Wet inkomstenbelasting 2001
Artikelsgewijs commentaar
Wet inkomstenbelasting 2001
Artikel 3.90(*1). Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden
Volledig overzicht
Wettekst

Wet- en regelgeving
Versie G. Tekst met ingang van 1 januari 2001 (aant. 1)

Commentaar
Aantekening 1. Algemeen
1.1. Inleiding
1.2. Ontstaan van de bepaling
1.2.1. Historisch overzicht
1.2.2. Chronologisch overzicht
1.3. Gereserveerd
1.4. Doel en strekking
1.5. Gereserveerd
1.6. Context van de bepaling
1.6.1. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR met ingang van 1 januari 2003
1.6.2. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR voor de jaren 2001 en 2002
1.7-1.8. Gereserveerd
1.9. Toepassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij resultaat uit overige werkzaamheden
1.10-1.19. Gereserveerd
1.20. Parlementaire varia
1.20.1. Suggesties voor andere wettelijke vormgeving van resultaat uit overige werkzaamheden
1.20.2. Verlaging administratieve lasten
1.21. Evaluatie Belastingherziening 2001
Aantekening 2. Begrip overige werkzaamheden
2.1. Werkzaamheden
2.1.1. Werkzaamheden door derden
2.2. Uitbreiding van het begrip overige werkzaamheden in art. 3.91 en 3.92
2.3. In het economische verkeer
2.3.1. Inwoning door meerderjarige kinderen
2.3.2. Kostgangers
2.3.3. Beperkte defiscalisering bij houden van kostgangers
2.3.4. Gastouders
2.3.5. Pleegzorg en voogdijzorg
2.3.6. Opname in het gezin van gehandicapte kinderen
2.3.6A. Kinderoppas
2.3.7. Verzorging uitwonende familieleden
2.3.8. Huishoudelijk werk voor gezinsleden
2.3.9. Werkzaamheden voor de echtgenoot
2.3.10. Werkzaamheden voor ongehuwde partner
2.3.11. Werkzaamheden door meerderjarig kind in huishouding of onderneming ouder: salaire differé
2.3.12. Werkzaamheden aan door ouders verhuurde woningen

2.3.13. Bouw eigen woning
2.3.14. Hulp over en weer van familieleden bij bouw eigen woningen
2.3.15. Bedingen van kortingen
2.4. Voordeel beogen en verwachten
2.4.1. Werkzaamheden met negatieve uitkomst
2.5. Stipendium voor nog te verrichten werkzaamheden
2.6. Nalaten en staken van overige werkzaamheden
2.7. Voordeel vanwege gestaakte werkzaamheid
2.8. Erfgenaam resultaatgenieter
Aantekening 3. Winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking gaan voor
3.1. Winst uit onderneming gaat voor op overige werkzaamheid
3.1.1. Commanditair vennoot die arbeid in de vennootschap verricht
3.1.2. Oprichter BV of NV
3.1.3. Lid van een coöperatie
3.2. Werkzaamheden op het grensvlak van onderneming en werkzaamheid
3.2.1. Werkzaamheden na staking onderneming
3.2.2. De exploitatie van een caravanstalling
3.2.3. De exploitatie van een stukje landbouwgrond
3.2.4. Aan- en verkoop van landbouwproducten
3.2.5. De handel in levensmiddelen
3.2.6. De overname van een varkensmestcontract
3.2.7. Aan- en verkoop metalen
3.2.8. Aan- en verkoop cafetaria en café-inventarissen
3.2.9. Aan- en verkoop klokken
3.2.10. Het participeren in een bouwcontract voor motorschepen
3.2.11. Kopen en slopen van barakken
3.2.12. Financieringsactiviteit
3.2.13. Opbouw assurantieportefeuille
3.2.14. Het sluiten van lijfrenteovereenkomsten
3.2.15. Aan- en verkoop van koopsompolissen
3.3. Loon uit dienstbetrekking gaat voor op overige werkzaamheid
3.3.1. Opting in
3.3.2. Voordelen opdrachtgever bij opting in
Aantekening 4. Overige werkzaamheden met een langdurig karakter
4.1. Godsdienstige ambten
4.1.1. Dominees en Katholieke geestelijken
4.1.2. Leden religieuze orden
4.1.3. Officieren Leger des Heils
4.1.4. Evangelisten en zendingswerkers
4.2. Politieke ambten
4.2.1. Leden Eerste en Tweede Kamer
4.2.2. Leden Europees Parlement
4.2.3. Leden gemeenteraden
4.2.4. Leden van gedeputeerde staten en wethouders
4.3. Bestuurders
4.3.1. Bestuurders van stichtingen
4.3.2. Bestuurders van publiekrechtelijke rechtspersonen
4.4. Lidmaatschap van commissies
4.4.1. Lidmaatschap commissie gemeenteraad
4.4.2. Commissie Gemeentelijke Kredietbank
4.4.3. Commissie tot liquidatie van een vennootschap

