

KEUZEVRIJHEID IN DE VERMOGENSETIKETTERING

“Een onderzoek naar de noodzaak van het keuzevermogen en de mogelijkheden om dit te laten vervallen”



KEUZEVRIJHEID IN DE VERMOGENSETIKETTERING

“Een onderzoek naar de noodzaak van het keuzevermogen en de mogelijkheden om dit te laten vervallen”



Een literatuuronderzoek naar mogelijke alternatieve toerekeningswijzen van vermogensbestanddelen in gemengd gebruik op de huidige vermogensetiketteringsleer

Masterscriptie Fiscale Economie

Universiteit van Tilburg

Tilburg School of Economics and Management

Begeleider: Mr. dr. M.J. Hoogeveen

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P.H.J. Essers

Student: Mark Janssen

Studentnummer: 770586

Mei 2013

VOORWOORD

Deze thesis vormt de afsluiting van mijn voltijdstudie Fiscale Economie aan de Universiteit van Tilburg. In september 2008 ben ik daar gestart met de bacheloropleiding Bedrijfskunde. Na een jaar Bedrijfskunde te hebben gestudeerd heb ik de overstap gemaakt naar Fiscale Economie. De interessante colleges van Henk te Niet hebben mij daar voornamelijk toe bewogen. Deze opleiding heb ik altijd met veel plezier en enthousiasme gevolgd, en heeft mij tevens veel voldoening gegeven. In september 2012 heb ik daarin de bachelorgraad behaald.

Tijdens mij bachelorfase heb ik op twee adressen werkervaring opgedaan. Eerst bij Koenen en Co waar ik drie maanden op een fiscale afdeling stage heb gelopen en daarbij allerlei fiscale werkzaamheden heb verricht. Daarnaast heb ik een jaar werkervaring opgedaan bij Administratiekantoor Van de Mortel waarbij ik zowel in de samenstel- als in de aangiftepraktijk werkzaam was. Op beide kantoren heb ik veel geleerd, evenzoveel ervaring opgedaan en met veel plezier gewerkt.

In september 2011 ben ik gestart met de masteropleiding Fiscale Economie. Halverwege de masterfase brak voor ons gezin een zware tijd aan. Bij mijn jongste broer werd een kwaadaardig gezwel geconstateerd waaraan hij in de zomer van 2012 is overleden. Deze gebeurtenis heeft veel impact gehad op mijn studieverloop. Desondanks heb ik de draad snel weer weten op te pakken en de studie met deze scriptie kunnen afronden.

Tot slot wil ik graag mijn scriptiebegeleider, mr.dr. M.J. Hoogeveen bedanken voor de interessante gesprekken die ik met haar heb gevoerd en de ondersteuning die zij mij heeft gegeven bij het tot stand brengen van deze scriptie.

Mark Janssen.

Neerkant, mei 2013.

INHOUDSOPGAVE

1	INLEIDING.....	1
1.1	INLEIDING ONDERWERP.....	1
1.2	AANLEIDING ONDERZOEK.....	3
1.3	ONDERZOEKSVRAAG	5
1.4	AFBAKENING	5
1.5	VERANTWOORDING VAN DE OPZET	5
2	VERMOGENSETIKETTERING.....	6
2.1	INLEIDING	6
2.2	ALGEMEEN.....	6
2.2.1	<i>VERPLICHTE ETIKETTERING</i>	7
2.2.2	<i>KEUZEVERMOGEN</i>	7
2.3	TOT WELK MOMENT KEUZEVRJHEID	8
2.4	INKOMENSBEPALING	9
2.4.1	<i>ONDERNEMINGSSFEER</i>	9
2.4.2	<i>PRIVÉSFEER</i>	10
2.5	BELANG VAN EEN ‘JUISTE’ ETIKETTERING	11
2.5.1	<i>HERETIKETTERING</i>	12
2.5.2	<i>ONDERNEMINGSFACILITEITEN</i>	13
2.5.3	<i>VRIJE-BEROEPSBEOEFENAREN</i>	14
2.6	ONJUISTE ETIKETTERING.....	14
2.6.1	<i>GEVOLGEN ONJUISTE ETIKETTERING</i>	15
2.6.2	<i>FOUTENLEER</i>	16
2.7	ETIKETTERING VAN PANDEN	17
2.8	ETIKETTERING VAN AUTO’S	18
2.9	ETIKETTERING VAN BELEGGINGEN EN LENINGEN	18
2.10	STAKING EN OVERDRACHT VAN EEN ONDERNEMING	19
2.11	KOPPELAANKOPEN	21
2.12	TERUGBLIK OP DE GEWEZEN RECHTSPRAAK.....	21
2.13	CONCLUSIE	22

3	TOETSINGSKADER WETGEVER	23
3.1	INLEIDING	23
3.2	ALGEMEEN	23
3.3	KWALITEITSEISEN	25
3.4	RECHTMATIGHEID EN VERWERKELIJKING RECHTSBEGINSELEN.....	25
3.4.1	<i>ALGEMENE RECHTSBEGINSELEN</i>	26
3.4.2	<i>SPECIFIEKE RECHTSBEGINSELEN</i>	27
3.5	ONDERLINGE AFSTEMMING	29
3.6	EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID.....	29
3.7	SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID	30
3.8	DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID	31
3.9	UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID	32
3.10	SAMENVATTING	33
4	ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN	34
4.1	INLEIDING	34
4.2	ALGEMEEN	34
4.3	TOEREKENING NAAR RATO.....	35
4.3.1	<i>VERVOERSMIDDELEN</i>	35
4.3.2	<i>PANDEN</i>	37
4.3.3	<i>OVERIGE VERMOGENSBESTANDDELEN</i>	37
4.4	TOEREKENING NAAR VERPLICHT PRIVÉVERMOGEN	38
4.5	TOEREKENING NAAR VERPLICHT ONDERNEMINGSVERMOGEN	39
4.6	EVALUATIE ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN	41
4.7	CONCLUSIE	41
5	TOETSING ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN	43
5.1	INLEIDING	43
5.2	TOETSING RECHTMATIGHEID EN RECHTSBEGINSELEN	43
5.2.1	<i>TOETSING ALGEMENE RECHTSBEGINSELEN</i>	44
5.2.2	<i>TOETSING SPECIFIEKE RECHTSBEGINSELEN</i>	45
5.3	TOETSING ONDERLINGE AFSTEMMING	46
5.4	TOETSING EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID	47
5.5	TOETSING SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID.....	48
5.6	TOETSING DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID	48

5.7	TOETSING UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID	49
5.8	EVALUATIE ONDERZOEKSRESULTATEN	51
5.9	CONCLUSIE	51
6	SAMENVATTING EN CONCLUSIE	53
	LITERATUURLIJST	56
	ARTIKELEN	56
	CONCLUSIES ADVOCaat GENERAAL	57
	BOEKEN EN SCRIPTIES	57
	KAMERSTUKKEN	58
	ELEKTRONISCHE BRONNEN	58
	JURISPRUDENTIEREGISTER	59

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Aant	=	Aantekening
A-G	=	Advocaat-Generaal
Afd	=	Afdeling
Art	=	Artikel
Awb	=	Algemene wet bestuursrecht
AWR	=	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	=	Beslissingen in belastingzaken / Nederlandse Belastingrechtspraak
BUPO	=	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
Concl.	=	Conclusie
e.a.	=	En anderen
e.v.	=	En verder
EVRM	=	Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FOR	=	Fiscale Oudedags Reserve
g.k.g.	=	Goed koopmansgebruik
GW	=	Grondwet
HR	=	Hoge Raad der Nederlanden
KvK	=	Kamer van Koophandel
LJN	=	Landelijk Jurisprudentienummer
MBB	=	Maandblad Belasting Beschouwingen
MKB	=	Midden- en kleinbedrijf
NDFR	=	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht

NL	=	Nederland
Ond	=	Onderdeel
Par	=	Paragraaf
Resp	=	Respectievelijk
SW	=	Successiewet
TFO	=	Tijdschrif Fiscaal Ondernemingsrecht
UvT	=	Universiteit van Tilburg
VWEU	=	Verdrag werking Europese Unie
Wet IB 2001	=	Wet inkomstenbelasting 2001

1 INLEIDING

1.1 INLEIDING ONDERWERP³

Ondernemingsvermogen en privévermogen van een IB-ondernemer worden in de Wet inkomstenbelasting 2001 verschillend behandeld. Om die reden dient onderscheid te worden gemaakt tussen beide soorten vermogens. De toerekening van vermogensbestanddelen aan beide categorieën wordt in de fiscaliteit vermogensetikettering genoemd. Indien een ondernemer bepaalde vermogensbestanddelen gebruikt die alleen dienstbaar zijn aan zijn ondernemingsactiviteiten, moet dit verplicht worden geëtiketteerd als ondernemingsvermogen. Deze vermogensbestanddelen volgen dan het winstregime waarbij recht wordt verkregen op bepaalde ondernemingsfaciliteiten zoals de investeringsaftrek en afschrijvingsregelingen.¹ Andersom, als blijkt dat vermogensbestanddelen op geen enkele manier dienstbaar zijn aan ondernemingactiviteiten, behoren deze verplicht tot het privévermogen van de belastingplichtige. In dat geval is daarop het regime van box 1 of 3 van toepassing. Daarnaast zijn er ook vermogensbestanddelen die zowel in privé als voor de ondernemingsactiviteiten worden gebruikt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een woonwinkelpand, of een bedrijfsauto die ook privé dienst doet. Deze vermogensbestanddelen vallen in de categorie ‘keuzevermogen’.² Hoe een vermogensbestanddeel is geëtiketteerd kan van grote invloed zijn op de hoogte van de fiscale winst.³

Vermogensbestanddelen die onderdeel uitmaken van het keuzevermogen, dienen naar ‘redelijkheid’ te worden toegerekend aan het verplichte privé- of ondernemingsvermogen. In HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272 en HR 29 september 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313, alsmede in vele latere arresten oordeelde de Hoge Raad dat bij de etikettering van keuzevermogen, de ‘wil’ van de belastingplichtige binnen de grenzen der redelijkheid doorslaggevend is.⁴ In de toerekening van het keuzevermogen geniet de belastingplichtige dus een zekere mate van keuzevrijheid.⁵ De grenzen worden bijvoorbeeld overschreden ingeval een belastingplichtige een vermogensbestanddeel tot zijn ondernemingsvermogen rekent, terwijl deze slechts in zeer geringe mate dienstbaar is aan zijn ondernemingsactiviteiten. Het kan ook voorkomen dat een ondernemer bij voorkeur een vermogensbestanddeel, dat nagenoeg geheel in de onderneming wordt gebruikt, tot zijn

¹ Art. 3.30 en art. 3.41 Wet IB 2001.

² HR 29 juni 1955, nr. 12 416, BNB 1955/310.

³ De Beer 2011, § 2.2.

⁴ BNB 1953/272 geldt als basisarrest voor de vermogensetikettering omdat daarin de ‘wil’ van de belastingplichtige binnen de grenzen der redelijkheid beslissend werd geacht.

⁵ HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272, m.nt. M.J.H. Smeets; zie ook HR 21 december 1955, nr. 12 558, BNB 1956/44 en HR 10 september 1958, nr. 13 671, BNB 1958/295.

privévermogen rekent.⁶ In beide gevallen is sprake van een onjuiste etikettering en dient de inspecteur deze onjuistheid te herstellen. De overschrijding van de grenzen brengt met zich mee dat de belastingplichtige in de etikettering van deze vermogensbestanddelen geen keuzevrijheid geniet, maar deze tot het verplichte privé- resp. ondernemingsvermogen behoren.

Of vermogensbestanddelen onderdeel uitmaken van het keuzevermogen, volgt in de meeste gevallen logischerwijs uit de aard (functie, aanwending) van het activum.⁷ Zo zal over het puur zakelijke karakter bij de aanschaf van een verpakkingsmachine weinig discussie bestaan aangezien dit onder normale omstandigheden alleen voor zakelijke doeleinden kan worden gebruikt. In dezelfde zin volgt een verplichte toerekening aan het privévermogen meestal vanzelfsprekend uit het privékarakter van het goed.⁸ Binnen de huidige vermogensetiketteringsleer ontstaan veel problemen in de toerekening van het keuzevermogen doordat onder belastingplichtigen en de fiscus veel onduidelijkheden bestaan omtrent de grenzen der redelijkheid. De wetgever heeft ervoor gekozen om deze grenzen niet te concretiseren in de Wet inkomstenbelasting 2001 maar deze tot uitdrukking te laten komen in de jurisprudentie. Dit heeft tot gevolg gehad dat in de loop der jaren omtrent de toerekening van het keuzevermogen, een omvangrijke jurisprudentie is ontstaan.

In de jurisprudentie legt de rechterlijke macht met enige regelmaat nieuwe toetscriteria aan om het begrip ‘redelijkheid’ nader te concretiseren. In Hoge Raad 14 maart 2001, nr. 36 108, BNB 2001/201 is beslist dat een auto al dan niet tot het keuzevermogen behoort, afhankelijk is van een absoluut aantal gereden privé-kilometers per jaar. Een ander voorbeeld waarbij de Hoge Raad een nieuw criteria stelt aan het begrip ‘redelijkheid’ is het arrest van 2 november 1983. Daarin oordeelde hij dat het verkregen vermogensbestanddeel in casu tot het verplichte privévermogen behoorde, tenzij de ondernemer bij de verkrijging de ‘bedoeling’ had het vermogensbestanddeel ‘te zijner tijd’ in zijn onderneming te gaan gebruiken.⁹ Daarnaast hanteert de Hoge Raad ook criteria ter beoordeling of het zakelijke resp. privégebruik van panden, als afzonderlijke gedeelten kunnen worden aangemerkt, oftewel of een pand als ‘splitsbaar’ is aan te merken. In een splitsbaar pand dienen de afzonderlijke gedeelten apart te worden geëtiketteerd.¹⁰ Vervolgens worden deze toetscriteria in recentere rechtsuitspraken niet altijd consequent toegepast.¹¹ In HR 2 november 1983, nr. 21 879, BNB 1984/6 wenste een ondernemer bij de verkrijging van een perceel grond, in de etikettering daarvan de toekomstige (zakelijke) bestemming te volgen. De Hoge Raad stelde belanghebbende in het gelijk mits op het moment van de verkrijging, de intentie aanwezig was om het goed ‘te zijner tijd’ in de beoogde sfeer te gaan gebruiken. In recentere arresten waarbij een vergelijkbare zaak aan de orde

⁶ HR 9 februari 1955, nr. 12 084, BNB 1955/87.

⁷ A-G Overgaauw 2006, § 3.8.

⁸ Bijvoorbeeld huishoudelijke apparatuur.

⁹ HR 2 november 1983, nr. 21 879, BNB 1984/6.

¹⁰ Bij een splitsbaar pand dienen beide afzonderlijke gedeelten afzonderlijk te worden geëtiketteerd; zie HR 5 december 1979, nr. 19 599, BNB 1980/20.

¹¹ HR 15 mei 1985, nr. 22 549, BNB 1985/206, (concl. A-G Van Soest).

was, hanteert de Hoge Raad de term ‘tijdelijk’ wat op een kortere periode duidt.¹² Ook het in de jurisprudentie ontwikkelde 10%-criterium, dat een absolute grens stelt aan het minimale gebruik in een van beide vermogenssferen waarbinnen een belastingplichtige nog keuzevrijheid geniet, wordt in recentere rechtspraak niet altijd consequent opgevolgd. Persoonlijke overwegingen van een ondernemer bij de aanschaf van een bijzonder kostbaar pand,¹³ evenals omgevingsfactoren zoals de ligging van een pand, blijken onder omstandigheden boven het voornoemde criterium te prefereren.¹⁴

1.2 AANLEIDING ONDERZOEK

Hoewel de grenzen der redelijkheid in de loop der jaren in de jurisprudentie een steeds vastere vorm hebben aangenomen, waardoor meer duidelijkheid is ontstaan omtrent te toerekening van het keuzevermogen, is het vraagstuk van belang of dit ook de gewenste vorm betreft. Het gebruik van talloze toerekeningscriteria in de vermogensetikettering door de Hoge Raad, waarbij deze in recentere arresten vervolgens niet consequent (kunnen) worden toegepast, getuigt mijns inziens niet van een solide en eenvoudig toerekeningsstelsel. Daarbij liggen de grenzen der redelijkheid opgesloten in de omvangrijke jurisprudentie die omtrent het keuzevermogen is ontstaan. Hoewel rechtspraak in Nederland ook als rechtsbron geldt, is deze minder toegankelijk voor belastingplichtigen in vergelijking met rechtsregels die zijn vastgelegd in de wet. Slechts de meest relevante rechtspraak wordt gepubliceerd of die waarvoor een grote maatschappelijke belangstelling bestaat.¹⁵ Om die reden zijn de huidige grenzen der redelijkheid voor belanghebbenden naar mijn mening als ondoorzichtig te beschouwen. De vele aanknopingspunten die in de jurisprudentie worden gehanteerd om grenzen te stellen aan de redelijkheid in de vermogensetikettering, waarbij eerdere beslissingen in deze rechtspraak niet altijd consequent worden opgevolgd, leidt ertoe dat deze grenzen voor de fiscus en onder belastingplichtigen onduidelijk zijn en tevens rechtsonzekerheid in de hand werken. Dit beginsel houdt in dat de overheid haar besluiten zo moet formuleren dat de burger precies weet waar hij aan toe is of wat de overheid van hem verlangt.¹⁶ Naar mijn mening wordt daar met de huidige ingewikkelde en ondoorzichtige toerekeningsregels niet aan voldaan.

Aangezien bovengenoemde problematiek voornamelijk is toe te schrijven aan de toerekening van het keuzevermogen, verricht ik binnen deze scriptie onderzoek naar de wenselijkheid en de mogelijkheden om deze vermogenscategorie binnen de huidige vermogensetiketteringsleer te laten vervallen. Met alternatieve toerekeningsregels tracht ik een eenvoudiger en meer solide toerekeningsmethode te ontwikkelen voor vermogensbestanddelen in gemengd gebruik waarbij

¹² HR 3 maart 1999, nr. 33 919, *BNB* 1999/159, r.o. 3.3.

¹³ HR 9 november 1955, nr. 12 432, *BNB* 1955/395.

¹⁴ Hof 's-Gravenhage 3 maart 1965, nr. 13/1965, *BNB* 1965/285 waar ¹/₆^e deel van het pand in gebruik fungeerde als woning.

¹⁵ Het gaat daarbij om ongeveer 2% van de rechtsuitspraken.

¹⁶ Michiels 2009, p. 88.

zoveel mogelijk aan de belangrijkste toerekeningsproblemen oplossing wordt geboden.¹⁷ Met behulp van toerekeningsregels zal gestreefd worden naar meer rechtszekerheid, duidelijkheid en inzichtelijkheid in de vermogensetikettering voor zowel belastingplichtigen als de fiscus. Daarvoor worden drie mogelijke alternatieven toerekeningsmethoden onderzocht namelijk: 1. Een naar rato toerekeningsmethode waarbij aan de hand van toerekeningscriteria het werkelijke gebruik wordt benaderd, 2. Een algehele toerekening van vermogensbestanddelen in gemengd gebruik aan het privévermogen waarbij een zakelijke gebruiksvergoeding in rekening wordt gebracht en 3. Een algehele toerekening naar het ondernemingsvermogen waarbij het privégebruik als onttrekking dient te worden aangegeven op de fiscale jaarwinst. Deze alternatieve regelingen worden aan diverse kwaliteitseisen getoetst. Zo dient een alternatieve toerekening naar mijn mening zoveel mogelijk overeen te komen met het feitelijke gebruik van het activum, om een zo realistisch mogelijke toerekening te bewerkstelligen. Tevens dient in de keuze van toerekeningscriteria de zorgvuldigheidseisen in acht te worden genomen en mogen in de etikettering bijzondere omstandigheden niet over het hoofd worden gezien. Verder moet de regeling in lijn liggen met algemene en fiscale rechtsbeginselen zoals het draagkrachtbeginsel en de beginselen van goed koopmansgebruik. Voor de kenbaarheid en de toegankelijkheid van deze toerekeningsregels in het recht, acht ik het van essentieel belang dat deze regels worden gecodificeerd in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Voor nieuwe wetgeving die ten behoeve van de codificatie van deze toerekeningregels noodzakelijk is, dient een toetsingskader te worden opgesteld waarlangs de kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden. Binnen deze scriptie wordt het toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving gehanteerd, waarbij nieuwe wetgeving aan zes groepen van kwaliteitseisen wordt getoetst. Deze kwaliteitseisen worden eveneens aan de hand van de Aanwijzingen voor regelgeving 1992 besproken en stemmen grotendeels overeen met de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.¹⁸ De zes groepen van kwaliteitseisen die in de nota Zicht op wetgeving zijn opgenomen luiden als volgt: 1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, 2. Onderlinge afstemming, 3. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, 4. Subsidiariteit en evenredigheid, 5. Doeltreffendheid en doelmatigheid, 6. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.¹⁹ Door aan te sluiten bij deze criteria, bestaat een grote mate van consensus dat aan de hand van deze kwaliteitseisen, de kwaliteit van wetgeving kan worden beoordeeld.²⁰

Het doel van dit scriptieonderzoek is om belastingplichtigen en de fiscus meer duidelijkheid en inzicht te verschaffen in de mogelijkheden en wenselijkheden om het keuzevermogen binnen de

¹⁷ Vermogensbestanddelen in 'gemengd gebruik' zijn vermogensbestanddelen die zowel in de privé- als in de zakelijke sfeer worden gebruikt.

¹⁸ Lubbers 2007, p. 18.

¹⁹ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.

²⁰ Lubbers 2007, p. 19.

huidige vermogensetiketteringsleer te laten vervallen, waarbij mogelijk alternatieve toerekeningsregels worden ontwikkeld en gecodificeerd in de Wet inkomstenbelasting 2001. Daarvoor dient antwoord te worden gegeven op de in deze scriptie centraal staande hoofdvraag, zoals deze in de volgende paragraaf is geformuleerd.

1.3 ONDERZOEKSVRAAG

Naar aanleiding van het voorgaande kom ik tot de volgende probleemstelling:

“Is het wenselijk om de huidige vermogensetiketteringsleer zodanig in te richten, dat het begrip ‘keuzevermogen’ komt te vervallen, waarbij alternatieve toerekeningsregels volgens het toetsingskader van de wetgever uit de nota Zicht op wetgeving, kunnen worden gecodificeerd in de Wet inkomstenbelasting 2001?”

1.4 AFBAKENING

Binnen deze scriptie beperk ik mij tot vermogensetikettering in de Wet Inkomstenbelasting 2001 en laat hierbij de vermogensetiketteringsregels en het begrip ‘redelijkheid’ in samenhang met de omzetbelasting buiten beschouwing.

1.5 VERANTWOORDING VAN DE OPZET

Om gefundeerd tot de conclusie te komen, is deze scriptie als volgt opgebouwd. In hoofdstuk twee komen eerst de algemene aspecten van vermogensetikettering aan bod. Achtereenvolgens wordt het belang van een juiste vermogensetikettering besproken, de gevolgen van een onjuiste etikettering en de in de jurisprudentie ontwikkelde grenzen der redelijkheid. Tevens worden de onduidelijkheden van het keuzevermogen toegelicht. In hoofdstuk drie worden de zes groepen van kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving behandeld. Deze zes kwaliteitseisen vormen het toetsingskader van de wetgever waarlangs nieuwe wetgeving op haar kwaliteit kan worden beoordeeld. Hoofdstuk vier geeft vervolgens een beschrijving van drie mogelijke alternatieve toerekeningsmethoden waarbij het keuzevermogen is komen te vervallen. Achtereenvolgens wordt de ‘naar rato’ toerekening, een algehele toerekening naar privé- en een algehele toerekening naar ondernemingsvermogen behandeld. In hoofdstuk vijf worden deze methoden vervolgens aan de hand van het toetsingskader van de wetgever, aan de zes groepen van kwaliteitseisen getoetst. Tot slot worden in hoofdstuk zes alle bevindingen in de voorgaande hoofdstukken samengevoegd in één uiteindelijke conclusie, die antwoord geeft op de onderzoeksvraag.

2 VERMOGENSETIKETTERING

2.1 INLEIDING

Binnen dit hoofdstuk wordt in het kort de terminologie van vermogensetikettering in de inkomstenbelasting besproken. In paragraaf 2.2 wordt het onderscheidt tussen privé-, ondernemings- en keuzevermogen toegelicht dat ten grondslag ligt aan de vermogensetikettering. Vervolgens beschrijft paragraaf 2.3 de belangrijkste verschillen in de inkomensbepaling tussen de privé en de zakelijke sfeer. Paragraaf 2.4 omvat het belang van een ‘juiste’ etiketteringskeuze waarbij eveneens de mogelijkheden tot heretikettering, het recht op ondernemingsfaciliteiten en de bijzondere positie van vrije-beroepsbeoefenaren aan bod komen. In paragraaf 2.5 worden de gevolgen van een onjuiste etikettering toegelicht alsmede de regels van de ‘foutenleer’. Paragraaf 2.6 tot en met 2.11 beschrijven achtereenvolgens de etikettering van panden, auto’s, beleggingen en leningen, de gevolgen bij staking en overdracht van een onderneming en de etikettering bij koppelaankopen. Vervolgens evalueert paragraaf 2.12 de ontwikkelingen in de jurisprudentie, die ten gevolge van onduidelijkheden in de grenzen der redelijkheid zijn ontstaan. Ten slotte sluit dit hoofdstuk af met een korte conclusie waarin de belangrijkste bevindingen kernachtig worden samengevat en een oordeel zal worden gevormd over de huidige vermogensetiketteringsleer.

2.2 ALGEMEEN

Een ondernemer dient zijn vermogen op te splitsen in ondernemings- en privévermogen. Het toerekenen van vermogensbestanddelen aan de onderneming of aan privé wordt vermogensetikettering genoemd. Vermogensbestanddelen die toegerekend worden aan het ondernemingsvermogen volgen het winstregime, privévermogen valt buiten de winstsfeer en zit in box 1 of 3. Binnen de vermogensetikettering onderscheiden we drie verschillende groepen van vermogen namelijk: verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen en keuzevermogen. Een vermogensbestanddeel dient verplicht aan het ondernemingsvermogen te worden toegerekend ingeval het uitsluitend in de (eigen) onderneming wordt gebruikt. Vervult een vermogensbestanddeel geen enkele functie in de onderneming, dan is dit verplicht privévermogen. Vermogensbestanddelen die zowel privé als zakelijk worden gebruikt, vallen in de categorie keuzevermogen en dienen naar redelijkheid door de ondernemer aan het privé- of ondernemingsvermogen te worden toegerekend.²¹

²¹ HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, *BNB* 1953/272.

De onduidelijkheden omtrent de ‘grenzen der redelijkheid’ blijkt vooral uit de omvangrijke jurisprudentie die in de loop der jaren is ontstaan over de toerekening van keuzevermogen.²²

2.2.1 VERPLICHTE ETIKETTERING

Binnen de vermogensetiketteringsleer geldt als hoofdregel dat vermogensbestanddelen tot het keuzevermogen behoren tenzij dit verplicht privé- of ondernemingsvermogen vormt.²³ In de meeste gevallen staat de aanwending van een vermogensbestanddeel niet ter discussie. In de praktijk is de aard (functie, aanwending) van het vermogensbestanddeel vaak al een belangrijke aanwijzing voor de etikettering.²⁴

Verplicht ondernemingsvermogen is vermogen dat in zodanig nauw verband staat met de ondernemingsactiviteiten, dat het in redelijkheid niet aan het privévermogen kan worden toegerekend. De aankoop van een verpakkingsmachine is hier een voorbeeld van. Als vermogensbestanddelen geen enkele functie binnen de onderneming (kunnen) vervullen, moeten deze verplicht tot het privévermogen van de belastingplichtige worden gerekend.²⁵

Vermogensbestanddelen behoren tot het verplichte privévermogen indien deze alleen, of in elk geval in sterk overheersende mate een functie binnen de privésituatie van de belastingplichtige vervullen. De aanschaf van huishoudelijke apparatuur vormt hiervan een voorbeeld.²⁶ De etikettering naar privé-, ondernemings- of keuzevermogen dient per afzonderlijk vermogensbestanddeel te worden beoordeeld.²⁷

2.2.2 KEUZEVERMOGEN

Indien vermogensbestanddelen zowel privé als zakelijk worden gebruikt, wordt dit aangemerkt als keuzevermogen en heeft de belastingplichtige een vrije keuze voor toerekening aan privé- of ondernemingsvermogen, mits binnen de grenzen der redelijkheid wordt gebleven.²⁸ Of de belastingplichtige bij de etikettering de grenzen der redelijkheid overschrijdt, moet worden beoordeeld aan de hand van de (voorgenomen) aanwending van het vermogensbestanddeel op het moment van verwerven. Strookt de (voorgenomen) aanwending niet met de feitelijke aanwending²⁹ van het vermogensbestanddeel, dan wordt de subjectieve wil van de belastingplichtige niet gevolgd.³⁰

²² Hofstra & Stevens 1998, p. 132 e.v.

²³ A-G Overgaauw 2006, § 2.0.

²⁴ A-G Overgaauw 2006, § 3.8.

²⁵ A-G Overgaauw 2006, § 3.7.

²⁶ Clous 2012, § 4.2.3.

²⁷ A-G Overgaauw 2006, § 1.4.

²⁸ A-G Overgaauw 2006, § 1.2.

²⁹ A-G Overgaauw 2006, § 3.1.

³⁰ A-G Overgaauw 2006, § 1.3.

Van keuzevermogen is bijvoorbeeld sprake bij een woonwinkelpand of een auto die zowel privé als zakelijk wordt gebruikt.

Vaak is het bij de etikettering van keuzevermogen kwestieus wanneer binnen de grenzen der redelijkheid wordt gebleven. De wetgever heeft ervoor gekozen om de grenzen der redelijkheid niet in de Wet inkomstenbelasting 2001 te definiëren maar deze tot uitdrukking te laten komen in de jurisprudentie. Inmiddels is er een veelheid aan jurisprudentie gewezen over de etikettering van keuzevermogen.³¹ Nochtans bestaat er heden ten dage nog steeds veel onduidelijkheid over het begrip redelijkheid binnen de vermogensetiketteringsleer.

2.3 TOT WELK MOMENT KEUZEVRIJHEID

In oudere jurisprudentie werd aangenomen dat de belastingplichtige op een etiketteringskeuze terug mocht komen zolang geen onherroepelijke fiscale gevolgen waren ingetreden. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer over het jaar waarin een activum is aangeschaft, nog geen definitieve aanslag is opgelegd.³² In latere rechtspraak oordeelde de Hoge Raad dat slechts onder bijzondere omstandigheden keuzeherziening mogelijk is en werd de eerdere interpretatie verlaten. In HR 8 juni 1977, nr. 18 376, BNB 1977/212 was een zaak aan de orde waarbij een horloger³³ een terrein aankocht met de bedoeling daar in de toekomst een bedrijfspand te stichten. Hij rekende dit terrein om die reden tot zijn ondernemingsvermogen. Toen hij enige jaren later afzag van zijn voornemen tot oprichting van een bedrijfspand en het terrein tot zijn privévermogen wenste te rekenen, oordeelde de Hoge Raad dat dit slechts mogelijk was ingeval bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen. Het uitblijven van fiscale gevolgen werd daarbij niet als een bijzondere omstandigheid aangemerkt. Heretikettering werd om die reden niet langer mogelijk geacht. Over het algemeen blijkt de gedane keuze uit de aangifte van het jaar waarin het activum is aangeschaft. Uit HR 26 november 1986, nr. 24 298, BNB 1987/26 blijkt dat de keuze niet meer kan worden gewijzigd indien de aanslag over het jaar van aanschaf, dan wel op enig daaropvolgend jaar, onherroepelijk vaststaat. In het jaar van aanschaf zou in de bezwaar- en beroepsfase op de gedane keuze kunnen worden teruggekomen, mits de aanslag over een later jaar niet onherroepelijk vaststaat.

³¹ Hofstra & Stevens 1998, p. 132 e.v.

³² Zie HR 20 juni 1956, nr. 12 795, BNB 1956/245 en HR 16 december 1964, nr. 15 290, BNB 1965/37.

³³ Horloge- of klokkenmaker.

2.4 INKOMENSBEPALING

De inkomensbepaling van de ondernemingsfeer verschilt aanzienlijk met die van de privéfeer waardoor het van groot belang is beiden sferen strikt te scheiden.³⁴ De wil van de ondernemer om een vermogensbestanddeel tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen, zal allereerst kunnen blijken uit het opnemen van dit activum in de fiscale ondernemingsbalans. Indien hij het vermogensbestanddeel opneemt in de rendementsgrondslag, vormt dit een aanwijzig dat is gekozen voor toerekening aan het privévermogen.³⁵ Tevens kan de keuze blijken uit gedragingen die de ondernemer in zijn verhouding tot de fiscus tot uitdrukking brengt.³⁶ Een ondernemer kan bijvoorbeeld het (gemengde) gebruik van een activum uit zijn administratie aantonen. Uit Hoge Raad, 8 december 1993, nr. 29 137, BNB 1994/48 volgt dat het al dan niet opnemen van een activum op de fiscale balans, de belangrijkste toetssteen vormt voor de uitgebrachte keuze. De wijze waarop een vermogensbestanddeel is gefinancierd (met ondernemings- of privévermogen) is doorgaans van minder groot belang.³⁷

2.4.1 ONDERNEMINGSSFEER

Indien een ondernemer kiest om vermogensbestanddelen aan zijn ondernemingsvermogen te alloceren, kan dit zowel direct als indirect gevolgen hebben voor de hoogte van de fiscale winst.³⁸ Een direct gevolg van vermogensetikettering op de hoogte van de fiscale jaarwinst is bijvoorbeeld bij toepassing van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Deze faciliteit geldt alleen voor investeringsgoederen die deel gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen.³⁹ Daarnaast heeft de allocatie van vermogensbestanddelen indirecte gevolgen doordat deze wel of niet deel gaan uitmaken van het totaalwinstbegrip.⁴⁰

Indien een vermogensbestanddeel tot het ondernemingsvermogen gaat behoren volgt dit het winstregime en dient dit vermogensbestanddeel geactiveerd te worden op de fiscale balans.⁴¹ De jaarlijks genoten winst wordt dan bepaald volgens de regels van goed koopmansgebruik (g.k.g.). Dit komt erop neer dat voor- en nadelen zoveel mogelijk worden toegerekend aan het boekjaar waarin zij volgens de bedrijfsvoering worden opgeroepen. Men noemt dit ook wel het ‘Matchingbeginsel’.⁴² Alle voor- en nadelen die voortkomen uit de uitoefening van een

³⁴ De Beer 2011, § 2.1.

³⁵ Dit volgt uit het basisarrest van de vermogensetikettering.

³⁶ HR 17 juni 1977, nr. 449/76, BNB 1978/244 juncto HR 1 april 1970, nr. 16 342, BNB 1970/102.

³⁷ Hof 's-Hertogenbosch 5 november 1965, nr. 186/1965, BNB 1966/101.

³⁸ De Beer 2011, § 2.2.

³⁹ Art. 3.40 Wet IB 2001.

⁴⁰ Art. 3.8 Wet IB 2001.

⁴¹ Clous 2012, § 4.6.2.

⁴² Lubbers 2012, § 5.2.

onderneming, worden toegerekend aan de bron ‘winst uit onderneming’.⁴³ Dit wordt de ‘totaalwinstgedachte’ genoemd. Het totaalwinstbegrip staat in artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 gedefinieerd. De totale winst ziet op het totaal aan winst dat gedurende de gehele levensduur van de onderneming wordt behaald. Dit betekent vanaf de start tot en met de staking van de onderneming.⁴⁴ De totale winst moet gelijk zijn aan de som van alle jaarwinsten. De som van alle jaarwinsten, oftewel de totaalwinst is gelijk aan de vermogenstoename van het begin tot het einde van de onderneming. Hierbij moet uiteraard een correctie plaatsvinden met betrekking tot privéstortingen en –onttrekkingen omdat deze niet tot de ondernemingsfeer behoren.⁴⁵

Voorbeelden van privéonttrekking zijn kleding, gereedschappen of voedselwaren die uit de onderneming onttrokken worden, maar ook woonruimte of een auto kunnen daartoe behoren. Nadere regels zijn gesteld ten aanzien van de bijtelling voor het privégebruik van een auto of woonruimte.⁴⁶

Voor overige onttrekkingen dient een bijtelling te worden genomen naar de waarde in het economische verkeer. Indien vanuit privé geld of goederen in de eigen onderneming worden ingebracht, is sprake van een privéstorting. Privéstortingen dienen in aftrek te worden gebracht op de fiscale winst. De aftrekbare kosten bedragen € 0,19 per kilometer voor het zakelijke gebruik van een tot het privévermogen behorend vervoersmiddel. Het zakelijke gebruik van overige privégoederen bedraagt ten hoogste het bedrag dat uit sparen en beleggen ter zake van deze bezittingen in aanmerking is genomen.⁴⁷ Tevens moet opgemerkt worden dat bij de fiscale winstberekening geen rekening wordt gehouden met inflatie. Dit wordt ook wel de ‘euro-is-euro-regel’ genoemd.⁴⁸

2.4.2 PRIVÉSFEER

Alloceert de belastingplichtige een vermogensbestanddeel aan zijn privévermogen, dan valt dit in de meeste gevallen onder het regime van box 3.⁴⁹ Hierbij wordt een fictief inkomen ter grote van 4% naar de waarde in het economische verkeer⁵⁰ in de heffingsgrondslag opgenomen⁵¹ waarover een tarief van 30% inkomstenbelasting verschuldigd is.⁵² Tevens geldt een heffingsdrempel ter grote van € 21.139,⁵³ mag rekening gehouden worden met ‘box 3 schulden’⁵⁴ en zijn algemene en specifieke vrijstellingen van toepassing.⁵⁵

⁴³ Clous 2012, § 1.2.

⁴⁴ Clous 2012, § 1.4.

⁴⁵ Clous 2012, § 1.6.

⁴⁶ Art. 3.19 en 3.20 Wet IB 2001.

⁴⁷ Art. 3.17 Wet IB 2001.

⁴⁸ Clous 2012, § 3.

⁴⁹ Dit wordt ook wel de vermogensrendementsheffing genoemd; zie ook Clous 2012, § 4.1.2.

⁵⁰ Tot 1 januari 2011 gold de gemiddelde WEV van 1 januari en 31 december van elk kalenderjaar. Vanaf deze datum geldt enkel nog de peildatum van 1 januari van dat betreffende jaar.

⁵¹ Art. 5.2 lid 2 Wet IB 2001.

⁵² Art. 2.13 Wet IB 2001.

⁵³ Art. 5.5 Wet IB 2001.

⁵⁴ Art. 5.3 Wet IB 2001.

⁵⁵ Afd. 5.2 Wet IB 2001.

Het kan ook voorkomen dat dergelijke vermogensbestanddelen onderworpen zijn aan het box 1 regime. Een voorbeeld daarvan is de ‘eigen woning’, namelijk op grond van artikel 3.110 Wet inkomstenbelasting 2001.⁵⁶ Indien vermogensbestanddelen in de zin van artikel 3.91 en 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 geheel of deels ter beschikking worden gesteld, wordt het terbeschikking gestelde deel voor zover aangemerkt als een werkzaamheid en ingevolge artikel 3.94 Wet inkomstenbelasting 2001 progressief belast. Aangezien het resultaat op een werkzaamheid wordt belast alsof de werkzaamheid een onderneming vormt, wordt het activum in wezen tot verplicht ondernemingsvermogen bestempeld.⁵⁷ Om die reden wordt niet toegekomen aan de keuzevrijheid waarover de ondernemer ten aanzien van het keuzevermogen beschikt. Tevens wordt binnen de terbeschikkingsstellingsregeling geen onderscheid gemaakt naar de bedoeling die de resultaatgenieter in de toekomst met het activum heeft.⁵⁸ Voor resultaatgenieters geldt dezelfde totale winst als voor ondernemers.⁵⁹ Evenzo wordt het resultaat bepaald volgens de regels van goed koopmansgebruik.⁶⁰ Echter, op deze groep zijn geen ondernemingsfaciliteiten van toepassing, deze komen slechts toe aan ondernemers zoals omschreven in artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001.

2.5 BELANG VAN EEN ‘JUISTE’ ETIKETTERING

Een eenmaal gemaakte keuze houdt in dat voor- en nadelen van dit vermogensbestanddeel voortaan in de ondernemings- resp. privé sfeer opkomen. Onder omstandigheden is het voor de belastingplichtige voordeliger om een vermogensbestanddeel al dan niet tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen. Ingeval de belastingplichtige in de nabije toekomst een aanzienlijke waarde stijging verwacht van zijn onroerende zaak, en hij deze zaak in de toekomst wil vermarkten, is het wellicht fiscaal aantrekkelijk dit vermogensbestanddeel tot zijn privévermogen te rekenen om daarmee gerealiseerde overwinst buiten de heffingsgrondslag te houden.⁶¹ Daarnaast is een ‘juiste’ etiketteringskeuze afhankelijk van de mogelijkheden waarvan en de mate waarin gebruik kan worden gemaakt van bepaalde ondernemersfaciliteiten.⁶² Tevens kan de bedoeling van de ondernemer tot latere aanwending van het goed in zijn onderneming of in privé, een rol spelen in de vermogensetikettering.⁶³ Het gaat daarbij om zaken waarin de ondernemer de toekomstige bestemming van het goed, in de etikettering tot uitdrukking wenst te brengen.

⁵⁶ Voor meer informatie omtrent de eigenwoningregeling zie afd. 3.6 Wet IB 2001.

⁵⁷ Art. 3.95 Wet IB 2001.

⁵⁸ De reden daarvoor is dat veel bonafide gevallen binnen de reikwijdte van deze bepaling blijven vallen.

⁵⁹ Van Dijck & Meussen 2003.

⁶⁰ Art. 3.95 lid 1 Wet IB 2001 juncto art. 3.25 Wet IB 2001.

⁶¹ Er wordt slechts een forfaitair rendement belast over de waarde van de bezittingen.

⁶² Elke faciliteit kent eigen voorwaarden voor toepassing zoals bijvoorbeeld het urencriterium, zie art. 3.6 Wet IB.

⁶³ HR 2 november 1983, nr. 21 879, BNB 1984/6.

2.5.1 HERETIKETTERING

De keuze om vermogensbestanddelen al dan niet op te nemen op de fiscale balans, dient consequent te worden toegepast. Keuzeherziening is slechts gerechtvaardigd ingeval van bijzondere omstandigheden.⁶⁴ Uit de jurisprudentie blijkt dat zowel exogene als endogene factoren een rechtvaardigingsgrond kunnen opleveren voor herziening van de gemaakte keuze. Zo kan een wetswijziging of de invoering van een geheel nieuwe wet (exogene factoren) een keuzeherziening rechtvaardigen maar ook een (gedeeltelijke) staking van de onderneming of een grondige verbouwing (endogene factoren) kunnen volstaan.⁶⁵ Indien bij een wijziging een vermogensbestanddeel aan het ondernemingsvermogen wordt onttrokken, leidt dit tot een afrekening over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde.⁶⁶ Andersom kan het ook voorkomen dat bij een keuzeherziening een vermogensbestanddeel wordt geheretiketteerd van privé- naar ondernemingsvermogen. In dat geval gelden voortaan de regels van het winstregime op dit vermogensbestanddeel.

Een heretikettering kan zich echter ook voordoen bij verplicht privé- of ondernemingsvermogen. Er moet dan sprake zijn van een functiewijziging. Dit betekent dat de feitelijke aanwending van een vermogensbestanddeel dient te zijn gewijzigd.⁶⁷ Zo kan het voorkomen dat een vermogensbestanddeel dat voor de ondernemer privévermogen vormt, op een bepaald tijdstip dienstbaar wordt aan de ondernemingsactiviteiten. In dat geval moet heretikettering plaatsvinden naar verplicht ondernemingsvermogen of keuzevermogen. Andersom, als tengevolge van een functiewijziging een vermogensbestanddeel niet langer dienstbaar is aan de ondernemingsactiviteiten, blijkt uit de jurisprudentie dat heretikettering niet altijd noodzakelijk wordt geacht. De jurisprudentie is daaromtrent soepel.⁶⁸ In BNB 1992/189 staakte een ondernemer gedeeltelijk zijn onderneming en ging vervolgens over tot verhuur van de onroerende zaak waarin het gestaakte gedeelte zich bevond. De Hoge Raad besliste in deze zaak dat de onroerende zaak tot het keuzevermogen van de belastingplichtige ging behoren en dus geen verplichte overgang naar privé betrof.⁶⁹ Ook ingeval een onderneming wordt gestaakt en het vermogen vervolgens wordt aangehouden in afwachting van een geschikte gelegenheid tot verkoop, blijft het behoren tot het verplichte ondernemingsvermogen.⁷⁰ Dit is een uitzondering op de hoofdregel omdat in het algemeen geldt dat bij een staking van een onderneming, het ondernemingsvermogen wordt overgebracht naar het privévermogen, ongeacht of vermogensbestanddelen al dan niet worden

⁶⁴ A-G Overgaauw 2006, § 1.7.

⁶⁵ A-G Overgaauw 2006, § 5.2.

⁶⁶ Art. 3.8 Wet IB 2001; zie ook A-G Overgaauw 2006, § 5.2.

⁶⁷ A-G Overgaauw 2006, § 4.26.

⁶⁸ HR 20 september 1989, nr. 25 076, BNB 1990/46, m.nt. G. Slot.

⁶⁹ HR 25 maart 1992, nr. 27 609, BNB 1992/189, r.o. 3.4.

