

**BASISBOEK
VASTGOED FISCAAL**

BASISBOEK **VASTGOED FISCAAL**

BERKHOUT | VAN DER PAARDT

Tiende, herziene druk

ISBN: 978-90-832307-4-0

NUR: 163

Alle rechten voorbehouden. ©2024

Voor correspondentie inzake bestellingen, overneming of reproductie:

Adres: Infotax, IJsselmeerweg 69, 1411 DL Naarden

E-mail: bestellingen@basisboekvastgoedfiscaal.nl



Voor bestellingen: www.basisboekvastgoedfiscaal.nl

Voorwoord

Met dit ‘Basisboek vastgoed fiscaal’ willen wij de geïnteresseerde lezer invoeren in de grondbeginselen van de diverse belastingheffingen waaraan vastgoedtransacties onderworpen zijn. Geenszins pretenderen wij volledigheid. Wij blijven aan de basis en hebben – vanuit onze optiek uiteraard – alle details en verbijzonderingen van de ‘vastgoedfiscaleiteit’ gelaten voor wat ze zijn. Alleszins zijn wij ons er dan ook van bewust dat collega-fiscaaldeskundigen ons kunnen verwijten te gemakkelijk over bepaalde zware thema’s heen te zijn gestapt. Het zij zo, maar dat is in wezen ook de intentie van een basisboek als dit: op eenvoudige wijze de lezer inleiden in de weerbarstige fiscale vastgoedproblematiek zonder ons al te veel te verliezen in gedetailleerde literatuurverwijzingen en bronvermeldingen. En dan past slechts een benadering als deze, die niet verward mag worden met oppervlakkigheid. Over de fiscale vastgoedproblematiek zijn tal van boeken geschreven, maar voor praktijkmensen die noch de tijd, noch de gelegenheid, noch de vereiste fiscale vooropleiding hebben, zijn die zelden toegankelijk. Ons staat ‘slechts’ voor ogen terug te gaan tot de basis; een niet geringe, wellicht zelfs pretentieuze taak. Dat neemt niet weg dat wij de poging willen wagen. Dat misschien hier of daar gevallen steken zijn blijven liggen, is het risico dat iedere schrijver loopt. Graag willen wij dan ook op- en aanmerkingen ontvangen waarmee de kwaliteit van de tekst kan worden verhoogd.

De titel van dit boek – de kortste samenvatting immers – bestaat uit drie woorden. Over de notie ‘basisboek’ hebben wij het reeds gehad. Resteren ‘vastgoed’ en ‘fiscaal’. De BTW-wetgever kent de term ‘onroerend goed’ nog altijd, ook al is het begrip ‘goed’ sinds de invoering van het nieuw Burgerlijk Wetboek (BW) losgekoppeld van het begrip ‘zaak’. Volgens het huidige BW zijn de volgende zaken onroerend: de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en de werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken. Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn (artikel 3:3 BW). Maar dan nog mag de rechter zich bij tijd en wijle buigen over de vraag of een object nu wel of niet een gebouw is; een vraag waarop het antwoord niet zelden (fiscaal)juridische – en ook financieel-economische – implicaties heeft. Wel een gebouw zijn bijvoorbeeld: een kantoor, fabriek, winkel, woning, kas, stal, garagepand inclusief luifel ter overdekking van de benzinepompen, een opblaasbare tennishal. Maar geen gebouw zijn bijvoorbeeld: een windturbine, hooiberg zonder muren, niet verankerde ki-

osk, GSM-mast, installatie in de open lucht (achtbaan, gesloten opslagtank), drijvend koffiehuis, buitenzwembad, een in het open veld gelegen mestkelder. In dit boek hebben wij daarom gekozen voor het nog altijd stevig ingeburgerde en voor eenieder begrijpelijke begrip ‘vastgoed’, waarmee niet alleen grond wordt bedoeld, maar ook de duurzaam met de grond verenigde gebouwen en de daarop betrekking hebbende zakelijke rechten (opstal, hypotheek, erfpacht, vruchtgebruik, erfdiensbaarheid).

Dan de derde component in de titel: fiscaal. Zoals zo veel zaken in onze maatschappij is ook vastgoed onderworpen aan diverse fiscale regimes; zowel die van de directe als die van de indirecte belastingen. Sinds Napoleons overheersing kent Nederland immers – tja, welk land niet? – een belastingstelsel waarin directe en indirecte belastingen ervoor moeten zorgen dat de overheid kan beschikken over middelen om het sociaaleconomische verkeer in goede banen te leiden. Directe belastingen worden rechtstreeks van de belastingplichtige geheven, zoals inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, waar vastgoed – de desbetreffende vruchten en transacties – ook door kan worden ‘geraakt’. Indirecte belastingen worden geheven van anderen die deze belastingen behoren door te berekenen aan de gebruiker. Zo worden BTW¹ en accijns op drank, rookwaren en benzine geheven bij de desbetreffende ondernemers, maar ze zijn bedoeld om te drukken op de consument.

Tot deze zogeheten kostprijsverhogende belastingen behoren onder andere: accijnzen, motorrijtuigenbelasting, invoerrechten én de belasting op toegevoegde waarde (BTW), een bepaalde vorm van omzetbelasting.

Het lijkt op het oog een glashelder systeem, maar de praktijk wil nog wel eens anders uitwijzen. Als docenten in de vastgoedkunde spreken wij uit ervaring als wij stellen dat velen, zeer velen die toch hun sporen hebben verdiend als experts op een van de vele gebieden uit de vastgoedpraktijk – en wat intelligentie en creativiteit betreft zeker niet de minsten – in lethargie wegglijden zodra het onderwerp BTW of een andere vorm van belasting ter sprake komt. En dat terwijl op veel vastgoedtransacties een BTW-claim rust – of een andere fiscale heffing – en eigenlijk niemand om de fiscale component heen kan. Welnu, moge dit boek enig licht laten schijnen op de soms duistere routes die de belastingwetgever heeft uitgezet voor de niet zelden argeloze belasting betalende burger.

¹ In tegenstelling tot wat de woordenboekenschrijver wil, schrijven wij BTW met hoofdletters; dit in lijn met de schrijfwijze van andere afkortingen van belastingsoorten, zoals: Vpb, LB, IB en dergelijke.

Rest ons de lezer erop te wijzen dat deze aan de inhoud van dit werk geen rechten kan ontnemen. Dit boek wil slechts een introductie bieden; niets meer en niets minder. En het is aan degenen die meer willen weten en een specifieke casus naar de eigen situatie uitgewerkt willen zien, om een deskundig adviseur in te schakelen.

