

Investeringsaftrek: het criterium hoofdzakelijk ter beschikking stellen aan derden kan na ruim 25 jaar worden afgeschaft.

Drs L.E.U. Jansen en G.J. Mol¹

1 INLEIDING

Sedert haar introductie in 1978 bestaat in fiscalibus onduidelijkheid over de precieze reikwijdte van het begrip 'ter beschikking stellen', hierna af te korten tot: tbs, bij het verkrijgen van investeringsaftrek². Deze onduidelijkheid is vooral veroorzaakt door het feit dat tijdens de parlementaire behandeling in 1978 van de Wet Investeringsrekening, hierna: WIR, door de wetgever onvoldoende inhoud aan het begrip tbs is gegeven. Volgens de toenmalige staatssecretaris van Financiën diende het begrip zo ruim mogelijk te worden uitgelegd. Door de jaren heen is in de jurisprudentie inhoud gegeven aan het begrip. Hieruit blijkt dat ook een enge uitleg van het begrip tbs kan worden gehuldigd.

In onderdeel 2 van deze bijdrage zullen wij kort de wetsgeschiedenis en de ratio van het begrip tbs bespreken. Voorts zullen wij trachten een algemene lijn te onderscheiden in de rechtspraak aangaande het begrip tbs gedurende de jaren 1978 tot en met heden. Onze stelling dat voor de tbs bepaling onder de Wet IB 2001 geen plaats meer is en derhalve naar onze mening dient te worden afgeschaft zullen wij in onderdeel 3 verdedigen. Deze bijdrage zal worden afgesloten met een conclusie.

In deze bijdrage wordt niet ingegaan op het begrip ter beschikking stellen in de zin van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001³. Ook de in de besluiten van de staatssecretaris van 2 september 2002, nr CPP2002/2127M⁴ en van 29 april 2004, CPP 2003/2360M⁵ opgenomen vragen en antwoorden laten wij in deze bijdrage buiten beschouwing.

2 HOOFDZAKELIJK 'TER BESCHIKKING STELLEN' AAN DERDEN

In 1978 is tijdens de parlementaire behandeling van de WIR aan het begrip tbs onvoldoende inhoud en betekenis gegeven. Eerst in 1979 bij de beantwoording van de zogenaamde WIR/SIR vragen⁶ door de staatssecretaris bleek dat het begrip tbs naar zijn mening 'ruim' moest worden uitgelegd. In de loop der jaren is in de jurisprudentie en de literatuur ook een 'enge' opvatting over het begrip tbs ontstaan. De WIR was een instrument ter structurele stimulering van de investeringen door belastingplichtige

¹ Beiden zijn werkzaam in de (inter)nationale adviespraktijk bij Mazars te Rotterdam. Wij danken onze collega mr. E. Alink voor zijn opmerkingen tijdens de totstandkoming van deze bijdrage.

² In deze bijdrage wordt met investeringsaftrek de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek bedoeld zoals opgenomen onder art 3.45, tweede lid jo art 3.47, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en art. 11, vijfde lid, aanhef en onderdeel b jo art. 11a, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 1964.

³ In dit verband attenderen wij de lezer o.a. op het recent uitgebrachte geschrift nummer 226 van de Vereniging voor Belastingwetenschap dat de terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting als onderwerp heeft.

⁴ V-N 2002/47.12

⁵ V-N 2004/23.6

⁶ V-N 1979/blz. 1226, zie o.a. WIR vraag 52, (Kamerstuk 15.300, IXB en XIII, nr.21)

ondernemingen en lichamen met als achterliggend kernmotief het stimuleren van de werkgelegenheid in Nederland.

Ruime opvatting

De ratio van de door de staatssecretaris gehanteerde ruime opvatting van de tbs bepalingen in de WIR was het voorkomen dat investerende beleggers, 'quasi-ondernemers', via bepaalde vooropgezette constructies⁷ investeringsaftrek konden genieten. Als gevolg van de door de wetgever indertijd bewust gecreëerde overkill werden bonafide gevallen ook door de tbs bepaling getroffen⁸. Immers wanneer de rechter op basis van de omstandigheden van het geval vaststelt dat naar de letter van de wet sprake is van een ter beschikking stellen van het bedrijfsmiddel zal toepassing van de wet met zich meebrengen dat het bedrijfsmiddel niet voor WIR / (kleinschaligheids)investeringsaftrek in aanmerking komt. Een toetsing van de aanwezigheid van een subjectieve misbruikintentie bij de ondernemer / het lichaam blijft achterwege.

Hierop is door diverse auteurs in de fiscale literatuur kritiek geuit⁹. Zo vonden Vermeend en De Kam dat er nogal wat verbeeldingskracht nodig is om investeringen van een ondernemer die het hotelbedrijf uitoefent uit te sluiten van investeringsaftrek omdat zo'n onroerende zaak bestemd is om hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden.

Volgens de 'ruime' opvatting is sprake van hoofdzakelijk tbs van een (zelfstandig) bedrijfsmiddel¹⁰ indien een derde in de gelegenheid wordt gesteld voor tenminste 70% van het gebodene gebruik te maken, onder welke naam of in welke vorm dan ook. Hierbij kan het gaan om verhuur, bruikleen, operational-leasing en time-charters. Als voorbeeld kan een berechte casus dienen waarin in geschil was of investeringsaftrek kon worden verkregen over voor de verhuur bestemde videobanden¹¹

⁷ Hierbij betrof het situaties waarin particulieren door het geven van een bedrijfsmatig karakter aan het beleggen in / het verhuren van onroerende zaken trachtten voor WIR in aanmerking te komen. Ook betrof het situaties waarin doorgaans vrijgestelde lichamen door het tussenschakelen van wel aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen probeerden op indirecte wijze toch voor WIR premie in aanmerking te komen (het zogenaamde 'profit routing'). Wetgever achtte de bestrijding van 'profit routing' praktisch alleen realiseerbaar door middel van een objectieve uitsluiting van alle verhuurde bedrijfsmiddelen; Tweede Kamer, vergaderjaar 1983-1984, 18.203, nr.9, bladzijde 6

⁸ Zie Hoge Raad, 4 november 1987, rolnr. 24.217, rechtsoverweging 3 en opgenomen onder BNB 1988/31

⁹ Zie C.A. de Kam/W.A. Vermeend, De Wet Investeringsrekening, NJB, 21 oktober 1978, afl. 36, bladzijde 779.

