

Hoofdzaken winst uit onderneming

Fiscale Studieserie nr. 32

Redactie:

Prof.dr. A.C. Rijkers

Prof.dr. R.M. Freudenthal

Prof.dr. S.C.W. Douma

prof.dr. A.O. Lubbers
prof.mr. G.T.K. Meussen
drs. M.H.M. Smeets

Hoofdzaken winst uit onderneming

 Wolters Kluwer

Deventer – 2018

Verkorte citeerwijze: Lubbers, Meussen & Smeets, *Hoofdzaken winst uit onderneming* 2018/
[paragraafnummer]
Volledige citeerwijze: A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen & M.H.M. Smeets, *Hoofdzaken winst uit onderneming (Fed Fiscale Studieserie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: www.wolterskluwer.nl/shop.

Ontwerp omslag: Bert Arts BNO

ISBN 978 90 13 13397 4
NUR 826-607

© 2018, Wolters Kluwer Nederland B.V.

Onze klantenservice kunt u bereiken via: www.wolterskluwer.nl/klantenservice.

Auteur(s) en uitgever houden zich aanbevolen voor inhoudelijke opmerkingen en suggesties. Deze kunt u sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer Nederland B.V.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht (www.reprorecht.nl).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer Nederland B.V. geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden. Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt, is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies.

VOORWOORD

Net als andere delen van het belastingrecht staat ook de sfeer winst uit onderneming bloot aan elkaar snel opvolgende wijzigingen in wet- en regelgeving. Daarnaast levert de rechter een bijdrage aan veranderingen in de winstsfeer. Daarbij kan worden gedacht aan de taak die de rechter heeft bij de invulling van het in art. 3.25 Wet IB 2001 neergelegde begrip '*goed koopmansgebruik*' en aan de vele uitspraken die hij in dat kader inmiddels heeft gedaan. Al met al is de winstsfeer een uitgebreid – en op een aantal punten gecompliceerd – deelgebied van het belastingrecht geworden.

Wij menen dat er voor onderwijsdoeleinden behoefte is aan een boek dat slechts de hoofdzaken van de sfeer winst uit onderneming behandelt. Met dit boek hopen wij in die behoefte te voorzien.

Nadrukkelijk wijzen wij erop dat wij een studieboek en geen naslagwerk hebben geschreven. Naar onze mening behoort een studieboek een toegankelijk raamwerk te leveren, zodat de student of cursist, wanneer hij of zij in de praktijk met het onderwerp te maken krijgt, terugvallend op dit raamwerk, zelf in staat is de details van het op dat moment bestaande systeem in te vullen. Onze keuze slechts aan de hoofdzaken van de sfeer winst uit onderneming aandacht te besteden heeft ertoe geleid dat in dit boek vrijwel geen aandacht wordt besteed aan gedetailleerde regelingen en uitzonderingen die voor onderwijsdoeleinden weinig toegevoegde waarde hebben en de lezer afhouden van het doorgronden van die hoofdzaken. Bovendien wordt geen volledigheid nagestreefd bij het weergeven van de jurisprudentie rondom een behandeld onderwerp. De in dit boek aangebrachte keuzes komen volledig voor rekening van de auteurs. Wij houden ons aanbevolen voor kritische opmerkingen en aanvullingen van de gebruikers van dit boek.

U kunt uw reactie sturen naar g.meussen@jur.ru.nl, a.o.lubbers@law.leidenuniv.nl of msmeets@ese.eur.nl.

Het manuscript van deze zesde druk is afgesloten op 15 augustus 2018.
Nijmegen/'s-Gravenhage/Rotterdam, augustus 2018

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

A-G	advocaat-generaal
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B.	Beslissingen in Belastingzaken (tot 1953)
Besluit IB 1941	Besluit op de inkomstenbelasting 1941
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belasting-recht-spraak (vanaf 1953)
BV	besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CV	commanditaire vennootschap
EIA	energie-investeringsaftrek
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
FM	Fiscale Monografieën
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IB	Inkomstenbelasting
Inv. 1990	Invorderingswet 1990
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
KIA	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MIA	milieu-investeringsaftrek
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	naamloze vennootschap
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikke- ling
RVO	Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
S&O	speur- en ontwikkelingswerk
Sr	Wetboek van Strafrecht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
t.a.p.	ter aangehaalde plaatse
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TR	Terugkeerreserve