Naarden/Zeist, december 2006

Bij de tweede druk

De tweede (herziene) druk is gewijzigd in verband met de wetwijzigingen per 1 januari 2008. Daarbij gaat het onder meer om de aanpassing van het 331/3% belang in vastgoedvennootschappen in de zin van artikel 4 WBR en de verlegging van BTW-heffing bij executieverkopen. Ook wordt aandacht besteed aan het wetsvoorstel Personenvennootschappen, dat al geruime tijd in behandeling is en naar verwachting medio 2008 in werking zal treden. De tekst is uiteraard eveneens geactualiseerd en aangepast aan recent verschenen jurisprudentie en de zeer gewaardeerde reacties van lezers. Dat dit boek aanleiding geeft tot interactie, sterkt ons in de mening dat het onderhavige onderwerp leeft en ten volle de aandacht verdient die het met dit boek krijgt. Graag houden wij ons daarom aanbevolen voor op- en aanmerkingen.

Naarden/Zeist, maart 2008

Tweede druk, tweede oplage

Enkele kleine wijzigingen doorgevoerd.

Naarden/Zeist, april 2009

Bij de derde druk

De derde (herziene) druk is geactualiseerd in verband met wetwijzigingen en rechtspraak vanaf 1 januari 2009. Nederlandse personenvennootschappen zijn ten tijde van het schrijven van dit boek nog steeds te onderscheiden in de maatschap, de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap. Dit gaat veranderen. Het wetsvoorstel tot wijziging van titel 7.13 is nu in de Eerste Kamer aanhangig gemaakt. De vermoedelijk datum van inwerkingtreding is 1 januari 2011. Ingrijpende wijzigingen die van belang zouden kunnen zijn voor (de lezer van) dit boek, worden echter niet meer verwacht.

Naarden/Zeist, maart 2010

Bij de vierde druk

De vierde (herziene) druk is geactualiseerd in verband met de wetwijzigingen en rechtspraak gedurende 2010 en 2011. Opmerkelijk zijn de arresten van de Hoge Raad van 10 juni 2010 in de zaken verband houdend met de zaak Don Bosco, waarin het Europese Hof van Justitie heeft beslist dat ook al sprake kan zijn van een BTW-belaste levering als de verkoper een bouwterrein verkoopt en zich verplicht tot de sloop van de bestaande opstallen die er op het moment van de juridische eigendomsoverdracht nog zijn. Op die datum besliste de Hoge Raad ook dat de overdracht van de aandelen van een vastgoedvennootschap vrijgesteld van overdrachtsbelasting kan zijn ingeval deze vennootschap een bouwterrein bezit. Het wetsvoorstel tot wijziging van Titel 7.13 BW is eind 2011 ingetrokken. Voorts heeft de staatssecretaris van Financiën in verzamelbesluiten van 14 juli 2009 en 25 november 2011 richtlijnen gegeven over respectievelijk de heffing van BTW bij de levering en verhuur van onroerende zaken en de aftrek van voorbelasting.

Naarden/Zeist, januari 2012

Bij de vijfde druk

Het Basisboek wordt inmiddels gebruikt voor verschillende opleidingen: universitaire, postdoctorale en hbo-studies; fiscale, civielrechtelijke en vastgoedopleidingen. De gebruikersgroep is breed. Op verzoek van docenten en studenten hebben wij meer verwijzingen naar wetsartikelen opgenomen.

De vijfde (herziene) druk is geactualiseerd in verband met wetwijzigingen en rechtspraak gedurende de periode 2012 en 2013. Zo is het algemene BTW-tarief verhoogd van 19% naar 21% per 1 oktober 2012, terwijl het verlaagde tarief van 6% tijdelijk van toepassing is op het arbeidsloon voor verbouwingen van onroerende zaken. Het overdrachtsbelastingtarief van 6% is verlaagd naar 2% voor onroerende zaken die als woonruimte worden gebruikt. Beide tariefmaatregelen hangen samen met het beleid om de vastgoedmarkt uit de impasse te helpen halen. Dit is ook het geval met het verlengen van de termijn van 6 naar 36 maanden voor de vermindering van de heffingsmaatstaf voor de overdrachtsbelasting bij doorverkoop binnen die termijn. Ook de termijn voor vrijstelling overdrachtsbelasting bij levering van nieuw gebouwde en verhuurde onroerende zaken (de projectontwikkelaarsregeling) is vastgesteld op 24 maanden in plaats van de basistermijn van 6 maanden. De jurisprudentie met betrekking tot het begrip bouwterrein geeft aanleiding tot verruiming van dit begrip en ook tot ruimere toepassing van de BTW-belaste levering. Deze rechtspraak en andere ontwikkelingen hebben ook aanleiding gegeven tot aanpassing van het vastgoedbesluit (het eerdere van 14 juli 2009 is per 19 september 2013

geactualiseerd), waarbij onder andere een ander regime is gaan gelden voor koop-aanemingsovereenkomsten. Voor de inkomstenbelasting is jurisprudentie verschenen over het tijdstip waarop resultaat overige werkzaamheden (inclusief terbeschikkingstelling) eindigt. Voor fiscale beleggingsinstellingen (vennootschapsbelasting) is het regime wat verruimd. Vastgoed-FBI's mogen voortaan 'bijkomstige activiteiten' aanbieden. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het verzorgen van bepaalde facilitaire diensten voor huurders. Verder is aandacht besteed aan een typisch crisisvraagstuk: mag een ondernemer zijn vastgoed opwaarderen om verliesverdamping tegen te gaan?

Naarden/Zeist, januari 2014

Bij de zesde druk

De wetswijzigingen per 1 januari 2015 en 2016 zijn in deze druk verwerkt.

Op het gebied van de BTW is er een aanpassing van de maatstaf van heffing bij vestiging en overdracht van erfpachtrechten voor onbepaalde tijd, wanneer deze betrekking hebben op nieuwe onroerende zaken zoals bouwterreinen en nieuwe gebouwen. Met betrekking tot de overdrachtsbelasting is de gunstige regeling bij overdracht van eigendom onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht (met name erfpachtrecht) komen te vervallen. De maatregelen in verband met de malaise in de vastgoed- en bouwmarkt, zoals het verlaagde BTW-tarief voor renovatie van woningen ouder dan twee jaar en de verlengde termijnen bij opvolgende overdrachten van vastgoed (van 6 naar 36 maanden) en voor verhuurde nieuw gebouwde panden (van 6 naar 24 maanden), zijn weer teruggedraaid naar respectievelijk het 21% BTW-tarief en de eerder geldende termijnen van 6 maanden. Ook de jurisprudentie van de afgelopen jaren gaf aanleiding tot enige aanpassingen.

In box 3 werd jarenlang belasting geheven van een fictief vastgesteld rendement van 4%. In sommige jaren bleek dat te hoog te zijn. Met ingang van 2017 wordt het forfaitaire rendement gewijzigd: het forfaitaire rendement neemt toe naarmate het vermogen toeneemt. Overheidsondernemingen zijn met ingang van 2016 Vpb-plichtig geworden. In de tekst worden nu ook zakelijk handelen en winstuitdelingen besproken.

Wij hebben op veler verzoek hoofdstukken toegevoegd over de Wet WOZ en de verhuurderheffing.

Naarden/Zeist, januari 2016

Bij de zevende druk

De wetswijzigingen per 1 januari 2017 en 2018 zijn in deze druk verwerkt.