¹⁰ Bedrijfsmiddel: over het algemeen al die zaken die tot de duurzame kapitaalgoederen van het bedrijf behoren, zie o.a. BNB 1953/272 en BNB 1966/248. Op grond van BNB 1957/68 kan een economisch goed, ook als bedrijfsmiddel voor de investeringsaftrek kwalificeren.

¹¹ Hoge Raad 25 oktober 1995, rolnummer 30.632 en opgenomen onder BNB 1995/345. De Hoge Raad oordeelde dat aan de ondernemer die een videotheek exploiteerde geen investeringsaftrek toekwam ter zake van investeringen in videobanden aangezien deze bestemd waren voor de verhuur. Aan het feit dat genoemde roerende bedrijfsmiddelen binnen de eigen bedrijfsvoering werden aangewend kwam geen

Het vaststellen of aan het hoofdzakelijkheids criterium (70%) werd voldaan kon oorspronkelijk, tot de arresten van de Hoge Raad van 4 november 1987¹², geschieden aan de hand van een toerekening over de gebruikers van het bedrijfsmiddel naar opbrengst, winstverdeling (bij samenwerkingsverbanden), volume (oppervlakte) of tijd.

Voor het antwoord op de vraag of een bedrijfsmiddel bestemd is om te worden verhuurd is de aard van het verwachte gebruik op basis van het subjectieve oogmerk van de ondernemer met het bedrijfsmiddel tijdens de jaren ná het tijdstip van investeren beslissend¹³. Deze vraag dient op het tijdstip van investeren te worden beantwoord. Derden worden in dit verband gedefinieerd als ieder ander subject dan de investerende ondernemer zelf. Volgens de staatssecretaris verhouden ook partners in een samenwerkingsverband zich als derden ten opzichte van elkaar. Dit komt bijvoorbeeld tot uiting indien een partner een onroerende zaak die zijn eigendom is verhuurt¹⁴ aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt. Afhankelijk van de winstverdeling¹⁵ kan dan sprake zijn van tbs zodat deze partner niet voor investeringsaftrek in aanmerking komt ter zake van zijn investering in de onroerende zaak.

Wanneer de partners de onroerende zaak *gezamenlijk* verwerven, de onroerende zaak behoort alsdan tot het ondernemingsvermogen van het samenwerkingsverband, kan ieder van de partners wél investeringsaftrek ter zake van de investering in de onroerende zaak genieten¹⁶. Er is dan geen sprake van tbs mits de gerechtigdheid van elke partner in de onroerende zaak overeenkomt met de mate waarin de betreffende partner gerechtigd is in de winst van het samenwerkingsverband.

Ook is een situatie mogelijk waarbij twee (van de in totaal vier) partners gezamenlijk een onroerende zaak verwerven¹⁷ en vervolgens het gebruiksrecht er van tegen een vergoeding inbrengen in het samenwerkingsverband van waaruit zij hun zelfstandige beroep uitoefenen. De vraag die in deze casus rijst is of de twee partners (A en B) hun 50% aandeel in de onverdeelde eigendom van de onroerende zaak (gedeeltelijk) aan elkaar ter beschikking kunnen stellen. De Hoge Raad besliste dat slechts sprake kan zijn van tbs voor zover het aandeel van de partner in de winst van het samenwerkingsverband lager is dan de gerechtigdheid van de partner in het gebruik van het bedrijfsmiddel¹⁸. Wij zijn overigens van mening dat de Hoge Raad in dit arrest een

betekenis toe. In gelijke zin: Hoge Raad 29 januari 1997, rolnr. 31.615, BNB 1997/103 waarin werd beslist dat kano's/punters bestemd waren om aan derden ter beschikking te worden gesteld.

¹² Hoge Raad 4 november 1987, opgenomen onder BNB 1988/30-31

¹³ Memorie van Antwoord WIR, inzake art. 61a, lid 5, letter i, onder 3, Wet IB 1964, zie V-N 1978/1061, 8 juli 1978 en verder V-N 1980/1069 waarin aandacht wordt besteed aan Tweede Kamer, zitting 1979-1980, 15.800, hoofdstuk IX, B, nr. 23.

¹⁴ Onroerende zaak is dan buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen

¹⁵ Hoge Raad 4 november 1987, opgenomen onder BNB 1988/30-31

¹⁶ Zie antwoord op WIR/SIR vraag 49; V-N 1979/blz 1224

¹⁷ De onroerende zaak is alsdan aan te merken als buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen van de twee investerende partners.

¹⁸ Hoge Raad, 31 januari 2003, rolnr. 37.241 opgenomen onder BNB 2003/151 met noot van P.H. J. Essers. Essers uit in zijn annotatie de nodige kritiek op het arrest. Wanneer wij het goed zien bestaat het fundamentele verschil van inzicht tussen de Hoge Raad en Essers hierin dat de Hoge Raad er voor kiest als uitgangspunt te hanteren dat beide eigenaren A en B hun eigen onverdeelde helft van de gezamenlijke eigendom zoveel als mogelijk eerst binnen hun eigen subjectieve onderneming aanwenden (en het restant

kans heeft laten liggen om vast te stellen dat A en B ten opzichte van elkaar niet als derden kunnen worden aangemerkt voorzover hun winstaandelen in het samenwerkingsverband aan elkaar gelijk zijn. Een dergelijke vaststelling had de onderhavige problematiek verhelderd en vereenvoudigd.

