

Fiscaliteiten

Bepaling resultaat uit overige werkzaamheden

Mr. K.M.L.L. van de Ven

BELASTINGEN

1 Inleiding

In de artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 zijn de zogenoemde terbeschikkingstellingsregelingen opgenomen. Deze regelingen gelden voor terbeschikkingstellingen van vermogensbestanddelen door een belastingplichtige aan de onderneming of ten behoeve van overige werkzaamheden van een verbonden persoon, respectievelijk aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft.

De belastingplichtigen die vermogensbestanddelen ter beschikking stellen als bedoeld in deze artikelen Wet IB 2001, genieten resultaat uit overige werkzaamheden. Bij het bepalen van de omvang van dit resultaat zijn op grond van de artikelen 3.94 en 3.95 van de wet, de meeste bepalingen die gelden voor winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing. Voor dit resultaat dient daarom een openingsbalans per 1 januari 2001 te worden opgesteld, waarop ingevolge hoofdstuk 2, artikel 1, onderdeel M lid 1, Invoeringswet Inkomstenbelasting 2001, de terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.

Omdat de vaststelling van de waarde in het economische verkeer tot veel discussie aanleiding kan geven en bovendien tot extra kosten kan leiden, heeft de staatssecretaris van Financiën een waarderingsvoorschrift (Besluit van 9 maart 2001, nr. RTB2001/947) doen uitgaan, om de genoemde problemen zo veel mogelijk te voorkomen. Met betrekking tot vragen uit de praktijk over de kring van met de belastingplichtige verbonden personen heeft de staatssecretaris te kennen gegeven dat, voorafgaande aan het binnen afzienbare

termijn op dit onderdeel te verwachten besluit, de belastingdienst bij vooroverleg zeer terughoudendheid zal reageren (Besluit van 13 april 2001, nr. RTB2001/1378M).

2 Goedkeuring waarde openingsbalans onroerende zaken

Een groot deel van de terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen betreft onroerende zaken. Goedgekeurd wordt (Besluit van 9 maart 2001) dat voor het vaststellen van de waarde in het economische verkeer op de openingsbalans per 1 januari 2001 wordt uitgegaan van de waarde van de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde met waardepeildatum 1 januari 1999. Deze waarde wordt verhoogd met 20%.

De toezegging geldt alleen voor gevallen waarin de afbakening van het WOZ-object overeenkomt met het vermogensbestanddeel dat op de beginbalans gewaardeerd moet worden. In situaties waarin dat niet zo is, zal de waarde in het economische verkeer op andere wijze dienen te worden vastgesteld. In dit verband worden in het besluit als voorbeeld genoemd de situatie waarin de onroerende zaak is bezwaard met een recht van erfpacht, of waar door de vestiging van een beperkt zakelijk recht geen sprake is van volle en onbezwaarde eigendom.

In gevallen waarin door een bijzondere omstandigheid de waarde in het economische verkeer wordt gedrukt, mist waardering op de verhoogde WOZ-waarde evenzeer toepassing. Van een waardedrukkende omstandigheid zal bijvoorbeeld sprake zijn als de huurder investeringen heeft gedaan, welke tot uitdrukking komen in de WOZ-waarde, en op de eigenaar van het pand de verplichting rust om de kosten te vergoeden.

Ten slotte wordt in het besluit als voorbeeld van een geval waarin de verhoogde WOZ-waarde niet kan worden gebruikt genoemd een onroeren-

Mr. K.M.L.L. van de Ven is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant en tevens werkzaam in de notariële praktijk

de zaak met gemengd gebruik, dat als één WOZ-object wordt beschouwd, maar waarvan slechts een gedeelte onder de terbeschikkingstellingsregeling valt. In deze laatste situatie kan de WOZ-waarde overigens weer wél worden gebruikt, als het gedeelte dat ter beschikking is gesteld in het taxatieverslag afzonderlijk is gewaardeerd. In die gevallen waarin een WOZ-beschikking wordt herzien, is artikel 18a AWR van toepassing. Dit artikel geeft de inspecteur, na herziening van de beschikking, de bevoegdheid om de te weinig geheven belasting na te vorderen, dan wel bij een te hoog vastgestelde belastingvermindering, onthefing of teruggave tot het juiste bedrag te verlenen.

