



College aantekeningen - Vevonos 2026 - 2027

**Fiscaal Ondernemingsrecht voor
Notariëlen**

Week 4

**Dit uittreksel is eigendom van Vevonos.
Ondanks zorgvuldige controle is Vevonos
niet aansprakelijk voor de inhoud van dit
uittreksel. Verspreiding zonder
uitdrukkelijke toestemming van Vevonos is
niet toegestaan.**

Hoorcollege Fiscaal Ondernemingsrecht

Week 4A: winst, goed koopmansgebruik en balans

21-09-2026

Inleiding bron: winst

Brede toepassing van het winstbegrip:

- Inkomstenbelasting
 - Art. 3.8 Wet IB 2001: Winst uit onderneming
 - Art. 3.94 Wet IB 2001: Resultaat uit overige werkzaamheden
 - Winstbegrip is niet alleen van belang voor de bepaling van de hoogte van de winst uit de onderneming voor de inkomstenbelasting, maar ook voor het resultaat uit overige werkzaamheden.
 - Vanaf 1 januari 2028: box 3
- Vennootschapsbelasting: art. 8 lid 1 Wet Vpb 1969
 - Basis van de winstberekening in de vpb ligt in de inkomstenbelasting (verwezen naar art. 3.8 IB)

Belangrijke artikelen: art. 3.8 jo art. 3.25 IB.

Wettelijke grondslag:

- Bepalingen fiscale / belastbare winst:
 - Afdeling 3.2 Wet IB 2001 (art. 3.2 t/m 3.79a, art. 3.94/3.95 tbv ROW)
 - Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (week 1 en 2)

Jurisprudentie:

- Wet IB 1914
- Besluit inkomstenbelasting 1941
- Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964)
- Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)

De twee winstbegrippen

Twee soorten winst onderscheiden voor de belastingheffing:

Totaalwinst	Jaarwinst
Art. 3.8 IB	Art. 3.25 IB
Winst die ontstaat gedurende het gehele bestaan van de onderneming. Alle baten en lasten die met de onderneming te maken hebben, vanaf de start tot de staking. Voordelen & nadelen: plussen en de minnen	Winst behaald gedurende een jaar (goedkoopmansgebruik). Als iets winst is, in welk jaar valt die winst dan?
Vraag: wat is winst? Begrippen: a. Onttrekkingen/stortingen b. Vermogensetikettering c. Kosten/baten: ondernemingsfeer of privésfeer d. Hoogte kosten	Vraag: in welk jaar is winst belast? Begrippen: • Goedkoopmansgebruik: • Realiteitsbeginsel • Voorzichtigheidsbeginsel • Eenvoudbeginsel

De begrippen:

Totaalwinst: eerste vraag die je moet stellen is 'wat is winst?' Is een bepaalde post onderdeel van de winst of niet? **Vermogensetikettering** speelt hierbij een belangrijke rol want deze bepaalt of een vermogensbestanddeel wel of niet op de balans van de onderneming thuisheeft.

- Vermogensbestanddeel wel op balans: baten belast en kosten aftrekbaar = onderneming
 - Vermogensbestanddeel niet op de balans: baten niet belast en kosten niet aftrekbaar = privé
- wijze waarop je een vermogensbestanddeel behandeld heeft invloed op de winstberekening

Kosten en baten: is iets winst of niet?

Hoogte kosten: zijn alle kosten, als ze tot de ondernemingsfeer behoren, in zijn geheel aftrekbaar of niet?

Ad a: onttrekking en inbreng

Civielrechtelijk heeft de onderneming 1 vermogen: zijn vermogen waarvoor hij aansprakelijk is. Maar fiscaal onderscheiden we 2 vermogens: privévermogen & ondernemingsvermogen. Tussen deze vermogens kunnen transacties ontstaan.

Bijvoorbeeld: bakker neemt iedere week 5 broden mee naar huis = onttrekking uit de onderneming voor privédoeleinden. Waarderen naar waarde economisch verkeer.

Je moet de winst zuiveren van alle transacties die niks te maken hebben met de ondernemingsfeer.

Bijvoorbeeld: met auto op balans privé rijden daarom moet je correctie uitvoeren op de kosten. Een deel van de kosten komt voor je privévermogen.

Inbreng

Onttrekking



Je kunt ook vanuit privévermogen iets inbrengen in de onderneming.

Bijvoorbeeld: loods eerst voor hobbymatig gebruik wordt later voor onderneming gebruikt. Dus wordt ondernemingsvermogen □ storting in de onderneming, waarden naar wev.

Ad a: kostenarresten

Alleen kosten aftrekken die je ook daadwerkelijk hebt betaald. In de kostenarresten is hier een uitzondering in aangebracht. In de kostenarresten is het volgende bepaald:

- **Situatie:** de ondernemende vader verkoopt bedrijfsmiddel aan ondernemend kind tegen zakelijke prijs. Maar vader zegt: 'je hoeft geen rente te betalen.'
- De normale rente zou € 1.000 zijn geweest. Dus ik heb als kind zijnde die rente niet betaald en toch mag het kind op basis van de kostenarresten die rente in aftrek brengen van zijn winst. Let op: onder de voorwaarde dat het bij de onderneming van vader ook belast is.
- **Reden:** winst zuiveren van niet zakelijke verhoudingen. Want het is op grond van een privéaangelegenheid (vader-kind relatie) dat kind geen rente hoeft te betalen.

Rechtsregel uit kostenarrest: de kosten die je niet hebt betaald zijn toch aftrekbaar mits het bij de ontvangende partij ook tot een belaste baten leidt.

Kind:

Winst volgens administratie	10.000
Rente uit winst	-/-1.000
Winst uit onderneming	= 9.000

Ad b: vermogensetikettering

Fiscaal maak je onderscheid tussen: ondernemingsvermogen & privévermogen

→ als ondernemer iets koopt moet je beoordelen of het vermogensbestanddeel thuishoort op de ondernemingsbalans of het privévermogen?

Om dat te bepalen kijken naar de functie:

- Bezittingen: functie is doorslaggevend (dient voor)
- Schulden: 2 soorten
 - Schuld die het bedrijfsmiddel volgt: functie (aankoop bedrijfsmiddel)
 - Heb je een bedrijfsmiddel voor meer dan 90% voor de onderneming gebruikt dan is het verplicht ondernemingsvermogen (en andersom ook zo met privévermogen)
 - Schuld volgt de bezitting: als het goed privé is dan is het ook een privéschuld en andersom. Dit is relevant voor de rente.
 - Schulden die naar hun aard zakelijk of privé zijn: bijv. schuld aan om alimentatie af te kunnen kopen, is privé

Ad b: keuzevermogen

= vermogensbestanddelen die zowel in een onderneming en privé worden gebruikt. Dus niet voor meer dan 90% privé of zakelijk, want dan was het verplicht. Maar zit onder de 90%

In deze situatie mag je zelf kiezen hoe te etiketteren:

Voorbeeld: dokterswoning (praktijk aan huis)

Verschillende keuzes:

- a. Ondernemer mag ervoor kiezen om het pand volledig als ondernemingsvermogen te kwalificeren. (let op art. 3.19 Wet IB 2001)
→ Gevolg: opbrengsten belast & kosten aftrekbaar.
- b. Ondernemer kan ervoor kiezen om het pand volledig als privévermogen te kwalificeren
→ Gevolg: baten niet belast & kosten niet aftrekbaar
- c. Overeenkomstig het gebruik (OV/PV) = kijken voor hoeveel vierkante meters je het gebruikt voor je onderneming en voor hoeveel voor je privégebruik. Splitsen overeenkomstig het gebruik
 - Fysiek splitsbaar: bouwtechnisch gescheiden ☐ delen overeenkomstig gebruik etiketteren. Dit kan dus niet bij een auto: niet splitsbaar overeenkomstig gebruik.

Ad b: koppelaankoop

Hoofregel: fysiek splitsbaar pand moet je dus etiketteren per afzonderlijk deel.

Uitzondering in het **koppelaankoop-arrest**: man gebruikte onderste gedeelte van woning als onderneming en bovenste gedeelte verhuurde hij en dit had hij op zijn balans gezet. Hij vond dat het privévermogen was maar hier ontstond twijfel of het als ondernemingsvermogen moet worden aangemerkt.

- Bedrijfsdeel → verplicht OV (overeenkomstig gebruik)
- Overige
 - Bij verhuur; keuzevermogen
 - Zelfbewoning; privévermogen, tenzij dienstbaar aan de onderneming ☐ keuzevermogen

Rechtsregel: pand gekocht dat feitelijk wel splitsbaar is maar juridisch gezien niet gesplitst is. Want je wilde het onderste gedeelte hebben maar het was geen optie om het bovenste gedeelte niet te kopen. De bovenverdieping is dan keuzevermogen. TENZIJ: de belastingplichtige er zelf gaat wonen. Dan is er sprake van privévermogen. TENZIJ: de woning dienstbaar is aan de onderneming (dierenasiel op benedenverdieping en je moet daar een oogje in het zeil houden, dan dus wel keuzevermogen).

Ad c: kosten & baten – zakelijk of privé?

Bepalen aan de hand van:

- a. Causaliteit: geen onderneming; geen kosten: dus ondernemingskosten
 - Had je deze kosten ook gemaakt (of deze baten ook gehad) als er geen onderneming was? Zie notarisarrest hieronder.
- b. Finaliteit: beweegreden bevoordeler
 - Bij einde van onderneming krijg je een cadeau: is dit dan winst? Als je de onderneming niet had gehad had je cadeau ook niet gekregen maar ogv finaliteit is dit het niet. Met welke bedoeling is dit cadeau gegeven? Bedoeling ligt in privé, niet in zakelijke sfeer.
- c. Milieu: in welke sfeer vallen de kosten
 - In de privésfeer of de ondernemerssfeer?
 - **Psychiaterarrest**: man moest schadevergoeding betalen aan patiënten. Kunnen deze kosten in aftrek worden genomen? Psychiater zegt: 'als ik deze onderneming niet had gehad dan had ik deze patiënten niet gekregen en had ik ook niet buiten mijn boekje kunnen treden.' HR: nee, het feit dat jij handelingen hebt verricht die niet bij jouw vak als psychiater horen en je moet daarom schadevergoeding betalen, speelt zich af in de privésfeer. Schade had niks met onderneming zelf te maken.

→ Aan de hand hiervan bepalen: is kostenpost of baten onderdeel van ondernemings sfeer of privésfeer?

Voorbeeld: Notarisarrest

Aankoop boedelvordering door notaris: is er hier sprake van winst?