TVVS	Maandblad voor Ondernemingsrecht en rechtspersonen (tot 1999, opgegaan in Ondernemingsrecht)
V-N	Vakstudie Nieuws
VPB	Vennootschapsbelasting
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, ook wel aangeduid als EU-Werkingsverdrag
Wajong	Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten
WAZ	Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
WEV	waarde in het economische verkeer
WEVAB	waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WIR	Wet investeringsrekening
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
WvK	Wetboek van Koophandel

HOOFDSTUK 1

Winst uit onderneming

1.1 Korte terugblik op de heffing over opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten

Al lange tijd wordt in Nederland belasting geheven over de opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten. Aanvankelijk werd echter nog niet geheven over de *werkelijk* in een jaar genoten opbrengsten, maar vond de belastingheffing plaats over een op forfaitaire wijze bepaalde opbrengst. Dit gold bijvoorbeeld voor de Wet op het Patentrecht van 1819. Ook onder de Wet op de bedrijfsbelasting van 2 oktober 1893¹ vond de heffing over opbrengsten uit landbouwbedrijven en aanverwante bedrijven plaats naar een op forfaitaire wijze bepaalde opbrengst (namelijk 4% van het in het bedrijf geïnvesteerde bedrag). De Wet op de Inkomstenbelasting 1914² belaste opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten volgens het bronnenfictiestelsel, waarbij belastingheffing nog steeds niet plaatsvond over de werkelijk in een jaar genoten opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten. Pas onder het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941³ werd (inkomsten)belasting geheven volgens het reële stelsel en werd het bedrag van de in een jaar genoten opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten niet langer aan de hand van een fictie bepaald. Op grond van art. 5 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 werden de volgende opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten in de heffing van inkomstenbelasting betrokken: winst uit landbouwbedrijf, winst uit niet-agrarisch bedrijf en winst uit een zelfstandig uitgeoefend beroep. Daarbij werd belasting geheven over de *winst*, zijnde het gezamenlijke bedrag van de voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit het bedrijf of uit het zelfstandig uitgeoefende beroep (art. 8, eerste lid, Besluit IB 1941).

De invoering van de Wet IB 1964⁴ heeft voor de sfeer winst uit onderneming tot relatief weinig inhoudelijke wijzigingen geleid. Onder deze wet – en vooral in de jaren negentig van de vorige eeuw – is het fiscale ondernemerschap tot bloei gekomen. Dit is grotendeels terug te voeren op de inspanning die de overheid heeft verricht voor het verbeteren van het fiscale klimaat voor ondernemers. Door de vele ondernemingsfaciliteiten was het uiterst aantrekkelijk in fiscale zin ondernemer te zijn. Ook belastingplichtigen die naar maatschappelijke en economische opvattingen niet als ondernemer konden worden aangemerkt, hadden onder omstandigheden – mede door ruimhartige jurisprudentie van de Hoge Raad – toegang tot het gunstige regime voor ondernemers. Met de invoering van de

1 Wet van 2 oktober 1893, *Stb.* 149. Deze wet is in werking getreden op 1 mei 1894.

2 Wet van 19 december 1914, *Stb.* 563. Deze wet is in werking getreden op 1 mei 1915.

3 Ingevoerd door de Duitse bezetter bij besluit van de secretaris-generaal van het Departement van Financiën van 29 mei 1941 (*Verordeningblad* 1941, nr. 105).

4 Wet van 16 december 1964, *Stb.* 519. Deze wet is in werking getreden op 1 januari 1965.

Wet IB 2001⁵ per 1 januari 2001 is het tijt echter gedeeltelijk gekeerd. ‘Echte’ ondernemers hebben ook onder de Wet IB 2001 toegang tot vele ondernemingsfaciliteiten. Voor bepaalde belastingplichtigen die onder de Wet IB 1964 nog fiscaal ondernemer waren, geldt dat zij onder de Wet IB 2001 niet langer toegang hebben tot de ondernemingsfaciliteiten of dat deze faciliteiten voor hen minder aantrekkelijk zijn gemaakt. Op een aantal plaatsen in dit boek komen wij hierop terug.