4.5. Functies waaraan presentie- of vacatiegeld is verbonden
4.6. Artiesten en beroepssporters
4.7. Amateursporters
4.8. Vrijwilligers
4.9. Auteurs
4.9.1. Auteursrechten
4.9.2. Proefschrift
4.9.3. Schaakrubriek
4.9.4. Memoires
4.10. Uitvinders
4.10.1. Octrooirechten
4.10.2. Recepten
4.11. Fotografen en kunstenaars
4.12. Fokkers en trainers van dieren
4.13. Deelnemers aan lokaal geldstelsel
4.14. Prostituees
4.15. Automonteurs
4.16. Koeriers tegen kilometervergoeding
Aantekening 5. Overige werkzaamheden met een meer incidenteel karakter
5.1. Adviezen en tips
5.1.1. Beloning voor adviezen ontvangen?
5.2. Bemiddeling
5.2.1. Het bevorderen van transacties
5.2.2. Het bevorderen van de totstandkoming van een optierecht
5.2.3. Het bevorderen van een directeursbenoeming
5.2.4. De introductie van iemand bij een organisatie
5.3. Het voorkomen dat anderen met iemand in concurrentie gaan treden
5.4. Diverse werkzaamheden
5.4.1. Het geven van lezingen
5.4.2. Het geven van opleidingen
5.4.3. Huurder knapt woning op
5.5. Executeur
5.6. Het ondergaan van medische proeven
5.7. Leden stembureaus
Aantekening 6. Onrechtmatige werkzaamheden
6.1. Diefstal en inbraak
6.2. Oplichting
6.2.1. Fraude met waardepapieren
6.2.2. 'Advance-fee' fraude
6.3. Handel in verdovende middelen
6.4. Deelnemen aan criminele organisatie
6.4.1. Mensensmokkel
6.5. Wegwerken van een bedrag
6.6. Verduistering
6.7. Directeur/aandeelhouder eigent zich belastingteruggaaf toe
6.7. Werknemer bedingt voordeel voor zichzelf. Steekpenningen
6.8. Knevelarij
6.9. Omwisselen verstrekte vliegtickets
6.10. Voordelige overeenkomst bewindvoerder
6.11. Onduidelijke maar vermoedelijk onrechtmatige werkzaamheden
Aantekening 7. Overige werkzaamheid dan wel normaal vermogensbeheer of speculatie

