het Hof evenzeer terecht heeft geoordeeld, dat ter rechtvaardiging hiervan niet kan strekken de door belanghebbende genoemde onenigheid die terzake van de effecten tussen de vennoten was ontstaan, vermits het risico, aan het bezit der effecten verbonden, door de onderlinge verdeling daarvan voor geen van hen een einde nam, doch alleen in het vervolg niet meer mede afhing van het inzicht der andere vennoten;...”

Hoge Raad 24 januari 1962, BNB 1962/91, Noot A.J. Van Soest:

“Autonomie van het belastingrecht. De belastingplichtige, waarover dit geval handelt, oefende met twee anderen zijn bedrijf in vennootschap onder firma uit; naar civielrechtelijke opvatting vormde dus het vermogen dat de firmanten 'in gemeenschap' hebben gebracht, een afzonderlijk vermogen los van het prive-vermogen der firmanten.

Op civielrechtelijk geldige wijze worden uit dit bedrijfsvermogen effecten naar het prive-vermogen overgebracht, maar voor de belastingheffing blijven die effecten bedrijfsvermogen, tenzij er voor de overbrenging een bijzondere reden is.

Zo kunnen dus vermogensbestanddelen die noch juridisch tot het vennootschappelijk vermogen behoren, noch in feite voor het bedrijf worden gebezigd, tot het bedrijfsvermogen behoren. En omgekeerd eist de consequentie dan dat goederen, waarvoor het ter keuze van de ondernemer staat of hij die tot zijn bedrijfsvermogen of tot zijn prive-vermogen zal rekenen, fiscaal als prive-vermogen worden beschouwd als de belastingplichtige zijn keuze in die zin bepaald heeft, ook al behoren die goederen civielrechtelijk tot het afgescheiden vermogen van de vennootschap (de keuze van de vennoten zal zelfs niet eenstemmig behoeven te zijn).

Het is voor ons weinig twijfelachtig dat het derde onderdeel van het cassatiemiddel had moeten slagen, zo de HR dit had kunnen onderzoeken. Door het onttrekken van goederen aan het vennootschappelijk vermogen worden ze ook onttrokken aan de vennootschappelijke regelen omtrent de winstverdeling.”

Toelichting staatssecretaris van financiën bij Hof Amsterdam 14 april 1966, BNB 1966/230:

“...De ontbinding van de vennootschap, waarin belanghebbende het nadien door hem alleen voortgezette bedrijf tot 25 september 1962 heeft uitgeoefend, vormde naar mijn mening niet een omstandigheid welke het kon rechtvaardigen de aan belanghebbende toegescheiden gedeelten van het aan derden verhuurde terrein van het bedrijfsvermogen over te brengen naar zijn

privévermogen. Kortheidshalve volsta ik hierbij met verwijzing naar de arresten HR BNB 1962/91 en 1964/119. Nu bij de aanslagregeling uitdrukkelijk met deze overbrenging is ingestemd acht ik het echter niet juist hier in dit stadium van het geding op terug te komen, nog daargelaten hoe een en ander mijnerzijds in cassatie zou moeten worden voortgebracht, nu evenbedoeld standpunt tot de conclusie leidt, dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.”

Aantekening vakstudie IB 2001, artikel 3.8 Winst, aant. 12.3.3 Ontbinding firma en voortzetting bedrijf in eenmanszaak: een bijzondere omstandigheid?

“Als een samenwerkingsverband als eenmanszaak wordt voortgezet en er treedt geen wijziging in gebruik van de reeds tot het vermogen van de belastingplichtige behoren vermogensbestanddelen op, dan is er met betrekking tot deze bestanddelen geen bijzondere omstandigheid die keuzeherziening rechtvaardigt.”

4. Definities

Wat is een rechtsverhouding? Een rechtsverhouding is een “juridische verhouding of relatie tussen partijen” (bron: <https://www.juridischwoordenboek.nl/zoek/rechtsverhouding>) In het onderhavige geval is sprake van gedeeld volledig eigendom van het pand. Ook wel gemeenschappelijk of mede eigendom genoemd. Wie op welk deel van een gemeenschappelijk eigendom recht heeft, is geregeld in artikel 3:166 lid 2 BW: “De aandelen van de deelgenoten zijn gelijk, tenzij uit hun rechtsverhouding anders voortvloeit.”

Wat betekent ingrijpend? Volgens Van Dale betekent ingrijpend: “met grote gevolgen”. (bron: <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/ingrijpend>)

5. Eenvoudige en gebonden gemeenschap

In de akte van verdeling van de registergoederen is opgenomen dat het bedrijfspand door belastingplichtige en zijn vrouw is verkregen ^{67 Awr} door ieder voor de onverdeelde helft. Het bedrijfspand is in ^{67 Awr} verkregen door belastingplichtige en zijn vrouw in de hoedanigheid van vennoot in de vennootschap onder firma. Vorenstaande heeft twee gevolgen. Op de eerste plaats is sprake van gemeenschappelijk eigendom en op de tweede plaats maakt het gemeenschappelijk eigendom deelt uit van het vennootschappelijk vermogen. Deze twee gevolgen behoeven nadere toelichting.

Gemeenschappelijk eigendom, eenvoudige gemeenschap

Er zijn meerdere vormen van gemeenschappelijk eigendom denkbaar. In dit geval is sprake van een zogenaamde "eenvoudige gemeenschap". Het bedrijfspand maakt namelijk geen deel uit van een (beperkte) huwelijksgemeenschap. Bij een eenvoudige gemeenschap heeft een iedere partij een aandeel in het bedrijfspand dat ieder voor zich kan vervreemden. Voor deze vervreemding is weliswaar toestemming nodig van de andere partij, maar die toestemming heeft geen goederenrechtelijk effect. Op een eenvoudige gemeenschap is titel 3.7 van het BW van toepassing. Voor een goed begrip van de term "eenvoudige gemeenschap" geeft de kennisgroep twee artikelen integraal weer:

Artikel 3:170 BW

1. Handelingen dienende tot gewoon onderhoud of tot behoud van een gemeenschappelijk goed, en in het algemeen handelingen die geen uitstel kunnen lijden, kunnen door ieder der deelgenoten zo nodig zelfstandig worden verricht. Ieder van hen is bevoegd ten behoeve van de gemeenschap verjaring te stuiten.
2. Voor het overige geschiedt het beheer door de deelgenoten tezamen, tenzij een regeling anders bepaalt. Onder beheer zijn begrepen alle handelingen die voor de normale exploitatie van het goed dienstig kunnen zijn, alsook het aannemen van aan de gemeenschap verschuldigde prestaties.
3. Tot andere handelingen betreffende een gemeenschappelijk goed dan in de vorige leden vermeld, zijn uitsluitend de deelgenoten tezamen bevoegd.

Artikel 3:175 BW

1. Tenzij uit de rechtsverhouding tussen de deelgenoten anders voortvloeit, kan ieder van hen over zijn aandeel in een gemeenschappelijk goed beschikken.
2. Indien uit de rechtsverhouding tussen de deelgenoten voortvloeit dat zij niet, tenzij met aller toestemming, bevoegd is over hun aandeel te beschikken, zijn de leden 3 en 4 van artikel 168 van overeenkomstige toepassing.
3. De schuldeisers van een deelgenoot kunnen zijn aandeel in een gemeenschappelijk goed uitwinnen. Na de uitwinning van een aandeel kunnen beperkingen van de bevoegdheid om over de aandelen te beschikken niet worden ingeroepen tussen de verkrijger van dat aandeel en de overige deelgenoten.

Hierbij merkt de kennisgroep nog op dat ook al is er sprake van ongelijke breukdelen in een eenvoudige gemeenschap (titel 3:7) de aard van de aandelen en dus de juridische relatie waartoe de betrokkenen tot het goed staan hetzelfde is. De beschikkingsmacht over het gemeenschappelijke goed verandert niet, of een partij nu voor 1/10, 1/2 of 9/10 eigenaar is van het goed. De 1/10 eigenaar heeft evenveel beschikkingsmacht als de 9/10 eigenaar.

Vennootschappelijk vermogen

Naast het feit dat het bedrijfspand behoort tot een eenvoudige gemeenschap tussen belastingplichtige en diens vrouw, is het bedrijfspand tevens vennootschappelijk vermogen. Dit vennootschappelijk vermogen is civielrechtelijk afgescheiden van het privévermogen van belastingplichtige en diens vrouw. 67 Awr dreven belastingplichtige en diens vrouw een onderneming in de vorm van een vennootschap onder firma. Het bedrijfspand was in het vennootschappelijk vermogen gebracht. In dat kader is artikel 3:189 BW en volgende van belang. De bepalingen van titel 3:7 BW gelden namelijk niet althans niet zonder meer voor onder een aantal bijzondere gemeenschappen waaronder een maatschap en vof zolang zij niet ontbonden zijn (noot 1). Voor de vennootschap onder firma 'going concern' geldt titel 3:7 dus niet. Dit volgt uit artikel 3:189 BW. Wel geldt artikel 3:190 BW.

Artikel 3:190 BW

1. Een deelgenoot kan niet beschikken over zijn aandeel in een tot de gemeenschap behorend goed afzonderlijk, en zijn schuldeisers kunnen een zodanig aandeel niet uitwinnen, zonder toestemming van de overige deelgenoten.

2. (...)

In het onderhavige geval zijn de vennoten gezamenlijk eigenaren van het vennootschappelijke goed, daarom bestaat tussen hen een vennootschappelijke gemeenschap. Iedere vennoot heeft een onverdeeld en even groot aandeel in de vennootschappelijke goederen. Er is dan sprake van een zogenaamde gebonden gemeenschap. De vennootschappelijke goederen zijn namelijk gebonden aan het vennootschappelijke doel. De vennoten mogen de vennootschappelijke goederen tijdens de duur van de vennootschap uitsluitend aanwenden ter bevordering van het doel van de vennootschap onder firma. In dit kader kan gesproken worden van zogenoemde beschikkingsgebondenheid (Asser 7-VII maatschap, vof, cv, nr. 162 rechtsgevolgen vennootschappelijke goederengemeenschap; gebondenheid). Stel dat een firmant zijn aandeel vervreemd buiten het doel van de vennootschap onder firma, dan pleegt die firmant een wanprestatie jegens de andere firmant.

Conclusie

Tijdens het bestaan van de vennootschap onder firma maakt het pand deel uit van het vennootschappelijke vermogen en is sprake van een gebonden gemeenschap. Belastingplichtige heeft geen zelfstandige beschikkingsbevoegdheid over zijn aandeel in het bedrijfspand. Het bedrijfspand mag alleen aangewend worden voor het doel van de vennootschap onder firma.

Nadat de vennootschap onder firma is ontbonden op 67 Awr verandert de gebonden gemeenschap in een eenvoudige gemeenschap. Het bedrijfspand verschuift dan van het vennootschappelijk vermogen naar het privévermogen van belastingplichtige. De onverdeeldheid blijft bestaan. Belastingplichtig krijgt vanaf dat moment zelfstandige beschikkingsbevoegdheid omdat sprake is van een eenvoudige gemeenschap. Titel 3.7 van het BW is dan van toepassing.

6. Levering registergoed

T&C BW, commentaar op art. 3:186 BW

“De verdeling leidt pas tot wijziging in de vermogensrechtelijke verhoudingen indien zij wordt gevolgd door levering van het toegedeelde. De verdeling zelf heeft dus slechts obligatoire werking. De levering maakt pas een einde aan de onverdeeldheid. Levering dient te geschieden op de wijze die voor overdracht van die goederen geldt, dat wil zeggen overeenkomstig art. 3:83 e.v. Wanneer de overeenkomst van verdeling is neergelegd in een notariële akte, kan de akte tevens gelden als akte tot levering, hoewel niet blijkt dat de akte ‘daartoe bestemd is’ in de zin van art. 3:94 (HR 27 oktober 1995, NJ 1998/191).”

GS Vermogensrecht, art. 3:186 BW, aant. 5:

“Het desbetreffende goed (of de desbetreffende goederen) moet(en) in het geheel geleverd worden (dus inclusief het aandeel van de betrokken deelgenoot in het goed). Zie: Asser/Perrick 3-V* 2015/167; Van Mourik, nr. 66, en Perrick, nr. 68. Anders: Van Hemel, diss., p. 298.

Levering moet derhalve geschieden door alle deelgenoten gezamenlijk. Het lijkt erop dat de verkrijgende deelgenoot zijn eigen deel aan zichzelf levert. Pleysier laat echter zien dat ook kan worden gesteld dat de verkrijger zijn deel houdt en dat de overige deelgenoten hun deel aan de verkrijger overdragen. Zie: Pleysier, De Notarisklerk oktober 2000, p. 186.”

7. Besluit staatssecretaris

In het besluit 24 januari 2006, nr. CPP2005/3134M, V-N 2006/9.9, is de volgende vraag en antwoord opgenomen:

“1.4. Keuzeherziening, bijzondere omstandigheid bij huwelijk met mede-eigenaar?

Wanneer een ondernemer mede-eigenaar is van een vanaf de aankoop geheel door hem gebruikt woon/winkelpand en later in het huwelijk treedt met de andere mede-eigenaar 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. 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 door het huwelijk in gemeenschap van goederen wel de andere onverdeelde helft tot het ondernemingsvermogen gaan rekenen. Anders dan voor het huwelijk gaat het economische belang van deze helft hem na het huwelijk immers ook aan. Deze helft mag echter ook tot het privé-vermogen worden gerekend.

Wanneer sprake is van een wèl 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. (...)”

8. Onderhavige geval

Waar het voor de beoordeling van onderhavig geval op aan komt is of in 67 Awr een bijzondere omstandigheid aanwezig is die een heretikettering rechtvaardigt. Vragensteller verwijst voor de bijzondere omstandigheid naar het begrip “een ingrijpende wijziging in de rechtsverhouding”.

De kennissgroep onderscheid twee verschillende toetsmomenten voor de beoordeling van de bijzondere omstandigheid:

i) De ontbinding van de vennootschap onder firma waarbij het bedrijfspand van gebonden gemeenschap verandert in eenvoudige gemeenschap.

ii) De toedeling van het bedrijfspand in het kader van de afspraken in het echtscheidingsconvenant.

Naar de mening van de kennisgroep doet zich in het geval van belastingplichtige op beide toetsmomenten geen bijzondere omstandigheid voor die een herziening van de keuze rechtvaardigt.

Ad i) Op basis van de aangehaalde jurisprudentie in paragraaf 2 is de ontbinding van het vennootschappelijke vermogen geen bijzondere omstandigheid. Uit BNB 1962/91 als ook uit de toelichting van de staatssecretaris van financiën bij BNB 1966/230 volgt naar de mening van de kennisgroep duidelijk dat de overgang van een samenwerkingsverband naar een eenmanszaak geen bijzondere omstandigheid is, als het bedrijfspand ongewijzigd wordt aangewend.

Ad ii) De overgang van een eenvoudige gemeenschap naar volledig individueel eigendom is geen ingrijpende wijziging in de rechtsverhouding. Er is geen sprake van een bijzondere omstandigheid. In paragraaf 4 is uiteengezet dat na de ontbinding van het samenwerkingsverband het bedrijfspand behoort tot de eenvoudige gemeenschap waartoe belastingplichtige gerechtigd is.

Bij de echtscheiding wordt de onverdeelde helft eigendom van de vrouw aan belastingplichtige toegedeeld. In de notariële akte wordt daarom het volledige onroerend goed aan belastingplichtige geleverd. De notariële akte is een gevolg van de afspraken in het echtscheidingsconvenant. Als gevolg van die levering wordt het gemeenschappelijk eigendom ("aandeel belastingplichtige") individueel eigendom. Belanghebbende hield en houdt rechtstreeks bezit in het onroerend goed. De enige verandering is dat de onverdeelde wordt opgeheven, waarbij in beginsel de omvang en beschikkingsmacht van zijn oorspronkelijk aandeel niet wijzigt. Naar de mening van de kennisgroep leidt het opheffen van de onverdeelde in dit geval niet tot grote gevolgen in de juridische verhouding van belastingplichtige zijn aandeel in het onroerend goed. Ten tijde van het gezamenlijke eigendom was sprake van een eenvoudige gemeenschap, waarbij belastingplichtige de beschikkingsmacht had over zijn aandeel.

Hierin weegt mee dat de bijzonderheden met betrekking tot de juridische afzonderlijke verbanden (CV en VOF) in het voornoemde arrest BNB 1963/179 niet aan de orde zijn. Verder werd en wordt het (onverdeelde) aandeel belastingplichtige rechtstreeks door belastingplichtige gebruikt in de onderneming. Dit aandeel wordt uitgebreid en ondergaat voor wat het aandeel zelf betreft geen materiële wijziging voor de ondernemer. Het aandeel in het onroerend goed blijft ongewijzigd in gebruik bij de onderneming. Tevens is er volgens het genoemde besluit geen sprake van een wijziging in de rechtsverhouding in de onverdeelde helft bij het aangaan van een huwelijk. Volgens de kennisgroep zou in de omgekeerde situatie, namelijk bij een echtscheiding, daarom ook geen

sprake zijn van een veranderde rechtsverhouding met betrekking tot de reeds in bezit zijnde helft van het pand.

Daarom is de kennisgroep van mening dat in dit geval geen sprake is van een bijzondere omstandigheid die een herziening van de keuze aandeel belastingplichtige rechtvaardigt.

Noten

Noot 1 Afdeling 2 van titel 3.7 is van toepassing, alsmede afdeling 1, voor zover daarvan in afdeling 2 niet is afgeweken (artikel 3:189 lid 2 BW). Artikel 3:189 lid 2 brengt mee dat geen andere gemeenschappen dan de daar genoemde een afgescheiden vermogen kunnen zijn waarop afdeling 2 van toepassing is (Groene Serie vermogensrecht BW Boek 3, commentaar bij artikel 3:189 BW).

Publicatiedatum:

09-12-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.8 Totaalwinst

Rubriek:

Vermogensetikettering (wijzigen)

Subrubriek:

overig

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

5.1.2e	5.1.2e
--------	--------

**Belastingdienst/Corporate
Dienst Vaktechniek**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

5.1.2e

T	5.1.2e
---	--------

F	5.1.2e	@minfin.nl
---	--------	------------

5.1.2e	@belastingdienst.nl
--------	---------------------

Ons kenmerk

202130033

Uw brief (kenmerk)

Datum 26 maart 2021
Betreft Vraag aan kennisgroep

Beste 5.1.2e 5.1.2e

In de bijlage tref je het antwoord aan op de vraag die je hebt gesteld aan de kennisgroep winstbepaling. 5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e en 5.1.2e hebben de vraag behandeld binnen de kennisgroep.