In de loop van de jaren is het aantal fiscale faciliteiten voor ondernemers toegenomen. Dit heeft wel tot gevolg dat de discrepantie tussen de faciliteiten voor ondernemers en die voor loontrekkenden steeds groter is geworden. Het is wat ons betreft de vraag of daarvoor (nog) een maatschappelijke rechtvaardiging bestaat. Bovendien moet sterk worden betwijfeld of die faciliteiten hun doel bereiken.⁶

1.2 De belastingheffing over opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten heden ten dage

Kenmerkend voor de Wet IB 2001 is het boxensysteem. Daarbij gaat het om een systeem waarbij belasting wordt geheven over drie naast elkaar staande en gescheiden inkomenscategorieën. Deze inkomenscategorieën worden naar een verschillend tarief belast.⁷ In box 1 wordt het *belastbare inkomen uit werk en woning* bepaald. Box 2 betreft het *belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang* in de heffing. Ten slotte ziet box 3 op het *belastbare inkomen uit sparen en beleggen*. Karakteristiek voor box 3 is dat niet wordt geheven over het werkelijk genoten inkomen uit sparen en beleggen, maar dat wordt geheven over een fictief rendement⁸ van – kort gezegd – de waarde van het saldo van de bezittingen en schulden aan het begin van een jaar.

De door natuurlijke personen genoten inkomsten uit ondernemingsactiviteiten worden onder de Wet IB 2001 in box 1 belast als *belastbare winst uit onderneming*.⁹ In box 1 wordt tevens belast het *belastbare resultaat uit overige werkzaamheden*.¹⁰ Het gaat daarbij om het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit één of meer *werkzaamheden* die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren. In de eerste plaats gaat het hierbij om de inkomsten die onder de Wet IB 1964 als inkomen uit andere arbeid in de heffing werden betrokken.¹¹ Gedacht kan worden aan de leraar economie die in zijn avonduren wat bijverdient met het verzorgen van de boekhouding van een paar bevriende middenstanders. In de tweede plaats gaat het om inkomsten uit expliciet in de wet genoemde werkzaamheden. De werkzaamheden zijn omschreven in de zogenoemde terbeschikkingstellingsregelingen (art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001). Bijzonder is dat voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden in art. 3.95 Wet IB 2001 wordt verwezen naar een aantal bepalingen uit de winstfeer en wordt gedaan alsof de werkzaamheid een onderneming is. Hoewel het regime van het resultaat uit overige werkzaamheden op diverse punten overeenkomt

5 Wet van 11 mei 2000, *Stb.* 215.

6 Zie ook het in 2010 door de Studiecommissie belastingstelsel (‘Commissie Van Weeghel’) uitgebrachte rapport ‘Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel’, waarin om die reden wordt gepleit voor afschaffing van de zelfstandigenaftrek.

7 Zie art. 2.10, 2.12 en 2.13 Wet IB 2001.

8 Zie art. 5.2 Wet IB 2001.

9 Art. 3.1, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

10 Art. 3.1, tweede lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

11 Art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.

met de bepaling van de winst uit onderneming, laten wij een systematische bespreking van dat regime in dit boek achterwege. Wel besteden wij in hoofdstuk 8 aandacht aan de relatie tussen de sfeer winst uit onderneming en de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001.