3 Kring van met de belastingplichtige verbonden personen

De afbakening van de kring van met de belastingplichtige verbonden personen op wie de bepalingen van toepassing zijn, is gebaseerd op de gedachte dat dit degenen zijn waarvan kan worden verwacht dat ze behoren tot een samenwerkende groep. Daarbij is gekozen voor een getrapte invulling waarbij de regeling op grond van lid 2, onderdeel b, van de artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 in alle gevallen geldt voor terbeschikkingstellingen aan partners¹ of aan hun minderjarige kinderen. Daarnaast werkt de regeling ingevolge het derde lid van de beide artikelen ook voor de ruimere groep van bloed- en aanverwanten in de rechte lijn, maar dan alleen indien sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling. Met dit criterium wordt blijkens de Memorie van Toelichting² beoogd situaties onder de regeling te brengen, waarbij de rechtsverhouding als zodanig ongebruikelijk is dan wel waarbij de rechtsverhouding niet gebruikelijk is tussen deze partijen.

Voor de praktijk zal niet altijd duidelijk zijn of sprake is van ongebruikelijkheid. Zo is onder meer de vraag of het ontbreken van een tegenprestatie voor het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel maatschappelijk gezien ongebruikelijk is.

De wetgever³ is zich ervan bewust dat deze onduidelijkheid in de regeling een bepaalde mate van onzekerheid tot gevolg heeft, en heeft toegezegd in bepaalde gevallen zekerheid vooraf te verschaffen voor bepaalde overeenkomsten door middel van nadere regelgeving. In het derde lid van de artikelen 3.91 en 3.92 van de wet is daartoe de mogelijkheid gecreëerd⁴.

Blijkens het Besluit van 13 april 2001 zal de belastingdienst, in afwachting van deze nadere regelgeving, zich in situaties van vooroverleg zeer terughoudend opstellen.

4 Ter afronding

In het Besluit van 9 maart 2001 heeft de staatssecretaris van Financiën een maatregel getroffen waarmee praktische waarderingsproblemen kunnen worden voorkomen. Belastingplichtigen kunnen door gebruik te maken van de toezegging, op eenvoudige wijze de waarde van hun pand op de openingsbalans per 1 januari 2001 bepalen. Die belastingplichtigen die willen inzetten op een zo hoog mogelijke vaststelling van de balanswaarde, kunnen overwegen geen gebruik te maken van het goedkeurende besluit. Dit scenario brengt met zich mee kosten van een taxatierapport alsmede onzekerheid over de vraag of de belastingdienst de getaxeerde waarde zal accepteren.

Het is wenselijk dat de in het Besluit van 13 april aangekondigde nadere regeling werkelijk spoedig verschijnt. Belastingplichtigen zijn gebaat bij zekerheid vooraf over de vraag in welke box het inkomen terecht zal komen.

NOTEN

1 Als partner wordt volgens artikel 3.91, lid 2, onderdeel b, Wet IB 2001 voor de terbeschikkingstellingsregelingen tevens aangemerkt: degene met wie een notarieel samenlevingscontract is gesloten; degene die voor de toepassing van een pensioenregeling als partner is aangemeld; degene met wie gezamenlijk een woning wordt bewoond die onder de eigenwoningregeling valt; degene die in het kalenderjaar gedurende meer dan zes maanden op hetzelfde woonadres is ingeschreven, tenzij geen sprake is van een duurzame gemeenschappelijke huishouding.

2 Memorie van Toelichting Veegwet Wet IB 2001, toelichting algemeen, V-N BP 21/18.4, blz. 4017.

3 Memorie van Toelichting Veegwet Wet IB 2001, artikel 3.91, V-N BP 21/18.4, blz. 4056.

4 Daarin is opgenomen dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld, onder meer met betrekking tot de vraag of sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling.