

Master thesis

De tbs-regeling in vergelijking tot winst uit onderneming

Naam: E.J.E. (Ellen) Taks

Studierichting: Fiscale economie

Administratienummer: 560816

Datum: 1 juni 2011

Examencommissie: Prof. dr. P.H.J. Essers
Mr. S.M.H. Dusarduijn

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1. Inleiding

Par. 1.1. Algemeen	5
Par. 1.2. Probleemstelling	5
Par. 1.3. Opzet verantwoording	6

Hoofdstuk 2. De historie van de terbeschikkingstellingsregeling

Par. 2.1. Ratio tbs-regeling	7
Par. 2.2. Wat is ter beschikking stellen?	8
Par. 2.3. De gestelde voorwaarden voor toepassing van de terbeschikkingstellingsregeling	8
2.3.1. Rendabel maken	8
2.3.2. Rechtens dan wel in feite, direct of indirect	9
2.3.3. Verbonden personen	9
2.3.3.1. <i>De kleine kring van verbonden personen en de uniformering van het partnerbegrip</i>	10
2.3.3.2. <i>De ruime kring van verbonden personen</i>	11
2.3.4. Ongebruikelijke terbeschikkingstelling	11
Par. 2.4. Situaties die met terbeschikkingstelling zijn gelijkgesteld	13
2.4.1. Schuldvorderingen en spaarcontracten	13
2.4.2. Levensverzekeringen	13
2.4.3. Genotsrechten	14
2.4.4. Opties	14
2.4.5. Borgtocht	14

Hoofdstuk 3. Aanvang onderneming versus terbeschikkingstelling

Par. 3.1. Inleiding	15
Par. 3.2. Aanvang winst uit onderneming	15
3.2.1. Wanneer start de onderneming?	15
3.2.2. Aanloopverliezen	16
3.2.3. Vermogensetikettering	16
3.2.4. Startersfaciliteiten	17
3.2.4.1. <i>Startersaftrek</i>	18
3.2.4.2. <i>Willekeurige afschrijving</i>	18
Par. 3.3. Aanvang van de tbs-regeling	18
3.3.1. Wanneer vangt de tbs-regeling aan?	18
3.3.1.1. <i>De weg naar de Hoge Raad arresten van 22 januari 2010</i>	19
3.3.1.2. <i>Uitspraken lagere rechters</i>	20
3.3.1.2.1. <i>Rechtbank Breda 20 februari 2006 gevolgd door Hof den Bosch 12 december 2007</i>	20

3.3.1.2.2. <i>Rechtbank Breda 28 februari 2008</i>	21
3.3.1.2.3. <i>Rechtbank Haarlem 29 november 2007</i>	21
3.3.1.2.4. <i>Rechtbank Arnhem 22 oktober 2007</i>	21
3.3.1.3 <i>Opvatting staatssecretaris</i>	22
3.3.1.4. <i>Opvattingen in de literatuur</i>	22
3.3.1.5. <i>Conclusie A-G Niessen</i>	23
3.3.1.6. <i>Hoge Raad 22 januari 2010</i>	24
3.3.1.7. <i>Conclusie aanvangsmoment tbs-regeling</i>	25
3.3.2. <i>Aanloopverliezen</i>	26
3.3.3. <i>Vermogensetikettering</i>	27
3.3.4. <i>Startersfaciliteiten</i>	31
3.3.4.1. <i>Startersaftrek</i>	32
3.3.4.2. <i>Willekeurige afschrijving</i>	32
Par. 3.4. <i>Overeenkomsten en verschillen</i>	33
3.4.1. <i>Aanvang winst uit onderneming en tbs-regeling</i>	33
3.4.2. <i>Aanloopverliezen</i>	33
3.4.3. <i>Vermogensetikettering</i>	33
3.4.4. <i>Startersfaciliteiten</i>	34
Par. 3.5. <i>Korte conclusie</i>	34

Hoofdstuk 4. Resultaatbepaling winst uit onderneming versus tbs-regeling

Par. 4.1. <i>Inleiding</i>	36
Par. 4.2. <i>Winst uit onderneming</i>	36
4.2.1. <i>Jaarwinstbepaling</i>	36
4.2.2. <i>Goed koopmansgebruik</i>	37
4.2.2.1. <i>Het realiteitsbeginsel</i>	38
4.2.2.2. <i>Het voorzichtigheidsbeginsel</i>	38
4.2.2.3. <i>Het eenvoudsbeginsel</i>	38
4.2.3. <i>De MKB-winstvrijstelling</i>	39
4.2.4. <i>De ondernemersfaciliteiten</i>	40
4.2.4.1. <i>De bosbouwvrijstelling</i>	40
4.2.4.2. <i>De landbouwvrijstelling</i>	41
4.2.4.3. <i>Investeringsaftrek</i>	41
4.2.4.3.1. <i>Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek</i>	42
4.2.4.3.2. <i>Energie-investeringsaftrek</i>	42
4.2.4.3.3. <i>Milieu-investeringsaftrek</i>	42
4.2.4.4. <i>De ondernemersaftrek</i>	42
4.2.4.4.1. <i>De zelfstandigenaftrek</i>	43
4.2.4.4.2. <i>De Aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk</i>	43
4.2.4.4.3. <i>De meewerkaftrek</i>	44

4.2.4.4.4. <i>De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid</i>	44
4.2.4.4.5. <i>De stakingsaftrek</i>	45
4.2.4.5. <i>De oudedagsreserve</i>	45
4.2.4.6. <i>De kostenegalisatiereserve</i>	45
4.2.4.7. <i>De herinvesteringsreserve</i>	46
Par. 4.3. Tbs-regeling	47
4.3.1. Bepaling van het jaarresultaat	47
4.3.2. De terbeschikkingstellingsvrijstelling	49
4.3.3. De ondernemersfaciliteiten	50
4.3.3.1. <i>De bosbouwvrijstelling</i>	51
4.3.3.2. <i>De landbouwvrijstelling</i>	51
4.3.3.3. <i>Investeringsaftrek</i>	53
4.3.3.4. <i>De ondernemersaftrek</i>	54
4.3.3.4.1. <i>De zelfstandigenaftrek</i>	55
4.3.3.4.2. <i>De aftrek voor speur-en ontwikkelingswerk</i>	55
4.3.3.4.3. <i>De meewerkaftrek</i>	56
4.3.3.4.4. <i>De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid</i>	56
4.3.3.4.5. <i>De stakingsaftrek</i>	56
4.3.3.5. <i>De oudedagsreserve</i>	56
4.3.3.6. <i>De kostenegalisatiereserve</i>	57
4.3.3.7. <i>De herinvesteringsreserve</i>	58
Par. 4.4. Overeenkomsten en verschillen	59
4.4.1. Bepaling jaarwinst en jaarresultaat	59
4.4.2. De MKB-winstvrijstelling en terbeschikkingstellingsvrijstelling	60
4.4.3. Ondernemersfaciliteiten	60
Par. 4.5. Korte conclusie	60
 Hoofdstuk 5. Einde van winst uit onderneming versus de tbs-regeling	
Par. 5.1. Inleiding	62
Par. 5.2. Het einde van de onderneming en de fiscale faciliteiten	62
5.2.1. Totaalwinstbegrip	62
5.2.2. Wanneer eindigt de onderneming?	63
5.2.3. De stakingswinst	64
5.2.3.1. <i>Doorschuiving van de stakingswinst op grond van art 3.64 Wet IB 2001</i>	65
5.2.3.2. <i>De lijfrentepremieaftrek bij staking</i>	65
5.2.3.3. <i>De eindafrekening van art. 3.61 Wet IB 2001</i>	66
5.2.3.4. <i>De stakingsaftrek</i>	66
5.2.4. Doorschuiffaciliteiten bij het einde van de onderneming	66
5.2.4.1. <i>Doorschuifregeling bij overdracht bij leven</i>	66
5.2.4.2. <i>Doorschuifregeling bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap</i>	67

5.2.4.3. <i>Doorschuiфregeling bij overlijden</i>	68
5.2.5. Uitstelregelingen in de invorderingssfeer bij staking	69
5.2.5.1 <i>De uitstelregeling bij staking door overlijden</i>	69
5.2.5.2. <i>De uitstelregeling bij schuldig gebleven koopsom</i>	69
Par. 5.3. Het einde van de tbs-regeling en de fiscale faciliteiten	71
5.3.1. Het totaalresultaat	71
5.3.2. Wanneer eindigt de tbs-regeling?	71
5.3.3. Het stakingsresultaat bij het einde van de tbs-regeling	74
5.3.3.1. <i>Doorschuiving van het resultaat op grond van art. 3.64 Wet IB 2001</i>	74
5.3.3.2. <i>Art. 3.93 lid 2 Wet IB 2001</i>	74
5.3.3.3. <i>De eindafrekening van art. 3.61 Wet IB 2001</i>	75
5.3.3.4. <i>De lijfrentepremie aftrek van art. 3.129 Wet IB 2001</i>	76
5.3.3.5. <i>De stakingsaftrek</i>	76
5.3.4. Doorschuiфfaciliteiten bij het einde van tbs-regeling	76
5.3.4.1. <i>Doorschuiфregeling bij overdracht bij leven</i>	76
5.3.4.2. <i>Doorschuiфregeling bij overlijden</i>	77
5.3.4.3. <i>Doorschuiфregeling bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap</i>	78
5.3.4.4. <i>Doorschuiфregeling bij geruisloze terugkeer uit de BV</i>	79
5.3.4.5. <i>Doorschuiфregeling bij overgang van werkzaamheid naar onderneming</i>	80
5.3.5. Uitstelregelingen in de invorderingssfeer bij einde tbs-regeling	81
5.3.5.1. <i>De uitstelregeling van art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990</i>	81
5.3.5.2. <i>De uitstelregeling bij staking door overlijden</i>	83
Par. 5.4. Overeenkomsten en verschillen	84
5.4.1. Het totaalwinstbegrip en het totaalresultaat	84
5.4.2. Tijdstip einde onderneming en tbs-regeling	84
5.4.3. Stakingswinst en stakingsresultaat	85
5.4.4. Doorschuiфfaciliteiten	85
5.4.5. De uitstelregelingen	85
Par. 5.5. Korte conclusie	85
 Hoofdstuk 6. Conclusies en aanbevelingen	
Par. 6.1. Inleiding	87
Par. 6.2. Conclusies	87
Par. 6.3. Aanbevelingen	89
6.3.1. Aanbevelingen in het kader van de aanvang	90
6.3.2. Aanbevelingen bij going concern	90
6.3.3. Aanbevelingen bij het einde van de tbs-regeling	91
 Literatuurlijst	93

Inleiding

1.1. Algemeen

Met de invoering van het boxenstelsel in de Wet IB 2001 op 1 januari 2001, nu 10 jaar geleden, is tevens de terbeschikkingstellingsregeling (hierna: tbs-regeling) ingevoerd. Deze regeling is ondergebracht in afdeling 3.4 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Art. 3.91 Wet IB 2001 is van toepassing als het gaat om het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een onderneming of werkzaamheid en art. 3.92 Wet IB 2001 als er sprake is van het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden. De reden voor invoering van de regeling is tweeledig. In de eerste plaats beoogt de regeling een grote mate van gelijkheid te bereiken tussen de fiscale behandeling van de ondernemer en de aanmerkelijkbelanghouder.¹ In de tweede plaats is de regeling opgenomen om onwenselijke vormen van belastingarbitrage tegen te gaan en dan met name kostenarbitrage. Het aanzienlijke verschil in belastingheffing tussen box 1 en box 3 zou de ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder kunnen aanzetten tot boxarbitrage. Op het moment dat wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden is de tbs-regeling van toepassing en worden de inkomsten uit de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen belast in box 1 tegen het progressieve inkomstenbelastingtarief van maximaal 52%.

1.2. Probleemstelling

Ondanks dat de wetgever beoogt met de tbs-regeling vermogensbestanddelen zo te behandelen alsof ze tot het ondernemingsvermogen van de onderneming of besloten vennootschap behoren², wordt de terbeschikkingsteller niet in alle opzichten gelijk gesteld aan de ondernemer. Met name de aanvang en het einde van de tbs-regeling in vergelijking tot winst uit onderneming leiden tot de nodige discussie. In de winstsfeer zijn allerlei faciliteiten opgenomen die de onderneming fiscaal aantrekkelijk maken. De wetgever heeft in art. 3.94 en 3.95 Wet IB 2001 het winstregime overeenkomstig van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Hierin zijn echter niet alle faciliteiten opgenomen die op winst uit onderneming van toepassing zijn. De wetgever is met de toepassing van het winstregime niet consequent te werk gegaan. De wetgever heeft inmiddels met ingang van 1 januari 2010 een aantal faciliteiten, zoals de herinvesteringsreserve, van toepassing verklaard voor de tbs-regeling. Ondanks dat een aantal faciliteiten van toepassing is verklaard en de wetgever dit de laatste jaren heeft uitgebreid, zijn er nog steeds verschillen die niet lijken aan te sluiten bij het doel dat de wetgever met de tbs-regeling voor ogen heeft gehad. Ik kom dan ook tot de volgende probleemstelling:

In welke mate is een gelijke behandeling mogelijk en wenselijk tussen het genieten van winst uit onderneming en resultaat uit terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen?

¹ Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 3 blz. 17.

² Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 3 blz. 18.

Ik zal deze probleemstelling gaan beantwoorden aan de hand van de volgende deelvragen:

Wat zijn de overeenkomsten en verschillen in de behandeling van winst uit onderneming en de tbs-regeling bij aanvang? Hoe wordt bij de onderneming en de tbs-regeling de winst respectievelijk het resultaat bepaald? Welke ondernemersfaciliteiten kunnen daarbij worden toegepast?

Wanneer eindigt het genieten van winst uit onderneming? Hoe is de staking van een onderneming fiscaal geregeld en welke faciliteiten zijn er om de staking fiscaal te verzachten?

Wanneer eindigt het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen? Welke faciliteiten staan er open voor de terbeschikkingsteller bij beëindiging van de werkzaamheid? Waar zitten de verschillen in de fiscale behandeling tussen de resultaatgenieter en ondernemer? Zijn de verschillen vanuit het kostenarbitrageaspect te verklaren en te rechtvaardigen?

1.3. Opzet verantwoording

In mijn thesis zullen de overeenkomsten en verschillen worden besproken tussen de behandeling van winst uit onderneming en de tbs-regeling. Om zo te komen tot een antwoord op mijn probleemstelling. De opbouw van mijn thesis is als volgt. In hoofdstuk twee zal ik ingaan op de achtergrond van de tbs-regeling. Ik zal aangeven wat ratio van de tbs-regeling is en waarom de regeling is opgenomen onder resultaat uit overige werkzaamheden in box 1. Tevens zal ik in dit hoofdstuk aangeven aan welke criteria moet worden voldaan om voor de regeling aangemerkt te worden als terbeschikkingsteller. In hoofdstuk drie zal ik ingaan op de aanvang van winst uit onderneming en de tbs-regeling. In dit hoofdstuk zullen het aanvangsmoment, de vermogensetikettering, aanloopverliezen en verschillende startersfaciliteiten worden besproken. Vervolgens zullen in hoofdstuk vier het jaarwinstbegrip en de diverse ondernemingsfaciliteiten aan bod komen. In hoofdstuk vijf zal het einde van winst uit onderneming en de tbs-regeling worden behandeld. Dit hoofdstuk is een bespreking van het stakingsmoment, de verschillende beëindigingsmomenten en de fiscale faciliteiten die daarvoor in de wet zijn opgenomen. In hoofdstuk drie, vier en vijf zal de tbs-regeling steeds worden beschouwd in vergelijking tot de fiscale behandeling van winst uit onderneming. Tot slot zullen in hoofdstuk 6 de belangrijkste conclusies van mijn onderzoek naar voren komen. Tevens zal ik aangeven of er mogelijkheden zijn om de tbs-regeling in meer opzichten gelijk te behandelen aan winst uit onderneming of dat de verschillen juist te rechtvaardigen zijn gezien het bijzondere karakter van de tbs-regeling.

Hoofdstuk 2: De historie van de tbs-regeling

2.1. Ratio tbs-regeling

Afdeling 3.4 van de Wet IB 2001 bevat de belastingheffing voor resultaat uit overige werkzaamheden. Deze afdeling geldt voor belastingplichtigen die niet op grond van een eerdere in de wet genoemde afdeling zijn belast, maar wel inkomsten genieten uit een bepaalde werkzaamheid. Onder een overige werkzaamheid wordt verstaan het verrichten van enige vorm van arbeid in het economische verkeer, die is gericht op het behalen van een geldelijk voordeel en niet is aan te merken als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking.³ Onder deze afdeling valt tevens de tbs-regeling. De tbs-regeling heeft eigenlijk niets te maken met het begrip werkzaamheid, maar de wetgever wilde het op deze manier mogelijk maken om in box 1 te belasten.⁴ Dit ter voorkoming van belastingontwijking door het onderbrengen van ondernemingsbestanddelen bij een nauw met de ondernemer verbonden persoon. Zonder ingrijpen van de wetgever zouden deze transacties leiden tot hoge aftrekken in box 1 of Vpb voor de onderneming en slechts forfaitaire heffing in box 3 voor de terbeschikkingsteller. Naar hun aard kwalificeren tbs-inkomsten als inkomsten uit vermogen en zouden deze daartoe eigenlijk in de belastingheffing moeten worden betrokken volgens het regime van de vermogensrendementsheffing van box 3. De tbs-regeling is een fictie, waarmee de wetgever belastingarbitrage tussen vermogensbestanddelen die normaliter thuishoren in box 3 naar box 1 tracht te voorkomen.

Daarnaast beoogt de wetgever een grote mate van gelijkheid te bereiken in de fiscale behandeling van de ondernemer in vergelijking tot de aanmerkelijkbelanghouder in het kader van de tbs-regeling.⁵ De wetgever heeft daarmee voor ogen gehad om vermogensbestanddelen die ter beschikking gesteld worden op eenzelfde wijze in de heffing te betrekken alsof ze deel uitmaken van het ondernemingsvermogen.⁶ Voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden wordt dan ook zoveel mogelijk aangesloten bij de fiscale behandeling van winst uit onderneming.⁷ Op basis van art. 3.94 Wet IB 2001 bedraagt het resultaat uit overige werkzaamheden het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met de werkzaamheid. Dat betekent dat als resultaat van de terbeschikkingstelling niet alleen voordelen uit rente- en huuropbrengsten worden begrepen, maar ook boekwinsten of –verliezen met betrekking tot de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen. Dat wordt aangesloten bij de afdeling winst uit onderneming blijkt ook uit art. 3.95 Wet IB 2001, waarin staat dat een aantal bepalingen uit de afdeling winst uit onderneming overeenkomstig van toepassing is op het resultaat uit overige werkzaamheden en dus ook op de tbs-regeling.

³ MvT Kamerstukken II 1998/99 26 727 nr. 3 blz. 132.

⁴ E.J.W. Heithuis e.a., *Inkomstenbelasting*, tweede druk Kluwer, Deventer 2006 blz. 241.

⁵ Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 3 blz. 17.

⁶ A.M.A. De Beer, *De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst*, WFR 2006/1009.

⁷ MvT Kamerstukken II 1998/99 26 727 nr. 3 blz. 133.

2.2. Wat is ter beschikking stellen?

Onder het resultaat uit overige werkzaamheden valt dus ook de tbs-regeling. Om onder de regeling te kunnen vallen, moet er ter beschikking worden gesteld. Op dit begrip wordt in de parlementaire behandeling echter geen concrete toelichting gegeven. Dit is een bewuste keuze van de wetgever. Het begrip is zo geformuleerd dat het ruim kan worden uitgelegd en er zo sprake is van een dynamisch, flexibel begrip dat kan meebewegen met de dynamiek van de samenleving, naar het voorbeeld van het voor de jaarwinstbepaling van belang zijnde goed koopmansgebruik.⁸ In de wetsgeschiedenis worden enkele voorbeelden genoemd met betrekking tot de reikwijdte van het begrip, zoals verhuur, verpachting, bruikleen en lease. Al is voornamelijk van belang of de belastingplichtige vermogen beschikbaar stelt aan de onderneming of werkzaamheid. En ook dan zal er niet altijd sprake zijn van de toepassing van de tbs-regeling. Daarvoor moet nog aan een aantal andere voorwaarden worden voldaan.

2.3. De gestelde voorwaarden voor toepassing van de tbs-regeling

Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen wordt in de wet omschreven als *het rendabel maken van vermogensbestanddelen – daaronder begrepen de schulden die rechtstreeks samenhangen met die vermogensbestanddelen – door deze vermogensbestanddelen al dan niet tegen vergoeding rechtens dan wel in feite, direct of indirect ter beschikking te stellen aan een met de belastingplichtige verbonden persoon, voorzover die vermogensbestanddelen door die persoon worden aangewend voor het behalen van belastbare winst uit onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden*.⁹ In lid 1 onderdeel b van art. 3.91 Wet IB 2001 wordt de regeling tevens van toepassing verklaard op het ter beschikking stellen aan een samenwerkingsverband. In de bovengenoemde omschrijving staat een aantal elementen die ik hieronder nader zal toelichten. Deze elementen zijn belangrijk bij het bepalen of de tbs-regeling van toepassing is.

2.3.1. Rendabel maken

Om toe te kunnen komen aan de tbs-regeling moet er in de eerste plaats sprake zijn van het rendabel maken van vermogensbestanddelen. Rendabel maken is na advies van de Raad van State in de wettekst opgenomen. Met de toevoeging van dit begrip is beoogd om incidentele gevallen buiten de tbs-regeling te houden.¹⁰ De situatie waarbij een ondernemer incidenteel de personenauto van zijn echtgenoot voor zijn onderneming gebruikt, wordt niet aangemerkt als het rendabel maken van vermogen. Een eventuele vergoeding die de ondernemer betaalt voor het gebruik van de personenauto wordt niet belast als resultaat uit overige werkzaamheden.¹¹ Uit de wetsgeschiedenis komt een nadere toelichting van het begrip incidentele terbeschikkingstelling naar voren. Als het gaat om incidenteel gebruik van een relatief gering belang waarbij in zakelijke verhoudingen geen vergoeding van enige betekenis zou worden overeengekomen, leidt dat niet tot toepassing van de tbs-regeling.¹²

⁸ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 17 blz. 99.

⁹ Art. 3.91 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

¹⁰ Kamerstukken II 1998/1999 26 727 nr. 3 blz. 136.

¹¹ Kamerstukken II 1998/1999 26 727 nr. 3 blz. 136.

¹² Kamerstukken II 2000/2001 27 466 nr. 6 blz. 97.

De wetgever vond dat onder rendabel maken tevens het ter beschikking stellen om niet moest worden begrepen. In de wettekst is dit vastgelegd door de woorden ‘al dan niet tegen vergoeding’ op te nemen. Bij het ter beschikking stellen om niet wordt de vergoeding op grond van artikel 3.94 Wet IB 2001 bepaald op de waarde in het economische verkeer.

2.3.2. *Rechtens dan wel in feite, direct of indirect*

De werking van het begrip ter beschikking stellen is getracht met de tekst rechtens dan wel in feite, direct of indirect te verruimen. Deze toevoeging beoogt naast de schriftelijk vastgelegde ter beschikking stelling ook situaties waar feitelijk sprake is van de ter beschikking stellen onder de regeling te plaatsen. Volgens de Beer¹³ heeft de toevoeging rechtens dan wel in feite echter weinig toegevoegde waarde ten opzichte van het begrip “ter beschikking stellen”, omdat ter beschikking stellen al een feitelijke situatie weergeeft. Hof Amsterdam heeft zich op 24 juni 2010 uitgesproken over het begrip feitelijk ter beschikking stellen.¹⁴ In deze zaak werd een pachtovereenkomst met terugwerkende kracht ontbonden. Het Hof sluit zich aan bij het eerdere oordeel van Rechtbank Haarlem van 10 september 2008 dat de tbs-regeling niet eindigt op het moment van de ontbinding met terugwerkende kracht, maar op het moment dat feitelijk niet meer ter beschikking wordt gesteld.

Niet slechts directe terbeschikkingstelling is relevant, ook indirecte terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen leidt tot het constateren van een werkzaamheid. Er is sprake van indirecte terbeschikkingstelling wanneer het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld aan een niet verbonden persoon die het op zijn beurt weer ter beschikking stelt aan een verbonden persoon of samenwerkingsverband. Indirecte terbeschikkingstelling is in de wet opgenomen om te voorkomen dat belastingplichtigen met allerlei opzetjes, waarbij derden worden tussengeschoven, de toepassing van de tbs-regeling omzeilen. Als terbeschikkingstelling plaatsvindt aan de verbonden persoon en deze op zijn beurt doorverhuurt, blijft de regeling eveneens van kracht, in dat geval telt de primaire directe terbeschikkingstelling.

2.3.3. *Verbonden personen*

De tbs-regeling is uitsluitend van toepassing op bepaalde relaties. Alleen indien er sprake is van verbondenheid tussen de terbeschikkingsteller en de persoon aan wie het vermogensbestanddeel ter beschikking staat voor het behalen van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden is de tbs-regeling van toepassing. Bij niet-verbonden personen wordt ervan uitgegaan dat een bepaalde tbs-verhouding niet is ingegeven door boxarbitrage.¹⁵ De kring van verbonden personen is opgesomd in art. 3.91 en 3.92 lid 2 sub b en lid 3 Wet IB 2001 en kan worden verdeeld in een kleine en ruime kring.

¹³ A.M.A. de Beer, *De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst*, WFR 2006/6685, par. 4.2.1 blz. 1011.

¹⁴ Hof Amsterdam 24 juni 2010, nr.08/00541, NTFR 2010-1896.

¹⁵ E. Alink, *Terbeschikkingstelling van vermogen door ouders aan (meerjarige) kinderen*, TriBuut 2008/05.

2.3.3.1. De kleine kring van verbonden personen en de uniformering van het partnerbegrip

Tot de kleine kring, ook wel enge kring, van verbonden personen behoren de partner van de ondernemer en hun minderjarige kinderen. Voor deze kring van verbonden personen geldt dat zij zo dicht bij de ondernemer of resultaatgenieter staan dat zij zelf en hun financiële belangen zozeer verweven zijn met de belangen van de ondernemer of resultaatgenieter dat er een behandeling dient te worden gekozen die aansluit bij de behandeling van het winstinkomen van de ondernemer.¹⁶

Vanaf 1 januari 2011 is er een nieuw uniform partnerbegrip ingevoerd in art. 5a AWR en art. 1.2 Wet IB 2001. Aangezien in art. 3.91 lid 2 onderdeel b sub 1 bij het partnerbegrip van art. 1.2. Wet IB 2001 wordt aangesloten, heeft de uniformering van het partnerbegrip ook geleid tot een aanpassing van art. 3.91 lid 2 onderdeel b Wet IB 2001. In art. 5a AWR is het basispartnerbegrip vastgelegd. Naast de echtgenoot wordt als partner aangemerkt degene waarmee de belastingplichtige een notarieel samenlevingscontract heeft gesloten en met wie hij staat ingeschreven op hetzelfde woonadres in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens. In art. 1.2 Wet IB 2001 is het partnerbegrip van de AWR verder uitgebreid. In het nieuwe art. 1.2 Wet IB 2001 worden tevens als partner aangemerkt degene die met de belastingplichtige op hetzelfde woonadres staat ingeschreven en:

- a. uit wiens relatie een kind is geboren;*
- b. die een kind van de belastingplichtige heeft erkend dan wel van wie een kind door belastingplichtige is erkend;*
- c. die voor de toepassing van een pensioenregeling als partner van de belastingplichtige is aangemeld, of;*
- d. die samen met de belastingplichtige een woning heeft, die hun anders dan tijdelijk ter beschikking staat op grond van eigendom, waaronder begrepen economische eigendom, of op grond van een recht van lidmaatschap van een coöperatie, heeft.¹⁷*

Door de uniformering van het partnerbegrip zijn sub 2, 3 en 4 van art. 3.91 Wet IB 2001 vervallen. Het nieuwe art. 1.2 Wet IB 2001 omvat namelijk al deze situaties. In het nieuwe art. 3.91 lid 2 onderdeel b wordt dan ook volstaan met het aanwijzen als verbonden personen de partner van belastingplichtige en de minderjarige kinderen van de belastingplichtige of zijn partner.¹⁸ Van Es merkt op dat in bepaalde situaties de wijziging consequenties kan hebben.¹⁹ Tot 1 januari 2011 werd degene die samen met de belastingplichtige een woning heeft alleen aangemerkt als verbonden persoon als deze (mede) aansprakelijk is voor de schuld waarvoor de woning als onderpand dient. Vanaf 1 januari 2011 is het hebben van een gezamenlijke eigen woning in eigendom voldoende en dus is er in die situatie nu eerder sprake van een verbonden persoon in de zin van art. 3.91 lid 2 onderdeel b Wet IB 2001.

¹⁶ MvT bij de Veegwet 2001, Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 3 blz. 48-49.

¹⁷ Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Stb. 2009, 611, art. III, onderdeel A.

¹⁸ Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Stb. 2009, 611, art. III, onderdeel H.

¹⁹ J.A.G. van Es, Actualiteiten terbeschikkingstellingsregeling, TFO 2010/115.

Naast de partner behoren ook de minderjarige kinderen tot de enge kring van verbonden personen. Zowel de terbeschikkingstelling van de ouders aan het minderjarige kind als de terbeschikkingstelling van het minderjarige kind aan de ouders vallen onder de regeling. Aanvankelijk viel terbeschikkingstelling van het minderjarige kind aan de ouders niet onder de regeling, maar met ingang van 2003 is een nieuw onderdeel opgenomen in art. 3.91 lid 2 onderdeel c Wet IB 2001. Hiermee is de situatie ondervangen dat een minderjarig kind een vermogensbestanddeel aanschafft met door de ouders geschonken geld en het vervolgens aan de onderneming van de ouders ter beschikking stelt.

2.3.3.2. De ruime kring van verbonden personen

De ruime kring, ook wel grote kring, bestaat uit de meerderjarige bloedverwanten en aanverwanten in de rechte lijn. Deze groep bestaat concreet uit de meerderjarige kinderen en hun ouders, en alle kleinkinderen en grootouders van de belastingplichtige of zijn als verbonden persoon aangemerkte partner. Broers en zusters en andere bloed- en aanverwanten in de zijlijn behoren niet tot de grote kring.

2.3.4. Ongebruikelijke terbeschikkingstelling

Voor normale overeenkomsten die worden gesloten binnen de ruime kring van verbonden personen (veelal tussen ouders en hun meerderjarige kinderen) geldt dat deze niet onder de tbs-regeling vallen. Dit betekent dat in principe de vader die vermogen aan zijn meerderjarig kind voor de uitoefening van diens bedrijf ter beschikking stelt niet wordt aangemerkt als een verbonden persoon in de zin van art. 3.91 lid 2 onderdeel b Wet IB 2001.²⁰ Hierop is echter een uitzondering gemaakt. Indien er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling is de tbs-regeling op grond van art. 3.91 lid 3 Wet IB 2001 toch van toepassing. Alleen dan valt de overeenkomst tussen ouders en meerderjarige kinderen ook onder de tbs-regeling. Het begrip in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling wordt in de inkomstenbelasting niet nader omschreven. Of er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Naar de mening van de staatssecretaris kunnen onzakelijke condities zoals een te lage huurprijs of rentevergoeding leiden tot een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling.²¹

Art. 3.91 lid 3 Wet IB 2001 dient ertoe om in gevallen waarin geen sprake is van normale, zakelijke verhoudingen de belastingheffing te laten verlopen volgens de regels van het winstregime.²² Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat voor de vraag of een bepaalde vorm van ter beschikking stellen in het maatschappelijk verkeer als gebruikelijk wordt aangemerkt, zowel wordt gelet op de aard van de contractuele verhouding in het algemeen, op de voorwaarden in het bijzonder, en tevens wordt getoetst

²⁰ MvT, Kamerstukken II 2000/2001, 27 466, nr. 3, blz. 49-50.

²¹ M.A. de Blecourt-Wouterse e.a., *Bedrijfsopvolging Fiscale en juridische aspecten*, blz. 230, Rijswijk 2005

²² MvT, Kamerstukken II 2000/2001, 27 466, nr. 3, blz. 49-50.

of de overeenkomst maatschappelijk gebruikelijk is in de gegeven (familie)relatie tussen partijen.²³ Ongebruikelijke relaties kunnen in twee categorieën worden onderverdeeld. Bij de eerste categorie gaat het om gebruikelijke contracten die onder ongewone condities zijn aangegaan.²⁴ Hierbij gaat het bijvoorbeeld om leningen of verhuur waarbij een te lage rente of huur is bedongen. De andere categorie ziet op contracten waarvan het ongebruikelijk is om ze (met verbonden personen) aan te gaan.²⁵ Er kan bij deze categorie worden gedacht aan het verzekeren van risico's bij de onderneming van een verbonden persoon, waarbij het verzekeren van dat risico als zodanig wellicht wel gebruikelijk is, maar in de gegeven relatie niet. Bij de beoordeling of er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling is niet alleen de overeenkomst van belang, maar ook de met de terbeschikkingstelling samenhangende feiten en omstandigheden.²⁶

Het gebruikelijkheidscriterium wordt door de wetgever gezien als een dynamisch begrip dat door de rechtspraak kan worden ingevuld, waarbij rekening wordt gehouden met de maatschappelijke ontwikkelingen.²⁷ De uitleg van het gebruikelijkheidscriterium hoeft niet altijd op dezelfde manier te worden toegepast. De rechter heeft zich inmiddels in een aantal zaken uitgesproken over het begrip in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling. De uitspraken van de lagere rechters zijn echter niet erg consistent, zodat de Hoge Raad duidelijkheid moest geven over de in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling en de uitleg van het gebruikelijkheidscriterium. Op 15 oktober 2010 heeft de Hoge Raad²⁸ in navolging van de conclusie van Advocaat-Generaal Niessen²⁹ beslist dat bij de beoordeling of er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling moet worden gekeken naar het geheel van rechtshandelingen dat met de terbeschikkingstelling verband houdt en niet alleen naar terbeschikkingstellingshandeling zelf.

In onderhavige casus kochten belanghebbende en zijn zus een kantoorpand van hun vader, bleven ze de koopsom schuldig, financierden ze de koop met een lening verstrekt door hun vader en stelden ze vervolgens het pand ter beschikking aan de BV van hun vader. De terbeschikkingstellingshandeling zelf, de verhuur van het pand aan de BV van de vader, is niet onzakelijk en ongebruikelijk. Volgens de Hoge Raad is echter het met het geheel van handelingen bereikte resultaat zodanig, dat een dergelijk samenstel van handelingen zich tussen willekeurige derden niet zou voordoen. De Hoge Raad komt dan ook tot de conclusie dat er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling. De uitleg van de Hoge Raad sluit aan bij de conclusie van de Advocaat-Generaal. Deze heeft in zijn conclusie tevens aangegeven dat vanuit het oogpunt van de wetgever eerst

²³ MvT, Kamerstukken II 2000/2001 27 466 nr. 3 blz. 50-51.

²⁴ Terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, geschriften van de vereniging voor Belastingwetenschap no. 226, Kluwer Deventer 2005 blz. 21.

²⁵ Terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, geschriften van de vereniging voor Belastingwetenschap no. 226, Kluwer Deventer 2005 blz. 21.

²⁶ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 december 2008, onderdeel 18, nr. CPP2008/520M.

²⁷ Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, p. 84.

²⁸ Hoge Raad 15 oktober 2010, nr. 09/02120, VN 2010/53.15.

²⁹ Conclusie Advocaat-Generaal Niessen, 14 januari 2010, VN 2010/10.16.

moet worden beoordeeld of een rechtshandeling in het algemeen ongebruikelijk is, en vervolgens ten aanzien van maatschappelijk gebruikelijke rechtshandelingen de toets of de rechtshandeling in de gegeven familierelatie ongebruikelijk is. Daarnaast is A-G Niessen van mening dat als de rechtshandeling in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijk is, de tbs-regeling van toepassing is, ondanks het feit dat de rechtshandeling in de gegeven familierelatie mogelijk wel gebruikelijk is.³⁰

2.4. Situaties die met terbeschikkingstelling zijn gelijkgesteld

Om oneigenlijk gebruik te voorkomen is er een aantal situaties, die met de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen worden gelijkgesteld. Sommige van de gelijkstellingen zijn slechts opgenomen ter verduidelijking, omdat ze ook al onder de hoofdregel van art. 3.91 lid 1 Wet IB 2001 vallen.

2.4.1. Schuldvorderingen en spaarcontracten

Als terbeschikkingstelling wordt aangemerkt het hebben van een schuldvordering op een verbonden persoon of een samenwerkingsverband. Deze bepaling ziet op vorderingen uit hoofde van een geldlening. De rente uit een dergelijke schuldvordering wordt belast in box 1. Rekening-courant verhoudingen met de eigen BV vallen alleen in geval van een vordering van de belastingplichtige op de BV onder de tbs-regeling. Een rekening-courant schuld valt in box 3. De renteopbrengsten van een rekening-courant vordering dienen in beginsel als resultaat uit overige werkzaamheden aangegeven te worden. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat er geen rente hoeft te worden berekend indien het saldo van een rekening-courant verhouding gedurende een geheel kalenderjaar niet hoger is dan € 17.500 positief en € 17.500 negatief.³¹ Uiteraard houdt dan ook de BV geen rekening met de rente.

Bij de Veegwet zijn de schuldvorderingen uitgebreid met het aangaan of hebben van rechten van een spaarovereenkomst of een daarmee overeenkomstige overeenkomst. De wetgever heeft de formulering bewust ruim gehouden. Met de gekozen formulering wordt door de wetgever tot uitdrukking gebracht dat het moet gaan om gevallen waarin de belastingplichtige middelen ter beschikking stelt om daarmee rendement te (kunnen) behalen.³²

2.4.2. Levensverzekeringen

Levensverzekeringen die zijn gesloten bij verbonden personen of samenwerkingsverbanden vallen ook onder de tbs-regeling. Het gaat in deze situatie om een overeenkomst van levensverzekering als bedoeld in art 1.7 (lijfrenten en pensioenen) en art 3.117 (levensverzekeringen) Wet IB 2001. De terbeschikkingstelling bestaat uit het storten van de premies respectievelijk een koopsom.³³ De gedachte achter de gelijkstelling is dat levensverzekeringen in gelieerde verhoudingen volstrekt inwisselbaar zijn met schuldvorderingen.³⁴ In de praktijk zal dit eerder voorkomen in situaties tussen

³⁰ Conclusie Advocaat-Generaal Niessen, 14 januari 2010, VN 2010/10.16.

³¹ Besluit staatssecretaris 1 december 2008, onderdeel 15.3, nr. CPP2008/520M.

³² MvT, Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 48.

³³ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 7 blz. 501.

³⁴ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 89 blz. 10.

de aanmerkelijkbelanghouder en zijn eigen BV. Voor levensverzekeringen waarvan de uitkeringen worden belast als periodieke uitkering in box 1 bestaat geen gevaar voor belastingarbitrage en is toepassing van de tbs-regeling niet nodig.³⁵

2.4.3. Genotsrechten

In artikel 3.91 lid 2 onderdeel a sub 3 Wet IB 2001 is het vestigen en hebben van een genotsrecht op een vermogensbestanddeel dat ter beschikking is gesteld aan een verbonden persoon of een samenwerkingsverband waarvan een verbonden persoon deel uitmaakt opgenomen als terbeschikkingstellingsfictie. Het hebben van een genotsrecht (vruchtgebruik) heeft betrekking op vermogensbestanddelen die eigendom zijn van een derde en aan de ondernemer of samenwerkingsverband ter beschikking wordt gesteld. Bij het vestigen van een genotsrecht gaat het om de situatie dat het vermogensbestanddeel eigendom is van de resultaatgenieter. In de eerste situatie is er sprake van een vruchtgebruik en de tweede situatie is er sprake van bloot-eigendom. Als er sprake is van bloot-eigendom wordt dit niet op basis van art. 3.91 lid 2 onderdeel a sub 3 Wet IB 2001 belast, maar op grond van de hoofdregel van art. 3.91 lid 1 Wet IB 2001.