Als je over het antwoord nog vragen hebt, aarzel dan niet om contact op te nemen met hen of mij. 5.1.2e

Vriendelijke groet,

5.1.2e
5.1.2e

202130033 Uitleg Trawler-arrest herinvesteringsreserve

Ons kenmerk
202130033

Vragensteller: 5.1.2e 5.1.2e d.d. 15 december 2020

Datum antwoord kennisgroep winstbepaling: 67 Awr

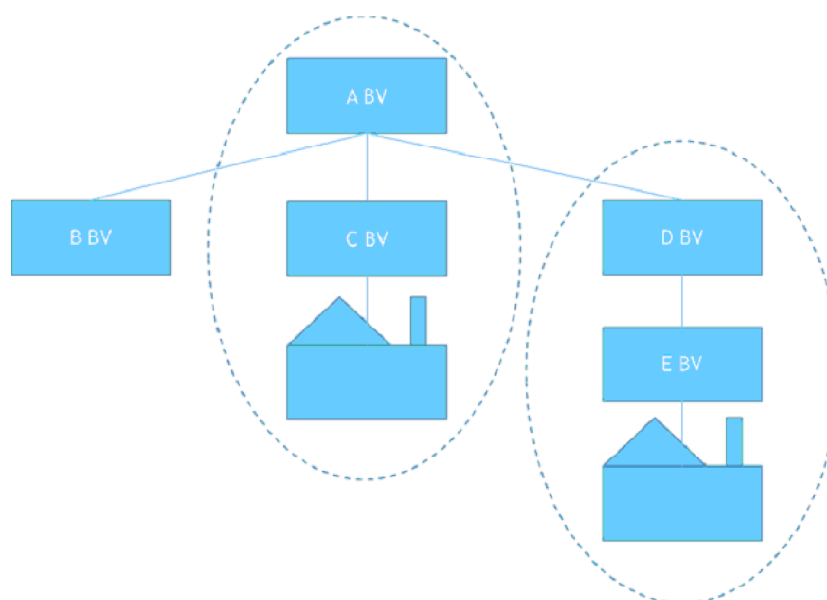
Vraag:

Belanghebbende heeft voor de vervreemde bedrijfsmiddelen een HIR gevormd. Zij stelt zich op het standpunt dat door de aankoop van FE D BV en de daaropvolgende voeging in de fiscale eenheid een vervangende investering is gedaan. Zij doet hierbij een beroep op het arrest ECLI:NL:HR:1998:AA2520, BNB 1998/193 (hierna: trawlerarrest). Vraag die hieruit volgt is of dit mogelijk is en hier terecht een beroep wordt gedaan op het trawlerarrest?

Antwoord.

Nee, er kunnen geen herinvesteringsreserves worden gevormd en afgeboekt met een beroep op het trawlerarrest. Dit alleen al omdat niet aannemelijk is dat wordt voldaan aan artikel 3.54, lid 11, Wet IB 2011.

Feiten (zoals door jouw aangeleverd, maar deels bewerkt met het oog op relevante boekjaren)



67 Awr

Het volgende heeft plaatsgevonden:

- 67 Awr
- Februari 2015: De fiscale eenheid van D BV wordt overgekocht in verband met voornoemde marktontwikkelingen als ook strategische overwegingen (overnemen van een concurrent);

- 67 Awr Het boekjaar van FE D BV wordt eenmalig verlengd om aan te sluiten bij het boekjaar van de FE A BV;
- 67 Awr Bespreking sluiting fabriek en het verplaatsen van de activiteiten naar andere vestigingen met ondernemingsraad van C BV;
- 67 Awr Besluit tot sluiting fabriek C BV;
- 67 Awr De fiscale eenheid van D BV wordt toegevoegd aan de fiscale eenheid van A BV; (het boekjaar van FE A BV loopt van april tot april);
- 67 Awr De fabriek van C BV wordt verkocht en daarna worden de bijbehorende bedrijfsmiddelen van C BV verkocht binnen de groep.

Ons kenmerk
202130033

Beschouwing

1. Herinvesteringsreserve (artikel 3.54 wet IB 2001)

De herinvesteringsreserve (HIR) is een fiscale reserve. De HIR is gebaseerd op de ruilarresten. Voorafgaand aan de HIR bestond in de Wet IB 1964 de vervangingsreserve.

De HIR maakt het voor ondernemers mogelijk om de belastingheffing op de behaalde boekwinst bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel uit te stellen.

Relevante leden van artikel 3.54 wet IB 2001 voor deze casus zijn:

Lid 1: Indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, kan bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).

Lid 2: Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.

Lid 11: Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, zijn de vorige leden van overeenkomstige toepassing indien aan het voornemen tot herinvestering in een dergelijk bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven.

2. Lid 11: Herinvestering voorafgaand aan vervreemding

Lid 11 ziet op gevallen waarbij met het oog op herinvestering uitvoering wordt gegeven aan het voornemen van herinvestering van de opbrengst uit hoofde van het vervreemde bedrijfsmiddel vóór de vervreemding (vergelijk "Korte Toelichting IB 1964 punt 12", ook opgenomen in eindverslag¹).

Er moet sprake zijn van een:

- Herinvestering die in een eerder jaar is verricht, niet van een investering (zie toelichting op amendement Giskens dat heeft geleid tot lid 11²).

¹ Zie bijlage

² Zie bijlage

- Mede gelet op de economische functie is ook van belang dat geen sprake is geweest van een uitbreidingsinvestering.

Ons kenmerk
202130033

Op grond van de verstrekte feiten vindt eerst de verwerving van de aandelen in de FE D BV plaats. Dat is het lichaam dat beschikt over de bedrijfsmiddelen waarin, met een beroep door belanghebbende op het Trawlerarrest, wordt geherinvesteerd en waarop belanghebbende herinvesteringsreserves wil afboeken. Deze verwerving vindt plaats voorafgaand aan de beslissing tot vervreemding van de fabriek en overige bedrijfsmiddelen van C BV.

3. Conclusie lid 11

“voornemen tot herinvestering”

Op basis van lid 11 dient in 67 Awr – moment aankoop FE D BV - het voornemen tot herinvestering al te hebben bestaan. Het moet dan ook gaan om herinvestering en geen uitbreidingsinvestering.

Gezien besprekingen met de ondernemingsraad over sluiten van de fabriek in 67 Awr hebben plaatsgevonden en de daadwerkelijke beslissing tot sluiten pas op 67 Awr heeft plaatsgevonden is het niet aannemelijk 67 Awr 67 Awr

- Een voornemen tot herinvestering i.v.m. de fabriek aanwezig was; en
- Geen sprake was van een uitbreidingsinvestering.

Er wordt dan ook niet voldaan aan de voorwaarden van lid 11.

Op de mogelijkheid tot het toepassen van het Trawlerarrest wordt dan ook niet meer ingegaan.

Bijlage: Wetsgeschiedenis lid 11

Ons kenmerk
202130033

Om meer achtergrond te schetsen over artikel 3.54, lid 11 is de volgende bijlage opgenomen. Dit bevat citaten uit verschillende bronnen van wetsgeschiedenis.

De mogelijkheid van een eerdere herinvestering volgt uit lid 11.

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, zijn de vorige leden van overeenkomstige toepassing indien aan het voornemen tot herinvestering in een dergelijk bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven."

Dit na aanneming van het volgende amendement.

Toelichting amendement-Giskes c.s. bij het wetsvoorstel Wet ondernemerspakket 2001, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209 (amendement 23).

'Onder de huidige regeling van de vervangingsreserve is het mogelijk de reserve af te boeken op bedrijfsmiddelen die in een eerder jaar zijn aangeschaft of voortgebracht. Die mogelijkheid is niet gecontinueerd in het voorliggende wetsvoorstel om redenen van eenvoud en omdat daar minder behoefte aan bestaat voor bedrijfsmiddelen met een korte afschrijvingstermijn. Voor een dergelijk bedrijfsmiddel geldt namelijk niet de eis dat het dezelfde economische functie moet hebben als het vervreemde bedrijfsmiddel waardoor veelal sneller tot afboeking van de reserve kan worden overgegaan. Die eis is echter wel gehandhaafd voor bedrijfsmiddelen waarop niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven zoals onroerend goed. Hierdoor kan het ontbreken van een mogelijkheid om de reserve af te boeken op een herinvestering die in een eerder jaar is verricht, voor de praktijk belemmerend werken. Om dit ongewenste gevolg te voorkomen wordt met dit amendement voorgesteld voor dergelijke bedrijfsmiddelen de mogelijkheid te bieden om de reserve af te boeken op een eerder verrichte investering. Aan deze aanpassing zijn geen budgettaire consequenties verbonden.'

In dit opzicht is evenwel ook van belang lid 10: .

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven, is de beperking van het vierde lid niet van toepassing voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van zodanige bedrijfsmiddelen die een gevolg is van overheidsingrijpen."

Het betreffende vierde lid luidt als volgt:

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen"

IB 1964, Vervangingsreserve – de voorloper van de HIR.

Ons kenmerk
202130033

MvA, blz. 37.rk, Kamerstuk, 5380, nr. 19 (Ingezonden bij brief van 30 november 1962)³

"Naar het oordeel van de ondergetekenden moet een rationele interpretatie van het onderhavige artikel leiden tot het standpunt, dat bij "vervanging" door een met het oog op deze vervanging reeds aangeschaft bedrijfsmiddel de in dit artikel vervatte regeling overeenkomstige toepassing vindt. Ten einde misverstand op dit punt uit te sluiten, is in onderdeel V, letter B, van de bij deze memorie behorende tweede nota van wijziging het artikel ook op dit punt aangevuld."

Hierna het gestelde in de tweede nota van wijziging.

"V.

A. In artikel 14, eerste lid, wordt „een lichamelijk bedrijfsmiddel hetwelk in meer dan vijffaren pleegt te worden afgeschreven," vervangen door: zodanig bedrijfsmiddel.

B. Na de eerste volzin wordt ingevoegd: Het bepaalde in de vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing ingeval aan het voornemen tot vervanging van het bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven."

(...)

"Ad IV en V. Ook de in deze onderdelen bedoelde wijzigingen van de artikelen 13 en 14 inzake de reserve assurantie eigen risico P.M. P.M. P.M. en de vervangingsreserve zijn in de memorie van antwoord bij de bespreking van deze artikelen voldoende toegelicht "(ZITTING 1962—1963 5380 Wet op de inkomstenbelasting 1960 TWEDE NOTA VAN WIJZIGING (Ingezonden bij brief van 30 november 1962) Nr. 20")

Korte Toelichting bij de Wet IB '64, paragraaf 13, punt 12 zoals opgenomen in de betreffende Vakstudie (niet online beschikbaar).

"12. Er bestaat ook recht op het vormen van de vervangingsreserve indien aan het voornemen van vervanging van het bedrijfsmiddel reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven. De boekwinst wordt dan een ondeelbaar ogenblik gereserveerd en vervolgens onmiddellijk afgeboekt op de boekwaarde van het reeds aanwezige vervangende bedrijfsmiddel.

Voorbeeld:

In jaar I:	aanschaffing nieuwe machine (afschrijving in tien jaar, residuwaarde f 10 000); kostprijs	f 90 000
	vervroegde afschrijving (maximaal f 30 000 doch niet geheel benut)	f 20 000
	gewone afschrijving	f 5 000
		f 25 000
In jaar II:	boekwaarde einde I	f 65 000
	vervreemding oude machine voor	f 50 000
	boekwaarde was	f 20 000

³

boekwinst

f 30 000

Deze boekwinst wordt onmiddellijk afgeboekt op de boekwaarde van het reeds aanwezige vervangende bedrijfsmiddel; deze boekwaarde gaat dus f 35 000 bedragen. Door de werking van het derde lid van art. 14 komt de resterende mogelijkheid tot vervroegde afschrijving ad f 10 000 te vervallen; op de reeds toegepaste afschrijving ad f 20 000 wordt echter niet teruggekomen. **Ook nu zal op het moment van afboeking de boekwaarde van het vervangende object niet kunnen dalen beneden die van het oude bedrijfsmiddel."**

Vakstudie:

"Hetzelfde voorbeeld met nagenoeg dezelfde toelichting werd in antwoord op een vraag gegeven in punt 21 van het eindverslag. Alleen de laatste zin van het twaalfde lid van § 13 van de Korte toelichting ontbrak in dat antwoord. Deze mogelijkheid is bij de tweede nota van wijziging expliciet in de wettekst opgenomen naar aanleiding van een vraag in het voorlopig verslag, zulks blijkens een passage op blz. 38, linkerkolom, van de memorie van antwoord 'teneinde misverstand op dit punt uit te sluiten'.

*Uit het voorbeeld in het eindverslag, dat is herhaald in de Korte toelichting, **blijkt, dat men door het eerst te vervangen en daarna pas te vervreemden naar de opvatting van de regering veel sneller kan afschrijven dan bij het volgen van de omgekeerde normale weg.** Zou men namelijk eerst hebben vervreemd, dan zou de afboeking van de vervangingsreserve ad f 30 000 de mogelijkheid tot vervroegde afschrijving op het nieuwe bedrijfsmiddel geheel hebben weggenomen. In het voorbeeld van de regering zou men bij vervreemding achteraf echter maximaal f 30 000 extra-vervroegd hebben kunnen afschrijven. Een merkwaardig verschil in uitwerking voor materieel op hetzelfde neerkomende geval.*

Wij merken hierbij op dat het bovenstaande voorbeeld uit de Korte toelichting met ingang van 24 mei 1978 (met betrekking tot zeeschepen: 1 juli 1978) niet langer meer van toepassing is, voor zover het voorbeeld en hetgeen verder is opgemerkt de vervroegde afschrijving betreft. Deze laatste is door de invoering van de Wet investeringsrekening (WIR) vervallen. Zie direct na de tekst van art. 14 onder het hoofd 'Wijziging in verband met de WIR', alsmede [aant. 2, 3 en 28.](#)"

Eindverslag:

https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19631964/0000253276/1/pdf/SGD_19631964_0000901.pdf

"21. Artikel 14. Hoe moet dit artikel worden toegepast, als het vervangende bedrijfsmiddel al aanwezig is voordat het oude wordt afgestoten?"

In de memorie van toelichting inzake het ontwerp van Wet op de inkomstenbelasting (Zitting 1958—1959 — 5380, nr. 3, blz. 24), in de Nota inzake de algemene belastingherziening van 27 juli 1960 (Zitting 1959—1960 — 5380, 6000, nr. 9, blz. 9) en in de memorie van antwoord inzake het ontwerp van Wet op de inkomstenbelasting (Zitting 1962—1963 — 5380, nr. 19, blz. 12, r.k., en blz. 13, l.k.) zijn de voor- en nadelen van de zgn. onbelaste conjunctuurreserve uitvoerig besproken. Zoals uit deze passages blijkt, doen naar de mening van de bewindsman de bezwaren daartegen de balans ten nadele van een dergelijke regeling doorslaan. De voordelen en nadelen terzijde latende, staat in ieder geval vast dat het nader in overweging nemen van het probleem en het eventueel inpassen van dit instituut in het aanhangige wetsontwerp een

aanzienlijke vertraging zou veroorzaken. Reeds om die reden is de bewindsman van oordeel dat het geen aanbeveling verdient een regeling inzake het vormen van een onbelaste conjunctuurreserve in het wetsontwerp op te nemen. De bewindsman deelt mede dat hij er zich van heeft vergewist dat de Minister zich met deze conclusie kan verenigen. De bewindsman wijst erop, dat bij de tweede nota van wijziging aan artikel 14, lid 1, een volzin is toegevoegd om vast te leggen dat het artikel ook geldt in het in de vraag bedoelde geval. De werking daarvan kan worden verduidelijkt door het volgende voorbeeld (waarbij wordt uitgegaan van de mogelijkheid tot een ongetemporiseerde vervroegde afschrijving):

Ons kenmerk
202130033

In 1966: aanschaffing nieuwe machine (afschrijving in tien jaar, residuwaarde f 10 000); kostprijs f 90 000

vervroegde afschrijving (maximaal f 30 000, doch niet geheel benut) f 20 000

gewone afschrijving 5 000 25.000

boekwaarde per 1-1-'67 f 65.000

In 1967: vervreemding oude machine voor 50.000 boekwaarde was 20.000

Boekwinst f 30 000

Deze boekwinst wordt nu een ondeelbaar ogenblik gereserveerd en vervolgens onmiddellijk afgeboekt op de boekwaarde van het reeds aanwezige vervangende bedrijfsmiddel; deze boekwaarde gaat dus f 35 000 bedragen. Door de werking van lid 3 van artikel 14 komt de resterende mogelijkheid tot vervroegde afschrijving ad f 10 000 te vervallen; op de reeds toegepaste vervroegde afschrijving ad f 20 000 wordt echter niet teruggekomen."

21.

Artikel 14. Hoe moet dit artikel worden toegepast, als het vervangende bedrijfsmiddel al aanwezig is voordat het oude wordt afgestoten?

De bewindsman wijst erop, dat bij de tweede nota van wijziging aan artikel 14, lid 1, een volzin is toegevoegd om vast te leggen dat het artikel ook geldt in het in de vraag bedoelde geval. De werking daarvan kan worden verduidelijkt door het volgende voorbeeld (waarbij wordt uitgegaan van de mogelijkheid tot een ongetemporiseerde vervroegde afschrijving):

In 1966: aanschaffing nieuwe machine (afschrijving in tien jaar, residuwaarde f 10 000); kostprijs	f 90 000
vervroegde afschrijving (maximaal f 30 000, doch niet geheel benut)	f 20 000
gewone afschrijving	5 000
	25 000
boekwaarde per 1-1-'67	f 65 000
In 1967: vervreemding oude machine voor	f 50 000
boekwaarde was	20 000
Boekwinst	f 30 000

Deze boekwinst wordt nu een ondeelbaar ogenblik gereserveerd en vervolgens onmiddellijk afgeboekt op de boekwaarde van het reeds aanwezige vervangende bedrijfsmiddel; deze boekwaarde gaat dus f 35 000 bedragen. Door de werking van lid 3 van artikel 14 komt de resterende mogelijkheid tot vervroegde afschrijving ad f 10 000 te vervallen; op de reeds toegepaste vervroegde afschrijving ad f 20 000 wordt echter niet teruggekomen.