Als je deze onderneming niet had, dan had hij de boedel niet over kunnen nemen. Maar: was deze gunstige afloop te voorzien of te beïnvloeden? Nee

- Normale ondernemingsuitoefening? Nee
- Nauwe band met onderneming: bijvoorbeeld
- Gunstige afloop te voorzien of te beïnvloeden? Nee

Ad d: aftrekbeperking en bijtelling

Wet IB kent een uitzondering op de aftrekbaarheid. Op basis van de hoofdregel (3 bovenstaande eisen) stel je vast dat de kosten/baten bij de onderneming hoort maar vervolgens door wet aftrekbeperkingen erop aanbrengen.

Aftrekbeperkingen (gemengde kosten):

- Van aftrek uitgesloten algemene kosten (art. 3.14 Wet IB 2001)
 - Er is sprake van een onderneming maar vervolgens zijn kosten in aftrek beperkt
- In aftrek beperkte algemene kosten (art. 3.15 Wet IB 2001)
 - Waar ook een privé element in zit
- Van aftrek uitgesloten kosten ten behoeve van de belastingplichtige (art. 3.16 Wet IB 2001)
 - Lid 1: te ingewikkeld (niet op tentamen)
 - Lid 2: kleding, persoonlijke verzorging etc. niet aftrekbaar
- In aftrek beperkte kosten ten behoeve van de belastingplichtige (art. 3.17 Wet IB 2001)

Bijtelling:

- Privé-gebruik woning (art. 3.19 Wet IB 2001)
- Privé-gebruik auto/fiets (art. 3.20 j 3.20a Wet IB 2001)

Als er is vastgesteld dat een kostenpost zakelijk is dan kun je nog discussie voeren over de hoogte van de kosten.

Ad d: hoogte van de kosten

HR: als een post zakelijk is dan mag de inspecteur niet op de stoel van de ondernemer gaan zitten en de hoogte van de kosten vervolgens in twijfel trekken. Maar enkele jaren later:

Cessna-arrest:

Tandarts die voor werk naar Italië moest vliegen, dit deed hij met privéjet en trok de kosten af. Op basis van de eerdere uitspraak vond hij dat de inspecteur daar niks van mocht zeggen. Maar toch ging de hoge raad hier anders mee om. HR: als er een wanverhouding is tussen de opbrengsten en de kosten dat geen redelijk denkend ondernemer kan stellen dat die uitgaven met het hoog op de zakelijke belangen zijn gedaan, dan is het onzakelijke deel niet aftrekbaar. Je moet kijken: wat is wel zakelijk? Wat zou een redelijk denken ondernemer wel uitgeven? Sinds dit arrest mag de inspecteur een marginale toets doen.

Marginale toetsing: zodanige wanverhouding tussen opbrengsten en kosten dat geen redelijk denkend ondernemer kan volhouden dat deze uitgaven met het oog op zakelijke belangen zijn gedaan → onzakelijke deel geen aftrek.

De totaalwinst helemaal ontleed, nu kijken naar de [jaarwinst](#)

Jaarwinst: goedkoopmansgedrag (g.k.g.)

Art. 3.25 IB: je bepaalt adhv het goedkoopmansgebruik in welk jaar het stukje winst, wat ogv art. 3.6 IB onderdeel is van de winst uit onderneming, belast is.

3 beginselen liggen aan gkg ten grondslag

1. Realiteit/realisatie - beginsel:

- sluit aan bij de feitelijke werkelijkheid
- Ieder jaar draagt zijn eigen lasten
→ in december koopvk sluiten voor verkoop pand, maar levert pas in januari. Wanneer heb je de verkoop gerealiseerd? Ogv realisatiebeginsel mag je de winst nemen in het jaar van het sluiten van de koopvk maar je moet het uiterlijk in het jaar van levering nemen.

2. Voorzichtigheidsbeginsel:

- Een goed koopman rekent zich niet rijker dan dat hij is
- Verlies direct nemen, winsten bij realisatie

3. Eenvoudbeginsel:

- Jaarcijfers moeten niet te ingewikkeld worden, voldoende inzicht geven
- Stelsel moet administratief uitvoerbaar en controleerbaar zijn

→ goedkoopmansgebruik berust op deze beginselen en aan de hand van deze beginselen bepalen in welk jaar iets belast is.

Balans van de onderneming



Activa: de bedrijfsmiddelen

Bedrijfsmiddel: vaste kapitaal van de onderneming (gaat meerdere productieprocessen mee)

Activeren op de balans tegen:

- Aanschafwaarde/voortbrengingswaarde minus afschrijvingen (art. 3.30 ev)
- Verbeteringskosten: activeren + afschrijven
 - Als je het bedrijfsmiddel verbetert dan werpt dit nut af over meerdere jaren. Dan is het niet een kostenpost in het jaar van aanschaf maar moet je het activeren en uitsmeren over meerdere jaren dmv afschrijvingen.
→ Bijvoorbeeld: in hotel lift ipv trap installeren. Kosten van de lift breng je niet ten laste van winst in jaar van aanschaf maar je moet deze activeren en vervolgens wordt daarover afgeschreven.

Bedrijfsmiddel en kosten (ten laste van de jaarwinst):

- Afschrijving jaarlijks verbruik
- Onderhoudskosten: herstel in de oude toestand ☐ direct tlv de winst.
 - Hetzelfde wat je had maar dan in een betere staat: vervallen oude trap herstellen in oude toestand. Deze kosten breng je in het jaar van het maken vd kosten direct ten laste van de winst.

Beperking afschrijving (art. 3.30 Wet IB 2001):

Lid 2: voor de fiscale winstberekening moet je ten minste in 5 jaar afschrijven.

- Gebaseerd op historische kostprijs
- Maximaal 10% bij goodwill, 20% bij andere bedrijfsmiddelen
- Voortbrengingskosten immateriële activa in jaar van voortbrenging ineens aftrekbaar
- Lid 4: bedrijfsmiddelen met geringe waarde mogen ineens worden afgeschreven
 - In besluit: € 450 is de ondergrens, dan is het sowieso gering (geen discussie).

Methoden afschrijving

- a. Lineair
- b. Degressief
- c. Intensiteit

Als je een bedrijfsmiddel hebt wat je vervolgens gaat afschrijven moet je bepalen wat je afschrijvingsruimte is. Je moet schatten hoe lang je het bedrijfsmiddel gaat gebruiken en hoeveel het aan het einde nog waard is.

Voorbeeld lineaire afschrijving:

X koopt een bestelauto voor € 30.000. X verwacht dat de bestelauto over 5 jaar niet meer aan de milieueisen voldoet en daarom niet meer geschikt is om bestellingen rond te brengen in de stad. Over 5 jaar heeft de bestelauto vermoedelijk nog een boekwaarde van € 5.000.

De lineaire afschrijving bedraagt: $(€ 30.000 - € 5.000) / 5 = € 5.000$ per jaar

Afschrijvingsbeperking art. 3.30a Wet IB 2001:

Gebouwen worden juist meer waard dus hier is een andere regel nodig.

- Lid 1: gebouw mag maximaal tot bodemwaarde worden afgeschreven
- Lid 3: de bodemwaarde is gelijk aan de WOZ waarde
- Lid 2: gebouw incl. aanhorigheden en ondergrond en excl. werktuigen
 - Werktuigen: die het productieproces dienen, wel afschrijving op mogelijk
→ vallen dus niet onder de afschrijvingsbeperking en zijn zelfstandig afschrijfbaar op grond van de hoofdregel.

Voorbeeld

- Bedrijfspan van Jan (ez)
- Boekwaarde pand: 400.000
- WOZ-waarde: 395.000
- Jan wil 10.000 afschrijven.

Dit kan niet want je mag max 5.000 afschrijven (verschil boekwaarde en woz-waarde is max)

Wanneer is sprake van een gebouw?

- a. Duurzaam verbonden met de grond
- b. Niet eenvoudig verplaatsbaar of demonteerbaar
- c. Beschikt over wanden en een dak en biedt bescherming tegen wind en neerslag

Passivazijde: fiscale reserves

Fiscale reserve is opzij gelegde winst (waar nog geen belasting over is betaald) met een bepaalde bestemming.

Art. 3.53 Wet IB 2001:

- Egalisatiereserve
- Herinvesteringsreserve

Uit de oude doos: oudedagsreserve ☐ komt sinds 2023 niet meer voor in de wet.

Egalisatiereserve

Art. 3.53 lid 1 sub a Wet IB 2001: tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten.

Drie voorwaarden:

1. Ongelijkmatige uitgave
2. Kosten noodzakelijk door ondernemingsuitoefening dit jaar
3. Piekvorming (uitgave)

Standaardvoorbeeld: surveyreserve

- Zeeschip na x jaar in dok
- Grote uitgave
- Tijdens grote vaart reeds de lasten nemen

→ door egalisatiereserve: jaarlijks een stukje van die toekomstige uitgave reserveren als kosten.

Herinvesteringsreserve

Art. 3.54 Wet IB 2001

Doel: winst behaald, vervreemding bedrijfsmiddel nodig voor vervanging: winst onbelast (economisch geen wijziging productieapparaat)

Vervreemding (verkoop) bedrijfsmiddel

- Boekwinst in herinvesteringsreserve

Aanschaf nieuw bedrijfsmiddel:

- HIR afboeken op kostprijs
- Gevolg: lagere afschrijving, hogere winst □ nu geen belastingheffing over de boekwinst maar in de komende jaren wel een lagere afschrijving en dus een hogere winst.

Voorwaarde: herinvesteringsvoornemen, je moet het voornemen hebben om binnen 3 jaar een nieuw bedrijfsmiddel te kopen.

Voorbeeld:

Verkoop bedrijfsmiddel: boekwinst	100
Boekwinst in Herinvesteringsreserve	
Aanschaf nieuw bedrijfsmiddel:	300
Afboeken HIR	100
Nieuwe boekwaarde	= 200

Bij afboeking HIR niet afboeken beneden boekwaarde voorganger (boekwaarde-eis lid 2)

HIR duur: kalenderjaar + drie jaar (3.54, lid 1)

Bedrijfsmiddelen HIR: art. 3.54 lid 3 j lid 4 Wet IB 2001

Onderscheid bedrijfsmiddelen:

- Duurzaam (lang): geen afschrijving of afschrijving >10 jaar (bijv. gebouwen en grond)
- Niet duurzaam (kort): afschrijving < 10 jaar (overige)

Uitgesloten bedrijfsmiddelen (lid 7)

- Bedrijfsmiddelen geringe waarde
- Vermogensrechten als belegging worden gehouden

→ als je een bedrijfsmiddel hebt wat je in een langere periode afschrijft en je wilt daar een herinvesteringsreserve op afboeken dan mag dat alleen als er sprake is van dezelfde economische functie.

Functie-eis

‘zelfde economische functie’ kijken naar hoe je het gebruikt.