2.4.4. Opties

Als terbeschikkingstelling wordt tevens aangemerkt het overeenkomen en het hebben van een recht om een vermogensbestanddeel te verwerven. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de situatie dat de partner van de ondernemer een koopoptie heeft op het pand dat de ondernemer van een derde huurt. De wetgever heeft willen voorkomen dat dit onbelast blijft. Het lijkt namelijk sterk op indirecte terbeschikkingstelling, maar valt niet onder de hoofdregel van art. 3.91 lid 1 Wet IB 2001. Ook onder de regeling valt de situatie waarin de belastingplichtige een pand verkoopt aan een verbonden persoon of samenwerkingsverband en een optie tot terugkoop bedingt. De belastingplichtige zou zonder toepassing van de regeling in dat geval winst kunnen maken zonder dat hij hiervoor wordt belast. In art. 3.91 lid 2 onderdeel a sub 5 en 6 Wet IB 2001 zijn tevens onder de tbs-regeling gebracht het hebben van een recht, alsmede de verplichting een vermogensbestanddeel te verwerven van of te vervreemden aan een verbonden persoon of samenwerkingsverband.

2.4.5. Borgtocht

Een vergoeding voor het aangaan van borgtocht voor schulden betreffende een onderneming, werkzaamheid of samenwerkingsverband wordt aangemerkt als voordeel uit ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen.³⁶ Door de toepassing van het winstregime wordt een onzakelijk lage vergoeding gecorrigeerd naar een zakelijke waarde. Het borg staan alleen zorgt niet voor toepassing van de tbs-regeling, alleen de aanwezigheid van een borgtochtvergoeding al dan niet zakelijk activeert de regeling.

³⁵ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 3 blz. 199-200.

³⁶ Art 3.91 lid 2 onderdeel d Wet IB 2001.

Hoofdstuk 3: Aanvang onderneming versus terbeschikkingstelling

3.1. Inleiding

Na in hoofdstuk twee een algemeen kader te hebben geschetst, waarin de tbs-regeling binnen de wet moet worden gezien, zal in dit hoofdstuk worden ingegaan op de aanvang van winst uit onderneming en de tbs-regeling. Om überhaupt te kunnen spreken over winst uit onderneming en resultaat uit het terbeschikking stellen van vermogensbestanddelen zal eerst het moment van aanvang duidelijk moeten zijn. Het wel of niet van toepassing zijn van winst uit onderneming of resultaat uit terbeschikkingstelling kan fiscaal nog al wat gevolgen hebben. Hierbij denk ik bijvoorbeeld aan de aftrekbaarheid van kosten en het van toepassing zijn van verschillende fiscale faciliteiten. In dit hoofdstuk zullen de verschillende aspecten worden besproken die bij de aanvang van de onderneming en de tbs-regeling een rol spelen. Ik zal eerst winst uit onderneming bespreken, waarbij ik achtereenvolgens zal ingaan op het aanvangsmoment van de onderneming, aanloopverliezen, vermogensetikettering en de startersfaciliteiten. In paragraaf 3.3. zullen deze aspecten ook voor de tbs-regeling aan de orde komen.

3.2. Aanvang winst uit onderneming

3.2.1. Wanneer start de onderneming?

Belastbare winst uit onderneming wordt in art. 3.2. Wet IB 2001 gedefinieerd als het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling. De ondernemer geniet winst uit onderneming vanaf het moment dat voor zijn rekening en risico een onderneming wordt gedreven en hij wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.³⁷ Het begrip onderneming wordt in de wet niet gedefinieerd. In de loop der jaren is middels de literatuur en jurisprudentie een definitie van het begrip onderneming uitgewerkt. Volgens deze definitie is een onderneming een duurzame organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijke productieproces met het oogmerk om winst te behalen.³⁸ In beginsel wordt op basis van de feiten beoordeeld of er sprake is van een onderneming. De wil, de intentie van de ondernemer kan echter wel een beslissende rol spelen bij de beoordeling of een bepaalde activiteit al dan niet als eerste ondernemingshandeling kan worden aangemerkt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarbij de onderneming zich in de opbouwfase bevindt en er feitelijk nog geen onderneming is. De aanschaf van een stuk grond met de bedoeling om daar de onderneming op te vestigen, werd door de Hoge Raad aangemerkt als eerste ondernemingshandeling.³⁹ Uit de jurisprudentie⁴⁰ blijkt dat de eerste voorbereidende handelingen al snel een onderneming vormen als daaruit blijkt dat de ondernemer de bedoeling heeft om een onderneming te beginnen. De bedoeling waarmee bepaalde handelingen worden verricht geven de doorslag.

³⁷ Art. 3.4 Wet IB 2001.

³⁸ O.a. L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007*, onderdeel 3.2.2.A., blz. 137.

³⁹ Hoge Raad 14 juni 1972, BNB 1972/173.

⁴⁰ Hoge Raad 14 juni 1972, BNB 1972/173 en Hof Den Haag 20 februari 1973, BNB 1974/29.

3.2.2. Aanloopverliezen

Er zijn situaties waarin niet meteen aan de bronvereisten wordt voldaan, maar er al wel kosten worden gemaakt. Aangezien er nog geen sprake is van een bron van inkomen, kunnen de gemaakte kosten niet in aftrek worden gebracht. Onder de Wet IB 2001 is hier voor het eerst een wettelijke regeling voor getroffen. In art. 3.10 Wet IB 2001 is een bepaling opgenomen die het mogelijk maakt om verliezen in aftrek te brengen uit de periode voordat er sprake is van winst uit onderneming. De bepaling beoogt een regeling te treffen voor kosten die ondernemers maken in de fase die ligt voor het moment dat sprake is van een bron van inkomen.⁴¹ Het gaat om activiteiten waarbij in de beginjaren doorgaans geen positieve voordelen te verwachten zijn. Als op enig moment aan de bronvereisten wordt voldaan, kunnen op grond van art. 3.10 Wet IB 2001 de per saldo resterende kosten en lasten uit de vijf jaren onmiddellijk voorafgaand aan het begin van de onderneming alsnog in aanmerking worden genomen in het eerste jaar dat sprake is van winst uit onderneming.⁴² In het oude uitvoeringsbeleid onder de Wet IB 1964 werden deze kosten en lasten gecorrigeerd op voorgaande jaren middels een ambtshalve vermindering van de aanslagen. Het is niet mogelijk met terugwerkende kracht ondernemersfaciliteiten als de investeringsaftrek en de fiscale oudedagsreserve te claimen. Het alsnog in aftrek kunnen brengen van de kosten en lasten uit voorgaande jaren heeft namelijk niet tot gevolg dat voor die jaren ook het winstregime geldt. Dat is pas vanaf het moment dat er voor het eerst sprake is van een bron van inkomen.

3.2.3. Vermogensetikettering

Bij winst uit onderneming speelt de vermogensetikettering een belangrijke rol. Op basis van de vermogensetikettering dient per vermogensbestanddeel te worden vastgesteld of het behoort tot het ondernemingsvermogen of het privé-vermogen. De etikettering van een vermogensbestanddeel heeft bepaalde fiscale consequenties. Op ondernemingsvermogen kan bijvoorbeeld worden afgeschreven, zijn de ondernemersfaciliteiten van toepassing en wordt progressief belast tegen maximaal 52%. Het privé-vermogen daarentegen valt veelal in box 3 en wordt daar forfaitair belast. Hoe een vermogensbestanddeel moet worden geëtiketteerd is afhankelijk van de band die het heeft met de onderneming.

Volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad zijn er bij ondernemers drie vermogenscategorieën te onderscheiden.

1. verplicht ondernemingsvermogen;
2. verplicht privé-vermogen en
3. keuzevermogen.

Deze categorieën zijn door de Raad van State bij wetsvoorstel⁴³ verder uitgewerkt. Tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren vermogensbestanddelen die naar hun aard als bedrijfsvermogen kwalificeren of (nagenoeg) uitsluitend dienstbaar zijn aan de onderneming. Het verplichte privé-

⁴¹ Kamerstukken II 1998/99 26 727, nr. 3 blz. 102.

⁴² Art. 3.10 Wet IB 2001.

⁴³ Kamerstukken II 2000/01 27 466.

vermogen bestaat uit vermogensbestanddelen die naar hun aard als privé-vermogen kwalificeren of nauwelijks een band hebben met de onderneming. Tot slot is er het keuzevermogen. Dit zijn vermogensbestanddelen die een band hebben met de onderneming, maar niet uitsluitend ten behoeve van de onderneming worden gebruikt. Hierbij staat het de ondernemer vrij om binnen de grenzen der redelijkheid een vermogensbestanddeel toe te rekenen aan het ondernemings- of privé-vermogen. De keuze die de ondernemer maakt, moet duidelijk zijn. Dit is het geval indien een vermogensbestanddeel bijvoorbeeld wordt opgenomen op de balans van de onderneming. Als de ondernemer eenmaal een keuze heeft gemaakt, kan hier alleen onder bijzondere omstandigheden op worden teruggekomen.

Tot het keuzevermogen behoren veelal vermogensbestanddelen die zowel zakelijk als privé worden gebruikt. Vaak zijn dit niet bouwkundig splitsbare onroerende zaken die gedeeltelijk worden gebruikt voor de onderneming en gedeeltelijk als woning door de ondernemer. De ondernemer heeft hierbij de keuze om het gehele pand tot het ondernemings- danwel privé-vermogen te rekenen. Daarnaast kan hij er ook voor kiezen het pand overeenkomstig het gebruik te splitsen in een privé-gedeelte en een zakelijk gedeelte.

Er zijn ook panden die wel bouwtechnisch splitsbaar zijn in een zakelijk en privé-gedeelte. Om te bepalen of een pand splitsbaar is, wordt vaak gekeken of de afzonderlijke delen separaat verhuurbaar zijn en of ze een eigen in- of opgang hebben. De keuzevrijheid is bij deze panden beperkt. Bij een splitsbaar pand moet voor de verschillende delen de vermogensetikettering afzonderlijk worden toegepast. Het ondernemingsgedeelte is verplicht ondernemingsvermogen en het privé-gedeelte dient te worden aangemerkt als privé-vermogen.

3.2.4. Startersfaciliteiten

Als eenmaal is vastgesteld dat er sprake is van een onderneming is er een aantal zogenaamde ondernemersfaciliteiten van toepassing op de ondernemer. Sommige van deze faciliteiten worden uitsluitend toegekend aan personen die voldoen aan het urencriterium. Een ondernemer voldoet hieraan indien hij gedurende het kalenderjaar ten minste 1225 uur besteedt aan werkzaamheden in een of meer ondernemingen, waaruit hij als ondernemer winst geniet.⁴⁴ Daarnaast moet minimaal 50% van de totale werkzaamheden worden besteed aan de onderneming. Dit is het grotendeelscriterium. Hiermee wordt bereikt dat de faciliteiten alleen kunnen worden toegepast door belastingplichtigen, waarvan het drijven van de onderneming de hoofdactiviteit vormt. Indien een ondernemer naast zijn winstinkomen nog ander inkomen heeft, kan worden geconcludeerd dat belastingheffing hierover niet tot (grote) problemen leidt⁴⁵ en toepassing van de faciliteiten niet nodig is. Het grotendeelscriterium is overigens niet van toepassing op startende ondernemers. Voor hen is het voldoende als wordt voldaan aan het urencriterium. In deze paragraaf wordt ingegaan op de specifiek voor startende ondernemers van toepassing zijnde faciliteiten, namelijk de startersaftrek en de willekeurige afschrijving. De andere ondernemersfaciliteiten zullen in hoofdstuk vier en vijf aan de orde komen.

⁴⁴ Art. 3.6 lid 1 Wet IB 2001.

⁴⁵ B. Opmeer, Ondernemersfaciliteiten en het urencriterium: einde tijdperk?, MBB 2009/10.

3.2.4.1. Startersaftrek

De startersaftrek maakt onderdeel uit van de tot de ondernemersaftrek behorende zelfstandigenaftrek. Een ondernemer kan slechts gebruik maken van de zelfstandigenaftrek indien hij voldoet aan het urencriterium en bij aanvang van het kalenderjaar jonger is dan 65 jaar. Indien de ondernemer ook nog eens als starter kan worden aangemerkt, heeft hij recht op een verhoging van de zelfstandigenaftrek. Deze verhoging is een vast bedrag en wordt de startersaftrek genoemd. Op grond van art. 3.76 lid 3 Wet IB 2001 wordt als starter aangemerkt, de ondernemer die in een of meer van de afgelopen vijf jaar geen ondernemer was en die tevens in de afgelopen vijf jaar niet meer dan tweemaal de zelfstandigenaftrek heeft toegepast.⁴⁶ De startende ondernemer mag maximaal drie jaar de startersaftrek toepassen. Dit hoeven niet drie achtereenvolgende jaren te zijn. Om de startersaftrek te kunnen toepassen is het voldoende dat de belastingplichtige nog geen subjectieve onderneming dreef. Het maakt niet uit of de objectieve onderneming een nieuwe of bestaande onderneming is.

3.2.4.2. Willekeurige afschrijving voor starters

Er bestaan vier categorieën willekeurige afschrijving. Ik beperk me in deze paragraaf tot de in art. 3.34 lid 2 Wet IB 2001 opgenomen willekeurige afschrijving voor startende ondernemers. De willekeurige afschrijving, ook wel vrije afschrijving genoemd, beoogt het ondernemerschap te stimuleren en de bereidheid tot het lopen van startersrisico te vergroten⁴⁷ door de ondernemer de vrijheid te geven zelf de omvang van de afschrijving te bepalen. Met name in de beginfase van de onderneming kan het aantrekkelijk zijn met het oog op een lagere belastingdruk en liquiditeitsvoordeel het gehele voor afschrijving in aanmerking komende deel van het investeringsbedrag in het investeringsjaar af te schrijven.⁴⁸ Om te bepalen of de willekeurige afschrijving kan worden toegepast wordt aangeknoopt bij de startersaftrek van art. 3.76 lid 3 Wet IB 2001.⁴⁹ In de jaren dat de ondernemer recht heeft op de startersaftrek en het daaraan voorafgaande jaar kan hij ook gebruik maken van de willekeurige afschrijving.⁵⁰ Indien op enig moment binnen vijf jaar na het begin van het jaar van investering⁵¹ het bedrijfsmiddel waarop willekeurig is afgeschreven niet meer aan de voorwaarden voldoet, moet de willekeurige afschrijving worden teruggenomen en wordt het bedrijfsmiddel op de balans opgenomen tegen de boekwaarde die het bij normale afschrijving zou hebben gehad. Het verlies van de startersaftrek door de ondernemer na drie jaar heeft geen gevolgen voor de willekeurige afschrijving.

3.3. Aanvang van de tbs-regeling

3.3.1. Wanneer vangt de tbs-regeling aan?

Het lijkt logisch, de tbs-regeling vangt aan op het moment waarop aan alle voorwaarden voor toepassing van de regeling wordt voldaan. Dit zal in situaties waarbij aanschaf en

⁴⁶ Art 3.76 lid 3 Wet IB 2001.

⁴⁷ Kamerstukken II 1995/96, 24 423, nr. 3.

⁴⁸ L.W. Sillevs e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007, onderdeel 3.2.22.B.

⁴⁹ Art. 7 lid 1 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

⁵⁰ Art. 7 lid 2 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

⁵¹ Art. 9 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

terbeschikkingstelling van het vermogensbestanddeel aan een verbonden persoon of de eigen BV samenvallen geen problemen opleveren. De tbs-regeling vangt dan aan op het moment van aanschaf en leidt over het algemeen tot weinig discussie. Dit is echter anders in gevallen waarbij de aanschaf en de terbeschikkingstelling niet hetzelfde moment zijn, maar er een bepaalde periode tussen zit. Dit zijn grotendeels situaties waarbij de belastingplichtige een pand in privé koopt met de bedoeling om dit na een verbouwing ter beschikking te stellen aan een verbonden persoon of de eigen BV. De wet en wetsgeschiedenis geven geen uitleg over het tijdstip van aanvang, terwijl het aanvangstijdstip fiscaal van groot belang kan zijn. Na een aantal uitspraken van lagere rechters, heeft de Hoge Raad op 22 januari 2010 zijn oordeel gegeven over het aanvangstijdstip van de tbs-regeling. In deze paragraaf zal het aanvangstijdstip van de tbs-regeling nader worden beschouwd.

3.3.1.1. De weg naar de Hoge Raad arresten van 22 januari 2010

In situaties waarbij aanschaf en terbeschikkingstelling niet samen vallen zijn twee aanvangsmomenten denkbaar. Het moment dat feitelijk ter beschikking wordt gesteld en het moment waarop de intentie bestaat om het vermogensbestanddeel ter beschikking te stellen. De letterlijke duiding van de wettekst lijkt aan te sluiten bij het begin van de feitelijke terbeschikkingstelling. Doel en strekking van de regeling leiden echter tot de conclusie dat de regeling aanvangt op het moment dat de intentie tot terbeschikkingstelling is ontstaan. Met de invoering van de tbs-regeling heeft de wetgever beoogd vermogensbestanddelen die in gelieerde verhoudingen ter beschikking gesteld worden en niet primair de rol van belegging vervullen vergelijkbaar aan het winstregime te behandelen.⁵² De aanmerkelijkbelanghouder of aan de ondernemer verbonden persoon die in privé een vermogensbestanddeel aanschaf om ter beschikking te stellen, dient fiscaal niet anders behandeld te worden dan de ondernemer, die in zijn onderneming een vermogensbestanddeel aanschaf.⁵³ In de wetsgeschiedenis wordt een duidelijke parallel getrokken tussen winst uit onderneming en de tbs-regeling.

Door het niet direct bij verkrijging van toepassing zijn van de tbs-regeling behoort het vermogensbestanddeel tot het moment van aanvang tot de forfaitaire rendementsheffing van box 3. Het gevolg hiervan is dat gemaakte kosten, zoals financieringskosten en aanschafkosten niet tot aftrek in box 1 leiden. Ook kunnen de overdrachtsbelasting, verbouwingskosten en investeringen niet worden geactiveerd, waardoor afschrijvingspotentieel verloren gaat. Bij de overgang naar box 1 wordt het vermogensbestanddeel op de openingsbalans gewaardeerd voor de waarde in het economische verkeer. De voortbrengingskosten uit de periode dat het vermogensbestanddeel tot box 3 behoorde, kunnen niet afzonderlijk ten laste van het resultaat worden gebracht. Ze worden geacht in de waarde in het economische verkeer te zijn verwerkt.⁵⁴ Daarbij wordt geen rekening gehouden met het feit dat overdrachtsbelasting, aankoopkosten en de mogelijk onrendabele top van een verbouwing niet in de waarde in het economische verkeer tot uitdrukking komen.

⁵² Kamerstukken II, 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 2.

⁵³ Kamerstukken II, 2000/01, 27 466, nr. 3 blz. 2.

⁵⁴ Besluit staatssecretaris 1 december 2008, onderdeel 8.2, CPP2008/520M.

3.3.1.2. Uitspraken lagere rechters

In de uitspraken van de lagere rechters is een duidelijke tweedeling te ontdekken. Aan de ene kant zijn er rechters die de feitelijke terbeschikkingstelling aanmerken als aanvangstijdstip, zoals Rechtbank Haarlem⁵⁵, Rechtbank Arnhem⁵⁶ en Hof Arnhem.⁵⁷ Daarentegen zijn er ook uitspraken waarbij wordt aangesloten bij het moment van de verwerving van het vermogensbestanddeel.

3.3.1.2.1. Rechtbank Breda 20 februari 2006 gevolgd door Hof Den Bosch 12 december 2007

De zaak waarin de Hoge Raad uiteindelijk duidelijkheid heeft gegeven met betrekking tot het aanvangstijdstip van de tbs-regeling is gestart met een uitspraak van Rechtbank Breda. De Rechtbank oordeelde dat het pand dat een tandarts had gekocht om er een praktijk in te beginnen niet onder de tbs-regeling viel, omdat feitelijk gebruik niet was gebleken.⁵⁸ De Rechtbank concludeert uit de wetgeschiedenis dat er sprake moet zijn van een reële terbeschikkingstelling, die meer inhoudt dan het enkel aanwijzen van een vermogensbestanddeel al zou dat ter beschikking zijn gesteld. De terbeschikkingstelling dient iets “om het lijf te hebben”.⁵⁹

Na het beroep bij de Rechtbank is belanghebbende in hoger beroep gegaan bij het Hof. Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft het oordeel van de Rechtbank verworpen. Het Hof gaat er in haar oordeel vanuit dat de regels van het winstregime zoals opgenomen in art. 3.94 en 3.95 Wet IB 2001 onverkort van toepassing zijn op het aanvangsmoment. Het Hof besliste dat de jurisprudentie inzake de eerste ondernemingshandeling dient te worden toegepast op resultaatgenieters. Hiervoor wordt door het Hof het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 1972 doorgetrokken naar de tbs-regeling. In dit arrest werd door de Hoge Raad beslist dat de aankoop van een stuk grond met de bedoeling om de onderneming hierop te vestigen als eerste ondernemingshandeling moest worden gezien. Vanaf de aankoop is het ondernemingsvermogen en niet pas vanaf het moment dat de onderneming van start gaat. Het Hof trekt deze redenering door naar resultaatgenieters. Volgens het Hof bevindt het pand zich vanaf de aanschaf in box 1 onder de tbs-regeling, omdat het pand is aangeschaft met het doel ter beschikking te stellen aan de BV. Aan box 3 wordt niet toegekomen. Het is duidelijk dat het Hof hier aansluit bij de intentie en niet bij de feitelijke terbeschikkingstelling. De redenering van het Hof, dat art. 3.94 en 3.95 Wet IB 2001 ertoe leiden dat ook de regels van het winstregime op het aanvangsmoment van de tbs-regeling van toepassing zijn, wordt door De Kort betwijfeld. Volgens de Kort komen art. 3.94 en 3.95 Wet IB 2001 namelijk pas aan de orde indien vastgesteld is dat aan de voorwaarden van art. 3.91 of 3.92 Wet IB 2001 voor toepassing van de tbs-regeling is voldaan.⁶⁰ Ik ben het eens met De Kort dat dit door Hof Den Bosch aangevoerde argument er niet voor kan zorgen dat de tbs-regeling vanaf aanschafdatum van toepassing is. Ondanks dat heeft het Hof naar mijn mening wel de juiste conclusie

⁵⁵ Rechtbank Haarlem 29 november 2007, nr. 07/02904.

⁵⁶ Rechtbank Arnhem 22 oktober 2007, nr. 06/05332.

⁵⁷ Hof Arnhem 21 april 2009, nr. 07/00562.

⁵⁸ Rechtbank Breda, 20 februari 2006, nr. 05/02198.

⁵⁹ Kamerstukken I 1999/2000, 26 727, nr. 202c, blz. 20.

⁶⁰ J.W.J. de Kort, Het aanvangstijdstip van de terbeschikkingstellingsregeling, FTV 2009/05.

getrokken door het moment van aanschaf vast te stellen als aanvangsmoment en niet het feitelijke moment van terbeschikkingstelling.

3.3.1.2.2. Rechtbank Breda 28 februari 2008

In dit arrest wordt de start van de terbeschikkingstelling gesteld op het tijdstip van aanschaf van het nog te verbouwen pand. De Rechtbank sluit niet aan bij de redenering van Hof Den Bosch, maar komt tot de conclusie dat uit een redelijke uitleg, alsmede uit doel en strekking van de wet volgt dat de tbs-regeling aanvangt op het moment van aanschaf. De Rechtbank neemt hierbij in overweging dat het pand uitsluitend is aangekocht met het doel om ter beschikking te stellen. Bovendien is de huurder in belangrijke mate betrokken bij de aankoop, verbouwing en inrichting, waarmee de huurder volgens de Rechtbank beschikkingshandelingen heeft verricht.⁶¹ Uit de uitspraak van de Rechtbank volgt niet waar de redelijke uitleg naar doel en strekking precies bestaat. Volgens De Kort kan uit de uitspraak worden afgeleid dat de Rechtbank doelt op mogelijke verschillen tussen de situatie waarin een pand na aankoop en verbouwing binnen de onderneming wordt gebruikt en de situatie dat sprake is van pand dat aan de eigen BV wordt verhuurd.⁶² Bij de onderneming behoort het pand van begin af aan tot het ondernemingsvermogen in box 1, terwijl bij de terbeschikkingstelling het pand en de daarmee samenhangende kosten tot het moment van feitelijke terbeschikkingstelling tot box 3 behoren. Vanuit het oogpunt van een gelijke behandeling tussen ondernemer en terbeschikkingsteller is dit een onverdedigbaar verschil. De Rechtbank verworpt naar mijn mening terecht het door de staatssecretaris ingenomen standpunt. Volgens de Rechtbank valt het door de staatssecretaris ingenomen standpunt niet af te leiden uit de wet en wetsgeschiedenis.

3.3.1.2.3. Rechtbank Haarlem 29 november 2007

Volgens Rechtbank Haarlem is de tbs-regeling pas van toepassing op moment dat het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld. De intentie om een vermogensbestanddeel ter beschikking te gaan stellen, is niet voldoende om de tbs-regeling van toepassing te laten zijn. Nu er geen sprake is van de tbs-regeling volgens de Rechtbank kunnen ook de van toepassing verklaarde winstregels van art. 3.95 wet IB 2001 niet van toepassing zijn. Ondanks dat de conclusie van Rechtbank Haarlem inzake het aanvangstijdstip anders is dan van Rechtbank Breda van 28 februari 2008 oordelen beide rechtbanken wel dat er eerst sprake moet zijn van de tbs-regeling alvorens het winstregime kan worden toegepast.

3.3.1.2.4. Rechtbank Arnhem 22 oktober 2007

In deze zaak ging het om een bedrijfspand dat gedeeltelijk vanaf aanschaf werd verhuurd en gedeeltelijk pas na verbouwing. Belanghebbende was van mening dat het gehele pand vanaf aanschaf onder de tbs-regeling viel. De Rechtbank was van oordeel dat de uitbreidingsinvesteringen zo ingrijpend waren dat de verhuur hiervan voor de toepassing van de tbs-regeling een aparte werkzaamheid vormt. De Rechtbank baseert haar oordeel op hetgeen in parlementaire toelichting staat.

⁶¹ Rechtbank Breda 28 februari 2008, NTFR 2008/752.

⁶² J.W.J. de Kort, Het aanvangstijdstip van de terbeschikkingstellingsregeling, FTV 2009/05.

Daarin staat dat de civielrechtelijke vorm waarin vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld niet van wezenlijk belang is, maar met name van belang is of de facto vermogen beschikbaar wordt gesteld.⁶³ Hieruit leidt de Rechtbank af dat de aanvang wordt bepaald door de aanwezigheid van een feitelijke terbeschikkingstelling.⁶⁴ Voor het verbouwde en aangebouwde gedeelte is dit pas op het moment van de verhuur en niet bij aanvang van de bouwwerkzaamheden. Dat de verbouwing specifiek voor de toekomstige huurder is, doet hier volgens de Rechtbank niets aan af.

3.3.1.3. Opvatting staatssecretaris

De staatssecretaris heeft in het besluit van 1 december 2008 aangegeven dat wat hem betreft op basis van de wettelijke bepalingen de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel pas kwalificeert als een werkzaamheid als er vermogen rendabel wordt gemaakt.⁶⁵ Een bedrijfsruimte die wordt verbouwd met het doel om aan de BV te gaan verhuren, wordt voor het eerst ter beschikking gesteld op het moment van de daadwerkelijke verhuur en niet op het eerdere tijdstip waarop de voorbereidingshandelingen starten. Dit standpunt vormt de grondslag voor de door de staatssecretaris ingestelde cassatieberoepen. Naar het oordeel van de staatssecretaris is de jurisprudentie met betrekking tot de eerste ondernemershandelingen niet van toepassing op de tbs-regeling. Aan het winstregime zou pas worden toegekomen indien er reeds sprake is van het rendabel maken van vermogensbestanddelen, dus feitelijke terbeschikkingstelling. Volgens de staatssecretaris vormt de tbs-regeling een fictie die volledig objectief moeten worden vastgesteld onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige.⁶⁶

3.3.1.4. Opvattingen in de literatuur

In de literatuur is over het aanvangsmoment van de tbs-regeling veel geschreven. In navolging van de staatssecretaris is tijdens de 21^e fiscale conferentie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs door Spek betoogd dat de wil van de belastingplichtige niet van belang is voor het aanvangsmoment van de tbs-regeling.⁶⁷ Daar waarbij onder andere resultaat uit overige werkzaamheden het aanvangsmoment samenvalt met het voldoen aan de broncriteria, zijn de broncriteria bij de tbs-regeling niet aan de orde. De tbs-regeling is een fictie, waarmee de wetgever arbitrage van vermogensbestanddelen die normaliter in box 3 thuishoren naar box 1 tracht te voorkomen. Volgens Spek is het aanvangstijdstip van de tbs-regeling een objectief element. Het is namelijk het moment dat aan de voorwaarden voor toepassing wordt voldaan.

Ook Freudenthal gaat in op het fictiekarakter van de tbs-regeling. Met de fictie als uitgangspunt kan volgens Freudenthal de tbs-regeling niet eerder aanvangen dan op het moment dat degene aan wie ter

⁶³ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 99.

⁶⁴ Rechtbank Arnhem 22 oktober 2007, AWB 06/5332.

⁶⁵ Besluit staatssecretaris 1 december 2008, onderdeel 8.1, CPP2008/520M.

⁶⁶ A.J. van Lint, TBS: onrechtvaardig en overbodig, NTFRB 2010-24.

⁶⁷ R.F.C. Spek tijdens 21^e Fiscale Conferentie “Bouwen van en beleggen in vastgoed”, opgetekend door W.A.C. Karreman en W.A.C. Mulder, WFR 2006/6665. blz.379-385.

beschikking wordt gesteld daadwerkelijk over het vermogensbestanddeel kan beschikken.⁶⁸ Kosten en lasten in de voorfase kunnen niet in aanmerking worden genomen. Daartegenover staat dat waardemutaties in deze fase niet onder de tbs-regeling worden belast. De intentie van de belastingplichtige om een vermogensbestanddeel ter beschikking te stellen is over het algemeen niet relevant en kan niet gelijk gesteld worden met de handeling zelf.⁶⁹ Volgens Freudenthal zijn er overigens wel situaties te bedenken, waarbij uit het feitelijke handelen is af te leiden dat naar zakelijke maatstaven de tbs-regeling reeds is aangevangen. Dat is volgens hem het geval in situaties indien belastingplichtige zodanige handelingen heeft verricht, dat men moet aannemen dat een zakelijk handelende derde die alleen zou verrichten als daaraan een geformaliseerde terbeschikkingstelling om baat tegenover zou staan.⁷⁰

De Kort is van mening dat op basis van de ratio van de tbs-regeling, kan worden verdedigd dat conform het winstregime de voorbereidende handelingen moeten worden aangemerkt als eerste ondernemingshandelingen.⁷¹ Ook De Beer trekt een parallel met de ondernemer. De Beer vindt dat bij bijvoorbeeld een bedrijfspand in aanbouw het bereik van de tbs-regeling moet worden bepaald analoog aan de toepassing van de vermogensetikettering bij ondernemers.⁷² Bij de ondernemer is een in aanbouw zijnd bedrijfspand vanaf de bouw verplicht ondernemingsvermogen ook al is geen sprake van feitelijk gebruik. Voor de tbs-regeling zou dit volgens De Beer hetzelfde moeten zijn. De aanvang van de tbs-regeling dient de aanvang van de bouw te zijn, los van het moment waarop de feitelijke terbeschikkingstelling plaatsvindt.

3.3.1.5. Conclusie A-G Niessen

De A-G gaat in zijn conclusie uitgebreid in op de wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur met betrekking tot het aanvangsmoment van de tbs-regeling. Na de verschillende opvattingen, waarvan hierboven een aantal beschreven, te hebben afgewogen, komt de A-G tot de conclusie dat de tbs-regeling pas aanvangt op het moment zodra het gebruik of genot van de zaak daadwerkelijk toekomt aan de andere persoon dan wel eventueel eerder op het moment waarop partijen een rechts afdwingbare afspraak omtrent de terbeschikkingstelling hebben gemaakt.⁷³ De A-G sluit aan bij de wettekst. Voor toepassing van de tbs-regeling is het volgens de A-G noodzakelijk dat er tussen de belastingplichtige en de gebruiker van het vermogensbestanddeel rechtens of feitelijk sprake is van een rechtsverhouding ingevolge welke het gebruik of genot van dat vermogensbestanddeel toekomt aan de (toekomstige) gebruiker.⁷⁴ De A-G ziet geen aanleiding de jurisprudentie inzake de eerste

⁶⁸ R.M. Freudenthal, Wanneer vangt de terbeschikkingstelling aan?, WFR 2003/411.

⁶⁹ R.M. Freudenthal, Wanneer vangt de terbeschikkingstelling aan?, WFR 2003/411.

⁷⁰ R.M. Freudenthal, Wanneer vangt de terbeschikkingstelling aan?, WFR 2003/411.

⁷¹ J.W.J. de Kort, Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden: het besluit van 29 april 2004, WFR 2005/6606.

⁷² A.M.A. de Beer, *De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst*, WFR 2006/6685, par. 5.1.

⁷³ Conclusie A-G Niessen van 4 september 2008, VN 2008/49.10, punt 8.10.

⁷⁴ Conclusie A-G Niessen van 4 september 2008, VN 2008/49.10, punt 8.5.

ondernemershandeling bij winst uit onderneming door te trekken naar de tbs-regeling, omdat de tbs-regeling een bijzondere bepaling is die om een eigen interpretatie vraagt.⁷⁵

De A-G laat wel ruimte om een aanvangsmoment vast te stellen dat voor het moment van de feitelijke terbeschikkingstelling ligt. In gevallen dat tussen partijen afspraken zijn gemaakt, die zodanig zijn dat ze rechtens afdwingbaar zijn, het genot van het object eigenlijk toekomt aan de toekomstige gebruiker, en partijen zich er niet aan kunnen onttrekken, kan de terbeschikkingstelling ook al aanvangen op het moment dat hiervan sprake is. Tevens is de A-G van mening dat eventuele aanloopverliezen in de zin van art. 3.10 Wet IB 2001 op het feitelijke moment van aanvang alsnog in aanmerking genomen kunnen worden. Zie hierna onder 3.3.2.

3.3.1.6. Hoge Raad 22 januari 2010

De Hoge Raad heeft op 22 januari 2010 duidelijkheid verschaft over het aanvangsmoment van de tbs-regeling. De Hoge Raad komt met een aantal voorwaarden, waarmee bepaald kan worden of een vermogensbestanddeel bij aanschaf reeds onder de tbs-regeling valt. De Hoge Raad geeft zijn eigen zienswijze op het aanvangsmoment. Er wordt door de Hoge Raad niet aangesloten bij de opvatting van de staatssecretaris, omdat deze enge opvatting onvoldoende recht doet aan het doel van de wetgever om wat betreft de winstberekening een vergelijkbare behandeling te bewerkstelligen tussen enerzijds de ondernemer en anderzijds de terbeschikkingsteller (aanmerkelijk belanghouder of verbonden persoon).⁷⁶

Anderzijds wordt door de Hoge Raad ook de visie van onder andere Hof Den Bosch met betrekking tot de eerste ondernemershandeling verworpen. Ondanks dat de omschrijving in art. 3.94 Wet IB 2001 voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden bijna gelijk is aan de omschrijving van het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 is dit artikel niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Hierdoor mag resultaat uit terbeschikkingstelling niet gelijk worden uitgelegd aan het winstbegrip.⁷⁷ De Hoge Raad erkent een bepaalde analogie met de ondernemer, maar stelt de terbeschikkingsteller hieraan niet geheel gelijk. Bij terbeschikkingstelling is niet alleen de bedoeling van de bezitter van het vermogensbestanddeel bepalend voor het aanvangstijdstip, maar is er sprake van een bepaalde wederkerigheid. De ondernemer kan zelf de keuze maken om een vermogensbestanddeel te bestemmen tot zijn onderneming, terwijl er bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen altijd twee partijen betrokken zijn. Het begrip ‘bestemmen tot’ uit de winstsfeer kan dan ook niet naar de resultaatgenieter worden doorgetrokken. De Hoge Raad spreekt bij de tbs-regeling over de gezamenlijke bedoeling. De bedoeling van partijen op het moment van de verwerving is bepalend voor het aanvangsmoment van de tbs-regeling.

De Hoge Raad geeft vervolgens een aantal criteria, waaraan kan worden getoetst of de tbs-regeling vanaf het moment van aanschaf van toepassing is. In gevallen dat een onroerende zaak wordt

⁷⁵ Conclusie A-G Niessen van 4 september 2008, VN 2008/49.10, punt 8.3.

⁷⁶ Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, VN 2010/6.19, r.o. 3.3.3.

⁷⁷ Noot J.H.M. Arts, HR 22 januari 2010, nr. 08/00327, FED 2010/36.

aangeschaft met de gezamenlijke bedoeling van de belastingplichtige en een met hem gelieerde vennootschap om die zaak in gebruik te geven aan die vennootschap, dat in een overeenkomst is vastgelegd en de zaak voor dat gebruik gereed wordt gemaakt, vangt de terbeschikkingstelling aan op het moment waarop deze onroerende zaak is aangeschaft.⁷⁸ Als de gezamenlijke bedoeling niet in een overeenkomst is vastgelegd, kan volgens de Hoge Raad ook vanaf de aankoop de tbs-regeling van toepassing zijn, mits de aanschaf en het gereedmaken zijn geschied onder zodanige omstandigheden dat, indien de toekomstige gebruiker ervan een niet-gelieerde persoon zou zijn geweest, met deze omtrent de aanschaf en het gereedmaken voorafgaand afstemming zou hebben plaatsgevonden.⁷⁹ Tot slot kan alleen vanaf aanschaf sprake zijn van de tbs-regeling als in de periode tussen de aanschaf en de feitelijke terbeschikkingstelling aan het vermogensbestanddeel geen andere bestemming gegeven wordt.⁸⁰ Indien het pand bijvoorbeeld voordat het aan een verbonden persoon of vennootschap ter beschikking gesteld wordt eerst aan een derde wordt verhuurd, is de tbs-regeling niet vanaf de aanschaf van toepassing, omdat er eerst een andere bestemming aan gegeven is. Net als Van Es ben ik van mening dat in dat geval de terbeschikkingstelling zal aanvangen op het moment dat de belastingplichtige en de gelieerde vennootschap de gezamenlijke bedoeling hebben om het pand ter beschikking te gaan stellen en aan de gestelde voorwaarden van de Hoge Raad wordt voldaan.⁸¹

De Hoge Raad heeft om te bepalen of in onderhavige casus werd voldaan aan door hem gestelde criteria de zaak verwezen naar Hof Arnhem. Het Hof heeft zich op 23 november 2010 uitgesproken over het aanvangsmoment van de tbs-regeling.⁸² Hof Arnhem heeft vastgesteld dat geen schriftelijke overeenkomst tussen de terbeschikkingsteller en de BV was opgemaakt en dat het pand na aanschaf niet voor andere doeleinden is gebruikt. Het Hof moest dus beoordelen of de aanschaf en het gereedmaken onder zodanige omstandigheden zijn geschied dat partijen dit van tevoren met elkaar zouden hebben afgestemd in niet gelieerde situaties. Daar was hier sprake van. Het Hof komt dan ook tot het oordeel dat de tbs-regeling aanvangt vanaf het moment dat de verbouwingswerkzaamheden zijn begonnen.