De wijziging van de definitie van het begrip ‘bouwterrein’ voor de heffing van BTW heeft per 1 januari 2017 plaatsgevonden en de strekking en gevolgen voor de praktijk daarvan zijn in deze druk opgenomen. Ook is er met betrekking tot het begrip ‘vervaardigen’ jurisprudentie verschenen die gevolgen kan hebben voor de transformatie van gebouwen voor kantoorgebruik naar woningen. Daarbij kan er voor de BTW een belaste levering aan de orde komen en kan er een nieuwe BTW-herzieningstermijn starten. Ook voor de heffing of vrijstelling overdrachtsbelasting heeft dat repercussies. Met betrekking tot het tarief in de overdrachtsbelasting is in de rechtspraak meer duidelijkheid gekomen over de vraag of een gebouw als woning kwalificeert of niet en het 2% of 6% tarief van toepassing is. De herziening van de BTW-aftrek op kostbare (verbouwings-)diensten is een onderwerp van discussie, dat tevens aan de orde komt in deze zevende druk.

In het Regeerakkoord van 10 oktober 2017 is aangekondigd dat men directe vastgoedbeleggingen (‘stenen’) niet meer wil toestaan voor FBI’s in verband met het afschaffen van de dividendbelasting. Ook wil men men voor Vpb-ondernemers de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik beperken tot 100% van de WOZ-waarde (in plaats van 50%). In dit boek gaan we uit van de bestaande regeling en tekenen aan waar wijzigingen op komst lijken te zijn.

De verhuurderheffing is onder de loep genomen en dat heeft aanleiding gegeven voor wijzigingen in deze heffing, die voor verhuurders een behoorlijke kostenpost is geworden.

Wij wensen de lezers weer veel nuttige informatie te verschaffen.

Naarden/Zeist, april 2018

Bij de achtste druk

De achtste druk is bijgewerkt aan de hand van de geldende wet- en regelgeving en actuele vastgoedjurisprudentie. Het gaat onder meer om de invulling van het begrip woning in de overdrachtsbelasting bij transformatieprojecten, waarin kantoorgebouwen worden omgebouwd voor gebruik als woning. Ook de doel-eis van art. 4 Wet belastingen van rechtsverkeer is onderwerp van rechtspraak. Aanpassingen in de verhuurderheffing zijn verwerkt, evenals de gewijzigde afschrijvingsregels. Op verzoek van studenten zijn een paar aanvullingen doorgevoerd en de vindplaats van enkele belangrijke uitspraken en arresten toegevoegd.

Naarden/Zeist, september 2019

Bij de negende druk

In deze inmiddels negende druk is het Basisboek Vastgoed Fiscaal weer aangepast en geactualiseerd. Met name de tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting en de uitfasering van de verhuurderheffing zijn verwerkt. Uiteraard is ook de recente jurisprudentie opgenomen, zodat de lezer weer up-to-date geïnformeerd is. Voor op- en aanmerkingen houden wij ons graag aanbevolen.

Naarden, februari 2022

Bij de tiende druk

Het Basisboek Vastgoed Fiscaal is weer aangepast en geactualiseerd. De jurisprudentie en de geactualiseerde Besluiten inzake BTW en overdrachtsbelasting zijn verwerkt. Ook de wetsaanpassing overdrachtsbelasting bij overdracht van aandelen van een onroerende-zaakrechtspersoon met woningen e.d., waarvoor geen aftrekrecht voor de BTW geldt, is in deze druk opgenomen. Wij behandelen verder een aantal voorgenomen wijzigingen in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, zoals de vermogenswinstbelasting in box 3 per 1/1/20227, de wijziging van het fbi-regime en de aanpassingen van het kwalificatiebeleid voor commanditaire vennootschappen en fondsen voor gemene rekening.

Voor suggesties en opbouwende kritiek houden wij ons graag aanbevolen.

Naarden, maart 2024

Aan de lezer(es): Waar in deze uitgave de mannelijke voornaamwoorden *hij*, *hem* of *zijn* worden gebruikt in een context die met evenveel recht en reden het gebruik van vrouwelijke voornaamwoorden zou rechtvaardigen, gelieve u naar eigen inzicht *zij* of *haar* te lezen. Mutatis mutandis geldt dat ook voor het gebruik van mannelijke zelfstandige naamwoorden.

Inhoud

Afkortingen	17
1 Omzetbelasting (BTW)	19
1.1 Inleiding en BTW-systeem	19
1.2 Vrijstellingen en aftrek van voorbelasting	21
1.3 Roerend en onroerend	22
1.4 Leveringen en diensten	23
1.5 BTW bij levering van vastgoed	25
1.5.1 Bouwterrein	25
1.5.2 Levering van nieuwe gebouwen	29
1.5.3 Verbouwing tot nieuw pand	31
1.5.4 Eerste ingebruikneming	34
1.5.5 BTW-heffing bij executieverkoop	35
1.5.6 Twee jaar in gebruik	36
1.5.7 BTW-belaste levering door middel van optie	36
1.5.8 Herrekening en herziening van BTW	38
1.6 Overdracht verhuurd vastgoed als onderneming	46
Kort verhuurd vastgoed ook overdracht onderneming?	46
1.7 BTW en verhuur	48
1.7.1 Service- en andere kosten	48
1.7.2 Belaste verhuur; verplicht of optioneel	51
1.7.3 Consequentie van geen gebruik maken van de optie of wanneer de optie vervalt	53
1.7.4 BTW-optie en (aanvangs)leegstand bij de huurder	55
1.7.5 Schema	56
1.8 Rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen	57
1.9 Kortom	59

2	Overdrachtsbelasting (OVB)	61
2.1	Inleiding	61
2.2	Verkrijging van juridisch/economisch eigendom	61
2.3	Onroerendezaakrechtspersonen	63
2.3.1	Aanmerkelijk belang	63
2.3.2	Doeleis en bezitseis	63
2.3.3	Constructiebestrijding	66
2.3.4	Vastgoedfondsen	67
2.4	Beperkte rechten	67
2.5	Maatstaf van heffing	68
2.5.1	Waarde en tegenprestatie	68
2.5.2	Heffingsmaatstaf bij zakelijke rechten	68
2.6	Tarief	70
2.6.1	Algemeen en verlaagd tarief	70
2.6.2	Vrijstelling voor starters	70
2.6.3	Definitie van woningen	71
2.6.4	Niet-woningen	72
2.7	Opvolgende transacties	74
2.7.1	Opvolgende juridische en economische verkrijging	74
2.8	Vrijstellingen	81
2.8.1	Subjectieve vrijstellingen	82
2.8.2	Objectieve vrijstellingen	82
2.9	Tijdstip verkrijging, wijze van heffing, bevoegde inspecteur en aansprakelijkheid	85
2.9.1	Tijdstip verkrijging	85
2.9.2	Wijze van heffing	86
2.9.3	Bevoegde inspecteur	86
2.9.4	Aansprakelijkheid	86
2.9.5	Aangifte doen, ook als er een vrijstelling geldt	87
2.10	Kortom	87
3	Samenloop overdrachtsbelasting en BTW	89
3.1	Vrijstelling overdrachtsbelasting	89
3.2	Projectontwikkelaarsregeling	92
3.3	Samenloop binnen fiscale eenheid en bij overdracht onderneming	96