Functie-eis betekent:

- Oude kort: afboeken op nieuw kort
- Oude lang: afboeken op nieuw kort
- Oude lang: afboeken op nieuw lang met zelfde functie (lid 4)

Gebouw eigen gebruik = bescherming tegen wind en regen: zelfde functie

Activiteiten spelen geen rol

Eigen gebruik is niet hetzelfde als verhuur: want niet zelfde functie

→ Gebouw wat je zelf gebruikt vervangen door gebouw voor eigen gebruik = zelfde economische functie

→ Eerst zelf pand gebruiken voor eigen gebruik en daarna voor verhuur = niet zelfde economische functie.

2 tijdsduren van herinvesteringsreserves:

Kort = alle bedrijfsmiddelen die je afschrijft in een periode korter dan 10 jaar, mag je afboeken op alles wat je ook op korte termijn weer aanschaft. Zelfde economische functie hoeft hierbij niet te toetsen.

Lang = lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel waarop je een herinvesteringsreserve wilt afboeken dan moet je dat hebben gevormd bij een bedrijfsmiddel met dezelfde economische functie, wel een toets.

Volgorde van afboeking

Hoofregel wet:

1. Verkoop bedrijfsmiddel eerst
2. Daarna aankoop bedrijfsmiddel (afboeking)

Niet-duurzame bedrijfsmiddelen:

- Vrijheid afboeking binnen kalenderjaar (lid 1), dus ook op investering voor vervreemding (beleid)

Duurzame bedrijfsmiddelen:

- Volgorde aankoop verkoop toegestaan (lid 11)
- Over boekjaar heen: in het ene jaar pand aankopen terwijl je in het volgende jaar pas de boekwinst van verkoop oude pand realiseert. Dan toch de herinvesteringsreserve toe blijven passen. Dit kan niet bij kort afschrijfbaar bedrijfsmiddelen (dan alleen binnen hetzelfde boekjaar)

Vervreemdingsbegrip

Vervreemding: in andere handen

- Opbrengst: tegenprestatie +/- kosten

Uitbreiding lid 6: verlies of beschadiging bedrijfsmiddel

- Vergoeding verlies of beschadiging = opbrengst
- Bij vervreemding tegen te lage prijs (door BV aan haar aandeelhouder)
- HIR van toepassing over de WEV

Week 4B: staking van de onderneming**24-09-2026****Einde ondernemerschap**

IB ondernemer staakt = het stoppen van het zijn van een ondernemer. Betekent niet dat de onderneming moet stoppen, de onderneming wordt niet langer voor rekening & risico van die subjectieve ondernemer gedreven. Het verband tussen die belastingplichtige en de onderneming stopt.

Stakingswinst = laatste moment van heffing over winst uit onderneming (realisatie stille reserves).

Art. 3.8 IB: op het moment dat de onderneming stopt moet je bepalen welke voordelen uit onderneming er zijn en welke nog niet belast zijn. Het deel wat nog niet in de winst is betrokken is het verschil tussen WEV op stakingsmoment en de boekwaarde van de onderneming.

Stakingbalans/slotbalans: wat is alles waard wat op de ondernemersbalans staat?

Bij een staking is het belangrijk om antwoord te geven op een viertal vragen:

1. Is sprake van staking of bedrijfsverplaatsing?
2. Hoe wordt er gestaakt?
3. Wat wordt er gestaakt?
4. Hoe hoog is de stakingswinst?

Het antwoord op deze vragen hebben invloed op de fiscale afwikkeling van de onderneming en de toepassing van fiscale faciliteiten (art. 3.62 t/m art. 3.65 Wet IB 2001).

Vraag 1: staking of verplaatsing

Is er sprake van een staking of is er feitelijke sprake van verplaatsing? Wat gebeurt er nu eigenlijk? Voorbeeld: al 30 jaar kledingzaak op de vismarkt en vervolgens verhuis je met onderneming naar de Folkingestraat. Dan stopt de onderneming op de vismarkt maar je bent slechts verhuisd dus verplaatsing. Er is niet veel veranderd aan de identiteit van de onderneming. Maar ga je nu herenkleding verkopen ipv dameskleding (en in dat kader neem je ook ander personeel aan) in de Folkingestraat dan is de aard en de klantenkring dusdanig gewijzigd dat er sprake is van een nieuwe onderneming en is er dus sprake van staking van de oude onderneming.

Criteria door de HR gegeven aan de hand waarvan je kunt toetsen of er sprake is van dezelfde onderneming die verplaatst is of dat er sprake is van een nieuwe onderneming.

Identiteitscriterium: de identiteit van de onderneming is afhankelijk van:

- Aard en karakter van de onderneming
- Personeelsmutaties binnen de onderneming
- Afstand tot vorige locatie
- Winstcapaciteit van de onderneming
- Bedrijfsomvang van de onderneming
- Aard klantenkring en de concurrentiepositie

→ Dit zijn indicatoren

→ Is de identiteit hetzelfde gebleven? Dan is er sprake van verplaatsing.

→ Relevant om te weten want als je de onderneming staakt dan moet je afrekenen, als er slechts sprake is van verplaatsing dan is er geen afrekeningsmoment.