3.3.1.7. Conclusie aanvangsmoment tbs-regeling

Over het aanvangstijdstip van de tbs-regeling is de afgelopen jaren veel gezegd. Met het arrest van de Hoge Raad is er eindelijk duidelijkheid gekomen met betrekking tot het aanvangsmoment van de tbs-regeling. De lagere rechters waren immers niet erg consequent in hun uitspraken en argumentatie. Hoewel de uitspraak van de Hoge Raad ziet op een art. 3.92 Wet IB 2001 situatie is dit naar mijn mening ook door te trekken naar de situatie van art. 3.91 Wet IB 2001. Met de door de Hoge Raad gestelde criteria zal in veel gevallen de tbs-regeling aanvangen op het moment van aanschaf en niet pas vanaf het moment van de feitelijke terbeschikkingstelling. In recente rechtspraak ten aanzien van de aanvang van de tbs-regeling is deze tendens ook zichtbaar.

⁷⁸ Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, VN 2010/6.19, r.o. 3.3.3.

⁷⁹ Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, VN 2010/6.19, r.o. 3.3.3.

⁸⁰ Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, VN 2010/6.19, r.o. 3.3.3.

⁸¹ J.A.G. van Es, Actualiteiten terbeschikkingstellingsregeling, TFO 2010/115.

⁸² Hof Arnhem 23 november 2010, nr. 10/00045.

In de literatuur is meerdere malen aangehaald dat vanuit het fictiekarakter van de tbs-regeling als anti-arbitrageregeling het feitelijke moment van terbeschikkingstelling als leidend moet worden beschouwd en dat daarbij de intenties van de belastingplichtige geen enkele rol spelen. Ik ben het hier niet mee eens. Het feitelijk ter beschikking stellen is niet doorslaggevend voor het wel of niet tegengaan van boxarbitrage. Ook of juist indien de belastingplichtige de bedoeling heeft om ter beschikking te stellen zou in het kader van het tegengaan van boxarbitrage de tbs-regeling van toepassing moeten zijn. Het aanvangsmoment van de tbs-regeling moet dan ook meer gezien worden in het kader van de gelijke behandeling tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller. De Hoge Raad neemt mijns inziens terecht dit als uitgangspunt in zijn overwegingen voor de bepaling van het aanvangsmoment. Ondanks dat de terbeschikkingsteller door de Hoge Raad niet geheel gelijk gesteld wordt aan de ondernemer wordt wel de ongerechtvaardigde ongelijkheid tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller weggenomen, wat een goede ontwikkeling is.

3.3.2. Aanloopverliezen

In art. 3.95 Wet IB 2001 is art. 3.10 Wet IB 2001 met betrekking tot aanloopverliezen overeenkomstig van toepassing verklaard op resultaat uit overige werkzaamheden en dus de tbs-regeling. De Hoge Raad heeft op 22 januari 2010 echter beslist dat ondanks dat de bepaling van art. 3.10 Wet IB 2001 overeenkomstig van toepassing is verklaard, dit artikel in beginsel geen toepassing kan vinden voor de tbs-regeling.⁸³ Hiermee sluit de Hoge Raad aan bij wat ook de Rechtbank en het Hof reeds eerder hadden beslist, namelijk dat art. 3.10 Wet IB 2001 in deze situatie toepassing mist. In de bij de Hoge Raad voorgelegde casus ging het om de vraag of de in de box 3 periode gemaakte kosten van een vermogensbestanddeel dat overgaat van box 3 naar box 1 in het jaar van overgang naar de tbs-regeling als aanloopverliezen in aanmerking genomen kunnen worden. Volgens Hof Den Bosch⁸⁴ blijkt uit de wetsgeschiedenis dat art. 3.10 Wet IB 2001 bedoeld is om kosten en lasten die niet eerder in aanmerking zijn genomen alsnog in aftrek te kunnen brengen in het eerste jaar dat er sprake is van een onderneming. In onderhavige casus behoorde het vermogensbestanddeel voor aanvang van de tbs-regeling tot box 3, zodat volgens het Hof er wel degelijk sprake was van een bron van inkomen. Dat slechts forfaitair rekening is gehouden met de kosten doet daar niets aan af.

A-G Niessen daarentegen is van mening dat art. 3.10 Wet IB 2001 wel van toepassing is. De A-G concludeert dat uit de wetsgeschiedenis blijkt dat art. 3.10 Wet IB 2001 naar de bedoeling alleen toepassing kan vinden bij een groeiproces waarbij de activiteit die aanvankelijk niet als onderneming of werkzaamheid kwalificeert, uitgroeit tot een activiteit die wel als zodanig kwalificeert.⁸⁵ Volgens de A-G moet in voorkomende gevallen worden beoordeeld in welke mate sprake is van negatieve resultaten bij de totstandkoming van de tbs-regeling en die verband houden met de start ervan. De A-G sluit voor het aanvangsmoment van de tbs-regeling aan bij het feitelijke moment van terbeschikkingstelling. De gemaakte kosten in de fase voorafgaand hieraan, bijvoorbeeld in het geval

⁸³ Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/04313.

⁸⁴ Hof 's Hertogenbosch 4 september 2008, nr. 07/00069.

⁸⁵ Conclusie A-G Niessen inzake aftrekbaarheid kosten als aanloopverlies, VN 2009/33.16.

dat een pand wordt verbouwd met het oogmerk om ter beschikking te gaan stellen, vallen volgens de A-G onder de reikwijdte van art. 3.10 Wet IB 2001. De aanloopkosten kunnen in het eerste jaar van het bestaan van de fictieve bron ineens ten laste van het resultaat worden gebracht.⁸⁶ Hiermee worden bepaalde kosten en lasten uit de aanloopfase alsnog aftrekbaar en wordt eenzelfde doel bereikt als ingeval de tbs-regeling reeds bij aanvang van toepassing is.

De uitspraak van de Hoge Raad sluit aan bij de opvattingen van Hof Den Bosch met betrekking tot de doel en strekking van art. 3.10 Wet IB 2001. De uitspraak van de Hoge Raad heeft tot gevolg dat aanloopkosten en lasten die verband houden met een vermogensbestanddeel dat ooit tot een andere bron van inkomen behoorde (in casu box 3), niet meer in aanmerking genomen kunnen worden in het startjaar van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden.

Deze uitspraak met betrekking tot aanloopverliezen is minder relevant geworden, omdat op basis van de arresten met betrekking tot de aanvang van de tbs-regeling er al direct sprake is van een bron, zodat de aanloopkosten van meet af aan meegenomen kunnen worden en wel onder de tbs-regeling zelf. Op art. 3.10 Wet IB 2001 hoeft dan geen beroep gedaan te worden. In het door de Hoge Raad in casu gewezen arrest is door belanghebbende het aanvangstijdstip niet betwist. Er is uitgegaan van het feitelijke moment van terbeschikkingstelling als aanvangsmoment. Indien wel het aanvangstijdstip ter discussie gesteld was, was het bedrijfspand mogelijk van het moment van aanschaf als ter beschikking gesteld vermogen aangemerkt en waren de kosten volledig aftrekbaar geweest.

3.3.3. Vermogensetikettering

De tbs-regeling kent met betrekking tot het bepalen van het resultaat een eigen resultaatbegrip dat is opgenomen in art. 3.94 Wet IB 2001. Inhoudelijk komt deze bepaling overeen met het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001, maar art. 3.8 Wet IB 2001 is niet expliciet van toepassing verklaard. Ondanks dat dit artikel niet van toepassing is op resultaat uit overige werkzaamheden, heeft de wetgever aangegeven dat de hoofdindeling van het vermogen wordt gevolgd voor resultaat uit overige werkzaamheden⁸⁷ en wordt over het algemeen in de literatuur aangenomen dat de vermogensetikettering ook op resultaat uit overige werkzaamheden en dus de tbs-regeling van toepassing is. De toepassing van de vermogensetikettering is echter voor de terbeschikkingsteller beperkter dan voor de ondernemer en resultaatgenieter. Indien een vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld in de zin van art. 3.91 of 3.92 Wet IB 2001 moet het vermogensbestanddeel altijd worden aangemerkt als ondernemingsvermogen.⁸⁸ Ook als het op basis van de normale vermogensetiketteringsregels onder het keuzevermogen zou kunnen vallen. De terbeschikkingstelling als zodanig vormt een werkzaamheid, zodat op grond van de vermogensetikettering het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel als ondernemingsvermogen moet worden aangemerkt. Dit

⁸⁶ Commentaar J. Ganzeveld bij HR 22 januari 2010, 08/04313, NTFR 2010-347.

⁸⁷ Kamerstukken II, 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 469.

⁸⁸ Ik gebruik hier de term ondernemingsvermogen als aanduiding dat het vermogensbestanddeel verplicht als werkzaamheid onder de tbs-regeling valt.

vloeit ook voort uit de opzet van de tbs-regelingen, waarbij het rendabel maken van vermogensbestanddelen als een werkzaamheid wordt aangemerkt.⁸⁹ Een dergelijk vermogensbestanddeel kan geen privé-vermogen of keuzevermogen voor de terbeschikkingsteller vormen.

Daar waar keuzevrijheid en de wil van de ondernemer bij keuzevermogen binnen de grenzen der redelijkheid doorslaggevend zijn voor de etikettering, kent de tbs-regeling geen keuzevermogen. Voor activa in gemengd of gesplitst gebruik bestaat niet de mogelijkheid het gehele vermogensbestanddeel als privé-vermogen aan te merken.

Bij gesplitst gebruik moet in ieder geval het bedrijfsgedeelte worden geëtiketteerd als ondernemingsvermogen. Dit komt voort uit het in de wettekst in art. 3.91 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 opgenomen woord voorzover.⁹⁰ Het privé-gedeelte behoort in beginsel tot het privé-vermogen. Het is niet mogelijk op basis van de wettekst het gehele vermogensbestanddeel tot het privé-vermogen te rekenen, maar de wet laat wel ruimte om ook het gedeelte dat voor privé doeleinden wordt aangewend tot het ondernemingsvermogen te rekenen.⁹¹ Zoals besproken in paragraaf 3.2.3 kan de ondernemer in een dergelijke situatie wel kiezen om het gehele vermogensbestanddeel als privé-vermogen aan te merken.

Bij gemengd gebruik van een vermogensbestanddeel is er voor de terbeschikkingsteller geen enkele keuzevrijheid. Op basis van de normale regels voor de vermogensetikettering is het bij gemengd gebruik niet mogelijk om de etikettering te splitsen in een ondernemingsgedeelte en een privé-gedeelte. De ondernemer kan in dat geval kiezen om het vermogensbestanddeel geheel tot zijn privé-vermogen of ondernemingsvermogen te rekenen. De terbeschikkingsteller heeft deze keuze niet. Hij heeft alleen de mogelijkheid om het gehele vermogensbestanddeel tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen. Hier komt de beperking van de terbeschikkingsteller ten opzichte van een echte ondernemer duidelijk naar voren.

Indien de ondernemer ervoor kiest om het vermogensbestanddeel bij gemengd of gesplitst gebruik geheel tot het privé-vermogen te rekenen, valt dit in box 3. Op grond van art. 3.17 lid 1 onderdeel c mag hij een gebruiksvergoeding van ten hoogste het voordeel uit sparen en beleggen in aftrek brengen in box 1. Hiermee wordt voorkomen dat de inkomsten slechts forfaitair worden belast en kosten tegen het progressieve tarief worden afgetrokken. Volgens Sillevis zou met een dergelijke bepaling in de tbs-regeling een oneigenlijke etikettering worden voorkomen en zou hiermee dezelfde keuzevrijheid aan de terbeschikkingsteller kunnen worden gegeven als aan de ondernemer, waarmee de ongelijkheid

⁸⁹ Kamerstukken II 2000/01, 27 466 nr. 3, blz. 53.

⁹⁰ L.W. Sillevis e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007, onderdeel 3.4.3.C onderdeel b, blz.534.

⁹¹ L.W. Sillevis e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007, onderdeel 3.4.3.C onderdeel b, blz.534.

tussen terbeschikkingsteller en ondernemer, welke slechts is ingegeven vanuit de angst voor belastingarbitrage tussen box 1 en box 3, wordt weggenomen.⁹²

Volgens de staatssecretaris speelt het leerstuk van de vermogensetikettering geen enkele rol bij het bepalen van het resultaat, omdat toepassing van de tbs-regeling afhankelijk is van het criterium ter beschikking stellen.⁹³ Volgens de Kort in het commentaar op art. 3.91 Wet IB 2001 is de tbs-regeling juist bij uitstek een regeling die etikettering voorschrijft.⁹⁴ Hetgeen ter beschikking gesteld wordt, is immers altijd ondernemingsvermogen.

Tijdens de parlementaire behandeling⁹⁵ is aan de orde geweest om de tbs-regeling alleen van toepassing te verklaren op vermogensbestanddelen die bij de ondernemer tot het verplicht ondernemingsvermogen behoren. De wetgever heeft hier, begrijpelijk, niets in gezien, omdat alle vermogensbestanddelen die tot het keuzevermogen behoren bij winst uit onderneming de tbs-regeling zouden ontlopen. Dit gaat in tegen de antimisbruikgedachte achter de tbs-regeling.

In de literatuur heeft het niet van toepassing zijn van het keuzerecht, ondanks dat het wel valt te verklaren vanuit het oogpunt van het tegengaan van belastingarbitrage, tot veel kritiek geleid. Volgens Van Houte bestaat er voor de verbonden persoon die ter beschikking stelt geen keuzerecht, omdat deze geen ondernemer is. Aangezien art. 3.8 Wet IB 2001 niet van toepassing is verklaard in art. 3.95 Wet IB 2001 zou de vermogensetikettering in het geheel niet van toepassing zijn.⁹⁶ Van Houte vindt dit een niet te rechtvaardigen verschil met het ondernemerschap en vindt dan ook dat in het geval dat de ondernemer een keuzerecht heeft ten aanzien van een vermogensbestanddeel dit ook voor de ter beschikking stellende verbonden persoon zou moeten gelden.⁹⁷

Ook het huwelijksvermogensrecht speelt bij de vermogensetikettering een belangrijke rol. Bij echtgenoten die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd en waarvan één van de echtgenoten een onderneming drijft in de vorm van een eenmanszaak wordt niet aan de tbs-regeling toegekomen. De staatssecretaris voerde ter motivering van dit standpunt tijdens de parlementaire behandeling aan dat ter beschikking stellen tussen echtgenoten in dit geval geen betekenis heeft.⁹⁸ Bij in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten bestaat er geen afgescheiden vermogen. Het uitgangspunt van de tbs-regeling, het voorkomen van belastingarbitrage, komt in deze situatie niet in gevaar. De ondernemer kan namelijk niet aan zichzelf ter beschikking stellen. In het geval dat de echtgenoot ter beschikking

⁹² L.W. Sillevius e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007, onderdeel 3.4.3.C onderdeel b, blz.535.

⁹³ Kamerstukken II 2000/01, 26 727, nr. 17, blz. 100.

⁹⁴ De Kort, commentaar art. 3.91 Wet IB 2001 onderdeel 2. Het ter beschikking stellen van vermogen aan een onderneming of werkzaamheid van een verbonden persoon (lid 1, onderdeel a), paragraaf 2.3. Vermogensbestanddelen, keuzevermogen.

⁹⁵ Kamerstukken II 2000/2001, 26 727, nr. 71.

⁹⁶ C.P.M. van Houte, Complicaties rond panden in gesplitst gebruik in de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR2001/80.

⁹⁷ C.P.M. van Houte, Complicaties rond panden in gesplitst gebruik in de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR2001/80.

⁹⁸ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 7 blz. 192.

stelt is arbitrage ook niet waarschijnlijk, omdat civielrechtelijk het toekennen van een vergoeding binnen de huwelijksgemeenschap niet mogelijk is.⁹⁹ Volgens Van Kempen is echter voor toepassing van de terbeschikkingstelling niet het civielrechtelijke aspect doorslaggevend, maar is beslissend of een vermogensbestanddeel fiscaal wordt toegerekend aan de ondernemer.¹⁰⁰ De ondernemer wordt geacht met het volledige vermogen van de huwelijksgemeenschap de onderneming te drijven. Fiscaal behoort het vermogen dan tot de echtgenoot die de onderneming drijft. Op het vermogensbestanddeel kunnen in dat geval de normale regels van de vermogensetikettering worden toegepast.

Indien echtgenoten zijn gehuwd onder het maken van huwelijkse voorwaarden bezitten zij wel vermogensbestanddelen buiten gemeenschap van goederen. Als een goed wordt gerekend tot het vermogen van de ondernemende echtgenoot, ligt bij deze echtgenoot de bestuursbevoegdheid en behoort het fiscaal aan hem toe. De tbs-regeling is dan niet aan de orde, omdat de ondernemer niet aan zichzelf ter beschikking kan stellen. Op basis van de normale regels van de vermogensetikettering heeft de ondernemer binnen de grenzen der redelijkheid de mogelijkheid het vermogensbestanddeel tot zijn privé-vermogen te rekenen. Als het vermogensbestanddeel echter behoort tot het vermogen van de niet-ondernemende echtgenoot en ter beschikking wordt gesteld aan de onderneming van de ondernemende echtgenoot komt de tbs-regeling wel aan de orde. Door het afgescheiden vermogen komt het vermogensbestanddeel zowel civielrechtelijk als fiscaal volledig toe aan de niet-ondernemer, waardoor de tbs-regeling wel van toepassing is. Ik ben het met Van Lint¹⁰¹ eens dat het vreemd is dat indien het vermogensbestanddeel toekomt aan de ondernemer hij op basis van de regels van vermogensetikettering buiten de heffing van box 1 kan blijven door het vermogensbestanddeel als privé-vermogen te etiketteren, terwijl de partner van de ondernemer die verder afstaat van de onderneming deze keuzevrijheid niet heeft en altijd wordt belast in box 1. Volgens Van Lint zou in het kader van het streven van de wetgever naar een parallelle behandeling tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller indien de ondernemer het recht heeft om een vermogensbestanddeel tot het keuzevermogen te rekenen ook voor de terbeschikkingsteller het keuzerecht zou moeten gelden.¹⁰² Net als De Kort¹⁰³ vragen Ruijschop en Heithuis zich af of in plaats van het van toepassing verklaren van het keuzerecht op de tbs-regeling niet beter het keuzevermogen binnen het winstregime kan worden aangepast. De voorkeur van Ruijschop en Heithuis om de ongelijkheid weg te nemen gaat uit naar het aanpassen van de regels van de vermogensetikettering bij winst uit onderneming.¹⁰⁴ Zij pleiten ervoor de vermogensetikettering zo aan te passen dat het ondernemingsgedeelte van een woon-werkpand

⁹⁹ Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 17 blz. 77-78.

¹⁰⁰ M.L.M. van Kempen, *Toerekening van vermogen en terbeschikkingstellingen tussen gehuwden*, NTFR 2003/1491.

¹⁰¹ A.J. van Lint, Verband tussen de vermogensetikettering en de terbeschikkingstellingsregeling van art.3.91 Wet IB 2001, TFO 2000/271.

¹⁰² A.J. van Lint, Verband tussen de vermogensetikettering en de terbeschikkingstellingsregeling van art.3.91 Wet IB 2001, TFO 2000/271

¹⁰³ De Kort, commentaar art. 3.91 Wet IB 2001 onderdeel 2. Het ter beschikking stellen van vermogen aan een onderneming of werkzaamheid van een verbonden persoon (lid 1, onderdeel a), paragraaf 2.3.

¹⁰⁴ E.J.W. Heithuis en M.H.C. Ruijschop, De terbeschikkingstellingsregelingen in de Wet IB 2001, blz. 440 en 441.

altijd valt onder het ondernemingsvermogen. Hiermee kan het onderscheid tussen nagenoeg gelijke situaties worden weggenomen.

Gezien de anti-arbitragegedachte achter de tbs-regeling kan ik me goed voorstellen dat de wetgever het keuzevermogen niet van toepassing heeft verklaard op de tbs-regeling. Door de keuzevrijheid aan de terbeschikkingsteller te geven, zou bij vermogensbestanddelen in gemengd of gesplitst gebruik heel gemakkelijk het forfaitaire rendement van box 3 binnengehaald kunnen worden. Iets wat de wetgever juist met de tbs-regeling heeft willen voorkomen. Vanuit de doelstelling van de wetgever om de terbeschikkingsteller zo veel mogelijk gelijk te behandelen aan de ondernemer lijkt het echter niet te rechtvaardigen dat er bij de vermogensetikettering tussen de ondernemer en terbeschikkingsteller sprake is van een ongelijke behandeling. Van de in de literatuur aangedragen mogelijkheden om deze ongelijkheid weg te nemen, spreekt de oplossing genoemd in de Cursus Belastingrecht mij het meest aan. Zij stellen dat een bepaling vergelijkbaar aan de bepaling van art. 3.17 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 voldoende is om misbruik van de tbs-regeling te voorkomen. Er kan met deze bepaling nooit meer aan kosten in aftrek gebracht worden dan forfaitair wordt belast. Ik vind dit een goede oplossing, omdat dan zonder inbreuk te maken op de keuzevrijheid van de ondernemer op deze manier een gelijke situatie wordt gecreëerd tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller.

3.3.4. Startersfaciliteiten

Een aantal van op ondernemers van toepassing zijnde ondernemersfaciliteiten is in art. 3.95 Wet IB 2001 overeenkomstig van toepassing verklaard op resultaat uit overige werkzaamheden en dus op de tbs-regeling. Dit geldt niet voor de faciliteiten voor startende ondernemers. De startersaftrek en de willekeurige afschrijving zijn niet opgenomen in art. 3.95 Wet IB 2001. Als argument hiervoor is tijdens de parlementaire behandeling aangevoerd dat de ondernemersfaciliteiten het doel hebben de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waaruit een onderneming bestaat, in stand te houden en uit te breiden.¹⁰⁵ Bij een werkzaamheid ontbreekt het element van een duurzame organisatie of heeft het onvoldoende betekenis, zodat het volgens de wetgever niet nodig is om faciliteiten die zien op de continuïteit van een duurzame organisatie ook van toepassing te laten zijn op een werkzaamheid.¹⁰⁶

Volgens de wetgever is de rechtvaardiging voor het onthouden van de ondernemersfaciliteiten dat de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel aan een onderneming op zichzelf niet als een onderneming kan worden beschouwd.¹⁰⁷ Het vermogensbestanddeel valt immers alleen in box 1 vanwege de arbitragemogelijkheden. Aangezien de ondernemersfaciliteiten alleen openstaan voor ‘echte’ ondernemers, ziet de wetgever geen reden om de groep belastingplichtigen die vanwege arbitragemogelijkheden wordt betrokken in het resultaat uit overige werkzaamheden, gunstiger te behandelen dan medegerechtigde waar de ondernemersfaciliteiten ook niet op van toepassing zijn.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 133.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 162.

¹⁰⁷ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 163.

¹⁰⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 163.

Met ingang van 1 januari 2010 zijn door de staatssecretaris ter verzachting van de tbs-regeling de herinvesteringsreserve en de kostenegalisatiereserve ook voor de tbs-regeling van toepassing verklaard. Helaas heeft de wetgever er niet voor gekozen ook de andere ondernemersfaciliteiten, waaronder de startersaftrek en willekeurige afschrijving, alsnog van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. In reactie op vragen uit de Tweede Kamer heeft de staatssecretaris aangegeven dat het niet voor de hand ligt om ondernemings- en ondernemersfaciliteiten binnen de tbs-regeling open te stellen.¹⁰⁹ Hiervoor gebruikt de staatssecretaris nog steeds het argument dat er bij de tbs-regeling geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

3.3.4.1. Startersaftrek

Om voor de startersaftrek in aanmerking te komen moet worden voldaan aan het urencriterium. Indien naar de werkzaamheid afzonderlijk wordt gekeken, zal door de terbeschikkingsteller over het algemeen niet worden voldaan aan het urencriterium. Het is hierdoor niet mogelijk zonder aanpassing van de voorwaarden de faciliteit van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. Een oplossing zou kunnen worden gevonden in een met de startersaftrek vergelijkbare faciliteit, die vanuit het oogpunt van de gelijke behandeling het verschil in belastingdruk tussen ondernemer en terbeschikkingsteller wegneemt, maar niet als voorwaarde het urencriterium stelt.

Volgens de wetgever past het niet bij doel en strekking van de faciliteiten om ze toe te passen op de voordelen uit de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen.¹¹⁰ Voor de startersaftrek kan ik me dit wel voorstellen, omdat de faciliteit beoogt het starten van een onderneming fiscaal te stimuleren. Dit speelt bij de tbs-regeling geen enkele rol, zodat de startersaftrek vanuit die gedachte niet op de tbs-regeling van toepassing verklaard hoeft te worden.

3.3.4.2. Willekeurige afschrijving

De willekeurige afschrijving is niet van toepassing bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden. De willekeurige afschrijving kan niet worden toegepast, omdat bij een werkzaamheid zoals van een belastingplichtige die met loon vergelijkbare inkomsten geniet maar niet in dienstbetrekking is, het element van een duurzame organisatie niet of te weinig aanwezig is.¹¹¹ Het wel toepassen van de faciliteit zou in dat geval onevenwichtig zijn in vergelijking met personen in dienstbetrekking en op deze manier een bredere werking krijgen dan alleen het stimuleren van het zelfstandig ondernemerschap.¹¹² Voor de tbs-regeling is deze gedachte gecontinueerd.

Vanuit het doel van de wetgever om ter beschikking gesteld vermogen zoveel mogelijk gelijk te behandelen aan winst uit onderneming, is het vreemd dat slechts een beperkt aantal ondernemersfaciliteiten van toepassing is verklaard op de tbs-regeling. De keuze van de wetgever om

¹⁰⁹ Kamerstukken II 2009/10, 31 705, nr. 23, blz. 36.

¹¹⁰ Notitie Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder, Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19, blz. 6-7.

¹¹¹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 29.

¹¹² Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 8, blz. 57.

bepaalde faciliteiten uit te sluiten is steeds op hetzelfde argument gebaseerd en lijkt niet erg evenwichtig. De faciliteiten die de hoogte van het resultaat zouden verlagen zijn veelal niet van toepassing, terwijl alle artikelen die het resultaat verhogen wel van toepassing verklaard zijn. Vanuit het oogpunt van de gelijke behandeling tussen terbeschikkingsteller en ondernemer vind ik dan ook dat de terbeschikkingsteller ook in aanmerking zou moeten kunnen komen voor de willekeurige afschrijving. Indien het vermogensbestanddeel door de starter was aangeschaft binnen de onderneming was de willekeurige afschrijving wel van toepassing geweest, wordt het vermogensbestanddeel door een verbonden persoon aangeschaft niet. De (tijdelijk) lagere belastingdruk en het liquiditeitsvoordeel kunnen ook voor de terbeschikkingsteller belangrijk zijn vanuit de liquiditeitspositie. Het niet van toepassing verklaren van de faciliteit vanuit het antimisbruik karakter van de tbs-regeling is hier naar mijn mening niet van belang. Bovendien is er slechts sprake van uitstel van belasting, zodat de fiscus geen belasting misloopt.

3.4. Overeenkomsten en verschillen

In de voorgaande paragrafen ben ik ingegaan op de aanvang van winst uit onderneming en de tbs-regeling, en de daarmee samenhangende aspecten. Hierna zal ik per behandeld onderwerp de overeenkomsten en verschillen bespreken.

3.4.1. Aanvang winst uit onderneming en tbs-regeling

Eigenlijk is het aanvangsmoment van de tbs-regeling het enige aspect dat in grote mate gelijk is getrokken met het aanvangsmoment bij winst uit onderneming. Ondanks dat de jurisprudentie met betrekking tot de eerste ondernemingshandeling bij winst uit onderneming door de Hoge Raad niet is overgenomen bij de tbs-regeling, heeft de Hoge Raad wel een aantal criteria gegeven die hetzelfde resultaat bewerkstelligen. In de meeste gevallen zal net als bij winst uit onderneming een vermogensbestanddeel vanaf aankoop op basis van de huidige jurisprudentie onder de tbs-regeling vallen, zolang de door de Hoge Raad vereiste gezamenlijke bedoeling tussen de belastingplichtige en de eigen BV maar tot uitdrukking komt.

3.4.2. Aanloopverliezen

Ondanks dat art. 3.10 Wet IB 2001 in art. 3.95 Wet IB 2001 wel van toepassing is verklaard op de tbs-regeling, is de toepassing ervan vaak niet mogelijk. In een tot aan de Hoge Raad gevoerde procedure is tot uitdrukking gekomen dat vanuit doel en strekking art. 3.10 Wet IB 2001 alleen kan worden toegepast op kosten en lasten die niet eerder in een bron van inkomen tot uitdrukking zijn gekomen. Vermogensbestanddelen, die niet gelijk onder de tbs-regeling vallen, behoren meestal eerst tot box 3, met als gevolg dat de kosten en lasten al binnen een bron van inkomen in aanmerking zijn genomen en waardoor ze niet nogmaals in box 1 in aftrek kunnen worden gebracht.

3.4.3. Vermogensetikettering

Ten aanzien van de vermogensetikettering is er geen sprake van een gelijke behandeling tussen ondernemer en terbeschikkingsteller, omdat de bij de tbs-regeling altijd sprake is van

ondernemingsvermogen. De terbeschikkingsteller kent derhalve geen keuzevrijheid betreffende de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen. Dit is een aanzienlijk verschil met de ondernemer die bij vermogensbestanddelen in gemengd of gesplitst gebruik de keuze heeft het gehele vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen of privé-vermogen te rekenen.

3.4.4. Startersfaciliteiten

In dit hoofdstuk ben ik ingaan op de van de ondernemersfaciliteiten deel uitmakende startersaftrek en willekeurige afschrijving. Beide ondernemersfaciliteiten zijn in art. 3.95 Wet IB 2001 niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling, omdat vanuit doel en strekking van deze regelingen volgens de wetgever de faciliteiten niet zijn bedoeld voor de terbeschikkingsteller.

3.5. Korte conclusie

In dit hoofdstuk zijn de verschillende aspecten besproken die een rol spelen bij de aanvang van winst uit onderneming en de aanvang van de tbs-regeling. Uit voorgaande paragraaf is duidelijk geworden dat de terbeschikkingsteller in een aantal opzichten niet gelijk wordt behandeld aan de ondernemer.

Ten aanzien van het verschil bij de aanloopverliezen lijkt het mij niet noodzakelijk om het verschil weg te nemen. Doel en strekking van art. 3.10 Wet IB 2001 zijn wat mij treft duidelijk. De kosten en lasten uit de voorfase kunnen alleen in aanmerking worden genomen indien ze niet eerder in een andere bron van inkomen tot uitdrukking gekomen zijn. Voordat de tbs-regeling van toepassing wordt, is vaak al wel sprake van een bron in de zin van box 3, zodat art. 3.10 Wet IB 2001 niet kan worden toegepast. Gelukkig is het niet van toepassing zijn van dit artikel naar aanleiding van het door de Hoge Raad gewezen arresten met betrekking tot het aanvangsmoment van de tbs-regeling minder relevant geworden. De Hoge Raad heeft immers beslist dat een vermogensbestanddeel vanaf de aanschaf tot de tbs-regeling behoort als de gezamenlijke bedoeling van de terbeschikkingsteller en gebruiker van het vermogensbestanddeel reeds bij aanschaf, al dan niet in een overeenkomst, tot uitdrukking komt. Het vermogensbestanddeel en de daarmee samenhangende kosten en lasten vallen dan van begin af aan onder de tbs-regeling, waardoor art. 3.10 Wet IB 2001 niet meer relevant is.

Bij de vermogensetikettering is met name met betrekking tot het keuzevermogen sprake van een ongelijke behandeling. Vanuit de doelstelling van de wetgever om met de tbs-regeling arbitrage tussen box 1 en box 3 tegen te gaan, is het een logische keuze van de wetgever om het keuzevermogen niet van toepassing te verklaren. Ingeval de terbeschikkingsteller de mogelijkheid heeft om op grond van de vermogensetikettering het vermogensbestanddeel tot box 3 te rekenen, zal hij dit gezien de lagere belastingheffing in box 3 in de meeste gevallen prefereren, waarmee het doel van de tbs-regeling wordt geschonden. In de literatuur zijn verschillende oplossingen aangedragen om deze ongelijkheid weg te nemen. Dit kan door het keuzevermogen van toepassing te verklaren op de tbs-regeling of juist het keuzevermogen in de winstsfeer aan te passen. In de Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting wordt geopperd om net als in de winstsfeer een bepaling op te nemen die ervoor zorgt dat niet meer aan kosten in aftrek gebracht kan worden bij de onderneming of vennootschap dan aan opbrengsten

forfaitair in box 3 wordt belast.¹¹³ Ik kan me goed vinden in deze oplossing, omdat dit slechts een kleine toevoeging in de wet is, waarmee het arbitrageaspect mijns inziens wordt ondervangen en de keuzevrijheid van de ondernemer ten aanzien van het keuzevermogen niet wordt aangetast. Het van toepassing verklaren van het keuzevermogen op de tbs-regeling lijkt mij gezien de mogelijkheid tot arbitrage niet wenselijk.

Tot slot ben ik ingegaan op de startersaftrek en de willekeurige afschrijvingen. Mijns inziens is het niet van toepassing verklaren van de ondernemingsfaciliteiten, waaronder voornoemde faciliteiten vanuit de gedachte van de gelijke behandeling van ter beschikking gesteld vermogen aan ondernemingsvermogen niet gerechtvaardigd. Ik vind dan ook dat deze faciliteiten alsnog van toepassing verklaard zouden moeten worden op de tbs-regeling. Door het niet van toepassing verklaren van deze faciliteiten is de belastingdruk van de terbeschikkingsteller hoger dan van de ondernemer.

¹¹³ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007*, onderdeel 3.4.3.C onderdeel b, blz.535.

Hoofdstuk 4. Resultaatbepaling winst uit onderneming versus tbs-regeling

4.1. Inleiding

Als eenmaal de onderneming of de terbeschikkingstelling hun aanvang hebben genomen moeten jaarlijks respectievelijk de winst en het resultaat bepaald worden. Bij de bepaling van de jaarwinst van de ondernemer heeft de wetgever in de wet een aantal faciliteiten opgenomen die een stukje van de winst al dan niet blijvend vrijstellen van belastingheffing. In paragraaf 4.2 zal ik ingegaan op de wijze waarop de jaarwinst van de ondernemer wordt bepaald. Tevens zullen de faciliteiten aan de orde komen, waarvan de ondernemer gebruik kan maken en die zijn jaarwinst verlagen. Vervolgens wordt in paragraaf 4.3 de resultaatbepaling besproken en wordt ingegaan op de verschillende ondernemingsfaciliteiten. Een paar van deze ondernemingsfaciliteiten is van toepassing bij de bepaling van het jaarresultaat van de terbeschikkingsteller. De wetgever heeft echter de meeste faciliteiten niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling, waardoor de belastingdruk van de terbeschikkingsteller vaak hoger is dan van de ondernemer. Vanuit doel en strekking van de verschillende faciliteiten zal worden beoordeeld of de wetgever een faciliteit naar mijn mening terecht of onterecht heeft uitgesloten voor de tbs-regeling. De overeenkomsten en verschillen tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller zullen in paragraaf 4.4 op een rij worden gezet. Tot slot zal dit hoofdstuk worden afgesloten met een korte conclusie.

4.2. Winst uit onderneming

4.2.1. Jaarwinstbepaling

Het fiscale winstbegrip kent een totaalwinst- en een jaarwinstbepaling. Met het totaalwinstbegrip dat is opgenomen in art. 3.8 Wet IB 2001 wordt de totale winst gedurende het gehele bestaan van de onderneming bepaald. Op dit winstbegrip zal nader worden ingegaan in hoofdstuk 5. In deze paragraaf wordt ingegaan op de in art. 3.25 Wet IB 2001 opgenomen jaarwinstbepaling. Op basis dit artikel wordt de in een kalenderjaar genoten winst bepaald volgens het goed koopmansgebruik met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst.¹¹⁴ Ondanks dat we fiscaal over twee winstbegrippen spreken, kan de jaarwinst niet los gezien worden van het totaalwinstbegrip. Het jaarwinstbegrip maakt namelijk onderdeel uit van het totaalwinstbegrip en regelt de toerekening van de totale winst aan de verschillende jaren. Het belangrijkste uitgangspunt van de jaarwinstbepaling is het begrip goed koopmansgebruik. Het goed koopmansgebruik bepaalt wanneer baten en lasten in aanmerking genomen dienen te worden. Gezien de belangrijke rol van het goed koopmansgebruik zal in paragraaf 4.2.2. nader worden ingegaan op dit begrip.

De ondernemer is in beginsel vrij in de keuze van een winstberekeningsstelsel op voorwaarde dat het stelsel voldoet aan het goed koopmansgebruik en een bestendige gedragslijn wordt nageleefd. De bestendige gedragslijn is in de wet opgenomen om het behalen van incidenteel fiscaal voordeel tegen

¹¹⁴ Art. 3.25 Wet IB 2001.

te gaan. In het jaar dat een stelselwijziging wordt doorgevoerd, wordt de winst of het verlies dat is ontstaan door de wijziging in aanmerking genomen bij het bepalen van de jaarwinst. Hierbij speelt de balanscontinuïteit een rol. De balanscontinuïteit houdt in dat de beginbalans van een boekjaar dient aan te sluiten op de eindbalans van het jaar ervoor. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de winst niet aan de heffing ontsnapt, maar ook niet dubbel wordt belast.

4.2.2. Goed koopmansgebruik

Zoals aangegeven in de vorige paragraaf is het belangrijkste begrip binnen de jaarwinstbepaling het goed koopmansgebruik. Onder de Wet Belastingherziening 1950 is het goed koopmansgebruik voor het eerst gaan gelden als norm voor de berekening van de jaarwinst¹¹⁵ en deze functie vervult het begrip nu nog steeds. De invulling van het goed koopmansgebruik is altijd overgelaten aan de rechtspraak. De wetgever heeft hiermee beoogd ruimte te bieden om het jaarwinstbegrip aan te passen aan de steeds veranderende economische en maatschappelijke omstandigheden en zo het dynamisch karakter van het goed koopmansgebruik te behouden.¹¹⁶ De laatste jaren wordt door de wetgever echter steeds vaker ingegrepen door uitspraken van de Hoge Raad bij wet te corrigeren. Ook is met de Wet werken aan winst met ingang van 1 januari 2007 een belangrijke inbreuk gemaakt op het goed koopmansgebruik door bijvoorbeeld de ingevoerde afschrijfbepaling op onroerende zaken van art. 3.30a Wet IB 2001 en art. 3.29b Wet IB 2001 met betrekking tot de waardering van onderhanden werk.

Ondanks dat het nut van het dynamische karakter van het goed koopmansgebruik over het algemeen wel wordt erkend, brengt zo'n vaag begrip ook mee dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige verzwakt.¹¹⁷ De rechterlijke macht kan immers door gewijzigde inzichten of maatschappelijke omstandigheden een eerst goedgekeurd stelsel ineens niet meer in overeenstemming achten met het goed koopmansgebruik. Mede hierdoor wordt in de literatuur bepleit om de hoofdlijnen van het goed koopmansgebruik te codificeren en detailregelingen uit te werken in conventanten, richtlijnen en besluiten.¹¹⁸ Daarnaast wordt met codificatie de mogelijkheid voor de wetgever om in te grijpen in het goed koopmansgebruik beperkt.

De manier van winstbepaling onder het goed koopmansgebruik is afhankelijk van een aantal beginselen. Dit zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden wordt bepaald aan welk beginsel de meeste waarde moet worden toegekend en wordt invulling aan het goed koopmansgebruik gegeven.

¹¹⁵ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007*, 3.2.16.B onderdeel a, blz.214.

¹¹⁶ MvT Kamerstukken II 1998/1999, 26 727 nr. 3, blz. 106-107.

¹¹⁷ Advies Raad van State, Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, A, punt 37 en 39.

¹¹⁸ P.H.J. Essers, *De fiscale positie van de IB-ondernemer*, TFO 2008/147, paragraaf 3.3.