3.4	Samenloopregeling bij de verkrijging van aandelen in onroerendezaakrechtspersonen	97
3.5	Transformatie van bestaande kantoren e.d. naar woonappartementen	98
3.6	Vervallen van de vrijstellingen bij directe samenloop	102
3.7	Overzicht van de BTW-heffing en de samenloop tussen BTW en overdrachtsbelasting	104
3.8	Kortom	106
4	Inkomstenbelasting (IB)	107
4.1	Belastingplicht	107
4.1.1	Natuurlijke personen	107
4.1.2	Partners	107
4.1.3	Personenvennootschappen en fiscale transparantie	108
4.2	Boxensysteem (heffingsgrondslag)	110
4.3	Box 1 – Belastbaar inkomen uit werk en woning	112
4.3.1	Box 1 – Winst uit onderneming	112
4.3.2	Box 1 – Resultaat uit overige werkzaamheden (ROW)	119
4.3.3	Box 1 – Terbeschikkingstellingsregeling (TBS)	131
4.4	Box 2 – Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang (ab)	138
4.5	Box 3 – Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen	143
5	Vennootschapsbelasting (Vpb)	149
5.1	Belastingplicht	149
5.2	Winstbepaling	152
5.3	Deelnemingsvrijstelling (DVS)	154
5.4	Fiscale eenheid (FE)	155
5.5	Fiscale beleggingsinstelling (FBI)	158
6	IB- en Vpb-winst	159
6.1	Totaalwinst en jaarwinst	159
6.2	Goedkoopmansgebruik	159
6.3	Waarderen voor de fiscale balans	163
6.4	Bedrijfsmiddelen: toerekening fiscale vastgoedlasten aan de gebruiks jaren	169
6.4.1	Aankoop	169
6.4.2	Bezitsfase – afschrijven	170

6.4.3	Bezitsfase – afwaarderen en opwaarderen	173
6.4.4	Bezitsfase – onderhoud	176
6.4.5	Bezitsfase – onderhoud en verbetering	176
6.4.6	Bezitsfase – kostenegalisatiereserve groot onderhoud/ onderhoudsvoorzieningen	178
6.4.7	Verkoop – herinvesteringsreserve, ruilarresten	179
7	Wet waardering onroerende zaken (WOZ)	185
7.1	Inleiding	185
7.2	Objectafbakening	186
7.3	Werktuigenvrijstelling	187
7.4	Waardebegrippen	188
7.4.1	WOZ-waarde	188
7.4.2	Overdrachts- en verkrijgingsfictie	189
7.4.3	Gecorrigeerde vervangingswaarde	191

Afkortingen

AB	Aanmerkelijk belang
Anw	Algemene nabestaandenwet
AOW	Algemene Ouderdomswet
AWBZ	Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBI	Besluit beleggingsinstellingen
BTW	Belasting op toegevoegde waarde
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CV	Commanditaire vennootschap
DGA	Directeur-groootaandeelhouder
FBI	Fiscale beleggingsinstelling
IB	Inkomstenbelasting
NV	Naamloze vennootschap
OB	Omzetbelasting
OCV	Open commanditaire vennootschap
OVB	Overdrachtsbelasting
OZR	Onroerendezaakrechtspersoon
ROW	Resultaat uit overige werkzaamheden
TBS	Terbeschikkingstelling
VOF	Vennootschap onder firma
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WvK	Wetboek van Koophandel
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
WOM	Wijkontwikkelingsmaatschappij

HOOFDSTUK 4

Inkomstenbelasting (IB)

4.1 Belastingplicht

4.1.1 Natuurlijke personen

De inkomstenbelasting is een belasting die wordt geheven over het inkomen van natuurlijke personen op basis van de *Wet inkomstenbelasting 2001* (Wet IB 2001). Natuurlijke personen zijn mensen van vlees en bloed. Belastingplichtig zijn natuurlijke personen die in Nederland wonen (binnenlands belastingplichtigen) of niet in Nederland wonen maar wel bepaald Nederlands inkomen genieten (buitenlands belastingplichtigen). Wij behandelen van box 1 (4.3) de winst uit onderneming (4.3.1) en het resultaat uit overige werkzaamheden (4.3.2 en 4.3.3). In box 2 vinden we het inkomen uit aanmerkelijk belang, dat wij behandelen in 4.4. Inkomen uit sparen en beleggen (box 3) behandelen wij in 4.5. Maar eerst wordt een aantal termen (lichamen, partners, personenvennootschappen) besproken.

‘Lichamen’

Vennootschapsbelasting wordt op basis van de *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (Wet Vpb 1969) geheven van niet-natuurlijke personen, ook wel ‘lichamen’ genoemd. Voorbeelden hiervan zijn de besloten vennootschap (BV) en de naamloze vennootschap (NV). Natuurlijke personen kunnen de eigendomsbewijzen van lichamen bezitten. Stichtingen en verenigingen kunnen ook belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting maar alleen indien en voor zover zij een onderneming drijven (artikel 2 lid 1 Wet Vpb 1969).

4.1.2 Partners

In de fiscale wetgeving wordt vaak gesproken van ‘partner’ van de belastingplichtige. Als ‘partner’ wordt aangemerkt: a) de echtgenoot en de geregistreerde partner; b) de ongehuwde meerderjarige persoon met wie de ongehuwde meerderjarige een notarieel samenlevingscontract is aangegaan en met wie hij of zij staat ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisadministratie persoonsgegevens (artikel 5a AWR). In de inkomstenbelasting is een uitbreiding van dit partnerbegrip opgenomen: ook ongehuwd samenwonenden met

een gezamenlijk kind of een inwonend kind van een van beiden, een gezamenlijke pensioenregeling of een gezamenlijke eigen woning, worden als partners beschouwd als zij in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens staan ingeschreven op hetzelfde woonadres (artikel 1.2 Wet IB 2001). Was een persoon in het voorafgaande kalenderjaar de partner dan is deze persoon dit jaar ook partner.

4.1.3 Personenvennootschappen en fiscale transparantie

Soms vormen natuurlijke personen een samenwerkingsverband om gezamenlijk (ondernemings)activiteiten uit te oefenen, ook wel personenvennootschap genoemd. Een personenvennootschap is een overeenkomst tot samenwerking, waarbij twee of meer personen (natuurlijke personen en/of rechtspersonen) zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het vermogensrechtelijke voordeel dat door de inbreng en de samenwerking ontstaat, met elkaar te delen (artikel 7A:1655 BW). De Nederlandse personenvennootschappen zijn te onderscheiden in de maatschap, de vennootschap onder firma (VOF) en de commanditaire vennootschap (CV). Het kabinet heeft een wetsvoorstel ingediend om de regeling omtrent personenvennootschappen te moderniseren. Doel is een moderne toegankelijke regeling die de ondernemer faciliteert, passende bescherming biedt aan de schuldeisers en zekerheid aan het handelsverkeer.