Voorbeeld: snackbar/croissanterie

- Verkoop snackbar, opening croissanterie
- Afstand: 1.000m
- Bedrijfsnaam overgedragen
- Non-concurrentiebeding

Rechtbank oordeelde dat er sprake was van dusdanige andere onderneming dus staking.

	snackbar	croissanterie
zitplaatsen	29	40
assortiment	Patates frites, Krokette, Frikandellen	Belegde broodjes, Croissants, Koffie
personeel	Zelf	Met echtgenote, Een medewerker
Klanten	Sjonnie en Anita	Jean et Antoinette

Vraag 2: hoe wordt er gestaakt

Er zijn drie manieren waarop een onderneming kan worden gestaakt:

- Overdracht aan een andere partij:
 - Objectieve onderneming blijft in stand, subjectieve onderneming wordt gestaakt.
- Liquidatie:
 - Alle losse onderdelen van de onderneming verkopen
 - Band tussen vermogensbestanddelen verbroken; onderneming eindigt
 - Stakingsmoment: wanneer je het laatste onderdeel hebt verkocht (kan dus lang duren)
- Fictieve overdracht
 - Overdrachten waarbij de onderneming niet op basis van een rechtshandeling wordt overgedragen maar op basis van een wetsfictie
 - Wetsficties (zie hieronder)

2c. Staking bij wetsfictie:

De wet kent een aantal situaties waarin een staking in aanmerking wordt genomen:

De wet merkt deze overdracht als zijnde stakingsmoment aan

- Bij overlijden van de ondernemer (art. 3.58 Wet IB 2001)
 - Er is geen heffingsmoment voor de fiscus, maar toch gaat de onderneming naar een ander vermogen.
 - De onderneming wordt geacht te zijn overgedragen aan wie het op basis van het erfrecht toekomt, tegen de waarde in het economisch verkeer.
 - Art. 2.8 IB: conserverende aanslag = aanslag wordt wel vastgesteld maar er is meteen uitstel van betaling aan gekoppeld (10 jaar).
 - Doorschuifregeling bij overlijden (art. 3.62 IB): art. 3.58 geen toepassing indien
 - Lid 2: degene die het verzoek heeft gedaan om de onderneming voort te zetten wordt geacht in plaats te treden van de overledene. De boekwaarde wordt dus overgenomen zoals deze bij de erflater ervoor stond.
- Bij ontbinding van het huwelijk (art. 3.59 Wet IB 2001)
- Bij overdracht vermogensbestanddelen naar het buitenland gevolgd door emigratie (art. 3.60 Wet IB 2001)
- Eindafrekening (art. 3.61 Wet IB 2001)

2c. Overlijdenswinst

Ondernemer overlijdt: fictieve overdracht (art. 3.58 Wet IB 2001)

Hoofregel = afrekenen

- Overdracht tegen WEV, dus afrekenen over stille en fiscale reserves
- Conserverende aanslag (art. 2.8 lid 2 Wet IB 2001)

Alternatief = doorschuiven (art. 3.62 Wet IB 2001)

- Overgang tegen boekwaarde
- Overnemer krijgt 'korting' op de overnameprijs wegens overname van de latente belastingclaim (= uitgestelde belastingverplichting, hier rekenen met 10%).

2c. Ontbinding van het huwelijk

Hoofregel: als ondernemingsvermogen overgaat op de ex-partner, dan moet worden afgerekend (art. 3.59 lid 1 Wet IB 2001).

- Fictieve overdracht tegen WEV
- Tenzij lid 2: ex-partner de onderneming rechtstreeks voortzet of mede voortzet
→ doorschuiving boekwaarde

2c. Overdracht van vermogensbestanddelen naar buitenland

Art. 3.60 Wet IB 2001

Overdracht vermogensbestanddelen naar buitenlandse (eigen) onderneming en ondernemer verhuist mee → vervreemding tegen wev.

'en' = cumulatief: logisch want zolang belastingplichtige hier woont is hij hier belastingplichtig, dan zou art. 3.60 IB niet van toepassing zijn.

Eindafrekeningsfictie art. 3.61 Wet IB 2001:

Vangnet voor alle situaties waarbij het voordeel niet belast is geweest:

- Niet eerder in aanmerking genomen voordelen
- Gerekend tot winst van het kalenderjaar
- Waarin belastingplichtige ophoudt in Nederland winst uit onderneming te genieten.
- (ondernemer met onderneming de grens over)

Vraag 3: wat wordt er gestaakt

Varianten:

- a. Gehele onderneming wordt gestaakt: alles wordt verkocht
- b. Een gedeelte van de onderneming wordt gestaakt (gedeeltelijke staking)

Belang onderscheidt:

- Art. 3.54 (HIR) is niet van toepassing bij volledige staking
- Als vermogensbestanddelen overgaan van de ene onderneming naar de andere onderneming moet worden afgerekend. Bij een gedeeltelijke staking van dezelfde onderneming speelt dit niet.
- Toepassen stakingsaftrek (art. 3.79 lid 1 sub a Wet IB 2001): geldt alleen bij gehele staking, niet bij gedeeltelijke staking.

Wordt de gehele onderneming gestaakt of een gedeelte van de onderneming?

HR heeft 3 situaties geformuleerd wanneer er sprake is van een gedeeltelijke staking van de onderneming:

- Gedeelte van een onderneming dat een zekere zelfstandigheid bezit (twee filialen, een verkocht/gesloten)
- Gedeelte van een onderneming dat naar zijn aard een zelfstandige onderneming kan vormen (landbouwgrond)
- Duurzame belangrijke inkrimping van een onderneming
 - Ik doe voor een langere periode een stap terug. Ik had 100 koeien en ik heb er nu maar 60, ik ga niet meer uitbreiden. Duurzaam: economisch gezien moet er sprake zijn van een kleinere onderneming, ten opzichte van de situatie voor de verkoop.

Vermogensetikettering gedeeltelijke staking

Speelt vooral bij eerste bulletpoint

Pottenbakkers-arrest: er is sprake van een gedeeltelijke staking. Hoe moet je omgaan met de etikettering als je wel de onderneming houdt maar je bent gedeeltelijk gestaakt?