Volgens de door de staatssecretaris gehanteerde ruime opvatting is (zelfs) sprake van tbs indien de terbeschikkingstelling plaatsvindt als onderdeel van een complex van diensten. Op dit standpunt staat de staatssecretaris op basis van de hardheidsclausule onder voorwaarden echter een uitzondering toe voor gevallen van dienstverlening¹⁹ waarin gebouwen en installaties ter beschikking worden gesteld. De drie cumulatieve voorwaarden zijn:

- er is sprake van een normale zakelijke exploitatie;
- de afstand van het gebruik van het bedrijfsmiddel is kortstondig;
- de eigenaar/exploitant van het (complex van) bedrijfsmiddel(en) en de gebruiker verhouden zich als derden ten opzichte van elkaar.

Wanneer de terbeschikkingstelling van het *onroerende* bedrijfsmiddel plaatsvindt als onderdeel van het verlenen van een complex van diensten door de ondernemer is ook naar de mening van de staatssecretaris geen sprake van tbs aangezien dat niet strookt met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever²⁰.

Dezelfde mening²¹ heeft de staatssecretaris wanneer het tbs van *roerende* bedrijfsmiddelen als ondergeschikte nevenprestatie deel uitmaakt van meer omvattende dienstverlening waarvoor een all-in prijs wordt berekend. Deze dienstverlening moet de hoofdwerkzaamheid van de onderneming zijn en mag niet bestaan uit het tbs van het roerende bedrijfsmiddel als zodanig. De staatssecretaris denkt hierbij bijvoorbeeld aan het tbs van bestek in een restaurant. Wanneer de hoofdwerkzaamheid van de onderneming echter bestaat uit het, al dan niet kortstondig, tbs van een roerend bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld videobanden, kano's) aan derden komt de ondernemer niet in aanmerking voor investeringsaftrek. Een en ander blijkt uit het Besluit van 21 december 1999²².

ter beschikking te stellen) terwijl Essers als uitgangspunt hanteert dat A zowel de helft van zijn eigen onverdeelde helft gebruikt als de helft van B om zijn winstaandeel in het samenwerkingsverband te genereren. Wij vinden de beslissing van de Hoge Raad alleszins verdedigbaar. In de eerste plaats omdat onder de Wet IB 1964 uitsluitend de subjectieve ondernemer *sic* (die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband) recht had op investeringsaftrek ter zake van investeringen op zijn persoonlijke balans. Voorts stakten in casu A en B door de toetreding van C en D hun onderneming gedeeltelijk voor 46% respectievelijk 42%. De Hoge Raad heeft de terbeschikkingstellingspercentages, beiden lager dan 70%, conform genoemde stakingspercentages vastgesteld.

¹⁹ Zoals in hotel-, restaurant-, en cafébedrijven, tennis- en squashbanen, parkeergarages bij winkelcentra.

²⁰ Zie antwoord op WIR/SIR vraag 52; V-N 1979/blz 1227

²¹ Met regime voor investeringsaftrek werd met artikel 11, lid 5, onderdeel b Wet IB 1964 ten opzichte van het WIR regime voor het tbs van roerende zaken een verdere beperking doorgevoerd zoals uiteengezet in Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21.343, nummer 3, bladzijde 9.

²² Zie Besluit 21 december 1999, nr.DB 1999/2732, BNB 2000/87

In dit kader kan het feestverlichtingsarrest²³ als voorbeeld dienen. Ondanks dat aan de ter beschikkingstelling van de verlichtingsartikelen slechts 30% van de totale vergoeding voor de diensten van belanghebbende kon worden toegerekend komt daaraan voor het oplossen van het geschil uiteindelijk geen betekenis toe aangezien naar de mening van het Hof en de Hoge Raad de hoofdwerkzaamheid van belanghebbende bestond uit het ter beschikking stellen van roerende zaken. Het ging de cliënten immers slechts om het gebruik van de feestverlichting. Deze motivering past in de ruime opvatting van de staatssecretaris bij het tbs van roerende zaken.

Wanneer vanuit het oogpunt van belanghebbende naar de aard en samenstelling van de dienstverlening zou zijn gekeken was het beschikbaar stellen van de feestverlichting naar onze mening niet te duiden geweest als een ondergeschikte nevenprestatie binnen een complex van dienstverlening. De all-in prijs wordt immers hoofdzakelijk in rekening gebracht ter dekking van de kosten van de bijkomende dienstverlening. Mogelijk ware de beslissing dan ook anders geweest wanneer het accent bij het aanbod van de (feest)verlichtingsdiensten door de ondernemer veel meer was gelegd op de diensten zelf; de ondernemer zorgt gedurende de overeengekomen periode voor een gegarandeerd veilige sfeervol verlichte winkelstraat. In dat geval ontstaat de situatie dat sprake is van een complex van diensten (montage, onderhoud, verzekering etc) waarvan het tbs van de sfeerverlichting een ondergeschikt onderdeel uitmaakt. De feestverlichting wordt alsdan voor eigen gebruik aangewend. Alsdan is volgens de enge interpretatie geen sprake van tbs.

Enge opvatting

Volgens de 'enge' opvatting van het begrip tbs is geen sprake van tbs indien de (on)roerende bedrijfsmiddelen binnen de zelfstandige uitoefening van de onderneming worden aangewend. Alsdan is sprake van 'eigen gebruik' van dergelijke (on)roerende bedrijfsmiddelen. In dit kader verwijzen wij naar de opvatting van Lugt²⁴ die stelt dat niet van ter beschikking stellen aan derden kan worden gesproken indien de normale bedrijfsactiviteit van de ondernemer bestaat uit het verlenen van een complex van diensten waarvan het in gebruik geven van (bijvoorbeeld) een onroerende zaak onderdeel uitmaakt. Wanneer een ondernemer zelfstandig een tennishal exploiteert kan naar de mening van Lugt niet van tbs worden gesproken ondanks dat de hal aan tennisverenigingen en particulieren wordt verhuurd. Er wordt immers (in eigen beheer)