Voor de heffing over opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten is ook een rol weggelegd voor de Wet VPB 1969. Deze wet heft (vennootschaps)belasting van in art. 2 en 3 van die wet genoemde lichamen. Deze lichamen kunnen voor hun opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten derhalve in beginsel in de vennootschapsbelasting worden betrokken. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de *onbeperkt* belastingplichtigen die worden genoemd in art. 2, lid 1, onderdelen a-d en f, Wet VPB 1969 en de *beperkt* belastingplichtigen die worden genoemd in art. 2, lid 1, onderdelen e en g Wet VPB 1969. Bij die laatste categorie belastingplichtigen is slechts sprake van belastingplicht 'voor zover zij een onderneming drijven'. Vermeldenswaard is dat overheidsondernemingen per 1 januari 2016 onder de heffing van de vennootschapsbelasting zijn gebracht.¹² Dit heeft ertoe geleid dat bijvoorbeeld provincies, waterschappen en gemeenten voor al hun activiteiten moeten beoordelen of sprake is van een *onderneming*. Uit art. 7 Wet VPB 1969 blijkt dat de vennootschapsbelasting wordt geheven over de *winst*. art. 8 Wet VPB 1969 bepaalt dat de winst wordt opgevat en bepaald op de voet van een aantal nader genoemde artikelen uit de Wet IB 2001. Aldus hebben diverse in de Wet IB 2001 opgenomen bepalingen met betrekking tot de sfeer winst uit onderneming betekenis voor de heffing van vennootschapsbelasting. In dit boek zullen wij ons niet richten op de wijze waarop de opbrengsten uit ondernemingsactiviteiten met vennootschapsbelasting worden belast: in beginsel komen alleen de in de Wet IB 2001 opgenomen bepalingen die verband houden met de sfeer winst uit onderneming ter sprake. Onderwerpen die slechts van belang zijn voor de heffing van belasting over de door lichamen behaalde winst, blijven zodoende onbesproken. Op dit punt maken wij twee uitzonderingen. In de eerste plaats zullen wij in hoofdstuk 4, paragraaf 4.7.3, kort ingaan op de wijze waarop pensioenverplichtingen worden gewaardeerd. Eigenlijk hoort dit onderwerp thuis in een boek over de vennootschapsbelasting. Wij menen echter dat een korte beschrijving van enkele belangrijke arresten die met betrekking tot deze problematiek zijn geweest, moeilijk kan worden gemist in een hoofdstuk dat inzicht probeert te verschaffen in de beginselen van goed koopmansgebruik. In de tweede plaats besteden wij in hoofdstuk 7, paragraaf 7.8, beknopt aandacht aan de geruisloze terugkeer uit de BV. Deze in art. 14c Wet VPB 1969 neergelegde faciliteit raakt de sfeer winst uit onderneming vanwege de in art. 3.54a Wet IB 2001 opgenomen terugkeerreserve.

1.3 Plan van aanpak

Bij de behandeling van het onderwerp van dit boek – winst uit onderneming – hebben wij gekozen voor een hoofdstukindeling die aansluit bij de vraagstukken die zich rondom het genieten van winst uit onderneming voordoen. Wij geven hierna een kort overzicht van de behandeling van die vraagstukken in dit boek.

12 Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen). Zie art. 2, lid 1, onderdeel g, Wet VPB 1969.

In hoofdstuk 2 wordt stilgestaan bij de vraag wie winst uit onderneming geniet. Daarbij wordt onder meer ingegaan op het door de Wet IB 2001 gemaakte onderscheid tussen *ondernemers* en andere genietters van winst uit onderneming. Ook wordt de fiscale positie beschreven van de deelnemers in een aantal samenwerkingsvormen, zoals de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap.

Staat eenmaal vast dat de belastingplichtige – al dan niet als ondernemer – winst uit onderneming geniet, dan moet vervolgens worden bepaald welke (positieve en negatieve) voordelen uit de door hem ondernomen activiteiten als winst uit onderneming worden belast. Aan deze vraag wordt in hoofdstuk 3 aandacht besteed. Geconstateerd zal worden dat sprake is van een ruim winstbegrip. Bepaalde voordelen worden door de Wet IB 2001 echter vrijgesteld. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan (bepaalde) voordelen uit het landbouwbedrijf, die op grond van de zogenoemde landbouwvrijstelling van de heffing van inkomstenbelasting zijn vrijgesteld. Daartegenover zijn bepaalde negatieve voordelen (kosten) slechts beperkt aftrekbaar of in het geheel niet aftrekbaar. Ook deze beperkingen in de aftrek van kosten worden in dit hoofdstuk toegelicht. Voorts wordt in hoofdstuk 3 aandacht besteed aan de regels rondom de verliesverrekening.

Nadat is vastgesteld welke (positieve en negatieve) voordelen als winst uit onderneming in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken, moet vervolgens worden onderzocht op welk *tijdstip* die voordelen in aanmerking moeten worden genomen. Deze vraag wordt in hoofdstuk 4 beantwoord. Daarbij wordt onder meer aandacht besteed aan goed koopmansgebruik, de bestendige gedragslijn en worden de specifieke waarderingsregels van een aantal activa en passiva onder de loep genomen. In dat hoofdstuk wordt ook een overzicht gegeven van de kernpunten van de foutenleer. Tevens worden in dit hoofdstuk de per 1 januari 2007 van kracht geworden wijzigingen inzake de waardering van de onderhanden werk en onderhanden opdrachten (art. 3.29b Wet IB 2001) alsmede de wettelijke beperkingen in de afschrijving van goodwill, overige bedrijfsmiddelen en onroerende zaken (art. 3.30, tweede lid, en art. 3.30a Wet IB 2001) besproken.