Fiscaal transparant

Personenvennootschappen zijn in de inkomstenbelasting fiscaal transparant. Dit wil zeggen dat men fiscaal als het ware door de samenwerkingsverbanden heen kijkt naar de achterliggende personen die wij aanduiden met termen als ‘vennoten’ en ‘maten’. Het samenwerkingsverband zelf is niet belastingplichtig. Natuurlijke personen van het samenwerkingsverband worden zelf in de inkomstenbelasting betrokken voor hun deel van de belastbare inkomsten uit het samenwerkingsverband. Ook niet-natuurlijke personen kunnen deel uitmaken van een samenwerkingsverband: deze ‘lichamen’ vallen voor hun deel van de inkomsten onder het regime van de vennootschapsbelasting.

VOF

Een VOF (vennootschap onder firma) is een maatschap tot uitoefening van een bedrijf onder gemeenschappelijke naam (artikelen 7A: 1655-1688 BW; 15-34 WvK). Er bestaat in fiscaal opzicht geen onderscheid tussen de maatschap en de VOF. Typerend voor een VOF (en een CV) is dat ‘een bedrijf’ wordt uitgeoefend (art. 16 WvK); in een maatschap wordt een beroep uitgeoefend. Dit civielrechtelijk begrip is geen fiscaal begrip en is ruimer dan een ‘objectieve onderneming’ in fiscale zin. Met andere woorden: maatschappen, VOF’s

en CV's drijven niet automatisch een onderneming in box 1. Er kan ook in belegd worden: de deelname in de personenvennootschap valt dan voor een natuurlijke persoon in box 3. Winst aandelen worden pas bij maten en vennoten als winst uit onderneming in box 1 belast als er in fiscale zin een onderneming in het samenwerkingsverband wordt gedreven.

CV

De CV (commanditaire vennootschap) is een niet in aandelen verdeelde vennootschap waarin één of meer personen het beheer voeren en hoofdelijk aansprakelijk zijn (artikelen 15-34 WvK). Daarnaast kunnen er één of meer commanditaire vennoten zijn. Beherende vennoten zijn verantwoordelijk voor de dagelijkse leiding en voeren de CV-activiteiten uit. Commanditaire vennoten zijn uitsluitend kapitaalverschaffers of geldschietters. Ze verrichten geen beheersdaden en delen niet verder in het verlies dan tot hun inleg. De commanditaire vennoot in een CV is echter volledig aansprakelijk als hij toch beheersdaden verricht of wanneer hij richting derden de indruk wekt dat hij beherend vennoot van de CV is.

Met betrekking tot CV's 'kijkt' de fiscale praktijk 'door de CV heen' (fiscale transparantie). Participaties in een CV kunnen – afhankelijk van de activiteiten van de CV – bij de participanten worden belast in box 1 als winst uit onderneming of als resultaat overige werkzaamheden of in box 3 als er sprake is van beleggen. Neemt een BV deel in de CV dan valt de participatie en de opbrengst daaruit in de heffing van vennootschapsbelasting. In de praktijk willen degenen die het initiatief tot een vastgoed-CV hebben genomen, de participaties van particuliere vastgoedbeleggers veelal aangemerkt zien als een box 3-belegging. Zij stemmen dat dan voor de zekerheid af met de fiscus. Wanneer een BV zou deelnemen in dezelfde vastgoed-CV, wordt de BV belast in de vennootschapsbelasting voor haar deel van de inkomsten uit de CV.

Prospectus vastgoedfonds CV 'Winkel van Sinkel'

De totale investering in het verhuurde winkelcentrum bedraagt 15 miljoen. De investering is gefinancierd met een hypothecaire lening van 10 miljoen en 5 miljoen aan kapitaal van participanten. Het fonds is gestructureerd als een besloten CV, waarin de participanten deelnemen als commanditair vennoten. Door deze structuur is hun risico beperkt tot hun deel van het gestorte commanditair kapitaal. Het beheer van het fonds is op basis van een overeenkomst van beheer en bewaring opgedragen aan de beheerder. De initiatiefnemer en de beheerder behoren tot dezelfde organisatie. De juridische eigendom van het complex berust

bij een onafhankelijke bewaarder (vaak een stichting), die optreedt in het belang van de participanten en die verder geen activiteiten ontplooit. De participaties in de CV hebben een omvang van 100.000. De looptijd van het fonds is onbepaald. Het vastgoedfonds is voor fiscale doeleinden transparant, waardoor de CV niet zelfstandig belastingplichtig is. Iedere participant wordt voor zijn deelname in het commanditair kapitaal, afhankelijk van zijn eigen fiscale status, belast:

1. Als de participatie niet tot het ondernemingsvermogen van een participant/natuurlijk persoon behoort, wordt belasting in box 3 geheven. Hierdoor wordt de participant/natuurlijk persoon belast voor de waarde in het economische verkeer van de participatie. Vermogensverliezen en -winsten komen in de waardering tot uitdrukking. Een vermogenswinst bij verkoop van de participatie wordt niet belast, een verlies is ook niet aftrekbaar.
2. Als de participant/natuurlijk persoon de participatie in het kader van zijn onderneming aanhoudt, maakt het resultaat (inclusief de vermogenswinst of -verlies bij verkoop) deel uit van het box 1-inkomen. Winsten zijn belast en verliezen zijn aftrekbaar. De participanten kunnen bij waardedaling op hun participatie ten laste van de winst afschrijven en de participatie afwaarderen, de financieringsrente is aftrekbaar.
3. Participerende rechtspersonen als BV's en NV's worden belast in de vennootschapsbelasting. Winsten zijn belast en verliezen zijn aftrekbaar. De participanten kunnen bij waardedaling op hun participatie ten laste van de winst afschrijven en de participatie afwaarderen, de financieringsrente is aftrekbaar.

4.2 Boxensysteem (heffingsgrondslag)

Inkomstenbelasting wordt geheven over het belastbare inkomen uit (artikel 2.3 Wet IB 2001):

1. werk en woning ('box 1'),
2. aanmerkelijk belang ('box 2') en
3. sparen en beleggen ('box 3').

Deze drie inkomensbestanddelen bij elkaar opgeteld vormt het 'verzamelinkomen'. De inkomstenbelasting kent een systeem van belastingheffing in drie zogenoemde 'boxen'. Inkomen uit vastgoed kan onder elk van deze drie boxen vallen; en dat maakt nogal wat

verschil. De boxen zijn gesloten: ze kennen elk een eigen fiscaal regime, met als voornaamste kenmerk verschillen in tarieven. Daarnaast bestaan er tussen boxen ook verschillen in:

- aftrekposten,
- faciliteiten en
- verliesverrekeningsregels.