Casus: pottenbakker had in zijn schuur een pottenbakkerij, de onderneming die was verplaatst naar een winkel, elders in het dorp en het deel van de schuur was verbouwd en werd verhuurd.

Vraag: het is een verhuurd zomerhuisje, is dat nog wel ondernemingsvermogen?

Inspecteur: zegt dat er sprake is van keuzevermogen. Hier ging de HR in mee.

De huurinkomsten zijn belast in de winstsfeer en dat kosten aftrekbaar zijn.

Bij staking is de hoofdregel: de panden gaan naar privé en dus afrekenen, tenzij aangehouden in afwachting van verkoop, dan nog OV

Bij gedeeltelijke staking is de uitzondering: het pand mag bij verhuur OV blijven. Bij zelfbewoning: pand wordt verplicht PV

Vraag 4: hoe hoog is de stakingswinst

- Ad. 1 Stille reserve = verschil verkoopprijs (WEV) en boekwaarde
 - Op basis van de slotbalans – boekwaarde van de onderneming leidt tot stille reserve
- Ad. 2 Fiscale reserves:
 - Egalisatiereserve (art. 3.53 Wet IB 2001)
 - Herinvesteringsreserve (art. 3.54 & 3.54aa Wet IB 2001)
 - (oudedagsreserve, art. 3.67 – 3.73 Wet IB 2001 tekst tot 1 januari 2023)
- Ad 3. Goodwill (hogere waarde van de onderneming boven de waarde van de afzonderlijke bestanddelen (contante waarde overwinst):
 1. Zakelijke goodwill = onderneming (overdraagbaar)
 2. Persoonlijke goodwill = ondernemer; hangt aan de persoon vast (niet overdraagbaar)

Stakingswinst		
Stille reserve (verkoopprijs minus boekwaarde)	+	...
Fiscale reserves (vrijval)	+	...
Goodwill (vergoeding winstcapaciteit)	+	...
Desinvesteringsbijtelling (art. 3.45 Wet IB 2001)	+	...
Stakingsaftrek (art. 3.79 Wet IB 2001)	-	3.630
		Stakingswinst

Fiscaal: bijna altijd enige goodwill:

- Aanwezigheid klanten
- Geen aanloopverliezen (zelf starten)
- Aanwezigheid organisatie

Hogere stakingswinst = meer belasting betalen.

Realisatiemoment stakingswinst

Moment overdracht onderneming:

Je mag staken op het moment dat je de overeenkomst sluit of uiterlijk op het moment van de feitelijke levering.

- Obligatoire overeenkomst, of
- Feitelijke overdracht (levering)

Langlopende liquidatie (onderneming in losse stukjes verkopen): moment afronding liquidatie is realisatiemoment.

Vordering op overnemer:

- Geen uitstel winstneming
 - Box 3 → bij wanbetaling geen verlies uit onderneming/nagekomen bedrijfslast
 - **Uitzondering door HR:** ondernemingsvermogen (box 1) indien bij de overeenkomst bijzondere bedingen zijn gemaakt waardoor er een gerede kans is dat de exploitatie in de toekomst weer voor rekening van de overdrager zal geschieden dan blijft er sprake van ondernemingsvermogen. Bijzonder beding waardoor er in de toekomst een kans is dat de onderneming weer terug komt bij overdrager.
 - Gerede kans: verwachting van 30% - 50% dat je de onderneming weer terugkrijgt. Deze kans moet er op moment van overdracht al zijn.

Overdrachtsmogelijkheden

Er zijn verschillende wijzen waarop een onderneming kan worden overgedragen aan een andere partij:

- Verkoop aan een onafhankelijke derde
- Overdracht tegen winstrecht
- Overdracht tegen een lijfrente
- Verhuur van de onderneming
- Verkoop aan een medeondernemer of werknemer (geruisloos doorschuiven)

Manier a: verkoop aan een onafhankelijke derde

BALANS (fiscale boekwaarde)			
Gebouw	200	Vermogen	100
		HIR	100
	200		200

BALANS (waarde economisch verkeer)			
Gebouw	400	Vermogen	300
		HIR	100
	400		400

Per activa en passiva de WEV bepalen.

Vraag: wat is de overdrachtprijs en wat is de stakingswinst?

Vermogen	100
Stille reserve	200
Fiscale reserve	<u>100</u>
Verkoopprijs	400 □ overdrachtprijs

Stakingswinst:

SR	200
GW	-
FR	<u>100</u>
	300 □ overdrager moet hierover afrekenen, belasting betalen

Manier b: overdracht tegen winstrecht

De overnemer betaalt vergoeding voor de overname van de onderneming als percentage van de winst: de uiteindelijke koopsom is afhankelijk van de winst in de toekomstige jaren.

Verkoper heeft twee mogelijkheden:

- a. Direct afrekenen (stakingswinst schatten), recht op stakingsaftrek (art. 3.79 Wet IB 2001)
- b. Winstuitletstel: rekenen over uitgekeerde winstrechten > boekwaarde:
 - Winstrecht = overnemer betaalt ieder jaar een bedrag aan overdrager vanuit de jaarwinst. Op moment van overdracht staat de stakingswinst dus niet vast.
 - Keuze om te zeggen: schatting van de toekomstige winstuitlettingen die ik ga krijgen. Nadeel hiervan: geschatte stakingswinst is in jaar van staking belast maar schuld moet ook betaald worden en wanneer blijkt dat er minder winst wordt uitgekeerd (hier heb je dan wel belasting over betaald)
 - Alternatief: overdrager kan ook kiezen voor winstuitletstel □ winstrecht blijft ondernemingsvermogen.
 - Geen stakingsaftrek (art. 3.79 Wet IB 2001), wel mkb-vrijstelling (art. 3.79a Wet IB 2001).