202130026 herinvestering bij aangaan samenwerkingsverband, economisch eigendom

Datum: 6 - 4 -2021

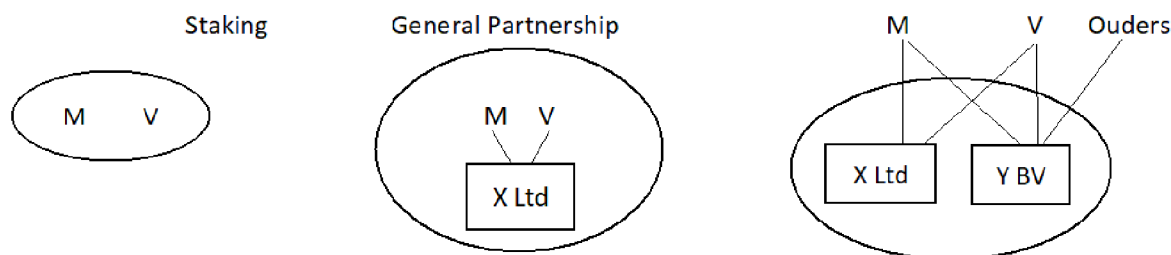
67 Awr

Van: kennisgroep winstbepaling

Art. 3.54/3.64 Wet IB 2001

Feiten

- M en V drijven in maatschapsverband 67 Awr
- In 67 Awr verkopen zij de onderneming (staking) en maken daarbij gebruik van de faciliteit van art. 3.64 Wet IB 2001. De faciliteit wordt m.n. benut voor de winst van 67 Awr
67 Awr Hierbij is tussen belanghebbenden en de inspecteur in discussie of 67 Awr een bedrijfsmiddel vormen dan wel voorraad. De vraag betreft echter niet deze discussie.
- 67 Awr aankoop (koopovereenkomst) van 67 Awr door M en V t.b.v. 67 Awr Koopovereenkomst moet uiterlijk 67 Awr zijn afgewikkeld 67 Awr
- 67 Awr oprichting van X Limited (hierna: X Ltd);
67 Awr X Ltd neemt de verplichtingen uit de koopovereenkomst over van M en V;
aangaan partnership tussen M, V en X Ltd, waarbij X Ltd de verplichtingen uit de koopovereenkomst 67 Awr inbrengt.
- 67 Awr oprichting door M en V van Y BV
- 67 Awr geruisloze inbreng (art. 3.65 Wet IB 2001) in Y BV door M en V van ieders aandeel in het partnership
- 67 Awr emigratie van M en V naar 67 Awr
- Datum onbekend: levering van de 67 Awr



Bepalingen General Partnership:

67 Awr

•

67 Awr

67 Awr

Vraag

Hebben M en V aanschaffingskosten gemaakt?

67 Awr

67 Awr

Antwoord

Ja, M en V hebben een aandeel in de juridische eigendom

67 Awr

67 Awr

verkregen en daarvoor aanschaffingskosten gemaakt. Concreet werkt dit als volgt uit. De economische eigendom ligt voor 67 Awr bij X Ltd. T.a.v. 67 Awr bezit niemand de economische eigendom. Voor die 67 Awr wordt dan voor de fiscaliteit aangesloten bij de juridische eigendom. Nu X Ltd 67 Awr van de juridische eigendom en 67 Awr van de economische eigendom bezit gaat haar aandeel in de juridische eigendom volledig op in haar aandeel in de economische eigendom. De juridische eigendom van M en V samen bedraagt 67 Awr maar daarvan heeft X Ltd voor een deel de economische eigendom nu ze is gerechtigd tot 67 Awr. Resteert 67 Awr eigendom voor M en V samen ter zake waarvan zij aanschaffingskosten in aanmerking kunnen nemen.

Beschouwing

1. General Partnership

67 Awr

2. Juridische eigendom activa General Partnership

Bij het aangaan van het General Partnership heeft X Ltd de verplichtingen uit de koopovereenkomst ingebracht m.b.t. 67 Awr waarmee de verplichtingen uit de koopovereenkomst alle partners en dus ook M en V aangaan. De

koopovereenkomst is daarna afgewikkeld, waarbij de juridische eigendom van 67 Awr
67 Awr is geleverd aan de partners.

Met de inbreng van de verplichtingen uit de koopovereenkomst in het General Partnership en de aansluitende verwerving van de juridische eigendom van een derde, is er sprake van het maken van aanschaffingskosten door de deelnemers van het General Partnership waaronder M en V. Weliswaar is er bij inbreng van goederen in een samenwerkingsverband tegen creditering geen sprake van het aangaan van verplichtingen², maar in dit geval ontstaan door de inbreng van de verplichtingen uit de koopovereenkomst wel verplichtingen jegens derden, nl. de verkopers van de

67 Awr
67 Awr De aankoop van deze activa vindt plaats door het partnership, d.w.z. de deelnemers. De deelnemers bezitten gezamenlijk de juridische eigendom van de activa. Naar Nederlandse maatstaven zijn M, V en X Ltd in gelijk mate gerechtigd in de juridische eigendom (ieder 1/3), tenzij de deelnemers anders zijn overeengekomen. Hierna wordt ervan uitgegaan 67 Awr

67 Awr de kennisgroep heeft dit niet verder onderzocht. De stukken waarover de kennisgroep beschikt, bevatten geen feiten waaruit zou volgen dat de partners een afwijkende verdeling zijn overeengekomen. Het is aan de inspecteur om zo nodig nader onderzoek te doen naar de juridische gerechtigdheid tot de activa van de deelnemers aan het General Partnership. Uitgangspunt hierna is dus dat de partners ieder voor 1/3 juridisch eigenaar zijn van de activa die het General partnership heeft verworven.

3. Economische eigendom activa General Partnership

Voor de fiscaliteit is het uitgangspunt dat de juridische eigenaar van een goed ook fiscaal de rechthebbende is, tenzij een ander de economische eigendom van het goed bezit. In dat geval wordt de economisch eigenaar fiscaal als rechthebbende gezien.

Van economische eigendom is volgens de Hoge Raad sprake wanneer een goed naar burgerlijk recht aan een ander toebehoort, maar het economisch belang bij het goed geheel aan hem toekomt, hetgeen insluit dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van het goed ten volle door hem wordt gedragen.⁴

In het algemeen wordt ervan uitgegaan dat economische eigendom meer omvat dan enkel het volledige risico van waardeveranderingen en tenietgaan van het goed.

Er is sprake van economische eigendom wanneer een (rechts)persoon met betrekking tot een goed beschikt over een complex van obligatoire rechten en verplichtingen, waarin het economisch belang bij een goed wordt belichaamd, dat normaliter toekomt aan de gerechtigde in goederenrechtelijke zin; in dit geval de juridisch eigenaar.

De rechten van de juridisch eigenaar bestaan in ieder geval uit:

- Het volledige vermogensrisico; d.w.z. alle waardeveranderingen en het risico van tenietgaan;
- Het recht op genot van het goed; d.w.z. het recht om de zaak zelf te gebruiken of ter beschikking te stellen aan een ander;
- De bevoegdheid om te beschikken over het goed.

Kortom: De economisch eigenaar heeft alle rechten die ook een juridisch eigenaar heeft, alleen ontbreekt de huls van de juridische eigendom. Economische eigendom is eigenlijk niets anders dan de juridische eigendom zonder juridische levering van het goed.

² Vgl. HR 9-12-1959, BNB 1960/32 en HR 2-11-1960, BNB 1961/72

67 Awr

⁴ O.a. HR 24-12-1957, BNB 1958/84 en HR 22-4-2016, BNB 2016/158

Ook met betrekking tot de deelnemers aan een transparant samenwerkingsverband geldt dat wanneer de gerechtigdheid tot de economische eigendom van de activa afwijkt van de gerechtigdheid tot de juridische eigendom, voor de fiscaliteit wordt aangesloten bij de gerechtigdheid tot de economische eigendom.⁵ Binnen een transparant samenwerkingsverband beschikt een deelnemer ten aanzien van zijn aandeel in de tot het samenwerkingsverband behorende goederen over de economische eigendom hiervan als hij het risico van waardeveranderingen en het risico van tenietgaan ten volle draagt alsmede beschikkingsmacht over dat deel heeft.

Uitgangspunt is dat het juridisch eigendom het economisch eigendom insluit. Stel iemand heeft 30% juridisch eigendom en 40% economisch eigendom. Dan is hij 40% 'fiscaal eigenaar', en dus niet 70%. Heeft iemand 40% juridisch eigendom maar iemand anders 70% economisch eigendom, dan is hij maximaal 30% 'fiscaal eigenaar'.

In dit geval zijn M en V samen gerechtigd tot 67 Awr van de jaarwinst. Bij staking zijn ze gerechtigd tot

67 Awr	67 Awr
--------	--------

Hoe het resultaat tussen M en V onderling wordt verdeeld is niet bekend.

De BV is gerechtigd tot 67 Awr van de jaarwinst. Bij staking is de BV gerechtigd tot ten minste 67 Awr van de liquidatiewinst of -verlies op de bezittingen van het General Partnership.

Met betrekking tot de bepalingen over de winstgerechtigdheid kan het volgende worden opgemerkt:

-
-

67 Awr	
--------	--

-

De maximering 67 Awr dat M en V kunnen behalen bij staking van de onderneming, leidt ertoe dat niet alle waardeveranderingen van de activa en het risico van tenietgaan van de activa hen aangaan; 67 Awr

X Ltd beschikt 67 Awr van de economische eigendom van de activa. Voor de overige 67 Awr beschikt X Ltd niet over de economische eigendom, omdat de waardeveranderingen van 67 Awr (deels) M en V aangaan. In het geval van 67 Awr gaan die waardeveranderingen M en V voor 67 Awr

Dit leidt ertoe dat voor de fiscaliteit t.a.v. die 67 Awr wordt aangesloten bij de juridische eigendom, nu niemand hiervan de economische eigendom bezit. De juridische eigendom van deze 67 Awr berust bij M en V. Hierbij wordt de economische eigendom eerst zoveel mogelijk toegerekend aan de juridische eigendom die een persoon bezit, omdat juridische eigendom ook de economische eigendom insluit; de economische eigendom is onderdeel van de juridische eigendom en gaat daarom in eerste instantie zoveel mogelijk op in de juridische eigendom die de betrokkenen bezitten.

⁵ HR 26-6-1957, BNB 1957/267

In dit geval bezit X Ltd van de juridische eigendom en van de economische eigendom. Dat betekent dat haar aandeel in de juridische eigendom volledig opgaat in haar aandeel in de economische eigendom.

De juridische eigendom van M en V samen bedraagt maar daarvan heeft X Ltd voor een deel de economische eigendom nu ze is gerechtigd tot . Resterende juridische eigendom voor M en V samen ter zake waarvan zij aanschaffingskosten in aanmerking kunnen nemen.

Hierop kan de 'stakings-HIR' worden afgeboekt, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden.

4.
 wordt afgeschreven in 20 jaar, zodat bij afboekingen hierop de eis van dezelfde economische functie geldt.

212130025 Voorziening uitgaven SAR-overeenkomst

Grote ondernemingen
Kantoor Breda

Vraag

Onze referentie
202130025

1. Kan voor de uitgaven uit hoofde van een SAR-overeenkomst een voorziening worden gevormd?
2. Welke berekeningsmethodiek is fiscaal acceptabel en is inhaal mogelijk?

Antwoord vraag 1

Voor de toekomstige uitgaven op grond van de SAR-overeenkomst kan een passiefpost worden gevormd.

67 Awr

67 Awr

De KG heeft hiertegen geen principiële bezwaren. Wel zal moeten worden voldaan aan de voorwaarden voor het vormen van een passiefpost, zoals in het baksteen-arrest door de HR geformuleerd (HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409):

“dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost wordt gevormd, indien”

1. de toekomstige uitgaven moeten hun *oorsprong* vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan;
2. ze moeten ook overigens bedrijfseconomische *toerekenbaar* zijn aan die periode; en
3. er moet een *redelijke mate van zekerheid* bestaan dat de uitgaven zich zullen voordoen.

Aanvullend is in het Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344 (hierna: “Besluit voorzieningen”) opgenomen, dat bij de vorming van een voorziening geldt dat de toekomstige uitgave redelijkerwijs moet kunnen worden geschat (zie Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 41 702, ECLI:NL:HR:2007:AX6316).

Oorsprongvereiste

Belastingplichtige is met

67 Awr

67 Awr

een SAR-overeenkomst aangegaan. De toekomstige uitgaven uit hoofde van de SAR-overeenkomst vinden hun oorsprong in de voor balansdatum gesloten SAR-overeenkomst.

Toerekenen

De toekomstige uitgaven kunnen aan de periode tot en met balansdatum worden toegerekend als:

- de uitgaven niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, en
- ook naar hun aard geen kosten zijn van toekomstige jaren.

De toekomstige uitgaven op basis van de SAR-overeenkomst vormen loonkosten. Loonkosten dienen in beginsel te worden toegerekend aan het jaar waarin de arbeid wordt verricht (HR 6 juni 1956, BNB 1956/231). Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de uit de arbeid voortvloeiende opbrengsten (HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:467). Het is dus in strijd met goed koopmansgebruik om een verplichting te passiveren voor toekomstige uitgaven indien en voor zover de uitgaven naar hun aard (loonkosten) aan toekomstige jaren zijn toe te rekenen.

De uitgave op basis van de SAR-overeenkomst moet dus worden verdeeld over de periode voor en na balansdatum. De waardeangroei van het aandeel in jaar X zal op basis van de SAR-overeenkomst worden uitgekeerd na voortzetting dienstbetrekking van N jaren (afgezien van overlijden en arbeidsongeschiktheid).

67 Awr

Vanaf het moment dat de SAR-overeenkomst is gesloten moet de waardeangroei van jaar X dus evenredig toegerekend worden aan de jaren X+N.

Redelijke mate van zekerheid.

Of op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid wordt objectief bepaald (vgl. HR 11 juli 1984, nr. 22.146, BNB 1985/1, inzake VUT-verplichting). De bewijslast rust op belastingplichtige. Het Besluit voorzieningen geeft aan dat het gaat om de kans dat de uitgave daadwerkelijk zal worden gedaan groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen. Of voldaan wordt aan deze eis is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

67 Awr

67 Awr

Belastingplichtige heeft de bewijslast dat voor ieder van de werknemers de kans dat de uitgave zich zal voordoen groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen. De inspecteur zal moeten bepalen of deze kans op basis van de feiten en omstandigheden door belastingplichtige aannemelijk is ingeschat. De KG heeft voor dit laatste geen handvatten.

Kan de toekomstige uitgave redelijkerwijs worden geschat?

De toekomstige uitgave is gebaseerd op cumulatieve waardeaan groei van het aandeel gedurende de looptijd van de SAR-overeenkomst. Belastingplichtige berekent de waardeaan groei jaarlijks aan de hand van een vaste rekenformule. De KG vindt deze berekeningswijze om de toekomstige uitgave te schatten gelet op de feiten en omstandigheden van deze casus een aanvaardbare methode.

Antwoord vraag 2

Inhaal van kosten

Inhaal van kosten is mogelijk indien is vastgesteld dat er sprake is van een bestendige gedragslijn bij belastingplichtige.

Het Besluit voorzieningen geeft aan dat het onduidelijk is of inhaal van kosten mogelijk is op grond van de overwegingen 3.5 en 3.6 van het Baksteenarrest. De staatssecretaris is volgens het Besluit echter van mening dat er beleidsmatig geen bezwaar bestaat tegen de mogelijkheid van inhaal. Hierbij moet wel een bestendige gedragslijn in acht worden genomen (artikel 3.25 Wet IB 2001). Onderdeel van een bestendige gedragslijn is het verbod van willekeur. Naar willekeur vormen en laten vrijvallen van een voorziening is daarom niet toegestaan. Dit betekent ook dat inhaal alleen is toegestaan bij de eerste keer dat de voorziening voor de betreffende toekomstige uitgave wordt gevormd.

Berekeningsmethodiek

De KG kan geen expliciete uitspraak doen over een juiste berekeningsmethodiek. De berekening van de passiefpost/voorziening wordt met name bepaald door de toerekeningseis en de mate van zekerheid.

Wij hebben nog wel globale opmerkingen bij de berekeningsmethodiek van belastingplichtige.

67 Awr

Grote ondernemingen
Kantoor Breda

Onze referentie
202130025

Vraag:

Hoe wordt de NOW 3.3 op balansdatum verwerkt bij een ondernemer die een boekjaar hanteert dat gelijk is aan het kalenderjaar en die voor de NOW een omzetperiode kiest waarin januari of februari 2021 vallen?

Antwoord:

Dat is afhankelijk van de feiten en omstandigheden bij de ondernemer.

3. Beschouwing

3.1 Samenvatting derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid

De derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (hierna: NOW 3) is een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten (hierna: de tegemoetkoming). NOW 3 kent drie tranches van drie maanden (tranche 3, 4 en 5). De aanvraag NOW 3 derde tranche (hierna: NOW 3.3) gaat over een tegemoetkoming in de loonkosten in het tijdvak [oktober 2020-november 2020-december 2020]. De aanvraag is mogelijk van 16 november tot en met 13 december 2020 en van 15 december 2020, 9.00 uur, tot en met 27 december 2020. In de aanvraag maakt belastingplichtige een inschatting van zijn omzetverlies. Het ingeschatte omzetverlies wordt gebaseerd op een periode van drie maanden. Voor de derde tranche kan de belastingplichtige kiezen op welke omzetperiode de inschatting gebaseerd wordt:

- Oktober 2020-november 2020-december 2020

- November 2020-december 2020-januari 2021

- December 2020-januari 2021-februari 2021

Na de aanvraag wordt een voorschot toegekend van 80 procent van de aangevraagde tegemoetkoming. Vaststelling van de definitieve tegemoetkoming vindt plaats na een aanvraag vanaf 3 oktober 2021 en op basis van definitieve gegevens, waaronder het werkelijke omzetverlies in de gekozen omzetperiode.

Voor de vraag aan de kennisgroep is slechts de situatie van belang waarbij de ondernemer de aangevraagde tegemoetkoming NOW 3.3 baseert op een omzetperiode [november 2020-december 2020-januari 2021] of een omzetperiode [december 2020-januari 2021-februari 2021]. Bij het aanvragen van de tegemoetkoming is de definitieve hoogte van de tegemoetkoming afhankelijk van

feiten en omstandigheden na balansdatum. Immers het omzetverlies in de omzetperiode [januari februari] volgend op de balansdatum is mede bepalend voor de hoogte van de definitieve tegemoetkoming.

Zie ook bijlage 1.

3.2 Tegemoetkoming toerekenen aan 2020

Volgens Hoge Raad 3 november 1954, nr. 11.962, BNB 1955/26, mag de in 2020 aangevraagde tegemoetkoming, bij het bepalen van de jaarwinst 2020 niet buiten beschouwing worden gelaten omdat belastingplichtige in redelijkheid zeker is van het bedrag dat hij als tegemoetkoming zal ontvangen. De tegemoetkoming is in 2020 aangevraagd voor de loonkosten in het tijdvak [oktober 2020-november 2020-december 2020]. De tegemoetkoming is niet bedoeld ter dekking van loonkosten in een later jaar. Volgens Hoge Raad 20 april 1977, nr. 1017, BNB 1978/195 is er geen mogelijkheid voor winstuitstel.