4.2.2.1. Het realiteitsbeginsel

Bij de toerekening van de winst aan een bepaald jaar is het realiteitsbeginsel hoofdregel. Dit beginsel houdt in dat de baten en lasten zoveel mogelijk toegerekend moeten worden aan het jaar waarop ze betrekking hebben. Als uitwerking van het realiteitsbeginsel kan het realisatiebeginsel of veroorzakingsbeginsel worden beschouwd. Op basis van dit beginsel dienen winsten die in een bepaald jaar zijn gerealiseerd in het fiscale resultaat te worden betrokken en mogen ten laste van het resultaat alleen die kosten en lasten worden gebracht die in dat jaar hun oorzaak vinden. De met de opbrengsten samenhangende kosten dienen zo veel mogelijk in aftrek te worden gebracht op het moment dat de opbrengsten worden gerealiseerd. Dit is het zogenaamde matchingbeginsel.

Het realisatiebeginsel heeft tot doel om winstverschuivingen door de ondernemer tegen te gaan. Als dit beginsel niet zou zijn opgenomen, bestaat de kans dat de ondernemer winst of verlies neemt op het moment dat het hem fiscaal het beste uitkomt.

4.2.2.2. Het voorzichtigheidsbeginsel

De ondernemer dient altijd een bepaalde voorzichtigheid in acht te nemen. Deze voorzichtigheid houdt in dat winsten pas in aanmerking hoeven te worden genomen op het moment van realisatie en aangekondigde verliezen al in aanmerking genomen kunnen worden ondanks dat ze nog niet zijn gerealiseerd. Om te voorkomen dat winstneming lang wordt uitgesteld, vormt het eerder besproken realisatiebeginsel de begrenzing voor het voorzichtigheidsbeginsel door te bepalen dat de winst uiterlijk in aanmerking genomen dient te worden in het jaar van realisatie. Op basis van het realisatiebeginsel binnen het goed koopmansgebruik dient door de ondernemer het vorderingenstelsel te worden toegepast. In dit stelsel worden opbrengsten en kosten toegerekend aan het jaar waarop zij economisch betrekking hebben. Bij de winstberekening wordt rekening gehouden met vorderingen en schulden die voortvloeien uit de transacties gedurende dat jaar en op balansdatum nog bestaan.

4.2.2.3. Het eenvoudsbeginsel

Het beginsel van eenvoud binnen het goed koopmansgebruik bewerkstelligt dat de ondernemer niet altijd verplicht is het meest volledige stelsel van winstberekening te hanteren. Het winstberekeningsstelsel dat wordt gekozen moet met name praktisch hanteerbaar zijn en passen bij de omvang van de onderneming. Zo zijn er zeer kleine ondernemers, welke veelal aan particulieren leveren, die onder voorwaarden het kasstelsel mogen hanteren, ondanks dat dit stelsel, waarbij kosten en opbrengsten worden toegerekend aan het jaar waarin ze worden betaald of ontvangen, in strijd is met het goed koopmansgebruik. Een ander voorbeeld van eenvoud zijn de kleine overlopende kostenposten. Deze kosten mogen als ze de winst nauwelijks beïnvloeden in het jaar van betaling geheel ten laste van winst worden gebracht. Ook mogen activa waarvan de aanschaffkosten niet meer bedragen dan € 450 in een keer ten laste van het resultaat worden gebracht. Hiermee beïnvloedt het eenvoudsbeginsel in zekere mate het realiteitsbeginsel. Zonder het eenvoudsbeginsel zouden deze kosten op basis van het realiteitsbeginsel moeten worden geactiveerd en over meerdere jaren moeten worden afgeschreven.

4.2.3. De MKB-winstvrijstelling

Sinds 1 januari 2007 is in art. 3.79a Wet IB 2001 de MKB-winstvrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling maakt onderdeel uit van de Wet werken aan winst. Bij de Wet werken aan winst is door de invoering van grondslag verbredende maatregelen, zoals de afschrijfbepanking op onroerende zaken en de beperking van de verliesverrekening, een verlaging van de Vpb-tarieven en de introductie van de MKB-winstvrijstelling gerealiseerd.¹¹⁹ Met de Wet werken aan winst is beoogd het fiscale vestigingsklimaat van Nederland te verbeteren en zo een stimulans te vormen voor de economie en de werkgelegenheid. De MKB-winstvrijstelling past binnen dit doel.

De MKB-winstvrijstelling is een vrijstelling van 12% van de winst, nadat deze winst is verminderd met de ondernemersaftrek en vormt daarmee de laatste aftrekpost ter bepaling van de belastbare winst uit onderneming. De vrijstelling is zowel van toepassing bij positieve als bij negatieve resultaten. Het percentage van de vrijstelling is sinds de invoering in 2007 verhoogd van 10% naar 12%. De verwachting is dat met de invoering van de Wet uniformering loonbegrip het percentage van de vrijstelling nog verder zal stijgen tot 14%.¹²⁰ Dit om de inkomenseffecten van de voorgestelde maatregelen aanvaardbaar te houden. De MKB-winstvrijstelling is een tegemoetkoming die parallel loopt met de winst en daarmee voor winst uit onderneming het effect bereikt van een tariefsverlaging.¹²¹ Er is bewust niet gekozen voor een tariefsverlaging, omdat het winstinkomen slechts één inkomensbestanddeel is binnen het veel meer omvattende box 1.¹²² Daarnaast beoogt de MKB-winstvrijstelling door het verlagen van de belastingdruk een tegenhanger te zijn van de tariefverlagende maatregelen in de vennootschapsbelasting ter voorkoming van een massale overstap van de IB-ondernemer naar de BV.¹²³ Bovendien wordt beoogd ondernemingsactiviteiten te belonen en nieuwe bedrijvigheid aan te trekken.¹²⁴

Bij de invoering in 2007 was de MKB-winstvrijstelling slechts beperkt toepasbaar. Alleen ondernemers in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 die het urencriterium haalden, konden gebruik maken van de MKB-winstvrijstelling. Voor medegerechtigden, loongenieters, resultaatgenieters en terbeschikkingstellers bestond geen recht op deze faciliteit.

Met ingang van 1 januari 2010 is de voorwaarde vervallen dat moet worden voldaan aan het urencriterium. Ongeacht het aantal uren dat door de ondernemer aan de onderneming wordt besteed, bestaat recht op de MKB-winstvrijstelling. Het vervallen van het urencriterium in combinatie met een verhoging van het percentage tot 12% bevordert de doorgroei van een onderneming, stimuleert het maken van winst en maakt het aantrekkelijker om een onderneming te starten in deeltijd of naast een

¹¹⁹ MvT Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 33.

¹²⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 131, nr. 7, blz. 32.

¹²¹ MvT Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 5.

¹²² Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 12.

¹²³ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 13.

¹²⁴ MvT Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 3 en blz. 9-10.

diensbetrekking.¹²⁵ De MKB-winstvrijstelling is hiermee voor een grotere groep ondernemers toegankelijk geworden.

Door de wetgever wordt de MKB-winstvrijstelling gezien als een mogelijk toekomstige stap naar een afzonderlijk rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting, waarbij de winst tegen een lager tarief wordt belast dan overig inkomen.¹²⁶ Een rechtvaardiging daarvoor is dat winst uit onderneming kan worden onderworpen aan een lager tarief, omdat het winstinkomen naast een consumptieve functie ook een investeringsfunctie en bufferfunctie vervult.¹²⁷ In de Fiscale agenda van 14 april 2011 heeft de staatssecretaris aangegeven in de eerste helft 2012 te komen met een verkennende nota, waarin de mogelijkheden voor een winstbox, waarbij de ondernemersfaciliteiten opgaan in een laag tarief, worden onderzocht.¹²⁸ Volgens Essers kan de winstbox een eerste stap zijn naar een rechtsvormneutrale winstbelasting.¹²⁹ Vooruitlopend hierop wordt de zelfstandigenaftrek in 2012 omgezet in een vaste basisaftrek van circa € 7.200.¹³⁰

4.2.4. De ondernemersfaciliteiten

Voordat in een bepaald jaar uiteindelijk over de winst belasting moet worden betaald, staat er voor de ondernemer nog een aantal faciliteiten open die zijn belastbare winst verlagen. In deze paragraaf zullen de verschillende faciliteiten worden besproken. Een aantal van deze faciliteiten zijn objectieve vrijstellingen. Een objectieve vrijstelling heeft het karakter van een vrijstelling van een deel van de totaalwinst. Onder de objectieve vrijstellingen vallen onder andere de bosbouwvrijstelling, de landbouwvrijstelling, de investeringsaftrek en de ondernemersaftrek. De wetgever heeft middels deze faciliteiten bepaalde voordelen buiten de belastingheffing willen houden. Daarnaast zijn er faciliteiten die geen effect hebben op de omvang van de totaalwinst, maar slechts leiden tot een andere verdeling van de winst over de jaren. Dit leidt voor de belastingplichtige tot een liquiditeitsvoordeel en een lagere belastingdruk. Voorbeelden van deze faciliteiten zijn de willekeurige afschrijvingen, de herinvesteringsreserve en de fiscale oudedagsreserve.

4.2.4.1. De bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling kent een lange historie in de inkomstenbelasting. Al sinds 1926 is de vrijstelling opgenomen in de wet. In de huidige wet is de bosbouwvrijstelling opgenomen in art. 3.11 Wet IB 2001. Op grond van dit artikel blijven de voordelen uit het bosbedrijf buiten aanmerking van de winst. Dit geldt zowel voor positieve als voor negatieve voordelen. Een verlies valt in beginsel ook onder de vrijstelling en kan dus niet ten laste van de winst worden gebracht. De belastingplichtige kan

¹²⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3, blz. 7-9.

¹²⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz.

¹²⁷ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, onderdeel 3.2.39.A., onderdeel c, blz. 485.

¹²⁸ De Fiscale agenda, Naar een eenvoudiger meer solide en fraude bestendig belastingstelsel, 14 april 2011, blz. 2 en 4, www.rijksoverheid.nl.

¹²⁹ P.H.J. Essers, *Rechtsvormneutraliteit*, TFO 2011/3.

¹³⁰ De Fiscale agenda, Naar een eenvoudiger meer solide en fraude bestendig belastingstelsel, 14 april 2011, blz. 35, www.rijksoverheid.nl.

eventueel wel een beroep doen op de optieregeling, waarmee kan worden verzocht de vrijstelling buiten toepassing te laten.¹³¹ Het doel van de vrijstelling is de bescherming en bevordering van het bosbestand in Nederland.¹³² Het moet een stimulans zijn tot de aanplant en instandhouding van bossen. De bosbouwvrijstelling is van toepassing op bosbedrijven. Uit de jurisprudentie blijkt dat met een bosbedrijf niet wordt bedoeld het bedrijf als organisatie, maar het feitelijke beheer gericht op de instandhouding van een bos.¹³³ Het bosbedrijf hoeft dan ook geen onderneming te vormen in de zin art. 3.8 Wet IB 2001, maar kan ook kwalificeren voor de vrijstelling als onderdeel van een meer omvattend geheel dat als onderneming kan worden aangemerkt.¹³⁴

4.2.4.2. De landbouwvrijstelling

Een van de oudste bepalingen in de inkomstenbelasting is de landbouwvrijstelling. In art. 3.12 Wet IB 2001 is de huidige landbouwvrijstelling opgenomen. De landbouwvrijstelling is een objectieve vrijstelling ter zake van de waardeverandering van landbouwgronden, daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen, voorzover de waardeverandering van de grond is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf, en niet is ontstaan uit de uitoefening van het bedrijf.¹³⁵ De vrijstelling is alleen van toepassing op voordelen die zijn toe te rekenen aan waardeverandering van grond bij voortzetting in de agrarische sfeer.

Net als bij het bosbedrijf wordt bedrijf onder de landbouwvrijstelling niet uitgelegd als organisatie of onderneming, maar gaat het om de feitelijke beoefening van de landbouw met inbegrip van hetgeen met die beoefening rechtstreeks verband houdt.¹³⁶ Er kan echter pas sprake zijn van een landbouwbedrijf als de activiteiten in het kader van een onderneming of als nevenactiviteit binnen een onderneming plaatsvinden.¹³⁷

4.2.4.3. Investeringsaftrek.

De investeringsaftrek is een objectieve vrijstelling voor investeringen in bedrijfsmiddelen en komt in mindering op de jaarwinst. De investeringsaftrek vormt naast de afschrijving op bedrijfsmiddelen een extra aftrekpost ten laste van de winst. Aangezien de investeringsaftrek een objectieve vrijstelling is, wordt een stukje van de totale winst blijvend buiten de heffing gehouden, mits er bij vervreemding binnen vijf jaar geen desinvesteringsbijtelling op grond van art. 3.47 Wet IB 2001 plaatsvindt.

¹³¹ Art. 3.11 lid 2 Wet IB 2001.

¹³² Kamerstukken II 1992/93, 23 197, nr. 3, blz. 3.

¹³³ Hoge Raad 19 november 1969, nr. 16 221, BNB 1970/24.

¹³⁴ Bruggink, Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland, blz. 181.

¹³⁵ Art. 3.12 lid 1 Wet IB 2001.

¹³⁶ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, onderdeel 3.2.13.C.b, blz. 166.

¹³⁷ A.W. de Beer, commentaar art. 3.12 Wet IB 2001 NDFR, onderdeel 2. Landbouwbedrijf, par. 2.5.1 en 2.5.2.

Er zijn drie soorten investeringsaftrek: de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (hierna: KIA), de energie-investeringsaftrek (hierna: EIA) en de milieu-investeringsaftrek (hierna: MIA), welke hierna kort zullen worden besproken.

4.2.4.3.1. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

In art. 3.41 Wet IB 2001 is de KIA opgenomen. De KIA staat open voor iedere belastingplichtige die winst uit onderneming geniet. Dit betekent dat naast ondernemers ook medegerechtigden gebruik kunnen maken van de KIA. De KIA heeft tot doel het bevorderen van investeringen van een relatief beperkte omvang door ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf.¹³⁸ Investerings tussende € 2.200 en € 301.800 komen in aanmerking voor investeringsaftrek. In art. 3.45 Wet IB 2001 worden een aantal bedrijfsmiddelen uitgesloten van toepassing van de investeringsaftrek. Dit zijn bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen met een investeringsbedrag van minder dan € 450 en bedrijfsmiddelen die bestemd zijn om hoofdzakelijk ter beschikking te stellen aan derden.

4.2.4.3.2. Energie-investeringsaftrek

De EIA is met ingang van 1997 opgenomen in de wet met het doel om de rentabiliteit van investeringen in energiebesparing en duurzame energie te verhogen. Aan het bedrijfsleven wordt daarmee een steun in de rug geboden bij het zoeken naar wegen om te komen tot energiebesparing en de inzet van duurzame energiebronnen.¹³⁹ De systematiek en opzet zijn grotendeels gelijk aan de KIA. Belangrijk verschil is echter dat in art 3.42 lid 1 Wet IB 2001 de EIA alleen van toepassing wordt verklaard op de ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

4.2.4.3.3. Milieu-investeringsaftrek

De derde en laatste soort investeringsaftrek is de MIA. Deze aftrek is opgenomen in art. 3.42a Wet IB 2001 en beoogd de bevordering van de bescherming van het Nederlandse milieu.¹⁴⁰ Hiermee wordt een bijdrage geleverd aan een versterking van de ontwikkeling naar een meer duurzame samenleving.¹⁴¹ De aftrek kan net als de EIA alleen worden toegepast door ondernemers in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001.

4.2.4.4. Ondernemersaftrek

In art. 3.2 Wet IB 2001 is bepaald dat de belastbare winst uit onderneming is de winst die belastingplichtige als ondernemer geniet verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De ondernemersaftrek is het gezamenlijke bedrag van de zelfstandigenaftrek, de aftrek speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaftrek.¹⁴² Voor de ondernemersaftrek komen alleen ondernemers in de zin van art. 3.4 en 3.5 Wet IB 2001 in aanmerking. De aftrek geldt dus niet voor degenen die als medegerechtigden of

¹³⁸ Kamerstukken II 1998/98, 26 727, nr. 3, blz. 109.

¹³⁹ Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 3, blz. 3.

¹⁴⁰ Art. 3.42a lid 2 Wet IB 2001.

¹⁴¹ Kamerstukken II 1998/99, 26 532, nr. 3, blz. 6.

¹⁴² Art. 3.74 Wet IB 2001.

houders van schuldvorderingen winst genieten. Bovendien moet door de ondernemer voor toepassing van de aftrek worden voldaan aan het urencriterium. Enige uitzondering hierop is de stakingsaftrek. Indien een ondernemer winst geniet uit meerdere ondernemingen bepaald art. 3.75 Wet IB 2001 dat deze voor de ondernemersaftrek als één onderneming worden beschouwd en zo dus slechts één keer recht op aftrek bestaat.

4.2.4.4.1. De zelfstandigenaftrek

In art. 3.76 wet IB 2001 is de zelfstandigenaftrek opgenomen. De hoogte van de zelfstandigenaftrek is afhankelijk van de hoogte van de winst. Hoe hoger de winst hoe lager de zelfstandigenaftrek. Het doel dat met de zelfstandigenaftrek wordt beoogd is tweeledig. De faciliteit stimuleert het midden- en kleinbedrijf uit een oogpunt van werkgelegenheid en van een gezonde structuur.¹⁴³ Daarnaast heeft de zelfstandigenaftrek tot doel om voor met name voor zelfstandigen met een bescheiden winst een belastingverlichting aan te brengen, zodat de heffing meer wordt afgestemd op de functies van het winstinkomen (consumeren, reserveren en investeren).¹⁴⁴ Kleine ondernemers dienen over het algemeen een deel van de winst te herinvesteren in de onderneming en kunnen daardoor niet de gehele winst aanwenden voor consumptie. Zonder een faciliteit zou de draagkracht van de ondernemer hierdoor minder zijn ten opzichte van andere belastingplichtigen zonder onderneming.

Om te komen tot een evenwichtigere verdeling van de ondernemersfaciliteiten kan met ingang van 1 januari 2010 de zelfstandigenaftrek alleen nog maar worden verrekend met winstinkomen en niet meer met andere inkomensbronnen, als bijvoorbeeld loon uit dienstbetrekking. Om ondernemerschap te blijven stimuleren geldt de beperking niet voor starters. Starters kunnen gedurende drie jaar de zelfstandigenaftrek nog in mindering brengen op ander inkomen. In 2012 wordt de zelfstandigenaftrek omgezet in een vaste basisaftrek van circa € 7.200.¹⁴⁵ Verwachting is dat de komende jaren de zelfstandigenaftrek geleidelijk zal worden omgezet in de MKB-winstvrijstelling, omdat de MKB-winstvrijstelling een faciliteit is die meer is gericht op de groei van ondernemingen.¹⁴⁶

4.2.4.4.2. De aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk

De aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk beoogt voor in Nederland verrichte en systematisch georganiseerde werkzaamheden die gericht zijn op technisch-wetenschappelijk onderzoek, de ontwikkeling van technisch nieuwe fysieke producten of onderdelen daarvan, productieprocessen, of programmatuur of voorafgaand haalbaarheidsonderzoek te stimuleren.¹⁴⁷ Om in aanmerking te komen voor deze aftrek van € 12.104 per jaar moet de ondernemer, die voldoet aan het urencriterium, in een

¹⁴³ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007*, onderdeel 3.2.38.B.

¹⁴⁴ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007*, onderdeel 3.2.38.B.

¹⁴⁵ De Fiscale agenda, Naar een eenvoudiger meer solide en fraude bestendig belastingstelsel, 14 april 2011, blz. 35, www.rijksoverheid.nl.

¹⁴⁶ Notitie Fiscaal bevorderen ondernemerschap, Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3.

¹⁴⁷ M.J.C. Pieterse, Commentaar NDFR op art. 3.77 Wet IB 2001, onderdeel 1.

kalenderjaar ten minste 500 uur besteden aan S&O-werkzaamheden. Startende ondernemers krijgen gedurende drie jaar nog een extra aftrek van € 6.054.¹⁴⁸

4.2.4.4.3. De meewerkaftrek

De meewerkaftrek is opgenomen in art. 3.78 Wet IB 2001 en vormt een fiscale tegemoetkoming voor de ondernemer in het geval diens partner zonder enige vergoeding minimaal 525 uur meewerkt in de onderneming. De aftrek bedraagt, afhankelijk van het aantal uren dat de partner meewerkt in de onderneming, een percentage van de winst uit de onderneming waarin wordt meegewerkt. De uren die zien op de wederzijdse hulp die echtgenoten krachtens huwelijksvermogensrecht jegens elkaar zijn verschuldigd tellen niet mee.¹⁴⁹

De meewerkaftrek is oorspronkelijk in de wet opgenomen om de ongelijke fiscale behandeling tussen gehuwden en ongehuwden weg te nemen. Tot 1 april 1997 was het voor echtgenoten namelijk niet mogelijk om een arbeidsovereenkomst met elkaar aan te gaan of een arbeidsbeloning aan de partner toe te kennen. Ondanks dat deze mogelijkheid er nu wel is, bestaat de meewerkaftrek nog steeds. De Tweede Kamer heeft in 2007 een amendement aangenomen, waarmee het voorgenomen vervallen van de meewerkaftrek met ingang van 1 januari 2008 ongedaan is gemaakt.¹⁵⁰ De meewerkaftrek wordt nog steeds gezien als een eenvoudige forfaitaire regeling, die dankzij de geringe administratieve lasten een goed alternatief is voor de reële arbeidsbeloning van de partner.

4.2.4.4.4. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

Met ingang van 1 januari 2007 is de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid in de wet opgenomen. De aftrek heeft tot doel het bevorderen van de arbeidsparticipatie van arbeidsongeschikten met een arbeidsongeschiktheidsuitkering. Voor deze groep mensen is het vaak moeilijk om direct te voldoen aan het urencriterium, waardoor geen recht bestaat op de ondernemersaftrek, terwijl een onderneming vaak wel een goed alternatief is voor een baan. Daarom is er voor deze groep ondernemers een verlaagd urencriterium van 800 uur ingevoerd, dat recht geeft op een aftrek van € 12.000 in het eerste jaar van de onderneming, € 8.000 in het tweede jaar en € 4.000 in het derde jaar. De aftrek is nooit hoger dan de genoten winst uit onderneming. Dit is gedaan om te voorkomen dat de aftrek in mindering gebracht kan worden op de genoten arbeidsongeschiktheidsuitkering.¹⁵¹ Het gaat immers om een faciliteit ter stimulering van het ondernemen.

4.2.4.4.5. De stakingsaftrek

Tot slot behoort tot de ondernemersaftrek de stakingsaftrek. Deze faciliteit is opgenomen in art. 3.79 Wet IB 2001. De achtergrond van de stakingsaftrek blijkt niet uit de parlementaire stukken. De stakingsaftrek is van toepassing bij het einde van de onderneming en hoort daarom thuis in hoofdstuk

¹⁴⁸ Art. 3.77 lid 2 Wet IB 2001.

¹⁴⁹ Rechtbank Arnhem 16 juni 2008, nr. 07/3146 en Hof Arnhem 20 oktober 2009, nr. 08/00362.

¹⁵⁰ Amendement-Tang, Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 25.

¹⁵¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 604, nr. 8, blz.14.

vijf, maar aangezien deze aftrek onderdeel uitmaakt van de ondernemeraftrek bespreek ik hem reeds in dit hoofdstuk. Op grond van art. 3.79 Wet IB 2001 heeft de ondernemer bij het staken van een of meer van zijn ondernemingen, waaruit hij als ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 winst uit onderneming geniet, recht op een vrijstelling van maximaal € 3.630 van de stakingswinst. Indien de stakingswinst lager is dan de maximale vrijstelling is het mindere vrijgesteld, waarmee de aftrek nooit hoger kan zijn dan de stakingswinst. De ondernemer kan slechts één keer in zijn leven gebruik maken van de stakingsaftrek en dat kan alleen bij het staken van de gehele onderneming. Bij een gedeeltelijke staking is de aftrek niet van toepassing. Om te voorkomen dat het moment van staking wordt ingegeven door het wel of niet van toepassing zijn van de aftrek hoeft de ondernemer in het jaar van staking niet aan het urencriterium te voldoen om in aanmerking te komen voor de aftrek.

4.2.4.5. De oudedagsreserve

De oudedagsreserve is een van de drie fiscale reserves, die worden genoemd in art. 3.53 Wet IB 2001. De mogelijkheid om een oudedagsreserve op te bouwen geldt alleen voor ondernemers in de zin van art. 3.4 en 3.5 Wet IB 2001, die voldoen aan het urencriterium en bij aanvang van het kalenderjaar jonger zijn dan 65 jaar.¹⁵² Jaarlijks kan de ondernemer die voldoet aan de voorwaarden 12% van zijn jaarwinst toevoegen aan de oudedagsreserve, maar niet meer dan € 11.882 (2011). De ondernemer heeft zelf de keuze of hij in een bepaald jaar aan de fiscale oudedagsreserve doteert. Indien de ondernemer kiest voor dotatie hoeft in dat jaar nog geen belasting over de toevoeging te worden betaald. Belasting wordt pas geheven op het moment dat de oudedagsreserve vrijvalt of indien de oudedagsreserve is omgezet in een lijfrente, bij uitkering van de lijfrentetermijnen. De faciliteit leidt tot belastinguitstel, waardoor de belastingclaim voor de Belastingdienst blijft behouden. Ondanks dat de financierings- en verzorgingsdoelstelling ten grondslag liggen aan de fiscale oudedagsreserve wordt het door ondernemers vooral gezien als een vorm van belastinguitstel en wordt de tegenwaarde van de opgebouwde oudedagsreserve veelal niet binnen de onderneming gereserveerd. De faciliteit heeft niet het doel zorg te dragen voor een oudedagsvoorziening, maar schept de mogelijkheid te sparen voor de oude dag door de fiscale belemmeringen daarvan weg te nemen.¹⁵³ Het gedeelte van de winst dat niet wordt betrokken in de belastingheffing, maar wordt gespaard kan vervolgens vanuit de financieringsdoelstelling weer binnen de onderneming worden aangewend.

4.2.4.6. De kostenegalisatiereserve

In art. 3.53 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 is de kostenegalisatiereserve opgenomen. De reserve beoogt de gelijkmatige spreiding van kosten en lasten over de verschillende jaren. De kostenegalisatiereserve valt onder de werking van het goed koopmansgebruik, zodat bij de toevoeging een bestendige gedragslijn moet worden aangehouden en toevoeging onafhankelijk van het behaalde resultaat van de onderneming ten laste van winst moet worden gebracht.

¹⁵² Art. 3.67 lid 1 Wet IB 2001.

¹⁵³ MvA, Kamerstukken II 1972/73, 11 818, nr. 6, blz. 1-2.

Uit de jurisprudentie kunnen vier voorwaarden voor toepassing van de kostenegalisatiereserve worden afgeleid:

1. De kosten moeten ongelijkmatig verdeeld in de toekomst worden uitgegeven;¹⁵⁴
2. De kosten moeten noodzakelijk zijn geworden door de bedrijfsuitoefening in het jaar van dotatie;¹⁵⁵
3. De kosten die in een bepaald jaar zijn opgeroepen leiden in een later jaar tot een piek in de uitgaven;¹⁵⁶
4. Er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen.¹⁵⁷

Bij de kostenegalisatiereserve is het niet mogelijk met kosten uit het verleden rekening te houden. Als de ondernemer pas aan de reserve gaat toevoegen, nadat reeds een aantal jaren zijn verstreken, mogen de kosten uit de verstreken jaren niet alsnog in aanmerking worden genomen. Op grond van het goed koopmansgebruik kan de ondernemer ook kiezen voor de vorming van een voorziening. Het vormen van een voorziening biedt ruimere toepassingsmogelijkheden dan de kostenegalisatiereserve. Een voorbeeld hiervan is de mogelijkheid om bij een voorziening over verstreken jaren in te halen. Het gevolg hiervan is dat de betekening van de kostenegalisatiereserve is afgenomen.

4.2.4.7. De herinvesteringsreserve

Op grond van art. 3.54 Wet IB 2001 kan elke winstgenieter bij vervreemding van een bedrijfsmiddel voor de boekwinst een herinvesteringsreserve vormen voor een periode van maximaal drie jaar indien en zolang hij het voornemen heeft tot herinvestering van deze boekwinst in een nieuw bedrijfsmiddel. De herinvesteringsreserve komt in mindering op de aanschafwaarde van het nieuwe vervangende bedrijfsmiddel, waardoor de afschrijvingsbasis wordt verlaagd en zo de boekwinst geleidelijk over meerdere jaren wordt teruggenomen. De herinvesteringsreserve is in de wet opgenomen vanuit de continuïteitsbehoefte van de onderneming. Door de vorming van de herinvesteringsreserve houdt de ondernemer de beschikking over de boekwinst van het vervreemde bedrijfsmiddel, zodat de financiering van het nieuwe vervangende bedrijfsmiddel wordt vergemakkelijkt.

De herinvesteringsreserve is ontstaan vanuit de ruilgedachte en is de opvolger van de vervangingsreserve. Aan de ruilgedachte is invulling gegeven middels de ruilarresten. De ruilgedachte is gebaseerd op het beginsel dat de onderneming streeft naar continuïteit en dat belastingheffing over de boekwinst, die continuïteit in gevaar zou kunnen brengen.¹⁵⁸ Het verworven bedrijfsmiddel wordt economisch gezien als een voortzetting van het oude bedrijfsmiddel en moet economisch en functioneel dezelfde plaats innemen als het vervangen bedrijfsmiddel.¹⁵⁹ Dit werd in de praktijk als beperking ervaren, zodat de herinvesteringsreserve onderscheidt maakt tussen twee categorieën bedrijfsmiddelen, de duurzame en niet-duurzame bedrijfsmiddelen. De niet-duurzame bedrijfsmiddelen

¹⁵⁴ Hoge Raad 5 oktober 1955, nr. 12 401, BNB 1955/346.

¹⁵⁵ Hoge Raad 5 oktober 1955, nr. 12 401, BNB 1955/346.

¹⁵⁶ Hoge Raad 20 augustus 1980, nr. 19 897, BNB 1981/7.

¹⁵⁷ Hoge Raad 27 augustus 1997, nr. 32 180, BNB 1998/16.

¹⁵⁸ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, onderdeel 3.2.16.B.c1, blz. 183.

¹⁵⁹ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, onderdeel 3.2.16.B.c1, blz. 183.

zijn bedrijfsmiddelen met een afschrijvingsperiode van maximaal tien jaar. De bij vervreemding gevormde herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van elk volgend niet-duurzaam bedrijfsmiddel. Hierbij hoeft geen sprake te zijn van eenzelfde economische functie van het vervangende bedrijfsmiddel. Om te voorkomen dat door afboeking van de herinvesteringsreserve een verschuiving plaatsvindt van de stille reserves van bedrijfsmiddelen met een relatief korte afschrijvingsperiode naar bedrijfsmiddelen met een lange afschrijvingsperiode, is het niet mogelijk om de herinvesteringsreserve van niet-duurzame bedrijfsmiddelen af te boeken op de aanschaf van een duurzaam bedrijfsmiddel.¹⁶⁰ In het kader hiervan geldt voor duurzame bedrijfsmiddelen nog steeds dat afboeking van de herinvesteringsreserve alleen kan plaatsvinden op een in economische zin vervangend bedrijfsmiddel met eenzelfde bedrijfseconomische functie.

De belastingplichtige die winst uit onderneming geniet, kan indien niet wordt voldaan aan alle voorwaarden van art. 3.54 Wet IB 2001 een beroep doen op de ruilarresten. De ruilarresten maken het eveneens mogelijk om de bij vervreemding behaalde boekwinst door te schuiven naar een nieuw bedrijfsmiddel echter is bij de ruilarresten het moment van vervreemding beslissend. Daar waar bij de herinvesteringsreserve aan het einde van het boekjaar een vervangingsvoornemen moet bestaan, dient er bij de ruilarresten al op het moment van vervreemding een concreet vervangingsplan te zijn, en moet vervreemding direct samenhangen met vervanging.

4.3. De tbs-regeling

4.3.1. Bepaling van het jaarresultaat

Voor de bepaling van het jaarresultaat van een werkzaamheid wordt in art. 3.95 Wet IB 2001 de jaarwinstbepaling van art. 3.25 Wet IB 2001 van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Hiermee worden ook voor de resultaatgenieter de beginselen van het goed koopmansgebruik van toepassing. De wetgever heeft deze keuze gemaakt om bij de bepaling van het resultaat van de werkzaamheid tot een juiste toerekening van de opbrengsten en de kosten aan de verschillende jaren te komen.¹⁶¹ Het in een jaar genoten resultaat wordt bepaald volgens het goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedraglijn die onafhankelijk is van een vermoedelijke uitkomst en welke bestendige gedraglijn alleen kan worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.¹⁶² Net als bij winst uit onderneming moet op basis van het goed koopmansgebruik worden bepaald wanneer voordelen in aanmerking genomen moeten worden. De terbeschikkingsteller moet een waarderingsstelsel kiezen dat voldoet aan het goed koopmansgebruik en zal zijn voordelen overeenkomstig dat systeem moeten berekenen. Dit betekent dat de resultaatgenieter met betrekking tot de bepaling van het jaarresultaat in belangrijke mate gelijk wordt behandeld aan de ondernemer.

¹⁶⁰ MvT Wet ondernemerspakket 2001, VN BP21/12.5, blz.34-36.

¹⁶¹ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 7, blz. 162.

¹⁶² Art. 3.25 Wet IB 2001.

De toepassing van het winstregime heeft tot gevolg dat het vorderingen- of omzetstelsel van toepassing is op de tbs-regeling. Dit houdt in dat de opbrengsten en kosten in aanmerking genomen dienen te worden in het jaar waarop ze betrekking hebben.¹⁶³ Dit vloeit voort uit het realisatiebeginsel. Voor resultaatgenieters is het onder voorwaarden toegestaan gebruik te maken van het kasstelsel. Bij het kasstelsel worden opbrengsten en kosten aan het jaar toegerekend waarin ze worden ontvangen of betaald. Het kasstelsel is een eenvoudig systeem dat aansluit bij de betalingskracht van de belastingplichtige. Volgens Stam zou het kasstelsel dan ook uitermate geschikt zijn in gevallen waarin het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen een zeer bescheiden karakter kan dragen en de verschillen in eventuele vorderingen en schulden niet al te groot zijn.¹⁶⁴ Sillevis vindt net als Stam dat het kasstelsel goed past bij simpele en eenvoudige vermogensrechtelijke posities, waar het doorgaans bij de tbs-regeling om gaat. Voor concrete gevallen waarin het kasstelsel niet wenselijk zou zijn, zou een antimisbruikbepaling in de wet opgenomen kunnen worden, waarin bijvoorbeeld wordt vastgelegd dat het genietingsmoment niet meer dan twee jaar mag afwijken van het jaar waarop de bate economisch betrekking heeft.¹⁶⁵ De staatssecretaris deelt deze meningen niet en heeft de toepassing van het kasstelsel voor de tbs-regeling in het besluit van 6 maart 2003 expliciet uitgesloten.¹⁶⁶ Het besluit geeft slechts een goedkeuring voor toepassing van het kasstelsel voor resultaatgenieters, waarbij het persoonlijk verrichten van arbeid centraal staat. Als argument voor de uitsluiting van het kasstelsel voor de terbeschikkingsteller wordt aangevoerd dat het niet logisch is als de terbeschikkingsteller het kasstelsel hanteert, terwijl bij degene waaraan ter beschikking gesteld wordt het vorderingenstelsel van toepassing is. Bovendien is het in het kader van de gelijke behandeling tussen de gebruiker en de terbeschikkingsteller niet passend verschillende stelsels te hanteren.¹⁶⁷ Ondanks dat deze passage in latere besluiten niet meer is opgenomen, wordt wel aangenomen dat het standpunt van de staatssecretaris op dit punt nog niet is gewijzigd en toepassing van het kasstelsel bij de tbs-regeling niet mogelijk is.

Tijdens de parlementaire behandeling is de vraag naar voren gekomen of het goed koopmansgebruik zonder meer kan worden toegepast binnen een andere categorie inkomen en of er geen interpretatiemoeilijkheden ontstaan.¹⁶⁸ Freudenthal vindt het merkwaardig dat de jurisprudentie van het goed koopmansgebruik van toepassing is verklaard op de resultaatgenieters. Een werkzaamheid is namelijk geen onderneming.¹⁶⁹ De wetgever voorziet echter geen problemen, omdat naast de winsttoedeling ook waardering van activa en passiva en vermogensetikettering overeenkomstig het winstregime zullen plaatsvinden.¹⁷⁰

¹⁶³ MvT Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 30.

¹⁶⁴ R. Stam, Resultaat uit overige werkzaamheden; de uitbreidingsbepalingen in het licht van zekerheidsrechten, MBB 2000, blz. 202.

¹⁶⁵ L.W. Sillevis e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, 3.4.1.C onderdeel a, blz.506.

¹⁶⁶ Besluit staatssecretaris 6 maart 2003, AD B, onderdeel 5, CPP2003/490M.

¹⁶⁷ Besluit staatssecretaris 6 maart 2003, AD B, onderdeel 5, CPP2003/490M.

¹⁶⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 166.

¹⁶⁹ R.M. Freudenthal, Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling), blz. 166-167.

¹⁷⁰ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 166.

De toepassing van het goed koopmansgebruik op de tbs-regeling is naar mijn mening een juiste keuze. Vanuit het doel van de wetgever om te komen tot een gelijke behandeling tussen de terbeschikkingsteller en de ondernemer ligt het voor de hand dat voor de bepaling van het resultaat hetzelfde uitgangspunt wordt gekozen. Dit betekent dus ook in beginsel toepassing van het vorderingenstelsel. Dat in de literatuur het kasstelsel vanuit het oogpunt van eenvoud wordt gezien als een geschikt stelsel voor de tbs-regeling kan ik me gezien de omvang van de meeste tbs-situaties van wel voorstellen. Ik begrijp echter ook dat de wetgever één lijn heeft willen trekken en de tbs-regeling parallel aan de ondernemer wil behandelen. Ondanks dat het vorderingenstelsel misschien niet het meest wenselijke stelsel is, wordt wel in overeenstemming met het doel van de gelijke behandeling gehandeld.

4.3.2. De terbeschikkingstellingsvrijstelling

Bij de invoering van de MKB-winstvrijstelling in 2007 werd de terbeschikkingsteller expliciet uitgesloten van toepassing van deze faciliteit. In de parlementaire geschiedenis werd hierover gezegd dat de MKB-winstvrijstelling niet van toepassing is, omdat het resultaat niet voortkomt uit een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.¹⁷¹ Er is geen sprake van een onderneming en de belastingplichtige loopt geen ondernemersrisico. Bovendien zal de terbeschikkingsteller meestal slechts een bescheiden deel van zijn beschikbare tijd behoeven in te zetten voor de werkzaamheid.¹⁷²

Het niet van toepassing verklaren van de MKB-winstvrijstelling op de tbs-regeling heeft tot heel wat kritiek geleid en heeft de wetgever doen besluiten met ingang van 1 januari 2010 de terbeschikkingstellingsvrijstelling in de wet op te nemen. De terbeschikkingstellingsvrijstelling maakt onderdeel uit van een pakket van maatregelen gericht op de verbetering van de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder.¹⁷³ De systematiek van de faciliteit is gelijk aan die van de MKB-winstvrijstelling. De terbeschikkingstellingsvrijstelling bedraagt 12% van het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit werkzaamheden als bedoeld in de artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001, met uitzondering art. 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001.¹⁷⁴ Van een positief resultaat is 12% niet belast en van een negatief resultaat is 12% niet aftrekbaar. Deze toepassing is overeenkomstig aan de MKB-winstvrijstelling.

De faciliteit is alleen van toepassing op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 en geldt niet voor resultaatgenieters. De vrijstelling geldt niet voor de resultaatgenieter, omdat de achtergrond van de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling is gelegen in verslechterde positie van de terbeschikkingsteller ten opzichte van de ondernemer.¹⁷⁵ Door de invoering van de MKB-winstvrijstelling vanaf 2007 en verlaging van de Vpb-tarieven in 2008 en 2009 zijn de verschillen in belastingdruk als maar groter

¹⁷¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 17-18.

¹⁷² Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 17-18.

¹⁷³ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 9.