In hoofdstuk 5 wordt aandacht besteed aan de ondernemingsfaciliteiten. In dat kader worden onder meer de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek en de MKB-winstvrijstelling besproken. Ook komen de regeling voor willekeurige afschrijving en investeringsaftrek ter sprake. Het hoofdstuk wordt ingeluid met een bespreking van het urencriterium, dat voor een aantal van de hiervóór genoemde faciliteiten van belang is. De ondernemer die niet langer ondernemingsactiviteiten wil ontplooiën, kan ervoor kiezen zijn onderneming te verkopen. Er is in dat geval sprake van een daadwerkelijke vervreemding van de onderneming. In de Wet IB 2001 is echter ook een aantal fictieve vervreemdingen van (een deel van) de onderneming opgenomen. Het gaat daarbij onder meer om de fictieve vervreemding bij het overlijden van de ondernemer en bij het overbrengen van (een deel van) de onderneming naar het buitenland. In hoofdstuk 6 besteden wij aandacht aan deze daadwerkelijke en fictieve vervreemdingen van de onderneming. In dat kader wordt ook stilgestaan bij de stakingsfaciliteiten.

In hoofdstuk 7 wordt ingegaan op de in de Wet IB 2001 neergelegde doorschuiffaciliteiten. Enerzijds gaat het daarbij om de doorschuiffaciliteiten die verband houden met de

vervreemding van tot het ondernemingsvermogen behorende aandelen in het kader van een aandelenfusie, juridische splitsing of juridische fusie. Anderzijds gaat het daarbij om de doorschuiffaciliteiten die ervoor zorgen dat bepaalde daadwerkelijke of fictieve vervreemdingen van (een deel van) de onderneming zonder de heffing van inkomstenbelasting kunnen plaatsvinden. Daarbij wordt tevens ingegaan op de geruisloze inbreng van een onderneming in een BV en op de geruisloze terugkeer uit de BV.

Ten slotte wordt in hoofdstuk 8 de verhouding besproken tussen de sfeer winst uit onderneming en de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001.

In dit boek spreken wij menigmaal over '*ondernemer(s)*'. Zoals wij in hoofdstuk 2 zullen toelichten, is het voor de toepassing van diverse regelingen binnen de winstsfeer van belang een onderscheid te maken tussen enerzijds belastingplichtigen die als ondernemer worden aangemerkt in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 en anderzijds belastingplichtigen die op grond van art. 3.3, eerste lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 fiscaal geen ondernemer zijn, maar wel winst uit onderneming genieten. Beide categorieën belastingplichtigen duiden wij gemakshalve aan als ondernemers. Is het voor de toepassing van een bepaalde regeling echter van belang of een belastingplichtige kan worden aangemerkt als ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001, dan brengen wij dit tot uitdrukking door een gecursiveerde weergave van het woord '*ondernemer*'. Zo geven wij in hoofdstuk 5, paragraaf 5.3, bijvoorbeeld aan dat de ondernemersaftrek slechts toegankelijk is voor *ondernemers*.

HOOFDSTUK 2

Wie geniet winst uit onderneming?

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de vraag beantwoord wie winst uit onderneming geniet. Voor de beantwoording van deze vraag moeten wij eerst aandacht besteden aan de vraag onder welke omstandigheden de belastingplichtige in verband met de door hem ondernomen activiteiten in de Wet IB 2001 wordt betrokken. Vervolgens moet worden beoordeeld of de te belasten inkomsten uit die activiteiten kunnen worden belast als winst uit onderneming.

2.2 Algemene bronvereisten

Voordat de vraag kan worden beantwoord of het inkomen uit een door de belastingplichtige ondernomen activiteit kan worden aangemerkt als winst uit onderneming in de zin van de Wet IB 2001, moet worden vastgesteld of die activiteit een *bron van inkomen* is. Slechts indien is voldaan aan de algemene bronvereisten¹ kan er sprake zijn van het genieten van winst uit onderneming.² Is geen sprake van een bron van inkomen, dan worden de met een bepaalde activiteit behaalde inkomsten niet in de heffing van inkomstenbelasting in box 1 betrokken. Eventuele verliezen uit die activiteit kunnen in dat geval niet in mindering worden gebracht op andere inkomsten uit werk en woning. Met die activiteit verband houdende vermogensbestanddelen dienen, voor zover deze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt en voor zover deze een waarde in het economische verkeer vertegenwoordigen, te worden aangegeven in box 3 in het kader van inkomen uit sparen en beleggen.

Er is sprake van een bron van inkomen indien:

1. de belastingplichtige met zijn activiteit deelneemt aan het economische verkeer;
2. hij met die activiteit voordeel beoogt; en
3. dit voordeel ook redelijkerwijs is te verwachten.

Omdat het noodzakelijk is dat de belastingplichtige met zijn activiteit deelneemt aan het economische verkeer, worden activiteiten die wel opbrengsten (in geld of in natura) genereren maar zich in de privé sfeer afspelen, buiten de heffing van inkomstenbelasting gehouden. Gedacht kan worden aan de studente fiscale economie die de belastingaangifte van haar ouders verzorgt of de familieleden die elkaar helpen bij het opknappen van elkaars zeilboten. De opbrengsten – in het voorbeeld van de belastingaangifte de

1 Vgl. R.E.C.M. Niessen, 'Algemene en bijzondere bronkenmerken', *WFR* 1997/6227, p. 3-11.

2 Dit gold onder de Wet IB 1964 en geldt – blijkens o.m. de opmerking van de Staatssecretaris van Financiën in de nota naar aanleiding van het verslag (*Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 7, p.121) – ook onder de Wet IB 2001. De bronvraag wordt niet gesteld voor zover het box 3 betreft.

besparing doordat die aangifte niet behoeft te worden uitbesteed aan een derde en in het voorbeeld van de botenopknappers de waardestijging van de zeilboten als gevolg van de opknappwerkzaamheden – blijven buiten de heffing van inkomstenbelasting.

Met sommige activiteiten wordt door de belastingplichtige geen voordeel beoogd. Gedacht kan worden aan een medewerker van een effectenafdeling van een bank die tijdens een verjaardagsfeestje door de aanwezigen wordt uitgehooard over 'gouden beleggingstips'. Als de bankmedewerker tijdens een volgend feestje een kistje wijn krijgt van iemand die met de tip fortuin heeft gemaakt, kan dit niet als opbrengst in natura in de belastingheffing worden betrokken. Met de activiteit – het geven van een beleggingstip – werd onder de gegeven omstandigheden immers geen voordeel beoogd.³ Omdat hier de bedoeling van de belastingplichtige een rol speelt, wordt ook wel gesproken over het *subjectieve* criterium van voordeel beogen.

Aan het behalen van voordeel is ook een meer objectieve dimensie gegeven. Zo moet het voordeel redelijkerwijs te verwachten zijn.⁴ Hierbij is niet de bedoeling of het oogmerk van de belastingplichtige van belang, maar moet worden gekeken naar alle relevante (*objectieve*) feiten en omstandigheden. Dit criterium is in de literatuur steeds belangrijker geworden en heeft het subjectieve criterium van het voordeel beogen naar de achtergrond gedrongen. Als het redelijkerwijs niet te verwachten is dat met een bepaalde activiteit in de komende jaren *per saldo* een positief voordeel wordt behaald,⁵ dan is die activiteit niet als een bron van inkomen aan te merken.⁶ Een belastingplichtige zal zich op dit criterium beroepen indien hij in een jaar met een bepaalde activiteit (positieve) inkomsten behaalt die de fiscus wenst te belasten, maar vaststaat dat die activiteit – gelet op de resultaten die met deze activiteit in voorgaande jaren zijn behaald en in de toekomst naar verwachting zullen worden behaald – per saldo geen voordeel opleveren. Met een beroep op dit criterium heeft de fiscus de mogelijkheid de aftrek van verliezen uit structureel-verlieslijdende activiteiten te weigeren. Gedacht kan worden aan activiteiten die in de hobbysfeer plaatsvinden, veel geld kosten en waarmee de belastingplichtige slechts af en toe een bescheiden opbrengst behaalt, maar waarmee hij per saldo verlies lijdt. In dat kader kan worden gewezen op de huisarts uit HR 8 juli 1997, *BNB* 1997/314, die veel tijd en geld stak in het ontwikkelen en bouwen van een speciale boot. Deze boot wilde hij gaan verkopen. In dat kader stelde hij onder meer een prototype van de boot ten toon op de Hiswa en zocht hij contact met potentiële klanten en producenten. Er was echter nog geen boot verkocht. Hof Arnhem stelde feitelijk vast dat met betrekking tot deze activiteiten redelijkerwijs niet kon worden

³ Vgl. ook HR 25 januari 1933, *B.* 5365.

⁴ Zie HR 3 maart 2017, *BNB* 2017/84 en *BNB* 2017/85. In de aan deze arresten ten grondslag liggende hofuitspraken wordt aandacht besteed aan de vraag of zeescheepvaartactiviteiten kunnen worden aangemerkt als een (objectieve) onderneming. Daarbij ging het enkel om de vraag of sprake was van een objectieve voordeelsverwachting. Lubbers wijst in zijn noot bij *BNB* 2017/84 op de verschillende aanpak die de hoven daarbij kiezen.

⁵ Uit HR 24 juni 2011, *BNB* 2011/246, volgt dat de vraag of in een jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting, in beginsel moet worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen, aldus de Hoge Raad.

⁶ Zie in dit kader bijvoorbeeld HR 1 februari 2002, *BNB* 2002/127-129 inzake het deelnemen aan een piramidespel.

verwacht dat deze de huisarts in de toekomst positieve opbrengsten zouden opleveren. De aftrek van verliezen uit die activiteiten werd hem dan ook geweigerd. Dit oordeel werd door de Hoge Raad in stand gelaten.

In het kader van dit derde bronvereiste kan ook worden gewezen op het geval van een belastingplichtige die gedurende de jaren 1979 tot en met 1985 een negatief resultaat behaalde met de handel in 'zonnekuil-windschermen'. Met ingang van het jaar 1986 werden de activiteiten door de inspecteur niet langer aangemerkt als een bron van inkomen. Hof 's-Hertogenbosch en de Hoge Raad⁷ waren het op dit punt met de inspecteur eens. Hierdoor was het uit die activiteiten voortvloeiende verlies voor de inkomstenbelasting niet langer aftrekbaar. In deze structurele verliessituatie werd de wil van de belastingplichtige om met de activiteiten voordeel te behalen derhalve opzij gezet door de objectieve vaststelling dat er met de activiteiten redelijkerwijs geen voordeel kan worden behaald. De activiteiten van de belastingplichtige liggen dan niet (meer) in de sfeer van de inkomensverwerving maar in de sfeer van de inkomensbesteding.

Het omgekeerde kan zich overigens ook voordoen: een hobby groeit in de loop van de tijd uit tot een bron van inkomen voor de belastingplichtige. Op basis van art. 3.10 Wet IB 2001 is het mogelijk om, indien de hobby-activiteiten eenmaal als onderneming kunnen worden aangemerkt, alsnog rekening te houden met kosten die in eerdere jaren, toen de activiteiten nog geen bron van inkomen waren, niet in aftrek konden worden gebracht.⁸

Bij de vraag of voordeel redelijkerwijs te verwachten is, moeten fiscale faciliteiten buiten beschouwing worden gelaten. Zo oordeelde Hof Amsterdam⁹ ten aanzien van een commanditaire vennoot in aantal film-CV's waarin louter kasrondes hadden plaatsgevonden, dat het, afgezien van het (door belanghebbende als participant) van de commanditaire vennootschappen beoogde gebruik van fiscale faciliteiten (willekeurige afschrijving en investeringsaftrek) op voorhand vaststond dat er van de activiteiten van de commanditaire vennootschappen in redelijkheid geen positief resultaat kon worden verwacht. Ter zake was geen sprake van een bron van inkomen.