De aangevraagde tegemoetkoming dient in beginsel worden toegerekend aan het jaar 2020

3.3 Feiten en omstandigheden na balansdatum

De omvang van de tegemoetkoming die aan de jaarwinst 2020 moet worden toegerekend, is mede afhankelijk van de in aanmerking te nemen feiten en omstandigheden op en na balansdatum. In de vraag van vragensteller ligt besloten de welke feiten en omstandigheden van belang zijn.

In WFR 2011/420, Welke feiten en omstandigheden zijn van belang in het kader van de fiscale jaarwinstbepaling? Drs. N.M. Ligthart en prof. dr. A.O. Lubbers, vatten Ligthart en Lubbers de invloed van de kennis van de feiten en omstandigheden op en na balansdatum als volgt samen:

“Activa en passiva worden in de eindbalans van een jaar gewaardeerd naar de toestand op balansdatum, zo leert HR 24 mei 1939, B. nr. 6918. Dit brengt mee dat voor die waardering wordt uitgegaan van de feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan in de periode tot en met balansdatum. Met de feiten en omstandigheden die zich na de eindbalansdatum van een jaar voordoen, mag in dat jaar bij de waardering van die activa en passiva in beginsel geen rekening meer worden gehouden; zij worden in een volgend jaar in aanmerking genomen.” (...)

Aan de regel dat bij de waardering van activa en passiva in de eindbalans van een jaar slechts die feiten en omstandigheden in aanmerking worden genomen die zich voordoen in de periode tot en met eindbalansdatum, voegt HR 18 juni 1943, B. nr. 7687, toe dat ook de latere kennis omtrent die

eerdere feiten en omstandigheden bij die waardering meeweegt. De Hoge Raad overweegt in dat arrest dat voor de vraag welke feiten en omstandigheden zich uiterlijk per eindbalansdatum hebben voorgedaan, rekening moet worden gehouden met gegevens die ten tijde van het opmaken van de balans voor handen waren, ook al zijn deze gegevens eerst na eindbalansdatum bekend geworden. De Hoge Raad schrijft derhalve voor een nauwkeurig onderscheid te maken tussen enerzijds na eindbalansdatum opgedane kennis omtrent de feiten en omstandigheden die zich vóór of op die datum hebben voorgedaan ("nieuwe kennis over oude feiten"), en anderzijds feiten en omstandigheden die zich na die eindbalansdatum hebben voorgedaan ("nieuwe feiten")."

Naar de mening van de kennisgroep is het vaststellen van de definitieve hoogte van de tegemoetkoming mede afhankelijk van feiten en omstandigheden na balansdatum: het omzetverlies in de periode [januari februari]. Dat betekent dat bij het opstellen van de fiscale balans per 31 december 2020 de wetenschap over het feitelijke omzetverlies in de omzetperiode na balansdatum [januari februari] niet wordt gebruikt. Op balansdatum is dus een bepaalde onzekerheid aanwezig is over de totale omvang van de definitieve tegemoetkoming.

De onzekerheid over de omvang van de definitieve tegemoetkoming wordt overigens niet beïnvloed door een bewust te hoog of te laag inschatten van het omzetverlies bij het doen van de aanvraag. Dat zijn feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan op of voor balansdatum.

Voor het verdere vervolg wordt aangenomen dat de ondernemer de aanvraag NOW 3.3 reëel en correct heeft ingediend. Ook wordt voor de beantwoording van de vraag aangenomen dat het boekjaar gelijk is aan kalenderjaar, waarmee de toerekening van de ontvangen tegemoetkoming aan het belastingjaar op balansdatum geen rol speelt. Ten slotte wordt verondersteld dat de ondernemer ook zijn definitieve aanvraag correct en tijdig indient.

3.4 Definitieve omvang tegemoetkoming

De onzekerheid over de omvang van de definitieve tegemoetkoming kan zich manifesteren aan de actiefzijde en de passiefzijde van de balans, afhankelijk van de vraag of er op balansdatum nog te ontvangen tegemoetkoming is of dat er (een deel) van de ontvangen tegemoetkoming moet worden terugbetaald.

Actiefzijde (nog te ontvangen tegemoetkoming)

Een na balansdatum nog te ontvangen tegemoetkoming wordt geactiveerd.

Gedacht kan worden aan het volgende. De tegemoetkoming is aangevraagd. Het voorschot is 80 procent van de omvang van de aangevraagde tegemoetkoming. Dat betekent dat in ieder geval 20

procent van de aangevraagde tegemoetkoming “nog te ontvangen is” . Het is mogelijk dat het voorschot uitbetaald wordt in meerdere termijnen, waarvan ook termijnen ontvangen worden na balansdatum. Daarnaast bestaat met het indienen van de aanvraag recht op een “surplus”: als het werkelijke omzetverlies in de gekozen omzetperiode groter is dan het verwachte omzetverlies leidt dit mogelijk tot een hogere definitieve tegemoetkoming.

Het totale recht “nog te ontvangen tegemoetkoming” bestaat dus uit drie variabelen:

1. Nog te ontvangen voorschot (uitbetalingen na balansdatum)
2. Nog te ontvangen 20 procent (verschil tussen totaal voorschot en totale aanvraag)
3. Nog te ontvangen surplus (verschil tussen totale aanvraag en definitieve tegemoetkoming)

De wetenschap van het omzetverlies in de periode tussen aanvraagdatum en balansdatum heeft invloed op de inschatting van de omvang van de actiefpost ‘nog te ontvangen’.

Passiefzijde (terug te betalen tegemoetkoming)

Voorts bestaat de kans dat het ontvangen voorschot moet worden terugbetaald als de omvang van de definitieve tegemoetkoming lager is dan het ontvangen voorschot. Dit is op balansdatum afhankelijk van de omzetperiode daarna [januari februari].

De wetenschap van het omzetverlies in de periode tussen aanvraagdatum en balansdatum heeft invloed op de inschatting van de omvang van de passiefpost.

3.5 Waardering actiefpost

Hoe moet het recht op de reeds aangevraagde, maar nog niet definitief vastgestelde en niet nog uitbetaalde tegemoetkoming verwerkt worden?

Uit Hoge Raad 17 januari 1990, BNB 1990/75 volgt het volgende: “4.3. Indien een ondernemer in enig jaar recht heeft verkregen op een vergoeding wegens door hem in het kader van zijn onderneming gedane leveranties, eist goed koopmansgebruik dat hij te dier zake een actiefpost opneemt in zijn balans per einde van dat jaar. Deze eis kan echter niet worden gesteld, indien aan dat recht onzekerheden zijn verbonden van zodanige aard, dat activering in strijd zou komen met de

voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is. De enkele omstandigheid dat de omvang van de vergoeding mede afhankelijk is van feiten die zich na de balansdatum zullen voordoen, vormt niet een zodanige onzekerheid, wanneer met die feiten bij wege van een redelijke schatting rekening kan worden gehouden bij de waardering van het recht. Dit laatste was blijkens 's Hofs uitspraak te dezen het geval.”

De kennissgroep concludeert dat het recht op de nog te ontvangen tegemoetkoming geactiveerd dient te worden. Daarbij mag de ondernemer een redelijke schatting maken van de waardering van het recht, afhankelijk van de feiten en omstandigheden.

3.6 Waardering passiefpost

Hoe moet de mogelijke terugbetaling van het voorschot verwerkt worden?

Het voorzichtigheidsbeginsel houdt in dit geval in dat rekening kan worden gehouden met een passiefpost in verband met de mogelijke terugbetalingsplichting. Dit volgt uit het arrest van Hoge Raad 25 juli 2000, BNB 2001/1 en Hoge Raad 23 september 2011, BNB 2011/264. Hieruit kan worden afgeleid dat passivering verplicht is indien op de balansdatum juridisch afdwingbare en voldoende bepaalbare verplichtingen bestaan, waaronder ook de voorwaardelijke verplichtingen vallen. In casu is dit ook het geval. Het voorschot op de tegemoetkoming wordt verleend onder de voorwaarde dat in de omzetperiode [januari februari] sprake is van een bepaald omzetverlies.

In het arrest van Hoge Raad 11 juli 1984, BNB 1985/1, oordeelde de Hoge Raad dat voor de vraag of op de balansdatum juridisch afdwingbare verplichtingen bestaan, beslissend is of deze objectief gezien bestonden. De aard van NOW-3 maakt dat de terugbetalingsverplichting objectief aanwezig is. Het voorschot moet terugbetaald worden als het omzetverlies in de omzetperiode te gering is. De omvang van de passiefpost is afhankelijk van het subjectieve inzicht van de ondernemer. Het subjectieve inzicht van de ondernemer komt namelijk aan de orde als het gaat om de waardering van de verplichting (zie Hoge Raad 11 juli 1984, BNB 1985/1, Hoge Raad 6 februari 1963, BNB 1963/83; Hoge Raad 26 juni 1963, BNB 1963/254; Hoge Raad 5 maart 1975, BNB 1975/81).

De kennissgroep concludeert dat de ondernemer een passiefpost mag vormen, waarbij de rekening wordt gehouden met de mogelijke terugbetaling van het voorschot. De omvang van de passiefpost is afhankelijk van feiten en omstandigheden waarbij het inzicht van de ondernemer een rol speelt.

3.7 Tot slot

Voor zowel het activeren van het recht op de tegemoetkoming en het waarderen van de passiefpost is een feitelijke aangelegenheid.

3.8 Voorbeelden

Voor een uitleg over de omvang van de NOW 3.3 verwijst de kennisgroep naar bijlage 1, onderdeel 'Hoe hoog is de tegemoetkoming NOW?'

Voorbeeld 1 tot en met voorbeeld 3 gaan over de verwerking van NOW 3.3 in gevallen waarin de belastingplichtige kiest voor een omzetperiode geheel in 2020. Voorbeeld 4 tot en met 7 illustreert de gevolgen als de ondernemer kiest voor een omzetperiode gedeeltelijk in 2021.

Voorbeeld 1 – hele omzetperiode in 2020

Meer omzetverlies gerealiseerd dan verwacht

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode oktober-november-december

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies 70%

Uitwerking

Op balansdatum is duidelijk wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer moet daar rekening mee houden.

Herberekening NOW 3.3 $\text{€}150.000 \times 70\% \times 80\% = \text{€} 84.000$

Ontvangen voorschot 2020 = € 62.400

NOW 3.3 nog te ontvangen $\text{€} 84.000 -/- \text{€} 62.400 = \text{€} 21.600$

In 2020 wordt € 84.000 als opbrengst verantwoord. € 62.400 is reeds ontvangen en de nog te ontvangen NOW 3.3 van € 21.600 wordt geactiveerd.

Voorbeeld 2 - hele omzetperiode in 2020

Minder omzetverlies gerealiseerd dan verwacht

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode oktober-november-december

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies 45 %

Uitwerking

Op balansdatum is duidelijk wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer moet daar rekening mee houden.

Herberekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 45\% \times 80\% = \text{€ } 54.000$

Ontvangen voorschot 2020 = $\text{€ } 62.400$

NOW 3.3 terug te betalen $\text{€ } 62.400 - \text{€ } 54.000 = \text{€ } 8.400$

In 2020 wordt $\text{€ } 54.000$ als opbrengst verantwoord. $\text{€ } 63.000$ is reeds ontvangen en de terug te betalen NOW 3.3 van $\text{€ } 8.400$ wordt gepassiveerd.

Voorbeeld 3 - hele omzetperiode in 2020

Het gerealiseerde omzetverlies is gelijk aan verwacht omzetverlies

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom $\text{€ } 150.000$

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode oktober-november-december

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020 (1/3)

15 januari 2020 (1/3)

15 februari 2020 (1/3)

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies 65 %

Uitwerking

Op balansdatum is duidelijk wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer moet daar rekening mee houden.

Ontvangen voorschot 2020 $\text{€ } 62.400 \times 1/3 = \text{€ } 20.800$

Nog te ontvangen voorschot $\text{€ } 62.400 - \text{€ } 20.800 = \text{€ } 41.600$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

In 2020 wordt $\text{€ } 78.000$ als opbrengst verantwoord. $\text{€ } 20.800$ is reeds ontvangen. Het totaal nog te ontvangen NOW 3.3 bedraagt $\text{€ } 57.200$ en wordt volledig geactiveerd.

Voorbeeld 4 – omzetperiode deels in 2021

Minder tegemoetkoming door gebeurtenis (meer omzet) na aanvraag maar vóór balansdatum

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode december-januari-februari

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies onbekend

Uitwerking

Op balansdatum is niet bekend wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer schat op balansdatum in dat het verwachte omzetverlies uiteindelijk 30% is. Bijvoorbeeld omdat december buiten verwachting een goede maand is geweest en voor januari en februari verwacht de ondernemer een hogere omzet dan bij de aanvraag ingeschat.

Herberekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 30\% \times 80\% = \text{€ } 36.000$

Ontvangen voorschot 2020 = € 62.400

NOW 3.3 terug te betalen € 62.400 -/- € 36.000 = € 26.400

In 2020 wordt € 36.000 als opbrengst verantwoord. € 63.000 is reeds ontvangen en de terug te betalen NOW 3.3 van € 26.400 wordt gepassiveerd.

Voorbeeld 5 - omzetperiode deels in 2021

Meer tegemoetkoming door nieuwe gebeurtenis (lagere omzet) na aanvraag maar vóór balansdatum

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode december-januari-februari

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 € 150.000 x 65% x 80% = € 78.000

Berekening voorschot € 78.000 x 80% = € 62.400

NOW nog te ontvangen € 78.000 -/- € 62.400 = € 15.600

Werkelijk omzetverlies onbekend op balansdatum

Uitwerking

Op balansdatum is niet bekend wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer schat op balansdatum in dat het verwachte omzetverlies uiteindelijk 90% is, bijvoorbeeld omdat de “lockdown” op 15 december 2020 van kracht is geworden. De lockdown heeft invloed op de omzet van de ondernemer.

Herberekening NOW 3.3 $€150.000 \times 90\% \times 80\% = € 108.000$

Ontvangen voorschot 2020 = € 62.400

NOW 3.3 nog te ontvangen $€ 108.000 - € 62.400 = € 45.600$

In 2020 wordt € 108.000 als opbrengst verantwoord. € 62.400 is reeds ontvangen en nog te ontvangen NOW 3.3 van € 45.600 wordt geactiveerd.

De reden is dat de ondernemer op balansdatum rekening moet houden met de feiten en omstandigheden die op balansdatum een nieuw licht werpen op de omvang van de tegemoetkoming.

Voorbeeld 6 - omzetperiode deels in 2021

Meer tegemoetkoming door gebeurtenis (lagere omzet) na balansdatum

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode december-januari-februari

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies onbekend op balansdatum

Uitwerking

Op balansdatum is niet bekend wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer schat op balansdatum in dat het verwachte omzetverlies 65% is. Na afloop van de omzetperiode blijkt het omzetverlies 70% te zijn.

Herberekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 70\% \times 80\% = \text{€ } 84.000$

Ontvangen voorschot 2020 = $\text{€ } 62.400$

NOW 3.3 nog te ontvangen $\text{€ } 84.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 21.600$

In 2020 wordt $\text{€ } 78.000$ als opbrengst verantwoord. $\text{€ } 62.400$ is reeds ontvangen en nog te ontvangen NOW 3.3 van $\text{€ } 15.600$ wordt geactiveerd.

Het surplus nog te ontvangen bedrag ($\text{€ } 21.600 - \text{€ } 15.600$) $\text{€ } 6.000$ wordt niet als opbrengst verantwoord en niet als actiefpost verwerkt. De reden is dat de ondernemer op balansdatum geen rekening hoeft te houden met na balansdatum bekend geworden omzetverlies.

Voorbeeld 7 - omzetperiode deels in 2021

Minder tegemoetkoming door gebeurtenis (hogere omzet) na balansdatum

Uitgangspunten

Verhoogde loonsom € 150.000

Datum aanvraag 1 december 2020

Omzetperiode december-januari-februari

Verwacht omzetverlies 65%

Betaaldatum 15 december 2020

Berekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 65\% \times 80\% = \text{€ } 78.000$

Berekening voorschot $\text{€ } 78.000 \times 80\% = \text{€ } 62.400$

NOW nog te ontvangen $\text{€ } 78.000 - \text{€ } 62.400 = \text{€ } 15.600$

Werkelijk omzetverlies onbekend op balansdatum

Uitwerking

Op balansdatum is niet bekend wat het werkelijk omzetverlies is. De ondernemer schat op balansdatum in dat het verwachte omzetverlies 65% is. Na afloop van de omzetperiode blijkt het omzetverlies 60% te zijn.

Herberekening NOW 3.3 $\text{€ } 150.000 \times 60\% \times 80\% = \text{€ } 72.000$

Ontvangen voorschot 2020 = € 62.400

NOW 3.3 nog te ontvangen € 72.000 -/- € 62.400 = € 9.600

In 2020 wordt € 78.000 als opbrengst verantwoord. € 62.400 is reeds ontvangen en nog te ontvangen NOW 3.3 van € 15.600 wordt geactiveerd.

Het minder nog te ontvangen bedrag (€ 15.600 -/- € 9.600) € 6.000 wordt niet verwerkt in 2020. De reden is dat de ondernemer op balansdatum geen rekening hoeft te houden met na balansdatum bekend geworden omzetverlies.

4. Bijlage 1

“Voorwaarde tegemoetkoming NOW derde aanvraagperiode

De voorwaarde voor een tegemoetkoming NOW voor de derde aanvraagperiode is dat u 3 aaneengesloten maanden een omzetverlies van minimaal 20% heeft. Als u voor het eerst NOW aanvraagt of als er geen tegemoetkoming voor de tweede aanvraagperiode is toegekend, dan kunt u kiezen uit omzetverlies vanaf:

- 1 oktober: u geeft dan uw percentage omzetverlies door over oktober, november en december 2020.
- 1 november: u geeft dan uw percentage omzetverlies door over november en december 2020 en januari 2021.
- 1 december: u geeft dan uw percentage omzetverlies door over december 2020 en januari en februari 2021.

Let op: de gekozen 3 maanden waarin u omzetverlies verwacht, kunt u niet meer aanpassen.