¹⁷⁴ Art. 3.99b lid 2 Wet IB 2001.

¹⁷⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 9.

geworden en is de positie van de terbeschikkingsteller relatief gezien verslechterd.¹⁷⁶ De wetgever heeft met de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling dan ook beoogd het evenwicht tussen de ondernemer, aanmerkelijkbelanghouder en de terbeschikkingsteller te herstellen.

Aangezien de tbs-regeling niet alleen ten doel heeft om belastingarbitrage te voorkomen, maar ook streeft naar een meer gelijke behandeling tussen de ondernemer, de aanmerkelijkbelanghouder en terbeschikkingsteller vind ik het in kader van de gelijke behandeling een goede ontwikkeling dat de wetgever met ingang van 1 januari 2010 een soortgelijke regeling als de MKB-winstvrijstelling heeft ingevoerd voor de terbeschikkingsteller in de vorm van de terbeschikkingstellingsvrijstelling. Aangezien de MKB-winstvrijstelling mogelijk is door de grondslag verbredende maatregelen waar ook de terbeschikkingsteller mee te maken krijgt en extra belasting door is verschuldigd, vind ik het niet meer dan logisch dat daar ook een tegemoetkoming in de vorm van de terbeschikkingstellingsvrijstelling tegenover staat. Het evenwicht dat sinds 2007 was verstoord, is met ingang van 2010 hersteld. Ik begrijp dan ook niet dat de wetgever voornemens is weer een onevenwichtigheid te creëren. De wetgever wil bij de invoering van de Wet uniformering loonbegrip de MKB-winstvrijstelling verhogen naar 14%, maar is vooralsnog niet voornemens deze verhoging niet door te trekken naar de terbeschikkingstellingsvrijstelling.¹⁷⁷ Naar mijn mening moeten de percentages van de vrijstellingen gelijk blijven nu eenmaal de stap is gezet om de vrijstelling ook voor de terbeschikkingsteller van toepassing te verklaren.

4.3.3. De ondernemersfaciliteiten

Op grond van art. 3.95 Wet IB 2001 dient het resultaat uit overige werkzaamheden in beginsel te worden bepaald aan de hand van de wetsartikelen die van toepassing zijn op winst uit onderneming alsof de werkzaamheid een onderneming vormt. Dit betekent echter niet dat in art. 3.95 Wet IB 2001 alle winstbepalingen overeenkomstig van toepassing worden verklaard op de tbs-regeling. In tegendeel. Veel van de van toepassing verklaarde bepalingen hebben betrekking op de totaalwinst en niet op de jaarwinstbepalingen. Met uitzondering van de met ingang van 1 januari 2010 in art. 3.95 lid 2 Wet IB 2001 opgenomen kostenegaliseringsreserve en herinvesteringsreserve zijn de ondernemersfaciliteiten, zoals de investeringsaftrek, oudedagsreserve en ondernemersaftrek, niet van toepassing op de tbs-regeling. Tijdens de parlementaire behandeling is art. 3.95 Wet IB 2001 als onevenwichtig aangemerkt, omdat het winstregime van toepassing is verklaard, maar de ondernemersfaciliteiten niet.¹⁷⁸ Door de CDA-fractie is dit bestempeld als eenzijdig. Zij voert aan dat voor de belastingplichtige de verzwarende artikelen van toepassing worden verklaard, maar de belastingdrukverlagende faciliteiten niet.¹⁷⁹ De wetgever deelt deze kritiek niet. Volgens de wetgever wordt het resultaat uit overige werkzaamheden niet op dezelfde wijze belast als winst uit onderneming, omdat het resultaat niet voortvloeit uit een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.

¹⁷⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 9.

¹⁷⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, blz. 16.

¹⁷⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 162.

¹⁷⁹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 162.

De wetgever ziet weinig reden om faciliteiten die gericht zijn op de continuïteit van de onderneming van toepassing te verklaren op de tbs-regeling.¹⁸⁰ Dit argument wordt door de wetgever ook nu, tien jaar na invoering van de tbs-regeling, nog steeds als belangrijkste reden voor het niet van toepassing verklaren van de verschillende ondernemersfaciliteiten aangevoerd.

4.3.3.1. De bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling van art. 3.11 Wet IB 2001 is in art. 3.95 Wet IB 2001 niet van toepassing verklaard op tbs-regeling. Een bosbedrijf hoeft voor toepassing van de vrijstelling geen onderneming op zich te vormen, maar kan deel uitmaken van een meer omvattend geheel dat als onderneming wordt aangemerkt. Indien het bosbedrijf echter een werkzaamheid vormt, kan de vrijstelling op grond van art. 3.95 Wet IB 2001 niet worden toegepast. In de cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting wordt mijns inziens terecht gesteld dat de bosbouwvrijstelling niet tot doel heeft, zoals de wetgever aanvoert, het in stand houden of uitbreiden van ondernemingen, maar de aanplant en instandhouding van de bossen in Nederland stimuleert.¹⁸¹ In welke vorm, onderneming of werkzaamheid, het bosbedrijf in dat geval wordt uitgeoefend doet er voor toepassing van de vrijstelling niet toe. Op basis van de ratio van de faciliteit zie ik dan ook geen reden om de bosbouwvrijstelling niet van toepassing te verklaren op de tbs-regeling.

4.3.3.2. De landbouwvrijstelling

Net als de bosbouwvrijstelling is de landbouwvrijstelling niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Het niet van toepassing verklaren van deze vrijstelling heeft tot veel kritiek geleid. Tijdens de parlementaire behandeling is door de CDA-fractie de vraag naar voren gebracht of een voormalige boer die landbouwgrond verpacht aan zijn zoon ten behoeve van diens landbouwonderneming gebruik kan maken van de landbouwvrijstelling, daar zijn pachtopbrengsten vallen onder de tbs-regeling in box 1.¹⁸² Aangezien de kring van verbonden personen later is verkleind, kan deze situatie zich nu alleen nog voordoen in gevallen dat er sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling. In het verlengde van de vraag van het CDA is door de leden van de PvdA-fractie de vraag gesteld ten aanzien van een onder huwelijkse voorwaarden gehuwd echtpaar, waarvan de vrouw aan het landbouwbedrijf van haar echtgenoot landbouwgrond verpacht. In deze situatie is de landbouwvrijstelling niet van toepassing. Door de wetgever is hiervoor als reden gegeven dat het verpachten van landbouwgrond geen landbouwbedrijf op zich vormt.¹⁸³ Daarnaast is de wetgever van mening dat de voormalige boer bij staking van zijn onderneming over de waardegroei van de landbouwgrond reeds de landbouwvrijstelling heeft kunnen toepassen.¹⁸⁴ Alleen de waardestijging in de periode dat ter beschikking gesteld wordt, wordt dan nog belast. In de door het CDA voorgelegde casus is dit inderdaad het geval, maar in de situatie dat de echtgenote aan haar man landbouwgrond verpacht niet. Als haar echtgenoot zelf de landbouwgrond in bezit zou hebben, was de waardestijging

¹⁸⁰ Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, blz. 36.

¹⁸¹ L.W. Sillevius e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010, 3.4.4.B onderdeel d, blz.566.

¹⁸² Kamerstukken I 1999/2000, 26 727, nr. 202a, blz. 25 en 26.

¹⁸³ Kamerstukken I 1999/2000, 26 727, nr. 202a, blz. 25 en 26.

¹⁸⁴ Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 25.

van de landbouwgrond op basis van de landbouwwijstelling wel onbelast. Stevens typeert dit als een systeemfout die tot ongerechtvaardigde ongelijke behandeling leidt van overigens economisch gezien gelijke posities.¹⁸⁵ Ik deel deze mening. Het is niet te rechtvaardigen dat de landbouwwijstelling in deze situatie niet van toepassing is.

Ondanks dat in art. 3.95 Wet IB 2001 de landbouwwijstelling niet van toepassing is verklaard op de tbs-regeling wordt in de literatuur wel verdedigd dat de vrijstelling toch toegepast kan worden en wel op basis van de rangorderegeling. Onder de Wet IB 1964 werkte een vrijstelling door naar iedere later genoemde inkomensbron. Volgens onder anderen Schraven¹⁸⁶ en Van Dijck¹⁸⁷ blijven de vrijstellingen in de winstsfeer op basis van de rangorderegeling automatisch doorwerken naar het resultaat uit overige werkzaamheden mede doordat elke zin en motivering voor uitsluiting van de vrijstelling voor resultaatgenieters ontbreekt.¹⁸⁸ Ook Sillevis deelt de mening van Schraven dat op grond van de rangorderegeling verdedigbaar is dat de landbouwwijstelling op resultaat uit overige werkzaamheden van toepassing is.¹⁸⁹

Nijhuis ziet het niet van toepassing verklaren van de landbouwwijstelling op de tbs-regeling als een mogelijk voordeel voor de landbouwer.¹⁹⁰ Aangezien vanaf 2001 de waarde van landbouwgronden in de meeste gevallen is gedaald, kan een eventueel geleden verlies door deze waardedaling onder de tbs-regeling worden geëffectueerd, wat niet mogelijk is bij winst uit onderneming door het van toepassing zijn van landbouwwijstelling. Het uitsluiten van de vrijstelling kan zo toch voordelig uitpakken.

De reden voor invoering van de landbouwwijstelling bij winst uit onderneming is gelegen in de bijzondere positie van landbouwgrond binnen de landbouwonderneming en de gedachte dat de landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent twee functies ‘in zich draagt’, namelijk die van landbouwerondernemer en die van privé-eigenaar van de landbouwgronden.¹⁹¹ De landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent, moest in die gedachte gelijk worden behandeld aan de eigenaar-verpachter.¹⁹² De eigenaar-verpachter werd niet belast voor de waardeaan groei, terwijl bij de landbouwer-eigenaar de waarde stijging wel vol werd belast. Om deze ongelijkheid weg te nemen, is voor de landbouwer-eigenaar de landbouwwijstelling ingevoerd. Ondanks dat uit een evaluatie van de landbouwwijstelling in 2008 is gebleken dat steeds vaker de landbouwgrond in bezit is van de agrariër zelf, heeft de regering geen reden gezien de vrijstelling af te schaffen.¹⁹³ Bij de tbs-regeling is eigenlijk sprake van de omgekeerde situatie. Nu wordt de verpachter die ter beschikking stelt aan een

¹⁸⁵ L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Deventer 2001.

¹⁸⁶ F.H. Schraven, *De rangorderegeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de bosbouw- en landbouwwijstelling*, MBB 2000 nr. 7/8, blz. 239 e.v.

¹⁸⁷ J.E.A.M. van Dijck en G.T.K. Meussen, *Rangorde in de Wet IB*, blz. 17 en 18.

¹⁸⁸ J.E.A.M. van Dijck en G.T.K. Meussen, *Rangorde in de Wet IB*, blz. 18.

¹⁸⁹ L.W. Sillevis e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting*, 3.2.13.C onderdeel a.

¹⁹⁰ R. Nijhuis, *Rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling: De terbeschikkingstellingsregeling in de Inkomstenbelasting*, Geschriften van de Vereniging van Belastingwetenschap no 226, Hoofdstuk vier, blz. 85.

¹⁹¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 727, nr. 1.

¹⁹² Kamerstukken II 2008/09, 31 727, nr. 1.

¹⁹³ Kamerstukken II 2008/09, 31 727, nr. 1.

verbonden persoon belast, terwijl de ondernemer recht heeft op een vrijstelling over de waardestijging van de landbouwgrond. Uitgaande van het oorspronkelijke doel van een gelijke behandeling tussen eigenaar-verpachter en landbouwer-eigenaar vind ik dat de landbouwvrijstelling ook opengesteld moet worden voor de tbs-regeling.

4.3.3.3. Investeringsaftrek

De onder de verzamelnaam investeringsaftrek vallende kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek worden niet genoemd in art. 3.95 Wet IB 2001. Deze faciliteiten zijn dus niet van toepassing op de tbs-regeling. Als reden hiervoor is door de wetgever aangevoerd dat bij een overige werkzaamheid, zoals van een niet in dienstbetrekking zijnde belastingplichtige die met loon vergelijkbare inkomsten geniet, het element van een duurzame organisatie ontbreekt of te weinig betekenis heeft.¹⁹⁴ Deze redenering is naar de tbs-regeling doorgetrokken. Er wordt door de wetgever geen verdere argumentatie voor het uitsluiten van deze faciliteiten gegeven.

Volgens Freudenthal wordt een duidelijke toetsing van de vraag of een faciliteit als de investeringsaftrek gezien haar doel bij de bepaling van het resultaat moet worden uitgesloten ten onrechte achterwege gelaten.¹⁹⁵ Dit komt het beste naar voren bij de energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek. De energie-investeringsaftrek beoogt investeringen in energiebesparende bedrijfsmiddelen te stimuleren en de milieu-investeringsaftrek heeft tot doel de bevordering van de bescherming van het Nederlandse milieu. Deze faciliteiten zijn alleen van toepassing op de ondernemer, maar vanuit het doel dat deze twee categorieën investeringsaftrek beogen, vind ik dat ze ook door medegerechtigden, resultaatgenieters en terbeschikkingstellers toegepast zouden moeten kunnen worden. Deze investeringen zijn immers niet alleen voorbehouden aan de ondernemer, maar zouden ook door de op duurzaamheid gerichte, milieubewuste terbeschikkingsteller gedaan kunnen worden.

De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek beoogt investeringen te stimuleren voor belastingplichtigen die winst uit onderneming genieten. Dit betekent dat de faciliteit ook kan worden toegepast door de medegerechtigde van art. 3.3 Wet IB 2001. De terbeschikkingsteller komt onder andere niet voor de investeringsaftrek in aanmerking, omdat de wetgever geen reden ziet faciliteiten open te stellen voor belastingplichtigen die in het resultaat uit overige werkzaamheden worden betrokken vanwege arbitragemogelijkheden.¹⁹⁶ In dit kader is het vreemd dat de medegerechtigde wel in aanmerking komt voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek en de terbeschikkingsteller niet. De medegerechtigde is namelijk in box 1 opgenomen om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Aanvankelijk was het de bedoeling om de medegerechtigde te belasten in box 3. Dit is echter gewijzigd, omdat belastingheffing

¹⁹⁴ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 29.

¹⁹⁵ R.M. Freudenthal, Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling), blz. 170.

¹⁹⁶ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 163.

in box 3 volgens de wetgever tot een onevenwichtige belastingdruk zou leiden.¹⁹⁷ Het door de wetgever aangevoerde argument kan naar mijn mening hierdoor geen stand houden voor het niet kunnen toepassen van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek op de tbs-regeling.

Vanuit het doel van de wetgever om de terbeschikkingsteller zo veel mogelijk gelijk te behandelen aan de ondernemer zou het voor toepassing van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek niet uit mogen maken of de IB-ondernemer, de BV of de terbeschikkingsteller het bedrijfsmiddel aanschafft. Nu is het voor de terbeschikkingsteller duurder om een bedrijfsmiddel aan te schaffen dan voor de ondernemer of BV, omdat voor de terbeschikkingsteller geen recht op kleinschaligheidsinvesteringsaftrek bestaat. Om misbruik te voorkomen stelt De Beer voor om de investeringen van de dga-terbeschikkingsteller en de BV samen te tellen.¹⁹⁸ Gezien de nauwe verbondenheid tussen de BV en terbeschikkingsteller lijkt me dit een goede oplossing om te voorkomen dat wordt toegerekend naar de maximale aftrek. Deze situatie zou zich ook voor kunnen doen in de situatie van de IB-ondernemer. Ondernemer en terbeschikkingsteller (partner) kunnen de bedrijfsmiddelen zo aanschaffen dat optimaal gebruik gemaakt wordt van de investeringsaftrek. Het samentellen van de investeringen ligt hier echter minder voor de hand.

Aangezien de argumenten voor uitsluiting van de investeringsaftrek niet te rechtvaardigen zijn, vind ik dat de investeringsaftrek ook op de tbs-regeling van toepassing moet worden verklaard. In de huidige vorm is dit echter niet mogelijk, omdat de bedrijfsmiddelen bij de tbs-regeling direct of indirect ter beschikking gesteld worden aan derden. Op grond van art. 3.45 lid 2 Wet IB 2001 komen deze bedrijfsmiddelen niet in aanmerking voor de investeringsaftrek. In de wet zal een bepaling moeten worden opgenomen dat deze uitsluiting van art. 3.45 lid 2 Wet IB 2001 niet geldt voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001.

4.3.3.4. De ondernemersaftrek

Voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden mag de ondernemersaftrek niet worden toegepast. In de Notitie Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder heeft de staatssecretaris met betrekking tot de ondernemersaftrek opgemerkt dat doorgaans niet aan het urencriterium zal worden voldaan als separaat naar de werkzaamheid wordt gekeken. Bovendien past het niet bij doel en strekking om de ondernemersfaciliteiten toe te passen op de voordelen uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen.¹⁹⁹ De tbs-regeling is immers een anti-arbitragemaatregel, waar het winstregime op van toepassing is om belastingarbitrage te voorkomen.

¹⁹⁷ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 58.

¹⁹⁸ A.M.A. de Beer, Notitie 'Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder': wat gaat er veranderen?, MBB 2009/09.

¹⁹⁹ Notitie Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder, Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19, blz. 6-7.

4.3.3.4.1. De zelfstandigenaftrek

Met betrekking tot de zelfstandigenaftrek heeft de wetgever ten tijde van de invoering van de Wet IB 2001 opgemerkt dat de faciliteiten alleen worden toegekend aan degenen die in economisch en maatschappelijk opzicht als ondernemer worden aangemerkt.²⁰⁰ De wetgever heeft voor de resultaatgenieter gezien de verschillen met loon uit dienstbetrekking willen aansluiten bij het winstregime, maar om een massale aanwas van resultaatgenieters te voorkomen niet alle faciliteiten willen toekennen.²⁰¹ Algemeen wordt door de wetgever aangevoerd dat de ondernemersfaciliteiten tot doel hebben de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waaruit een onderneming bestaat, in stand te houden en uit te breiden, hetgeen bij een werkzaamheid ontbreekt. Indien er wel sprake is van een duurzame organisatie kan de resultaatgenieter als ondernemer gebruik maken van de faciliteiten.²⁰² Voor de resultaatgenieter klopt deze redenering, maar dit geldt niet voor de terbeschikkingsteller. De terbeschikkingsteller is op basis van een fictie onder de belastingheffing van box 1 gebracht en kan niet als ondernemer worden aangemerkt anders had hij daar gezien de fiscale behandeling van de ondernemer bij voorbaat misschien al wel voor gekozen.

Het doel van de zelfstandigenaftrek is het stimuleren van het ondernemerschap en het brengen van een belastingverlichting voor zelfstandigen met een bescheiden winst. Op basis daarvan vind ik dat de zelfstandigenaftrek niet van toepassing verklaard zou moeten worden op de tbs-regeling. De zelfstandigenaftrek past qua doel en strekking niet binnen de tbs-regeling. Vanuit de doelstelling van de wetgever om de terbeschikkingsteller zoveel mogelijk gelijk te behandelen aan de ondernemer zou kunnen worden verdedigd dat de zelfstandigenaftrek wel van toepassing verklaard moet worden op de tbs-regeling. Er is immers een verschil in belastingdruk tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller. Het van toepassing verklaren van de zelfstandigenaftrek heeft echter weinig effect, omdat de terbeschikkingsteller niet aan de voorwaarden voor toepassing van de aftrek zal voldoen. Eventueel kan de zelfstandigenaftrek tot uitdrukking worden gebracht in de terbeschikkingstellingsvrijstelling, zonder dat dan door de terbeschikkingsteller aan onder andere het urencriterium hoeft te worden voldaan. Naar mijn mening is de zelfstandigenaftrek echter een van regelingen, waarvan is gerechtvaardigd dat er een verschil bestaat in de belastingheffing tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller.

4.3.3.4.2. De aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk

De aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk stimuleert wetenschappelijk onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten of programmatuur. Ondanks dat dit bij de tbs-regeling niet of nauwelijks van toepassing zal zijn, vind ik dat het vanuit het doel van de regeling wel mogelijk zou moeten zijn voor de terbeschikkingsteller om de aftrek toe te passen.

²⁰⁰ Kamerstukken II 2000/01, 28 013, nr. 6, blz. 33-34.

²⁰¹ Kamerstukken II 2000/01, 28 013, nr. 6, blz. 33-34.

²⁰² Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 8, blz. 57.

4.3.3.4.3. De meewerkaftrek

Ook voor de meewerkaftrek geldt dat de kans dat het zich voordoet bij de tbs-regeling erg klein is. Doorgaans zal de terbeschikkingsteller zelf al niet veel tijd besteden aan het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen laat staan dat de partner meer dan 525 uur zal meewerken. Bovendien is meewerken bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen niet te definiëren. De meewerkaftrek is echt een faciliteit die hoort bij de IB-onderneming en daardoor niet zomaar van toepassing verklaard kan worden op de tbs-regeling.

4.3.3.4.4. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid heeft tot doel het bevorderen van de arbeidsparticipatie van arbeidsongeschikten met een arbeidsongeschiktheidsuitkering. Vanuit dit doel vind ik dat de aftrek niet van toepassing verklaard hoeft te worden op de tbs-regeling.

4.3.3.4.5. De stakingsaftrek

Tot slot voorziet de stakingsaftrek bij staking van de onderneming in een aftrek van maximaal € 3.630. Het is een extra aftrek, waar buiten dat er sprake moet zijn van staking door de ondernemer geen nadere voorwaarden aan worden gesteld. De achtergrond van deze aftrek blijkt niet uit de parlementaire stukken, zodat er naar mijn mening geen rechtvaardiging bestaat om de aftrek niet toe te staan bij de bepaling van het resultaat bij het einde van de tbs-regeling. Door de stakingsaftrek niet toe te kennen aan de terbeschikkingsteller wordt een duurzaam verschil in belastingheffing gecreëerd tussen de ondernemer en terbeschikkingsteller, waar geen enkele rechtvaardiging voor bestaat vanuit doel en strekking van de faciliteit zelf en naar mijn mening vanuit de wetgever ook geen goed argument is aangedragen om de aftrek voor de tbs-regeling niet toe te staan.

4.3.3.5. De oudedagsreserve

In art. 3.95 Wet IB 2001 wordt de oudedagsreserve niet van toepassing verklaard op resultaat uit overige werkzaamheden. Aan de resultaatgenieter en terbeschikkingsteller wordt dus niet de mogelijkheid geboden om te doteren aan de fiscale oudedagsreserve. Net als bij de zelfstandigenaftrek geeft de wetgever als argument voor het niet van toepassing zijn van de regeling dat deze faciliteiten bedoeld zijn om de instandhouding en de verdere ontwikkeling van de onderneming als duurzame organisatie van kapitaal en arbeid te bevorderen en dat hiervan bij resultaat uit overige werkzaamheden geen sprake is.²⁰³ Op basis van dit argument ben ik niet overtuigd dat de wetgever de juiste keuze gemaakt heeft om de fiscale oudedagsreserve uit te sluiten voor de tbs-regeling.

Beoordeling vanuit het doel van de oudedagsreserve geeft wat mij betreft meer duidelijkheid. Vanuit het doel van de faciliteit om het voor ondernemers mogelijk te maken vermogen te sparen voor een adequate oudedagsvoorziening vind ik dat de wetgever een goede keus gemaakt heeft om deze faciliteit niet open te stellen voor de terbeschikkingsteller. De terbeschikkingsteller zal over het

²⁰³ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 8, blz. 57.

algemeen andere mogelijkheden hebben om in zijn oudedagsvoorziening te voorzien. In de meest voorkomende tbs-situatie, die van de directeur-grotoaandeelhouder die vermogensbestanddelen ter beschikking stelt aan zijn eigen BV, heeft de terbeschikkingsteller de mogelijkheid om uit hoofde van zijn dienstbetrekking pensioen in eigen beheer of bij een externe verzekeraar op te bouwen. Bovendien bestaat de mogelijkheid om een lijfrenteverzekering af te sluiten voor situaties dat er op een andere wijze niet voldoende pensioen kan worden opgebouwd. Kanttekening die bij de fiscale oudedagsreserve kan worden geplaatst, is dat de regeling in veel gevallen door ondernemers niet wordt gebruikt om te sparen voor de oude dag, maar vooral wordt gezien als mogelijkheid om belasting uit te stellen, waardoor niet wordt aangesloten bij de doelstelling van de regeling. De Commissie van Weeghel heeft dit probleem onderkend en heeft voorgesteld om de fiscale oudedagsreserve voor de IB-ondernemer af te schaffen.²⁰⁴

4.3.3.6. De kostenegalisatiereserve

Met ingang van 1 januari 2010 is de kostenegalisatiereserve opgenomen in art. 3.95 lid 2 Wet IB 2001. Hierin wordt bepaald dat het vormen van een kostenegalisatiereserve voor art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 met uitzondering van art. 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 mogelijk is. Naast de belastingplichtige die het normaal, actief vermogensbeheer overstijgt niet zijnde ondernemer, wordt ook de gewone resultaatgenieter van toepassing van de kostenegalisatiereserve uitgesloten. De staatssecretaris heeft geen aanleiding gezien de kostenegalisatiereserve voor deze groep belastingplichtigen open te stellen. Voor de terbeschikkingsteller acht hij de toepassing van de kostenegalisatiereserve niet bezwaarlijk.²⁰⁵ De toepassing van de reserve is vergelijkbaar met de toepassing van de reserve in de ondernemings sfeer. Aangezien de reserve alleen betrekking heeft op de tbs-regeling zal ingeval ook sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden door arbeid een splitsing aangebracht moeten worden tussen de werkzaamheden.²⁰⁶

In de literatuur wordt over het algemeen positief gereageerd op het openstellen van de kostenegalisatiereserve voor de terbeschikkingsteller al wordt er voor de praktijk weinig van verwacht. Overduin,²⁰⁷ Furer,²⁰⁸ en Gerverdinck en Pieterse²⁰⁹ verwachten allen dat openstelling van de kostenegalisatiereserve slechts een beperkte invloed zal hebben, omdat op grond van het goed koopmansgebruik de mogelijkheid bestaat om voor bijvoorbeeld groot onderhoud een voorziening te vormen.

In het besluit van 1 december 2008 heeft de staatssecretaris aangegeven, dat de vorming van een voorziening voor groot onderhoud binnen het resultaat uit overige werkzaamheden mogelijk is. De

²⁰⁴ Studiecommissie belastingstelsel (commissie-Van Weeghel), Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel, Ministerie van Financiën 2010

²⁰⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz.8.

²⁰⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 32.

²⁰⁷ C. Overduin, De dga in 2010 en verder: veel wordt anders, WFR 2009/1539.

²⁰⁸ P.H.J. Furer, Positie van de dga binnenkort verbeterd?, Belastingbrief 2009/08.

²⁰⁹ T.C. Gerverdinck en L.J.A. Pieterse, Terbeschikkingstellingsregeling: 'spots' op enkele wetgevende verzachtingen, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2010/01.

staatssecretaris voegt hier nog aan toe dat vorming van de voorziening alleen mogelijk is voor de periode dat het vermogensbestanddeel tot het resultaatvermogen behoort, wat inhaal van kosten uit de periode daarvoor uitsluit.²¹⁰ Aangezien ook de staatssecretaris reeds heeft aangegeven dat een aan de kostenegalisatiereserve vergelijkbare voorziening gevormd kan worden, lijkt het toestaan van de kostenegalisatiereserve niet veel betekenis te hebben. Ondanks deze mogelijk beperkte toepassing in de praktijk is het goed dat de kostenegalisatiereserve van toepassing is verklaard op de tbs-regeling. Hiermee wordt een onverklaarbare ongelijkheid tussen terbeschikkingsteller en ondernemer weggenomen. Voor het geval dat er geen voorziening gevormd kan worden, heeft de terbeschikkingsteller mogelijk profijt van de in de wet geregelde kostenegalisatiereserve.

4.3.3.7. De herinvesteringsreserve

Gelijktijdig met de invoering van de kostenegalisatiereserve heeft de staatssecretaris ook de herinvesteringsreserve van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Ook deze faciliteit is alleen opengesteld voor de terbeschikkingsteller en niet voor de gewone resultaatgenieter en de houder van een lucratief belang. De werking van de reserve is gelijk aan de werking ervan in de winstsfeer.

Voordat het met ingang van 1 januari 2010 mogelijk werd om een herinvesteringsreserve te vormen had de terbeschikkingsteller, door de toepassing van het goed koopmansgebruik, de mogelijkheid om bij vervreemding van een bedrijfsmiddel een beroep te doen op de ruilarresten. Probleem hierbij is echter dat vervreemding van een vermogensbestanddeel veelal ook het einde betekent van de tbs-regeling en de ruilarresten niet van toepassing zijn bij staking van een onderneming of werkzaamheid.²¹¹ Van Es heeft dan ook gepleit voor toepassing van de ruilarresten indien er op het moment van staking van de werkzaamheid tenminste een concreet plan of voornemen tot vervanging is, waarbij er in feite sprake is van het tijdelijk stilleggen van een werkzaamheid.²¹²

Met de toepassing van de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001 is dit probleem echter niet opgelost. Net als in de winstsfeer geldt dat het in beginsel niet mogelijk is een herinvesteringsreserve te vormen over de stakingsgrens heen. Hier biedt het eveneens met ingang van 1 januari 2010 op de tbs-regeling van toepassing verklaarde art. 3.64 Wet IB 2001 een oplossing. Dit artikel maakt het mogelijk een herinvesteringsreserve te vormen over de stakingsgrens heen. De belastingplichtige moet aannemelijk maken dat het stakingsresultaat in het jaar van staking, dan wel binnen een periode van twaalf maanden na staking, zal worden geherinvesteerd in een nieuwe werkzaamheid in de zin van art. 3.91 of 3.92 Wet IB 2001. Een voorbeeld hiervan is de belastingplichtige die een pand aan zijn BV ter beschikking stelt, dit verkoopt en vervolgens voornemens is binnen twaalf maanden te herinvesteren in een nieuw pand dat ook weer ter beschikking gesteld wordt aan de BV.²¹³ Indien de terbeschikkingsteller het voornemen tot herinvestering aannemelijk maakt, wordt voor de boekwinst

²¹⁰ Besluit staatssecretaris 1 december 2008, onderdeel 9, CPP2008/520M.

²¹¹ Besluit staatssecretaris 1 december 2008, onderdeel 10, CPP2008/520M.

²¹² J.A.G. van Es, Terbeschikkingstellingsregeling en de ruilarresten, WFR 2006/6676.

²¹³ Indien geen staking wordt geconstateerd kan ook gebruik gemaakt worden van de ruilarresten of de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001.

een conserverende aanslag opgelegd. Bij tijdige herinvestering wordt de aanschafwaarde verminderd met de boekwinst conform de regels van art. 3.54 Wet IB 2001 en wordt de conserverende aanslag overeenkomstig verminderd.

Het is niet duidelijk waarom de staatssecretaris juist met ingang van 1 januari 2010 de herinvesteringsreserve en kostenegalisatiereserve van toepassing heeft verklaard. De Beer merkt op dat de opmerking van de staatssecretaris in de Notitie Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder dat de budgettaire derving van deze maatregel verwaarloosbaar wellicht veelzeggend is.²¹⁴

Overduin noemt het op zich positief dat de herinvesteringsreserve door de terbeschikkingsteller mag worden gevormd, maar vindt het niet direct een wezenlijke versoepeling aangezien ook de ruilarresten kunnen worden toegepast.²¹⁵ Gerverdinck en Pieterse verwachten meer van de uitbreiding met art. 3.64 Wet IB 2001 dan van de herinvesteringsreserve, omdat dit de terbeschikkingsteller de mogelijkheid geeft over de zogenoemde stakingsgrens heen een herinvesteringsreserve te vormen.²¹⁶

Heithuis juicht de verruiming zonder meer toe en vindt het eigenlijk nog niet ver genoeg gaan. Wat Heithuis betreft worden ook de objectieve vrijstellingen, investeringsaftrek en de willekeurige afschrijving van toepassing verklaard op de tbs-regeling.²¹⁷

Het van toepassing verklaren van de herinvesteringsreserve is een goede ontwikkeling. Met name de mogelijkheid om op basis van art. 3.64 Wet IB 2001 een herinvesteringsreserve over de stakingsgrens heen te vormen zal de terbeschikkingsteller uitkomst bieden als de vervreemding wordt aangemerkt als staking van de werkzaamheid en bovendien het voornemen bestaat om binnen twaalf maanden de herinvesteringsreserve aan te wenden voor de aanschaf van een nieuw vermogensbestanddeel. In andere gevallen heeft de terbeschikkingsteller de keuze om de ruilarresten of de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001 toe te passen.

4.4. Overeenkomsten en verschillen

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de jaarwinstbepaling voor de ondernemer en de jaarresultaatbepaling van de terbeschikkingsteller. Daarbij zijn tevens een aantal ondernemingsfaciliteiten aan de orde gekomen. Onderstaand zal ik de overeenkomsten en verschillen per behandeld onderwerp bespreken.

4.4.1. Bepaling jaarwinst en jaarresultaat

Het uitgangspunt voor de bepaling van het jaarresultaat wordt gevormd door de in art. 3.95 Wet IB 2001 op de tbs-regeling van toepassing verklaarde jaarwinstbepaling van art. 3.25 Wet IB 2001. Dit

²¹⁴ A.M.A. de Beer, Notitie 'Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder': wat gaat er veranderen?, MBB 2009/09.

²¹⁵ C. Overduin, De dga in 2010 en verder: veel wordt anders, WFR 2009/1539.

²¹⁶ T.C. Gerverdinck en L.J.A. Pieterse, Terbeschikkingstellingsregeling: 'spots' op enkele wetgevende verzachtingen, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2010/01.

²¹⁷ E.J.W. Heithuis, Notitie Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder; een reactie, WFR 2009/889, paragraaf 3.2.3.

houdt tevens in dat de beginselen van het goed koopmansgebruik op de tbs-regeling van toepassing zijn. Voor de tbs-regeling betekent dit ook dat net als bij winst uit onderneming het omzetstelsel van toepassing is bij de bepaling van het resultaat.

4.4.2. De MKB-winstvrijstelling en terbeschikkingstellingsvrijstelling

Bij invoering van de MKB-winstvrijstelling in 2007 is de tbs-regeling expliciet uitgesloten van toepassing. Dat hierdoor een ongerechtvaardigd verschil in de belastingdruk ontstond, heeft de wetgever pas later ingezien. Met ingang van 1 januari 2010 is deze ongelijkheid dan ook weggenomen met de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling. De werking van de vrijstelling is gelijk aan de MKB-winstvrijstelling. Over zowel positieve als negatieve resultaten wordt een vrijstelling van 12% toegepast.

4.4.3. Ondernemersfaciliteiten

In dit hoofdstuk zijn een groot aantal ondernemings- en ondernemersfaciliteiten besproken. De meeste van deze faciliteiten zijn door de wetgever niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Het voornaamste argument dat de wetgever hiervoor aanvoert, is dat er bij de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, terwijl de ondernemersfaciliteiten juist gericht zijn op die duurzame organisatie en continuïteit van de onderneming.

De landbouwwijziging, bosbouwwijziging, investeringsaftrek (KIA, EIA en MIA), ondernemersaftrek en de oudedagsreserve zijn om deze en andere redenen niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. De wetgever is met ingang van 1 januari 2010 deels tegemoet gekomen aan de kritiek die hierop vanuit de literatuur is geuit. De wetgever heeft naast de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling geen probleem gezien om de faciliteiten voor de terbeschikkingsteller uit te breiden met de kostenegalisatiereserve van art. 3.53 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001 en de herinvesteringsreserve over de stakingsgrens heen van art. 3.64 Wet IB 2001.

4.5. Korte conclusie

In dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat veel van de ondernemings- en ondernemersfaciliteiten niet van toepassing zijn op de tbs-regeling en de terbeschikkingsteller. Ondanks dat met ingang van 1 januari 2010 de wetgever een verruiming heeft doorgevoerd met de introductie van de terbeschikkingstellingsvrijstelling en het openstellen van de kostenegalisatiereserve en de herinvesteringsreserve op de tbs-regeling, zijn er veel verschillen in de fiscale behandeling van de terbeschikkingsteller en de ondernemer. Met name de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling is een belangrijke ontwikkeling het kader van de gelijke behandeling tussen ondernemer en terbeschikkingsteller, omdat de werking van de vrijstelling identiek is aan de MKB-winstvrijstelling in winstsfeer.

De bosbouw- en landbouwwijstelling zijn niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Hiervoor bestaat mijns inziens geen enkele rechtvaardigingsgrond. De bosbouwwijstelling is ingevoerd ter bescherming en behoud van bossen. Of hieraan nu invulling wordt gegeven binnen een onderneming of werkzaamheid zou voor toepassing van de faciliteit niets uit mogen maken. Toepassing van de bosbouwwijstelling op de tbs-regeling vind ik dan ook niet meer dan logisch. Dit geldt eveneens voor de landbouwwijstelling. Het is niet te verklaren dat de ondernemer zelf wel gebruik kan maken de faciliteit en als de landbouwgronden door zijn echtgenote ter beschikking gesteld worden door de terbeschikkingsteller niet. Dit gaat in tegen het oorspronkelijke doel van de wetgever om met de landbouwwijstelling te komen tot een gelijke behandeling tussen de eigenaar-verpachter (onbelast) en landbouwer (belast) die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent. Bij de tbs-regeling is in de omgekeerde situatie van een ongelijke behandeling, zodat beredenerend vanuit het oorspronkelijke doel van de landbouwwijstelling naar mijn mening geen andere conclusie kan worden getrokken dan dat de vrijstelling ook op de tbs-regeling van toepassing zou moeten zijn.

Dat de investeringsaftrek niet van toepassing is verklaard op de tbs-regeling vind ik hoogst opmerkelijk. Naar mijn mening zou het niet mogen uitmaken of een vermogensbestanddeel wordt aangeschaft door de onderneming, de BV of de terbeschikkingsteller. Als het vermogensbestanddeel door de BV wordt aangeschaft, heeft de BV recht op de investeringsaftrek, waarvan ook de directeur-grotoaandeelhouder vervolgens weer profiteert. Dit weegt echter niet op tegen het verschil in belastingdruk indien de terbeschikkingsteller een pand aanschaf in plaats van de BV. Ik ben dan ook voorstander van de invoering van de investeringsaftrek voor de tbs-regeling.

De ondernemersaftrek bestaat uit vijf verschillende soorten aftrek, die geen van alle op de tbs-regeling van toepassing zijn. Het niet van toepassing zijn van de faciliteiten heeft naar mijn mening weinig te maken met het tegengaan van belastingarbitrage, maar met het feit of vanuit doel en strekking van de aftrekpost deze ook op de tbs-regeling van toepassing zou moeten worden verklaard. Voor de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid geldt dat zij vanuit doel en strekking mijns inziens niet toegepast moeten worden op de tbs-regeling. Wat mij betreft moet alleen de stakingsaftrek van toepassing verklaard worden op de tbs-regeling, omdat het hier gaat om een aftrek bij staking van de onderneming waarvan doel en strekking niet bekend zijn en vanuit dat oogpunt dus ook geen rechtvaardiging te vinden is om niet van toepassing te verklaren op de tbs-regeling.

Tot slot is ingegaan op de fiscale oudedagsreserve. Deze faciliteit biedt voor de ondernemer de mogelijkheid om te sparen voor de oude dag. Het van toepassing verklaren van deze faciliteit op de tbs-regeling is wat mij betreft niet nodig, omdat de terbeschikkingsteller veelal ook andere mogelijkheden om te voorzien in een voorziening voor de oude dag. Bovendien sluit het doel van de oudedagsreserve niet aan bij de tbs-regeling.