²³ Zie Hoge Raad 10 juni 1998, rolnr. 33.297 en opgenomen onder BNB 1998/306 met noot van P.H.J. Essers. Het betrof een casus waarin belanghebbende in het kader van zijn eigen bedrijfsvoering investeerde in feestverlichting. De bedrijfsactiviteiten van belanghebbende bestonden uit het aanbieden van sfeerverlichting tijdens braderieën, zomerfeesten en in de decembermaand in winkelstraten inclusief montage, transport, opslag en verzekering tegen een all-in prijs. Ondanks dat aan de bijkomende diensten ongeveer 70% van de prijs was toe te rekenen komt daaraan geen betekenis toe aangezien de verlichtingsartikelen waren bestemd om aan derden ter beschikking te worden gesteld. In gelijke zin: Hof Den Bosch kwam op 20 juni 2001, nr. 99.0969 in een soortgelijk geval met een te verhuren mobiel podium tot de conclusie dat geen investeringsaftrek ter zake van investeringen in een ter beschikking te stellen mobiel podium kon worden verleend aangezien de bijkomende diensten zoals ontwerp, vervoer, montage en afbouw (waar het grootste deel van de vergoeding voor belanghebbende aan toe te rekenen was) dienstbaar waren aan de ter beschikkingstelling van het podium.

²⁴ Drs F.H. Lugt, Investeren in gebouwen: WIR of geen WIR?, WFR 1979/5396, blz 184 -185

een complex van diensten aangeboden; tennislessen, douche- en kantinefaciliteiten, schoonmaker etc²⁵.

Deze opvatting van Lugt is nadien gevolgd door de Hoge Raad in enkele belangrijke arresten. Het betrof het zogenaamde 'Kampeerpaaftjesarrest'²⁶, het Handdoekautomatenarrest²⁷ en het Koelruimte-arrest²⁸

Naar onze mening kan uit vorenstaande arresten worden geconcludeerd dat de Hoge Raad de 'enge' opvatting van het begrip tbs huldigt wanneer de terbeschikkingstelling van de (on) roerende bedrijfsmiddelen, al dan niet tegen een rechtstreekse (zichtbare) vergoeding, plaatsvindt als ondergeschikt onderdeel van de (eigen) exploitatie van een objectieve onderneming (bestaande uit het aanbieden van een complex van diensten) door de ondernemer. Alsdan is sprake van 'eigen gebruik' van de bedrijfsmiddelen door de ondernemer. De functie van de ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen in de bedrijfsvoering kan daarbij bijvoorbeeld zijn het rendabel maken van de in de onderneming aanwezige factor arbeid in de vorm van verkoop van onderhoudsuren van monteurs of de stimulering van de verkoop van het productaanbod van de ondernemer. De bedrijfstak waarin een en ander plaatsvindt zal in elk geval kenmerken van dienstverlening moeten hebben.

²⁵ Anders: Hof Den Bosch, 20 september 1991, nr. 2619/1989; géén sprake van terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel binnen de (eigen) exploitatie van een onderneming aangezien belanghebbende zijn onderneming verhuurde aan twee voormalige werknemers.

²⁶ Hoge Raad 28 september 1983, rolnummer 22.095 en opgenomen onder BNB 1983/294 en Fed 1984/17 met noot van Th.W.M. Poolen. Belanghebbende, exploitant van een campingbedrijf, heeft geïnvesteerd in de aanleg van een elektrische installatie bestaande uit voedingskasten en aansluitzuiltjes waarop de caravans worden aangesloten. Voorts kunnen de (seizoen) campinggasten tegen een all-in prijs gebruik maken van andere faciliteiten. De Hoge Raad beslist dat in casu géén sprake is van tbs van de zuiltjes nu de levering van de stroom plaatsvindt als onderdeel van een aanbod van een complex van diensten tegen een all-in prijs per seizoen in het kader van de exploitatie (in eigen beheer) van de camping door de ondernemer.

²⁷ Hoge Raad 4 november 1987, rolnummer 24.649 en opgenomen onder BNB 1988/60 met noot van G. Slot

²⁸ Hoge Raad 20 januari 1988, rolnummer 23.963 en opgenomen onder BNB 1988/82. Belanghebbende drijft een onderneming die zich bezig houdt met opslag, overslag en vervoer van gekoelde producten. C zoekt gekoelde opslagruimte. Belanghebbende en C komen overeen dat belanghebbende de opslag (inclusief sorteren, administreren en gereedmaken voor vervoer) van C's producten zal verzorgen en in dat kader het overgrote deel van de koelruimte ter beschikking zal stellen aan C. Belanghebbende ontving een vergoeding van NLG 5.525 per maand voor de diensten en van NLG 3.900 per maand voor het gebruik van de koelruimte. Wat betreft de rechtsvraag of de koelruimte bestemd was om hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden bevestigt de Hoge Raad het oordeel van het Hof dat het beschikbaar stellen van de koelruimte voor belanghebbende in meer dan belangrijke mate de betekenis heeft de bij haar aanwezige factor arbeid en de overige bedrijfsmiddelen mede rendabel te maken. Voorts beslist de Hoge Raad dat de verhouding tussen de vergoedingen voor het aan C geboden dienstenpakket enerzijds en het beschikbaar stellen van de koelruimte aan C anderzijds alsmede, de omstandigheid dat het dienstenpakket volledig ligt in het kader van de onderneming van belanghebbende er voor zorgen dat de koelruimte door belanghebbende was bestemd om te worden gebezigd ten behoeve van haar eigen bedrijfsvoering. In gelijke zin: Hof Amsterdam, 28 april 1989, V-N 1989/53.15 inzake glasbakken die tegen één vergoeding (inclusief ophalen, opslag en transport van het glas) werden verhuurd.

Met Lugt²⁹, een van de pleitbezorgers in de literatuur van de zogenaamde 'enge' opvatting van het begrip tbs, zijn wij van mening dat voor de uitleg van een begrip als tbs de bedoeling van de wetgever leidend zou moeten zijn. In de enge opvatting zijn volgens Lugt slechts verhuur en de daar vlak tegenaan liggende rechtsfiguren als terbeschikkingstelling te zien³⁰. Ook in zijn ogen komt dan ook geen plaats toe aan de door de staatssecretaris gehuldigde 'ruime' opvatting indien deze niet door tenminste de tekst van en/of de toelichting op de wet wordt gerechtvaardigd.

Recapitulatie

Uit het vorenstaande kan worden geconcludeerd dat het verschil tussen de ruime en de enge opvatting vooral duidelijk wordt in situaties waarin sprake is van het tbs van (on)roerende zaken als onderdeel van een complex van diensten.

Om vast te stellen of binnen het totale dienstenpakket het tijdelijk gebruik van de (on)roerende zaken opgaat in de overige diensten pleiten wij er voor om, in lijn met het koelruimte-arrest en de berechte casus over de glasbakken³¹, elk afzonderlijk onderdeel van het dienstenpakket op haar waarde in het economisch verkeer (verkoopwaarde) te waarderen. Deze cijfers zijn binnen elk bedrijf bekend. Vervolgens wordt bepaald of sprake is van eigen gebruik van de ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen. Zo wordt een in onze ogen rechtvaardig, met de economische realiteit overeenkomend antwoord bereikt op de vraag of sprake is van tbs. We zijn dan ook af van situaties waarin geconcludeerd wordt dat sprake is van tbs in bedrijfstakken waarbij dienstverlening plaatsvindt met ter beschikking stelling van (on)roerende zaken én waarbij de totale vergoeding voor de dienst hoofdzakelijk aan de 'bijkomende' dienstverlening (arbeid etc.) kan worden toegerekend (zoals dus bij de feestverlichting).

Het behoeft geen nadere toelichting dat in de casus van de videobanden het deel van de totale vergoeding dat aan de bijbehorende dienstverlening (de arbeid van de videotheekhouder) kan worden toegerekend geringer zal zijn dan in de casus van de feestverlichting. Nu het tbs van de videobanden de kern van de dienstverlening uitmaakt past de rechter strikt de tbs bepaling met al haar overkill naar de letter van de wet toe met als resultaat dat de ondernemer niet in aanmerking komt voor investeringsaftrek³². Wij zijn van mening dat ook gelet op de oorspronkelijke bedoeling van het instrument WIR / (kleinschaligheids)investeringsaftrek de ondernemer wél voor investeringsaftrek in aanmerking zou moeten kunnen komen.

Wij pleiten er dan ook voor dergelijke ondernemers in aanmerking te laten komen voor kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (mits uiteraard ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan). De videobanden worden immers uitsluitend binnen de eigen onderneming benut en werpen in dat kader ook hun vruchten af voor de onderneming. Voorts heeft de videotheekhouder het economisch waarderisico en dat van het tenietgaan van de betreffende bedrijfsmiddelen.

²⁹ Drs F.H. Lugt, Notities bij vragen en antwoorden inzake de WIR, WFR 1979/5423, blz. 1107 - 1108

³⁰ Drs F.H. Lugt, Inleiding tot de WIR, Fiscale studieserie nr. 24, Deventer 1985, blz 78.

³¹ Zie noot 28

³² Zie in dit kader ook Hof Den Haag, 14 oktober 1987, nr 1131/86-M1, V-N 1988/8.36

Om het ondernemerschap daadwerkelijk te stimuleren moeten ondernemers die investeren in (on)roerende bedrijfsmiddelen die in hun eigen bedrijf worden aangewend aanspraak kunnen maken op de faciliteit. Dit geldt eens te meer wanneer, zoals in bovenbedoelde besproken gevallen, geen sprake is van misbruik van investeringsaftrek waarvoor de tbs bepaling is geschreven. Nu de strikte toepassing van de tbs bepaling kan leiden tot vorenbedoelde, in onze ogen, onbillijke (en vooral ook onwenselijke) uitkomsten in bonafide situaties pleiten wij hier voor drastische herziening van de tbs bepaling.

3 TOEKOMST VAN DE BEPALING HOOFDZAKELIJK 'TER BESCHIKKING STELLEN' AAN DERDEN IN DE WET INKOMSTENBELASTING 2001

In aansluiting op het bovenstaande kan naar onze mening naar de toekomst toe de vraag worden gesteld in hoeverre de tbs-bepaling in de investeringsaftrek nog voldoet aan het hedendaagse tijdsgewricht. Zoals hiervoor uiteengezet is de tbs-bepaling destijds in de Wet IB 1964 opgenomen als anti-misbruikbepaling om te voorkomen dat 'investerende beleggers' investeringsaftrek konden genieten.

De komst van het nieuwe inkomstenbelastingregime doet de vraag rijzen of er nog steeds een voldoende rechtvaardiging bestaat voor deze anti-misbruikbepaling. Naar onze mening niet. Wij pleiten er derhalve voor de tbs-bepaling zoals die in art. 3.45 Wet IB 2001 is opgenomen af te schaffen. In het onderstaande zullen wij onze motivering hiervoor uiteenzetten.

Het ondernemersbegrip zoals opgenomen in art. 6 Wet IB 1964 is in de loop der jaren door diverse ontwikkelingen in de jurisprudentie steeds ruimer geworden. De ondernemersfaciliteiten werden 'opgezocht' door personen die in feite geen materiële ondernemer waren. Wij verwijzen bijvoorbeeld naar de arresten van de Hoge Raad van 12 februari 1997 aangaande de man-vrouw (onder)vennootschappen zoals opgenomen onder BNB 1997/173 tot en met BNB 1997/176³³. Eerder al had de Hoge Raad beslist dat een commanditair vennoot die niet deelde in de goodwill maar wel in de stille reserves van de overige activa/passiva bij het einde van de vennootschap als fiscaal ondernemer kon worden aangemerkt.³⁴ Aldus geschiedde het dat 'investerende beleggers' konden profiteren van de fiscale ondernemersfaciliteiten (o.a. investeringsaftrek).

De wetgever heeft hierop gereageerd door in de Wet IB 2001 een ondernemersbegrip te definiëren dat recht doet aan de economische en maatschappelijke realiteit aangaande het ondernemerschap³⁵. Alleen natuurlijke personen voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die ook rechtstreeks worden verbonden voor de verbintenissen betreffende die onderneming kwalificeren nog als ondernemer³⁶. De wetgever heeft met het tweede deel van voornoemde definitie willen benadrukken dat ondernemerschap meer inhoudt dan het ter beschikking stellen van kapitaal aan de onderneming. Door deze externe verbondenheid tegenover de zakelijke schuldeisers loopt de ondernemer een reëel risico voor de resultaten van de onderneming. In de

³³ Arresten hebben respectievelijk de volgende rolnummers; 30.752, 31.041, 31.127 en 31.394

³⁴ Hoge Raad 19 juni 1996, nr. 30.795, opgenomen onder BNB 1996/305 met noot van E. Aardema

³⁵ Zie V-N BP 21/1.5, 21-9-1999 / Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 26.727, nr. 3, bladzijde 28

³⁶ Zie art. 3.4. Wet IB 2001

fiscale literatuur werd deze herziening van het ondernemersbegrip in het algemeen met instemming begroet.³⁷ Aldus werd bereikt dat alleen diegenen voor wie de ondernemersfaciliteiten ook 'echt' bedoeld zijn er aanspraak op kunnen maken.

Personen die, zoals bijvoorbeeld commanditaire vennoten of stille maten, doorgaans medegerechtigd zijn tot het vermogen van een onderneming en (in principe) niet rechtstreeks worden verbonden voor de zakelijke schulden van de onderneming kwalificeren in het huidige inkomstenbelastingregime als medegerechtigde³⁸.

Tijdens de parlementaire behandeling van het nieuwe inkomstenbelastingregime kwam de staatssecretaris tot het inzicht dat het onderbrengen van commanditaire participaties in een besloten commanditaire vennootschap in box 3 aanleiding zou kunnen zijn tot een hernieuwde populariteit van de commanditaire vennootschap van 'echte' ondernemers³⁹. Zij zouden dan gebruik kunnen maken van het verschil in belastingheffing tussen de situatie waarin zij in box 1 progressief in de inkomstenbelasting worden betrokken en de situatie waarin zij als commanditaire vennoot in box 3 voor de vermogensrendementsheffing worden belast. Om dit te voorkomen zijn de medegerechtigden uiteindelijk ondergebracht in box 1⁴⁰. In art. 3.3. Wet IB 2001 is dan ook opgenomen dat medegerechtigden belastbare winst uit onderneming kunnen behalen.

Gelijktijdig is de staatssecretaris ermee akkoord gegaan om aan deze winstgenieters de mogelijkheid te bieden in aanmerking te komen voor de ondernemingsfaciliteiten die investeringsgerelateerd zijn; willekeurige afschrijving en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Het motief hiervoor vormde het feit dat deze faciliteiten gericht zijn op de instandhouding van de objectieve onderneming waarin zij medegerechtigd zijn en waarmee zij ondernemingsrisico lopen. Voorts bewerkstelligt volgens de staatssecretaris de in art. 3.41, lid 3 Wet IB 2001 geïntroduceerde samentelregeling, welke van toepassing is indien de onderneming deel uitmaakt van een samenwerkingsverband, dat door medegerechtigden geen 'al te groot beroep' zal kunnen worden gedaan op de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Het toekennen van de faciliteit van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek aan medegerechtigden zal derhalve niet of nauwelijks budgettaire gevolgen hebben.

Het voorkomen dat 'investerende beleggers' aanspraak kunnen maken op de faciliteit van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek had in onze ogen nog doeltreffender kunnen worden bereikt. Met Stevens⁴¹ zijn wij van mening dat een uitbreiding van de werking van het urencriterium (inclusief de gebruikelijkheidstoets) zoals opgenomen in art. 3.6 IB

³⁷ Zie bijvoorbeeld Jansen, WFR 1999/6362, De belastingherziening 2001 in de winstsfeer

³⁸ Een commanditair vennoot die echter zijn/haar naam aan de commanditaire vennootschap verleent of daden van beheer verricht wordt op basis van art. 21 Wetboek van Koophandel wél hoofdelijk aansprakelijk voor de zakelijke schulden van de commanditaire vennootschap als ware hij/zij beherend vennoot mits uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat deze hoofdelijke aansprakelijkheid door derden zal worden ingeroepen; zie Besluit 23-9-2003, CPP 2003/1711M. M.b.t. het ondernemerschap van de stille maat verwijzen wij naar V-N 2001/14.2, vraag B.3.2.f.

³⁹ Zie V-N BP21/6.3, blz. 1763, Tweede Kamer vergaderjaar 1999-2000, 26.727, nr. 17

⁴⁰ Zie nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 26.727, nr. 19, blz. 26

⁴¹ Zie A.J.A. Stevens, Fiscale aspecten van de commanditaire vennootschap, blz. 28-29, Fiscale Monografie 102, Deventer 2002

2001 naar de faciliteiten van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek de voorkeur had verdiend. Anders dan een ondernemer of sommige medegerechtigden⁴² zullen 'investerende beleggers' minder dan 1.225 uren besteden aan werkzaamheden ten behoeve van de voor eigen rekening gedreven onderneming. Zo bestaat in onze ogen maximale zekerheid dat de ondernemersfaciliteiten alleen worden toegekend aan 'echte' ondernemers.

Bijkomend voordeel hiervan is dat eenvoudig een verdedigingslinie kan worden opgeworpen tegenover die medegerechtigden die enkel door overtreding van het beheersverbod in de zin van art. 20, lid 2 Wetboek van Koophandel het fiscaal ondernemerschap trachten op te zoeken om daarmee (bijvoorbeeld) in aanmerking te komen voor de energie- en milieu-investeringsaftrek. Ons is overigens niet duidelijk waarom medegerechtigden niet ook voor de energie- en milieu-investeringsaftrekfaciliteit in aanmerking kunnen komen⁴³. Met Freudenthal en de redactie van Vakstudienieuws zijn wij van mening dat belastingplichtigen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten idem als medegerechtigden in aanmerking zouden moeten komen voor kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.⁴⁴

Analoog aan het bovenstaande dient voor investerende lichamen die in de vennootschapsbelasting worden betrokken te gelden dat hun activiteiten bestaan uit het voeren van een materiële onderneming in de zin van art. 3.8 Wet IB 2001. Wanneer sprake is van een fiscale eenheid in de zin van art. 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) kan de moedermaatschappij ook aanspraak maken op kleinschaligheidsinvesteringsaftrek indien de activiteiten van de gevoegde dochtermaatschappij(en) zijn aan te merken als een materiële onderneming. Laatstgenoemde activiteiten worden alsdan immers toegerekend aan de moedermaatschappij. Aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen wier vermogen hoofdzakelijk bestaat uit beleggingen dienen naar onze mening dan ook te zijn uitgesloten van aanspraken op kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Het vorenstaande kan aan het reeds bepaalde in artikel 8, lid 8 Wet Vpb worden toegevoegd.

Het bepaalde in art. 3.47 Wet IB 2001 aangaande de desinvesteringsbijtelling zou wat ons betreft in hoofdlijnen geen wijziging behoeven te ondergaan. Na de afschaffing van de tbs bepaling voor situaties waarin ondernemers, die niet behoren tot een

⁴² Hier kan worden gedacht aan commanditaire vennoten die tegen een arbeidsvergoeding werkzaam zijn ten behoeve van de commanditaire vennootschap.

⁴³ Op de resultaatgenieter is immers op grond van art. 3.95 juncto art. 3.25 Wet IB 2001 het winstregime van toepassing. Uitgaande van een streven naar instandhouding van de werkzaamheid. Daarnaast draagt de resultaatgenieter het economisch risico en dat van het tenietgaan van het ter beschikking gestelde bedrijfsmiddel. Voorts is de resultaatgenieter aansprakelijk voor de verbintenissen die zijn aangegaan om de werkzaamheid te financieren. Door de samentelbepaling van art. 3.41, lid 3 Wet IB 2001 ook in deze situaties van toepassing te laten zijn kan het (budgettaire) effect van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek worden beperkt.

⁴⁴ R.M. Freudenthal, Resultaat uit overige werkzaamheden, blz. 163-171, Fiscale Monografie 103, Deventer 2002. Idem annotatie in V-N 2005/26.7 naar aanleiding van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 april 2005, nr. CPP2005/1041M dat de toepassing van de ruilarresten bij de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen betreft.

samenwerkingsverband, betrokken zijn kan de bepaling van art. 3.47. lid 3, onderdeel b Wet IB 2001 inzake fictieve vervreemdingen worden geschrapt.

Wanneer door toetreding tot een bestaande (eenmans)onderneming een samenwerkingsverband ontstaat en er sprake is van hoofdzakelijk ter beschikking stellen van bedrijfsmiddelen kan, door een onttrekking van het bedrijfsmiddel aan het ondernemingsvermogen aan te nemen, het restant van art. 3.47, lid 3, onderdeel b Wet IB 2001 ook worden geschrapt.

Op basis van het bovenstaande komen wij tot de conclusie dat met de door de wetgever in de Wet IB 2001 getroffen maatregelen ten aanzien van het ondernemersbegrip het misbruikmotief als bestaansgrond voor de tbs bepaling haar betekenis heeft verloren. Wij zijn dan ook van mening dat de wetgever maar één ding te doen staat en dat is het afschaffen van deze tbs bepaling. Zo kan een aanzienlijke vereenvoudiging in de uitvoering van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrekfaciliteit worden bereikt. De praktijk leert dat de bepaling het onderwerp is van een groot aantal meningsverschillen tussen belastingplichtigen en Belastingdienst.

Zoals in onderdeel 3 van deze bijdrage uiteengezet heeft de Hoge Raad (gewezen voor de Wet IB 1964) zich in enkele arresten waarin terbeschikkingstelling van (on)roerende goederen in het kader van een complex van diensten ter discussie stond voorstander getoond van de 'enge' opvatting van de tbs bepaling. Gegeven deze jurisprudentie is afschaffing van de tbs bepaling onder het nieuwe inkomstenbelastingregime een logische vervolgstap. Onder de Wet IB 2001 moet (ook) een ondernemer die een videotheek exploiteert, ter zake van investeringen in videobanden, dvd's, dvd spelers etc. in aanmerking kunnen komen voor kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (mits uiteraard ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan).⁴⁵

Wat overblijft is de werking van de tbs bepaling voor samenwerkingsverbanden. Zoals eerder aangetoond is in de situatie waarin het bedrijfsmiddel tot het maatschapsvermogen behoort de tbs bepaling niet aan de orde wanneer de gerechtigdheid in het gebruik van het bedrijfsmiddel overeenstemt met de gerechtigdheid in het winstaandeel van de betreffende vennoot / maat in het samenwerkingsverband⁴⁶.

Wanneer echter de gerechtigdheid in het bedrijfsmiddel afwijkt van het respectievelijke winstaandeel van de vennoot in het samenwerkingsverband is sprake van tbs⁴⁷. Indien bijvoorbeeld sprake is van een maatschap met vier vennoten A, B, C en D die ieder 25% van de eigendom van een tot het vermogen van het samenwerkingsverband behorende onroerende zaak hebben en de winstverdeling bedraagt respectievelijk 30%, 28%, 22% en 20% dan stellen C en D respectievelijk 12%⁴⁸ en 20%⁴⁹ van hun aandeel in de onroerende zaak ter beschikking aan derden. Naar onze beleving zal in de praktijk in dergelijke situaties niet snel sprake zal zijn van een hoofdzakelijk ter beschikking stellen.