⁷⁰ HR 25 oktober 1978, nr. 18 747, BNB 1979/56, m.nt. J. Verburg.

verkocht aan derden. Er moet sprake zijn van ‘uit de ondernemingssfeer stammende onzekerheden omtrent de afwikkeling van dat vermogensbestanddeel’.⁷¹

Deze soepele omgang in de heretikettering naar privévermogen kent ook zijn grenzen. Indien een onderneming gedeeltelijk wordt gestaakt en de ondernemer dit gedeelte zelf gaat bewonen, moet dit verplicht tot zijn privévermogen worden gerekend.⁷² Daarentegen besliste de Hoge Raad in BNB 1997/347 dat een gedeeltelijke staking van een onderneming, gevolgd door de verhuur van dit gedeelte als zijnde vakantieverblijf voor vakantiegangers, geen verplichte overheveling naar privé behoeft plaats te vinden. “Zolang het pand maar geheel of nagenoeg geheel bestemd is voor verhuur” aldus de Hoge Raad.⁷³

2.5.2 ONDERNEMINGSFACILITEITEN

Het etiketteren naar ondernemingsvermogen brengt met zich mee dat aanspraak kan worden gemaakt op tal van ondernemingsfaciliteiten. Sommige faciliteiten zijn specifiek op een bepaalde groep van toepassing, bijvoorbeeld starters, stakers of overnemers. Wil terecht aanspraak worden gemaakt op ondernemingsfaciliteiten, dan dient men te kwalificeren als ‘ondernemer’ in de zin van artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001. Het moet gaan om een belastingplichtige die voor zijn of haar rekening een onderneming drijft en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.⁷⁴

Een fiscale ondernemer kan in aanmerking komen voor de volgende ondernemingsfaciliteiten:

- Ondernemersaftrek;
- Willekeurige afschrijvingen;
- Kleinschaligheids-, energie- of milieu-investeringsaftrek;
- Fiscale reserves;
- Fiscaal geruisloze doorschuiving;
- Oudedagsreserve;
- MKB-winstvrijstelling.

Met deze faciliteiten is een ondernemer in staat om zijn belastingdruk te verlagen ofwel uit te stellen naar de toekomst.⁷⁵ Elke faciliteit kent daarbij specifieke voorwaarden en regels. Voorbeelden daarvan zijn het urencriterium⁷⁶ en de beperkte afschrijving op gebouwen.⁷⁷ Niet alleen in de

⁷¹ HR 29 augustus 1997, nr. 32 301, *BNB* 1997/347, m.nt. J.W. Zwemmer.

⁷² HR 29 augustus 1997, nr. 32 301, *BNB* 1997/347, m.nt. J.W. Zwemmer.

⁷³ HR 29 augustus 1997, nr. 32 301, *BNB* 1997/347, r.o. 3.4.

⁷⁴ Art. 3.4 Wet IB 2001.

⁷⁵ Zie afd. 3.2 Wet IB 2001.

⁷⁶ Art. 3.6 Wet IB 2001.

⁷⁷ Art. 3.30 Wet IB 2001 juncto art. 3.30a Wet IB 2001.

inkomstenbelasting worden aan ondernemers faciliteiten verleend, maar ook in de Invorderingswet 1990, de Successiewet 1956 en de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Op vermogensbestanddelen die aan het ondernemingsvermogen worden toegerekend, gelden in meer of mindere mate afschrijvings- en investeringsfaciliteiten.⁷⁸

2.5.3 VRIJE-BEROEPSBEOEFENAREN

In artikel 3.5 Wet inkomstenbelasting 2001 worden uitoefenaars van een zelfstandig beroep gelijkgesteld met een objectieve onderneming en worden derhalve ook al ondernemer gekwalificeerd.⁷⁹ Het begrip ‘vrije beroepsbeoefenaar’ is niet in de belastingwet gedefinieerd.⁸⁰ In de praktijk komt het erop neer dat onder vrije beroepen moet worden verstaan: “Alle beroepen die iedereen met de vereiste kennis en vooropleiding zelfstandig kan beoefenen.” In veel gevallen gaat het om (intellectuele) dienstverlening zoals die van notarissen, advocaten, huisartsen etc.⁸¹

Uit de gewezen jurisprudentie over de toerekening van keuzevermogen blijkt dat de beoefenaren van een vrij beroep, ruimere mogelijkheden toebedeeld zijn om een pand, dat voor het overgrote deel gebruikt wordt ter bewoning, geheel aan het ondernemingsvermogen toe te rekenen.⁸² Een voorbeeld is te vinden in een uitspraak van de Hoge Raad op 9 november 1955. Een arts (vrije beroepsbeoefenaar) wenste zijn gehele pand tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen terwijl dit voor het overgrote deel werd gebruikt voor bewoning. Deze toerekening werd niet in strijd geacht met de grenzen der redelijkheid. In de beargumentatie van het geschil werd mede overwogen dat het woongedeelte bij deze groep ondernemers meestal het bedrijfsgedeelte aanzienlijk in omvang overtreft.⁸³ Het is onzeker of tegenwoordig dit onderscheidt voor vrije beroepsbeoefenaars ten opzichte van ‘gewone’ ondernemers nog wordt toegepast. In latere rechtspraak waarbij een vergelijkbare casus aan de orde was als in BNB 1955/395, wordt in de beslissing namelijk slechts gesproken over ‘ondernemer’ terwijl het in casu een vrije beroepsbeoefenaar betrof.⁸⁴

2.6 ONJUISTE ETIKETTERING

Een onjuiste etikettering kan zich zowel voordoen op het moment van aanschaf als tijdens de ingebruikneming van een vermogensbestanddeel. Bij aankoop van vermogensbestanddelen kan bewust of onbewust onjuiste etikettering optreden doordat achteraf de te voorziene aanwending afwijkt van de feitelijke aanwending. Indien een ondernemer op enig moment verplicht is tot

⁷⁸ Op gebouwen geldt bijvoorbeeld een afschrijvingsbeperking; Zie art. 3.30a Wet IB 2001. Ook de mate waarbij gebruik kan worden gemaakt van investeringsfaciliteiten is afhankelijk van de omvang en soort investering.

⁷⁹ Ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.

⁸⁰ KvK 2011, p. 3-5.

⁸¹ MKB servicedesk 2007.

⁸² J. Wermer 2012, p. 23.

⁸³ HR 9 november 1955, nr. 12 432, BNB 1955/395.

⁸⁴ HR 21 september 1983, nr. 21 840, BNB 1984/71.

heretikettering van een activum en dit achterwege laat, is vanaf dat moment ook sprake van een onjuiste etikettering. Etiketteringsfouten dienen te worden hersteld.⁸⁵ Een correctie kan voor de belastingplichtige voordelige of nadelige gevolgen hebben doordat dit kan leiden tot een navorderingsaanslag of een vermindering in de inkomstenbelasting.

2.6.1 GEVOLGEN ONJUISTE ETIKETTERING

Over de gevolgen van een onjuiste vermogensetikettering is diverse rechtspraak gewezen. In BNB 1981/260 oordeelde de Hoge Raad: “Ook al zou de stelling juist zijn dat de inspecteur in voorgaande jaren belanghebbendes aangiften, waarin het pand tot het privévermogen werd gerekend, bewust heeft aanvaard en die keuze in het verleden gevolgen heeft gehad voor de belastingheffing, dan brengt dit niet met zich mede dat de inspecteur gehouden is ook voor het onderhavige jaar ervan uit te gaan dat het pand tot het privévermogen behoort.” Het feit dat de onjuiste toerekening van het vermogensbestanddeel aan het privévermogen gevolgen had voor de belastingheffing en de inspecteur bewust of onbewust de belastingaangiften in deze periode heeft aanvaard, belet de inspecteur niet om de belastingaangifte te corrigeren.⁸⁶

Ingeval de inspecteur bij belanghebbende toezeggingen heeft gedaan ten aanzien van de vermogensetikettering, is hij op grond van het vertrouwensbeginsel daaraan gebonden.⁸⁷ Indien een inspecteur jarenlang akkoord is gegaan met de door de belastingplichtige gemaakte etiketteringskeuze in zijn belastingaangifte, is dat niet als een ‘toezegging’ te betitelen.⁸⁸ Het vertrouwensbeginsel is ook dan van toepassing indien de inspecteur op enigerlei ander wijze kenbaar maakt dat hij een bepaald standpunt heeft ingenomen en de belastingplichtige daar in redelijkheid vertrouwen aan mocht ontlelen.

In Hoge Raad 29 juni 1988, nr. 24 899, BNB 1989/1 nam belanghebbende het standpunt in dat geen boekwinst meer kon worden belast in een jaar waarin het vermogensbestanddeel feitelijk tot het privévermogen behoorde. Een stukje ‘totale winst’⁸⁹ zou daardoor onbelast blijven terwijl dit begrip juist zo inherent is aan het belastingstelsel. De Hoge Raad oordeelde dat de boekwinst belast moet worden in het jaar waarin de fout wordt hersteld, naar de vrije verkeerswaarde op dat moment. Indien belanghebbende aannemelijk maakt dat hierdoor een onredelijk (hoge) belastingaanslag tot stand komt is de inspecteur verplicht belanghebbende compensatie te bieden. De inspecteur kan compensatie bieden door het bedrag aan verschuldigde belasting aan te passen, dan wel het tijdstip

⁸⁵ HR 29 juni 1988, nr. 24 899, BNB 1989/1.

⁸⁶ In HR 3 maart 1999, nr. 33 919, BNB 1999/159 neemt de Hoge Raad eenzelfde beslissing inzake de aankoop van een perceel grond welke vervolgens wordt verpacht.

⁸⁷ HR 13 oktober 1999, nr. 33 311, BNB 2000/91 m.nt. R.H. Happé.

⁸⁸ HR 26 augustus 1981, nr. 20 604, BNB 1981/260.

⁸⁹ Art. 3.8 Wet IB 2001.

waarop het herstel plaatsvindt. Dit heeft tot gevolg dat een belanghebbende nooit slechter af kan zijn dan het geval zou zijn geweest bij een ‘juiste’ aangifte.⁹⁰

2.6.2 FOUTENLEER

Bij herstel van etiketteringsfouten kan de Hoge Raad de regels van de foutenleer van toepassing verklaren. De foutenleer komt voor het eerst duidelijk tot uitdrukking in het zogenaamde ‘foutenarrest’, HR 22 oktober 1952, nr. 11 064, BNB B 9293. In dit arrest overwoog de Hoge Raad dat “als algemeen beginsel behoort te worden aanvaard, dat als zuiver bedrijfsvermogen bij het begin van het boekjaar geldt het zuiver bedrijfsvermogen bij het einde van het vorige boekjaar”. Doordat de fiscale beginbalans gelijk moet zijn aan de fiscale eindbalans van het daaraan voorafgaande boekjaar, wordt voorkomen dat winst dubbel of onbelast blijft. Deze regel wordt aangeduid met het beginsel der balanscontinuïteit.⁹¹ Tegenover het beginsel der balanscontinuïteit staat dat de jaarwinst dient te worden vastgesteld volgens de regels van goed koopmansgebruik.⁹² In dit arrest is beslist dat ingeval het beginsel der balanscontinuïteit wordt doorbroken doordat in een voorafgaand jaar een fout is gemaakt welke naar latere jaren doorwerkt, waardoor vervolgens niet de totale winst wordt belast, de foutenleer dient te worden toegepast met handhaving van de balanscontinuïteit. Onder een fout in de zin van de foutenleer dient in dit kader mede te worden verstaan, een etiketteringsfout.⁹³ Dat de foutenleer ook bij etiketteringsfouten kan worden toegepast, blijkt met name uit het arrest van 29 juni 1988, nr. 24 899, BNB 1989/1 waarin de Hoge Raad zich baseerde op het beginsel der balanscontinuïteit dat ten grondslag ligt aan de foutenleer.

Indien op enig moment blijkt dat een vermogensbestanddeel ten onrechte op de ondernemingsbalans is geactiveerd en voordeel is genoten doordat bijvoorbeeld afschrijvingen ten laste van de winst zijn gebracht, dient deze fout te worden hersteld door het activum in het oudste nog openstaande jaar waarin de aanslag nog moet worden vastgesteld, naar het privévermogen over te brengen.⁹⁴ Het herstel van de fout kan leiden tot een navordering of een ambtshalve vermindering. Dit geldt niet ingeval het herstel leidt tot onredelijke gevolgen voor de belanghebbende. Alsdan is de inspecteur verplicht om de belastingplichtige een redelijke tegemoetkoming te bieden.⁹⁵ Een redelijke tegemoetkoming is niet aan de orde indien de fout te wijten is aan de inspecteur. De foutenleer houdt niet in dat de belastingplichtige de fiscus een ‘redelijke tegemoetkoming’ moet bieden, ingeval herstel van de fout leidt tot een lager bedrag aan te betalen belastingen dan uit een juiste wetstoepassing zou

⁹⁰ HR 29 juni 1988, nr. 24 899, BNB 1989/1 m.nt. G. Slot.

⁹¹ Van Es 1995, § 2.

⁹² Goopmansgebruik schrijft voor dat kosten en opbrengsten toegerekend moeten worden aan de periode waarin zij zich voordoen.

⁹³ Van Es 1995, § 3.

⁹⁴ Concl. A-G Van Kalmthout 2000, § 5.6.

⁹⁵ Concl. A-G Van Kalmthout 2000, § 4.5.

zijn voortgevloeid.⁹⁶ De fiscus kan daardoor belastingopbrengsten mislopen maar dient deze te aanvaarden.

2.7 ETIKETTERING VAN PANDEN

Bij de etikettering van panden in gemengd gebruik, moet onderscheid worden gemaakt in panden die gesplitst worden gebruikt en panden die bouwkundig splitsbaar zijn. Of een pand als bouwkundig splitsbaar moet worden aangemerkt, is volgens de Hoge Raad essentieel dat het pand zonder bezwaren in twee afzonderlijk verhuurbare gedeelten kan worden gesplitst, waarbij een eigen ingang of opgang de belangrijkste aanwijzing vormt voor een splitsbaar pand.⁹⁷ Het pand is dan als ‘bouwkundig splitsbaar’ te beschouwen waardoor de keuzevrijheid ten aanzien van de vermogensetikettering komt te vervallen. Een pand kan ook als ‘splitsbaar’ moeten worden aangemerkt ingeval het juridisch splitsbaar is. Van juridisch splitsbaar is sprake indien delen van een pand afzonderlijk kunnen worden vervreemd. In dat geval dient ieder juridisch splitsbaar deel, apart te worden geëtiketteerd.⁹⁸

De splitsbaarheid van panden bevindt zich vaak in een grijs gebied. Zo behoort een afzonderlijke werkruimte in een pand, zonder eigen ingang, naar de verkeersopvattingen niet tot een zelfstandig gedeelte van de onderneming. Het is vaak onzeker in welke mate een werkruimte als voldoende zelfstandig kan of moet worden aangemerkt en zodoende tot het verplichte ondernemingsvermogen behoort.

De Hoge Raad oordeelde in BNB 1955/87 dat de grenzen der redelijkheid niet worden overschreden ingeval het gehele (onsplitsbare) pand tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, terwijl slechts 10% van de woning zakelijk werd gebruikt.⁹⁹ Ook in latere rechtspraak is aan het zogenaamde 10%-criterium vastgehouden.¹⁰⁰ Echter, ingeval de ondernemer uit persoonlijke overwegingen overgaat tot de aanschaf van een bijzonder kostbaar pand, worden volgens de Hoge Raad de grenzen der redelijkheid overschreden door het pand in zijn geheel tot het ondernemingsvermogen te rekenen.¹⁰¹ Mijns inziens roept deze uitspraak veel verwarring op doordat de mate waarin persoonlijke overwegingen een rol spelen, evenals de interpretatie van een ‘bijzonder kostbaar pand’, moeilijk te kwalificeren zijn. Ook in een uitspraak van het Hof op 3 maart 1965 wordt van het 10%-criterium afgeweken doordat de ligging van het pand, in casu in een typische winkelbuurt, meespeelde in de beoordeling van het geschil.¹⁰² Blijkbaar kunnen zowel omgevingsfactoren als persoonlijke

⁹⁶ Concl. A-G Van Kalmthout 2000, § 4.7.

⁹⁷ HR 5 december 1979, nr. 19 599, BNB 1980/20 juncto HR 19 februari 1986, nr. 23 236, BNB 1986/134.

⁹⁸ A.J. van Lint 2012, § 4.4.5.

⁹⁹ HR 9 februari 1955, nr. 12 084, BNB 1955/87; In casu gaat de HR uit van 10% van de oppervlakte van het pand.

¹⁰⁰ Zie HR 21 september 1983, nr. 21 840, BNB 1984/71 en Hof Arnhem 30 maart 2004, nr. 03/0626, V-N 2004/35.10 waar het ondernemingsdeel slechts 1/6^e resp. 1/10^e deel betrof.

¹⁰¹ HR 9 november 1955, nr. 12 432, BNB 1955/395.

¹⁰² Hof 's-Gravenhage 3 maart 1965, nr. 13/1965, BNB 1965/285 waar 1/6^e deel van het pand in gebruik als woning.

overwegingen van de ondernemer een rol spelen bij de beoordeling of de grenzen worden overschreden.

2.8 ETIKETTERING VAN AUTO'S

Voor het gebruik van een zakelijk- of privé geëtiketteerde auto die vervolgens deels in de andere sfeer wordt aangewend, gelden etiketteringsregels die samenhangen met het kilometergebruik waarbinnen deze auto wordt gebruikt. Zolang een auto die toebehoort aan het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige, jaarlijks niet meer dan 500 kilometer in privé wordt gebruikt, behoeft geen onttrekking te worden genomen naar privé. Indien het privégebruik hoger ligt dan bovengenoemde grens, dient doorgaans wel een onttrekking naar privé te worden genomen.¹⁰³ Ingeval een auto die tot het privévermogen van de belastingplichtige behoort, zakelijk wordt gebruikt, dient een correctie plaats te vinden van € 0,19 per kilometer dat aftrekbaar is in de zakelijke sfeer.¹⁰⁴

2.9 ETIKETTERING VAN BELEGGINGEN EN LENINGEN

Ook ten aanzien van beleggingen en leningen heeft de Hoge Raad grenzen gesteld aan de etikettering van deze vermogensbestanddelen. Doordat een belegging of geldlening niet tegelijkertijd zakelijk en privé kan worden gebruikt, endus in zijn geheel toebehoort aan het verplichte privé- of ondernemingsvermogen, geniet de ondernemer ten aanzien van deze vermogensbestanddelen geen keuzevrijheid. Aangezien deze vermogensbestanddelen naar hun aard niet tot het keuzevermogen kunnen behoren, waardoor de problematiek inzake de toerekening van het keuzevermogen vanzelfsprekend buiten toepassing wordt verklaard, valt dit eigenlijk buiten het bereik van deze scriptie. Omdat de Hoge Raad in de jurisprudentie de etikettering van deze vermogensbestanddelen afhankelijk stelt van 'nieuwe' toerekeningscriteria, die mijns inziens vergelijkbaar zijn met eerder genoemde criteria, acht ik het van belang om ook deze vermogensbestanddelen in het kort te bespreken.

In BNB 1977/251 oordeelde de Hoge Raad dat blijvend overtollige kasgelden in de onderneming geen functie vervullen. Indien met dergelijke middelen beleggingen worden gedaan die geen verband houden met de onderneming, behoren deze tot het privévermogen van de ondernemer.¹⁰⁵ De Hoge Raad heeft hier naar mijn mening terecht geoordeeld dat dergelijke gelden niet langer tot het ondernemingsvermogen kunnen behoren maar geeft tegelijkertijd blijk, dat het niet bezwaarlijk is om beleggingen gefinancierd met tijdelijk overtollige kasgelden tot het ondernemingsvermogen te blijven rekenen. Echter, in een arrest van 21 december 1955, nr. 12 558, BNB 1956/44 heeft de Hoge Raad te kennen gegeven dat een belegging met tijdelijk overtollige kasgelden, welke geen verband houden

¹⁰³ Art. 3.20 Wet IB 2001.

¹⁰⁴ Art. 3.15 lid 6 Wet IB 2001.

¹⁰⁵ HR 25 mei 1977, nr. 18 294, BNB 1977/251.

met de ondernemingsactiviteiten, tot het privévermogen van de belastingplichtige kan behoren.¹⁰⁶ De Hoge Raad geeft in zijn uitspraak geen nadere uitleg omtrent het begrip ‘tijdelijk’ en wanneer gesproken kan worden over ‘overtollige kasgelden’. Dit zal naar de omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld waardoor het voor een ondernemer onzeker blijft, onder welke omstandigheden de grenzen der redelijkheid worden overschreden.

Bij het verstrekken van een lening door een ondernemer mag de daarmee samenhangende vordering op de debiteur onder voorwaarden tot zijn ondernemingsvermogen worden gerekend. De Hoge Raad heeft in BNB 1986/352 beslist dat deze vordering tot het ondernemingsvermogen behoort indien de lening is aangegaan binnen de ‘normale uitoefening van de onderneming’.¹⁰⁷ Tevens behoort de vordering tot het verplichte ondernemingsvermogen ingeval de lening is verstrekt uit tijdelijk overtollige liquide middelen waarvan redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de betreffende middelen, tijdig weer in de onderneming beschikbaar zullen zijn.¹⁰⁸ Evenals bij bovengenoemde arresten over beleggingvermogen het geval was, heeft ook hier de Hoge Raad het begrip ‘tijdelijk’ alsmede ‘overtollige liquide middelen’ niet nader gedefinieerd. Om de rechtszekerheid te bevorderen is het mijn inziens noodzakelijk aan het begrip ‘tijdelijk’ een tijdslimiet te koppelen. Daarnaast zal er in het geval van een bank of financierings-BV die een geldlening verstrekt, over het algemeen geen twijfel bestaan over het feit of dit tot de ‘uitoefening van de onderneming’ behoort. Maar in de praktijk zullen zich ook minder kenbare gevallen voordoen.¹⁰⁹

2.10 STAKING EN OVERDRACHT VAN EEN ONDERNEMING

Ingeval een ondernemer zijn onderneming deels of geheel staakt, moet op basis van de totaalwinstgedachte worden afgerekend over de meerwaarde van de bedrijfsmiddelen, waarna de vermogensbestanddelen doorgaans tot diens privévermogen gaan behoren.¹¹⁰ Bij een staking van een onderneming is het voor de belastingplichtige van belang of en onder welke omstandigheden vermogensbestanddelen tot zijn keuzevermogen blijven behoren. Heffing over eventuele stille reserves zou zodoende naar de toekomst kunnen worden uitgesteld. De Hoge Raad heeft in een aantal arresten geoordeeld dat na staking, onder omstandigheden geen directe overheveling naar privé hoeft plaats te vinden voor de betreffende vermogensbestanddelen. Indien de belastingplichtige een vermogensbestanddeel op het moment van staking niet vervreemd, maar aanhoudt in afwachting op een geschikte gelegenheid tot verkoop, mag dit zolang als ondernemingsvermogen worden

¹⁰⁶ In casus werden tijdelijk overtollige kasgelden belegd in incurante aandelen. De Raad van Beroep oordeelde dat het in casu onaannemelijk was dat dergelijke gelden met een zakelijk doel werden aangeschaft.