Hoofdstuk 5: Einde van winst uit onderneming versus tbs-regeling

5.1. Inleiding

Na het moment van aanvang komt er ook een dag dat de onderneming of tbs-regeling eindigt. Dit kan bijvoorbeeld door de overdracht van de onderneming of het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel, maar ook door overlijden of echtscheiding. In beginsel dient bij al deze situaties afgerekend te worden over het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer van de onderneming of ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel. Er zijn in de wet echter allerlei faciliteiten opgenomen die de staking van de onderneming fiscaal verzachten. Een aantal van deze faciliteiten is op grond van art. 3.95 Wet IB 2001 overeenkomstig van toepassing verklaard op de tbs-regeling. In dit hoofdstuk zullen de verschillende aspecten die een rol spelen bij de staking van de onderneming en tbs-regeling centraal staan. In paragraaf 5.2 zal ik de staking van de onderneming bespreken. Alvorens wordt gekeken naar de stakingswinst en de faciliteiten waarvan bij staking gebruik gemaakt kan worden, zal eerst het totaalwinstbegrip en het moment van staking nader worden beschouwd. In paragraaf 5.3 wordt ingegaan op het einde van de tbs-regeling, waarbij achtereenvolgens wordt ingegaan op het totaalresultaatbegrip, het tijdstip waarop de tbs-regeling eindigt, het stakingsresultaat en de verschillende al dan niet van toepassing zijnde faciliteiten. In paragraaf 5.4. zullen de overeenkomsten en verschillen in behandeling tussen de terbeschikkingsteller en ondernemer worden besproken. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een korte conclusie.

5.2. Het einde van de onderneming en de fiscale faciliteiten

5.2.1. Het totaalwinstbegrip

Zoals reeds opgemerkt in hoofdstuk vier, bestaan er twee fiscale winstbegrippen: het totaalwinst- en jaarwinstbegrip. Het jaarwinstbegrip zorgt voor de toerekening van de totale winst aan de verschillende jaren en is besproken in hoofdstuk vier. Het totaalwinstbegrip is opgenomen in art. 3.8 Wet IB 2001 en omschrijft winst uit onderneming als het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Met deze bepaling wordt de winst vastgesteld die gedurende het gehele bestaan van de onderneming is behaald. De totale winst is een objectieve grootheid, waarvan de omvang in beginsel onafhankelijk is van de wil van de ondernemer.²¹⁸

In de wet is slechts een beperkte omschrijving gegeven van de totaalwinst. Hierdoor kan het begrip zeer ruim worden opgevat. Het ruime totaalwinstbegrip is gevormd door de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het arrest van 16 april 1930 inzake de verkoop van een tot het ondernemingsvermogen behorende onroerende zaak is daarbij cruciaal.²¹⁹ In gevolge dit arrest behoren niet alleen de voordelen die worden behaald met de normale bedrijfsuitoefening tot de winst, maar ook incidentele voordelen waartoe de ondernemersuitoefening de mogelijkheid geeft. Een duidelijk voorbeeld hiervan is de

²¹⁸ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, 3.2.6.A, blz.133.

²¹⁹ Hoge Raad 16 april 1930, B.4726.

verkoop van het bedrijfspand, waarin de onderneming wordt gedreven. De verkoopwinst op dit pand moet ook tot de belaste winst uit onderneming worden gerekend.

Bij de bepaling van de omvang van de totaalwinst moet worden bepaald welke voor- en nadelen, en vermogensbestanddelen tot het ondernemingsvermogen behoren. Hierbij speelt de in hoofdstuk drie besproken vermogensetikettering een belangrijke rol. Daarnaast zijn vanuit de jurisprudentie drie criteria te onderscheiden aan de hand waarvan de allocatie van voor- en nadelen binnen de winstsfeer kan plaatsvinden. Dit zijn de causaliteit, de finaliteit en het milieu- of sfeercriterium.

Bij de causaliteit wordt de nadruk gelegd op het oorzakelijke verband tussen de ondernemingsactiviteiten en het behaalde voor- of nadeel. De baten en lasten moeten worden veroorzaakt door de ondernemingsuitoefening en het gevolg zijn van ondernemingsuitoefening. De finaliteit kijkt naar het doel en beweegredenen tot het verrichten van bepaalde handelingen door de betaler. Ontvangt de ondernemer een tegemoetkoming of een geschenk uitsluitend uit vrijgevigheid zonder dat daar zakelijke gronden aan ten grondslag liggen dan is er voor de onderneming geen sprake van een belaste bate. In recentere jurisprudentie wordt veelal het milieu- of sfeercriterium toegepast. Bij dit criterium is de plaatsbepaling beslissend. Er moet worden beoordeeld of het voor- of nadeel in de ondernemings sfeer of in de persoonlijke sfeer ligt. Bij deze beoordeling vormen de causaliteit en finaliteit een hulpmiddel. Bij het milieu- of sfeercriterium speelt tevens de bedoeling van de ondernemer een rol. Hierbij is de hoedanigheid, ondernemer of privépersoon, waarin een bepaald voor- of nadeel is ontstaan belangrijk.

De uiteindelijke omvang van de totale winst kan pas bij het einde van de onderneming worden vastgesteld. Het sluitstuk van de totaalwinst wordt gevormd door de stakingswinst. De inkomstenbelasting sluit voor de belastingheffing over de totale winst aan bij de ondernemer, zodat bij het einde van de onderneming moet worden gekeken naar de subjectieve onderneming. Het begin en einde van de subjectieve onderneming kan samenvallen met de objectieve onderneming, maar dat hoeft niet. De objectieve onderneming kan immers worden voortgezet. Als dan ook nog gebruik wordt gemaakt van een doorschuiffaciliteit wordt de fiscale claim van de subjectieve onderneming doorgeschoven naar de opvolger. Dit doorbreekt de heffing over de totaalwinst bij de subjectieve onderneming, maar niet bij de objectieve onderneming.

5.2.2. Wanneer eindigt de onderneming?

Op het moment dat de ondernemer ophoudt winst uit onderneming te genieten, wordt zijn onderneming fiscaal gezien gestaakt. Er zijn verschillende situaties waarbij de belastingplichtige niet langer als ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 winst uit onderneming geniet. Dit kan zijn door de overdracht van de onderneming bij leven, maar ook door het overlijden van de ondernemer. Bij de overdracht van de onderneming blijft de objectieve onderneming bestaan en wordt deze overgedragen aan en voortgezet door de overnemer. Alleen de subjectieve onderneming van de overdrager wordt bij de overdracht gestaakt. Het tijdstip waarop de met de overdracht behaalde winst

wordt genoten, wordt bepaald met toepassing de regels van het goed koopmansgebruik. Op basis van het realisatiebeginsel kan de ondernemer kiezen om de stakingswinst toe te rekenen aan het jaar waarin de overeenkomst tot overdracht van de onderneming tot stand is gekomen, maar uiterlijk dient de winst te worden genomen in het jaar dat daadwerkelijk de levering van de onderneming heeft plaats gevonden.

De ondernemer kan ook besluiten om zijn onderneming te liquideren. In dat geval worden de bedrijfsmiddelen die samen de onderneming vormden stuk voor stuk apart vervreemd of naar het privé-vermogen van de ondernemer overgebracht. Bij liquidatie worden zowel de objectieve als de subjectieve onderneming gestaakt. De met de liquidatie behaalde winst wordt over het algemeen in het jaar belast waarin de zaken feitelijk zijn overgedragen of onttrokken. De liquidatie van een onderneming kan vaak een lange periode in beslag nemen. Er kan dan sprake zijn van een langlopende liquidatie. Een voorbeeld van een langlopende liquidatie is die waarbij een vermogensbestanddeel slechts wordt aangehouden in afwachting van een geschikte gelegenheid tot verkoop.²²⁰ Indien het vermogensbestanddeel echter ter belegging wordt aangehouden, gaat het verplicht over naar het privé-vermogen. Voor vermogensbestanddelen die naar hun aard niet als belegging kunnen worden aangehouden, zoals dubieuze handelsvorderingen, geldt dat ze tot het ondernemingsvermogen blijven behoren. Het bepalen van het uiteindelijke stakingsmoment is bij de langlopende liquidatie vaak erg lastig. Volgens Clous wordt in de literatuur verdedigd dat het redelijk is het jaar waarin de liquidatie is voltooid als stakingsjaar aan te merken.²²¹ Op dat moment kan ook de stakingswinst worden bepaald.

5.2.3. De stakingswinst

Als is geconstateerd dat de ondernemer zijn onderneming heeft gestaakt, moet de stakingswinst worden vastgesteld. De stakingswinst bestaat uit de winst behaald met en bij staking. De behaalde voordelen bij staking moeten op grond van art. 3.8 Wet IB 2001 in de belastingheffing worden betrokken. De gerealiseerde stakingsvoordelen behoren tot de jaarwinst in de zin van art. 3.25 Wet IB 2001 in het laatste jaar dat de onderneming voor rekening en risico van de belastingplichtige wordt gedreven.

Bij de overdracht van de onderneming bestaat de winst uit het verschil tussen de boekwaarde van de onderneming en de werkelijke waarde op het moment van overdracht. In de situatie dat de activa en passiva worden overgebracht naar het privé-vermogen van de ondernemer geldt dat voor de berekening van de winst uitgegaan dient te worden van de waarde in het economische verkeer van de verschillende vermogensbestanddelen. Op de berekening van de stakingswinst zijn de regels van het goed koopmansgebruik van toepassing. Hierdoor kunnen verschillende voordelen die nog niet eerder in de belastingheffing zijn betrokken pas bij staking tot uitdrukking komen. Het gaat dan onder andere om de stille reserves en de goodwill. Dit zijn winstbestanddelen die een causaal gevolg zijn van de overdracht of liquidatie van de onderneming.

²²⁰ L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, 3.2.29.F, blz. 348.

²²¹ O. Clous, commentaar art. 3.8 Wet IB 2001 onderdeel 7. Stakingswinst, www.ndfr.nl.

Daarnaast moet ook over de fiscale reserves worden afgerekend en vindt eventueel desinvesteringsbijtelling plaats over de vervreemde bedrijfsmiddelen. Voorbeelden van deze fiscale reserves zijn de kostenegaliseringsreserve, de herinvesteringsreserve en de fiscale oudedagsreserve. Ondanks dat de vrijval van deze reserves niet causaal met de staking samenhangt, worden ze op het moment van staking wel als winst aangemerkt.

5.2.3.1. Doorschuiving van de stakingswinst op grond van art. 3.64 Wet IB 2001

Op grond van art. 3.64 Wet IB 2001 kan bij staking afrekening over de aan bedrijfsmiddelen toe te rekenen winst en de vrijval van de herinvesteringsreserve worden voorkomen. Door bij staking een verzoek te doen op dit artikel worden deze winstbestanddelen afzonderlijk bepaald en aangemerkt als te conserveren inkomen, mits de ondernemer aannemelijk maakt binnen het jaar van staking, dan wel binnen een termijn van twaalf maanden na staking, over te gaan tot herinvestering van het geconserveerde inkomen in een onderneming, waaruit hij winst geniet.²²² Indien niet binnen twaalf maanden tot herinvestering wordt overgegaan, moet alsnog worden afgerekend over de stakingswinst en de herinvesteringsreserve. Art. 3.64 Wet IB 2001 kan slechts worden toegepast indien de gehele subjectieve onderneming wordt gestaakt.²²³ Bij gedeeltelijke staking kan er op grond van art. 3.54 Wet IB 2001 een herinvesteringsreserve worden gevormd. Deze kan echter alleen binnen de gedeeltelijk gestaakte onderneming zelf worden aangewend en niet in een andere onderneming.

5.2.3.2. De lijfrentepremieaftrek bij staking

Staking van de onderneming heeft in beginsel afrekening over de opgebouwde fiscale oudedagsreserve tot gevolg. Over de gevormde oudedagsreserve kan afrekening worden voorkomen door de reserve op basis van art. 3.128 Wet IB 2001 om te zetten in een lijfrente. Tegenover de vrijval van de fiscale oudedagsreserve staat in dat geval een eenmalige lijfrentepremieaftrek ter grootte van de oudedagsreserve, zodat per saldo geen belasting is verschuldigd.

Ook voor de stakingswinst bestaat de mogelijkheid om een lijfrente te bedingen. In art. 3.129 Wet IB 2001 is een faciliteit opgenomen die het voor de ondernemer, die zijn onderneming geheel of gedeeltelijk staakt, mogelijk maakt om een extra lijfrentepremieaftrek toe te passen indien hij zijn stakingswinst omzet in een lijfrente. In beginsel geldt de faciliteit alleen voor ondernemers. De medegerechtigde komt alleen in aanmerking voor de premieaftrek als hij voorheen ondernemer was.²²⁴ De ondernemer heeft ook al heeft hij meerdere ondernemingen slechts één keer recht op de stakingsaftrek lijfrentepremie. Uiteraard bestaat alleen recht op aftrek als een lijfrente wordt bedongen die voldoet aan de in de wet aan de lijfrente gestelde voorwaarden. Met de lijfrentepremieaftrek over de stakingswinst en de fiscale oudedagsreserve wordt de belastingheffing over deze winst bij staking uitgesteld. Tevens wordt de vorming van een goede oudedagsvoorziening voor de stakende ondernemer fiscaal gestimuleerd.

²²² Art. 3.64 lid 1 Wet IB 2001.

²²³ Besluit staatssecretaris 16 december 2009, nr. CPP2009/83M.

²²⁴ Art. 3.129 lid 4 Wet IB 2001

5.2.3.3. De eindafrekening van art. 3.61 Wet IB 2001

Voor winstbestanddelen die nog niet op basis van een ander in de wet genoemd artikel zijn betrokken in de belastingheffing vormt art. 3.61 Wet IB 2001 de sluitpost voor eindafrekening. Op basis van dit artikel worden alle voordelen uit een onderneming die niet reeds uit anderen hoofde in aanmerking zijn genomen, gerekend tot de winst van het kalenderjaar waarin de belastingplichtige ophoudt in Nederland winst uit onderneming te genieten. Voor toepassing van deze bepaling is niet vereist dat de onderneming daadwerkelijk wordt gestaakt. Met name bij de verplaatsing van de onderneming naar het buitenland zal afrekening op grond van art. 3.61 Wet IB 2001 noodzakelijk zijn.

5.2.3.4. De stakingsaftrek

Het is belangrijk in het jaar van staking een duidelijk onderscheid te maken tussen de gewone jaarwinst en de stakingswinst. Op de stakingswinst kunnen namelijk onder voorwaarden bepaalde stakingsfaciliteiten van toepassing zijn. Een voorbeeld van zo'n faciliteit is de stakingsaftrek van art. 3.79 Wet IB 2001. Bij staking van de gehele onderneming heeft de ondernemer recht op een aftrek van maximaal € 3.630. Voor een verdere beschouwing van de stakingsaftrek verwijs ik naar paragraaf 4.2.4.4.5.

5.2.4. Doorschuiffaciliteiten bij het einde van de onderneming

Bij het einde van de onderneming kan gebruik gemaakt worden van verschillende faciliteiten. De doorschuiffaciliteiten zijn hiervan een onderdeel. De verschillende doorschuiffaciliteiten zijn in het leven geroepen om liquiditeitsproblemen te voorkomen en de continuïteit van de onderneming te waarborgen.²²⁵ Ingeval feitelijk geen vergoeding wordt ontvangen bij de overdracht, kan belastingheffing problemen opleveren en de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen. De doorschuifregelingen maken inbreuk op de omvang van de totale winst van de ondernemer. Door toepassing van de faciliteiten wordt de onderneming geacht fiscaal niet te zijn gestaakt en wordt de opvolger geacht in de plaats te zijn getreden van de overdrager, zodat over de winst niet hoeft te worden afgerekend. Het is echter niet zo dat de faciliteiten zorgen voor een definitieve vrijstelling van de stakingswinst. De faciliteiten verleggen de belastingclaim naar de opvolger. De opvolger treedt in de plaats van de stakende ondernemer en gaat verder met zijn fiscale boekwaarden van de activa en passiva. Hierna zullen de doorschuiffaciliteit bij leven, overlijden en echtscheiding worden besproken.

5.2.4.1. Doorschuifregeling bij overdracht bij leven

Indien de ondernemer of medegerechtigde zijn subjectieve onderneming staakt en de objectieve onderneming overdraagt aan zijn opvolger wordt in de basis zijn stakingswinst belast tegen het progressieve box 1 tarief. In art. 3.63 Wet IB 2001 is een faciliteit opgenomen waarmee afrekening kan worden voorkomen. De mogelijkheid om de fiscale claim door te schuiven geldt om budgettaire redenen alleen in gevallen waarbij de overdracht plaatsvindt aan de medeondernemer of werknemer, die minimaal drie jaar als zodanig binnen de onderneming werkzaam is. De wetgever stelt deze

²²⁵ Rapport: "Bedrijfsoverdracht: continuïteit door fiscaliteit", Ministerie van Financiën juli 2004, Kamerstukken II 1997/1998 25 688 nr. 3. blz. 7.

driejaarstermijn als voorwaarde in het belang van de kennisoverdracht en actieve betrokkenheid van de overnemer bij de onderneming.²²⁶

Voor toepassing van de doorschuifregeling is het niet vereist dat de gehele onderneming wordt overgedragen. Op grond van art. 3.63 lid 3 Wet IB 2001 is het voldoende dat een zelfstandig deel van de onderneming overgaat op de overdrager. Tot 1 januari 2005 moest ook het gedeelte dat niet werd overgedragen een onderneming vormen. Doordat in veel situaties het bedrijfspand om financiële redenen niet werd overgedragen aan de opvolger, strandde hierop de toepassing van de doorschuifregeling. Onder de druk van de hierop in de literatuur geuite kritiek heeft de staatssecretaris de wet op dit punt aangepast.

Ondanks dat de wet niet expliciet eist dat de overnemende ondernemer of werknemer de onderneming voortzet, is dit wel de bedoeling van de wetgever. Dit heeft de staatssecretaris in antwoord op Kamervragen bevestigd.²²⁷ In de wet is echter geen termijn aan de voortzetting verbonden, zodat de faciliteit in feite altijd kan worden toegepast, zolang bij de overnemer maar daadwerkelijk de intentie bestaat op de onderneming voort te zetten.

5.2.4.2. Doorschuifregeling bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap

De ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap, anders dan door overlijden van de ondernemer wordt op grond van art. 3.59 lid 1 Wet IB 2001 als stakingsmoment van de onderneming aangemerkt. De huwelijksgemeenschap kan worden ontbonden door echtscheiding en scheiding van tafel en bed, maar ook door het overlijden van de echtgenoot van de ondernemer. Op grond van art. 3.59 lid 1 Wet IB 2001 vindt de overdracht van het vermogen van de onderneming plaats tegen de waarde in het economische verkeer op het tijdstip onmiddellijk voorgaand aan de ontbinding van de huwelijksgemeenschap.

Als de onderneming door de verkrijger van de onderneming binnen een redelijke termijn rechtstreeks of mede wordt voortgezet, is geruisloze doorschuiving op basis van art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 verplicht. Hiermee wordt de fictieve overdracht bij de ontbinding van de huwelijksgemeenschap teruggenomen. Als motivatie voor de verplichte doorschuiving wordt door de wetgever verwezen naar het vervallen van de toepassing van de bijzondere belastingtarieven over de stakingswinst.²²⁸ Bovendien heeft de wetgever in het kader van de administratieve lastenverlichting niet de mogelijkheid opengelaten om te kiezen voor afrekening.²²⁹ Voor de oudedagsreserve geldt dat alleen ingeval deze toekomt aan de echtgenoot doorschuiving overeenkomstig art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 plaatsvindt. In andere gevallen zal over de oudedagsreserve moeten worden afgerekend. Wel kan dan gebruik gemaakt worden van de stakingsaftrek, mits zonder doorschuiving van de onderneming de

²²⁶ Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3 blz. 8.

²²⁷ Kamerstukken II 1999/2000 27 209, nr. 6 (wet ondernemerspakket 2001).

²²⁸ Kamerstukken II 1998/99 26 727, nr. 3, blz.116.

²²⁹ Kamerstukken II 1998/99 26 727, nr. 3, blz.116.

gehele onderneming zou zijn gestaakt. Dit zal bij de ontbinding van de huwelijksgemeenschap echter over het algemeen niet het geval zijn. Als de onderneming niet wordt voortgezet of er tevens vermogensbestanddelen gaan naar niet-voortzetters, kan indien de belastingplichtige ondernemer is de lijfrentepremieaftrek van art. 3.129 Wet IB 2001 worden toegepast op de stakingswinst.²³⁰ Ook hier kan de stakingsaftrek niet worden toegepast, omdat niet de gehele onderneming wordt gestaakt. Bij doorschuiving kan logischerwijs geen gebruik gemaakt worden van de stakingsfaciliteiten, omdat dan de onderneming wordt geacht niet te zijn gestaakt.

5.2.4.3. Doorschuifregeling bij overlijden

Het overlijden van de ondernemer leidt in fiscale zin tot het staken van de subjectieve onderneming, wat in beginsel afrekening over de stille reserves, fiscale reserves en de goodwill betekent. Staking van de onderneming door het overlijden van de ondernemer is expliciet opgenomen in art. 3.58 lid 1 Wet IB 2001. Op basis van dit artikel wordt de onderneming geacht te zijn overgedragen op het onmiddellijk aan het overlijden voorafgaande tijdstip aan degene aan wie krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht de onderneming toekomt. Voor de waardebepaling van het vermogen wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. De fictieve overdracht geldt niet voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling.

Bij het overlijden van de ondernemer is op grond van art. 3.58 Wet IB 2001 altijd sprake van een fictieve overdracht. Dit geldt zowel voor de situatie dat de erfgenamen de onderneming voortzetten als dat zij dat niet doen. Indien de erfgenamen de onderneming rechtstreeks voortzetten of mede voortzetten geeft art. 3.62 lid 1 Wet IB 2001 de mogelijkheid om op verzoek de fiscale claim door te schuiven naar de verkrijgers. De faciliteit is niet alleen van toepassing bij het overlijden van een ondernemer, maar is ook van toepassing op de medegerechtigde tot ondernemingsvermogen en degene die winst geniet uit hoofde van een schuldvordering op een ondernemer.²³¹ De faciliteit is vrijwel gelijk aan de in de vorige paragraaf besproken doorschuifregeling bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap. Er is echter één groot verschil met art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 en dat is dat bij overlijden doorschuiving niet verplicht is. De doorschuiving wordt alleen toegepast indien hierom in de aangifte van de overleden belastingplichtige door alle voortzetters wordt verzocht. Het is dus niet toegestaan dat de ene voortzetter wel doorschuift en de andere niet. Door de keuze voor de doorschuifregeling wordt voorkomen dat de overdracht en voortzetting van de onderneming wordt belemmerd in gevallen waarin het moment waarop belasting betaald moet worden niet gelijk opgaat met het moment waarop de liquiditeiten beschikbaar komen.²³²

Kiezen de voortzetters niet voor de doorschuiffaciliteit dan zal over de stakingswinst moeten worden afgerekend in de overlijdensaangifte van de overleden ondernemer. Hierbij mag wel rekening worden gehouden met de stakingsaftrek en kan de lijfrentepremieaftrek worden geclaimd als de stakingswinst

²³⁰ o.a. L.W. Sillevius e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2009/2010*, 3.2.32.C, onderdeel c, blz. 370.

²³¹ Art. 3.3 Wet IB 2001.

²³² Brief van de Minister van Financiën van 22 juli 2010, nr. AFP2010/0319U, VN 2010/37.13.

en oudedagsreserve worden omgezet in een lijfrente. Voor de oudedagsreserve geldt overigens dat ook bij doorschuiving hierover moet worden afgerekend, tenzij dat oudedagsreserve overgaat op de rechtstreeks voortzettende partner van de overleden ondernemer en niet uitgaat boven het ondernemingsvermogen.²³³ Voor de voortzetters geldt bij afrekening dan dat zij op hun balans de waarde in het economische verkeer van de bestanddelen ten tijde van het overlijden mogen activeren.

5.2.5. Uitstelregelingen in de invorderingssfeer bij staking

Naast verschillende doorschuifregelingen bestaan er in de invorderingssfeer bij staking ook nog een aantal uitstelregelingen. Deze regelingen geven uitstel van betaling voor een bepaalde periode in situaties, waarin het niet mogelijk is de doorschuifregelingen toe te passen. Twee van deze faciliteiten zal ik hieronder bespreken. Dat zijn de uitstelregeling bij staking door overlijden in de zin van art. 3.58 Wet IB 2001 en de uitstelregeling bij de bedrijfsoverdracht, waarbij de koopsom schuldig wordt gebleven.

5.2.5.1. De uitstelregeling bij staking door overlijden

Naast de in voorgaande paragrafen genoemde faciliteiten is voor de stakingswinst behaald als gevolg van het overlijden van de ondernemer in art. 25 lid 17 Invorderingswet 1990 een uitstelregeling opgenomen. Deze uitstelregeling is met ingang van 1 januari 2002 in werking getreden en voorziet in een renteloos uitstel van betaling voor de duur van maximaal tien jaar over de gerealiseerde overlijdenswinst. De inwerkingtreding van dit artikel hangt samen met het vervallen van het bijzondere inkomstenbelastingtarief van 20% over de gerealiseerde overlijdenswinst. Onder de Wet IB 2001 zijn deze bijzondere tarieven komen te vervallen, zodat de overlijdenswinst tegen het algemene progressieve tarief wordt belast. Om het effect van deze wijziging te matigen heeft de wetgever gekozen voor een renteloze uitstelfaciliteit.²³⁴ Hiermee heeft de regeling materieel de werking van een bijzonder tarief, omdat het effectieve tarief van de verschuldigde inkomstenbelasting door het uitstel wordt gematigd. Uitstel van belastingheffing wordt door de ontvanger op schriftelijk verzoek van de gezamenlijke erfgenamen van de belastingplichtige verleend.²³⁵ Hiervoor hoeft door de erfgenamen geen zekerheid te worden gesteld.²³⁶ Over de stakingswinst zoals bedoeld in art. 3.58 Wet IB 2001 wordt een conserverende aanslag opgelegd. Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk tien jaar na de voor de aanslag geldende laatste vervaldag en wordt daarna invorderbaar.²³⁷

5.2.5.2. De uitstelregeling bij schuldig gebleven koopsom

Bij de overdracht van de onderneming bij leven kan de verkoop tot stand komen zonder dat de gehele koopsom door de koper van de onderneming wordt voldaan. In art. 25 lid 18 en 19 Invorderingswet 1990 is met ingang van 1 januari 2005 voor deze situatie een uitstelfaciliteit opgenomen. De faciliteit ziet op renteloos uitstel van betaling van de verschuldigde inkomstenbelasting voor een periode van

²³³ Art. 3.62 lid 3 Wet IB 2001.

²³⁴ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3.

²³⁵ Art. 5a lid 1 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

²³⁶ Paragraaf 74.10, Leidraad Invorderingswet 2008, bijlage bij het besluit van 12 juni 2008, CPP2008/1137M.

²³⁷ Art. 5a lid 2 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

maximaal tien jaar over de winst die de overdragende ondernemer heeft behaald met of bij het staken van zijn onderneming of een gedeelte daarvan, door de overdracht aan een natuurlijk persoon die de gehele of een gedeelte van de koopsom is schuldig gebleven.²³⁸ Het uitstel wordt verleend in dezelfde verhouding als de koopprijs schuldig is gebleven. Elk jaar wordt het bedrag waarover uitstel is verleend met een evenredig gedeelte van dat bedrag afgebouwd. Voor dat gedeelte eindigt dan het uitstel. Uiterlijk eindigt het uitstel bij aanvang van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de aanslag betrekking heeft.

De faciliteit beperkt zich tot de verschuldigde belasting met betrekking tot de overdracht van vermogensbestanddelen aan de voortzettende ondernemer. Voor vermogensbestanddelen die niet worden overgedragen, maar tot het privé-vermogen van de overdrager gaan behoren, wordt geen uitstel van betaling verleend.²³⁹ Evenmin wordt uitstel verleend voor de vrijval van de fiscale reserves. Om gebruik te kunnen maken van de uitstelregeling zal de overdrager voldoende zekerheid moeten stellen. Tijdens de parlementaire behandeling is als mogelijkheid tot het verlenen van zekerheid genoemd de verpanding aan de ontvanger van (een deel van) de vordering die de belastingschuldige op de koper van zijn onderneming heeft.²⁴⁰

Het uitstel wordt verleend aan de overdragende ondernemer, maar de gedragingen van de overnemer zijn wel van belang. Op het moment dat de overnemer de onderneming staakt en als gevolg daarvan voldoende liquide middelen heeft verkregen om de verschuldigde overdrachtprijs te voldoen, eindigt het uitstel.²⁴¹ De natuurlijk persoon die de onderneming overneemt, moet de onderneming voortzetten. Uit de wetgeschiedenis is niet op te maken hoe de voorzettingseis moet worden ingevuld. Volgens Poot geniet het de voorkeur dat de voortzettingseis alleen geldt op het moment dat het uitstel wordt verleend.²⁴² Andere mogelijkheid is dat gedurende de gehele uitstelperiode moet worden voortgezet. Dit lijkt mij het meest voor de hand liggend, omdat het uitstel ook eindigt in de situatie dat de overnemer de onderneming staakt. Er is dan geen sprake meer van voortzetten en dus geen reden meer om uitstel van betaling te verlenen. Daarnaast wordt het uitstel op grond van art. 25 lid 19 Invorderingswet 1990 beëindigd bij faillissement van de belastingschuldige, het van toepassing verklaren van de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen op de belastingschuldige en bij diens overlijden. Tevens heeft het sneller aflossen van de schuldig gebleven koopsom dan in de koopovereenkomst vastgelegd tot gevolg dat op grond van art. 25 lid 19 onderdeel d Invorderingswet 1990 het uitstel geheel of gedeeltelijk wordt ingetrokken. Het geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van de koopsom zal over het algemeen plaatsvinden bij bedrijfsoverdrachten in de familiesfeer. Dit neemt niet weg dat de faciliteit ook buiten de familiesfeer toepasbaar is, zolang maar aan de voorwaarden voor toepassing van de faciliteit wordt voldaan.

²³⁸ Art. 25 lid 18 Invorderingswet 1990.

²³⁹ Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 42, blz. 3.

²⁴⁰ Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 42, blz. 3.

²⁴¹ Paragraaf 74.11, Leidraad Invorderingswet 2008, bijlage bij het besluit van 12 juni 2008, CPP2008/1137M.

²⁴² P.J. Poot, "Uitstel van betaling, de nieuwe uitstelregeling in de winstsfeer en haar tegenhanger in de aanmerkelijkbelangsfeer", WFR 2005/6635 par. 3.2.

5.3. Het einde van de tbs-regeling en de fiscale faciliteiten

5.3.1. Het totaalresultaat

Het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 is niet expliciet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Voor het resultaat uit overige werkzaamheden is in art. 3.94 Wet IB 2001 een eigen begrip voor de bepaling van het totaalresultaat opgenomen. In dit artikel wordt het resultaat van een werkzaamheid aangemerkt als het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met een werkzaamheid. Deze omschrijving van het totaalresultaat is vrijwel identiek aan het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001. Hiermee geeft de wetgever duidelijk aan dat voor de bepaling van het totale resultaat moet worden aangesloten bij het winstregime, wat met zich meebrengt dat het totaalresultaatbegrip ruim moet worden opgevat. Daaronder vallen in beginsel alle positieve en negatieve voordelen die aan de werkzaamheid kunnen worden toegerekend.²⁴³ Het gaat dan niet alleen om de opbrengsten en kosten van de werkzaamheid zelf, maar ook de vermogenswinsten op de vermogensbestanddelen worden als voordeel uit de werkzaamheid aangemerkt.²⁴⁴ Ook als deze voordelen niet te verwachten of te voorzien waren.

Bij de bepaling van het resultaat dient voorts rekening gehouden te worden met de in art. 3.95 Wet IB 2001 van toepassing verklaarde bepalingen uit het winstregime. De bepaling van het totale resultaat wijkt, behoudens de niet van toepassing verklaarde winstbepalingen in art. 3.95 Wet IB 2001, niet af van de bepaling van de totale winst uit onderneming. Dat de bepaling van het totaalresultaat in de basis gelijk is aan de totaalwinstbepaling is in het kader van de gelijke behandeling van de terbeschikkingsteller aan de ondernemer een goede zaak. Dit maakt het ook gemakkelijker de toepassing van het aantal winstbepalingen op de tbs-regeling uit te breiden.

5.3.2. Wanneer eindigt de tbs-regeling?

Na aanvang van de tbs-regeling komt er ook een moment dat niet meer aan de voorwaarden voor toepassing van de tbs-regeling wordt voldaan en de tbs-regeling eindigt. Dit kan bijvoorbeeld door vervreemding van het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel of de aandelen van de BV waaraan ter beschikking wordt gesteld, maar ook door het overlijden van de belastingplichtige, overlijden van de verbonden persoon of door echtscheiding. Het einde van de tbs-regeling heeft afrekening over de stille reserves tot gevolg. Het is echter de vraag wanneer het stakingsresultaat in aanmerking genomen dient te worden. Indien de vervreemding van het vermogensbestanddeel of de verkoop van de aandelen van de verbonden BV samenvallen met het einde van de tbs-regeling zal afrekening plaatsvinden in het jaar van de feitelijke realisatie. Het einde van de tbs-regeling zal echter niet in elke situatie even gemakkelijk zijn vast te stellen.

Net als bij aanvang van de tbs-regeling is de wetgever van mening dat de toepassing van de tbs-regeling eindigt op het moment waarop feitelijk niet meer aan de voorwaarden voor toepassing van de

²⁴³ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 137.

²⁴⁴ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 17, blz. 81-82.

regeling wordt voldaan.²⁴⁵ Dit is bijvoorbeeld op het moment dat de feitelijke verhuur aan de BV eindigt. Volgens Van Es is het aannemelijk dat dit standpunt gezien de huidige jurisprudentie inzake de aanvang van een werkzaamheid voor toepassing van de tbs-regeling achterhaald is.²⁴⁶ Als de lijn ten aanzien van de aanvang wordt doorgetrokken naar het einde van de tbs-regeling, hoeft het einde van tbs-regeling niet altijd samen te vallen met het feitelijke einde ervan.

Op 29 april 2010 heeft Hof Leeuwarden in lijn met deze opvatting uitspraak gedaan met betrekking tot het einde van de tbs-regeling.²⁴⁷ In onderhavige casus was in geschil de vraag wanneer de terbeschikkingstelling van landerijen aan de BV, waarin de belanghebbende een aanmerkelijk belang heeft, is geëindigd. Op 26 april 2001 is de pachtovereenkomst tussen belanghebbende en de BV ontbonden. Het feitelijke gebruik van de landerijen wordt op dat moment niet beëindigd. Het is de bedoeling om de landerijen te verkopen aan derden, wat in 2002 ook is gebeurd. De activiteiten van de BV worden vervolgens gesplitst. Vanaf 1 november 2001 worden door de broer van belanghebbende de landerijen gebruikt ten behoeve van het vee dat na de splitsing voor zijn rekening en risico is gekomen. Belanghebbende stelt dat vanaf dat moment de landerijen in box 3 vallen en dus in 2001 afrekening over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de vermogensbestanddelen dient plaats te vinden. De inspecteur zegt dat de terbeschikkingstelling pas bij de verkoop in 2002 is geëindigd, omdat belanghebbende en zijn broer de landerijen slechts hebben aangehouden in afwachting van een geschikte gelegenheid om te kunnen verkopen. In de periode tussen de ontbinding van de pachtovereenkomst en de verkoop hebben de landerijen feitelijk geen andere aanwending gekregen. Het Hof oordeelt dat de landerijen het resultaatvermogen in 2001 niet hebben verlaten en de inspecteur terecht de behaalde winst met de verkoop van de landerijen in 2002 in box 1 in de belastingheffing heeft betrokken.²⁴⁸

Het Hof verwijst in haar oordeel naar de Hoge Raad arresten van 22 januari 2010 ten aanzien van de aanvang van de tbs-regeling en trekt de lijn van de Hoge Raad met betrekking het aanvangsmoment door naar het einde van de tbs-regeling. Aangezien de tbs-regeling reeds van toepassing kan zijn vóórdat de feitelijke terbeschikkingstelling is aanvangen, betekent het feitelijke einde van de tbs-regeling niet vanzelfsprekend dat het vermogensbestanddeel overgaat naar box 3. Net als bij winst uit onderneming blijft een vermogensbestanddeel volgens het Hof tot het werkzaamheidsvermogen behoren indien het wordt aangehouden in afwachting van een geschikte gelegenheid tot vervreemding en de aanwending feitelijk niet is gewijzigd. Volgens het Hof geldt deze regel uit de winstfeer tevens voor de tbs-regeling gelet op art. 3.94 Wet IB 2001, dat in bewoordingen aansluit bij art. 3.8 Wet IB 2001, en 3.95 Wet IB 2001, waarin bij de bepaling van het resultaat een aantal bepalingen inzake de winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing zijn verklaard.²⁴⁹ Door belanghebbende is cassatie ingesteld tegen de uitspraak.

²⁴⁵ J.A.G. van Es, Actualiteiten terbeschikkingstellingsregeling, TFO 2010/115, paragraaf 4.

²⁴⁶ J.A.G. van Es, Actualiteiten terbeschikkingstellingsregeling, TFO 2010/115, paragraaf 4.

²⁴⁷ Hof Leeuwarden 29 april 2010, nr. 08/00222.

²⁴⁸ Hof Leeuwarden 29 april 2010, nr. 08/00222, r.o. 4.9.

²⁴⁹ Hof Leeuwarden 29 april 2010, nr. 08/00222, rechtsoverweging 4.5 en 4.6.

Inmiddels heeft A-G Niessen op 10 februari 2011 een conclusie genomen in deze zaak.²⁵⁰ De A-G heeft een andere mening dan het Hof. De A-G is van mening dat de tbs-regeling in elk geval eindigt op het moment waarop de terbeschikkingstelling zowel rechtens als feitelijk is beëindigd, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld wanneer de beëindiging naar de bedoeling van partijen van voorbijgaande aard is.²⁵¹ Hiermee sluit hij naar mijn mening aan bij zijn eigen conclusie ten aanzien van de aanvang van de tbs-regeling, waarbij het rechtens en feitelijk van toepassing zijn van de tbs-regeling als uitgangspunt voor aanvang wordt genomen. Uit de conclusie van de A-G concludeer ik dat hij niets ziet in de gedachte dat ondanks dat de tbs-regeling feitelijk is geëindigd, deze nog wel van toepassing kan blijven. Dat een vermogensbestanddeel nadat de feitelijke terbeschikkingstelling is geëindigd wordt bestemd voor verkoop en in afwachting daarvan wordt aangehouden, betekent volgens de A-G niet dat het tot het resultaatvermogen blijft behoren. Hiervoor verwijst de A-G naar de vermogensetikettering die geen rol zou spelen bij de tbs-regeling. Deze gedachte onderschrijf ik niet. De vermogensetikettering speelt wel degelijk een rol bij de tbs-regeling, al is de werking ervan beperkter dan bij winst uit onderneming. Tot slot betwist de A-G de door het Hof aangehaalde uitspraken van de Hoge Raad met betrekking tot de aanvang van de tbs-regeling. De A-G komt dan ook tot de conclusie dat de tbs-regeling in onderhavige casus al in 2001 is geëindigd.