Als u ook een tegemoetkoming voor de tweede aanvraagperiode heeft gekregen, dan moeten de 3 maanden van de derde aanvraagperiode aansluiten op de 4 maanden van de tweede aanvraagperiode. Bijvoorbeeld:

De tweede aanvraagperiode heeft u omzetverlies doorgegeven over juli, augustus, september en oktober. Voor de derde aanvraagperiode geeft u daarom uw omzetverlies door over november en december 2020 en januari 2021.

Hoe hoog is de tegemoetkoming NOW?

De hoogte van de tegemoetkoming hangt af van uw loonsom van juni 2020 en uw omzetverlies over de gekozen periode. Bij de berekening gaan we uit van de totale loonsom exclusief vakantiegeld, dertiende maand of eindejaarsuitkering. De berekening gaat op deze manier:

- We nemen uw totale loonsom van juni 2020.

Dit is het totale sv-loon dat u betaalt voor alle werknemers die bij u in dienst zijn met een vast én met een flexibel contract. Hiervoor kijken we naar uw loonaangifte. We gaan uit van de gegevens die bij UWV bekend zijn op 26 augustus 2020. Er geldt per werknemer een maximum van € 9.691 per maand (2 keer het maximum dagloon).

Als u per 4 weken loonaangifte doet: we verhogen de loonsom van uw zevende 4-wekenperiode in 2020 (15 juni tot en met 12 juli) met 8,33%.

Als de loonsom van juni 2020 nog niet bekend is, gaan we uit van de loonsom van april 2020. Of als u per 4 weken loonaangifte doet: de vierde 4-wekenperiode van 2020 (23 maart tot en met 19 april).

- De totale loonsom van juni verhogen we met 40%.

Dit is om kosten zoals werkgeverspremies, werknemersbijdragen aan pensioen en de opbouw van vakantiegeld te compenseren.

- We nemen X procent van de verhoogde loonsom, waarbij X gelijk is aan het percentage verwachte omzetverlies.

De tegemoetkoming per maand is 80% daarvan.

- 80% van de tegemoetkoming betalen we als voorschot. Dit voorschot betalen we in 3 keer binnen een periode van ongeveer 3 maanden. Mocht uw bedrijf in de tussentijd stoppen, dan stoppen wij de betaling.

Achteraf berekenen we de definitieve tegemoetkoming. Dat doen we op deze manier:

We berekenen de definitieve tegemoetkoming met uw definitieve omzetverlies en met uw definitieve loonsom. Daarbij vergelijken wij uw loonsom van oktober, november en december 2020 met uw loonsom van juni 2020. We vergelijken de definitieve tegemoetkoming met het voorschot dat we hebben betaald. Is uw definitieve omzetverlies lager en heeft u te veel ontvangen? Of is de opgetelde loonsom van oktober, november en december lager dan 3 keer de loonsom van juni? Dan moet u een bedrag terugbetalen. Is uw definitieve omzetverlies hoger en heeft u te weinig ontvangen? Dan krijgt u een nabetaling van ons.

Wanneer betaalt UWV de tegemoetkoming NOW?

We betalen de tegemoetkoming in 3 keer binnen een periode van ongeveer 3 maanden. We streven ernaar om 2 tot 4 weken nadat wij uw aanvraag hebben goedgekeurd de eerste betaling te doen. Uw aanvraag moet wel volledig zijn. Als we meer informatie van u nodig hebben, kan het langer duren.”

Bron: <https://www.uwv.nl/werkgevers/overige-onderwerpen/now/derde-aanvraagperiode-now/detail/voorwaarde-derde-aanvraagperiode-now>

Zie ook: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0044201/2021-05-05>

Publicatiedatum:

25-06-2021

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.25 Goed koopmansgebruik

Rubriek:

Opbrengsten en kosten toerekenen

Subrubriek:

Toerekening

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

Memo:

Aandeelhouder beschikt over vermogen van zijn BV

Dit is een kennisdocument over uitdelingsproblematiek bij investeringen in en exploitatie van activa zoals een vliegtuig, jacht en vakantiewoning in de BV. Hiermee wordt beoogd algemene informatie te geven naar de stand van de jurisprudentie op de hierna vermelde datum; uitdrukkelijk wordt niet beoogd beleidsmatige keuzes te maken.

Van Kennisgroep Aanmerkelijk Belang en Kennisgroep Winstbepaling
na afstemming met CGVP.

Aan LVO's Vpb en IH

Datum 20 oktober 2021

Inhoud

1.	Inleiding.....	2
2.	De (verkapte) winstuitdeling?	3
2.1.	Wanneer is sprake van een (verkapte) winstuitdeling?.....	3
2.2.	Bewijslastverdeling	3
3.	Motief voor de uitgaven uitsluitend ten behoeve van de aandeelhouder.....	4
3.1.	Aanknopingspunten ten behoeve van de beoordeling.....	4
3.2.	Omvang (verkapte) winstuitdeling	4
3.3.	Berekeningsmethoden voor het redelijke rendement	5
3.4.	De arresten van de Hoge Raad van 11 november 2011.....	6
4.	Motief voor de uitgaven deels ingegeven door aandeelhoudersmotieven.....	7
4.1.	Aanknopingspunten voor de beoordeling.....	7
4.2.	Omvang (verkapte) winstuitdeling	8
5.	Motief voor de uitgaven zakelijk, maar tegenprestatie DGA onzakelijk	9
5.1.	Aanknopingspunten voor de beoordeling.....	9
5.2.	Omvang (verkapte) winstuitdeling	9
6.	Genietingstijdstip vermomde winstuitdelingen.....	9
7.	Dividendbelasting.....	10
8.	Aandachtspunten voor de btw	10
9.	Overig.....	11
9.1.	Boete	11
9.2.	Vaststellingsovereenkomst	11
10.	Bijlagen	12
10.1	Bijlage 1: Voorbeelden van de administratieve verwerking van een verkapte winstuitdeling ...	12
10.2	Bijlage 2: Gestileerd voorbeeld	13
10.3	Bijlage 3: Informatievergaring	15

1. Inleiding

Het komt veelvuldig voor dat de directeur groootaandeelhouder (hierna: 'DGA') op een bepaalde manier beschikt over vermogen van de BV, zoals bijvoorbeeld een vliegtuig, jacht of vakantiewoning (hierna: 'activum'). Omdat de vennootschap, waarin de DGA een direct of indirect belang houdt, de eigendom van het activum houdt, kan dit een aandachtspunt voor de inspecteur zijn. Indien de vennootschap de DGA (bewust) bevoordeelt ten laste van haar (toekomstige) winstreserves dan zal dit namelijk fiscale gevolgen met zich meebrengen, zoals bijvoorbeeld een uitdeling. De vraag of en zo ja wanneer en in welke mate een uitdeling geconstateerd wordt is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Op basis van de specifieke feiten en omstandigheden zal de inspecteur de gevolgen voor de inkomstenbelasting (hierna: 'IB'), vennootschapsbelasting (hierna: 'Vpb'), btw, loonheffingen¹ en dividendbelasting beoordelen.

In dit memo staan enkele aandachtspunten voor de IB en Vpb centraal.

Over verkapte winstuitdelingen en bewijslastverdeling kun je lezen in hoofdstuk 2.

In de hoofdstukken 3, 4 en 5 komen drie verschillende uitgangssituaties aan de orde. Dat zijn kort gezegd: de situatie waarbij de uitgaven uitsluitend zijn gedaan voor de aandeelhouder (hs. 3), de situatie waarbij de uitgaven met een zakelijk belang zijn gedaan, maar aandeelhoudersmotieven spelen ook mee (hs.4) en de situatie waarbij de uitgaven met een zakelijk belang zijn gedaan, maar de BV brengt de aandeelhouder geen arms-length gebruikskosten in rekening (hs 5).

Het onzakelijk handelen ten behoeve van de aandeelhouder kan leiden tot een (verkapte) winstuitdeling.

Een (verkapte) winstuitdeling heeft de volgende fiscale gevolgen:

- een winstcorrectie in de Vpb (onttrekking) op grond van artikel 8, Wet Vpb 1969, jo artikel 3.8, Wet IB 2001;
- een opbrengst van aandelen waarop de BV dividendbelasting moet inhouden;
- een winstuitdeling belast bij de natuurlijk persoon in box 2 op grond van artikel 4.12, Wet IB 2001.

In hoofdstuk 6 wordt kort stil gestaan bij de gevolgen voor de dividendbelasting.

De aandachtspunten voor de btw komen beknopt in hoofdstuk 7 aan de orde.

In hoofdstuk 8 wordt aandacht besteed aan het boete-aspect en aan de vaststellingsovereenkomst.

Naast jurisprudentie, worden opvattingen in de literatuur beschreven. Ook komen praktijkcasussen aan de orde en worden praktische tips voor feitenonderzoek gegeven. In hoofdstuk 9 is o.a. een aantal relevante vragen opgesomd. Het memo heeft tot doel om de Inspecteur behulpzaam te zijn bij de beoordeling van dergelijke casussen. Niet is beoogd om beleidsmatige standpunten op te nemen; hetgeen in het memo staat, kan dus geen zelfstandige grondslag zijn voor het standpunt van de inspecteur in voorkomende gevallen.

Betrek bij lastige casuïstiek de vaktechnische lijn en zo nodig de kennisgroepen Aanmerkelijk Belang en Winstbepaling.

¹ Op het moment dat aan de DGA een voordeel toekomt in de uitoefening van zijn functie als directeur dan kan sprake zijn van een beloning voor de in de onderneming verrichte arbeid. Deze beloning wordt belast als inkomsten uit arbeid. Er is in dat geval geen (verkapte) winstuitdeling.

2. De (verkapte) winstuitdeling?

2.1. Wanneer is sprake van een (verkapte) winstuitdeling?

In deze paragraaf wordt uiteengezet wanneer in zijn algemeenheid sprake is van een verkapte winstuitdeling. Daarnaast wordt toegelicht welke feiten en omstandigheden van belang zijn bij het stellen van een verkapte winstuitdeling aan de aandeelhouder. Hierbij worden zowel de aspecten van de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting belicht.

Uit wet en jurisprudentie komt naar voren dat sprake is van een verkapte winstuitdeling in de volgende omstandigheden:

Er heeft een vermogensverschuiving plaatsgevonden van de BV naar de DGA in zijn hoedanigheid van aandeelhouder, waarbij de DGA is bevoordeeld en de BV is verarmd, en waarbij zowel de BV als de DGA zich van de bevoordeling in die hoedanigheid bewust zijn geweest of redelijkerwijs bewust hadden moeten zijn² én de bevoordeling kan worden gefinancierd uit de winstreserve of uit toekomstige winsten van de BV.³ Het is overigens niet vereist dat het vermogen van de BV daalt. Van een vermogensverschuiving kan ook sprake zijn wanneer de BV bewust een handeling nalaat of zich bewust een voordeel laat ontgaan.⁴

Als uitgangspunt geldt dat een lichaam zijn onderneming drijft met zijn gehele vermogen. Kosten zijn dan ook in beginsel aftrekbaar. Dat geldt niet voor onzakelijke kosten. Alleen indien een vennootschap kosten voor haar rekening neemt ten behoeve van de persoonlijke behoeftebevrediging van de DGA zijn de kosten als onzakelijk te kwalificeren. Er dient dan een correctie plaats te vinden bij zowel de vennootschap als bij de DGA. Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 2002, ECLI:NL:PHR:2002:AB2865, kan immers worden afgeleid dat – afgezien van eventuele wettelijke beperkingen – voor een vennootschap kosten alleen dan niet aftrekbaar zijn indien ze zijn gemaakt ten behoeve van de persoonlijke behoeftebevrediging van de aandeelhouder. Als sprake is van een onttrekking zal eveneens sprake zijn van een uitdeling.

Voorbeelden van de administratieve verwerking van een verkapte winstuitdeling zijn als bijlage 1 bij dit memo gevoegd. Deze voorbeelden zijn afkomstig uit het leerboek "DGA en zijn BV". Dit leerboek is opgesteld door de BelastingdienstAcademie en wordt gebruikt voor de cursus met de gelijklopende naam.

Ook bij een indirect aanmerkelijk belang is sprake van een verkapte winstuitdeling als de hierboven genoemde omstandigheden aanwezig zijn. De winstuitdeling verloopt dan via de (tussen)houdster(s) naar de DGA.⁵ Dit wordt een middellijke uitdeling genoemd. Daarnaast kan sprake zijn van een verkapte winstuitdeling als niet de DGA zelf direct is verrijkt, maar bijvoorbeeld zijn bloed- en/of aanverwanten.

2.2. Bewijslastverdeling

De bewijslast voor de stelling dat (en tot welk bedrag) sprake is van een (verkapte) winstuitdeling of dat de uitgaven (deels) een onzakelijke karakter hebben, ligt bij de inspecteur. Het is aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de DGA wordt bevoordeeld door zijn BV in zijn hoedanigheid van aandeelhouder.

In dit memo gaat het om eventuele uitdelingsaspecten die kleven aan de aanschaf van een activum door de BV. Het is veelal geen eenvoudige bewijspositie voor de inspecteur om direct ten tijde van de aankoop/vervaardiging van het activum door de BV al te voldoen aan de bewijslast voor de stelling dat de door de BV gedane uitgaven een zakelijk karakter ontberen en uitsluitend of voor een deel zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder.⁶ Dit kan ertoe leiden dat op dat moment de inspecteur niet aan zijn bewijslast voldoet.⁷ Op grond van latere feiten en omstandigheden, kan in een later stadium opnieuw worden beoordeeld of de kosten een zakelijk karakter ontberen en uitsluitend of voor een deel zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder.

² Zie: o.a. [ECLI:NL:HR:1953:AY2769](#) en [ECLI:NL:HR:1983:AW6986](#)

³ Zie voor winstanticipatie: [ECLI:NL:HR:1992:ZC5069](#)

⁴ Zie voor een aantal aansprekende voorbeelden hiervan: paragraaf 16 Vermogensverschuiving uit het proefschrift «Winstgemis» van P.H.G. Albert in *Andere Wetenschappelijke Uitgaven* (bron: NDFR).

⁵ Zie bijlage 2 voor een voorbeeld van deze situatie.

⁶ Zie bijlage 3 van dit memo. Daar staan diverse vragen opgenomen die gesteld kunnen worden om de feiten en omstandigheden inzichtelijk te maken;

⁷ Zie als voorbeeld de arresten: [ECLI:NL:HR:2011:BU3689](#) en [ECLI:NL:HR:2011:BU3685](#). In paragraaf 3.3 wordt nader ingegaan op deze arresten.

3. Motief voor de uitgaven uitsluitend ten behoeve van de aandeelhouder

3.1. Aanknopingspunten ten behoeve van de beoordeling

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij de feiten en omstandigheden die mee kunnen spelen bij de vraag of zakelijke motieven dan wel aandeelhoudersmotieven ten grondslag liggen aan de uitgaven van een BV.

Het is belangrijk om alle feiten en omstandigheden die van belang zijn bij de door de BV genomen investeringsbeslissing inzichtelijk te maken en te toetsen. Welke berekeningen zijn gemaakt namens de vennootschap bij het nemen van de investeringsbeslissing? Welk zakelijk nut heeft de investering en kan dit cijfermatig worden onderbouwd?

Feiten en omstandigheden die volgens de jurisprudentie een rol kunnen spelen voor de fiscale duiding zijn onder meer:

- De DGA is liefhebber van het activum;
- De DGA beslist omtrent de aankoop van het activum en het gebruik ervan;
- Het activum staat (vrijwel) uitsluitend de DGA en zijn familie ter beschikking;
- De omvang van de uitgaven die verband houden met het activum zijn in verhouding tot het nut ervan voor de BV aanzienlijk;
- Het activum heeft geen band met de in de BV gedreven onderneming dan wel door de BV gehouden beleggingen;
- Er ontbreekt een goed doordacht investeringsplan;

3.2. Omvang (verkapte) winstuitdeling

Als de inspecteur aannemelijk maakt dat de uitgaven door de vennootschap uitsluitend zijn gedaan ten behoeve van de persoonlijke behoeftebevrediging van de aandeelhouder, dan is sprake van een bevoordeling van de aandeelhouder en kan sprake zijn van een uitdeling. De vraag is vervolgens hoe in dat geval de omvang van de uitdeling wordt vastgesteld.

De omvang van de uitdeling vaststellen op een bedrag gelijk aan de aanschafkosten van het activum is enkel mogelijk als uit de feiten blijkt dat de BV de aankoop van het activum heeft gedaan voor rekening en risico van de aandeelhouder in privé. De aanschaf door de BV is bijvoorbeeld een schijnhandeling. Deze situatie zal zich in de praktijk niet snel voordoen. Daarnaast zal dit heel lastig te bewijzen zijn. Bij een schijnhandeling is de BV bij de aankoop van het activum direct verarmd en bedraagt de uitdeling de omvang van de investering.

Als geen sprake is van een schijnhandeling, en de uitgaven door de vennootschap uitsluitend zijn gedaan ten behoeve van de aandeelhouder, dan wordt in de jurisprudentie voor het bepalen van de omvang van de uitdeling wel aangesloten bij het door de vennootschap te behalen redelijke rendement. Door de Hoge Raad is dit voor het eerst in zijn arrest van 2 december 1953, [ECLI:NL:HR:1953:AY3432](#), geïntroduceerd. Hierna is een cijfermatig voorbeeld uitgewerkt waarin dit leerstuk is toegepast.

Cijfermatig voorbeeld van de onttrekking en uitdeling

In dit cijfermatige voorbeeld wordt uitgegaan van de volgende uitgangspunten:

- De uitgaven zijn door de vennootschap uitsluitend gedaan ten behoeve van de aandeelhouder;
- De vennootschap zou op een zakelijke investering 4% rendement hebben behaald;
- De vennootschap heeft een vliegtuig gekocht voor € 10 miljoen;
- Dit vliegtuig is als volgt gefinancierd: € 7 miljoen middels eigen vermogen en € 3 miljoen middels vreemd vermogen aangetrokken bij een derde;
- De rente op de lening bedraagt 3%;
- Alle in verband met het vliegtuig gemaakte kosten bedragen € 200.000 (alle exploitatiekosten + incidentele kosten), afschrijving € 360.000 (daadwerkelijke

- waardevermindering € 300.000) en € 90.000 financieringskosten;
• Verhuuropbrengsten bedragen € 200.000.