¹⁰⁷ HR 3 april 1985, nr. 22 864, *BNB* 1986/352.

¹⁰⁸ Zie ook HR 24 november 1993, nr. 29279, *BNB* 1994/30 en HR 15 september 1999, nr. 34 903, *BNB* 1999/406 waarin de Hoge Raad een vergelijkbaar standpunt inneemt.

¹⁰⁹ Bijvoorbeeld ingeval het vertrekken van een geldlening door een ondernemer van volstrekt ondergeschikt belang is in vergelijking met de rest van de onderneming.

¹¹⁰ Art. 3.8 Wet IB 2001.

aangehouden.¹¹¹ Ook hier is de bedoeling van de ondernemer bij de etikettering van belang. Heeft de ondernemer immers de intentie om het vermogensbestanddeel ter belegging aan te houden, dan behoort het na de staking tot zijn verplichte privévermogen. De na staking opkomende baten en lasten die toerekenbaar zijn aan de vroegere bedrijfsuitoefening, vormen voor belanghebbende niettemin winst uit onderneming.¹¹² In latere rechtspraak heeft de Hoge Raad dit meermalen bevestigd.¹¹³ De Hoge Raad heeft geen tijdsduur genoemd waarbinnen het goed maximaal aangehouden mag worden voor verkoop, zonder dat dit overgaat op beleggingsvermogen. Mijns inziens doet hij er beter aan om een maximum termijn te stellen om te voorkomen dat belastingheffing onbeperkt uitgesteld kan worden naar de toekomst.

Voor een ondernemer die zijn gehele onderneming overdraagt onder voorbehoud van een vermogensbestanddeel welke hij vervolgens aan de overnemer verhuurt, heeft het Hof Amsterdam op 9 mei 1974 beslist dat het betreffende vermogensbestanddeel, vanaf het moment van overdracht, niet anders dan privévermogen kan zijn.¹¹⁴ In HR 20 september 1989, nr. 25 076, BNB 1990/46 werd een vergelijkbaar standpunt ingenomen. Daarin besliste de Hoge Raad dat het enkel verhuren van een pand, geen onderneming kan vormen. De soepele omgang van de Hoge Raad bij overgang naar privé ingeval een gedeeltelijk gestaakte onderneming wordt verhuurd aan de overnemer geldt dus niet bij een algehele staking van de onderneming.¹¹⁵ Mijns inziens heeft het Hof een terecht besluit genomen aangezien de verhuur in dat geval geen verband meer kan houden met de oorspronkelijke onderneming, aangezien deze geheel is vervreemd.¹¹⁶

Indien een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt overgedragen en een gerede kans aanwezig is dat, ten gevolge van bij de verkoop gemaakte bedingen, deze onderneming in de toekomst weer voor rekening van de verkoper wordt uitgeoefend, behoeft geen toerekening naar privé plaats te vinden.¹¹⁷ In zijn uitspraak zwijgt de Hoge Raad vervolgens over de betekenis van de bepalingen ‘toekomst’ en ‘gerede kans’ in dit verband. Ook in een eerder arrest van 1 juli 1981, nr. 20 529, BNB 1981/245, spreekt de Hoge Raad al over het ‘gerede kans-criterium’ maar definieert dit niet.

¹¹¹ HR 25 oktober 1978, nr. 18 747, BNB 1979/56.

¹¹² HR 6 juni 1956, nr. 12 778, BNB 1956/290.

¹¹³ Dit blijkt onder andere uit de arresten: HR 4 december 1957, nr. 13 338, BNB 1958/83 en HR 20 juni 1973, nr. 17 144, BNB 1973/213.

¹¹⁴ Hof Amsterdam 9 mei 1974, nr. 653/73, BNB 1974/250

¹¹⁵ Zoals eerder besproken, kan er in dat geval geen ondernemingsvermogen meer zijn.

¹¹⁶ Tegenwoordig valt een dergelijk vermogensbestanddeel onder de terbeschikkingstellingsregeling zoals deze met de komt van de Wet IB 2001 is opgenomen onder artikel 3.91 en 3.92.

¹¹⁷ HR 14 juli 2000, nr. 35 646, BNB 2000/321.

2.11 KOPPELAANKOPEN

In sommige gevallen gaat de aankoop van een onroerende zaak onomstotelijk gepaard met de aankoop van een andere onroerende zaak. In dat geval is sprake van een ‘koppelaankoop’. De beoogde onroerende zaak is niet ‘los’ van de andere (bijkomstige) onroerende zaak verkrijgbaar maar moet worden meegekocht. Het is voor de ondernemer relevant om te weten of het ‘tweede’ vermogensbestanddeel tot het keuzevermogen gerekend mag worden. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit afhankelijk is van de bedoeling van de ondernemer.

In Hoge Raad 14 augustus 1985, nr. 22 960, BNB 1985/265 kocht een ondernemer uit puur zakelijke overwegingen twee panden tegelijkertijd waarbij de aankoop van het tweede pand noodzakelijk was om het eerste pand in eigendom te verkrijgen. Kort na de aankoop verhuurde belanghebbende dit tweede pand tijdelijk in afwachting op een geschikte gelegenheid tot verkoop, waarna het pand vervolgens verkocht werd. De Hoge Raad oordeelde dat dit tweede pand tot het verplichte ondernemingsvermogen gerekend moest worden aangezien het eerstbedoelde pand uit puur zakelijke overwegingen in eigendom verkregen was. Het tweede pand volgt dus de bestemming van het eerste pand. Ingeval de meegekochte onroerende zaak niet ‘direct’ wordt vervreemd maar deze een functie gaat vervullen in het privévermogen van de belastingplichtige, dient het verschil tussen de kostprijs en de waarde in het economische verkeer tot het ondernemingsvermogen te worden gerekend.¹¹⁸ Het vermogensbestanddeel ‘verhuist’ dan van de ondernemingssfeer naar de privésfeer van de belastingplichtige.

De Hoge Raad geeft een uitzondering als een ondernemer dienstovereenkomstig twee panden in eigendom verwerft maar ervoor kiest om het tweede pand blijvend te verhuren.¹¹⁹ In dat geval worden de grenzen der redelijkheid niet overschreden door dit pand als keuzevermogen aan te merken. Hierbij werd meegewogen dat het pand splitsbaar was en de bovenverdieping geen functie in de onderneming vervulde. Naar mijn mening dient de Hoge Raad bij de etikettering de feitelijke aanwending van het vermogensbestanddeel als uitgangspunt te nemen en niet langer de bedoeling van de ondernemer. In dat geval verliest de ondernemer de vrije wil in te toerekening.

2.12 TERUGBLIK OP DE GEWEZEN RECHTSPRAAK

De Hoge Raad heeft na zijn uitspraak in het basisarrest over de vermogensetikettering in 1953, de deur open gezet voor een geheel nieuwe stroming binnen de rechtspraak, namelijk die van de etikettering van keuzevermogen naar privé- of ondernemingsvermogen. In de daarop volgende jaren is een heel scala aan jurisprudentie verschenen waarbinnen de grenzen bij de toerekening van keuzevermogen ligt opgesloten. Deze ontwikkeling volgt logischerwijs uit het feit dat de wetgever

¹¹⁸ A-G Overgaauw 2006, § 4.19.

¹¹⁹ HR 13 juli 2007, nr. 43 298, BNB 2007/298.

nooit een poging heeft ondernomen om de grenzen der redelijkheid in de wet te codificeren. Pas op het moment dat een vermogenstoerekening tussen belastingplichtige(n) en de fiscus tot conflicten leidt, kan daaruit rechtspraak voortspruiten die de ontwikkeling van de grenzen der redelijkheid bevordert. Mijns inziens is dat niet de juiste toenaderingswijze om tot een juiste afbakening van deze grenzen te komen. Desondanks hebben de grenzen der redelijkheid, mede door het gebruik van talloze toerekeningscriteria, een steeds vastere vorm aangenomen. Dit heeft helaas niet tot een afname van de hoeveelheid jurisprudentie geleid waardoor klaarblijkelijk nog veel onduidelijkheid bestaat over de toerekening van het keuzevermogen. Tevens duidt dit erop dat de huidige grenzen allerm minst zijn uitgekristaliseerd.

2.13 CONCLUSIE

Een weloverwogen keuze door de ondernemer in de toerekening van vermogensbestanddelen in gemengd gebruik, is voor zowel de fiscus als voor belastingplichtigen van groot belang, aangezien dit van grote invloed kan zijn op de hoogte van de fiscale winst. De wetgever heeft ervoor gekozen om deze grenzen niet op te nemen in de Wet inkomstenbelasting 2001, maar deze tot uitdrukking te laten komen in de jurisprudentie. In de loop der jaren is daaromtrent een omvangrijke jurisprudentie ontstaan. Het keuzevermogen heeft in de loop der jaren een steeds vastere vorm aangenomen, maar is nog lang niet uitgekristaliseerd. Het feit dat de huidige grenzen der redelijkheid na een periode van meer dan zestig jaar, nog steeds veel onduidelijkheden teweeg brengt in de toerekening van het keuzevermogen, getuigt mijns inziens niet van een eenvoudig en solide etiketteringssysteem. De Hoge Raad heeft door het gebruik van toerekeningscriteria, de grenzen der redelijkheid willen verduidelijken. Doordat de betekenis van veel toerekeningscriteria naar mijn mening te weinig bepaald en onduidelijk is, zoals bijvoorbeeld de begrippen: ‘bedoeling’, ‘tijdelijk’, ‘te zijner tijd’ of ‘splitsbaarheid’, wordt echter niet meer duidelijkheid bereikt. Daarnaast wordt jurisprudentie in recentere arresten niet altijd consequent toegepast, waardoor rechtsonzekerheid in de hand wordt gewerkt. Tevens liggen de grenzen der redelijkheid opgesloten in de omvangrijke jurisprudentie, welke voor belastingplichtige een minder toegankelijke rechtsbron vormt dan de Wet inkomstenbelasting 2001. Het verdient mijns inziens de voorkeur om de grenzen der redelijkheid in deze wet te codificeren.

3 TOETSINGSKADER WETGEVER

3.1 INLEIDING

Dit hoofdstuk geeft een beschrijving van de kwaliteit van wetgeving aan de hand van zes groepen van kwaliteitseisen die de nota Zicht op wetgeving aan nieuwe wetgeving stelt. Paragraaf 3.2 geeft bondig het belang van kwalitatief goede wetgeving weer en beschrijft tevens hoe de kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt. In paragraaf 3.3 wordt een overzicht getoond van de zes groepen van kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving met daarop een korte toelichting. In de paragrafen 3.4 tot en met 3.9 worden de kwaliteitseisen elk afzonderlijk besproken. Enkele kwaliteitseisen dienen daarbij te worden aangevuld met geschreven of ongeschreven rechtsbeginselen die specifiek op belastingwetgeving van toepassing zijn. Vervolgens sluit dit hoofdstuk in paragraaf 3.10 af met een korte samenvatting.

3.2 ALGEMEEN

Wetgeving is in veel gevallen onmisbaar voor het verschaffen van rechtszekerheid en het normeren van overheidsbeleid. Overheidsbeleid kan veelal niet slagen zonder wetten, aangezien op grond daarvan zonodig gedrag kan worden afgedwongen. Voor de werkbaarheid van het recht is het van groot belang dat wetgeving van goede kwaliteit is. Indien de overheid bij de keuze voor een wet of de inrichting daarvan de mist in gaat, heeft dit tot gevolg dat overheidsbeleid niet het beoogde resultaat heeft en onverwachte nadelige gevolgen met zich mee kan brengen. Op den duur zal dit de geloofwaardigheid van de wetgever en daarmee het overheidsbeleid in het algemeen aantasten. Ook binnen de huidige wet- en regelgeving zijn er wetten die op één of meerdere punten tekort schieten: te beknellend voor burgers en maatschappelijke organisaties, soms niet of nauwelijks uit te voeren of te handhaven, onnodig ingewikkeld en ondoorzichtig of in strijd met hogere rechtsregels. Daarmee wordt afbreuk gedaan aan de kwaliteit van wetgeving. In de praktijk zijn deze tekortkomingen, hoe ongewenst ook, niet altijd te vermijden.¹²⁰

Het algemeen wetgevingsbeleid heeft als centrale doelstelling, het verbeteren van de kwaliteit van wetgeving en daarmee de kwaliteit van de overheid en haar beleid. Het wetgevingsbeleid is daarbij onder meer gericht op het ontwikkelen en uitwerken van kwaliteitseisen voor de wetgeving. Deze kwaliteitseisen worden al in een vroeg stadium, bij de beoordeling of wetgeving nodig is, in de overwegingen betrokken. De zes groepen van kwaliteitseisen zoals deze in de nota Zicht op wetgeving zijn opgenomen, betreft de kwaliteit van wetgeving over de hele linie van de centrale overheid. Aangezien binnen deze scriptie nieuwe wetgeving in de Wet inkomstenbelasting 2001 op

¹²⁰ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 7.*

kwaliteit dient te worden beoordeeld, moeten de kwaliteitscriteria op belastingwetgeving worden toegespitst.¹²¹ Daarbij dient bijvoorbeeld met specifieke rechtsbeginselen zoals het draagkrachtbeginsel of de beginselen van goed koopmansgebruik rekening te worden gehouden. De zes groepen van kwaliteitseisen zullen ongetwijfeld blijven volstaan.

De nieuwe wetgeving die samenhangt met het formaliseren van nieuwe toerekeningscriteria in de Wet inkomstenbelasting 2001, dient aan een kwaliteitsbeoordeling te worden onderworpen. Voor de beoordeling of een nieuwe wet kwalitatief goede wetgeving vormt, dient een toetsingskader te worden opgesteld waarlangs de kwaliteitsbeoordeling plaats kan vinden.¹²² In deze scriptie wordt het toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving gehanteerd, waarbij nieuwe wetgeving aan zes groepen van kwaliteitseisen wordt getoetst.¹²³ In deze nota staat vermeld dat deze kwaliteitseisen zowel kunnen worden gebruikt voor toetsing van wetten vooraf, als voor de evaluatie-ex post.¹²⁴ Deze kwaliteitseisen worden eveneens aan de hand van de Aanwijzingen voor regelgeving 1992 besproken. In deze aanwijzingen zijn de zes kwaliteitseisen nader geconcretiseerd en bovendien dwingend opgelegd aan de makers van de wetgeving. Dit maakt dat de kwaliteitseisen niet slechts een praktische methodiek vormen voor nieuwe of de evaluatie van bestaande wetgeving, maar dat er bovendien overeenstemming bestaat met de wetgever zelf over de te hanteren normen.¹²⁵ De kwaliteitseisen stemmen grotendeels overeen met de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Bij het ontwikkelen van een toepasbaar toetsingskader, ligt het voor de hand om in eerste instantie aan te sluiten bij de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.¹²⁶ Door aan te sluiten bij deze criteria, bestaat een grote mate van consensus dat aan de hand van deze kwaliteitseisen, de kwaliteit van wetgeving kan worden beoordeeld.¹²⁷

Zoals uit het voorgaande hoofdstuk naar voren is gekomen, is nieuwe wetgeving ten aanzien van de vermogensetikettering wenselijk en noodzakelijk om meer duidelijkheid, transparantie en conformiteit in de toerekening te bewerkstelligen. Het is om die reden van essentieel belang om nieuwe wetgeving aan de zes groepen van kwaliteitseisen te toetsen.

¹²¹ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 22.

¹²² Hoogeveen 2011, § 1.3.3.1.

¹²³ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.

¹²⁴ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.3.1.

¹²⁵ Hoogeveen 2011, § 1.3.3.2.

¹²⁶ Lubbers 2007, p. 18.

¹²⁷ Lubbers 2007, p. 19.

3.3 KWALITEITSEISEN

In de nota Zicht op wetgeving zijn zes groepen van kwaliteitseisen opgenomen die aan wetgeving kunnen worden gesteld. Deze eisen zijn:¹²⁸

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
2. Onderlinge afstemming;
3. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid;
4. Subsidiariteit en evenredigheid;
5. Doeltreffendheid en doelmatigheid;
6. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

De volgorde van bovengenoemde eisen geeft geen rangorde aan. In sommige gevallen overlappen de eisen elkaar, bijvoorbeeld indien nieuwe wetgeving in dit kader wordt getoetst aan geschreven rechtsbeginselen. Nieuwe wetgeving dient ingevolge kwaliteitseis drie onder meer eenvoudig te zijn, maar moet op grond van kwaliteitseisen een en twee dienen wetten op elkaar te worden afgestemd en in overeenstemming te zijn met het recht. Het is niet altijd mogelijk om eenvoudige wetgeving te produceren die eveneens aan alle overige kwaliteitseisen voldoet. Daardoor kan wel eens spanning tussen een of meerdere kwaliteitseisen bestaan.¹²⁹ In de nota Zicht op wetgeving wordt tevens aangegeven dat bovengenoemde kwaliteitseisen niet statisch en onveranderlijk zijn, maar onder meer aan maatschappelijk, politieke, juridische en bestuurlijke invloeden onderhevig kunnen zijn. Deze eisen zijn voor het algemeen wetgevingsbeleid opgesteld maar ook voor meer specifiekere regelgeving toepasbaar, zoals bijvoorbeeld op belastingwetgeving. De betekenis en het belang van bovenstaande kwaliteitseisen, wordt in de volgende paragraaf nader toegelicht.

3.4 RECHTMATIGHEID EN VERWERKELIJING RECHTSBEGINSELEN

Nieuwe wetgeving dient in overeenstemming te zijn met het recht. Rechtmatigheid wordt door de opstellers van de nota Zicht op wetgeving als de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving gezien. Met rechtmatigheid wordt bedoeld dat nieuwe wetgeving in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. De nota geeft aan dat daarbij allereerst volledig recht zal worden gedaan aan het internationale en communautaire recht, de Grondwet en algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.¹³⁰ In aanwijzing 18 van de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 staat dan ook vermeld dat bij het ontwerpen van nieuwe wetgeving, onderzocht wordt of hogere regels de vrijheid van regeling ten aanzien van het betrokken onderwerp hebben ingeperkt. Uit de toelichting op deze aanwijzing blijkt dat onder hogere wetgeving onder meer dient te worden verstaan: EU-regels,

¹²⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 8 en 23.*

¹²⁹ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.1.1.*

¹³⁰ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 24.*

het Statuut, grondwettelijke voorschriften, rechtsbeginselen, Algemene maatregelen van bestuur en wetten in formele zin. Wat betreft internationale regels moet vooral gedacht worden aan Europese regelgeving, het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, de fundamentele vrijheden en het Internationale verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Van de rechtsbeginselen kunnen met name het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel worden genoemd. Hoewel in Nederland de rechter wetten in formele zin¹³¹ niet mag toetsen aan de grondwet,¹³² volgt uit de gegeven opsomming dat de wetgever bij invoering van nieuwe wetten, deze toets moet aanleggen.¹³³ Naast de genoemde algemene rechtsbeginselen, kent de belastingwetgeving nog eigen specifieke beginselen zoals het eerder genoemde draagkrachtbeginsel en de beginselen van goed koopmansgebruik. Deze beginselen zullen hier in het kort worden toegelicht.

3.4.1 ALGEMENE RECHTSBEGINSELEN

Het beginsel van rechtszekerheid houdt in dat belastingplichtigen op elk moment zekerheid moeten kunnen verkrijgen, over de fiscale gevolgen van hun handelen.¹³⁴ Het rechtszekerheidsbeginsel kan nader worden aangeduid als de eis van zekerheid en bepaaldheid.¹³⁵

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en ongelijke gevallen naar rato van hun ongelijkheid. Dit houdt in dat personen met eenzelfde inkomen, een gelijk bedrag aan belasting betalen. Wanneer personen een ongelijk inkomen bezitten, volgt daaruit een ongelijke draagkracht waardoor een verschil in het te betalen bedrag aan belastingen, op basis van het gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd is. Het gaat daarbij om een evenredige toepassing van het gelijkheidsbeginsel.¹³⁶ Het gelijkheidsbeginsel is neergelegd in artikel 1 van de Grondwet.

Het evenredigheidsbeginsel staat in artikel 3:4 Awb gedefinieerd en houdt in dat de nadelige gevolgen van een besluit, niet onevenredig mogen zijn in vergelijking met de te dienen doelen. Het is bijvoorbeeld onevenredig ingeval de inspecteur van de belastingplichtige een hoeveelheid werk verlangt, die niet in redelijke verhouding staat tot de extra belastingopbrengst die het onderzoek de schatkist zou kunnen opleveren. Hetzelfde geldt ingeval de inspecteur van de belastingplichtige veel inspanningen verlangt, terwijl de kans zeer gering is dat daaruit fiscaal relevante informatie naar voren komt.¹³⁷

¹³¹ Een wet die door de regering en Staten-Generaal gezamenlijk tot stand is gekomen; Zie ook art. 81 GW.

¹³² Art. 120 GW.

¹³³ Ook bij evaluatie van bestaande wetgeving dient de wetgever deze toets aan te leggen.

¹³⁴ Leijenhorst & Kort 2010, p. VI.

¹³⁵ Leijenhorst & Kort 2010, p. VI.

¹³⁶ Stevens 2006, p. 79.

¹³⁷ Feteris 2007, p. 255.

Het rechtvaardigheidsbeginsel houdt in dat een zo rechtvaardig mogelijke verdeling van de belasting dient te worden nagestreefd, waarbij een zo breed mogelijk publiek de belastingen als rechtvaardig ervaren.¹³⁸ Het gelijkheidsbeginsel kan ook worden begrepen onder het rechtvaardigheidsbeginsel. Dit beginsel omvat echter meerdere algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.¹³⁹ Het vertrouwensbeginsel bepaald dat de een belastingplichtige op een bepaald handelen of nalaten van de belastingdienst mag vertrouwen, indien daartoe vertrouwen is gewekt met betrekking tot de heffing van belastingen.¹⁴⁰

3.4.2 SPECIFIEKE RECHTSBEGINSELEN

Met specifieke rechtsbeginselen worden in dit kader rechtsbeginselen bedoeld die slechts betrekking hebben op het belastingrecht. Zo zijn de beginselen van goed koopmansgebruik geen algemene, maar fiscaal autonome (rechts-)beginselen omdat ze niet buiten het belastingrecht werken.¹⁴¹

Artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat de in het kalenderjaar genoten winst, moet worden bepaald volgens de regels van goed koopmansgebruik. Deze regels zijn ondergebracht in een drietal beginselen namelijk:¹⁴² het realiteits-, het voorzichtigheids- en het eenvoudsbeginsel.¹⁴³ Het realiteitsbeginsel houdt in de in een jaar opkomende baten en lasten worden toegerekend, aan het desbetreffende jaar waarop zij betrekking hebben. Dit wordt ook wel aangeduid met het adagium dat ‘elk jaar zijn eigen baten en lasten draagt’.¹⁴⁴ De vraag wanneer een bepaalde bate volgens goed koopmansgebruik moet worden verantwoord, wordt bepaald door het realisatiebeginsel. Dit beginsel vormt een uitwerking van het realiteits- en het nader te bespreken voorzichtigheidsbeginsel. Op basis van het realisatiebeginsel moet winst uiterlijk worden genomen bij realisatie van het voordeel, dus als de koopsom wordt ontvangen, een volwaardige vordering ontstaat of als sprake is van overdracht van economische eigendom. Het voorzichtigheidsbeginsel houdt in dat een ondernemer ervoor moet waken zich rijker te rekenen dan hij of zij daadwerkelijk is. Winst dient pas te worden genomen op het moment dat deze ook daadwerkelijk is gerealiseerd. Met naderend onheil, bijvoorbeeld met aangekondigde verliezen, dient rekening te worden gehouden. Aangezien winstneming niet langer uitgesteld kan worden dan het moment waarop het voordeel is gerealiseerd, dan wel het moment waarop een volwaardige vordering is ontstaan, stelt het realiteitsbeginsel in samenhang met het realisatiebeginsel grenzen aan ongebreideld uitstel van winstneming op basis van het voorzichtigheidsbeginsel.¹⁴⁵ Tot slot houdt het eenvoudsbeginsel in dat het stelsel van winstbepaling, praktisch hanteerbaar moet zijn en dient te passen bij de omvang van de onderneming. Dit betekent

¹³⁸ Weerepas 1990, § 4.3.