De Hoge Raad moet zich nog uitspreken over het einde van de tbs-regeling. Ik hoop dat de Hoge Raad de conclusie van de A-G terzijde zal schuiven en de analogie met het winstregime voortzet, zodat het feitelijke einde niet daadwerkelijk het einde van de tbs-regeling hoeft te betekenen. Ik ben er voorstander van dat het einde van de tbs-regeling op dezelfde wijze wordt bepaald als het aanvangsmoment. Ik sluit mij dan ook aan bij de uitspraak van het Hof. Het Hof heeft naar mijn mening op basis van de juiste afwegingen en argumenten het einde van de tbs-regeling beoordeeld. Zij betreft in de uitspraak zowel de jurisprudentie met betrekking tot het aanvangsmoment van de tbs-regeling als de regels rondom de staking van de onderneming. Ik ben het eens met Nijhuis dat de van toepassing verklaring van het goed koopmansgebruik op de tbs-regeling met zich meebrengt dat de regels van het winstregime van toepassing zijn.²⁵² Als de resultaatgenieter de intentie heeft om het vermogensbestanddeel te verkopen en in de tussenliggende periode tussen feitelijk einde en verkoop geen andere aanwending aan het vermogensbestanddeel wordt gegeven, blijft het vermogensbestanddeel in box 1 zitten conform de uitwerking in de winstsfeer van een soortgelijke situatie. Ook Meussen is van mening dat met het oog op de doelstellingen van de tbs-regeling bij een daadwerkelijk andere aanwending van het vermogensbestanddeel de tbs-regeling pas eindigt.²⁵³ Volgens Freudenthal wordt hiermee een soort langlopende liquidatie ingevoerd binnen de tbs-regeling. Binnen de tbs-regeling bestaat dit volgens Freudenthal helemaal niet, omdat de tbs-regeling alleen van

²⁵⁰ Conclusie A-G Niessen 10 februari 2011, LJV BP6667, Hoge Raad CPG 10/02196.

²⁵¹ Conclusie A-G Niessen 10 februari 2011, LJV BP6667, Hoge Raad CPG 10/02196, overweging 5.6.

²⁵² R. Nijhuis, Rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling: De terbeschikkingstellingsregeling in de Inkomstenbelasting, Geschriften van de Vereniging van Belastingwetenschap no. 226, Hoofdstuk 4, blz. 90.

²⁵³ G.T.K. Meussen, De terbeschikkingstellingsregelingen vragen om een redelijke wetstoepassing, NTFR 2009/355.

toepassing is bij het voldoen aan de wettelijke voorwaarden.²⁵⁴ Met de Hoge Raad arresten met betrekking tot de aanvang van de tbs-regeling in het achterhoofd, kan dit argument mijns inziens geen stand houden.

Als de Hoge Raad overeenkomstig het Hof beslist, kan voortaan ten aanzien van het einde van de tbs-regeling worden aangesloten bij de regels omtrent de staking van de onderneming en is er voor de terbeschikkingsteller ten aanzien van het einde van de toepassing van de tbs-regeling weer een onduidelijkheid weggenomen. Bovendien wordt dan weer een belangrijke stap gezet naar een gelijke behandeling tussen de terbeschikkingsteller en de ondernemer.

5.3.3. Het stakingsresultaat bij het einde van de tbs-regeling

Op het moment dat de terbeschikkingsteller niet meer als zodanig kwalificeert, eindigt de tbs-regeling en zal in beginsel moeten worden afgerekend over de in de vermogensbestanddelen besloten liggende stille reserves. De stille reserves zijn het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de vermogensbestanddelen op het moment van het einde van de tbs-regeling. Als het vermogensbestanddeel daadwerkelijk wordt vervreemd, leidt dit over het algemeen tot weinig problemen. De overdrachtprijs wordt afgezet tegen de boekwaarde voor de bepaling van het stakingsresultaat. Bovendien zullen er voldoende liquide middelen aanwezig om de belasting ten aanzien van het gerealiseerde resultaat te voldoen. Dit kan anders zijn in gevallen dat de tbs-regeling eindigt, maar het vermogensbestanddeel niet wordt vervreemd. Het vermogensbestanddeel verhuist dan van box 1 naar box 3, wat tot afrekening in box 1 leidt. Aangezien er niet daadwerkelijk wordt vervreemd en dus geen liquide middelen vrijkomen, kan dit voor de voormalig terbeschikkingsteller tot financiële problemen leiden. Voor deze situaties is in de wet maar weinig geregeld. In art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990 is hiervoor alleen een uitstelregeling opgenomen, op deze uitstelregeling zal in paragraaf 5.3.5 nader worden ingegaan.

5.3.3.1. Doorschuiving van het resultaat bij staking op grond van art. 3.64 Wet IB 2001

Als de belastingplichtige aansluitend aan het einde van de werkzaamheid een nieuwe werkzaamheid begint, kan met ingang van 1 januari 2010 gebruik gemaakt worden van art. 3.64 Wet IB 2001. Zie voor een nadere uitwerking van deze doorschuiffaciliteit paragraaf 4.3.3.7.

5.3.3.2. Art. 3.93 lid 2 Wet IB 2001

Ook zal in sommige gevallen een beroep gedaan kunnen worden op art. 3.93 lid 2 Wet IB 2001. Op grond van dit artikel worden werkzaamheden van dezelfde aard aangemerkt als één werkzaamheid. Dit artikel ziet voornamelijk op het resultaat uit overige werkzaamheden van art. 3.90 Wet IB 2001, maar kan ook bij art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 van toepassing zijn. Indien het karakter of aard van de werkzaamheid niet wijzigt, zou afrekening bij staking achterwege kunnen blijven. Wanneer er sprake is van werkzaamheden van dezelfde aard is niet geheel duidelijk en is sterk afhankelijk van het

²⁵⁴ Bespreking van het rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 227, blz. 22.

feitelijke karakter. Blijkens de parlementaire geschiedenis kan worden gedacht aan werkzaamheden die in elkaars verlengde liggen of elkaar logisch aanvullen.²⁵⁵

Opvallend is volgens De Beer dat uit hoofde van art. 3.93 lid 2 Wet IB 2001 wordt gekeken naar de werkzaamheid als zodanig, terwijl voor de tbs-regeling de functie die het vermogensbestanddeel vervult binnen de onderneming van een verbonden persoon juist bepalend is.²⁵⁶ Ingeval een pand eerst wordt verhuurd aan de holdingmaatschappij gevolgd door verhuur aan de werkmaatschappij hoeft op grond van art. 3.93 Wet IB 2001 ondanks dat de functie is veranderd geen staking te worden geconstateerd, omdat de aard van de werkzaamheid, namelijk de verhuur, niet is gewijzigd.²⁵⁷ Dit geldt eveneens in situaties waarbij eerst op grond van art. 3.91 Wet IB 2001 sprake is van de tbs-regeling en daarna sprake is van een werkzaamheid in de zin van art. 3.92 Wet IB 2001. Hetzelfde vermogensbestanddeel valt onder de tbs-regeling op grond van verschillende wettelijke bepalingen. In de parlementaire geschiedenis wordt hierover opgemerkt dat geen afrekening hoeft plaats te vinden, omdat niet wordt opgehouden in Nederland belastbaar resultaat te genieten, waardoor art. 3.61 Wet IB 2001 toepassing mist.²⁵⁸ Volgens De Beer miskent deze redenering de normale staking die vooraf gaat aan de eventuele toepassing van de eindafrekening van art. 3.61 Wet IB 2001.²⁵⁹

Tot slot kan ook van één werkzaamheid sprake zijn als het vermogensbestanddeel wordt vervangen door een ander vermogensbestanddeel. De staatssecretaris heeft in het kader hiervan het voorbeeld gegeven van de situatie waarin de aanmerkelijk belanghouder een pand verhuurt aan zijn BV, dit vervolgens verkoopt en een nieuw pand aanschafft dat ook weer ter beschikking wordt gesteld aan de BV. Naar het oordeel van de staatssecretaris zijn de werkzaamheden van de verhuur van de twee panden van dezelfde aard in de zin van art. 3.93 lid 2 Wet IB 2001²⁶⁰, zodat de verkoop van het eerste pand niet hoeft te worden aangemerkt als staking. Tevens kan in deze situatie gebruik gemaakt worden van de ruilarresten en met ingang van 1 januari 2010 de herinvesteringsreserve en de doorschuiffaciliteit op grond van art. 3.64 Wet IB 2001. Hiervoor verwijs ik naar de desbetreffende paragrafen.

5.3.3.3. De eindafrekening van art. 3.61 Wet IB 2001

Mocht een vermogensbestanddeel nog niet op basis van een ander in de wet genoemd artikel in de belastingheffing zijn betrokken, worden op grond van art. 3.61 Wet IB 2001 de nog niet eerder in aanmerking genomen voordelen alsnog tot het resultaat gerekend in het jaar dat de belastingplichtige ophoudt in Nederland resultaat uit overige werkzaamheden te genieten. In art. 3.95 Wet IB 2001 is namelijk bepaald dat dit artikel inzake de eindafrekening overeenkomstig van toepassing is op de tbs-regeling.

²⁵⁵ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 164-165.

²⁵⁶ A.M.A. de Beer, De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst, WFR 2006/1009, par. 5.2.

²⁵⁷ A.M.A. de Beer, Sfeerovergangen in de terbeschikkingstellingsfeer, Fiscaal Praktijkblad 2008-5, blz. 12.

²⁵⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 89, blz. 11.

²⁵⁹ A.M.A. de Beer, De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst, WFR 2006/1009, par. 5.2.

²⁶⁰ Besluit staatssecretaris 27 april 2005, CPP2005/1041M.

5.3.3.4. De lijfrentepremieaftrek van art. 3.129 Wet IB 2001

Het is voor de terbeschikkingsteller niet mogelijk op grond van art. 3.129 Wet IB 2001 het stakingsresultaat om te zetten in een lijfrente met toepassing van de stakingsaftrek lijfrentepremie. Dit is slechts voorbehouden aan de ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001. Gezien het feit dat deze faciliteit mede beoogt bij staking van de onderneming de vorming van een goede oudedagsreserve te stimuleren, is er geen reden om deze faciliteit op de terbeschikkingsteller van toepassing te verklaren. Al zou de faciliteit bij het einde van de tbs-regeling wel financiële problemen bij de terbeschikkingsteller kunnen voorkomen, omdat belastingheffing over het stakingsresultaat door het bedingen van een lijfrente wordt uitgesteld. Aangezien in de toekomst de lijfrentetermijnen alsnog zullen worden belast, zie ik in deze faciliteit een oplossing voor mogelijke financiële problemen bij het einde van de tbs-regeling.

5.3.3.5. De stakingsaftrek

Bij staking van een werkzaamheid bestaat eveneens geen recht op de stakingsaftrek van art. 3.79 Wet IB 2001, terwijl er wel een stakingswinst gerealiseerd wordt in het geval dat het vermogensbestanddeel wordt vervreemd. Voor een onderneming die wordt gestaakt, geldt wel een stakingsaftrek van maximaal € 3.630. Zoals reeds in hoofdstuk vier besproken, bestaat er geen rechtvaardiging voor dit verschil. Voor de tbs-regeling zou de stakingsaftrek naar mijn mening dan ook gewoon van toepassing moeten zijn.

5.3.4. Doorschuiffaciliteiten bij het einde van de tbs-regeling

In art. 3.95 Wet IB 2001 zijn de artikelen met betrekking tot de fictieve overdracht bij overlijden van art. 3.58 Wet IB 2001 en ontbinding van de huwelijksgemeenschap van art. 3.59 lid 1 Wet IB 2001 in combinatie met de doorschuiffaciliteiten van art. 3.62 en art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Daarnaast kent het resultaat uit overige werkzaamheden een specifieke doorschuifregeling als er sprake is van de geruisloze terugkeer uit de BV naar de onderneming en het vermogensbestanddeel dat eerst aan de BV ter beschikking gesteld werd tot het ondernemingsvermogen van de onderneming gaat behoren. Als aan de voorwaarden voor toepassing van de verschillende doorschuifregelingen wordt voldaan en de faciliteit wordt toegepast, hoeft niet te worden afgerekend over de meerwaarde in de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen.

5.3.4.1. Doorschuifregeling bij overdracht bij leven

De doorschuifregeling van art. 3.63 Wet IB 2001 is niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Voor de tbs-regeling betekent het niet van toepassing zijn van deze faciliteit dat de overdracht van het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel aan de medeondernemer of werknemer niet zonder afrekening kan plaatsvinden. In de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever hierover opgemerkt dat er geen reden is om de doorschuiffaciliteiten van toepassing te verklaren, omdat er geen sprake is van een onderneming die als zelfstandige organisatie kan worden overgedragen.²⁶¹ Dit staat volgens

²⁶¹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 162.

Den Dool en Heithuis haaks op de mede aan de tbs-regeling ten grondslag liggende doelstelling om de terbeschikkingsteller op eenzelfde wijze te behandelen als de IB-ondernemer.²⁶² Ik vind dat de wetgever gelijk heeft dat er geen zelfstandige organisatie wordt overgedragen, omdat er meestal slechts sprake zal zijn van een enkel vermogensbestanddeel. Vanuit dat argument vind ik het niet onlogisch om de doorschuifregeling van art. 3.63 Wet IB 2001 niet van toepassing te verklaren. Er wordt niet voldaan aan de voorwaarde van de faciliteit dat een zelfstandig deel moet worden overgedragen. Daarnaast gebeurt de overdracht van het vermogensbestanddeel niet door de ondernemer zelf, maar door de belastingplichtige die het vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan de overdragende ondernemer. Een IB-ondernemer kan immers niet aan zichzelf ter beschikking stellen, omdat vermogensbestanddelen die hoofdzakelijk dienstbaar zijn aan zijn onderneming tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend. Voor de terbeschikkingsteller zal de overnemer van de onderneming en het vermogensbestanddeel geen medeondernemer of werknemer zijn, zodat aan die voorwaarde ook niet kan worden voldaan. De situatie ontstaat dan dat de overdracht van de onderneming zonder fiscale afrekening kan plaatsvinden en over het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel wel zal moeten worden afgerekend. Dit zal ook het geval zijn indien het vermogensbestanddeel niet van eigenaar wisselt en in de nieuwe situatie geen sprake is van een verbonden persoon. Ook in deze situatie voorziet art. 3.63 Wet IB 2001 niet. Ik denk dat het van toepassing verklaren van art. 3.63 Wet IB 2001 geen uitkomst biedt, omdat aan de gestelde voorwaarden bij de tbs-regeling niet gemakkelijk zal worden voldaan. Ik ben het met de wetgever eens dat het niet bij doel en strekking van art. 3.63 Wet IB 2001 past om de faciliteit ook van toepassing te verklaren op het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden.²⁶³ Om de ongelijkheid tussen de IB-ondernemer en terbeschikkingsteller weg te nemen, zou er naar mijn mening dan ook een doorschuifregeling in de wet opgenomen moeten worden, die ziet op de situatie dat de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel eindigt in het kader van de overdracht van de onderneming op grond van art. 3.63 Wet IB 2001.

5.3.4.2. Doorschuifregeling bij overlijden

In art. 3.95 wet IB 2001 worden de fictieve overdracht bij overlijden van art. 3.58 Wet IB 2001 en de daarmee samenhangende doorschuiffaciliteit van art. 3.62 Wet IB van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Bij staking van de tbs-regeling door overlijden vindt op verzoek geen fiscale afrekening plaats over de stille reserves van het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel als degene die krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht het vermogensbestanddeel verkrijgt de terbeschikkingstelling rechtstreeks voortzet. Bij de terbeschikkingstelling op grond van art. 3.92 Wet IB 2001 is de toepassing van de doorschuifregeling bij vererving van het vermogensbestanddeel naar de echtgenoot over het algemeen geen probleem. Bij het overlijden van de directeur-groootaandeelhouder, die aan zijn eigen BV een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt, zal het vermogensbestanddeel overgaan naar de echtgenoot. Indien de echtgenoot zowel de aandelen als het vermogensbestanddeel krachtens erfrecht verkrijgt, blijft voor het vermogensbestanddeel de tbs-

²⁶² R.P. den Dool en E.J.W. Heithuis, De fiscale positie van de DGA, fiscaal actueel 5, hoofdstuk 2.

²⁶³ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, blz. 14-15.

regeling gelden en kan gebruik gemaakt worden van de doorschuifregeling. Dit betekent echter niet dat de belastingclaim in alle gevallen kan worden doorgeschoven. In veel gevallen zal het voor de verkrijgers niet mogelijk zijn om de terbeschikkingstelling na overlijden voort te zetten. Dit is bijvoorbeeld het geval bij het overlijden van de IB-ondernemer bij op huwelijkse voorwaarden gehuwde echtgenoten of ongehuwd samenwonende partners, waarvan de partner aan de IB-onderneming ter beschikking stelt. Op basis van art. 3.62 Wet IB 2001 kan de onderneming door de echtgenoot zonder fiscale afrekening worden voortgezet. Dit heeft echter wel tot gevolg dat de terbeschikkingstelling eindigt. De echtgenoot wordt immers ondernemer en kan niet aan zichzelf ter beschikking stellen. Het vermogensbestanddeel zal conform de vermogensetiketteringsregels tot het ondernemingsvermogen of privé-vermogen moeten worden gerekend. De doorschuiffaciliteit kan derhalve niet voor het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel worden toegepast.

Het is in het kader van de gelijke behandeling van de terbeschikkingsteller en de ondernemer goed dat de doorschuiffaciliteit bij overlijden van toepassing is verklaard. Het is alleen jammer dat in de praktijk de faciliteit voor de terbeschikkingsteller slechts beperkt toepasbaar is. Ik ben het met Van Kempen eens om een doorschuiffaciliteit in de wet op te nemen, waarbij doorschuiving niet alleen mogelijk is als het vermogensbestanddeel bij de echtgenoot een werkzaamheid vormt, maar ook als het vermogensbestanddeel door overlijden tot het ondernemingsvermogen gaat behoren.²⁶⁴ Hiermee wordt de omissie ten aanzien van de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001 weggenomen.

5.3.4.3. Doorschuifregeling bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap

De in art. 3.59 lid 1 Wet IB 2001 opgenomen fictieve overdracht bij de ontbinding van de huwelijksgemeenschap en de doorschuiffaciliteit van art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 zijn in art. 3.95 lid 1 Wet IB 2001 van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Net als bij het overlijden van de ondernemer kunnen zich situaties voordoen waarbij het niet mogelijk is om gebruik te maken van de doorschuifregeling, omdat niet kan worden voldaan aan de gestelde voorwaarden. Dit is bijvoorbeeld het geval als na echtscheiding de terbeschikkingstelling onverminderd wordt voortgezet. Er wijzigt in wezen niets, maar doordat ex-echtgenoten geen verbonden personen van elkaar zijn, eindigt toch de terbeschikkingstelling en gaat het vermogensbestanddeel tot box 3 behoren. In deze situatie voorziet de tbs-regeling niet in een doorschuiffaciliteit. Hetzelfde geldt in de situatie dat de echtgenoot die het vermogensbestanddeel ter beschikking stelt in de zin van art. 3.91 Wet IB 2001 aan de onderneming van de andere echtgenoot komt te overlijden en de ondernemer het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel erft. Het vermogensbestanddeel gaat dan automatisch tot het ondernemingsvermogen van de ondernemer behoren, waardoor de werkzaamheid niet kan worden voortgezet en geen gebruik gemaakt kan worden van de fiscaal geruisloze doorschuiving.

Met ingang van 1 januari 2011 is in art. 3.98c Wet IB 2001 een doorschuifregeling opgenomen voor de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht. Deze faciliteit is van toepassing in combinatie met

²⁶⁴ M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

het eveneens met ingang van 1 januari 2011 in de wet opgenomen art. 3.92 lid 4 Wet IB 2001. Dit artikel bepaald dat een aan de BV ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel bij in algehele gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten voor de helft aan beide echtgenoten moet worden toegerekend. Art. 3.98c Wet IB 2001 bewerkstelligt dat in die situatie niet hoeft te worden afgerekend. Alleen op verzoek van de echtgenoten vindt afrekening plaats. In de omgekeerde situatie kan de verdeling van een ontbonden huwelijksgoederengemeenschap tot gevolg hebben dat voortaan het volledige vermogensbestanddeel bij een van de echtgenoten in aanmerking genomen moet worden. Ook in die situatie voorkomt art. 3.98c Wet IB 2001 dat er verplicht moet worden afgerekend.²⁶⁵ Ik onderschrijf de mening van Van Kempen dat het nieuwe art. 3.98c Wet IB 2001 in combinatie met art. 3.62 Wet IB 2001 voorziet in de gerechtvaardigde behoefte aan doorschuifmogelijkheden tussen echtgenoten voor toepassing van art. 3.92 Wet IB 2001.²⁶⁶ Voor art. 3.91 Wet IB 2001 is art. 3.98c Wet IB 2001 niet van toepassing. Van Kempen pleit mijn inziens dan ook terecht voor een doorschuifregeling voor art. 3.91 Wet IB 2001 situaties.

5.3.4.4. Doorschuifregeling bij geruisloze terugkeer uit de BV

In art. 3.98 Wet IB 2001 is een bijzondere doorschuiffaciliteit opgenomen. Deze faciliteit voorziet in een doorschuiffaciliteit indien vermogensbestanddelen als bedoeld in art. 3.92 Wet IB 2001 niet langer door de belastingplichtige ter beschikking worden gesteld aan de vennootschap in verband met de geruisloze terugkeer uit de BV met toepassing van art. 14c Wet Vpb 1969 en de vermogensbestanddelen tot het ondernemingsvermogen van de IB-onderneming van de voormalige directeur-groootaandeelhouder gaan behoren.²⁶⁷ Tevens kan met ingang van 1 januari 2011 op grond van art. 3.98 lid 2 Wet IB 2001 bij een geruisloze terugkeer worden doorgeschoven naar de echtgenoot van de terbeschikkingsteller als het vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen van de onderneming van de echtgenoot van de belastingplichtige gaat behoren.²⁶⁸ Als de belastingplichtige (en zijn echtgenoot) verzoekt om toepassing van art. 3.98 Wet IB 2001 betekent dit dat de terbeschikkingsteller niet hoeft af te rekenen over de stille reserves in het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel en dat de boekwaarde van het voorheen aan de BV ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel bij de onderneming gesteld wordt op boekwaarde van het vermogensbestanddeel op het moment van het einde van de terbeschikkingstelling. De doorschuiffaciliteit geldt niet voor de ruisende terugkeer uit de BV. De staatssecretaris heeft dit gerechtvaardigd met het argument dat indien geen gebruik gemaakt wordt van art. 14c Wet Vpb 1969 er wat hem betreft geen aanleiding is om de faciliteit wel in de sfeer van het resultaat uit overige werkzaamheden te verlenen.²⁶⁹ Van den Dool en Heithuis vinden de huidige doorschuiffaciliteit die aansluit bij art. 14c Wet Vpb 1969 te beperkt. Aangezien het object van heffing in zowel de winstsfeer als in tbs-sfeer vrijwel gelijk is, is naar hun mening een algemene doorschuifregeling bij de wisseling naar de ondernemings sfeer logisch en geboden. De fiscus loopt door de nagenoeg gelijke behandeling

²⁶⁵ M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

²⁶⁶ M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

²⁶⁷ Art. 3.98 lid 1 Wet IB 2001.

²⁶⁸ Art. 3.98 lid 2 Wet IB 2001.

²⁶⁹ A.M.A. de Beer, Sfeerovergangen in de terbeschikkingstellingssfeer, Fiscaal Praktijkblad 2008-5, blz. 9.

immers geen belastingopbrengst mis en de belastingplichtige wordt niet met liquiditeitsproblemen geconfronteerd.²⁷⁰ Op basis van de door Van den Dool en Heithuis aangedragen argumenten kan ik mij vinden in een verruiming van de doorschuiffaciliteit van art. 3.98 Wet IB 2001. De doorschuifregeling moet ook van toepassing worden op de ruisende terugkeer uit de BV.

5.3.4.5. Doorschuifregeling bij overgang van werkzaamheid naar onderneming

Als een werkzaamheid overgaat in een onderneming betekent dit staking van de werkzaamheid en dus afrekenen over de stakingswinst. In art 3.99 Wet IB 2001 is opgenomen dat een werkzaamheid die in een bepaald jaar uitgroeit tot een onderneming, waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, voor de bepaling van het resultaat van de werkzaamheid wordt geacht niet te zijn gestaakt. De fiscale belastingclaim wordt doorgeschoven en de onderneming neemt de boekwaarde van de werkzaamheid op het moment van de overgang naar de onderneming over. Ondanks dat deze doorschuifregeling ook van toepassing is op werkzaamheden in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 lijkt deze doorschuiffaciliteit voornamelijk voor werkzaamheden als bedoeld in art. 3.90 Wet IB 2001 geschreven te zijn. Voor de toepassing van de faciliteit moeten de werkzaamheden zodanig worden uitgebreid dat er sprake is van een onderneming. Dit zal bij de tbs-regeling niet gebeuren. Bij de tbs-regeling kan een vermogensbestanddeel wel onderdeel uit gaan maken van het ondernemingsvermogen. Dit zal doorgaans echter niets met uitgroeien tot een onderneming te maken hebben, maar eerder doordat een vermogensbestanddeel tot de bestaande onderneming gaat behoren. De Beer²⁷¹ en Van Kempen²⁷² zijn van mening dat art. 3.99 Wet IB 2001 niet op de tbs-regeling van toepassing is. Van Kempen stelt voor om de doorschuiffaciliteit van art. 3.99 Wet IB 2001 te versoepelen en ook te laten gelden als een vermogensbestanddeel verschuift vanuit het resultaatvermogen naar het ondernemingsvermogen.²⁷³ Ik vind het een goed idee de doorschuifregeling ook mogelijk te maken voor situaties waarin slechts een verschuiving plaats vindt van een vermogensbestanddeel van de werkzaamheid naar de onderneming. Hiermee zouden mogelijk art. 3.98 en 3.99 Wet IB 2001 kunnen worden samengevoegd tot een algemene doorschuiffaciliteit.

In de parlementaire geschiedenis is tevens de vraag aan de orde gekomen of er ook een doorschuiffaciliteit bestaat ingeval sprake is van de overgang van winst uit onderneming naar het resultaat uit overige werkzaamheden. Dit speelt bij voorbeeld een rol bij de omzetting van de IB-onderneming in een BV, waarbij bijvoorbeeld het bedrijfspand onder de tbs-regeling gaat vallen. Hierop is door de wetgever geantwoord dat in deze situatie een geruisloze doorschuiving niet mogelijk is. Bij de onttrekking van een vermogensbestanddeel aan de winstsfeer dient te worden afgerekend.²⁷⁴ Bij de verschuiving van de onderneming naar een werkzaamheid ziet de wetgever vanuit het oogpunt van continuïteit en stimulatie van de onderneming bij de doorschuifregelingen er niet het nut van in voor deze situatie een doorschuifregeling van toepassing te verklaren. Hierbij focust de wetgever zich

²⁷⁰ R.P. den Dool en E.J.W. Heithuis, De fiscale positie van de DGA, fiscaal actueel 5, hoofdstuk 2, blz. 78.

²⁷¹ A.M.A. de Beer, Sfeerovergangen in de terbeschikkingstellingsfeer, Fiscaal Praktijkblad 2008-5, blz. 10.

²⁷² M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

²⁷³ M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

²⁷⁴ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 166-167.

op het gewone resultaat en niet op de tbs-regeling. Bij het gewone resultaat zal inderdaad sprake zijn van een afslanking van de activiteiten. Dit is bij de tbs-regeling natuurlijk helemaal niet het geval. Er wordt alleen voor gekozen om een bepaald vermogensbestanddeel niet in te brengen in de BV, maar aan de BV ter beschikking te gaan stellen. Ik vind de redenering van de wetgever nog al kort door de bocht. Aangezien de fiscale behandeling van het vermogensbestanddeel onder de tbs-regeling nagenoeg gelijk is aan behandeling binnen de onderneming vind ik dat hier gewoon een doorschuifregeling van toepassing zou moeten zijn.

5.3.5. Uitstelregelingen in de invorderingssfeer bij einde tbs-regeling

Bij het einde van de tbs-regeling bestaat in bepaalde gevallen recht op de in de invorderingssfeer opgenomen uitstelfaciliteiten. In de Invorderingswet is speciaal voor de tbs-regeling een aparte uitstelregeling opgenomen, die ik hierna zal bespreken. Daarnaast zal ik ook ingaan op de mogelijke toepasbaarheid van de uitstelregeling voor belasting over het stakingsresultaat als gevolg van het overlijden en de uitstelfaciliteit bij overdracht van de onderneming, waarbij de koopsom schuldig wordt gebleven.

5.3.5.1. De uitstelregeling van art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990

Als de tbs-regeling eindigt zonder dat het vermogensbestanddeel wordt vervreemd komen er geen gelden vrij, waaruit de belasting over het stakingsresultaat kan worden voldaan. Om eventuele financiële problemen als gevolg hiervan tegen te gaan, is in de invorderingssfeer een faciliteit voor rentedragend uitstel van betaling opgenomen. De faciliteit voorziet in uitstel van betaling voor de belasting die is verschuldigd wegens de beëindiging van de tbs-regeling van een zaak in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001, zonder dat sprake is van vervreemding van die zaak.²⁷⁵ Hierbij kan gedacht worden aan de situatie dat de directeur-grootaandeelhouder de aandelen van zijn BV vervreemdt, terwijl hij het ter beschikking gestelde pand nog steeds aan de niet langer met hem verbonden BV blijft verhuren. Daarnaast gaat het ook om situaties waarbij aan een partner ter beschikking gesteld wordt en de terbeschikkingstelling eindigt als gevolg van het einde van het partnerschap voor de tbs-regeling als gevolg van scheiding.²⁷⁶ Het uitstel wordt verleend voor de verschuldigde belasting over de stille reserves van de ter beschikking gestelde zaak voor de duur van ten hoogste tien jaar vanaf de dag na de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende of enige termijn.²⁷⁷ Het uitstel heeft alleen betrekking op ter beschikking gestelde zaken, voornamelijk onroerende zaken die aan de eigen BV of de onderneming van een verbonden persoon ter beschikking worden gesteld. Voor andere vermogensbestanddelen, zoals geldleningen en andere vorderingen geldt de uitstelregeling niet. De wetgever vindt het niet wenselijk ook voor deze vermogensbestanddelen de uitstelregeling toe te staan.²⁷⁸ Bovendien zal bij de beëindiging van de tbs-regeling van geldleningen en dergelijke geen sprake zijn van waardemutaties die leiden tot belastingheffing. Uitstel wordt slechts verleend indien de

²⁷⁵ Art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990.

²⁷⁶ Voorbeelden zijn ontleend aan de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders.

²⁷⁷ Art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990 en art. 4a lid 2 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

²⁷⁸ Handelingen 2000-2001, nr. 26, blz. 2168.

belastingplichtige hierom schriftelijk verzoekt en tevens voldoende zekerheid verstrekt. Of er voldoende zekerheid is gesteld voor de verschuldigde belasting en de daarover verschuldigde enkelvoudig berekende invorderingsrente is ter beoordeling van de ontvanger. Een bankgarantie, hypotheekrecht of verpanding zijn voorbeelden van vormen van zekerheid. De voorkeur gaat uit naar gemakkelijk te stellen, bewaken en uit te winnen zekerheden. De zekerheidstelling zal steeds in overeenstemming moeten zijn met de actuele waarde van de claim.

Met ingang van 1 januari 2010 heeft de wetgever gemeend de faciliteit van art. 25 lid 14 te moeten verruimen. Uit de evaluatie van de Wet IB 2001 was naar voren gekomen dat de tot en met 2009 geldende betalingsregeling niet toereikend was.²⁷⁹ De faciliteit is door wetgever toegankelijker gemaakt en de reikwijdte ervan is uitgebreid. De faciliteit is toegankelijker geworden door het vervallen van de vermogenstoets. Tot 1 januari 2010 werd alleen uitstel verleend voor zover de belastingschuldige over onvoldoende middelen beschikte om zonder uitstel van betaling de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. Nu kan ook een beroep gedaan worden op de faciliteit indien de belastingschuldige wel over voldoende middelen beschikt. Hiermee is Heithuis het zeer eens.²⁸⁰

Tevens is de reikwijdte van uitstelfaciliteit uitgebreid. De uitstelregeling ziet naast de situatie waarbij de tbs-regeling eindigt zonder dat de zaak wordt vervreemd met ingang van 2010 ook op uitstel van de verschuldigde inkomstenbelasting bij beëindiging van de tbs-regeling als gevolg van vervreemding van de ter beschikking gestelde zaak aan een natuurlijk persoon of rechtspersoon indien die persoon de overdrachtprijs is schuldig gebleven of de zaak geschonken heeft gekregen. De faciliteit is met de twee voornoemde situaties uitgebreid, omdat deze drie situaties met elkaar gemeen hebben dat niet (direct) de nodige middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen.²⁸¹ Er zijn verschillende situaties waardoor het uitstel kan eindigen. Het uitgangspunt is dat de faciliteit wordt beperkt tot de periode waarin de betaling van de belastingaanslag problematisch kan zijn.²⁸² In alle drie de situaties waarvoor de uitstelfaciliteit geldt, eindigt het uitstel ingeval de zaak wordt vervreemd. Bij het schuldig blijven van de overdrachtprijs eindigt eveneens het uitstel als er aflossingen plaatsvinden. Er komen dan immers liquide middelen beschikbaar, waarmee de belastingschuld kan worden voldaan. In alle situaties geldt verder dat het uitstel eindigt ingeval van overlijden van de belastingschuldige, bij diens faillissement of bij het van toepassing worden van de schuldsanering natuurlijke personen.

De uitbreiding ten aanzien van de schuldig gebleven overdrachtprijs komt qua faciliteit overeen met de faciliteit van art. 25 lid 18 Invorderingswet 1990, die geldt bij het geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van de koopsom bij de IB-onderneming. De uitwerking is grotendeels gelijk hieraan. Groot

²⁷⁹ Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 257.

²⁸⁰ E.W.J. Heithuis, Notitie fiscale positie directeur-groootaandeelhouder; een reactie, WFR 2009/889.

²⁸¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 86-87.

²⁸² Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 86-87.

verschil is echter dat het uitstel van art. 25 lid 18 Invorderingswet 1990 renteloos is en bij de tbs-regeling rente is verschuldigd over het bedrag waarvoor uitstel wordt verkregen. Dit wordt nog steeds als een knelpunt ervaren. Daarnaast wordt bij het uitstel van art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990 niet jaarlijks een evenredig stukje van het uitstel beëindigt, maar wordt aangesloten bij de aflossing van de schuldig gebleven overdrachtprijs. Indien er aflossingen plaatsvinden bepaald art. 4a lid 3 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 dat het bedrag waarvoor uitstel is verleend, wordt verminderd met de helft van de aflossing. Tot slot kan het uitstel voor de tbs-regeling ook bij de overdracht aan een rechtspersoon worden toegepast. Dit is bij art. 25 lid 18 Invorderingswet 1990 expliciet niet opgenomen in de regeling. Ondanks dat de regelingen gelijk ogen, bestaan er toch nog wel een aantal verschillen ten aanzien van de vormgeving. De leden van de CDA-fractie hebben gevraagd naar het verschil in vormgeving van de verschillende faciliteiten. Volgens de wetgever is per faciliteit steeds gekozen voor de oplossing die paste bij de problemen uit de praktijk en brengt volgens hem tevens het karakter van de tbs-regeling met zich mee dat daarvoor niet dezelfde faciliteiten moeten gelden als voor de IB-onderneming, al streeft de wetgever er wel naar de verschillende regelingen zover het vergelijkbare situaties betreft hetzelfde vorm te geven.²⁸³ De wetgever slaagt hier gezien de verschillen naar mijn mening niet helemaal in, maar met de uitbreiding van de uitstelfaciliteit in met name gevallen dat de overdrachtprijs van een zaak schuldig wordt gebleven, is een goede stap gezet naar een meer gelijke behandeling tussen terbeschikkingsteller en IB-ondernemer.

5.3.5.2. De uitstelregeling bij staking tbs-regeling bij overlijden

Bij het overlijden van de terbeschikkingsteller moet op grond van het in art. 3.95 Wet IB 2001 van toepassing verklaarde art. 3.58 Wet IB 2001 afrekening plaatsvinden over de meerwaarde in de vermogensbestanddelen. Door de erfgenamen van de overleden ondernemer kan met betrekking tot de omvang van de stakingswinst in art. 25 lid 17 Invorderingswet 1990 worden verzocht om renteloos uitstel van betaling gedurende een periode van tien jaar. In de parlementaire behandeling is de vraag naar voren gekomen of deze faciliteit ook zou moeten gelden voor resultaatgenieters. Hierbij is geconstateerd dat voor resultaatgenieters dezelfde problematiek speelt als bij winstgenieters en is dan ook voorgesteld om de faciliteit uit te breiden naar alle winst- en resultaatgenieters.²⁸⁴ Aangezien een in grote lijnen gelijke fiscale behandeling aan die van een ondernemer een belangrijk argument voor de invoering van de tbs-regelingen is geweest, wordt een verschil in behandeling ten aanzien van deze faciliteit door de wetgever als onevenwichtig ervaren.²⁸⁵ Om deze onevenwichtigheid weg te nemen wordt ook de stakingswinst gerealiseerd bij overlijden van de resultaatgenieter als te conserveren inkomen aangemerkt. Dit is voldoende voor de erfgenamen van de terbeschikkingsteller om op verzoek onder dezelfde condities als de erfgenamen van de ondernemer voor maximaal tien jaar uitstel van betaling te verkrijgen. Daarmee wordt het verschil in de fiscale behandeling van ondernemers

²⁸³ Kamerstukken II 2009/10, 32 128, blz. 7-8.

²⁸⁴ Kamerstukken II 2002/03, 28 608, nr. 3, blz 5-6.

²⁸⁵ Kamerstukken II 2002/03, 28 608, nr. 3, blz. 24-25.

weggenomen.²⁸⁶ Aanpassing van het artikel in de invorderingswet was niet nodig, omdat de verwijzing naar art. 3.58 Wet IB 2001 voldoende is om dit ook voor de tbs-regeling van toepassing te verklaren.

Dat deze uitstelfaciliteit ook van toepassing is op de tbs-regeling is een goede zaak. Bij het van toepassing verklaren van deze uitstelfaciliteit heeft de wetgever duidelijk rekening gehouden met het beoogde doel van de tbs-regeling om de terbeschikkingsteller zoveel mogelijk gelijk te behandelen aan de ondernemer. De wetgever geeft zelf aan de onevenwichtigheid weg te willen nemen tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller. Dat wordt met het van toepassing verklaren van deze faciliteit op de tbs-regeling zeker bereikt. Bovendien is het goed dat er bij overlijden in ieder geval nog gebruik gemaakt kan worden van een renteloze uitstelfaciliteit, aangezien de doorschuiffaciliteit van art. 3.62 Wet IB 2001 over het algemeen niet kan worden toegepast door de terbeschikkingsteller.

5.4. Overeenkomsten en verschillen

In dit hoofdstuk is het einde van de onderneming en de tbs-regeling, en de daarmee samenhangende faciliteiten besproken. De behandeling van de tbs-regeling ten opzichte van de onderneming is in hoofdlijnen gelijk, maar ook hier geldt dat er ook zeker nog duidelijke verschillen te ontdekken zijn. Per behandeld onderwerp zal ik de overeenkomsten en verschillen hieronder kort bespreken.

5.4.1. Het totaalwinstbegrip en het totaalresultaat

Ondanks dat het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001 niet van toepassing is verklaard op de tbs-regeling wordt het totaalresultaat wel op dezelfde wijze vastgesteld. De bepaling van art. 3.94 Wet IB 2001 voor de bepaling van het totale resultaat is namelijk gelijk aan de omschrijving van de totale winst van art. 3.8 Wet IB 2001. In beginsel is er dus sprake van een gelijke behandeling tussen de terbeschikkingsteller en de ondernemer. Hierop wordt echter inbreuk gemaakt doordat niet alle winstbepalingen, die de totale winst beïnvloeden van toepassing zijn op de tbs-regeling.

5.4.2. Tijdstip einde onderneming en tbs-regeling

Voor de bepaling van het einde van de onderneming wordt aangesloten bij de beginselen van het goed koopmansgebruik. Uiterlijk in het jaar van realisatie dient de stakingswinst in aanmerking genomen te worden. In beginsel wordt aangenomen dat voor de tbs-regeling dezelfde uitgangspunten gelden. Hof Leeuwarden heeft inmiddels bepaald dat net als bij winst uit onderneming de tbs-regeling niet hoeft te eindigen op het feitelijke moment dat niet meer aan de voorwaarden voor toepassing van de tbs-regeling wordt voldaan. De Hoge Raad moet zich hierover nog uitspreken, maar als de Hoge Raad in overeenstemming met het Hof beslist, wordt het moment van realisatie met betrekking tot het einde van de tbs-regeling gelijk behandeld aan de het einde van winst uit onderneming. Bovendien worden het begin en einde van de tbs-regeling dan op basis van dezelfde systematiek bepaald.