De winstcorrectie en de uitdeling op basis van het gemiste netto rendement bedragen jaarlijks in casu:

	Vpb	IH
Redelijk rendement: 4% * € 7 mln	280.000	280.000
Af: ontvangen huur:	-/- 200.000	-/- 200.000
Bij: in aftrek gebrachte rente en exploitatiekosten	290.000	290.000
Bij: afschrijvingskosten	360.000	
Bij: reële waardevermindering		300.000
Winstcorrectie en uitdeling:	730.000	670.000 ⁸

Dit voorbeeld laat zien dat de omvang van de winstcorrectie bij de vennootschap en de uitdeling bij haar DGA niet synchroon hoeven te lopen.⁹ Dit komt doordat het uitgangspunt voor het bepalen van de omvang van de uitdeling de reële waardevermindering is. Dat is immers het bedrag waarmee de DGA is bevoordeeld.

3.3. Berekeningsmethoden voor het redelijke rendement

In bovenstaand cijfermatig voorbeeld is uitgegaan van een redelijk rendement van 4%. Het is echter lastig om de omvang van het redelijke rendement vast te stellen.

Het lijkt logisch om ingeval een BV uitgaven doet louter ter bevrediging van behoeften van haar DGA, bij het bepalen van de omvang van de winstcorrectie bij de BV en dus ook bij de uitdeling aan de DGA, in beginsel het door de BV nagestreefde rendement – in het licht van de overige activiteiten van de vennootschap – als uitgangspunt te nemen (subjectieve benadering). In de praktijk gaat het bij dit type investeringen veelal om de besteding van overtollige liquide middelen waarbij een objectieve benadering meer passend is. Indien hiervan sprake is knopen diverse auteurs aan bij een rendement dat geldt voor risicoloos beleggen of een risicoloze vastrentende belegging.¹⁰

Op basis van onderstaande richtinggevende jurisprudentie wordt het redelijke rendement minimaal vastgesteld op het rendement dat een BV als zakelijk handelende investeerder of als rationeel handelende particuliere belegger in alle redelijkheid kan behalen. Hoe dit rendement kan worden bepaald, is een feitelijke vraag en is in de rechtspraak dan ook niet eenduidig ingevuld.

Richtinggevende jurisprudentie:

- In HR 17 oktober 1984, [ECLI:NL:HR:1984:AW8609](#), ging het om een DGA en diens echtgenote die in een pand van de BV woonden. De echtgenote kocht de woning in september 1973 voor f 110.000. De boerderij is na de aankoop ingrijpend verbouwd door de BV (kosten f 718.630). In april 1974 hebben de DGA en diens echtgenote de woning betrokken. De echtgenote heeft het pand vervolgens eind 1974 voor f 111.500 aan de BV verkocht. De totale kostprijs van de boerderij is na verbouwing bij de BV geactiveerd voor f 835.000. Het Hof oordeelde dat de BV de uitgaven heeft gedaan op niet-zakelijke gronden louter ten gerieve van haar enig aandeelhouder. Het redelijk rendement van f 67.500 (circa 8%) was volgens het Hof door de inspecteur terecht berekend over het door de BV opgeofferde kapitaal, zijnde f 835.000. De Hoge Raad oordeelde dat het oordeel van het Hof geen

⁸ Op het moment dat de inspecteur bij het opleggen van de naheffingsaanslag dividendbelasting rekening houdt met brutering op grond van artikel 6, lid 1 Wet op de dividendbelasting 1965 heeft dit zijn weerslag op de op te leggen aanslag inkomstenbelasting. De dividenduitdeling bedraagt in dit rekenvoorbeeld 670.000 (zonder brutering). Brutering leidt daarentegen tot een belaste dividenduitdeling van 788.235 (670.000/85%), zowel voor de dividendbelasting als voor de inkomstenbelasting. De dividendbelasting 118.235 (788.235 * 15%) dient door de inspecteur te worden verrekend met de te betalen inkomstenbelasting.

⁹ Zie eveneens punt 8 van de noot van P.G.H. Albert in 11 november 2011, BNB 2012/15.

¹⁰ Zie Albert, Winstgemis, hfdst. 16, par. 3; Verseput, De totale winst in de vennootschapsbelasting 2013, hfdst. 5, par.12; Bouman, Wegwijs in de Vennootschapsbelasting, hfdst. 3, par. 4.4.3

blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting.

- In [HR 5 februari 1997](#), [ECLI:NL:HR:1997:AA3236](#) had de BV een lening verstrekt aan de DGA voor de aankoop van een onroerende zaak waarbij een rente van 7,5% was overeengekomen. Ter discussie stond of de DGA door de BV was bevoordeeld omdat een rentepercentage was overeengekomen van 7,5% terwijl duidelijk was dat de DGA op de kapitaalmarkt een hoger rentepercentage (9,5% + 1% risico-opslag) verschuldigd zou zijn. De Hoge Raad oordeelde dat het Hof de BV ten onrechte vergeleek met gelduitlenende instanties. De BV diende volgens de Hoge Raad te worden vergeleken met een, niet op vergelijkbare wijze op de hypotheekmarkt optredende, particuliere belegger.

NB: In debatstanddiscussies wordt nogal eens een beroep gedaan op voornoemd arrest, BNB 1997/217. De stelling dat de BV genoeg neemt met bijvoorbeeld 1% rente op een lening aan de DGA, omdat op een spaarrekening bij de bank de BV slechts 0,1% rente ontvangt, snijdt geen hout. Voor een belegger zijn risico en rendement onlosmakelijk met elkaar verbonden. Geld uitlenen aan de DGA is vanwege het (doorgaans) hogere risico onvergelijkbaar met het aanhouden van gelden op een spaarrekening van de bank. Dezelfde redenering geldt voor de risico's die samenhangen bij het houden van een activum. De risico's zullen groter zijn dan bij het aanhouden van een spaarrekening bij een bank, hetgeen een hoger redelijk rendement rechtvaardigt.

- In de uitspraak van Hof Amsterdam van 11 november 1997, [ECLI:NL:GHAMS:1997:AV8511](#), kocht de BV de economische eigendom van een woonboerderij die door haar DGA werd gehuurd. In geschil was of het verschil tussen de door de BV ontvangen huur en een redelijk rendement (door de inspecteur gesteld op 8%) op het door de BV in de woonboerderij geïnvesteerde vermogen moet worden aangemerkt als een door BV aan belanghebbende gedane winstuitdeling. Voor de vaststelling van het redelijk rendement was de inspecteur uitgegaan van het maandgemiddelde rendement op staatsleningen aflosbaar in het jaar van geschil verminderd met 1% wegens een verschil in risico met belegging in de ondernemingssfeer. Het Hof oordeelde dat de BV geen zakelijk belang had bij de aankoop van de woonboerderij. De BV heeft haar aandeelhouder een onzakelijk voordeel doen toekomen en beide waren zich daarvan bewust. Het Hof ging mee in het rendementspercentage van 8%.¹¹
- In de uitspraak van Gerechtshof Arnhem van 10 november 2009, [ECLI:NL:GHARN:2009:BK6109](#), werd voor de bepaling van het redelijke rendement op het in een motorjacht geïnvesteerde vermogen aangeknoopt bij de gehanteerde rentevergoedingen op de door de BV verstrekte leningen in het jaar van investering (6%).

De cost plus methode lijkt in casu minder geschikt, omdat de BV hier in het geheel geen functie vervult. Uitgaven van een BV louter ter bevrediging van persoonlijke behoeften van haar DGA missen nu juist een zakelijk karakter en zijn daarom fiscaal ook niet aftrekbaar.

3.4. De arresten van de Hoge Raad van 11 november 2011

De Hoge Raad heeft in zijn arresten van 11 november 2011 ([ECLI:NL:HR:2011:BU3689](#) en [ECLI:NL:HR:2011:BU3685](#)) geoordeeld over de gevolgen van het verhuren van een zeiljacht en een vakantiewoning aan de DGA.¹² Omdat in discussies omtrent de fiscale duiding bij een vergelijkbaar feitencomplex menigmaal naar deze jurisprudentie wordt verwezen gaan wij in deze paragraaf nader in op

¹¹ De algemene lijn van de jurisprudentie wordt in de lezenswaardige Noot van Vakstudienieuws bij de Hof uitspraak V-N 1999/37.15 als volgt samengevat: 'Een sterk feitelijke uitspraak over een winstuitdeling. De reden voor opnemen van deze uitspraak is gelegen in het feit dat deze uitspraak nog eens duidelijk maakt op welke wijze in dit soort situaties de winstuitdeling moet worden bepaald. In de aankoop van het woon/praktijkpand ligt op zichzelf geen winstuitdeling besloten. Het onzakelijke handelen is gelegen in het feit dat de BV een forse investering verricht op instigatie van de aandeelhouder, terwijl over die investering een aanmerkelijk lager rendement wordt behaald dan normaliter behaald zou zijn. Het voordeel dat de vennootschap zich laat ontgaan is dan ook gelegen in het gemiste rendement. Wat een normaal rendement is, is een feitelijke vraag. De door belanghebbende in dat kader aangevoerde argumenten zijn niet sterk en overtuigen het hof dan ook niet.'

¹² Zie commentaar kenniscgroep aanmerkelijk belang over deze arresten de volgende link:

http://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/Aanmerkelijk%20belang/uitdeling_vennootschap_verhuurt_woning_en_zeiljacht_enkele_weken_per_jaar_aan_de_directeur_groot_aandeelhouder_.html

deze arresten.¹³

In de casus die geleid heeft tot beide arresten was een BV eigenaar van een vakantiewoning en een zeiljacht en werden deze vakantiewoning en dit zeiljacht gedurende zeven weken verhuurd aan de DGA. Het Hof heeft geoordeeld dat de vennootschap de rest van het jaar de vakantiewoning en het zeiljacht voor haar aandeelhouder beschikbaar heeft gehouden met de bedoeling deze aandeelhouder ter vervulling van persoonlijke wensen een voordeel toe te kennen. Vervolgens heeft het Hof de door de inspecteur opgelegde correcties die gebaseerd zijn op het redelijke rendement gehonoreerd. De Hoge Raad oordeelde daarentegen dat uit de feiten volgt dat de woning en het zeiljacht door de vennootschap gedurende zeven weken ter beschikking zijn gesteld en daarvoor een zakelijke prijs in rekening is gebracht. Gedurende de rest van het jaar heeft de vennootschap de beschikkingsmacht zelf behouden, zodat in zoverre geen vermogensverschuiving heeft plaatsgehad en in zoverre ook geen sprake was van een verkapte winstuitdeling. De correcties kwamen daardoor te vervallen.

De crux van deze arresten is de feitelijke vaststelling of de vennootschap de vakantiewoning en het zeiljacht het hele jaar ter beschikking heeft gesteld aan de aandeelhouder of slechts gedurende de periode waarin de aandeelhouder feitelijk gebruik heeft gemaakt van de vermogensbestanddelen. De inspecteur is niet geslaagd in zijn bewijspositie. Hij heeft niet aannemelijk kunnen maken dat de vennootschap de vermogensbestanddelen heeft gekocht om de aandeelhouder als zodanig ter vervulling van zijn persoonlijke wensen te bevoordelen.

In vergelijkbare situaties kan de bewijspositie verbeterd worden door onder andere onderzoek te doen naar:

- het zakelijk belang voor de vennootschap om te investeren in een vakantiewoning en een zeiljacht;
- de analyse van de vennootschap bij de totstandkoming van de investeringsbeslissing;
- of en onder welke condities een externe financier bereid zou zijn de investeringen te financieren;
- de vraag in hoeverre deze vermogensbestanddelen door de BV voor haar DGA beschikbaar worden gehouden ter vervulling van zijn persoonlijke wensen;
- de wijze van inrichting van de vakantiewoning (ingericht ten behoeve van de verhuur of naar de persoonlijke wensen van de aandeelhouder);
- het marktonderzoek dat gedaan is om te beoordelen hoe risicovol de activiteit is;
- de aanwending van het zeiljacht en de woning sinds 1998 respectievelijk 1997;
- de uitgaven die zijn gedaan en het doel daarvan;
- de inspanningen die zijn verricht om de vakantiewoning en het zeiljacht meer rendement te laten opleveren;
- het antwoord op de vraag of de woning of het zeiljacht actief te huur aangeboden wordt via een beheerder of een huurdersplatform;
- het antwoord op de vraag of geadverteerd wordt;
- welke partij beslist of het vermogensbestanddeel aan derden wordt verhuurd;
- welke personen bezitten een sleutel en met welk doel;
- de lokale regels m.b.t. het gebruik van de woning en het zeiljacht;
- de toekomstvisie met betrekking tot de investeringen.

Aan de hand van een uitgebreid feitenonderzoek kan worden vastgesteld of (er een sterk vermoeden aanwezig is dat) de vennootschap een (stilzwijgende) overeenkomst is aangegaan met haar aandeelhouder om vermogensbestanddelen ter beschikking te houden ten behoeve van de aandeelhouder.

4. Motief voor de uitgaven deels ingegeven door aandeelhoudersmotieven

4.1. Aanknopingspunten voor de beoordeling

¹³ Zie ook de noot van Albert onder HR 11 november 2011, BNB 2012/15 waarin hij aangeeft de uitspraak van de Hoge Raad onbegrijpelijk te vinden. De Hoge Raad heeft de procedures verwezen naar het Gerechtshof te Arnhem. De inspecteur en belastingplichtige zijn ná uitspraak van de Hoge Raad tot een compromis gekomen, zodat het verwijzingshof niet tot een uitspraak is gekomen.

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij de beoordeling of sprake is van uitgaven die deels zijn ingegeven door aandeelhoudersmotieven. Hiermee worden uitgaven bedoeld, die zijn gedaan op zakelijke gronden, maar waarvan de omvang in zodanige wanverhouding staat tot het nut waartoe zij zijn gedaan, dat geen redelijk denkend ondernemer de uitgaven in die omvang zou hebben verricht. Voor het buitensporige deel zijn deze uitgaven niet aftrekbaar.¹⁴

Als er sprake is van dergelijke gemengde uitgaven, d.w.z. uitgaven die zowel met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming zijn gedaan als ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s), heeft de inspecteur een marginaal toetsingsrecht voor wat betreft de hoogte van de uitgaven. De splitsing van de uitgaven in zakelijke en niet zakelijke uitgaven kan plaatsvinden door de omvang van de uitgaven te vergelijken met de omvang van soortgelijke uitgaven door ondernemers bij wie het ondernemersbeleid niet door persoonlijke behoeften wordt beïnvloed. Hierbij dient bedacht te worden, dat vanwege de vrijheid van ondernemersbeleid, een kostencorrectie slechts plaats kan vinden indien geen redelijk denkend ondernemer deze uitgaven in die omvang zou doen.¹⁵

De vraag of sprake is van dergelijke gemengde uitgaven betreft wederom een feitelijke toets. Een sprekend voorbeeld waarin het marginaal toetsingsrecht is toegepast, is het arrest van de Hoge Raad van [14 juni 2002](#), ECLI:NL:HR:2002:AB2865, o.a. BNB 2002/290. Dit arrest is bekend als het renpaardenarrest. Hierna volgt een korte samenvatting van dit arrest:

- De BV maakt kosten voor het houden van paarden en het laten deelnemen van deze paarden aan drafwedstrijden.
- Deze kosten zijn niet alleen met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming gemaakt.
- Deze kosten zijn mede als gevolg van de persoonlijke bijzondere interesse van de DGA in de paardensport gemaakt.
- Tussen de kosten van het houden van paarden en het laten deelnemen van deze paarden aan drafwedstrijden enerzijds en het nut van deze kosten voor de onderneming van de BV anderzijds bestaat een zodanige wanverhouding dat geen redelijk denkend ondernemer kan volhouden dat de uitgaven ten volle met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming zijn gedaan.

Dit arrest kan houvast bieden bij de beoordeling of sprake is van gemengde uitgaven. Andere arresten met dezelfde problematiek zijn bijvoorbeeld:

- *Hoge Raad 8 maart 2002*, ECLI:NL:HR:2002:BI7871, [BNB 2002/210](#)¹⁶; er bestaat een zodanige wanverhouding tussen het nut dat het reizen met eigen vliegtuig voor de onderneming kon afwerpen en de daaraan verbonden meerdere kosten, dat geen redelijk denkend ondernemer kan volhouden deze wijze van reizen met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming te hebben verkozen.
- *Hoge Raad 18 april 2008*, ECLI:NL:HR:2008:BC9548; wanverhouding tussen de zakelijke belangen van de onderneming van belanghebbende en de omvang van de uit het bezit van de auto's voortvloeiende uitgaven, dat die uitgaven — voor zover ze de in aftrek aanvaarde uitgaven overtreffen — in redelijkheid niet als zakelijk kunnen worden beschouwd.

4.2. Omvang (verkapte) winstuitdeling

De splitsing van de uitgaven (zakelijk – niet zakelijk) kan plaatsvinden door de omvang te vergelijken met de omvang van soortgelijke uitgaven door ondernemers waarvan het ondernemersbeleid niet door persoonlijke behoeften wordt beïnvloed; wat is gebruikelijk bij ondernemers met vergelijkbare activiteiten?

In HR 14 juni 2002, [ECLI:NL:HR:2002:AB2865](#) werd door het Hof in goede justitie vastgesteld dat 75% van de uitgaven niet als zakelijk kon worden aangemerkt (en dus niet aftrekbaar was voor de Vpb). Voor hetzelfde bedrag was sprake van een winstuitdeling in de IB. Het Hof stelt de verkapte winstuitdeling op 75% omdat belanghebbende geen nadere informatie had verstrekt omtrent de kosten die een redelijk handelend ondernemer zou hebben moeten maken, teneinde de door belanghebbende gerealiseerde en beoogde vergroting van haar naamsbekendheid te realiseren. Zoals gezegd doet de inspecteur er goed aan om voor het

¹⁴ Zie daarvoor onder meer [ECLI:NL:HR:1983:AW8960](#) en [ECLI:NL:HR:2002:BI7871](#).

¹⁵ Zie: [ECLI:NL:HR:2002:AB2865](#), bekend als Renpaardenarrest.

¹⁶ De BNB vindplaats is hier vermeld omdat de inhoud van de uitspraak niet op rechtspraak.nl staat.

bepalen van de hoogte van de correctie de uitgaven te vergelijken met soortgelijke uitgaven van andere ondernemingen met dezelfde activiteiten.

5. Motief voor de uitgaven zakelijk, maar tegenprestatie DGA onzakelijk

5.1. Aanknopingspunten voor de beoordeling

Ook ingeval de door de BV gedane uitgave zakelijk is en niet (geheel of gedeeltelijk) is gedaan met het motief om tegemoet te komen aan de strikt persoonlijke wensen van zijn DGA, kan onder omstandigheden toch sprake zijn van een uitdeling. Namelijk als de door de DGA geleverde tegenprestatie niet zakelijk is.

5.2. Omvang (verkapte) winstuitdeling

In dergelijke gevallen moet een correctie plaatsvinden ter hoogte van de vergoeding die aan een zakelijke relatie zou zijn gevraagd.