¹³⁹ Stevens 2003, § 1.3.5.

¹⁴⁰ Haas 2009, § 22.2.

¹⁴¹ Van Dam 2013, § 1.4.1.

¹⁴² In dit kader worden alleen de drie belangrijkste beginselen van goed koopmansgebruik genoemd.

¹⁴³ Lubbers 2012, § 11.3.

¹⁴⁴ Van Dam 2013, § 1.4.2.

¹⁴⁵ Van Dam 2013, § 1.4.3.

dat niet altijd het meest perfecte stelsel van winstbepaling behoeft te worden gehanteerd. Het is bijvoorbeeld niet noodzakelijk om elke debiteurenpost apart op volwaardigheid te beoordelen, maar mag een op ervaring gebaseerd percentage van de totale debiteurenpost worden afgewaardeerd in verband met te verwachte oninbaarheid.¹⁴⁶

Het draagkrachtbeginsel neemt in de inkomstenbelasting een dominante plaats in. Dit beginsel kwalificeert echter niet als 'rechtsbeginsel' maar als 'verdelingsbeginsel'. Op basis van het draagkrachtbeginsel wordt namelijk onder belastingplichtigen een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk nagestreefd. Beoordeeld moet worden of het draagkrachtbeginsel als toets moet worden meegenomen in de kwaliteitsbeoordeling van alternatieve toerekeningsmethoden.¹⁴⁷

Belasting wordt geheven naar rato van de draagkracht van belastingplichtigen. Daarbij dient allereerst consensus te bestaan over de maatstaf waaraan draagkracht wordt afgemeten. In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt draagkracht gemeten aan het inkomen, de consumptie en het vermogen van belastingplichtigen.¹⁴⁸ Meer consumptieve uitgaven, een hoog inkomen of veel eigen vermogen vertegenwoordigt een grotere draagkracht waardoor een hogere belastingdruk gerechtvaardigd is. Dit neemt niet weg dat de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 ter zake grote onvolkomenheden vertoont. Zo wordt het inkomen bij particulieren in box 3 fictief vastgesteld, waardoor de feitelijke draagkrachtvermeerdering niet als maatstaf voor heffing fungeert. In dezelfde zin druist het boxenstelsel in tegen het draagkrachtbeginsel. Verliezen uit de ene box tasten immers onvermijdelijk de koopkracht uit de andere boxen aan.¹⁴⁹ Ook zou op basis van het draagkrachtbeginsel, objectieve inkomsten uit sparen en beleggen of winst, op gelijke voet een hogere draagkracht vertegenwoordigen, waardoor beide inkomstenbronnen fiscaalrechtelijk gezien, een gelijke behandeling verdienen.¹⁵⁰

Afgezien van het feit dat de wetgever aan de inkomenskant inbreuk maakt op het draagkrachtbeginsel, is het op zichzelf beschouwd een rechtvaardig verdelingsprincipe.¹⁵¹ Dit beginsel zou bij invoering van wetgeving, de denkrichting van de wetgever moeten bepalen. Heffing naar draagkracht als rechtsgrond van een belasting is dan ook, vanuit de rechtsgelijkheid, algemeen geaccepteerd.¹⁵² Nieuwe wetgeving dient mijns inziens dan ook aan het draagkrachtbeginsel te worden getoetst.

¹⁴⁶ Van Dam 2013, § 1.4.4. Zie ook: HR 8 oktober 1958, nr. 13 616, BNB 1958/352.

¹⁴⁷ Gribnau 2006, p. 62-65.

¹⁴⁸ Stevens 2006, p. 78.

¹⁴⁹ Rijkers & Van Vijfeijken 2010, p. 254.

¹⁵⁰ De subjectieve draagkracht is voor de bepaling van het te belasten inkomen uiteraard ook van belang. De subjectieve draagkracht is het inkomen dat het individu overhoudt nadat hij de noodzakelijke uitgaven heeft moeten doen. In de Wet IB 2001 wordt hiermee bijvoorbeeld rekening gehouden door de persoonsgebonden aftrek en de heffingskortingen. Aan dit begrip wordt in dit kader verder geen aandacht aan besteed.

¹⁵¹ Rijkers & Van Vijfeijken 2010, p. 251.

¹⁵² Hoogeveen 2011, p. 67-68.

3.5 ONDERLINGE AFSTEMMING

Als wetten onderling niet goed op elkaar worden afgestemd, ontstaan er inconsistenties en onnodige fricties bij lagere regelgevers, uitvoerders, handhavers, de consument en de rechter. De nota Zicht op wetgeving onderscheidt twee categorieën van gevallen waarin afstemming noodzakelijk is. Ten eerste wordt het geval genoemd waarbij regelingen weliswaar een verschillend onderwerp bevatten, maar door hun effecten sterk op elkaar inwerken. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat de overheid beschermende maatregelen neemt voor kwetsbare burgers, en tegelijkertijd maatregelen neemt om de overheidsinterventie terug te dringen.¹⁵³ De regels zouden daardoor elkaars werking kunnen frustreren. Ten tweede dient afstemming van regels plaats te vinden ingeval meerdere regels zijn opgesteld met betrekking tot hetzelfde onderwerp of verwante kwesties. Als mogelijke oorzaak geeft de nota Zicht op wetgeving de afzonderlijke groei van beleid en wetgeving in verschillende landen, op verschillende beleidsterreinen of zelfs binnen één beleidsterrein. Onnodige en ongewenste verscheidenheid van regels ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties, schaadt de inzichtelijkheid van het recht en daarmee de rechtszekerheid en dient daarom te worden voorkomen, dan wel te worden verholpen.¹⁵⁴

Aanwijzing 47 van de Aanwijzingen voor regelgeving 1992 bepaalt dan ook dat ingeval soortgelijke onderwerpen worden geregeld, zoveel mogelijk dient te worden gestreefd naar harmonisatie van wetgeving. Ingeval een regeling wordt gewijzigd, bepaald aanwijzing 48 dat bekeken moet worden welke wijzigingen uit het oogpunt van harmonisatie kunnen worden meegenomen. Harmonisatie houdt in dat regelingen zoveel mogelijk naar vorm en inhoud met vergelijkbare regelingen in overeenstemming moeten zijn of worden gebracht.¹⁵⁵ In de toelichting op aanwijzing 47 staat vermeld dat indien het gaat om binnen één regeling geregelde onderwerpen, het streven naar harmonisatie niet genoeg is, maar in beginsel is geboden. Om die reden dient nieuwe wetgeving ten aanzien van nieuwe toerekeningscriteria in de vermogensetikettering, zoveel mogelijk met overige bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 te worden geharmoniseerd.

3.6 EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID

Het is uiterst belangrijk dat wetgeving eenvoudig, duidelijk en toegankelijk is. Diegene die met rechtsregels worden geconfronteerd zoals burgers, maar ook degene die de regels moeten toepassen zoals het bestuur en de rechter, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil en bedoelt en wat zij mogen of moeten doen. Daarom worden hoge eisen gesteld aan de formulering van de wettelijke bepalingen en aan de structuur en vormgeving van de wet. In de nota Zicht op wetgeving worden drie oorzaken voor ingewikkelde, ondoorzichtige en gedetailleerde wetgeving aangegeven.

¹⁵³ Denk bijvoorbeeld aan het vastleggen van tarieven in de zorgsector, terwijl de overheid de zorgsector wil privatiseren.

¹⁵⁴ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.6.

¹⁵⁵ Zie de toelichting bij aanwijzing 48.

De eerste oorzaak is die waarbij wetgeving ziet op ingewikkelde materie. Als tweede oorzaak wordt het gebrek aan tijd en bekwaamheid voor het helder en eenvoudig formuleren van nieuwe wetgeving als reden gegeven. Het nastreven van uiterste rechtvaardigheid voor alle gevallen en situaties in de wetgeving wordt als derde oorzaak genoemd.¹⁵⁶ Dit leidt onvermijdelijk tot zeer verfijnde regelgeving.¹⁵⁷ Niet in alle gevallen is ingewikkelde en ondoorzichtige wetgeving geheel te voorkomen.¹⁵⁸

In de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 zijn veel aanwijzingen opgenomen die zien op tekstuele en vormgevingsaspecten van wetgeving.¹⁵⁹ De alternatieve toerekeningscriteria zullen zo duidelijk en eenvoudig mogelijk moeten zijn, waarbij naar een bestendig karakter van de regeling zal worden gestreefd (aanwijzing 10). Daarbij dient zo beknopt mogelijk te worden geformuleerd en ‘open normen’ achterwege te worden gelaten (aanwijzing 54). Tevens dienen bepaalde woordcombinaties te worden vermeden (aanwijzing 53 en 62). Ook dient de regeling een logische en systematische opbouw te hebben, waarbij eveneens op innerlijke consistentie en terminologie wordt beoordeeld.¹⁶⁰

3.7 SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID

Een fundamentele eis bij alle overheidsoptreden is dat de overheid niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpt. Bij eventuele nieuwe wetgeving, evenals bij de inhoud van bestaande wetgeving, dient altijd te worden beoordeeld of het ingrijpen van de overheid wel gerechtvaardigd is. Het beginsel van subsidiariteit houdt in dat waar mogelijk, verantwoordelijkheden bij decentrale overheden of maatschappelijke organisaties moeten worden gelaten of gelegd.¹⁶¹ De centrale overheid dient zo min mogelijk met regelgeving in de samenleving in te grijpen. Het evenredigheidsbeginsel¹⁶² stelt verdergaande eisen aan het overheidsbeleid, onder meer de verplichting dat de overheid steeds zorg moet dragen voor een redelijke verhouding tussen de baten en lasten die uit de regeling kunnen voortvloeien.¹⁶³ Het evenredigheidsbeginsel is al eerder in paragraaf 3.4.1 aan bod gekomen.

In aanwijzing 6 en 7, letter c van de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 wordt verdere informatie gegeven over het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel. Aanwijzing 6 stelt als eis dat alleen tot nieuwe wetgeving wordt overgegaan indien de noodzaak daarvan is vast komen staan. Daarnaast is bepaald dat onder alle omstandigheden terughoudendheid moet worden betracht ten aanzien van

¹⁵⁶ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.7.*

¹⁵⁷ Deze verfijnde regels leiden er vervolgens vaak toe dat het beoogde resultaat niet wordt bereikt.

¹⁵⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.7.*

¹⁵⁹ Hoozevee 2011, p. 60.

¹⁶⁰ Hoozevee 2011, p. 61.

¹⁶¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.4.*

¹⁶² Vaak ook als het propotionaliteitsbeginsel aangeduid.

¹⁶³ Dit beginsel is eveneens in art. 3:4 lid 2 Awb neergelegd.

uitspraken of toezeggingen over nieuwe regelingen.¹⁶⁴ Tevens dient onderzoek te worden verricht naar het zelfregulerend vermogen van de betrokken sector of sectoren, alvorens tot het treffen van een nieuwe regeling wordt besloten.¹⁶⁵

Uit oogpunt van verduidelijking en vereenvoudiging van toerekeningsregels is meer wetgeving daartoe mijns inziens noodzakelijk en gerechtvaardigd. Het produceren van nieuwe wetten in formele zin, is slechts de bevoegdheid van regering en Staten-Generaal gezamenlijk.¹⁶⁶ Het is daarbij in strijd met het legaliteitsbeginsel om deze bevoegdheid te delegeren aan lagere bestuursorganen.¹⁶⁷

3.8 DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID

Vanzelfsprekend dient nieuwe wetgeving doeltreffend en doelmatig te zijn. Doeltreffendheid houdt in dat wetgeving moet leiden tot de door de wetgever beoogde doelstellingen (effectiviteit). Het vereiste van doelmatigheid houdt in dat de uitwerking van een wet, geen wanverhouding tussen de baten en lasten teweeg mag brengen (efficiëntie). Doeltreffendheid en doelmatigheid worden in de nota Zicht op wetgeving, samen met rechtmatigheid, als zeer belangrijke kwaliteitseisen voor wetgeving aangemerkt. De aan wetgeving ten grondslag liggende doelstellingen dienen daarbij zo volledig en helder mogelijk te worden geformuleerd.¹⁶⁸

Aanwijzing 9 van de aanwijzingen voor regelgeving 1992 bepaalt dat bij de keuze voor een bepaalde maatregel, ten minste gelet moet worden op de mate waarin verwacht mag worden dat een maatregel het beoogde doel zal helpen te verwezenlijken. Tevens dient rekening te worden gehouden met neveneffecten van de regeling en lasten van een regeling voor de overheid enerzijds en burgers, bedrijven en instellingen anderzijds.¹⁶⁹ Aanwijzing 164 schrijft voor dat een wet eenmalig of periodiek zou moeten worden geëvalueerd en de desbetreffende minister daarvan aan de Staten Generaal verslag doet. Uit de toelichting op deze aanwijzing volgt dat daarbij niet alleen naar verwerkelijking van de doelstellingen en (neven)effecten moet worden onderzocht, maar ook naar evenredigheid, subsidiariteit, eenvoud, duidelijkheid, uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid afstemming op andere regelingen en toegankelijkheid.

Door het codificeren van toerekeningsregels in de Wet inkomstenbelasting 2001, dient met name aan de huidige toerekeningsproblemen inzake keuzevermogen een oplossing te worden geboden. Met nieuwe wetgeving zal deze doelstelling op een doelmatige wijze nagestreefd moeten worden. Het zou daarbij uiterst onwenselijk zijn ingeval blijkt dat de regeling bijvoorbeeld fraudegevoelig is, of alsnog veel onduidelijkheden bestaan in de toerekening van vermogensbestanddelen. Een tijdige evaluatie

¹⁶⁴ Zie de toelichting bij aanwijzing 6.

¹⁶⁵ Zie aanwijzing 7, letter c van de Aanwijzingen op de regelgeving 1992.

¹⁶⁶ Art. 120 GW.

¹⁶⁷ Art. 104 GW.

¹⁶⁸ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.3.

¹⁶⁹ Hooogeveen 2011, p. 63.

van de nieuwe regeling, waarbij op bovengenoemde punten wordt getoetst, acht ik om die reden van essentieel belang.

3.9 UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID

Wetten moeten uitvoerbaar en handhaafbaar zijn. Bij onuitvoerbare of onhandhaafbare regelgeving dreigen wetten zogenoemde ‘dode letters’ te worden.¹⁷⁰ Een regeling is handhaafbaar ingeval de naleving van regels met wetgeving is af te dwingen, zowel met juridische reacties op niet-naleving als met het treffen van feitelijke maatregelen. Daarbij moet ook direct worden gelet op de mate waarin nieuwe regels conflicten kunnen opwekken en fraudegevoelig zijn. Tevens moeten wetten zonder veel bezwaren praktisch uitvoerbaar zijn. Als een wet voldoende uitvoerbaar en handhaafbaar is, moet er naar worden gestreefd om dit tegen zo min mogelijk belasting voor het bestuurlijke en justitiële apparaat te laten plaatsvinden.¹⁷¹ Volgens de nota Zicht op wetgeving worden de beginselen uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid te vaak als een geïsoleerd sluitstuk van wetgeving beschouwd. Al in de beginfase van de beleidsontwikkeling zou aan deze twee aspecten aandacht moeten worden besteed.¹⁷²

In aanwijzing 11, 13 en 14 van de Aanwijzingen op de regelgeving 1992 worden nadere eisen gesteld aan de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het wetgevingsbeleid. Daarin wordt bepaald dat niet tot het treffen van een regeling wordt besloten voordat is nagegaan of in voldoende mate handhaving te realiseren valt (aanwijzing 11). In de toelichting op aanwijzing 11 wordt opgemerkt dat handhaafbaarheid onder meer met zich meebrengt dat de regelgeving weinig ruimte mag laten voor interpretatieverschillen en uitzonderingsgevallen tot een minimum beperkt moeten worden. In aanwijzing 13 en 14 wordt aangegeven dat bij de keuze voor een bepaalde regeling wordt gestreefd naar zo beperkt mogelijke lasten voor burgers, bedrijven en instellingen en de overheid.

Voor de praktische uitvoerbaarheid van nieuwe wetgeving dient er ook op te worden gelet dat alternatieve toerekeningsregels niet nieuwe conflicten oproepen. Toerekeningsregels dienen bijvoorbeeld niet zozeer het werkelijke gebruik van vermogensbestanddelen in de desbetreffende vermogenssferen na te streven, zodat zij voor belastingplichtigen onuitvoerbaar wordt. Tevens is het van groot belang dat controle op de naleving uitgeoefend kan worden. Bij twijfel over de juistheid van de geëtiketteerde vermogensbestanddelen, dient de belastingplichtige deze zonodig te kunnen onderbouwen.

¹⁷⁰ Een ‘dode letter’ is een bepaling die niet wordt nageleefd.

¹⁷¹ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 2.2.5.

¹⁷² Vervolgens moet ook in elke fase van de verdere uitwerking steeds weer op de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid worden gelet.

3.10 SAMENVATTING

In dit hoofdstuk zijn de zes groepen van kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving besproken. Deze kwaliteitseisen vormen de hoofdcriteria waaraan wetgeving op haar kwaliteit kan worden getoetst. Daarnaast zijn de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 eveneens als toetskader gebruikt omdat daarin de voornoemde kwaliteitseisen nader zijn ingevuld. De in paragraaf 3.3 genoemde zes kwaliteitseisen stemmen grotendeels overeen met de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.

Voor het codificeren van alternatieve toerekeningscriteria voor vermogensbestanddelen in gemengd gebruik, is nieuwe wetgeving vereist. Nieuwe wetgeving dient aan een kwaliteitsbeoordeling te worden onderworpen. De zes groepen van kwaliteitseisen geven daarbij een toepasbaar toetsingskader waaraan de kwaliteit van wetgeving kan worden beoordeeld. Kwalitatief goede wetgeving is van groot belang omdat anders de beoogde doelstellingen van deze regelgeving niet wordt gehaald en daarmee de geloofwaardigheid van de wetgever en de centrale overheid in het algemeen wordt geschaad. Hoe belangrijk het ook is dat elke wet op elk moment aan al deze kwaliteitseisen voldoet, in de praktijk zal dit onmogelijk zijn.¹⁷³ Wil sprake zijn van kwalitatief goede wetgeving, dan zal het niet noodzakelijk zijn dat aan al deze kwaliteitseisen, op ieder moment volledig wordt voldaan.

¹⁷³ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, § 1.4.*

4 ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN

4.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk worden drie mogelijke alternatieve toerekeningsmethoden onderzocht die als alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer kunnen fungeren. Paragraaf 4.2 geeft algemene informatie over de mogelijke alternatieve toerekeningscriteria en licht deze kort toe. In de paragrafen 4.3 tot en met 4.5 worden de alternatieve toerekeningsmethoden nader uitgewerkt. Achtereenvolgens wordt daarbij de toerekening ‘naar rato’, ‘naar het verplichte privévermogen’ en naar het ‘verplichte ondernemingsvermogen’ besproken. Paragraaf 4.6 geeft een evaluatie waarin de belangrijkste voor- en nadelen van de alternatieve toerekeningsmethoden worden becommentarieerd. Tot slot sluit paragraaf 4.7 af met een conclusie.

4.2 ALGEMEEN

In hoofdstuk twee van deze scriptie is onder meer de problematiek inzake de toerekening van het keuzevermogen binnen de huidige vermogensetiketteringsleer aan het voetlicht gebracht. Het systeem van vermogenstoerekening bleek vooral ingewikkeld, ondoorzichtig, ontoegankelijk en rechtsonzeker. Deze problematiek leidt onder belastingplichtigen niet alleen tot veel ergernis en frustraties, het brengt ook hoge maatschappelijke kosten met zich mee. Het veelvuldig procederen van de overheid en burger om tot een gerechtvaardigde toerekening van het keuzevermogen te komen, vergt namelijk veel van de publieke en private schaarse middelen arbeid en kapitaal. Door meer duidelijkheid aan te brengen in de toerekening van keuzevermogen kunnen deze productiefactoren naar mijn mening efficiënter worden ingezet waardoor de economie een positieve impuls kan krijgen.

Door alternatieve toerekeningscriteria te ontwikkelen die in de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen worden gecodificeerd, tracht ik aan deze toerekeningsproblematiek een oplossing te bieden. Gezien de inconsistenties die ten aanzien van het keuzevermogen in de jurisprudentie zijn ontstaan, acht ik het onwenselijk om de daaruit voortvloeiende toerekeningsregels, overeenkomstig in de wet te codificeren. Binnen deze scriptie worden drie mogelijke alternatieve toerekeningsmethoden onderzocht. De toerekening dient daarbij zoveel mogelijk in overeenstemming te zijn met het werkelijke gebruik van de vermogensbestanddelen in beide vermogenssferen.¹⁷⁴ Als eerste alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer wordt de ‘naar rato’ toerekeningsmethode behandeld. Daarbij wordt met behulp van zorgvuldig gekozen toerekeningscriteria, een zo realistisch mogelijke toerekening naar het verplichte privé- resp. ondernemingsvermogen nagestreefd. Als tweede

¹⁷⁴ Een willekeurige toerekening leidt tot onrechtmatige wetgeving welke in een rechtstaat principiële onjuist is. Zie ook: *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1 en 2, p. 24.

alternatief wordt een categorisering naar privé onderzocht. Alle vermogensbestanddelen die niet geheel of nagenoeg geheel in de ondernemingssfeer worden aangewend, dienen daarbij aan het verplichte privévermogen te worden toegerekend. Het derde en laatste alternatief vormt een tegenbeeld op de laatstgenoemde variant. Deze methode schrijft een algehele toerekening van vermogensbestanddelen aan het ondernemingsvermogen voor, tenzij deze geheel of nagenoeg geheel in de privésfeer worden gebruikt.

4.3 TOEREKENING NAAR RATO

In deze toerekeningsmethode dient het feitelijke gebruik in de privé resp. zakelijke sfeer door middel van toerekeningscriteria te worden vastgesteld en naar rato te worden toegerekend. Voor de toerekening van de belangrijkste groepen vermogensbestanddelen in gemengd gebruik, dienen toepasselijke verdeelsleutels te worden opgesteld waarlangs het feitelijke gebruik in beide vermogenssferen nauwkeurig kan worden afgemeten. Zorgvuldigheid en toepasselijkheid in de keuze van verdeelsleutels is van essentieel belang, aangezien een zo werkelijkheidsgetrouw beeld in de vermogenstoerekening nagestreefd wordt. Panden en vervoersmiddelen zijn de meest voorkomende en daarmee in dit kader de meest relevante vermogensbestanddelen die gemengd worden gebruikt. Kleinere vermogenscategorieën zoals machines¹⁷⁵ of inventaris die gemengd worden gebruikt, kunnen naar mijn mening zonder grote bezwaren worden geclusterd en via één verdeelsleutel aan het verplichte privé- en ondernemingsvermogen worden toegerekend. Aangezien de betreffende vermogensbestanddelen in slechts drie afzonderlijke boxen gegroepeerd kunnen worden namelijk: panden, vervoersmiddelen en ‘overige vermogensbestanddelen’, kan eveneens met drie verdeelsleutels worden volstaan.

4.3.1 VERVOERSMIDDELEN

Vervoersmiddelen laten zich mijns inziens het gemakkelijkst toerekenen naar rato van de afgelegde afstand. Wordt bijvoorbeeld negentig procent van de kilometers zakelijk gereden, dan volgt daaruit een verplichte activering tegen negentig procent van de aanschafkosten van het vervoersmiddel op de fiscale balans. Op basis daarvan zou een afschrijvingspotentieel ontstaan van eveneens negentig procent van de aanschafkosten.¹⁷⁶ Het kilometergebruik moet blijken uit een administratie waarvoor de ondernemer zelf zorg moet dragen. Bij deze toerekeningsmethode kunnen problemen ontstaan doordat de aanwending van jaar tot jaar kan verschillen. Onder de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 dient namelijk afrekening plaats te vinden over eventuele aanwezige stille reserves ingeval

¹⁷⁵ Machines die gemengd worden gebruikt zijn bijvoorbeeld een draaibank of een tractor voor hobbyisten.

¹⁷⁶ Art. 3.30 lid 1 Wet IB 2001.

sprake is van een ‘duurzame inkrimping van de onderneming’.¹⁷⁷ De inkrimping van de ondernemingsomvang dient daarbij niet alleen duurzaam (blijvend) te zijn, maar zich tevens binnen een korte tijdsperiode af te spelen en van relatief grote omvang te zijn. Vervolgens heeft de wetgever nagelaten maxima en minima te stellen aan de termijn resp. omvang van de inkrimping. Uit de jurisprudentie blijkt dat pas sprake is van een ‘relatief grote omvang’ bij een inkrimping van de ondernemingsactiviteiten van ten minste 30%.¹⁷⁸ Over de vereiste duurzaamheid van de inkrimping handelt Hof Leeuwarden 22 december 1995, nr. 94/0836, FED 1992/581. In de beoordeling of de betreffende inkrimping ook duurzaam was, nam het Hof onder andere de leeftijd van de belanghebbende in beschouwing.

Indien uit de rittenadministratie blijkt dat in een volgend jaar het zakelijke gebruik van een vervoersmiddel met bijvoorbeeld veertig procent is afgenomen, volgt uit de opzet van deze ‘naar rato’ toerekeningsmethode dat het betreffende activum voor dat deel naar het privévermogen van de belastingplichtige ‘verhuist’. Over de stille reserves van in dit geval veertig procent van het vervoersmiddel,¹⁷⁹ dient dan te worden afgerekend.¹⁸⁰ Onder de huidige vermogensetiketteringsleer blijft het vermogensbestanddeel in dat geval volledig deel uitmaken van het ondernemingsvermogen, tenzij sprake is van een duurzame inkrimping van de onderneming.¹⁸¹ Vanzelfsprekend behoeft op dat moment niet te worden afgerekend over eventueel aanwezige stille reserves. Door een fluctuatie in het werkelijke gebruik van een activum kan ook een negatieve stille reserve voortvloeien. Deze wordt in mindering gebracht op de fiscale jaarwinst. Ingeval de jaarwinst daarvoor geen of te weinig ruimte biedt, wordt dit als een ‘ondernemingsverlies’ aangemerkt en zijn daarop de normale verliesverrekeningsregels van toepassing. Dit verlies kan op grond van artikel 3.150 Wet inkomstenbelasting 2001 met de drie voorafgaande en negen volgende kalenderjaren worden verrekend. Indien blijkt dat het zakelijke gebruik in een volgend jaar is toegenomen, zal voor dit deel activering op de fiscale balans naar de waarde in het economische verkeer moeten plaatsvinden. De nieuwe waardering geldt dan als afschrijfbasis.¹⁸² Het fluctueren van het werkelijke gebruik en de daarmee samenhangende afschrijvingen, zal naar verwachting veel onduidelijkheden teweeg brengen. Tevens kunnen problemen ontstaan op het moment van staking of overdracht van de onderneming. Op de datum van overdracht of liquidatie dient naar de gewone, voor de jaarwinst geldende regels een balans te worden opgesteld. Stel 10 januari als stakingsdatum, in dat geval zou het zakelijke of privégebruik van het vervoersmiddel van slechts tien dagen bepalend zijn voor de omvang van de

¹⁷⁷ “Van een gedeeltelijk staken van een onderneming en van liquidatie van een gedeelte van een onderneming kan (...) worden gesproken in het geval dat de onderneming binnen een kort tijdsverloop in belangrijke mate en duurzaam is ingekrompen.” Zie: HR 16 oktober 1985, nr. 23 025, *BNB* 1985/320.

¹⁷⁸ Hof 's-Gravenhage 23 augustus 1991, nr. 5371/90, *V-N* 1992/209, 8.

¹⁷⁹ Verschil tussen negentig en vijftig procent zakelijk gebruik.

¹⁸⁰ Stille reserves omvatten het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde.

¹⁸¹ Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij een taxi-onderneming.

¹⁸² *Cursus belastingrecht* pag. 146.

corresponderende stille reserves.¹⁸³ Om misbruik van recht te voorkomen dient mijns inziens in zulke gevallen het gebruik in de voorafgaande vijf kalenderjaren te worden gemiddeld.

4.3.2 PANDEN

Het zakelijke resp. privégebruik van panden laat zich naar mijn mening het beste opsplitsen naar rato van het vloeroppervlak. Daarbij moeten alle aanwezige woon-, werk- en bergruimten in de toerekening worden meegewogen. Bijbehorende losstaande opstallen mogen buiten beschouwing worden gelaten. Inspecteurs dienen in de beoordeling of een object als ‘losstaand’ moet worden aangemerkt, een zekere soepelheid te betrachten.¹⁸⁴ Zogenaamde ‘vaststaande’ bijgebouwen worden nadrukkelijk wel in de berekening meegenomen. Ook uit de jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad in dit kader uitgaat van het vloeroppervlak.¹⁸⁵ Ondernemers zijn zelf verantwoordelijk voor een juiste vaststelling van het aantal vierkante meters, alsmede voor een juiste toerekening naar zakelijk of privé. In de vermogenstoerekening dient aan de desbetreffende woon- en werkruimten, naar rato van het vloeroppervlak, een evenredige waarde te worden toegekend. De Hoge Raad is in de jurisprudentie niet altijd strikt van het vloeroppervlak uitgegaan. Onder omstandigheden achtte hij de persoonlijke belangen van een ondernemer, of omgevingsfactoren zoals de ligging van het pand van groter belang.¹⁸⁶ Aangezien niet langer de ‘redelijkheid’ maar enkel het vloeroppervlak bepalend is in de toerekening van de betreffende vermogensbestanddelen, hoeft met deze omstandigheden geen rekening meer te worden gehouden. Evenzoals in de toerekening van vervoersmiddelen het geval was, hangt de etikettering van panden ook direct samen met het werkelijke privé resp. zakelijke gebruik. Dit betekent dat fluctuaties in het zakelijke gebruik, direct een (gedeeltelijke) afrekening over stille reserves¹⁸⁷ of activatie op de fiscale balans als gevolg hebben.

4.3.3 OVERIGE VERMOGENSBESTANDELEN

Vermogensbestanddelen die gemengd worden gebruikt maar niet tot een van de twee bovengenoemde categorieën kunnen worden gerekend, dienen mijns inziens te worden samengenomen en door middel van een forfait aan het privé resp. ondernemingsvermogen te worden toegerekend. Het forfaitaire percentage dient te worden vastgesteld op 50%. Voorwerpen met een waarde in het economische verkeer beneden de € 2 000 worden geheel aan het privévermogen toegerekend.

¹⁸³ Ingeval het vervoersmiddel in deze periode slechts zakelijk is gebruikt, dient deze volledig naar de waarde in het economische verkeer op de balans te worden geactiveerd.

¹⁸⁴ Een schutting of omheining mag in dit kader aan het begrip ‘losstaand’ geen afbreuk doen.

¹⁸⁵ Zie HR 21 september 1983, nr. 21 840, *BNB* 1984/71 en Hof Arnhem 30 maart 2004, nr. 03/0626, *V-N* 2004/35.10 waar het ondernemingsdeel slechts 1/6^e resp. 1/10^e deel betrof.

¹⁸⁶ Zie § 2.7.

¹⁸⁷ Indien negatieve of positieve stille reserves aanwezig zijn.

4.4 TOEREKENING NAAR VERPLICHT PRIVÉVERMOGEN

Bij deze toerekeningsmethode worden vermogensbestanddelen in gemengd gebruik, volledig aan het verplichte privévermogen van de belastingplichtige toegerekend. Onder ‘gemengd gebruik’ hoeft niet te worden begrepen: het incidentele of slechts zeer geringe gebruik in de ‘andere’ vermogenssfeer. In mijn optiek betreft een gering gebruik maximaal 10% van de aanwending. Hieruit volgt dat deze methode, geen toerekening bewerkstelt naar het werkelijke gebruik van de activa. Gereedschap uit de onderneming dat bijvoorbeeld één enkele keer in de privésfeer wordt gebruikt, blijft tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren. Ingeval een gering of incidenteel gebruik direct als ‘gemengd gebruik’ wordt beschouwd en dienstovereenkomstig aan het privévermogen moet worden toegerekend, ontstaan mijns inziens onwerkbaar situaties. In dat geval zou dit vermogensbestanddeel aan het ondernemingsvermogen worden onttrokken en op grond van artikel 3.61Wet inkomstenbelasting 2001 over de stille reserves moeten worden afgerekend. Dat geeft onwerkbaar en mijns inziens onredelijke fiscale gevolgen. Ook is het kwetsief wanneer het betreffende vermogensbestanddeel weer tot het ondernemingsvermogen kan worden gerekend aangezien naar mijn mening met het etiketteringsvraagstuk dient te worden aangesloten op het moment van aanschaf. Indien een meer dan gering gebruik in de privésfeer een overheveling naar het verplichte privévermogen vertegenwoordigt, ligt het in de lijn der verwachting om de omgekeerde situatie, waarbij vermogensbestanddelen op enig moment nog slechts zakelijk worden gebruikt, deze ook zakelijk te etiketteren. Alsdan dient activering tegen de waarde in het economische verkeer op de fiscale balans plaats te vinden. De belastingplichtigen moet in zijn administratie kunnen aantonen dat het vermogensbestanddeel enkel in de zakelijke sfeer wordt aangewend. Daarop heeft hij de bewijslast.

Op vermogensbestanddelen die tot het privévermogen van de belastingplichtige behoren maar gedeeltelijk ook zakelijk worden gebruikt, mag een gebruiksvergoeding ten laste van de winst worden gebracht. Deze gebruiksvergoeding is in de huidige wet gemaximeerd op vier procent van de waarde van het activum, zoals aangegeven in box 3, vermeerderd met een evenredig deel van de kosten die in huurverhoudingen door de huurder worden gedragen.¹⁸⁸ Deze kostenvergoeding kan mijns inziens voor deze toerekeningsmethode in stand blijven. Ingeval een activum in de onderneming wordt gebruikt dat tot het privévermogen behoort van een met de ondernemer verbonden persoon, is de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing.¹⁸⁹ Het vermogensbestanddeel behoort in dat geval weer tot de winstsfeer.¹⁹⁰

Bij het gemengde gebruik van een tot het bedrijfsvermogen behorende auto is de grens waartoe deze geheel zakelijk mag worden geëtiketteerd, in de wet vastgelegd. Indien uit een rittenadministratie

¹⁸⁸ Art. 3.17 lid 1 sub a Wet IB 2001.

¹⁸⁹ Art. 3.91 lid 1 Wet IB 2001.

¹⁹⁰ Art. 3.95 Wet IB 2001.

blijkt dat op jaarbasis niet meer dan 500 privé-kilometers worden gereden, wordt de privé-bijtellingsgrens van de auto gesteld op nihil.¹⁹¹ Deze grens van 500 kilometers op jaarbasis, is ook binnen deze methode van toerekening acceptabel. Ingeval deze grens wordt overschreden, zal de auto voortaan tot het privévermogen moeten worden gerekend. De auto mag weer tot het ondernemingsvermogen gaan behoren indien uit de rittenadministratie blijkt dat deze in dat kalenderjaar weer enkel zakelijk wordt gebruikt. In de zakelijke sfeer mag in de huidige wet 19 cent per kilometer als kosten in aftrek worden gebracht op het zakelijke gebruik van een privé-auto.¹⁹²

Een pand dat voor meer dan 10% in de privésfeer wordt gebruikt, behoort geheel tot het verplichte privévermogen van de belastingplichtige. Dit gebruik dient afgemeten te worden aan het vloeroppervlak. Ook in de jurisprudentie heeft de Hoge Raad in de etikettering van panden dit criterium gehanteerd. Daarmee wordt al redelijk snel geen recht meer verkregen op bepaalde ondernemingsfaciliteiten die de ondernemer ten aanzien van het zakelijke gebruik van het pand wel ter beschikking zouden staan. Om die reden dient onderscheid te worden gemaakt, net als onder de huidige jurisprudentie, in splitsbare en niet-splitsbare panden. Splitsbare panden dienen elk afzonderlijk te worden geëtiketteerd. Bij de regels die gelden voor de splitsbaarheid van panden, zoals die in de huidige jurisprudentie tot ontwikkeling zijn gekomen, kan daarbij worden aangesloten. Deze regels moeten in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden opgenomen.

Op het moment van aanschaf dient het privé resp. zakelijke gebruik te worden vastgesteld. Dit kan in de loop der jaren wijzigen. Ingeval een vermogensbestanddeel na verloop van tijd niet meer geheel of nagenoeg geheel in de ondernemings sfeer wordt aangewend, volgt daaruit automatisch een afrekening over de stille reserves van het betreffende activum omdat deze de ondernemings sfeer heeft verlaten. Indien een vermogensbestanddeel op enig moment volledig dienstbaar wordt aan de ondernemingsactiviteiten, zou een redelijke wetstoepassing met zich meebrengen dit vermogensbestanddeel, volledig aan het ondernemingsvermogen toe te rekenen.

4.5 TOEREKENING NAAR VERPLICHT ONDERNEMINGSVERMOGEN

Vermogensbestanddelen in gemengd gebruik kunnen ook geheel aan het ondernemingsvermogen worden toegerekend. Zoals uit de voorafgaande toerekeningsmethode volgt, acht ik het ook hier onwerkbaar om een incidenteel of zeer gering gebruik in de andere vermogenssfeer, als gemengd gebruik te bestempelen waarna activering op de fiscale balans plaats moet vinden. Ook hier acht ik een 10% gebruik in de privésfeer, de grens om nog van een gering of incidenteel gebruik te kunnen spreken. Daarmee is de etikettering niet conform het feitelijke gebruik. Op het moment van aanschaf dient de voorgenomen aanwending in de betreffende vermogenssfeer te worden bepaald. De

¹⁹¹ Art. 3.20 lid 4 Wet IB 2001.

¹⁹² Art. 3.15 lid 6 Wet IB 2001.

aanwending van vermogensbestanddelen in de privé resp. ondernemings sfeer moet uit de administratie kunnen blijken. De ondernemer dient zorg te dragen voor een deugdelijke boekhouding waaruit de aanwending blijkt.¹⁹³

Met deze toerekeningsmethode is gemakkelijk de winstsfeer te betreden waardoor gebruik kan worden gemaakt van ondernemingsfaciliteiten en afschrijvingsregelingen. De wetgever heeft bij de invoering van deze faciliteiten, niet de bedoeling gehad om deze op vermogensbestanddelen die slechts marginaal in de zakelijke sfeer worden aangewend, van toepassing te laten zijn. Opgemerkt dient te worden dat een toerekening naar het verplichte ondernemingsvermogen voor de belastingplichtige ook nadelige gevolgen kan hebben. Zie daarvoor paragraaf 2.5 van deze scriptie. Op goederen die gemengd worden gebruikt en geheel aan het ondernemingsvermogen worden toegerekend, dient een correctie voor het privégebruik plaats te vinden. Zoals eerder genoemd, vindt er binnen de Wet inkomstenbelasting 2001 een privé-bijtelling plaats ten aanzien van het privégebruik van een tot het zakelijk vermogen behorende auto, indien het kilometergebruik meer dan 500 kilometer op jaarbasis bedraagt.¹⁹⁴ Tevens dient onder de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 een forfaitaire bijtelling voor het privégebruik van de eigen woning bij de winst te worden genomen, ingeval de woning tot het ondernemingsvermogen behoort.¹⁹⁵ Beide correcties voor het privégebruik dienen onder deze methode van vermogenstoerekening in stand te worden gehouden. Zonder deze correctie naar het privégebruik zou een ongelijkheid ontstaan met niet-ondernemers die hun eigen woning en auto vanzelfsprekend tot hun privévermogen rekenen.

Op het moment dat een vermogensbestanddeel de ondernemings sfeer nagenoeg geheel heeft verlaten, dient afgerekend te worden over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde.¹⁹⁶ Ingeval het zakelijke gebruik van het betreffende vermogensbestanddeel tijdelijk onder de 10% daalt, behoeft mijns inziens niet direct te worden afgerekend. Het begrip ‘tijdelijk’ dient een tijdsduur van twee jaren te omvatten. De ondernemer dient in dat geval aannemelijk te maken dat het betreffende vermogensbestanddeel, hoogstwaarschijnlijk binnen deze termijn in meer dan geringe mate aan de ondernemingsactiviteiten dienstbaar gaat worden. Op het moment dat duidelijk wordt dat een vermogensbestanddeel binnen deze periode geen functie van betekenis meer in de onderneming gaat vervullen, dient direct over de stille reserves te worden afgerekend. Andersom, als de ondernemer aannemelijk maakt dat een vermogensbestanddeel in meer dan geringe mate in de onderneming wordt gebruikt, dient deze tegen de waarde in het economische verkeer te worden geactiveerd op de balans en wordt sedertdien tot zijn ondernemingsvermogen gerekend. Blijkt achteraf dat dit vermogensbestanddeel niet of slechts in geringe mate in de onderneming is gebruikt,

¹⁹³ Art. 52 AWR.

¹⁹⁴ Art. 3.20 lid 4 Wet IB 2001.

¹⁹⁵ Art. 3.19 Wet IB 2001.

¹⁹⁶ Dit is grotendeels vergelijkbaar met het huidige systeem van eindafrekening. Zie art. 3.61 Wet IB 2001.

dan dient de jaarwinst te worden gecorrigeerd naar de toestand waarbij dit vermogensbestanddeel niet tot zijn ondernemingsvermogen heeft behoord.

4.6 EVALUATIE ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN

Binnen dit hoofdstuk zijn drie alternatieve toerekeningsmethoden op de huidige vermogensetiketteringsleer besproken, namelijk: de ‘naar rato’ toerekeningsmethode en een algehele toerekening naar het verplichte privé- en ondernemingsvermogen. De ‘naar rato’ toerekeningsmethode weerspiegelt het beste het werkelijke gebruik in de betreffende vermogenssferen van de vermogensbestanddelen. De omvang van het privé resp. zakelijke gebruik van deze vermogensbestanddelen laten zich mijns inziens eenvoudig meten aan de hand van de eerder genoemde toerekeningscriteria. Een fluctuatie in de vermogensaanwending heeft daarbij het ongewenste gevolg dat dit resulteert in een (gedeeltelijke) afrekening over stille reserves of activatie op de fiscale ondernemingsbalans. Deze regeling is om die reden in vergelijking met de huidige vermogensetiketteringsleer mijns inziens ingewikkelder in de uitvoering. Daarentegen is een algehele toerekening naar het verplichte privé- resp. ondernemingsvermogen wel eenvoudig te noemen. Enerzijds is een ‘gemengd gebruik’ in slechts weinig gevallen voor twijfel vatbaar, anderzijds resulteert een fluctuatie in de vermogensaanwending niet direct tot een correctie in de etikettering. Deze methode van toerekening is daardoor minder onderhevig aan veranderingen in het feitelijke gebruik van vermogensbestanddelen. In tegenstelling tot de ‘naar rato’ toerekeningsmethode, wordt met een algehele toerekening aan het verplichte privé- of ondernemingsvermogen, weinig conformiteit bereikt met het werkelijke gebruik van de vermogensbestanddelen. Ook blijft de problematiek inzake de splitsbaarheid van panden in stand en blijft ‘de bedoeling’ van de ondernemer onder omstandigheden leidend.¹⁹⁷ Tevens verkrijgt de ondernemer bij een algehele toerekening aan het ondernemingsvermogen, vanuit het oogpunt van de wetgever, onbedoeld recht op bepaalde ondernemingsfaciliteiten en afschrijvingsregelingen.

4.7 CONCLUSIE

Uit het bovenstaande volgt dat alle besproken alternatieve toerekeningsmethoden ten opzichte van de huidige vermogensetiketteringsleer, zowel voor- als nadelen met zich meebrengen. De ‘naar rato’ toerekeningsmethode komt mijns inziens het meest aan de huidige toerekeningsproblematiek tegemoet. Door codificatie van duidelijke, meetbare en op de betreffende vermogenscategorie toepasselijke toerekeningscriteria, kan in belangrijke mate aan de toerekeningsproblematiek een oplossing worden geboden en wordt bovendien conformiteit in de etikettering met het werkelijke gebruik bereikt. Niettemin kunnen de methoden waarbij vermogensbestanddelen in gemengd gebruik

¹⁹⁷ Ingeval bijvoorbeeld tijdelijk het zakelijke gebruik van een activum onder de 10%-grens daalt.

geheel aan het privé- resp. ondernemingsvermogen worden toegerekend, mogelijk ook als alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer fungeren. Aangezien geen van de alternatieve toerekeningsmethoden volledig aan de huidige etiketteringsproblematiek van het keuzevermogen oplossing blijken te bieden, acht ik het noodzakelijk om in het volgende hoofdstuk, al deze methoden aan het toetsingskader van de wetgever te toetsen.

5 TOETSING ALTERNATIEVE TOEREKENINGSMETHODEN

5.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk wordt de codificatie van de drie alternatieve toerekeningsmethoden in de Wet inkomstenbelasting 2001, aan de hand van het toetsingskader van de wetgever, zoals dat in hoofdstuk drie van deze scriptie is besproken, op kwaliteit getoetst. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.7 worden deze alternatieve toerekeningsmethoden afzonderlijk aan de zes groepen van kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving getoetst. Daarbij zal achtereenvolgens getoetst worden op ‘rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen’, ‘onderlinge afstemming’, ‘eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid’, ‘subsidiariteit en evenredigheid’, ‘doeltreffendheid en doelmatigheid’ en ‘uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid’. Paragraaf 5.8 geeft een evaluatie van de onderzoeksresultaten waarna dit hoofdstuk in paragraaf 5.9 afsluit met een conclusie.

5.2 TOETSING RECHTMATIGHEID EN RECHTSBEGINSELEN

Nieuwe wetgeving dient in overeenstemming te zijn met het recht en gericht te zijn op verwezenlijking van rechtsbeginselen. Door het in de Wet inkomstenbelasting 2001 opnemen van toerekeningscriteria mag niet in strijd worden getreden met geldende wetgeving en besluiten. Door vermogensbestanddelen in gemengd gebruik naar rato of geheel aan het verplichte privé- of ondernemingsvermogen toe te rekenen, wordt niet in strijd getreden met enige grondwettelijke bepalingen zoals het gelijkheids-, nondiscriminatiebeginsel of de eerbiediging van eigendom.¹⁹⁸ Door codificatie van dergelijke toerekeningscriteria word eveneens niet in strijd getreden met één of meerdere mensen- en burgerrechtenverdragen zoals het BUPO of het EVRM. Daarin staat bijvoorbeeld dat iedereen recht heeft op een eerlijk proces¹⁹⁹, dat belastingen alleen uit kracht van de wet geheven kunnen worden (legaliteitsbeginsel)²⁰⁰ en het recht op erkenning in de wet.²⁰¹ Tevens wordt niet in strijd getreden met (model) verdragsbepalingen zoals het OESO-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing of de verdragsvrijheden uit het VwEU. Deze verdragsvrijheden omvatten bijvoorbeeld de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal- en betalingsverkeer.²⁰² Of de alternatieven toerekeningsmethoden eveneens verenigbaar zijn met de staatssteunbepalingen van artikel 107 en 108 VwEU, is betwifelbaar. De methode waarbij een algehele toerekening naar het verplichte ondernemingsvermogen wordt voorgesteld, geeft namelijk

¹⁹⁸ Art. 1 en 14 GW.

¹⁹⁹ Art. 6 EVRM.

²⁰⁰ Art. 7 EVRM.

²⁰¹ Art. 16 BUPO.

²⁰² Art. 49 resp. 63 VwEU.

eerder recht op investerings- en afschrijvingsfaciliteiten. Door eerder faciliteiten te verlenen kan de fiscale winst worden verlaagd of uitgesteld waardoor een concurrentievoordeel kan worden verkregen. Echter, het betreft in dit geval geen ‘selecte groep’ ondernemingen, waarop deze faciliteiten op van toepassing zijn. Om die reden wordt niet aan alle eisen van artikel 107 lid 1 VWEU voldaan en is geen sprake van staatssteun. Daarbij dient te worden opgemerkt dat het ‘verplichte’ karakter in de toerekening, aan de belastingplichtige geen keuzevrijheid laat, waardoor niet in alle gevallen de voordeligste weg kan worden bewandeld.²⁰³

5.2.1 TOETSING ALGEMENE RECHTSBEGINSELEN

De codificatie van toerekeningscriteria in de Wet inkomstenbelasting 2001 vergroot mijns inziens de rechtszekerheid ten opzichte van de huidige vermogensetiketteringsleer. Doordat toerekeningsregels eenduidig in deze wet worden geïmplementeerd waarbij zoveel mogelijk ‘open normen’ zoals: ‘de bedoeling van de belastingplichtige’, ‘splitsbaarheid’ of ‘te zijner tijd’ worden vermeden, zullen belastingplichtigen meer zekerheid verkrijgen over de fiscale gevolgen van hun handelen. Helaas kunnen de open normen binnen de alternatieve toerekeningsmethoden niet volledig vervallen. Vooral de methode waarbij een algehele toerekening naar het verplichte privé- en ondernemingsvermogen²⁰⁴ plaatsvindt, wordt bijvoorbeeld onder omstandigheden uitgegaan van ‘de bedoeling’ van de ondernemer.²⁰⁵

Naast het rechtszekerheidsbeginsel wordt eveneens aan het gelijkheids-, evenredigheids- en rechtvaardigheidsbeginsel voldaan. Vrije beroepsbeoefenaren verdienen in vergelijking met ‘normale’ ondernemers, zoals deze in artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001 staat gedefinieerd, eenzelfde behandeling. Aangezien de ‘naar rato’ toerekeningsmethode het werkelijke gebruik van de activa het dichtst benadert, waardoor slechts privébestanddelen aan het privévermogen worden toegerekend die daar volgens de aanwending toe behoren, wordt de meeste gelijkheid met particulieren bereikt. Bij de twee overige alternatieve toerekeningsmethode, evenals bij de huidige vermogensetiketteringsleer stemt het privégebruik minder overeen met dat van particulieren.

Het vaststellen van het zakelijke resp. privégebruik van de verschillende vermogensbestanddelen door de belastingplichtige, is voor elk van de alternatieve methoden in meer of mindere mate van wezenlijk belang voor een juiste toerekening van vermogensbestanddelen.²⁰⁶ Dit belang is mijns inziens dermate groot, dat deze toerekening gewoonlijk tot de administratieve verplichtingen van de ondernemer kan worden gerekend en niet strijdig is met het evenredigheidsbeginsel.

²⁰³ Zie voor een voorbeeld § 2.5.

²⁰⁴ Alternatief twee en drie.

²⁰⁵ De bedoeling die de ondernemer in de nabije toekomst met het betreffende vermogensbestanddeel heeft. Zie § 4.5.

²⁰⁶ Het vaststellen van het werkelijke gebruik vergt onder de ‘naar rato’ toerekeningsmethode het meeste werk.

Met elk van de alternatieve toerekeningsmethode wordt ernaar gestreefd om een toerekening te bewerkstelligen die zoveel mogelijk overeenstemt met het werkelijke gebruik van de activa. Zoals eerder opgemerkt sluit de ‘naar rato’ toerekening daarop het beste aan. Op deze wijze kan een evenwichtige heffing onder belastingplichten worden bewerkstelligd.

5.2.2 TOETSING SPECIFIEKE RECHTSBEGINSELEN

In paragraaf 3.4.2 is verondersteld dat het draagkrachtbeginsel feitelijk geen rechtsbeginsel is, maar een verdelingsbeginsel. Aangezien het draagkrachtbeginsel zo inherent is aan het belastingstelsel en tevens als een rechtvaardig verdelingsprincipe kan worden beschouwd, is in deze paragraaf geconcludeerd dat nieuwe wetgeving aan dit beginsel moet worden getoetst. Om die reden wordt dit beginsel in dit kader onder de ‘specifieke rechtsbeginselen’ geschaard.

Een hogere draagkracht rechtvaardigt een hoger bedrag aan te betalen belastingen. De naar rato toerekeningmethode weerspiegelt het beste het feitelijke privé en zakelijke vermogen van de ondernemer waardoor beter wordt aangesloten bij het draagkrachtbeginsel. De overige twee alternatieve toerekeningsmethoden evenals de huidige vermogensetiketteringsleer geven immers geen realistisch beeld van de feitelijke omvang van het privé resp. zakelijke vermogen.²⁰⁷

Pas op het moment dat stille reserves daadwerkelijke worden gerealiseerd, mogen deze op basis van het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik tot de winst uit onderneming worden gerekend. Op basis van de ‘naar rato’ toerekeningsmethoden komen fluctuaties in het zakelijke resp. privégebruik direct tot uitdrukking in de fiscale winst. Indien het zakelijke gebruik van een activum op enig moment afneemt, dient over eventuele aanwezige stille reserves in dit activum ‘naar rato’ te worden afgerekend, terwijl het vermogensbestanddeel de ondernemingsfeer niet volledig heeft verlaten. Omdat afgerekend dient te worden over eventuele aanwezige stille reserves op een moment waarop deze feitelijk gezien nog niet zijn gerealiseerd, is deze regeling niet in overeenstemming met het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik.

Door deze stille reserves tijdelijk, bijvoorbeeld voor een periode van twee jaar, in een fiscale reserve onder te brengen, die pas hoeft te worden afgerekend indien het zakelijke gebruik in deze periode per saldo niet (gedeeltelijk) is toegenomen, kan in redelijke mate aan het realisatiebeginsel worden voldaan. Indien na het verstrijken van deze periode het zakelijke gebruik van het betreffende activum in bepaalde mate structureel blijkt te zijn afgenomen, is heffing op grond van het realisatiebeginsel mijns inziens gerechtvaardigd. In dat geval is namelijk sprake van een duurzame afname in het zakelijke gebruik van een activum waardoor een (gedeeltelijke) overheveling naar het verplichte privévermogen, op basis van het totaalwinstbegrip gerechtvaardigd is. Voordelen die voortkomen uit

²⁰⁷ Bij deze methoden rechtvaardigd een 10% gebruik van een vermogensbestanddeel in de zakelijke of privésfeer al een algehele toerekening aan één van deze vermogenscategoriën.

een tijdelijke afname in het zakelijke gebruik van bepaalde activa, leiden daardoor niet langer direct tot heffing. Ingeval een fluctuatie in de aanwending een negatieve stille reserve oproept, mag dit op grond van het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik wel direct worden verantwoord.

Bij de overige alternatieve regelingen evenals de huidige vermogensetiketteringsleer dient pas over stille reserves te worden afgerekend op het moment dat deze vermogensbestanddelen de winstsfeer verlaten. Daarmee wordt het moment van winstneming in overeenstemming gebracht met het moment van realisatie, waardoor volledig aan het realisatiebeginsel wordt voldaan. Aan de overige elementen van goed koopmansgebruik wordt mijns inziens in alle genoemde alternatieve toerekeningsmethoden voldaan.

5.3 TOETSING ONDERLINGE AFSTEMMING

Het formaliseren van toerekeningsregels in de Wet inkomstenbelasting 2001 verandert weinig aan het huidige fiscale stelsel van winstbepaling. De fiscale jaarwinst dient in overeenstemming met de regels van goed koopmansgebruik te worden vastgesteld.²⁰⁸ Zoals uit de vorige paragraaf is gebleken, voldoet ook de ‘naar rato’ toerekeningsmethode, door gebruikmaking van een fiscale reserve, in grote mate aan het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik. Tevens wordt binnen de genoemde alternatieve toerekeningsmethode, uiteindelijk de ‘totale winst’, zoals deze in artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 staat gedefinieerd, in de belastingheffing betrokken.²⁰⁹ Opgemerkt moet worden dat de wetgever zich niet altijd aan de het totaalwinstbegrip houdt. Zo druist het fictief afschrijven op bedrijfsmiddelen in tegen het principe van ‘totaalwinst’ waarin de som van de jaarwinsten de totale winst vormt.²¹⁰ Eveneens wordt aan de huidige investerings- en afschrijvingsfaciliteiten recht gedaan.²¹¹ Wel dient de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 in die zin te worden aangepast, dat bij invoering van de ‘naar rato’ toerekeningsmethode enkele wetsartikelen, zoals artikel 3.17 lid 1 sub c en artikel 3.19 Wet inkomstenbelasting 2001, overbodig worden en kunnen vervallen. De toerekeningsmethodiek van deze regeling brengt namelijk met zich mee dat niet langer een gebruiksvergoeding voor het zakelijke gebruik van privégoederen of een bijtelling voor het privégebruik van een woning vereist is.²¹² Tevens dient de uitwerking van bepaalde wetsartikelen te worden afgestemd op een alternatieve toerekeningsmethode. Zo kan de huidige vorm van artikel 3.129 Wet inkomstenbelasting 2001, welke de omzetting van een stakingswinst (bij een geheel of gedeeltelijke staking van de onderneming) in een lijfrente mogelijk maakt, onder omstandigheden tot problemen leiden. Een gedeeltelijke staking van de onderneming bij een ‘naar rato’ toerekening zal

²⁰⁸ Art. 3.25 Wet IB 2001.

²⁰⁹ Via art. 8 lid 1 Vpb 1969 wordt dit begrip eveneens van toepassing verklaard op de vennootschapsbelasting.

²¹⁰ De ‘totale winst’ kan pas worden vastgesteld na staking van de onderneming.

²¹¹ Art. 3.30 tot en met 3.52 Wet IB 2001.

²¹² Zoals uit de omschrijving van de twee andere alternatieve toerekeningsmethode blijkt, dient bij een algehele toerekening naar het verplichte privévermogen wel met een gebruiksvergoeding (art. 3.17 Wet IB 2001) te worden gerekend, en bij een algehele toerekening naar het verplichte ondernemingsvermogen dient met beide correcties rekening te worden gehouden.

bij gebruikmaking van de eerder beschreven fiscale reserve, pas na het verstrijken van de periode waarop deze reserve ziet, een lijfrente kunnen worden bedongen. Binnen de voornoemde periode bestaat namelijk de kans dat de stakingswinst niet definitief is, waardoor de omvang van de lijfrente onjuist zou worden vastgesteld. Zonder aanpassing van deze regelgeving bestaat de mogelijkheid dat de ondernemer achteraf gezien, ingeval het zakelijke gebruik van het activum na verloop van tijd is toegenomen, ter zake van dit activum onterecht aanspraak heeft gemaakt op de stakingswinstlijfrente. Verder komen deze alternatieve regelingen niet in strijd met wettelijke bepalingen in de Invorderingswet 1990, de bedrijfsopvolgingsregelingen in de Successiewet 1956 en de bepalingen in de AWR.

5.4 TOETSING EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID

Eenvoudige en duidelijke wetgeving vormt de basis voor een solide, inzichtelijk en rechtszeker belastingstelsel. In de huidige vermogensetiketteringsleer liggen de toerekeningsregels voor vermogensbestanddelen in gemengd gebruik in een omvangrijke jurisprudentie opgesloten. Jurisprudentie vormt voor belastingplichtigen een minder toegankelijke rechtsbron in vergelijking met de Wet inkomstenbelasting 2001. Daarbij komt dat niet alle jurisprudentie voor belastingplichtigen voorhanden is.²¹³

Een algehele toerekening naar het verplichte privévermogen kan mijns inziens als het meest eenvoudige alternatief worden beschouwd. De wettelijke regels omtrent de gebruiksvergoeding voor het zakelijke gebruik van privé goederen kan eenvoudig uit de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 worden overgenomen.²¹⁴ Ondernemingsfaciliteiten gelden slechts op vermogensbestanddelen die geheel of nagenoeg geheel zakelijk worden aangewend. De administratieve last die ontstaat om het werkelijke gebruik van de ze middelen aantoonbaar te maken, is echter minder eenvoudig. Voor panden en vervoersmiddelen dient daarvoor van een vloeroppervlak resp. rittenadministratie te worden uitgegaan. Gezien het geringe belang van de categorie ‘overige vermogensbestanddelen’ is het mijns inziens gerechtvaardigd om uit eenvoudsoverwegingen, deze middelen tegen een forfaitair percentage van 50% aan het verplichte privé resp. ondernemingsvermogen toe te rekenen. Bij een algehele toerekening aan het ondernemingsvermogen, dient volgens artikel 3.19 Wet inkomstenbelasting 2001 eveneens rekening te worden gehouden met de bijtelling over het zakelijke gebruik van de eigen woning. De ‘naar rato’ toerekening is mijns inziens ingewikkeld doordat (zelfs geringe) fluctuaties in de aanwending tot een gedeeltelijke afrekening of activatie op de fiscale balans kunnen leiden. Door het gebruik van een fiscale reserve zal weliswaar niet direct aan afrekening worden toegekomen. Over het geheel bezien, leidt deze methode van toerekening mijns inziens voor

²¹³ Zie § 1.2.

²¹⁴ Art. 3.17 Wet IB 2001.

belastingplichtigen tot meer administratieve lasten en onduidelijkheden in vergelijking met de bovengenoemde alternatieve toerekeningsmethoden en de huidige vermogensetiketteringsleer.

5.5 TOETSING SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID

Het codificeren van nieuwe toerekeningscriteria voor vermogensbestanddelen in gemengd gebruik in de Wet inkomstenbelasting 2001, is naar mijn mening noodzakelijk om aan de huidige problematiek inzake het keuzevermogen, een oplossing te kunnen bieden. Met het ontwikkelen van nieuwe wetgeving om deze etiketteringsregels een wettelijke grondslag te geven, grijpt de overheid om die reden niet nodeloos vergaand in de samenleving in. Nieuwe belastingwetgeving wordt te allen tijde door regering en Staten Generaal vastgesteld.²¹⁵ Het is daarbij in strijd met het legaliteitsbeginsel om deze bevoegdheid te delegeren aan lagere bestuursorganen.²¹⁶ Het evenredigheidsbeginsel is reeds in paragraaf 5.2.1 aan bod gekomen. Bij geen van de alternatieve toerekeningsmethoden legt de overheid de burger lasten op die onevenredig zijn met de te dienen doelen. Het belang van een ‘juiste’ vermogenstoerekening blijkt vooral voor belastingplichtigen groot te zijn.²¹⁷

5.6 TOETSING DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID

Nieuwe wetgeving die ten aanzien van alternatieve toerekeningscriteria moet worden geproduceerd, zal vanzelfsprekend doeltreffend en doelmatig moeten zijn. Met alternatieve toerekeningscriteria dient allereerst een eenvoudiger, inzichtelijk, rechtszeker en solider systeem van vermogenstoerekening te worden bewerkstelligd. Daarmee zou aan de toerekeningsproblemen in de huidige vermogensetiketteringsleer een oplossing kunnen worden geboden. De ontwikkelingen in de jurisprudentie omtrent de toerekening van het keuzevermogen, voldoen mijns inziens niet aan deze vereisten.²¹⁸ Tevens dienen alternatieve toerekeningscriteria zoveel mogelijk het werkelijke gebruik van de betreffende vermogensbestanddelen te benaderen. Het wezenlijke verschil in fiscale behandeling tussen privé- en ondernemingsvermogen is er namelijk niet in gelegen, om de realiteit uit het oog te verliezen.

Zoals eerder opgemerkt, is de ‘naar rato’ toerekeningsmethode niet eenvoudig in de uitvoering. Een toerekening naar rato van vloeroppervlak, afstand en gebruikmaking van een forfait, vertegenwoordigt mijns inziens een solide, rechtszekere en inzichtelijke vermogenstoerekening. Het is daarbij mogelijk om deze toerekeningsregels op een heldere en eenduidige wijze in de wet te formuleren. Doordat het gebruik van dergelijke vermogensbestanddelen aan de hand van deze criteria nauwkeurig is af te lezen, zal dit vermoedelijk tot weinig conflicten leiden. In vergelijking met de

²¹⁵ Art. 120 GW.

²¹⁶ Art. 104 GW.

²¹⁷ Zie § 2.5.

²¹⁸ Zie § 2.13.

huidige vermogensetiketteringsleer worden belastingplichtige met meer administratieve lasten opgezadeld. Het feitelijke gebruik dient immers geregistreerd te worden. Ook het gebruik van de reeds besproken fiscale reserve brengt administratieve lasten met zich mee. Middels deze toerekeningscriteria wordt een vermogenstoerekening bereikt die het werkelijke gebruik van de activa dicht benaderd.

De alternatieve toerekeningsmethoden waarbij alle vermogensbestanddelen aan het verplichte privé- resp. ondernemingsvermogen worden gealloceerd, is mijns inziens ook eenvoudiger, inzichtelijker en rechtszekerder in vergelijking met de huidige vermogensetiketteringsleer. Een meer dan gering gebruik in de andere vermogenssfeer leidt automatisch tot een algehele toerekening aan één van beide vermogenscategorieën. Om zoveel mogelijk discussie omtrent het geringe gebruik te voorkomen, is deze kwantificeerbaar gemaakt door dit aan toerekeningscriteria te koppelen. De mate waarin deze vermogensbestanddelen worden gebruikt, moet de belastingplichtige in zijn administratie kunnen aantonen. Beide alternatieve toerekeningsmethoden laten zich mijns inziens precies en eenduidig codificeren waardoor de rechtszekerheid meer gewaarborgd wordt. Een algehele toerekening naar één van beide vermogenssferen vertegenwoordigt echter geen conformiteit in de vermogensaanwending.

Uit het bovenstaande kan worden opgemaakt dat de drie alternatieve toerekeningscriteria geen onevenredige lasten voor burgers, bedrijven of instellingen teweeg brengen. Het administreren van het feitelijke gebruik van deze vermogensbestanddelen acht ik niet te bezwarend voor ondernemers. Meer inzicht in het werkelijke gebruik bevordert namelijk de rechtszekerheid die belastingplichtige omtrent hun fiscale positie wensen te verkrijgen. De verplichting om de aanwending zorgvuldig in de administratie te onderbouwen, vermindert eveneens de fraudegevoeligheid van het toerekeningssysteem.

5.7 TOETSING UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID

Bij nieuwe wetgeving is het uiterst belangrijk dat deze ook praktisch uitvoerbaar is en met nadere wettelijke regels te handhaven. Een uitvoerbare wetgeving is bijvoorbeeld concreet, efficiënt en niet onnodig gecompliceerd. De toerekeningscriteria die bij de ‘naar rato’ toerekeningsmethode worden gebruikt, zijn mijns inziens eenvoudig en passend bij de gegeven vermogenscategorie, maar ook concreet en efficiënt aangezien relatief snel tot een juiste toerekening kan worden gekomen. Zonder een fiscale reserve zou een minimale fluctuatie in het gebruik van het vermogensbestanddeel, direct leiden tot een (gedeeltelijke) afrekening of activatie op de fiscale balans en zodoende van invloed zijn op de fiscale jaarwinst. Indien achteraf blijkt dat het zakelijke gebruik van een activum ten opzichte van het voorafgaande jaar is gewijzigd, heeft dit ook gevolgen voor het recht op bepaalde investerings- of afschrijvingsfaciliteiten. Indien meer of minder recht wordt verkregen op bepaalde ondernemingsfaciliteiten, zal dit tot correcties leiden in de fiscale winst en de fiscale

vermogensopstelling op de ondernemingsbalans. Deze methode van vermogenstoerekening zou in dat geval tot zoveel problemen leiden dat deze als onuitvoerbaar zou moeten worden bestempeld. Het gebruik van een fiscale reserve verlicht deze problemen enigszins. Ingeval een vermogensbestanddeel op enig moment in mindere mate dienstbaar wordt aan de ondernemingsactiviteiten, kunnen eventuele aanwezige positieve stille reserves of onterecht genoten voordelen door gebruikmaking van ondernemingsfaciliteiten, tijdelijk in een fiscale reserve worden aangehouden. Ingeval uit de daaropvolgende periode blijkt dat de afname in het zakelijke gebruik van het activum slechts van tijdelijk aard was, endus het vermogensbestanddeel in deze periode in meerdere mate dienstbaar is geworden aan de ondernemingsactiviteiten, kan de fiscale reserve naar rato worden afgebouwd. Andersom, ingeval het zakelijke gebruik van vermogensbestanddelen tijdelijk toeneemt, kan ten aanzien van de tijdelijk genoten voordelen, geen fiscale voorziening gevormd worden op grond van het baksteenarrest. De toekomstige kosten (mindere afschrijving etc.) zijn namelijk niet toerekenbaar aan de periode voorafgaand aan de balansdatum.²¹⁹ Daardoor wordt niet aan de voorwaarde voor het vormen van een fiscale voorziening voldaan. Over het geheel bezien acht ik de ‘naar rato’ toerekeningsmethode, waarbij gebruik wordt gemaakt van een fiscale voorziening, ingewikkeld maar uitvoerbaar.