²⁸⁶ Kamerstukken II 2002/03, 28 608, nr. 3, blz. 24-25.

5.4.3. Stakingswinst en stakingsresultaat

Bij de tbs-regeling moet net als bij winst uit onderneming bij de beëindiging worden afgerekend over de stille en fiscale reserves. Met ingang van 1 januari 2010 kan door de terbeschikkingsteller het stakingsresultaat op grond van art. 3.64 Wet IB 2001 worden doorgeschoven naar een nieuwe werkzaamheid. Hiermee wordt een faciliteit die eerst alleen van toepassing was voor de ondernemer ook op de terbeschikkingsteller van toepassing. De bepaling van art. 3.61 Wet IB 2001 inzake de eindafrekening is eveneens van toepassing op de tbs-regeling. Niet van toepassing is de mogelijkheid om het stakingsresultaat om te zetten in een lijfrente met toepassing van de stakingsaftrek lijfrentepremie. Tot slot kan de terbeschikkingsteller geen gebruik maken van de stakingsaftrek.

5.4.4. Doorschuiffaciliteiten

Met uitzondering van de doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB 2001 zijn alle doorschuiffaciliteiten uit de winstsfeer van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Dit betekent echter niet dat er sprake is van een gelijke behandeling tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller. De doorschuiffaciliteiten bij overlijden en ontbinding van de huwelijksgemeenschap zijn specifiek geschreven voor de ondernemer, waardoor de regelingen voor de situaties van de tbs-regeling in veel gevallen niet toegepast kunnen worden of de uitwerking ervan niet tot hetzelfde resultaat leidt als bij winst uit onderneming. De doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB 2001 is helemaal niet van toepassing op de tbs-regeling, zodat bij leven helemaal geen sprake is van een gelijke behandeling tussen de ondernemer en terbeschikkingsteller. De tbs-regeling kent daarnaast in art. 3.98 Wet IB 2001 nog wel een specifieke doorschuifregeling bij de geruisloze terugkeer uit de BV.

5.4.5. De uitstelregelingen

De uitstelregeling van art. 25 lid 17 Invorderingswet 1990 is overeenkomstig van toepassing verklaard op de tbs-regeling. De toepassing van het uitstel wijkt niet af van de toepassing bij de erfgenamen van de overleden ondernemer. Hier is dus sprake van een gelijke behandeling. Voor de tbs-regeling is tevens een aparte uitstelfaciliteit opgenomen in art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990, die ziet op de situatie dat de terbeschikkingstelling eindigt, maar het vermogensbestanddeel niet wordt vervreemd, de koopsom schuldig wordt gebleven of wordt geschonken. In art. 25 lid 18 Invorderingswet 1990 is de tegenhanger voor de winstsfeer van uitstel bij de schuldig gebleven koopsom. Groot verschil is dat voor de ondernemer sprake is van renteloos uitstel van betaling en de terbeschikkingsteller rente moet betalen over het bedrag van het uitstel gedurende de uitstelperiode.

5.5. Korte conclusie

In dit hoofdstuk is het einde van de tbs-regeling in vergelijking tot het einde van de IB-onderneming aan de orde gekomen. Zoals in de voorgaande paragraaf naar voren is gekomen is ten aanzien van het einde op een aantal punten zeker sprake van een gelijke behandeling tussen de terbeschikkingsteller en de ondernemer of heeft de wetgever een poging gedaan om tot een gelijke behandeling te komen.

De bepaling van het totale resultaat en het stakingsresultaat worden in beginsel op dezelfde wijze bepaald als dat dit gebeurt bij winst uit onderneming. Ik hoop in dit kader dat de Hoge Raad met betrekking tot het einde van de tbs-regeling zal aansluiten bij het einde van de onderneming. Ik zou het een goede ontwikkeling vinden als na de aanvang van de tbs-regeling ook ten aanzien van het einde een grote mate van gelijkheid wordt bereikt. Bovendien wordt het einde dat volgens dezelfde systematiek als de aanvang bepaald.

Bij het bepalen van de omvang van het resultaat bij staking zijn de lijfrentepremieaftrek en de stakingsaftrek niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Vanuit het doel van de lijfrentepremieaftrek past de faciliteit niet binnen de tbs-regeling. Zoals ook reeds aangegeven in hoofdstuk vier bestaat er geen rechtvaardiging om de stakingsaftrek niet van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. Ook al gaat het maar om een aftrek van maximaal € 3.630 bij staking vind ik dat deze ongelijkheid weggenomen zou moeten worden door de stakingsaftrek ook voor de terbeschikkingsteller in de wet op te nemen.

De doorschuiffaciliteiten van art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 en art. 3.62 Wet IB 2001 zijn in art. 3.95 lid 1 Wet IB 2001 wel van toepassing verklaard op de tbs-regeling, maar kunnen in veel gevallen niet worden toegepast. De voorwaarden waaraan moet worden voldaan voor toepassing van de faciliteiten kunnen vaak niet een op een worden doorgetrokken naar de tbs-regeling, waardoor de doorschuiffaciliteit vaak niet het gewenste effect heeft voor de terbeschikkingsteller. Opvallend hierbij is dat voor gevallen van art. 3.92 Wet IB 2001 tegen minder problemen wordt aangelopen dan bij de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001. Bij de toepassing van de doorschuifregelingen bij overdracht van de onderneming door overlijden of ontbinding van de huwelijksgemeenschap zou er ook een faciliteit in de wet moeten worden opgenomen die ziet op doorschuiving van de claim rustend op het pand dat tot het ondernemingsvermogen gaat behoren, zoals ook door Van Kempen is voorgesteld.²⁸⁷

Art. 3.63 Wet IB 2001 is niet van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Voor de situatie dat de onderneming aan de medeondernemer of werknemer wordt overgedragen, waarbij ook het door een verbonden persoon aan de onderneming ter beschikking gestelde pand wordt overgedragen, zou een doorschuiffaciliteit wenselijk zijn, die op deze specifieke situatie is toegerust.

Tot slot ben ik ingegaan op de toepasbare uitstelfaciliteiten uit de invorderingswet 1990 bij het einde van de onderneming en de tbs-regeling. De uitstelfaciliteiten kunnen ook door de terbeschikkingsteller worden toegepast. Het uitstel van art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990 zou mijn inziens omgezet moeten worden in een renteloos uitstel. Doordat hier nu sprake is van een rentedragend uitstel, ligt de effectieve belastingdruk van terbeschikkingsteller hoger ligt dan van de ondernemer, terwijl hiervoor geen rechtvaardiging is.

²⁸⁷ M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

6. Conclusies en aanbevelingen

6.1. Inleiding

In mijn scriptie heb ik onderzoek gedaan naar de fiscale behandeling van de tbs-regeling in vergelijking tot winst uit onderneming. De wetgever beoogt de terbeschikkingsteller zo te behandelen alsof de door hem ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen ondernemingsvermogen vormen. Toch wordt de terbeschikkingsteller niet in alle opzichten gelijk behandeld aan de ondernemer. Door de tbs-regeling van aanvang tot einde te vergelijken met winst uit onderneming heb ik geprobeerd om de volgende probleemstelling te beantwoorden:

In welke mate is een gelijke behandeling mogelijk en wenselijk tussen het genieten van winst uit onderneming en resultaat uit terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen?

In de navolgende paragrafen zullen de belangrijkste conclusies uit mijn onderzoek worden besproken en ik zal aangeven waar de tbs-regeling naar mijn mening meer in overeenstemming met winst uit onderneming kan worden gebracht.

6.2. Conclusie

De tbs-regeling is met ingang van 1 januari 2001 opgenomen onder het resultaat uit overige werkzaamheden. De wetgever heeft enerzijds beoogd boxarbitrage tussen box 1 en box 3 tegen te gaan en anderzijds de terbeschikkingsteller zoveel mogelijk gelijk willen behandelen aan de ondernemer. Dit heeft de wetgever gedaan door het winstregime van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. Hierbij is hij naar mijn mening echter niet erg consequent te werk gegaan, waardoor er in de fiscale behandeling tussen de terbeschikkingsteller en ondernemer een groot aantal verschillen bestaat.

Na in hoofdstuk twee te zijn ingegaan op de plaats van de tbs-regeling in de wet en de voorwaarden voor toepassing nader te hebben uitgewerkt, is in hoofdstuk drie de aanvang van de onderneming en de tbs-regeling besproken. Door de Hoge Raad wordt de jurisprudentie met betrekking tot de eerste ondernemingshandeling niet doorgetrokken naar de tbs-regeling. De Hoge Raad geeft zelf een aantal criteria voor de bepaling van het aanvangsmoment, waarvan de gezamenlijke bedoeling van de terbeschikkingsteller en gebruiker, al dan niet vastgelegd in een overeenkomst, de belangrijkste is. De belangrijkste conclusie die kan worden getrokken uit de arresten van de Hoge Raad van 22 januari 2010 is dat ondanks dat het aanvangsmoment van de tbs-regeling niet op dezelfde wijze wordt vastgesteld als de aanvang van winst uit onderneming, er wel een zekere parallel wordt getrokken met winst uit onderneming. Door deze arresten kan de tbs-regeling al vóórdat sprake is van feitelijke terbeschikkingstelling van toepassing zijn. Hiermee is het niet van toepassing zijn van art. 3.10 Wet IB 2001 niet langer van belang. De situatie waarin dit artikel binnen de tbs-regeling toegepast zou kunnen worden, wordt nu ondervangen door de jurisprudentie inzake het aanvangsmoment. Ook is in dit hoofdstuk ingegaan op de vermogensetikettering. De vermogensetikettering is slechts in zeer beperkte mate van toepassing op de tbs-regeling. Dit komt voornamelijk omdat voor de terbeschikkingsteller

het keuzevermogen niet bestaat. Tot slot is ingegaan op de willekeurige afschrijving en de startersaftrek, die ook niet van toepassing zijn op de tbs-regeling.

Vervolgens ben ik in hoofdstuk vier ingegaan op de aspecten die een rol spelen bij de bepaling van de jaarwinst. Daarbij is eerst ingegaan op de beginselen van het goed koopmansgebruik en de jaarwinstbepaling van art. 3.25 Wet IB 2001, die tevens voor de tbs-regeling van toepassing zijn. In dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat veel van de ondernemings- en ondernemersfaciliteiten niet door de terbeschikkingsteller kunnen worden toegepast. Het belangrijkste argument van de wetgever om deze faciliteiten niet van toepassing te verklaren is dat de ondernemersfaciliteiten het doel hebben de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waaruit een onderneming bestaat, in stand te houden en uit te breiden.²⁸⁸ Bij een werkzaamheid ontbreekt het element van een duurzame organisatie of heeft het onvoldoende betekenis, zodat het volgens de wetgever niet nodig is om faciliteiten die zien op de continuïteit van een duurzame organisatie ook van toepassing te laten zijn op een werkzaamheid.²⁸⁹ Door de verschillende faciliteiten te beoordelen naar hun doel en strekking ben ik tot de conclusie gekomen dat een aantal faciliteiten in de winstsfeer zo specifiek voor de winstsfeer is geschreven dat het niet gerechtvaardigd is ze van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. Dit zijn de ondernemersaftrek met uitzondering van de stakingsaftrek, en de oudedagsreserve. De ondernemersaftrek is bovendien in ongewijzigde vorm moeilijk van toepassing te verklaren op de tbs-regeling, omdat voor toepassing voldaan moet worden aan het urencriterium en de terbeschikkingsteller over het algemeen niet aan het urencriterium zal voldoen. Ik vind dat de oudedagsreserve niet van toepassing verklaard hoeft te worden op de tbs-regeling, omdat de terbeschikkingsteller de mogelijkheid heeft om in een voorziening voor de oude dag te voorzien door opbouw van pensioen in eigen beheer of bij een verzekeraar. Als er faciliteiten zijn die vanuit het doel dat zij beogen niet passen binnen de tbs-regeling zijn er natuurlijk ook faciliteiten die juist vanuit hun doel en strekking toegepast zouden moeten kunnen worden door de terbeschikkingsteller. Voorbeelden zijn de bosbouw- en landbouwvrijstelling en de investeringsaftrek. De bevordering en instandhouding van bosbouw en landbouw is niet alleen voorbehouden aan de ondernemer, maar kan net zo goed door de terbeschikkingsteller worden nagestreefd. Voor de landbouwvrijstelling geldt bovendien dat deze vrijstelling oorspronkelijk is ingevoerd vanuit het doel om de eigenaar-verpachter (belast) en de landbouwer-eigenaar (niet belast) gelijk te behandelen. Bij de tbs-regeling is sprake van de omgekeerde situatie. De eigenaar-verpachter (terbeschikkingsteller) heeft geen recht op de vrijstelling en de landbouwer-eigenaar (ondernemer) wel, dat kan toch niet de bedoeling zijn.

Met ingang van 1 januari 2010 zijn de van toepassing verklaarde faciliteiten door de wetgever in art. 3.95 lid 2 Wet IB 2001 uitgebreid met onder andere de kostenegalisatiereserve en de herinvesteringsreserve. De belangrijkste uitbreiding is de in de wet opgenomen terbeschikkingstellingsvrijstelling. De faciliteit is qua toepassing gelijk aan de MKB-winstvrijstelling. Het in eerste instantie niet van toepassing verklaren heeft tot veel kritiek geleid, omdat hierdoor de

²⁸⁸ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 33.

²⁸⁹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 162.

belastingdruk van de terbeschikkingsteller vele malen hoger was dan van de ondernemer. Met de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling is deze onevenwichtige behandeling van de terbeschikkingsteller ten opzichte van de ondernemer weggenomen, wat alleen maar kan worden toegejuicht.

Tot slot heb ik in hoofdstuk vijf het einde van de onderneming en de tbs-regeling besproken. De bepaling van het resultaat vindt bij de tbs-regeling in de basis op dezelfde wijze plaats als bij winst uit onderneming. De tbs-regeling heeft in art. 3.94 Wet IB 2001 een eigen totaalresultaatbepaling, maar deze bepaling is identiek aan het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001. Over het tijdstip waarop de tbs-regeling eindigt, moet de Hoge Raad zich nog buigen, maar ik hoop dat voor de Hoge Raad net als voor Hof Leeuwarden de jurisprudentie met betrekking tot het aanvangsmoment en het einde van winst uit onderneming leidend zal zijn. Voor de bepaling van de omvang van de stakingswinst is art. 3.61 Wet IB 2001 van toepassing verklaard op de tbs-regeling. Eveneens kan gebruik gemaakt worden van de mogelijkheid om een herinvesteringsreserve over het stakingsmoment heen te vormen op grond van art. 3.64 Wet IB 2001. De stakingsaftrek en de stakingsaftrek lijfrentepremie zijn faciliteiten die niet door de terbeschikkingsteller kunnen worden toegepast.

Bij de in hoofdstuk 5 besproken faciliteiten valt op dat de doorschuiffaciliteiten en de uitstelregelingen ook op de tbs-regeling van toepassing zijn. De indruk wordt gewekt dat betreffende het einde van de tbs-regeling sprake is van een gelijke behandeling. Niets is echter minder waar. De doorschuiffaciliteiten van art. 3.59 lid 2 Wet IB 2001 en art. 3.62 Wet IB 2001 zijn wel van toepassing verklaard op de tbs-regeling, maar kunnen in de praktijk in voorkomende situaties niet door de terbeschikkingsteller worden toegepast. Dit wordt veroorzaakt door de voorwaarden die aan deze regelingen worden gesteld. Voornamelijk de voorwaarde dat rechtstreeks moet worden voortgezet, kan nogal eens de toepassing van de doorschuifregelingen blokkeren. Bij overdracht bij leven bestaat er voor de tbs-regeling helemaal geen doorschuiffaciliteit. Bij de overdracht bij leven kan eventueel wel gebruik gemaakt worden van de uitstelregeling van art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990. Het moet dan wel gaan om situaties waarbij de koopsom schuldig is gebleven, is geschonken, of het vermogensbestanddeel helemaal niet is vervreemd. Bovendien heeft het rentedragende karakter van de uitstelfaciliteit tot gevolg dat de faciliteit relatief weinig wordt toegepast. In geval van overlijden bestaat er voor de winstfeer in de invorderingsfeer een uitstelregeling, die door de wetgever vanuit het doel de terbeschikkingsteller gelijk te behandelen aan de ondernemer deze ook op de tbs-regeling van toepassing is verklaard.

6.3. Aanbevelingen

Het is wel duidelijk geworden dat er nog lang geen sprake is van een gelijke behandeling tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller, ondanks dat de gelijke behandeling een belangrijk doel is dat door de wetgever wordt nagestreefd. In deze paragraaf zal ik aangeven waar naar mijn mening de mogelijkheid bestaat om tot een meer gelijke behandeling tussen het genieten van winst uit onderneming en de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen te komen en zo meer aan te

sluiten bij het beoogde doel van de wetgever. Hierbij zal ik eerst ingaan op de mogelijke aanpassingen met betrekking tot de aanvang. Vervolgens zal ik kijken naar de faciliteiten going concern en aanbevelingen geven ten aanzien van het einde van de tbs-regeling. Tot slot zal ik nog kort ingaan op de mogelijkheid om de tbs-regeling op te nemen in box 3 en de rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting.

6.3.1. Aanbevelingen in het kader van de aanvang

In de eerste plaats zou bij de vermogensetikettering de ongelijke behandeling met betrekking tot het keuzevermogen weggenomen moeten worden. Dit kan door het keuzevermogen niet langer van toepassing te verklaren op winst uit onderneming. Gezien de plaats van het keuzevermogen binnen winst uit onderneming vind ik dit geen juiste oplossing. Ook het zonder meer van toepassing verklaren van het keuzevermogen op de tbs-regeling is, gezien het doel om belastingarbitrage onder terbeschikkingstellers tegen te gaan, geen verstandige keuze. Mijn voorkeur gaat dan ook uit naar de in de Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting aangedragen oplossing. Zij stellen voor om een bepaling conform art. 3.17 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 voor de tbs-regeling op te nemen, die bewerkstelligt dat niet meer kosten in aftrek kunnen worden gebracht dan aan opbrengsten in aanmerking wordt genomen.²⁹⁰ Vermogensbestanddelen die in gemengd of gesplitst gebruik zijn, kunnen dan zonder dat inbreuk wordt gemaakt op het doel om kostenarbitrage tegen te gaan door de terbeschikkingsteller tot zijn privé-vermogen worden gerekend. Hiermee wordt de keuzevrijheid van de ondernemer niet aangetast, maar wordt de keuzevrijheid van de terbeschikkingsteller wel enorm uitgebreid.

Verder zou de willekeurige afschrijving naar mijn mening ook van toepassing verklaard moeten worden op de tbs-regeling, omdat het niet uit mag maken of een vermogensbestanddeel door de terbeschikkingsteller of ondernemer wordt aangeschaft. Bovendien kan de tijdelijke lagere belastingdruk en het liquiditeitsvoordeel net zo goed voor de terbeschikkingsteller van belang zijn als voor de ondernemer. Er is hier slechts sprake van belastinguitstel, zodat de claim voor de fiscus wordt behouden.

6.3.2. Aanbevelingen bij going concern

Vanuit het doel dat wordt beoogd met de bosbouw- en landbouwwijziging zouden deze vrijstellingen ook van toepassing verklaard moeten worden op de tbs-regeling. Hierbij is het voldoende dat in art. 3.95 Wet IB 2001 naar deze artikelen wordt verwezen. Dit geldt eveneens voor de investeringsaftrek. Vanuit het doel van de wetgever om de terbeschikkingsteller zoveel mogelijk gelijk te behandelen aan de ondernemer, mag het naar mijn mening geen verschil maken of een investering wordt gedaan door de ondernemer, de BV of de terbeschikkingsteller. Doordat de investeringsaftrek in beginsel een definitieve aftrekpost is, kost het de terbeschikkingsteller meer om dezelfde investering te doen dan als

²⁹⁰ L.W. Sillevius e.a., Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting 2006/2007, onderdeel 3.4.3.C onderdeel b, blz. 535.

die investering door de ondernemer was gedaan. Dit valt niet te verenigen met een wet waarbij een gelijke behandeling een van de uitgangspunten is.

6.3.3 Aanbevelingen bij het einde van de tbs-regeling

Ten aanzien van het einde van de tbs-regeling pleit ik voor evenwichtigere en beter op de tbs-regeling aansluitende doorschuif- en uitstelfaciliteiten. Er zou voor de situaties van art. 3.58 en 3.59 Wet IB 2001 een aparte doorschuifregeling voor de tbs-regeling moeten komen. Hierbij zou het ook mogelijk moeten zijn gebruik te maken van de doorschuiffaciliteit indien de vermogensbestanddelen bij de verkrijger, door het van toepassing zijn van de fictieve overdracht van voornoemde artikelen, tot het ondernemingsvermogen gerekend moet worden.²⁹¹ Daarnaast zou er bij de overdracht van een onderneming in de zin van art. 3.63 Wet IB 2001 een doorschuifregeling moeten komen voor de situatie dat naast de onderneming tevens het door de partner van de ondernemer ter beschikking gestelde pand wordt overgedragen aan degene die de onderneming met toepassing van de doorschuiffaciliteit van art. 3.63 Wet IB 2001 verkrijgt. Voor de situaties dat het pand niet wordt vervreemd, zou de uitstelregeling van art. 25 lid 14 voldoende moeten zijn. Voor de uitstelregeling van art. 25 lid 14 Wet IB 2001 zou het rentedragend uitstel moeten worden omgezet in een renteloos uitstel van betaling net als voor de uitstelregelingen voor de winstsfeer geldt. Ik heb namelijk geen rechtvaardiging kunnen ontdekken voor dit verschil. Betreffende de periode van uitstel ben ik het eens met Den Dool en Heithuis dat de periode waarvoor het uitstel wordt verleend niet beperkt zou moeten worden tot tien jaar, maar zou moeten worden verleend tot dat het vermogensbestanddeel daadwerkelijk wordt vervreemd en liquide middelen worden ontvangen om de belasting te voldoen.²⁹² Dan zou art. 25 lid 14 Invorderingswet 1990 een volwaardige uitstelfaciliteit zijn, waar de terbeschikkingsteller ook daadwerkelijk iets aan heeft.

Op basis van mijn thesis kan worden geconcludeerd dat, ondanks dat de wetgever de laatste jaren het aantal faciliteiten dat van toepassing is op de tbs-regeling heeft uitgebreid, er nog altijd veel verschillen in de behandeling van de terbeschikkingsteller in vergelijking tot de ondernemer bestaan. Sommige verschillen zijn gerechtvaardigd en te verklaren, maar voor de meeste geldt dat de keuze van de wetgever op slechts zeer beperkte argumenten is gebaseerd en dat er eigenlijk geen rechtvaardiging bestaat om de faciliteiten niet van toepassing te verklaren op de tbs-regeling. Door het aantal faciliteiten uit de winstsfeer dat van toepassing is op de tbs-regeling uit te breiden wordt een grotere mate van gelijkheid bereikt tussen de ondernemer en de terbeschikkingsteller, zodat deze doelstelling van de tbs-regeling nog beter tot uitdrukking komt.

De wetgever heeft met de invoering van de tbs-regeling tevens het doel gehad om belastingarbitrage tegen te gaan. Om boxarbitrage te voorkomen, worden met de tbs-regeling vermogensbestanddelen die eigenlijk tot de forfaitaire heffing van box 3 behoren onder het progressieve tarief van box 1 gebracht. Volgens Van Lint is hiermee het tariefsprobleem dan wel opgelost, maar wordt ten onrechte het

²⁹¹ Zie M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

²⁹² R.P. den Dool en E.J.W. Heithuis, De fiscale positie van de DGA, fiscaal actueel 5, hoofdstuk 2.

winstregime op deze vermogensbestanddelen toegepast.²⁹³ Van Lint is dan ook van mening dat de tbs-regeling kan worden afgeschaft door de vermogensbestanddelen in box 3 te belasten en in de winstsfeer slechts een aftrek toe te laten tot het bedrag dat in box 3 bij de terbeschikkingsteller in aanmerking is genomen.²⁹⁴ Dit betekent overigens wel dat degene aan wie ter beschikking wordt gesteld te maken krijgt met de gevolgen van de regeling, doordat bij hem de kosten en lasten slechts beperkt aftrekbaar zijn. Daarnaast blijven in dit geval vermogensmutaties buiten de belastingheffing, wat weer leidt tot arbitragemogelijkheden. Als het vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen van de BV of IB-onderneming zou behoren, zou de boekwinst immers wel gewoon worden belast. Gezien vanuit zowel het tegengaan van kostenarbitrage als de gelijke behandeling tussen terbeschikkingsteller en de ondernemer heeft het volledig verplaatsen van de tbs-regeling naar box 3 niet mijn voorkeur.

In het verlengde hiervan kan ook de rechtsvormneutrale winstbelasting worden genoemd als mogelijkheid om te komen tot een vereenvoudiging van de tbs-regeling. Door voordelen ongeacht de rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven proportioneel te belasten en voordelen als loon, huur of dividend niet langer in aftrek toe te staan, wordt getracht te komen tot een grote mate van gelijkheid tussen de ondernemer en de aanmerkelijk belanghouder.²⁹⁵ Volgens Heithuis is echter ook binnen een rechtsvormneutrale winstbelasting de tbs-regeling, al dan niet in aangepaste vorm, noodzakelijk.²⁹⁶ Niet alleen vanuit het anti-arbitrageargument, maar ook in het kader van de gelijke behandeling tussen de ondernemer en de aanmerkelijk belanghouder. Bij laatstgenoemde valt zonder de tbs-regeling een privé aankoop onder de vermogensrendementsheffing van box 3 en behoort bij de ondernemer hetzelfde vermogensbestanddeel verplicht tot winst uit onderneming. Vanuit de idee van een winstbelasting, waarbij ongeacht de rechtsvorm voordelen gelijk wordt belast, zou dit niet acceptabel zijn.

In de toekomst zal de introductie van een rechtsvormneutrale winstbelasting mogelijk leiden tot aanpassingen van de tbs-regeling zoals wij die nu kennen. Vooralsnog is echter de tbs-regeling in haar huidige vorm mijn inziens het beste alternatief. Het is hierbij naar mijn mening dan wel wenselijk dat een aantal ondernemingsfaciliteiten, al dan niet in een eigen specifiek op de tbs-regeling toegesneden vorm, door de terbeschikkingsteller kan worden toegepast. Ik hoop dan ook van harte dat de wetgever de ingeslagen weg volgt en de komende jaren, daar waar mogelijk, nog meer faciliteiten voor de tbs-regeling zal openstellen.

²⁹³ A.J. van Lint, Tbs: onrechtvaardig en overbodig, NTFRB2010-24, paragraaf 5.

²⁹⁴ A.J. van Lint, Tbs: onrechtvaardig en overbodig, NTFRB2010-24, paragraaf 6.

²⁹⁵ P.H.J. Essers, Rechtsvormneutraliteit, TFO 2011/3.

²⁹⁶ E.J.W. Heithuis, zonder aanzien des (rechts)persoons, hoofdstuk 6, blz. 59.

Literatuurlijst

Boeken en tijdschriften

- Mr. E. Alink FB, *Terbeschikkingstelling van vermogen door ouders aan (meerderjarige) kinderen*, TriBuut 2008/05.
- Mr. A.M.A. de Beer, *De terbeschikkingstellingsregeling verloochent haar afkomst*, WFR 2006/6685, blz. 1009-1015.
- Mr. A.M.A. de Beer, *Sfeerovergangen in de terbeschikkingstellingssfeer*, Fiscaal Praktijkblad 2008-5, blz. 9 tot en met 13.
- Mr. A.M.A. de Beer, Notitie 'Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder': wat gaat er veranderen?, MBB 2009/09.
- Drs. A.W. de Beer, NDFR commentaar bij art. 3.12 Wet IB 2001, onderdeel 2, par. 2.5.1 en 2.5.2.
- Mr. M.A. de Blecourt-Wouterse e.a., *Bedrijfsopvolging Fiscale en juridische aspecten*, Licent B.V., Rijswijk 2005.
- Bruggink, *Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland*, blz. 181, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007.
- Mr. drs. O. Clous, NDFR commentaar bij art. 3.8 Wet IB 2001.
- Dr. R.P. van den Dool en prof. dr. E.J.W. Heithuis, *De fiscale positie van de DGA*, fiscaal actueel 5, Kluwer, Deventer 2009.
- J. Doornebal, *Ontwikkelingen rond goed koopmansgebruik*, TFO 2008/160.
- Prof mr. J.E.A.M. van Dijck en mr. G.T.K. Meussen, *Rangorde in de Wet IB*, FED Fiscale Brochures 2003.
- Mr. J.A.G. van Es, *vermogensetikettering in de inkomstenbelasting*, TFO 2003/113.
- Mr. J.A.G. van Es en drs. N.M. Ligthart, *De terbeschikkingstellingsregeling*, TFO 2004/171.
- Mr. J.A.G. van Es, *Actualiteiten terbeschikkingstellingsregeling*, TFO 2010/115.
- Mr. J.A.G. van Es, *Terbeschikkingstellingsregeling en de ruilarresten*, WFR 2006/6676.
- Prof. dr. P.H.J. Essers, *De fiscale positie van de IB-ondernemer*, TFO 2008/147.
- Prof. dr. P.H.J. Essers, *Rechtsvormneutraliteit*, TFO 2011/3.
- Prof. dr. R.M. Freudenthal, *Wanneer vangt de terbeschikkingstelling aan?*, WFR 2003/411.

- Prof. dr. R.M. Freudenthal, *Terbeschikkingstellingsregeling en de dga: alles went?*, TFO 2009/71.
- Prof. dr. R.M. Freudenthal, Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling), Fiscale monografieën 103, Kluwer 2002.
- Mr. P.H.J. Furer, Positie dga binnenkort verbeterd?, Belastingbrief 2009/08.
- Mr. T.C. Gerverdinck en mr. L.J.A. Pieterse, Terbeschikkingstellingsregeling: ‘spots’ op enkele wetgevende verzachtingen, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2010/01.
- Mr. C.L. Gosen, *Een toekomstperspectief van de terbeschikkingsregeling*, WFR 2009/632.
- Mr. C.L. Gosen en prof. dr. E.J.W. Heithuis, *De DGA in 2010: alle wijzigingen voor de DGA per 1-1-2010*, Kluwer 2010.
- Prof. dr. E.J.W. Heithuis, *De terbeschikkingstellingsregelingen in box 1 na de Veegwet*, WFR 2000/1609.
- Prof. dr. E.J.W. Heithuis e.a., *Inkomstenbelasting*, tweede druk Kluwer, Deventer 2006.
- Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, *Steeds weer misverstanden over de TBS-regeling in de inkomstenbelasting*, WFR 6756, blz 273-278.
- Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, Notitie Fiscale positie directeur-grotoaandeelhouder; een reactie, WFR 2009/889.
- dr. E.J.W. Heithuis, *Zonder aanzien des (rechts)persoons*, Kluwer, Deventer 2005.
- Mr. M.J. Hoogeveen e.a., *Bedrijfsopvolging civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Sdu Uitgevers 2005.
- Dr. C.P.M. van Houte, Complicaties rond panden in gesplitst gebruik in de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR 2001/80.
- Prof. dr. J.J.M. Jansen, *De hopeloze terbeschikkingstellingsregeling*, WFR 2009/630.
- W.A.C. Karreman en W.A.C. Mulder, 21^e Fiscale Conferentie “ bouwen van en beleggen in vastgoed”, WFR 2006/6665.
- Dr. M.L.M. van Kempen, Toerekening van vermogen en terbeschikkingstellingen tussen gehuwden, NTFR 2003/1491.
- Mr. M.L.M. van Kempen, Voorgestelde wetgeving tbs-regeling gehuwden, NTFR 2010-1744.

- Dr. J.W.J. de Kort, *Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden: het besluit van 29 april 2004, CPP2003/2360M*, WFR 2005/9.
- Dr. J.W.J. de Kort, *Het aanvangstijdstip van de terbeschikkingstellingsregeling*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2009/05.
- Dr. J.W.J. de Kort, NDFR commentaar bij art. 3.91 Wet IB 2001 onderdeel 2, paragraaf 2.3 Vermogensbestanddelen, keuzevermogen.
- Mr. A.J. van Lint, *Verband tussen de vermogensetikettering en de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001*, TFO 2000/271.
- Mr. A.J. van Lint, *TBS: onrechtvaardig en overbodig*, NTFRB 2010-24.
- Prof. mr. G.T.K. Meussen, *De terbeschikkingstellingsregeling vragen om een redelijke wetsuitvoering*, NTFR 2009-335.
- Dr. mr. R.E.C.M. Niessen e.a., *Rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling: De terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 226, Kluwer Deventer 2005.
- Mr. B. Opmeer, *Ondernemersfaciliteiten en het uren criterium: einde tijdperk?*, MBB 2009/10.
- C. Overduin, *De dga in 2010 en verder: veel wordt anders*, WFR 2009/1539.
- Drs. M.J.C. Pieterse, NDFR commentaar bij art. 3.77 Wet IB 2001, onderdeel 1.
- Mr. P.J. Poot, *Uitstel van betaling bij bedrijfsopvolging, de nieuwe uitstelregeling in de winstsfeer en haar tegenhanger in de aanmerkelijkbelangsfeer*, WFR 2005/6635.
- Prof. dr. A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar wet IB 2001*, Hoofdstuk 21 De terbeschikkingstellingsregelingen, E.J.W. Heithuis en M.H.C. Ruijschop, Kluwer Deventer 2006.
- Mr. F.H. Schraven, *De rangorderegeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de bosbouw- en landbouvvrijstelling*, MBB 2000, nr. 7/8, blz. 239 e.v.
- Mr. L.W. Sillevius, Dr. M.L.M. van Kempen e.a., *Cursus Belastingrecht inkomstenbelasting studenteneditie 2006-2007*, Kluwer, Deventer 2006 en *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer 2009.
- Mr. R. Stam, *Resultaat uit overige werkzaamheden; de uitbreidingsbepalingen mede in het licht van zekerheidsrechten*, MBB 2000/202.
- Prof. dr. L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*, eerste druk Deventer 2001.

- *Bespreking van het rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling: De terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 227, Kluwer Deventer 2006.
- *Studiecommissie belastingstelsel (commissie-Van Weeghel), Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*, Ministerie van Financiën 2010.

Kamerstukken en besluiten

Kamerstukken II 1972/93 11 818 nr. 6.
 Kamerstukken II 1992/93 23 197 nr. 3.
 Kamerstukken II 1995/1996 24 423 nr. 3.
 Kamerstukken II 1997/1998 25 688 nr. 3.
 Kamerstukken II 1998/99 26 532 nr. 3.
 MvT Kamerstukken II 1998/1999 26 727 nr. 3.
 Kamerstukken II 1998/99 26 727 A punt 37 en 39 (Advies Raad van State)
 Kamerstukken II 1999/2000 27 209 nr. 3.
 Kamerstukken II 1999/2000 27 209 nr. 6.
 Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr.7.
 Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 17.
 Kamerstukken II 1999/2000 26 727 nr. 89.
 Kamerstukken I 1999/2000 26 727, nr. 202a.
 Kamerstukken I 1999/2000 26 727, nr. 202c, blz. 20.
 Kamerstukken II 1999/2000 26 728 nr. 8.
 Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 3.
 Kamerstukken II 2000/01 27 466 nr. 6.
 Kamerstukken II 2000/01 26 727 nr. 17.
 Kamerstukken II 2000/01 26 727 nr. 71.
 Kamerstukken II 2000/01 28 013 nr. 6.
 Kamerstukken II 2001/02 28 015 nr. 3.
 Kamerstukken II 2002/03 28 608 nr. 3.
 Kamerstukken II 2004/05 29 767 nr. 42.
 Kamerstukken II 2005/06 30 375 nr. 1-2.
 Kamerstukken II 2005/06 30 572 nr. 3.
 Kamerstukken II 2005/06 30 572 nr. 8.
 Kamerstukken II 2005/06 30 572 nr. 12.
 Kamerstukken II 2005/06 30 572 nr. 13.
 Kamerstukken II 2006/07 30604 nr. 8.
 Kamerstukken II 2007/08 31206 nr. 25 (amendement Tang)
 Kamerstukken II 2008/09 31 705 nr. 19 (notitie Fiscale positie directeur-grotoaandeelhouder)

Kamerstukken II 2008/09 31 704 nr. 3.
Kamerstukken II 2008/09 31 727 nr. 1.
Kamerstukken II 2009/10 32 128 nr. 3.
Kamerstukken II 2009/10 32 129 nr. 3.
Kamerstukken II 2009/10 32 131 nr. 7
Kamerstukken II 2009/10 31 705 nr. 23.
MvT Wet Ondernemerspakket 2001, VN BP21/12.5.
Handelingen 2000-2001, nr. 26.
Besluit Staatssecretaris 30 november 2001, CPP2001/3035M.
Besluit Staatssecretaris 6 maart 2003, CPP 2003/490M.
Besluit Staatssecretaris 24 mei 2006, CPP2006/76M.
Besluit Staatssecretaris 1 december 2008, CPP2008/520M.
Besluit Staatssecretaris 27 april 2005, CPP2005/1041M.
Besluit Staatssecretaris 16 december 2009, nr. CPP2009/83M
Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Stb. 2009, 611, art III, onderdeel A en H.
Brief van de Minister van Financiën van 22 juli 2010, nr. AFP 2010/0319U, VN 2010/37.13.
Leidraad Invorderingswet 2008, bijlage bij besluit van 12 juni 2008, CPP2008/1137M.
De Fiscale agenda, Naar een eenvoudiger meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, 14 april 2011, www.rijksoverheid.nl.

Jurisprudentie

Hof Leeuwarden, MK 1, 29 april 2010, nr. 08/00222, VN 2010/33.1.1.
Hof Amsterdam 24 juni 2010, nr. 08/00541, NTFR 2010-1896.
Hoge Raad 15 oktober 2010, nr. 09/02120, VN 2010/53.15.
Conclusie Advocaat-Generaal Niessen, 14 januari 2010, VN 2010/10.16.
Hoge Raad 14 juni 1972, BNB 1972/173.
Hoge Raad 20 februari 1973, BNB 1974/29.
Rechtbank Haarlem 29 november 2007, nr. 07/02904.
Rechtbank Arnhem 22 oktober 2007, nr. 06/05332.
Hof Arnhem 21 april 2009, nr. 07/00562.
Rechtbank Breda 20 februari 2006, nr. 05/02198.
Rechtbank Breda 28 februari 2008, NTFR 2008/752.
Conclusie Advocaat-Generaal Niessen, 4 september 2008, VN 2008/49.10.
Noot J.H.M. Arts, Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, FED 2010/36.
Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00327, VN 2010/6.19.
Hof Arnhem 23 november 2010, nr. 10/00045.
Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2008, nr. 07/00069.

Conclusie A-G Niessen inzake aftrekbaarheid kosten als aanloopverlies, VN 2009/33.16.
Commentaar J. Ganzeveld bij HR 22 januari 2010, 08/04313, NTFR 201-347.
Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/04313.
Hoge Raad 4 april 1951, B 8970.
Hoge Raad 19 november 1969, nr. 16 221, BNB 1970/24.
Hoge Raad 7 maart 1979, nr. 19 130, BNB 1980/229.
Rechtbank Arnhem 16 juni 2008, nr. 07/3146.
Hof Arnhem 20 oktober 2009, nr. 08/00362.
Hoge Raad 5 oktober 1955, nr. 12 401, BNB 1955/346.
Hoge Raad 20 augustus 1980, nr. 19 897, BNB 1981/7.
Hoge Raad 27 augustus 1997, nr. 32 180, BNB 1998/16.
Hoge Raad 16 april 1930, B.4726.
Conclusie A-G Niessen 10 februari 2011, LJN BP6667, Hoge Raad CGP 10/02196.