Als voorbeeld kan gedacht worden aan een BV waarin een vliegtuig wordt geëxploiteerd. Stel dat aan derden een huurprijs van € 10.000 in rekening wordt gebracht en de DGA het vliegtuig huurt voor een bedrag van € 2.500. Voor de DGA is sprake van een onzakelijke tegenprestatie met als gevolg dat enerzijds de winst van de BV dient te worden verhoogd met een bedrag van € 7.500 en dat anderzijds sprake is van een uitdeling aan de DGA van € 7.500.

6. Genietingstijdstip vermomde winstuitdelingen

Het genietingstijdstip van vermomde winstuitdelingen is geregeld in artikel 4.43 Wet IB 2001. Bij vermomde winstuitdelingen zal per situatie worden bekeken op welk moment het dividend in de heffing moet worden betrokken.

Als de vennootschap een vermogensverlies op het activum lijdt op het moment van investeren, dan kan de uitdeling aan de aandeelhouder, onder omstandigheden, in het jaar van investeren belast zijn. Dit is bijvoorbeeld zo als de aandeelhouder verzekerd is van een blijvende beschikkingsmacht over het activum en het activum voor de aandeelhouder dezelfde waarde in privé heeft als in de vennootschap.

Indien de investeringen (bijvoorbeeld de onrendabele top bij een ingrijpende verbouwing) niet terugkomen in de waarde, dan kan de aandeelhouder al bij het doen van de investering zijn bevoordeeld. Dit zijn immers uitgaven die bij de vennootschap niet terugkomen in een hogere waarde van het activum en die de aandeelhouder niet in privé heeft hoeven dragen. Dit kan anders zijn, wanneer er afspraken zijn gemaakt tussen de aandeelhouder en de vennootschap waarbij deze onrendabele investeringen onder zakelijke voorwaarden aan de vennootschap moeten worden vergoed.¹⁷ Het uiterste genietingsmoment van de uitdeling ligt in sommige situaties op het moment van verkoop van het activum aan de aandeelhouder. Zie hiervoor bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 4 maart 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BP6282](#).

In de hoofdstukken 3, 4 en 5 omschreven situaties zal in de regel de vermomde uitdeling jaarlijks in de heffing worden betrokken.

¹⁷ Zie in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 2 december 1953, 3NB 1954/23. Voor een situatie waarin een BV onzakelijke uitgaven doet voor sloop en nieuwbouw van een woning, die in een later jaar aan de aandeelhouder voor een zakelijke prijs wordt verkocht en het moment van uitdeling: zie Hof Arnhem-Leeuwarden 17 september 2019, V-N 2019/57.6 (met Toelichting van de staatssecretaris).

7. Dividendbelasting

Een winstuitdeling door een vennootschap is in beginsel ook belast met dividendbelasting. Als geen aangifte dividendbelasting is gedaan, zal de inspecteur doorgaans een naheffingsaanslag dividendbelasting opleggen. Als de vennootschap de dividendbelasting voor haar rekening neemt, wordt de opbrengst gebruteerd (vermenigvuldigd met 100/85; artikel 6, lid 1, Wet op de dividendbelasting 1965). De inspecteur moet dan bij de naheffing dividendbelasting aannemelijk maken dat de vennootschap de dividendbelasting niet zal verhalen op de aandeelhouder (Hoge Raad van 17 april 1968, nr. 15 891, [ECLI:NL:HR:1968:AX5993](#), [BNB 1968/220](#) en 3 mei 2013, nr. 12/01371, [ECLI:NL:HR:2013:BZ9151](#), o.a. [BNB 2013/157](#)).¹⁸

8. Aandachtspunten voor de btw

Bij de aanschaf van dure goederen, zoals vliegtuigen, pleziervaartuigen en vakantiewoningen, wordt vanuit btw-oogpunt met name beoordeeld of er sprake is van gebruik in het kader van de onderneming door de vennootschap die het goed aanschaf. Die kwalificatie bepaalt namelijk of er toegekomen wordt aan recht op aftrek van aanschaf-btw. Bij de aanschaf van een vliegtuig wordt op grond van deze kwalificatie bepaald, of de leverancier bij de levering aan de vennootschap het 0%-tarief van post a.4. van Tabel II behorende bij de Wet OB'68 kan toepassen.

Bij gemengd gebruik wordt beoordeeld in welke mate er sprake is van privé gebruik (gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden) en zakelijk gebruik om de omvang van aftrek van voorbelasting vast te stellen. Die voorbelasting betreft zowel de aanschaf-btw van het goed als de voorbelasting op kosten van onderhoud, reparatie, brandstof etc.

5.1.2d	
5.1.2d	In het geval van een luxe zeiljacht heeft de Hoge Raad op 18 december 2020 beslist dat er sprake was van misbruik van recht. ¹⁹ In de zaak A Oy (C-33/11) heeft het Hof van Justitie over een casus beslist waarbij een vliegtuig werd aangeschaft. In haar beslissing (die voor belanghebbende overigens gunstig uitpakte) heeft het Hof van Justitie een handreiking gedaan aan de vragende instantie om het leerstuk van misbruik van recht te betrekken in haar vervolguitspraak. Indien een beroep op het leerstuk van misbruik van recht slaagt, moeten de leveringen en diensten worden geherdefinieerd naar de situatie dat het tussengeschoven vehikel er niet zou zijn geweest. De mate van recht op aftrek van voorbelasting zal in die gevallen drastisch naar beneden worden bijgesteld.

Uiteraard dienen voorkomende gevallen te worden beoordeeld door de OB-inspecteur van het behandelteam en dient hij/zij afstemming te hebben in de vaktechnische lijn. Bij de verhuur van een vakantiewoning die behoort tot een vakantiewoningencomplex is de inspecteur van de exploitant van het vakantiewoningencomplex competent voor het beoordelen van de zelfstandigheid van de eigenaar van de vakantiewoning in relatie tot de exploitant. De inspecteur van de eigenaar van de vakantiewoning is vervolgens competent om te beoordelen of aan de overige voorwaarden voor ondernemerschap wordt voldaan.

¹⁸ Bruterings vindt plaats op het moment dat aannemelijk is dat de inhoudingsplichtige besluit de dividendbelasting niet te verhalen op de opbrengstgerechtigde. Dat moment is op zijn vroegst het moment van de uitdeling, maar kan ook op een later moment zijn. Uit de praktijk blijkt dat hier weleens discussie over kan ontstaan. Er wordt dan ook aangeraden om expliciet aan de inhoudingsplichtige te vragen wanneer is of wordt afgezien van het verhalen van de dividendbelasting.

¹⁹ [ECLI:NL:HR:2020:2095](#)

9. Overig

9.1. Boete

Bij deze problematiek is het raadzaam, en afhankelijk van de hoogte van de correctie verplicht ([Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst](#)), om een boetespecialist erbij te betrekken.

9.2 Vaststellingsovereenkomst

Wanneer er voor de afwikkeling van een casus een compromis wordt gesloten, is het raadzaam de afspraken te verwerken in een vaststellingsovereenkomst overeenkomstig de kaders van het [BFB](#).

Hiervoor kan het model op de intranetsite formeel recht gebruikt worden. Raadpleeg zo nodig de vaktechnische aanspreekpunten van de betrokken middelen.

10. Bijlagen

10.1 Bijlage 1: Voorbeelden van de administratieve verwerking van een verkapte winstuitdeling

Voorbeeld 1 Onzakelijke prijs

De DGA verkoopt zijn auto aan zijn BV voor € 40.000, terwijl de auto een waarde in het economische verkeer vertegenwoordigt van € 20.000. Derhalve is de auto voor € 20.000 meer verkocht dan de zakelijke prijs. Het verschil is dermate groot dat de DGA moet hebben geweten dat hij als aandeelhouder bevoordeeld is (bewustheidseis). De € 20.000 vormt dus een winstuitdeling. Dit bedrag kan door de dividendbelasting (15%) nog gebruteerd worden (in dit voorbeeld gaan we ervan uit dat het niet aannemelijk is dat de BV de dividendbelasting gaat verhalen op de aandeelhouder). Het bruto dividend wordt dan $100/85 \times € 20.000 = € 23.530$. De dividendbelasting wordt nageheven bij de BV. De DGA kan de dividendbelasting als voorheffing verrekenen met zijn aangifte inkomstenbelasting. De door de adviseur gemaakte journaalpost luidt:

Auto	€ 40.000	
Aan kas		€ 40.000
De juiste journaalpost is:		
Auto	€ 20.000	
Dividend(winstreserve)	€ 20.000	
Aan kas		€ 40.000

Als rekening wordt gehouden met de dividendbelasting die niet wordt verhaald op de DGA, luidt de journaalpost:

Auto	€ 20.000	
Dividend (winstreserve)	€ 23.530	
Aan kas		€ 40.000
Aan te betalen div. bel.	€ 3.530	

Voorbeeld 2 Rente over debetstand

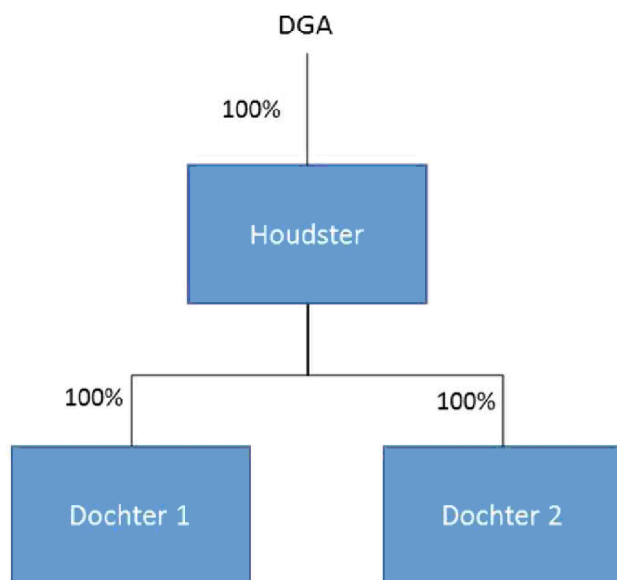
De DGA heeft een schuld aan de BV van € 100.000. Hierover is hij geen rente verschuldigd. Een normale rente over de debetstand zou 6 procent zijn geweest. Dat bedrag wordt dan als winstuitdeling verwerkt. Daardoor wordt de winst van de BV verhoogd met € 6.000. Omdat de DGA geen rente hoefde te betalen had de adviseur geen journaalpost gemaakt. De Belastingdienst maakt de volgende journaalpost:

Dividend (winstreserve)	€ 6.000	
Aan renteopbrengst (winstreserve)		€ 6.000

10.2 Bijlage 2: Gestileerd voorbeeld

Om inzicht te krijgen in de fiscale belangen van deze problematiek wordt in deze bijlage een gestileerd voorbeeld uitgewerkt waarin een vennootschap een vliegtuig²⁰ exploiteert. In de praktijk komt deze structuur in zijn meest simpele vorm weinig voor.²¹

Gestileerde casus



Toelichting op de casus:²²

- Dochter 1 is een werkmaatschappij of een beleggingsvennootschap;
- Dochter 2 exploiteert een vliegtuig;
- De kostprijs van het vliegtuig bedraagt € 10 miljoen;
- Dochter 2 is deels gefinancierd met € 3 miljoen (3% rentevergoeding²³) aan vreemd vermogen verstrekt door de Houdster en € 7 miljoen verstrekt in de vorm van eigen vermogen, eveneens door de Houdster;²⁴
- Een onafhankelijke uitbater A. exploiteert het vliegtuig. Via de website van uitbater A. wordt het vliegtuig in de markt gezet;
- In de managementovereenkomst tussen Dochter 2 en uitbater A. staat onder meer:
 - De verhuur van het vliegtuig vindt louter plaats wanneer DGA daarvoor toestemming heeft gegeven;
 - Alle kosten en lasten die verband houden met de exploitatie van het vliegtuig worden ten laste van Dochter 2 gebracht;
 - De DGA zal gebruik maken van het vliegtuig. Aan de DGA zal per vlucht een marktconforme vergoeding in rekening worden gebracht;
- Het vliegtuig wordt in de vennootschappelijke structuur niet zakelijk gebruikt;

²⁰ Ind en het activum een jacht of een vakantiewoning zou betreffen, dan geldt overeenkomstig hetzelfde.

²¹ Doorgaans worden andere minder transparante structuren gebruikt. Bijvoorbeeld: de BV laat de DGA een (al dan niet zakelijke) huur betalen voor het vliegtuig, er wordt gesteld dat de BV het vliegtuig vrijelijk ook aan derden kan verhuren of het vliegtuig wordt niet rechtstreeks door de BV gekocht en aan de DGA ter beschikking gesteld, maar via direct of indirect aan de BV gelieerde (buitenlandse) entiteiten.

²² Op deze casus zijn vele varianten mogelijk. Maar grofweg komen ze op hetzelfde neer.

²³ Deze lening zou als een onzakelijk lening kunnen kwalificeren. De eventuele fiscale gevolgen van deze leningen worden in dit memo buiten beschouwing gelaten.

²⁴ Deze lening zou als een onzakelijk lening kunnen kwalificeren. De eventuele fiscale gevolgen van deze leningen worden niet in dit memo behandeld.

- Het vliegtuig wordt op jaarbasis gemiddeld 20 keer verhuurd voor een bedrag van € 10.000 per vlucht. Hiervan wordt de helft verhuurd aan derden;
- Jaarlijks bedragen de exploitatiekosten van het vliegtuig € 110.000;
- In de jaren 1 tot en met 5 wordt jaarlijks door Dochter 2 € 360.000 afgeschreven;
- In de jaren 1 tot en met 4 bedraagt de daadwerkelijke waardevermindering jaarlijks € 450.000;
- Ultimo jaar 5 wordt het vliegtuig voor € 7 mln verkocht door Dochter 2 en vervolgens wordt Dochter 2 geliquideerd;²⁵
- Uitgangspunt is dat het gemist rendement 4% bedraagt.

De DGA en haar dochtervennootschappen nemen het standpunt in dat de exploitatie van het vliegtuig geheel als zakelijk dient te worden beschouwd. Hierbij zijn twee scenario's denkbaar:

1. Dochter 2 is opgenomen in de fiscale eenheid al dan niet met een (operationele) werkmaatschappij of beleggingsvennootschap (Dochter 1) waarvan Houdster de moedermaatschappij is.
2. Dochter 2 is zelfstandig belastingplichtig.

Indien door toepassing van de fiscale eenheid het resultaat van Dochter 2 direct kan worden verrekend met winsten van Dochter 1 en/of de Houdster, dan kan in totaliteit een verlies van € 3 miljoen²⁶ horizontaal verrekend worden. Daarnaast neemt met een bedrag van € 3 miljoen de winstreserve van de Houdster af. Dit vermindert de ab-claim van de DGA. Indien er geen sprake is van een fiscale eenheid kan de Houdster na liquidatie een liquidatieverlies claimen. Hierdoor zal het verlies op de deelneming uiteindelijk de VPB grondslag van de Houdster raken.

De inspecteur zou in een dergelijke casus – na een uitgebreid feitenonderzoek te hebben verricht – het standpunt in kunnen nemen dat het activum uitsluitend ten behoeve van de persoonlijke behoeftebevrediging van de DGA is aangeschaft waardoor de kosten a) niet ten laste komen van het belastbaar bedrag in de vennootschapsbelasting en b) de AB-claim van de DGA niet wordt uitgehold.

De winstcorrectie en de uitdeling op basis van het redelijke rendement bedraagt in de jaren 1 tot en met 4:

		Vpb	IH
Netto rendement:	4% van 7 miljoen:	280.000	280.000
Af: ontvangen huur:		-200.000	-200.000
Bij: in aftrek gebrachte rente		90.000	90.000
Bij: in aftrek gebrachte exploitatiekosten		110.000	110.000
Bij: afschrijvingskosten:		360.000	
Bij: reële waardevermindering			450.000
Winstcorrectie en uitdeling:		640.000	730.000

De winstcorrectie en de uitdeling op basis van het redelijke rendement bedraagt in jaar 5:

		Vpb	IH
Netto rendement:	4% van 7 miljoen:	280.000	280.000
Af: ontvangen huur:		-200.000	-200.000
Bij: in aftrek gebrachte rente		90.000	90.000
Bij: exploitatiekosten		110.000	110.000
Bij: afschrijvingskosten:		360.000	
Bij: reële waardevermindering			1.200.000

²⁵ In dit voorbeeld is ervoor gekozen dat de verkoop van het vliegtuig leidt tot een boekverlies. De ervaring leert namelijk dat exploitatie van vliegtuigen op een dergelijke wijze uitsluitend verlieslatend is.

²⁶ Dit verlies bestaat uit 5 jaar lang € 360.000 per jaar en € 1.200.000 verlies bij verkoop.

Bij: boekverlies	1.200.000	
Winstcorrectie en uitdeling:	1.840.000	1.480.000

10.3 Bijlage 3: Informatievergaring

5.1.2d

152130022 WKO/WKK-installatie afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behorend tot gebouw?

Vraag:

Is een WKO/WKK-installatie een afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behoort deze tot het gebouw?

Antwoord:

Uit de WOZ-beschikking blijkt of de WKO/WKK-installatie bij de waardebepaling van het gebouw als werktuig is aangemerkt. Indien belastingplichtige wil vaststellen of bij de waardebepaling de WKO/WKK installatie als werktuig is aangemerkt zal de gemeente moeten worden benaderd als dit niet kan worden afgeleid uit de WOZ-beschikking van de onroerende zaak waar de WKO/WKK installatie onderdeel van uitmaakt. De Belastingdienst speelt bij de vaststelling verder geen rol.