Op het inkomen in de drie inkomensboxen komen de persoonsgebonden aftrekposten in mindering, te weten: uitgaven voor onderhoudsverplichtingen (alimentatie), specifieke zorgkosten en weekenduitgaven gehandicapten en aftrekbare giften. De verschuldigde belastingbedragen van de drie boxen worden bij elkaar geteld en dat vormt, na aftrek van de heffingskortingen, het bedrag van de aanslag inkomstenbelasting. In box 1 worden in de eerste twee schijven ook premies volksverzekeringen geheven, te weten voor de Algemene Ouderdomswet (AOW), de Algemene nabestaanden wet (Anw) en de Wet langdurige zorg (Wlz).

Schema - Overzicht boxen en tarieven per 1/1/2024

(voor een persoon jonger dan AOW-leeftijd)

Box 1	Belastbaar inkomen uit werk en woning	Progressief tarief 36,97% – 49,50%*
Box 2	Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang	Tarief 24,5 – 33%
Box 3	Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen	Tarief 36%

* Inclusief premies volksverzekeringen (AOW, Anw, Wlz)

Particuliere vastgoedbeleggingen en de tweede woning van een particulier horen doorgaans in box 3 thuis. Ondernemingsvastgoed en de eigen woning vallen in box 1. Vastgoed komt niet voor in box 2, maar kan zich in een BV bevinden die zelf belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, terwijl de voordelen uit de aandelen (reguliere en vervreemdingsvoordelen) onder het aanmerkelijkbelangregime vallen wanneer iemand 5% of meer van de aandelen van die BV bezit.

Inkomsten in box 1 worden belast tegen het progressieve tarief. Soms zijn ook boekwinsten belast en boekverliezen aftrekbaar (zie paragraaf 4.3: winst uit onderneming en resultaat overige werkzaamheden).

4.3 Box 1 – Belastbaar inkomen uit werk en woning

In box 1 zijn verschillende inkomensbronnen opgenomen. Het verschuldigde belastingbedrag wordt als volgt berekend (artikel 3.1 Wet IB 2001):

- + Belastbare winst uit onderneming
- + Belastbaar loon
- + Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden
- + Belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen
- + Belastbare inkomsten uit eigen woning
- + Negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen
- + Negatieve persoonsgebonden aftrekposten
- De aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld
- De uitgaven voor inkomensvoorzieningen
- De persoonsgebonden aftrek
- = Inkomen uit werk en woning
- Te verrekenen verliezen uit werk en woning
- = Belastbaar inkomen uit werk en woning
- * Vermenigvuldigd met progressief tarief
- = Te betalen belastingbedrag (minus heffingskortingen)

Verliesverrekening (-3, +9)

Het verlies uit werk en woning (waarin begrepen de winst uit onderneming is) wordt verrekend met de inkomens uit werk en woning van de drie voorafgaande ('carry back') en de negen volgende kalenderjaren ('carry forward'). De verrekening vindt plaats in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan en de inkomens zijn genoten (art. 3.150 Wet IB 2001). De inspecteur stelt het bedrag van een verlies uit werk en woning vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Verliezen uit box 1 kunnen niet verrekend worden met positieve inkomens uit aanmerkelijk belang (box 2) en inkomens uit sparen en beleggen (box 3).

4.3.1 Box 1 – Winst uit onderneming

Afdeling 3.2 van de Wet IB 2001 bevat regels over de 'belastbare winst uit onderneming'. In hoofdstuk 6 bespreken wij de bepaling van de winst in de IB en de VpB, hetgeen in grote lijnen op dezelfde wijze geschiedt.

Belastbare winst

De belastbare winst uit onderneming (hierna: winst) is het gezamenlijke bedrag van de winst die een belastingplichtige als ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen (artikel 3.2 IB 2001) verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

Fiscale onderneming

Het fiscale ondernemingsbegrip is nogal divers of niet gedefinieerd in de verschillende belastingwetten. In de Wet IB 2001 ontbreekt een definitie. Of er sprake is van een onderneming, wordt aan de hand van alle feiten en omstandigheden beoordeeld. De wil van de belastingplichtige is niet van belang. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid met een winstoogmerk, met behulp waarvan iemand aan het economische verkeer deelneemt. Het oogmerk is het behalen van winsten ('geldoverschotten'), wat ook redelijkerwijs te verwachten moet zijn. Handelen en winststreven moeten 'duurzaam' zijn. Het criterium ziet niet zozeer op duurzaamheid in de tijd. Is iemand slechts één jaar venoot in een bestaande VOF, dan heeft deze firmant toch een onderneming. De organisatie moet een relatief vast karakter hebben voor de periode waarin zij werkzaam is. Er is bij een onderneming geen sprake van een toevallige samenloop van handelingen, maar een bundeling van activiteiten die een nauwe onderlinge samenhang vertonen. Wie incidenteel baten ontvangt, kan zich nog geen ondernemer noemen (dan is eerder sprake van resultaat overige werkzaamheden, waarover later meer). Aan het economische verkeer neemt iemand deel door prestaties voor derden te verrichten (dus geen hobby- of privéactiviteiten).

Aan de hand van de feiten en omstandigheden wordt telkens bepaald of sprake is van een onderneming. In de praktijk bestaat geregeld discussie over de vraag of sprake is van een onderneming. Aan de rechtspraak kunnen wij daarvoor enkele, niet-limitatieve criteria ontlenen, die telkens weer verschillend worden gewogen, zoals:

- duurzaamheid en omvang werkzaamheden,
- omvang brutobaten,
- aantal opdrachtgevers,
- winstverwachting,
- aanwezigheid ondernemingsrisico's (o.a. aansprakelijkheid, kapitaalverlies, ziekte),
- zelfstandigheid (d.w.z. gezagsverhouding),
- geïnvesteerd vermogen,
- beschikbare tijd,
- bekendheid die aan werkzaamheden wordt gegeven (inschrijving Kamer van Koophandel, BTW-nummer, briefpapier, naamkaartjes, internetsite, etc.),
- spraakgebruik (makelaardij, projectontwikkeling).

Fiscaal ondernemer

Als eenmaal op basis van genoemde criteria is vastgesteld dat er van een onderneming gesproken kan worden, komt vervolgens de vraag aan de orde wie de subjectieve onder-

beeld: een fietsenmaker bezit een fabriekshal om fietsen te maken. Het gaat om een pand dat essentieel is voor de bedrijfsuitoefening.

2. Verplicht privévermogen

Een pand kan verplicht behoren tot het privévermogen. De ondernemer heeft geen keuzemogelijkheid. Het pand heeft geen functie in de onderneming. Voorbeeld: het woonhuis van de ondernemer dat hij niet gebruikt in zijn bedrijf. Dit woonhuis valt dan onder de eigenwoningregeling in box 1; een verkoopwinst op deze woning is onbelast, een verkoopverlies is niet aftrekbaar.

3. Keuzevermogen

Een pand behoort niet verplicht tot het ondernemings- of het privévermogen. De ondernemer mag binnen de grenzen van de redelijkheid zelf kiezen of hij een pand geheel of gedeeltelijk tot het ondernemingsvermogen rekent, of geheel of gedeeltelijk tot het privévermogen. Voorwaarde voor keuzevermogen is dat het pand voor de onderneming en voor privé wordt gebruikt (gemengd gebruik) en het niet (eenvoudig) bouwkundig is te splitsen.