Manier c: overdracht tegen lijfrente

Overdracht tegen een stakingswinstlijfrente (art. 3.129 Wet IB 2001)

Lijfrentebedingen = verzekeringsvorm; in de toekomst uitkeringen krijgen uit die lijfrenteverzekering. Deze toekomstige uitkeringen zijn belast met inkomstenbelasting.

Stakingswinst is aftrekbaar als premie voor een lijfrente

- Gevolg: door aftrek geen IB-heffing, maar uitkeringen (tzt) belast
- Lid 2: maximale hoogte aftrekbare stakingswinst □ afhankelijk van leeftijd
- Lijfrente bedingen bij professionele verzekeraar/ bank of bij overnemer onderneming

Manier d: verhuur van de onderneming

De ondernemer verhuurt de gehele onderneming aan zijn opvolger (dus niet enkel het pand)

- Er is geen sprake van een staking, de onderneming blijft ondernemingsvermogen van de verhurende ondernemer.
- Verhuurder ondernemer voor IB? Ja, mits aan verbintenis criterium is voldaan. Anders medegerechtigde.
 - Art. 3.4 IB: verhuurder moet nog risico lopen, verantwoordelijkheden dragen.
- Huurder is ook ondernemer voor de IB.
- Let op: overdracht onderneming excl. gebouw + verhuur = staking en onttrekking

Manier e: geruisloze doorschuiving

Art. 3.63 Wet IB 2001:

- Onderneming (of een gedeelte daarvan) wordt overgedragen aan een andere ondernemer = de voortzetter. Geen stakingswinst
- Lid 2: stille reserves en fiscale reserves worden doorgeschoven naar de overnemer, overdrager betaalt hier niet over.
- Lid 3: zowel mogelijk bij overdracht gehele onderneming of gedeelte van een onderneming
- Alleen mogelijk bij overdracht aan:
 - Medeondernemer (lid 4)
 - Werknemer (lid 5)

Werking doorschuifregeling

BALANS (fiscale boekwaarde)			
Pand	200	Vermogen	100
		HIR	100
	200		200

Stille reserve in pand: 200

Bepaling overdrachtprijs (commercieel):

Boekwaarde		100
SR + HIR	300	
IB-latentie	-/-	<u>30</u>
		<u>270</u>
Prijs		370

IB-latentie WINST = 10%

Gaat hier niet om een schenking maar gaat om geen belasting betalen over de meerwaarde. SR en HIR: claim hierop wordt in de toekomst door de overnemer betaald, maar hij wil hier wel een korting op. $300 - 10\% = 270$. Zodat de koopprijs nu 370 wordt, het verschil is de vergoeding voor het feit dat de koper de belasting gaat betalen, hij neemt een schuld over. → Verkoper heeft stakingswinst van 0 en krijgt 370 (zie verschil met verkoop aan een onafhankelijke derde).

Fiscale balans overnemer (tegen boekwaarden):

OPENINGSBALANS OVERNEMER (fiscale boekwaarde)			
Pand	200	Vermogen	270 neg
		HIR	100
		Schuld	370
	200		200

Onderneming overgenomen en wordt geacht in de plaats te treden van de overdrager. Die fiscale boekwaarden neemt de overnemer dus mee. Dit leidt tot een lagere afschrijving, dus een hogere jaarwinst.

HIR: staking en nieuwe onderneming

Inleiding art. 3.64 Wet IB 2001:

- Staking van een onderneming, gevolgd door een nieuwe onderneming = (fictieve) verkoop bedrijfsmiddelen, dus afrekenen

Hoofregel:

- Geen HIR mogelijk (gaat niet over ondernemingsgrens)
- Liquiditeitsprobleem belemmert doorstart

Art. 3.64 Wet IB 2001 biedt een mogelijkheid om niet af te hoeven rekenen over stakingswinst:

- Geldt alleen wanneer sprake is van staking van gehele onderneming (lid 1) + investering in nieuwe onderneming
- Dan niet afrekenen over de winst mits binnen 12 maanden wordt geïnvesteerd in nieuwe onderneming (lid 1)
- Onder voorwaarden is verlenging 12 maanden mogelijk (lid 3)
- Stakingswinst wordt vastgelegd in een conserverende aanslag (lid 1)
- Stakingswinst wordt conform regels HIR (art. 3.54 Wet IB 2001) afgeboekt op nieuw aangeschafte bedrijfsmiddelen (lid 2)

Onderneming sluiten – nieuwe openen

Pand niet verkocht maar je begint een nieuwe onderneming in hetzelfde pand. Kun je dan gebruikmaken van art. 3.64 IB? Staatssecretaris: ja.

- Staking van een onderneming, gevolgd door nieuwe onderneming in dezelfde bedrijfspand
- Vervreemding e.d ontbreekt: geen HIR
- Afrekenen stille reserve pand? ☐ goedkeuring staatssecretaris, nee art. 3.64 Wet IB 2001 toepassen

Gedeeltelijke staking: overheidsingrijpen

Art. 3.54aa Wet IB 2001:

Bij gedeeltelijke staking, alleen wanneer er sprake is van overheidsingrijpen: HIR mag in een nieuwe onderneming worden gebruikt.