⁴⁵ Zie in dit kader ook Hof Den Haag, 14 oktober 1987, nr 1131/86-M1, V-N 1988/8.36

⁴⁶ Zie antwoord WIR / SIR vraag 49, V-N 1979/18, blz. 1224

⁴⁷ Zie BNB 2003/151

⁴⁸ $25 - 22 / 25 \times 100\%$

⁴⁹ $25 - 20 / 25 \times 100\%$

Dit laatste lichten wij graag nog met een voorbeeld toe. Stel dat twee advocaten, een zeer ervaren (A) en een onervaren (B) advocaat, gezamenlijk een (kleine) onroerende zaak voor een koopsom van € 400.000 aanschaffen met het doel om van daaruit hun praktijk uit te oefenen. Beide advocaten verwerven de helft van het kantoorpand. Omdat A meer omzet genereert wordt met betrekking tot het winstaandeel in de maatschap van B een ingroeiregeling overeengekomen. In het eerste jaar behaalt A een winstaandeel van 88%, B krijgt 12%. Het winstaandeel van B neemt in de jaren nadien snel toe. Op basis van deze gegevens kan worden geconcludeerd dat B 76% van zijn aandeel in het kantoorpand ter beschikking stelt aan A. Door de hoogte van de koopsom van de onroerende zaak kan er echter geen beroep worden gedaan op de faciliteit van de investeringsaftrek in dit belastingjaar.

Stel dat de enige investering van de maatschap de verwerving van de onroerende zaak was met een koopsom van € 250.000. Alsdan zou B in het eerste jaar dat de maatschap voor hun beider rekening werd gevoerd zijn deel hoofdzakelijk ter beschikking stellen aan A. In het tweede jaar echter zal het winstaandeel van B groter worden dan 15%. Alsdan is al geen sprake meer van tbs.

Dit voorbeeld bevestigt het gemis aan rechtvaardigingsgrond om de tbs bepaling nog langer te continueren. Dat gebrek aan rechtvaardiging blijkt vooral wanneer de omvang van het aantal praktijksituaties waarin sprake is van tbs afgezet wordt tegen het aantal bonafide gevallen dat 'getroffen' blijft worden bij handhaving van de tbs bepaling met al haar overkill. Nadruk moet worden gelegd op het stimuleren van ondernemers tot het doen van investeringen. Dat is goed voor het ondernemersklimaat in Nederland.

Wij zijn dan ook van mening dat de tbs bepaling ook in situaties waarbij samenwerkingsverbanden tussen ondernemers zijn betrokken kan worden afgeschaft. Naast de eerdergenoemde argumenten voor afschaffing telt dat de tbs bepaling niet is geschreven voor situaties zoals hier bedoeld. Uiteraard zal het voorkomen dat in sommige situaties sprake is van tbs. Feit blijft echter dat de al dan niet tot het vermogen van het samenwerkingsverband behorende bedrijfsmiddelen bestemd zijn voor eigen gebruik. Materieel bezien is geen sprake van misbruik van investeringsaftrek door investerende 'beleggers'. Bovendien zorgt, zoals door de staatssecretaris zelf al aangegeven,⁵⁰ de samentelregeling er al voor dat dergelijke ondernemers geen groot beroep zullen kunnen doen op de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek⁵¹.

4 CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

In deze bijdrage zijn de ontstaansgeschiedenis, de ratio, opvattingen in de fiscale literatuur en enige jurisprudentie over de tbs bepaling aan de orde geweest. De bepaling is altijd onderwerp van veel discussie en wetwijzigingen geweest.

⁵⁰ Tweede Nota van Wijziging, Kamerstukken II 1999/2000, 26.727, nr. 19, blz. 26

⁵¹ De samentelregeling geldt ook voor situaties waarin buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen aan het samenwerkingsverband ter beschikking wordt gesteld zoals blijkt uit vraag B.3.2.i van het Besluit CPP2001/3210 van 13 februari 2001, V-N 2001/14.2

De invoering van het nieuwe inkomstenbelastingregime heeft er toe geleid dat de fiscale ondernemersfaciliteiten nog slechts toegankelijk zijn voor ondernemers in de zuivere zin des woords⁵². De faciliteit van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek is tevens toegankelijk voor medegerechtigden. Voor situaties waarin investerende ondernemers deel uitmaken van een samenwerkingsverband geldt de zogenoemde samentelregeling.

Door de door wetgever per 1 januari 2001 getroffen maatregelen kan wat ons betreft worden geconcludeerd dat de bestaansgrond aan de tbs bepaling is ontvallen nu het gevaar dat investerende beleggers de faciliteit van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek kunnen genieten (nagenoeg) geheel is geweken. Wij zijn dan ook van mening dat de tbs bepaling in zijn geheel dient te worden afgeschaft. Hiervoor kunnen als belangrijkste argumenten worden opgevoerd dat er meer bonafide praktijkgevallen zijn die onterecht worden getroffen door de tbs bepaling dan het aantal praktijkgevallen waarin de tbs bepaling terecht voorkomt dat aanspraak op investeringsaftrek kan worden gemaakt. Daarnaast vormen de introductie van de samentelregeling en het aspect van het streven naar het zo eenvoudig mogelijk houden van de belastingwet argumenten die pleiten voor afschaffing van de tbs bepaling.

Wat betreft de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek moeten we terug naar de kern van de regeling zoals die in 1978 is geïntroduceerd; de regeling moet ondernemers stimuleren om te investeren in bedrijfsmiddelen die vervolgens binnen hun eigen onderneming voor hun rekening en risico worden aangewend.

Zoals de toenmalige staatssecretaris in het Wetsvoorstel ondernemerspakket 2001 terecht aangaf⁵³ kunnen ook maatregelen om de investeringsaftrek te verruimen leiden tot een verbetering van het ondernemings- en investeringsklimaat in Nederland. Deze stimulans is behalve goed voor (vooral) het midden- en kleinbedrijf in ons land ook goed voor het Nederlandse vestigingsklimaat.

Wij pleiten er hier dan ook nadrukkelijk voor om, zeker nu de overheid tegenwoordig het fiscale vestigingsklimaat als één van de topprioriteiten aanmerkt, de per 1 januari 2005 doorgevoerde versoepeling van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek zo snel mogelijk te herzien. Wanneer de wetgever dit combineert met de afschaffing van de tbs bepaling is de regeling van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek wat ons betreft klaar voor de toekomst.

⁵² vanuit fiscale optiek: ondernemer in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001

⁵³ Beleidsvoornemens en evaluatie inzake fiscale aspecten vestigingsklimaat, brief 20 november 2000, G00-454, NTFR 2000/1738