Delen van *splitsbare panden* worden afzonderlijk geëtiketteerd. Van splitsbare panden spreken we wanneer men (onderdelen van) panden 1) juridisch kan splitsen en zelfstandig kan vervreemden (bijvoorbeeld appartementsrechten), dan wel 2) niet zelfstandig kan vervreemden, maar wel afzonderlijk rendabel kan maken (bijvoorbeeld apart verhuren) of 3) eenvoudig bouwkundig kan splitsen. Een splitsbaar pand beoordeelt men niet als geheel, maar per afzonderlijk zelfstandig gedeelte. Voor de vermogensetikettering van panden in *gemengd gebruik* ('keuzevermogen') is de wil van de ondernemer beslissend zoals die in zijn boekhouding, in zijn aangifte of op andere wijze tot uiting is gekomen, tenzij hij met zijn keuze de grenzen van de redelijkheid overschrijdt. Of hij de grenzen van de redelijkheid overschrijdt, wordt bij verwerven van een pand bepaald door het (voorgenomen) gebruik van het pand: komt zijn wil overeen met het feitelijke gebruik van het pand. Als dat niet het geval is, wordt aan de subjectieve wil van de ondernemer geen betekenis toegekend. Is het gebruik overheersend voor privé (90% of meer) dan mag het pand niet worden geëtiketteerd als ondernemingsvermogen (en andersom geldt dat ook).

VOORBEELD

De heer Grönloh is in dienstbetrekking werkzaam. Daarnaast verricht hij als ondernemer vanuit zijn woonhuis consultancywerkzaamheden. Hij wil het gehele woonhuis tot

zijn ondernemingsvermogen rekenen. Het pand wordt voor minder dan 10% van de oppervlakte voor zijn onderneming gebruikt.

De rechter stelde voorop dat de wil van de belastingplichtige in het algemeen beslissend is. Wanneer echter een pand voor minder dan 10% zakelijk wordt gebruikt, dient het verplicht ('grenzen der redelijkheid') tot het privévermogen te worden gerekend.

Splitsbaar pand

Het bedrijfsdeel van een eenvoudig splitsbaar te maken of gesplitst pand wordt verplicht tot het ondernemingsvermogen gerekend. Met betrekking tot een niet in de onderneming gebruikt woongedeelte van een splitsbaar pand mag de ondernemer niet kiezen tussen ondernemings- en privévermogen: het woongedeelte is verplicht privévermogen.

VOORBEELD

Caféhouder Slokkema koopt een pand. Het cafégedeelte van het pand is rechtstreeks van buitenaf te bereiken. Een aparte buitendeur verschaft toegang tot een hal van waaruit een trap naar de boven gelegen woning voor zijn gezin leidt. Een tussendeur verschaft toegang tot het cafégedeelte. Slokkema kan zonder problemen afzonderlijke huurovereenkomsten sluiten met betrekking tot het cafégedeelte en de daarboven gelegen woonverdiepingen. Volgens de rechtspraak is dit een splitsbaar pand, waardoor de keuzevrijheid van de ondernemer ontbreekt. Het cafégedeelte moet als 'verplicht ondernemingsvermogen' worden aangemerkt, het woongedeelte is een eigen woning.

Gemengd gebruik

Wanneer er sprake is van een pand in gemengd gebruik (niet bouwkundig splitsbaar, geen afzonderlijke exploitatie van het privédeel en ondernemingsdeel), mag de ondernemer:

- het pand naar gebruik splitsen (een deel privévermogen en een deel ondernemingsvermogen,
- of
- het pand voor 100% tot het privévermogen rekenen, tenzij het ondernemingsdeel sterk overheerst (circa 90% of meer),
- of
- het pand voor 100% tot het ondernemingsvermogen rekenen, tenzij het privédeel sterk overheerst.

De keuze van de ondernemer geeft hier de doorslag, tenzij weer de grenzen van de redelijkheid worden overschreden.

bedrijfswaarde. Een prudent koopman neemt zijn verliezen zodra die zich voordoen, maar hij neemt zijn winsten in het algemeen pas als zij gerealiseerd (dat wil zeggen: verkocht) zijn. Bij alle voorzichtigheid mag de ondernemer de realiteitszin niet uit het oog verliezen. ‘Te duur’ aangekochte zaken mag een ondernemer niet afwaarderen, omdat hij ‘het er voor over heeft gehad’. Kennelijk verwachtte hij ten tijde van de aanschaf een hoger toekomstig nut van het aangeschafte bedrijfsmiddel dan tot uitdrukking komt in de waarde in het economische verkeer. Zo mocht een huurder van een complex woningen een vergoeding voor een onrendabele top niet ineens ten laste van de winst brengen en mocht een pas aangekocht pand niet worden afgewaardeerd naar marktwaarde. Wanneer later blijkt dat het verwachte nut lager ligt dan in het aanvankelijk opgestelde scenario werd geraamd, is afwaardering wel mogelijk. Het beginsel van de voorzichtigheid impliceert dat de wijze van winstbepaling rekening houdt met het voortbestaan van de onderneming. De restwaarde staat in relatie tot de continuïteit van de onderneming.

Schema - beginselen goed koopmansgebruik

Realiteitsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> • Hoofdregel: matching/toerekening van baten en lasten • Niet alleen op bedrijfswaarde, zonder onder- of bovengrens • Complementair verband tussen afschrijven en onderhoud
Voorzichtigheidsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> • Kostprijs minus afschrijvingen, dan wel lagere bedrijfswaarde • Winst nemen bij realisatie, verliezen meteen nemen
Eenvoudsbeginsel	<ul style="list-style-type: none"> • Rekening houden met aard en omvang van de onderneming

Toerekenen

Hoofdregel van goedkoopmansgebruik is dat de baten (zoals huurontvangsten) en lasten (zoals exploitatiekosten en afschrijvingen) zo goed mogelijk toegerekend moeten worden aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Als de opbrengsten zijn toegerekend, komt de toerekening van de kosten aan die opbrengsten aan bod. Dit causale verband is het basisprincipe: het ‘matching principle’. Daarnaast geldt dat een goed koopman voorzichtig mag zijn. Baten en lasten moeten zo goed mogelijk aan de desbetreffende jaren worden toegerekend. Zo worden de aanschafkosten van vastgoed op t_0 door middel van afschrijvingen $t_0 - t_{\text{eind}}$ aan de huurontvangsten $t_0 - t_{\text{eind}}$ toegerekend. Als lasten niet aan baten kunnen worden toegerekend omdat het causale verband tussen beide onvoldoende is, worden de lasten in algemene zin in aanmerking genomen in het jaar waarin zij opkomen. Dat kan bijvoorbeeld gelden voor de afschrijvingen van het eigen kantoor van een productiebedrijf dat slechts voor de eigen onderneming wordt gebruikt.