Wetgeving waarin een algehele toerekening van vermogensbestanddelen in gemengd gebruik aan het privé resp. zakelijk vermogen wordt voorgesteld, acht ik eveneens uitvoerbaar. Een werkbaar toerekeningssysteem brengt mijns inziens met zich mee dat een incidenteel of zeer gering gebruik van een activum, niet van invloed mag zijn op de etikettering. Een dergelijk gebruik is met concrete toerekeningscriteria kwantificeerbaar gemaakt, waardoor meer duidelijkheid is verkregen omtrent een acceptabele en meetbare omvang van het (geringe) gebruik. Daarmee wordt de regeling mijns inziens niet onnodig gecompliceerd. De regeling ter zake van de gebruiksvergoeding voor het zakelijke gebruik van privégoederen evenals de bijtelling voor het zakelijke gebruik van een eigen woning, staat al in de huidige Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen. Deze regelingen zijn mijns inziens als uitvoerbaar te beschouwen.

De naleving van deze alternatieve toerekeningsmethoden is mijns inziens met wetgeving af te dwingen. Het gebruik van toerekeningscriteria zoals vloeroppervlakte of kilometergebruik, zijn zorgvuldig gekozen en passend in de toerekening van deze vermogenscategorieën. Tevens laten deze criteria mijns inziens weinig ruimte voor interpretatieverschillen waardoor de toerekening naar verwachting tot weinig conflicten zal leiden. Een ondernemer dient het werkelijke gebruik van vermogensbestanddelen in gemengd gebruik in zijn administratie te verantwoorden, waardoor de fraudegevoeligheid in de toerekening beperkt blijft.

²¹⁹ HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, *BNB* 1998/409.

5.8 EVALUATIE ONDERZOEKSRESULTATEN

In de bovenstaande paragrafen zijn de ‘naar rato’ toerekeningsmethoden, de ‘algehele toerekening aan het verplichte privévermogen’ en de ‘algehele toerekening aan het verplichte ondernemingsvermogen’ stapsgewijs aan het toetsingskader van de wetgever getoetst, zoals dit in hoofdstuk 3 is besproken. Daarnaast dient een vermogenstoerekening zoveel mogelijk in overeenstemming met de vermogensaanwending te zijn. Uit de onderzoeksresultaten komt naar voren dat de ‘naar rato’ toerekeningsmethode het werkelijke gebruik in de toerekening het meeste benaderd. Verder sluit deze methode het beste aan bij het draagkrachtbeginsel. Tevens zijn de drie alternatieve toerekeningsmethoden in lijn met de zogenaamde ‘algemene’ en ‘specifieke’ rechtsbeginselen en komen eveneens niet in strijd met hoger recht. Elk van de alternatieve toerekeningsmethoden blijkt zonder grote aanpassingen in de huidige fiscale wetgeving implementeerbaar. Dit geldt niet alleen voor de Wet inkomstenbelasting 2001, maar ook voor de Successiewet 1956, de Invorderingswet 1990, en de Algemene wet inzake rijksbelasting. De ‘naar rato’ toerekeningsmethode blijkt in vergelijking met de overige alternatieve regelingen en de huidige vermogensetiketteringsleer, de meeste administratieve lasten met zich mee te brengen. Een toerekeningsmethode waarbij alle vermogensbestanddelen in gemengd gebruik aan het privévermogen van de belastingplichtige worden toegerekend, blijkt het eenvoudigst in de uitvoering. Nieuwe wetgeving die ten aanzien van deze alternatieve toerekeningsmethoden noodzakelijk is, blijkt niet op alle punten doelmatig. De ‘naar rato’ toerekeningsmethode blijkt zoals eerder opgemerkt, nogal ingewikkeld te zijn, terwijl juist een eenvoudig systeem wenselijk is. Met de twee andere alternatieve toerekeningsmethoden wordt een toerekening bereikt die niet of nauwelijks overeenstemt met de vermogensaanwending. Conformiteit in de toerekening met het werkelijke gebruik van het activum is wel als doelstelling geformuleerd. De ‘naar rato’ toerekening blijkt, in vergelijking met de overige alternatieve toerekeningsmethoden, moeilijk uitvoerbaar. Bij gebruikmaking van een ‘fiscale reserve’, kan van een enigszins uitvoerbaar systeem worden gesproken. De twee andere alternatieve toerekeningsmethoden blijken wel uitvoerbaar en handhaafbaar te zijn. Vanzelfsprekend dient deze methode van toerekening een vooruitgang te zijn op de huidige vermogensetiketteringsleer.

5.9 CONCLUSIE

Uit dit onderzoek komt naar voren dat geen van de drie besproken alternatieve toerekeningsmethoden volledig aan het toetsingskader van de wetgever uit de nota Zicht op wetgeving voldoet. Dit betekent niet dat geen van deze methoden als alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer kunnen fungeren. Volgens het bovenstaande toetsingskader, zouden mijns inziens alle drie de alternatieve toerekeningsmethoden codificeerbaar zijn in de Wet inkomstenbelasting 2001. Uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken dat uit de drie alternatieven regelingen, de ‘naar rato’ toerekeningsmethode het beste aan de huidige toerekeningsproblematiek tegemoetkoming biedt. Uit dit hoofdstuk komt naar

voren, dat deze methode ingewikkelder is in de uitvoering in vergelijking met de huidige vermogensetiketteringsleer en de overige alternatieve toerekeningsmethoden, terwijl juist een eenvoudig systeem voor toerekening wenselijk is. Verder blijken de methoden waarbij een algehele toerekening aan het privé- resp. ondernemingsvermogen plaatsvindt, weliswaar eenvoudiger is in de uitvoering, maar niet in overeenstemming met de werkelijke aanwending van de activa. Geen van de besproken alternatieven toerekeningsmethoden vormt om die reden een perfect alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer.

6 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

In dit onderzoek staat de vraag centraal of het keuzevermogen in de huidige vermogensetiketteringsleer, kan worden vervangen door een alternatieve methode van vermogenstoerekening. Een ondernemer geniet keuzevrijheid in de toerekening van het keuzevermogen aan het verplichte privé- en ondernemingsvermogen, mits daarbij binnen de grenzen der redelijkheid wordt gebleven. De wetgever heeft ervoor gekozen deze grenzen niet te codificeren in de Wet inkomstenbelasting 2001, maar deze tot uitdrukking te laten komen in de jurisprudentie. Dat heeft tot een omvangrijke jurisprudentie geleid, met als gevolg dat deze grenzen tegenwoordig nog steeds tot veel problemen leiden in de toerekening van vermogensbestanddelen. Toerekeningscriteria dienen om die reden zoveel mogelijk te worden gecodificeerd in de Wet inkomstenbelasting 2001. In dit hoofdstuk zullen de belangrijkste hoofdpunten uit het onderzoek worden samengevat, waarna in de conclusie antwoord wordt gegeven op de in paragraaf 1.3 geformuleerde hoofdvraag:

“Is het wenselijk om de huidige vermogensetiketteringsleer zodanig in te richten, dat het begrip ‘keuzevermogen’ komt te vervallen, waarbij alternatieve toerekeningsregels volgens het toetsingskader van de wetgever uit de nota Zicht op wetgeving, kunnen worden gecodificeerd in de Wet inkomstenbelasting 2001?”

Vermogensbestanddelen die de ondernemer zowel in de privé als in de zakelijke sfeer gebruikt, worden tot zijn keuzevermogen gerekend. Indien een goed in sterk overheersende mate dienstbaar is aan de ondernemingsactiviteiten, overschrijdt de belastingplichtige de grenzen der redelijkheid door dit vermogensbestanddeel geheel aan het privévermogen toe te rekenen. Dit geldt ook voor de spiegelbeeldsituatie. De grenzen der redelijkheid hebben zich in de jurisprudentie ontwikkeld, maar zijn nog lang niet uitgekristalliseerd. Een etiketteringskeuze kan grote gevolgen hebben voor de hoogte van de fiscale winst. Indien vermogensbestanddelen aan het ondernemingsvermogen worden toegerekend is daarop het winstregime van toepassing, waarbij gebruik kan worden gemaakt van bepaalde ondernemingsfaciliteiten. Een toerekening naar het privévermogen heeft tot gevolg dat op een vermogensbestanddeel, het regime van box 1 of 3 van toepassing wordt. De etiketteringskeuze kan slechts onder bijzondere omstandigheden, of ingeval van een functiewijziging worden herzien. In de jurisprudentie hanteert de Hoge Raad diverse toetscriteria om de grenzen der redelijkheid af te bakenen. Deze toetscriteria zijn vaak onduidelijk geformuleerd met als gevolg dat zogenaamde ‘open normen’ ontstaan. Bovendien worden deze criteria in latere rechtspraak niet altijd consequent toegepast. De huidige toerekeningsregels voor keuzevermogen zijn mijns inziens te kwalificeren als onduidelijk, ondoorzichtig, ingewikkeld en rechtsonzeker.

Om aan de huidige problematiek inzake het keuzevermogen tegemoetkoming te bieden, is naar alternatieve toerekeningsmethoden gezocht waarbij toerekeningscriteria zoveel mogelijk in de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen worden gecodificeerd. De nieuwe wetgeving die samenhangt met het formaliseren van nieuwe toerekeningscriteria in de Wet inkomstenbelasting 2001, dient aan een kwaliteitsbeoordeling te worden onderworpen. Voor de beoordeling of een nieuwe wet kwalitatief goede wetgeving vormt, dient een toetsingskader te worden opgesteld waarlangs de kwaliteitsbeoordeling plaats moet vinden. In deze scriptie wordt het toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving gehanteerd, waarbij nieuwe wetgeving aan zes groepen van kwaliteitseisen wordt getoetst. Deze kwaliteitseisen worden eveneens aan de hand van de Aanwijzingen voor regelgeving 1992 besproken, waarin deze eisen nader staan ingevuld. De zes kwaliteitseisen die in de nota Zicht op wetgeving staan opgenomen luiden als volgt: 1. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, 2. Onderlinge afstemming, 3. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, 4. Subsidiariteit en evenredigheid, 5. Doeltreffendheid en doelmatigheid en 6. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Wil sprake zijn van kwalitatief goede wetgeving, is het niet noodzakelijk dat aan al deze kwaliteitseisen, op elk moment volledig wordt voldaan.

Binnen deze scriptie zijn drie mogelijke alternatieve toerekeningsmethoden onderzocht. De toerekening dient daarbij zoveel mogelijk in overeenstemming te zijn met het werkelijke gebruik van de vermogensbestanddelen in beide vermogenssferen. Als eerste alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer wordt de ‘naar rato’ toerekeningsmethode behandeld. Panden en vervoersmiddelen in gemengd gebruik worden daarbij naar rato van het vloeroppervlak resp. kilometergebruik aan het privé- en het ondernemingsvermogen toegerekend. Overige vermogensbestanddelen met een waarde beneden de € 2 000 worden middels een forfaitair percentage van 50% aan beide vermogenssferen toegerekend. Als tweede alternatief wordt een algehele categorisering naar privé onderzocht. Alle vermogensbestanddelen die niet geheel of nagenoeg geheel in de ondernemings sfeer worden aangewend, dienen daarbij aan het verplichte privévermogen te worden toegerekend. Daarbij mag een gebruiksvergoeding ten laste van de winst worden gebracht voor het zakelijke gebruik van privégoederen. Bij de derde alternatieve toerekeningsmethode worden vermogensbestanddelen in gemengd gebruik geheel aan het ondernemingsvermogen toegerekend, tenzij deze geheel of nagenoeg geheel in de privésfeer worden gebruikt. Daarbij dient logischerwijs rekening te worden gehouden met privéonttrekkingen.

Vervolgens worden deze alternatieven toerekeningsmethoden aan de zes groepen van kwaliteitseisen getoetst. Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat geen van de alternatieve toerekeningsmethoden volledig aan deze kwaliteitseisen voldoet. De alternatieve toerekeningsmethoden waarbij een algehele toerekening naar het privé- of naar het ondernemingsvermogen plaatsvindt, wordt geen conformiteit bereikt tussen de etikettering en de werkelijke aanwending van deze vermogensbestanddelen.

Daarnaast wordt bij een algehele toerekening aan het ondernemingsvermogen, slechts gedeeltelijk aangesloten bij het draagkrachtbeginsel. Verder blijkt de ‘naar rato’ toerekening niet in overeenstemming met het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik. Bij een minimale fluctuatie in het feitelijke gebruik van een vermogensbestanddeel, dient namelijk (gedeeltelijk) te worden afgerekend over de stille reserves of volgt activatie naar de waarde in het economische verkeer op de fiscale ondernemingsbalans. Door gebruikmaking van een fiscale reserve, waardoor een tijdelijke vermindering in het zakelijke gebruik niet direct fiscale gevolgen met zich meebrengt, kan enigszins aan het realiteitsbeginsel van goed koopmansgebruik worden voldaan. Daarnaast wordt bij elk van de drie alternatieve toerekeningsmethoden, een administratieve lasten verzwaring geconstateerd aangezien de ondernemer het feitelijke gebruik in zijn boekhouding moet kunnen aantonen.

Geen van de drie alternatieve toerekeningsmethoden kan mijns inziens als beter alternatief op de huidige vermogensetiketteringsleer fungeren. Uit de drie besproken alternatieven blijkt de ‘naar rato’ toerekeningsmethode het beste aan de huidige toerekeningsproblematiek oplossing te bieden. Het gebruik van een fiscale reserve is daarbij mijns inziens noodzakelijk wil aan het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik worden voldaan. Het fluctueren van de fiscale jaarwinst met de aanwending van het activum in de betreffende vermogenssferen, waarbij gebruik wordt gemaakt van een fiscale reserve, maakt deze regeling voor de bepaling van de fiscale jaarwinst, echter te ingewikkeld in de uitvoering. De alternatieve toerekeningsmethoden waarbij vermogensbestanddelen in gemengd gebruik volledig aan het privé- resp. ondernemingsvermogen worden gealloceerd, resulteert in een nonconforme toerekening naar het werkelijke gebruik van vermogensbestanddelen, terwijl een meer realistischere vermogensetikettering juist wenselijk is. Bovendien blijft daarmee de huidige toerekeningsproblematiek gedeeltelijk onopgelost. Uit dit onderzoek volgt dat codificatie van de alternatieven toerekeningsmethoden in de Wet inkomstenbelasting 2001 wel mogelijk is, maar dat het ongewenselijk is om daarmee de huidige vermogensetiketteringsleer te vervangen.

LITERATUURLIJST

ARTIKELLEN

De Beer 2011

A.M.A. de Beer, 'Vermogensetikettering en panden', *MBB* 2011-06.

Clous 2012

O. Clous, *Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, Artikelgewijs commentaar art. 3.8 Wet IB 2001*, SDU 2012.

Van Dam 2013

H.J. van Dam, 'Artikelgewijs commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001', *NDFR* 2013.

Van Es 1995

J.A.G. van Es, 'Foutenleer', *TFO* 1995/150.

Van Lint 2012

A.J. van Lint, 'Artikelgewijs commentaar op artikel 3.8 Wet IB 2001', *NDFR* 2012.

Lubbers 2012

A.O. Lubbers, 'Goed koopmansgebruik', *Fiscale Geschriften* 2012-19.

Rijkers & Van Vijfeijken 2010

A.C. Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Fiscaliteit en vermogensvorming in de inkomstenbelasting', in: *Rapport studiecommissie belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*, april 2010.

Weerepas 1990

M.G.J.A. Weerepas, 'Het veranderde karakter van het reiskostenforfait ofwel is het beleid zaligmakend?', *WFR* 1990/1581.

Wermer 2012

J. Wermer, 'Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting', *Forfaitair* (25^e jaargang) 2012-226.

CONCLUSIES ADVOCaat GENERAAL

A-G Van Kalmthout 2000

A-G Van Kalmthout, 'Foutenleer ook van toepassing bij afschrijvingsfouten', nr. 35 251, *BNB* 2001/3.

A-G Overgaauw 2006

A-G Overgaauw, 'Vijf conclusies inzake vermogensetikettering van panden', nr. 42 698, 42 718, 42 719, 42 906 en 43 298, *V-N* 2007/5.7.

BOEKEN EN SCRIPTIES

Van Dijck & Meussen 2003

J.E.A.M. van Dijck & G.T.K. Meussen, *Rangorde in de Wet IB*, (ISBN 978-90-60-02877-3), Deventer: Kluwer 2003.

Feteris 2007

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht, Onderwijseditie*, (ISBN 978 90130 32376), Deventer: Kluwer 2007.

Gribnau 2006

J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *5 jaar Wet IB 2001*, (ISBN 978 90130 38514), Deventer: Kluwer 2006.

Haas 2009

F.J. Haas, *Conflicten met de fiscus*, (ISBN 978-90-13-05610-5), Deventer: Kluwer 2009.

Hardenbol 2011

A. Hardenbol, *De Belastingdienst en het evenwicht van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, Welke invloed mag een werkwijze hebben op de afweging van rechtsbeginselen bij de navordering?*, (463705), Tilburg: Uvt 2011.

Hofstra en Stevens 1998

H.J. Hofstra & L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting, vijfde druk*, Kluwer, Deventer 1998.

Hoogeveen 2011

M.J. Hoogeveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Tilburg 2011.

Leijenhorst & Kort 2010

G.J. Leijenhorst & A.H. Kort, *Belastingbeleid 2010*, Deventer: Kluwer 2010.

Lubbers 2007

A.O. Lubbers, 'Evaluatie van fiscale wetgeving', in: Y.E. Gassler (red.), *De toekomst van de overdrachtsbelasting. De beginselen van behoorlijke wetgeving als toetsingskader*, Deventer: Kluwer 2007.

Michiels 2009

F.C.M.A. Michiels, *Hoofdzaken van het bestuursrecht*, (ISBN 978-90-13-06187-1), Deventer: Kluwer 2009.

Stevens 2003

A. Stevens, *De belaste overheid*, (ISBN 978-90-130-0706-0), Deventer: Kluwer 2003.

Stevens 2006

L.G.M. Stevens, *Fiscale Facinatie*, (ISBN 978-90-130-3990-0), Deventer: Kluwer 2006.

KAMERSTUKKEN

Nota zicht op wetgeving 1991

Nota zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, p. 8 en 23.

ELEKTRONISCHE BRONNEN

MKB servicedesk 2007

MKB servicedesk, 'Vrije beroepen: een overzicht', 04-2007.

< www.mkbservicedesk.nl/915/vrije-beroepen-overzicht.htm >

JURISPRUDENTIEREGISTER

Hoge Raad 22 oktober 1952, nr. 11 064, BNB B 9293
Hoge Raad 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272
Hoge Raad 29 september 1954, nr. 11 887, BNB 1954/313
Hoge Raad 9 februari 1955, nr. 12 084, BNB 1955/87
Hoge Raad 29 juni 1955, nr. 12 416, BNB 1955/310
Hoge Raad 9 november 1955, nr. 12 432, BNB 1955/395
Hoge Raad 21 december 1955, nr. 12 558, BNB 1956/44
Hoge Raad 6 juni 1956, nr. 12 778, BNB 1956/290
Hoge Raad 20 juni 1956, nr. 12 795, BNB 1956/245
Hoge Raad 4 december 1957, nr. 13 338, BNB 1958/83
Hoge Raad 10 september 1958, nr. 13 671, BNB 1958/295
Hoge Raad 8 oktober 1958, nr. 13 616, BNB 1958/352
Hoge Raad 16 december 1964, nr. 15 290, BNB 1965/37
Hoge Raad 1 april 1970, nr. 16 342, BNB 1970/102
Hoge Raad 20 juni 1973, nr. 17 144, BNB 1973/213
Hoge Raad 25 mei 1977, nr. 18 294, BNB 1977/251
Hoge Raad 8 juni 1977, nr. 18 376, BNB 1977/212
Hoge Raad 17 juni 1977, nr. 449/76, BNB 1978/244
Hoge Raad 25 oktober 1978, nr. 18 747, BNB 1979/56
Hoge Raad 5 december 1979, nr. 19 599, BNB 1980/20
Hoge Raad 26 augustus 1981, nr. 20 604, BNB 1981/260
Hoge Raad 21 september 1983, nr. 21 840, BNB 1984/71
Hoge Raad 2 november 1983, nr. 21 879, BNB 1984/6
Hoge Raad 3 april 1985, nr. 22 864, BNB 1986/352
Hoge Raad 15 mei 1985, nr. 22 549, BNB 1985/206
Hoge Raad 14 augustus 1985, nr. 22 960, BNB 1985/265
Hoge Raad 16 oktober 1985, nr. 23 025, BNB 1985/320
Hoge Raad 19 februari 1986, nr. 23 236, BNB 1986/134
Hoge Raad 26 november 1986, nr. 24 298, BNB 1987/26
Hoge Raad 29 juni 1988, nr. 24 899, BNB 1989/1
Hoge Raad 20 september 1989, nr. 25 076, BNB 1990/46
Hoge Raad 25 maart 1992, nr. 27 609, BNB 1992/189
Hoge Raad 24 november 1993, nr. 29 279, BNB 1994/30
Hoge Raad 8 december 1993, nr. 29 137, BNB 1994/48

Hoge Raad 29 augustus 1997, nr. 32 301, BNB 1997/347
Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409
Hoge Raad 3 maart 1999, nr. 33 919, BNB 1999/159
Hoge Raad 15 september 1999, nr. 34 903, BNB 1999/406
Hoge Raad 13 oktober 1999, nr. 33 311, BNB 2000/91
Hoge Raad 14 juli 2000, nr. 35 646, BNB 2000/321
Hoge Raad 14 maart 2001, nr. 36 108, BNB 2001/201
Hoge Raad 13 juli 2007, nr. 43 298, BNB 2007/298

Hof 's-Gravenhage 3 maart 1965, LJN AX7490, BNB 1965/285
Hof 's-Hertogenbosch 5 november 1965, LJN AX6978, BNB 1966/101
Hof Amsterdam 9 mei 1974, LJN AX4494, BNB 1974/250
Hof 's-Gravenhage 23 augustus 1991, LJN AW4612, nr. 5371/90
Hof Leeuwarden 22 december 1995, LJN AW0116, nr. 836/94
Hof Arnhem 30 maart 2004, LJN AO8163, nr. 03/0626