Beschouwing

Artikel 3.30a bepaalt dat afschrijving op een gebouw slechts mogelijk is indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan. De bodemwaarde van een gebouw wordt bepaald door de WOZ-waarde van het gebouw. De WOZ-waarde van een gebouw is de volgens de Wet waardering onroerende zaken bij beschikking vastgestelde waarde (art 3.30a, vierde lid, Wet IB 2001). Artikel 1 Wet waardering onroerende zaken bepaalt dat het college van burgemeester en wethouders belast is met de uitvoering van deze wet. Bij de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken staat dit college, dus de gemeente, onder het toezicht van de Waarderingskamer. De gemeente bepaalt de waarde van de onroerende zaak en stelt deze waarde vast bij een voor bezwaar vatbare beslissing. Artikel 18 Wet waardering onroerende zaken geeft aan dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld ingevolge welke bij de waardebepaling buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van onroerende zaken of onderdelen daarvan, indien die waarde geen onderdeel uitmaakt van de grondslag van de belastingen. Dit betekent niet dat deze onroerende zaken geen onderdeel van de onroerende zaak uitmaken. Deze zaken, zoals werktuigen of cultuurgrond, maken gewoon onderdeel uit van de onroerende zaak. Pas bij de waardebepaling en – vaststelling worden deze objecten (of delen ervan) buiten de waarde gelaten. Artikel 2, lid 1 letter e van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken bepaalt dat bij de bepaling van de waarde buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken. De gemeente stelt met andere woorden bij de bepaling van de WOZ-waarde vast of sprake is van een werktuig. In artikel 3.30a Wet IB 2001 lid 2 wordt voor een werktuig een identieke definitie gegeven als genoemde Uitvoeringsregeling. De Wet IB 2001 en de Wet waardering onroerende zaken definiëren een werktuig dus op dezelfde wijze. De kennisgroep sluit

voor de vraag of een WKO/WKK installatie als een werktuig zoals in artikel 3.30a Wet IB 2001 bedoeld aan bij de Wet waardering onroerende zaken. De vraag of bij de waardebeoordeling van het object op basis van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaak de WKO/WKK niet in de waardebeoordeling is meegenomen zal door de gemeente dienen te worden beantwoord. Belastingplichtige zal zich dus tot de gemeente dienen te wenden als dit niet is af te leiden uit de WOZ-beschikking. Is de WOZ- waarde bepaald inclusief de WKO/WKK installatie, dan geldt voor de Wet IB 2001 de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a. Is de WOZ-waarde bepaald exclusief de WKO/WKK installatie, dan is deze installatie als werktuig aangemerkt en vormt voor de Wet IB 2001 een afzonderlijk bedrijfsmiddel.

Publicatiedatum:

10-11-2021

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

Winstbepaling

Categorie:

3.30a Afschrijvingsbeperking onroerende zaken

Rubriek:

Afschrijvingsbeperking onroerende zaken

Subrubriek:

Onroerende zaken

Gerelateerde wet- en regelgeving

Vragen en antwoorden rechtstoepassing kennisgroepen

Zoeken

Info

202130030 Tijdstip fiscale winstneming NOW 3e tranche**Datum:** 19 november 2021**Vragensteller:** 5.1.2e**Onderdeel:** art. 3.25 Wet IB 2001**Behandelaar:** 5.1.2e**Inhoud**

1. Vraag.....	2
2. Antwoord.....	2
3. Beschouwing.....	2
3.1 Samenvatting derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid.....	2
3.2 Toepasselijke jurisprudentie.....	3

67 Awr

1. Vraag

Bij het opstellen van de jaarrekening 2020 moet de NOW-subsidie worden verwerkt. Een cliënt heeft NOW 3.1 aangevraagd waarbij de cliënt ervoor heeft gekozen om voor de bepaling van de periode van omzetsdaling te kiezen voor de maanden december 2020 tot en met februari 2021. De periode waarover de loonkosten van de NOW 3.1. worden berekend is oktober-december 2020. Op welke wijze kunnen de subsidiebatens worden toegerekend aan het boekjaar 2020?

2. Antwoord

Volgens Hoge Raad 3 november 1954, nr. 11.962, BNB 1955/26, mag de in 2020 aangevraagde tegemoetkoming, bij het bepalen van de jaarwinst 2020 niet buiten beschouwing worden gelaten omdat belastingplichtige in redelijkheid zeker is van het bedrag dat hij als tegemoetkoming zal ontvangen. De tegemoetkoming is in 2020 aangevraagd voor de loonkosten in het tijdvak [oktober 2020-november 2020-december 2020]. De tegemoetkoming is niet bedoeld ter dekking van loonkosten in een later jaar. Volgens Hoge Raad 20 april 1977, nr. 1017, BNB 1978/195 is er geen mogelijkheid voor winstuitstel.

De aangevraagde tegemoetkoming dient in beginsel worden toegerekend aan het jaar 2020

3. Beschouwing

3.1 Samenvatting derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid

De derde tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (hierna: NOW 3) is een tijdelijke subsidieregeling tot tegemoetkoming in de loonkosten. NOW 3 kent drie tranches van drie maanden (tranche 3, 4 en 5). De aanvraag NOW 3 derde tranche (hierna: NOW 3.3) gaat over een tegemoetkoming in de loonkosten in het tijdvak [oktober 2020-november 2020-december 2020]. De aanvraag is mogelijk van 16 november tot en met 13 december 2020 en van 15 december 2020, 9.00 uur, tot en met 27 december 2020. In de aanvraag maakt belastingplichtige een inschatting van zijn omzetverlies. Het ingeschatte omzetverlies wordt gebaseerd op een periode van drie maanden. Voor de derde tranche kan de belastingplichtige kiezen op welke omzetperiode de inschatting gebaseerd wordt:

- Oktober 2020-november 2020-december 2020
- November 2020-december 2020-januari 2021
- December 2020-januari 2021-februari 2021

Na de aanvraag wordt een voorschot toegekend van 80 procent van de aangevraagde tegemoetkoming. Vaststelling van de definitieve tegemoetkoming vindt plaats na een aanvraag vanaf 1 september 2021 en op basis van definitieve gegevens, waaronder het werkelijke omzetverlies in de gekozen omzetperiode.

Voor de vraag aan de kennisgroep is slechts de situatie van belang waarbij de ondernemer de aangevraagde tegemoetkoming NOW 3.3 baseert op een omzetperiode [november 2020-december 2020-januari 2021] of een omzetperiode [december 2020-januari 2021-februari 2021]. Bij het aanvragen van de tegemoetkoming is de definitieve hoogte van de tegemoetkoming afhankelijk van feiten en omstandigheden na balansdatum. Immers het omzetverlies in de omzetperiode [januari februari] volgend op de balansdatum is mede bepalend voor de hoogte van de definitieve tegemoetkoming.

3.2 Toepasselijke jurisprudentie

Toerekenen aan het jaar waarop de baten betrekking hebben

Het basisprincipe voor goed koopmansgebruik houdt in dat baten en lasten worden toegerekend aan de jaren waarop ze betrekking hebben. Dit volgt onder meer uit Hoge Raad 13 november 1991, BNB 1992/109:

"... het beginsel dat verliezen en winsten moeten worden toegerekend aan de jaren waarop ze betrekking hebben ..."

De aanvraag hierna: NOW 3.3 gaat over een tegemoetkoming in de loonkosten in het tijdvak [oktober 2020-november 2020-december 2020]. Hieruit volgt dat de tegemoetkoming wordt verleend ter dekking van de loonkosten in 2020. De tegemoetkoming dient dan ook op basis van het basisprincipe toegerekend te worden aan de periode waarop deze tegemoetkoming (lees: baten) betrekking heeft. In dit geval 2020.

Waardering op balansdatum

Meer specifiek volgt uit Hoge Raad 3 november 1954, BNB 1955/56 dat als vaststaat dat de aanvrager op balansdatum een aanspraak op een tegemoetkoming bezit en hij op balansdatum in redelijkheid zeker moet zijn geweest van het bedrag dat hij zou ontvangen, goed koopmansgebruik niet toe staat een dergelijke aanspraak op een tegemoetkoming op de bedrijfsbalans buiten aanmerking te laten of de waarde daarvan op nihil te schatten. Hiermee dwingt goed koopmansgebruik een toerekening aan 2020 af.

De Hoge Raad oordeelt in dat arrest namelijk:

"O. dat de derde grief enz.;

O. met betrekking tot de vierde grief, dat blijkens hetgeen de Raad van Beroep feitelijk heeft vastgesteld belanghebbende aan het einde van het onderhavige boekjaar een aanspraak op uitkering van een voor bedrijven op lichte gronden verstrekten toeslag bezat en dat hij er op dien datum in redelijkheid zeker van moet zijn geweest, dat hij voor 19.9 ha. een toeslag over het afgelopen jaar van ongeveer f 70 per ha. zou ontvangen;

dat goed koopmansgebruik niet toestaat een dergelijke aanspraak op de bedrijfsbalans buiten aanmerking te laten of de waarde daarvan op nihil te schatten;

dat ook deze grief derhalve ongegrond is;"

Geen passiefpost mogelijk

Op grond van bovenstaande beschouwing van de jurisprudentie dient de tegemoetkoming te worden aangegeven in het jaar 2020. De kennisgroep onderzoekt de mogelijkheid of het vormen van een passiefpost mogelijk is om op die manier winstuitstel te bewerkstelligen.

Volgens Hoge Raad 20 april 1977, nr. 1017, BNB 1978/195 is er in dit geval geen mogelijkheid voor winstuitstel. Ontvangen tegemoetkomingen voor toekomstige kosten die behoorlijk aanwijsbaar zijn en naar verwachting zullen worden gemaakt kunnen aan een later jaar worden toegerekend middels een transitorische winstuitstelpost. Omdat de loonkosten al zijn gemaakt in 2020 kan de tegemoetkoming niet worden toegerekend aan een later jaar.

Naar de mening van de kennisgroep bestaat ook geen mogelijkheid om een passiefpost te vormen op grond van een de jurisprudentie die ten grondslag ligt aan een 'vooruit ontvangen vergoeding' (vgl. BNB 1997/218, BNB 2004/412).



Kennisgroep winstbepaling

Contactgegevens

5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum

20 september 2022

Referentienummer

212130013

Behandeld door

5.1.2e

5.1.2e

Aan: 5.1.2e

HDV

Casus/Aanleiding

Belastingplichtige, 67 Awr heeft in de jaren 67 Awr contracten afgesloten bij Bank X om het variabelerenterisico op 67 Awr (bestaande en toekomstige) variabel rentende leningen bij Bank Y en Bank Z af te dekken. Zoals omschreven in rechtsoverweging 5.1 van de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad van 25 februari 2022 ECLI:NL:HR:2022:312 is de belastingplichtige op grond van zo'n contract, ook wel aangeduid als interest rate swap (IRS; hierna: renteswap), over een bepaalde periode een vast percentage verschuldigd van een overeengekomen bedrag, in dit geval de hoofdsom van de bijbehorende variabel rentende lening. Als tegenprestatie ontvangt de belastingplichtige over dezelfde periode en van hetzelfde bedrag, hetzelfde variabele percentage als dat van de variabele rente op de lening. In dit geval is dat het percentage van de 3 maands Euribor.

Van 67 Awr leningen is de looptijd gemiddeld 67 Awr jaar en de einddatum gelijk aan die van de renteswaps. 67 Awr leningen hebben een looptijd van gemiddeld 67 Awr jaar, korter dan de renteswaps. Voor de leningen met een kortere looptijd geldt dat beoogd wordt op einddatum een nieuwe financiering af te sluiten met dezelfde modaliteiten als de renteswaps.

Op het moment dat de renteswaps werden afgesloten bevatten zij mutual break clauses. Bij een mutual break clause hebben beide partijen op overeengekomen data het keuzerecht om de renteswaps, tegen verrekening van de marktwaarde op dat moment, vroegtijdig te beëindigen. Het staat niet ter discussie dat er, ondanks de aanwezigheid van de mutual break clauses, sprake is van een zodanige samenhang tussen de 67 Awr variabel rentende leningen en de renteswaps dat het variabelerenterisico op de geldleningen op balansdatum in hoge mate is beperkt (vgl. HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1721, hierna: het arrest van 8 november 2019).

In 67 Awr zijn de mutual break clauses vervangen door mandatory break clauses. Als gevolg van deze mandatory break clauses worden de renteswaps, op een eerder moment dan de oorspronkelijke einddatum van deze renteswaps, verplicht afgewikkeld. Voor de financiële afwikkeling op mandatory break datum wordt uitgegaan van de eerder (ten tijde van de mutual break clauses) overeengekomen looptijd van de renteswaps (oorspronkelijke einddatum). Aangenomen wordt dat de marktwaarde hierdoor (nagenoeg) niet verandert; nog

steeds wordt op basis van een variabele rente over de overeengekomen notionele hoofdsom en de oorspronkelijke looptijd per saldo een bedrag ontvangen of betaald.

In de boekjaren tot en met ^{67 Awr} is het fiscale resultaat op de variabel rentende lening en de renteswap gezamenlijk bepaald, op dezelfde wijze als wanneer een lening met een vaste rente zou zijn aangegaan (vergelijk rechtsoverwegingen 3.2.2 en 3.2.4 uit het arrest van 8 november 2019). Zie voor de resultaatbepaling op een vastrentende schuld rechtsoverweging 3.4 van het arrest van de Hoge Raad van 23 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0416.

In ^{67 Awr} is belastingplichtige vervolgens overgegaan tot de herfinanciering van de ^{67 Awr} variabel rentende leningen en de bijbehorende renteswaps (gezamenlijk ook wel: swapcombinaties). Bank Y en Bank Z hebben in verband met die herfinanciering de renteswaps van belastingplichtige overgenomen en nieuwe vastrentende leningen verstrekt met gelijke nominale bedragen en einddata als de renteswaps. De eerdere geldleningen zijn door belastingplichtige afgelost. Ter compensatie van de overname van de negatieve waarden van de renteswaps betaalt belastingplichtige op de nieuwe leningen gedurende de looptijd een hoger dan marktconforme rente met (risico) opslagen. Deze variant van de afkoop van renteswaps wordt in de praktijk doorzak genoemd.

Vragen

- 1 Blijft sprake van gevallen, in de zin van het arrest van 8 november 2019, waarin een renteswap zodanig samenhangt met de bijbehorende lening dat het variabele renterisico daarop in hoge mate is beperkt, indien de looptijd van de renteswaps wordt verkort als gevolg van de vervanging van mutual break clauses door mandatory break clauses?
- 2 Kunnen in ^{67 Awr} de negatieve resultaten behaald bij afkoop van de renteswaps middels de doorzakvariant als last worden genomen?

Antwoorden

1. Ja, indien de looptijd van een renteswap wordt verkort doordat een mutual break clause wordt vervangen door een mandatory break clause blijft sprake van een swapcombinatie (de swap en samenhangende variabel rentende lening) in de zin van het arrest van 8 november 2019. Daarvoor geldt dat het niet is toegestaan een waardedaling van een interest rate swap als gevolg van een daling van de marktrente ten laste van het resultaat te brengen, voor zover de daling van de marktrente ertoe leidt dat op een met die swap samenhangende variabel rentende lening in de toekomst minder rente hoeft te worden betaald. Ondanks een verkorting van de looptijd van de renteswap kan nog sprake zijn van samenhang in de zin van het arrest van 8 november 2019. Dit omdat een verschil in looptijden voor de beoordeling van de samenhang niet van belang is en voor de beoordeling, of sprake is van het correleren binnen een bandbreedte van 80 tot 125 procent, van belang is dat het in de toekomst te ontvangen variabele percentage, ^{67 Awr} niet wijzigt.

Dat het bij de beoordeling van de vereiste samenhang gaat om het rentepercentage volgt uit de onderstreepte tekst van rechtsoverweging 3.2.4 uit het arrest van 8 november 2019 waarin de Hoge Raad oordeelt:

"3.2.4. Het variabelerenterisico is in hoge mate beperkt als hiervoor in 3.2.2 onder b) bedoeld, indien op balansdatum te verwachten is dat de ontwikkelingen van (i) de overeengekomen variabele rente op de geldlening en (ii) het in de toekomst te ontvangen variabele percentage van de hoofdsom van de interest rate swap zullen correleren binnen een bandbreedte van 80 tot 125 procent (vgl. rechtsoverweging 5.3.3 van het cacaobonenarrest)."

Verder sluit dit ook aan bij het variabelerenterisico als het van belang zijnde risico dat is beoordeeld op verplicht samenhangend waarderen (vergelijk rechtsoverweging 3.2.2 uit HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:199).

Ja, in ^{67 Awr} kan belastingplichtige de negatieve resultaten behaald bij afkoop van de renteswaps als last nemen. Er is namelijk in wezen geen sprake van voortzetting van de oorspronkelijke swapcombinatie in de zin van HR 25 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:312.

Uit die prejudiciële beslissing volgt dat naar de omstandigheden dient te worden beoordeeld of sprake is van voortzetting. Daarbij moet acht worden geslagen op de kenmerken van de swapcombinatie, de nieuwe lening en van de eventuele daarmee samenhangende financiële instrumenten, zoals (resterende) looptijd, aflossingsschema, valuta, en verstrekte of nog te verstrekken zekerheden. Voorts kan voor het aannemen van zo'n voortzetting van belang zijn in hoeverre de vervangende lening hetzelfde of een functioneel vergelijkbaar bedrijfsmiddel financiert als de oorspronkelijke swapcombinatie.

Het acht slaan op de hiervoor vermelde kenmerken en op wat gefinancierd wordt geven in dit geval geen aanleiding tot nadere opmerkingen. Wel van belang is het bijzondere kenmerk van elk van de voorliggende renteswaps ^{67 Awr}

67 Awr

Van belang is de uit de mandatory break clause voortvloeiende kans dat belanghebbende bij afwikkeling een aanzienlijk bedrag aan de bank moet betalen op basis van de originele looptijd van de renteswap. Deze kans verdwijnt door de afwikkeling van de swapcombinatie en het aangaan van de nieuwe vastrentende geldlening. Daarbij zal in het algemeen deze mogelijke betalingsverplichting al tijdens de looptijd van de renteswap negatieve gevolgen kunnen hebben voor belastingplichtige. Vergelijk daartoe het voorbeeld zoals opgenomen in de conclusie van de A-G, 24 juni 2022, ECLI:NL:PHR:2022:614, betreffende verbintenissenrecht:

"dat bij tussentijdse beëindiging – bijvoorbeeld in het geval van aflossing van de lening – van een renteswap de marktwaarde moet worden afgerekend. Deze afrekening kan betekenen dat de cliënt een aanzienlijk bedrag aan de bank moet betalen. Bovendien kan deze mogelijke betalingsverplichting al tijdens de looptijd van de renteswap negatieve gevolgen hebben voor de belastingplichtige (bijvoorbeeld een beperking van de kredietruimte)."

Daarmee zijn de liquiditeitsrisico's van zo'n swapcombinatie, gelijk aan de bewoordingen van de Hoge Raad in rechtsoverweging 5.4.4. van de prejudiciële beslissing, "van dien aard dat alleen al hierom niet kan worden gezegd dat met een vervangende vastrentende lening in wezen de oorspronkelijke swapcombinatie wordt voortgezet".

Verschil tussen HR 25 februari -2022, ECLI:NL:HR:2022:312 en de onderhavige casus is dat er in de onderhavige casus geen kasuitstroom plaatsvindt. De vastrentende lening krijgt een opslag waarin de negatieve waarde van de IRS op einddatum is verdisconteerd. Dit doet echter aan toepassing van de hiervoor vermelde beoordeling niet af.