DEFINITIES

Baten	Aan het jaar toerekenbare ontvangsten en overige in aanmerking te nemen voordelen, zoals opwaarderingen van activa.
Lasten	Aan het jaar toerekenbare uitgaven en overige in aanmerking te nemen nadelen, zoals afwaarderingen van activa.
Opbrengsten	De op geld waardeerbare tegenprestatie in het kader van een door de onderneming verrichte levering of dienst (ruiltransactie). Tevens voortgebrachte, in geld uitgedrukte, producten (inclusief diensten, nevenproducten, halffabrikaten, exclusief afvalstoffen) alsmede andere voordelen die een ondernemer uit hoofde van een (al dan niet toekomstige) uitgave heeft.
Kosten	In geld uitgedrukte, daadwerkelijke opofferingen tegen historische kostprijs.

Tijdstip van winstneming

Het tijdstip waarop een voordeel tot de fiscale winst moet worden gerekend, wordt door goedkoopmansgebruik bepaald. De opbrengsten van een levering of dienst die in het kader van een onderneming is verricht, moeten volgens de hoofdregel van goedkoopmansgebruik uiterlijk op het tijdstip waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht, tot uitdrukking worden gebracht. Als na de levering blijkt dat de betaling onzeker is geworden, kan ten laste van de winst een voorziening voor dubieuze debiteuren worden gevormd.

Het is in strijd met goedkoopmansgebruik om gerealiseerde winst bij de winstberekening buiten aanmerking te laten. Verliezen op een transactie mogen daarentegen in aanmerking worden genomen in het jaar waarin zij redelijkerwijs voorzienbaar zijn.

6.3 Waarderen voor de fiscale balans**Functie: fiscale winstbepaling**

De fiscale balans wordt voor fiscale doeleinden opgesteld, heeft een winstbepalend karakter en fungeert als een transportmiddel (hulpmiddel) om ontvangsten en uitgaven als baten en lasten aan de toekomstige jaren te kunnen toerekenen. ‘De waardering der afzonderlijke vermogensbestanddelen voor de balans [is] niet zozeer een waardering daarvan op zichzelf, maar veeleer een element van de winstberekening’, zo schreef Polak in 1940. ‘Het bedrag waarvoor al die onderdelen op de balans verschijnen, is vaak het verschil

Uitzonderingen zijn evenwel mogelijk. Een herinvesteringsreserve wordt uiterlijk in het derde jaar na het jaar waarin de reserve is ontstaan, in de winst opgenomen, tenzij:

1. een langer tijdvak vereist is in verband met de aard van de aan te schaffen of voort te brengen bedrijfsmiddelen of
2. de aanschaffing of voortbrenging door bijzondere omstandigheden is vertraagd. Maar dan moet men daar wel mee begonnen zijn (artikel 3.54 lid 5 Wet IB 2001).

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat goedkoopmansgebruik bij de koop van een bedrijfsmiddel toestaat dat de aanschaffingskosten op de fiscale balans worden geactiveerd vanaf het moment dat men voor de verwerving van dit bedrijfsmiddel verplichtingen aangaat. De herinvesteringsreserve mag dan vanwege het feit dat de obligatoire koopovereenkomsten tot stand kwamen, worden afgeboekt op de waarde van het vastgoed waarin werd geherinvesteerd.

Boekwaarde-eis

Door de afboeking van de herinvesteringsreserve op het ‘nieuwe’ vastgoed mag de boekwaarde niet onder die van het ‘oude’ vastgoed komen (art. 3.54 lid 2 Wet IB 2001). Er wordt afgeboekt voor zover het bedrag van de boekwaarde van het bedrijfsmiddel door die afboeking niet daalt onder het bedrag van de boekwaarde die geldt onmiddellijk voorafgaande aan de verkoop van het bedrijfsmiddel waarvoor de herinvesteringsreserve is gevormd.

VOORBEELD

Verkoopprijs	2.500.000
Boekwaarde oude pand	<u>1.750.000</u>
Boekwinst/herinvesteringsreserve	750.000
Aankoop vervangend pand	2.000.000
Af: herinvesteringsreserve	<u>250.000</u>
Boekwaarde vervangend pand	1.750.000

De herinvesteringsreserve van 750.000 kan niet geheel worden afgeboekt, omdat door deze afboeking de boekwaarde van het nieuwe, vervangende pand onder de boekwaarde van het oude pand zou komen te liggen (2.000.000 minus 750.000 =

1.250.000). De boekwaarde van het oude pand was hoger, namelijk 1.750.000. De herinvesteringsreserve kan slechts gedeeltelijk worden afgeboekt tot op het bedrag van de boekwaarde van het oude pand (2.000.000 minus 250.000 = 1.750.000).

Het restant van de herinvesteringsreserve van 500.000 valt ofwel vrij in de winst ofwel kan, wanneer er nog steeds een vervangingsvoornemen bestaat, worden afgeboekt op een ander vervangend pand.

Geen herinvesteringsreserve voor uitbreidingsinvesteringen

Als volledig wordt vervangen en daarenboven sprake is van een uitbreidingsinvestering, zal alleen het deel van de investering dat als vervanging is aan te merken eenzelfde economische functie kunnen vervullen. Dit betekent dat in geval van uitbreiding de totale investering zal moeten worden gesplitst in enerzijds een uitbreidingsdeel (niet dezelfde economische functie) en anderzijds een vervangingsdeel (zelfde economische functie) waarop – met inachtneming van de boekwaarde-eis – de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt. De splitsing kan plaatsvinden op m₂, m₃ of rendement. De herinvesteringsreserve wordt alleen afgeboekt op het vervangingsdeel, waarbij de boekwaarde-eis van toepassing is. Omdat er al vervangen is, kan een andere investering niet voldoen aan de eis van eenzelfde economisch functie.

‘Opbrengst’ bij uitdelingen en onttrekkingen

Voor art. 3.54 lid 1 is het aangrijpingspunt ‘de opbrengst’. Dat lijkt te duiden op de overeengekomen prijs in een transactie. Maar als de inspecteur achteraf constateert dat de prijs te laag was en die corrigeert naar een hogere waarde in het economische verkeer? Is de ondernemer dan voor de toepassing van de herinvesteringsreserve gebonden aan de overeengekomen prijs of mag hij uitgaan van de hogere waarde? Er zijn twee belangrijke arresten geweest in gevallen waarin uitdelingen (bijvoorbeeld: BV verkoopt vastgoed tegen te lage prijs aan DGA) of onttrekkingen (ondernemer onttrekt vastgoed tegen een te lage prijs aan het ondernemingsvermogen). Het eerste geval betrof een winstcorrectie naar aanleiding van de verkoop van panden aan de kinderen van een DGA. Als in de vervreemding van een bedrijfsmiddel een uitdeling van winst (boven de gehanteerde prijs) besloten ligt, wordt voor de bepaling van de winst de overdrachtprijs gesteld op de waarde in het economische verkeer van het bedrijfsmiddel. De uitgedeelde winst mocht ook in de herinvesteringsreserve worden opgenomen. Het tweede geval betrof de overdracht van een perceel akkerbouwgrond van een vader aan zijn zonen.