2.3 De verschillende genietters van winst uit onderneming

Op het terrein van het fiscale ondernemerschap heeft zich in de loop van de tijd een aantal ontwikkelingen voorgedaan. Geconstateerd kan worden dat de overheid zich flink heeft ingespannen voor het verbeteren van het fiscale klimaat voor ondernemers. Dit heeft ertoe geleid dat het fiscale ondernemerschap voor belastingplichtigen steeds aantrekkelijker is geworden.¹⁰ Bovendien bleek dit fiscale ondernemerschap – met de daarbij behorende faciliteiten – als gevolg van ruimhartige jurisprudentie van de Hoge Raad voor vele

7 HR 17 januari 1996, *BNB* 1996/132.

8 Zie voor een uitgebreidere beschrijving van deze regeling: hoofdstuk 3, paragraaf 3.6.2.

9 Hof Amsterdam 5 juli 2006, 04/02274, *NIFR* 2007/228.

10 Vergelijk ook de met ingang van 1 januari 2007 in het leven geroepen MKB-winstvrijstelling (art. 3.79a Wet IB 2001) die de aantrekkingskracht van het ondernemerschap nog verder heeft doen toenemen. Deze vrijstelling (van 14% van de winst na aftrek van de ondernemersaftrek) geldt slechts voor ondernemers die aan het urencriterium voldoen.

belastingplichtigen binnen handbereik te liggen. Met name naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 12 februari 1997 op het gebied van de man/vrouw-firma en de ondermaatschap¹¹ kwam een discussie op gang over de vraag of het noodzakelijk was het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting te herzien.¹² De aandacht was daarbij mede gericht op in de praktijk vaak voorkomende beleggingsconstructies met commanditaire vennootschappen, waarbij belastingplichtigen die feitelijk als belegger konden worden aangemerkt niettemin toegang hadden tot diverse ondernemersfaciliteiten.¹³

Constaterende dat het fiscale ondernemerschap onder de Wet IB 1964 steeds meer is gaan afwijken van de economische en maatschappelijke werkelijkheid,¹⁴ heeft de wetgever in het kader van de Wet IB 2001 besloten het ondernemersbegrip te herzien. Een gevolg van deze herziening is dat niet alle belastingplichtigen die winst uit onderneming genieten toegang hebben tot de ondernemingsfaciliteiten.¹⁵ Bovendien is een aantal faciliteiten minder voordelig geworden voor de belastingplichtigen die hun activiteiten in de vorm van een samenwerkingsverband (bijvoorbeeld een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap) uitoefenen. Dit zal worden uitgewerkt in hoofdstuk 5.

Onder de Wet IB 2001 wordt onder belastbare *winst uit onderneming* begrepen:

- a) de winst die de belastingplichtige als *ondernemer* geniet uit één of meer ondernemingen (art. 3.2 Wet IB 2001);
- b) de winst die de belastingplichtige, anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als *medegerechtigde* tot het vermogen van een onderneming geniet uit één of meer ondernemingen (art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001);
- c) het bedrag van de gezamenlijke voordelen die de belastingplichtige geniet uit hoofde van bepaalde schuldvorderingen op een ondernemer ten behoeve van een voor rekening van die ondernemer gedreven onderneming (art. 3.3, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001).

Wij zien dat slechts de hiervóór onder a bedoelde belastingplichtigen in de Wet IB 2001 als *ondernemers* worden aangeduid. Bij het toepassen van de diverse wettelijke bepalingen in de winst sfeer moet steeds goed in de gaten worden gehouden of de betreffende regeling van toepassing is op *alle* genietters van winst uit onderneming (er wordt in de regeling dan gesproken over *belastingplichtige*) of alleen van toepassing is op echte ondernemers (er wordt in de regeling dan gesproken over *ondernemer*).¹⁶ In hoofdstuk 1, paragraaf 1.3, hebben wij aangegeven dat wij over '*ondernemer*' spreken indien het gaat om de ondernemer als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001. Is het onderscheid niet van belang, dan spreken wij over '*ondernemer(s)*'.

11 HR 12 februari 1997, *BNB* 1997/173-176. Voor een beschrijving van deze arresten kan worden verwezen naar A.O. Lubbers, 'Fiscale droom wordt werkelijkheid voor ondernemende echtgenoten', *WFR* 1997/6237, p. 408-414.

12 Zie J.J.M. Jansen, 'Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting is aan herziening toe', *WFR* 1997/6242, p. 581-588 en P.H.J. Essers, 'Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting ter discussie', *TFO* 1997, p. 134 e.v.

13 De meest bekende CV-constructies zijn waarschijnlijk de zeescheepvaart-CV en de film-CV. De fiscale faciliteiten voor de film-CV zijn overigens met ingang van 1 juli 2007 afgeschaft.

14 *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 92.

15 Zie ook hoofdstuk 5.

16 Bovendien moet voor sommige ondernemingsfaciliteiten tevens worden voldaan aan het uren-criterium (zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.2).