7.1. Aandeelhouderschap
7.2. Controle door schuldeiser
7.3. Omzetting hypotheek
7.4. Sluiten van een dading
7.5. Aangaan borgtocht
7.6. Belegging in teakhout en andere houtproducten
7.7. Afstand van huurrecht
7.8. Doorverhuur
7.9. Onderverhuur
7.10. Wederverhuur
7.11. Transacties met effecten
7.11.1. Transacties met Turbovennootschappen
7.12. Transacties met vorderingen
7.12.1. Transacties met oorlogsschadevergoedingen
7.13. Biedingen voor strijk-, plok- en hooggelden
7.14. Transacties met onroerende zaken
7.14.1. Deskundigheid, ervaring of voorkennis bij aankoop
7.14.2. Deskundigheid, ervaring en voorkennis van anderen
7.14.3. Gebruikmaken van optierechten en voorkeursrechten
7.14.4. Aankoop in verhuurde staat, verkoop in vrije staat
7.14.5. Normaal vermogensbeheer
7.14.6. Speculatie
7.14.7. Feitelijke werkzaamheden aan te verkopen onroerende zaken
7.14.8. Bijzondere activiteiten om tot verkoop te kunnen overgaan
7.14.9. Geslaagde projectontwikkeling
7.14.10. Mislukte projectontwikkeling
7.14.11. Ontginning van gronden
7.15. Diverse transacties
7.15.1. Aan- en verkoop diamanten
7.15.2. Aan- en verkoop ikonen
7.15.3. Aan- en verkoop vreemde valuta
7.15.4. Aan- en verkoop octrooirecht
7.15.5. Aan- en verkoop voorwerpen verzameling
7.16. Verzekering tegen ijsgang
7.17. Termijntransacties
Aantekening 8. Prijzen, premies en schadeloosstellingen
8.1. Prijzen die onder de kansspelbelasting vallen
8.1.1. Prijsvragen en puzzels
8.2. Piramidespelen
8.3. Prijzen voor auteurs en kunstenaars
8.4. Prijzen voor wetenschappers
8.5. Prijzen bij een ondernemingsplannenwedstrijd
8.6. Premie opvissen gevaarlijke stoffen
8.7. Slachtofferuitkeringen
8.7.1. Vervolgingsslachtoffers
8.7.2. Dwangarbeiders en andere oorlogsslachtoffers
8.7.3. Slachtoffers nieuwjaarsbrand Volendam
Aantekening 9. Resultaat wordt per werkzaamheid bepaald. Administratie
9.1. Resultaat wordt per werkzaamheid bepaald
9.2. Administratieve verplichtingen
9.2.1. Regeling administratieve verplichtingen met ingang van 1 januari 2003

9.2.2. Regeling administratieve verplichtingen jaren 2001 en 2002

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

GELDENDE VERSIE

Versie G. Tekst met ingang van 1 januari 2001 (aant. 1)

Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren.
aant. 2-9

Overzicht van wijzigingen

Tijdens de parlementaire behandeling was art. 3.90 genummerd: 3.4.1.1.
Bovenstaande tekst is als onderdeel van de wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001) geplaatst in *Stb.* 2000, 215; volgens *Stb.* 2000, 216, treedt deze tekst in werking met ingang van 1 januari 2001.
De Wet IB 2001 is vervolgens opnieuw in het Staatsblad geplaatst (*Stb.* 2001, 1).

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Wet inkomstenbelasting 2001
Artikelsgewijs commentaar
Wet inkomstenbelasting 2001
Artikel 3.90(*1). Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden
Aantekening 1. Algemeen
Wettekst, Volledig overzicht, Deeloverzicht

Deeloverzicht

1.1. Inleiding
1.2. Ontstaan van de bepaling
1.2.1. Historisch overzicht
1.2.2. Chronologisch overzicht
1.3. Gereserveerd
1.4. Doel en strekking
1.5. Gereserveerd
1.6. Context van de bepaling
1.6.1. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR met ingang van 1 januari 2003
1.6.2. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR voor de jaren 2001 en 2002
1.7-1.8. Gereserveerd
1.9. Toepassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij resultaat uit overige werkzaamheden
1.10-1.19. Gereserveerd
1.20. Parlementaire varia
1.20.1. Suggesties voor andere wettelijke vormgeving van resultaat uit overige werkzaamheden
1.20.2. Verlaging administratieve lasten
1.21. Evaluatie Belastingherziening 2001

1.1. Inleiding

Beschouwing
Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt omschreven in art. 3.90 als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren.
In deze algemene aantekening wordt eerst ingegaan op het ontstaan van de bepaling (aant. 1.2). Daarna zijn in een historisch overzicht de voorlopers van art. 3.90 aangehaald (aant. 1.2.1). Vervolgens is een chronologisch overzicht van de parlementaire behandeling opgenomen (aant. 1.2.2). Daarna wordt aandacht besteed aan doel en strekking (aant. 1.4) alsmede aan de context van de bepaling (aant. 1.6). Vervolgens wordt ingegaan op de vraag of het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 met betrekking tot in het buitenland opgekomen belastbare resultaten uit overige werkzaamheden van toepassing is (aant. 1.9). Ook wordt ingegaan op parlementaire varia (aant. 1.20). Tot slot wordt ingegaan op de evaluatie van de Belastingherziening 2001, waarbij de conclusie is getrokken dat art. 3.90 niet hoeft te worden gewijzigd (aant. 1.21).
Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is tijdens de parlementaire behandeling aangeduid als de restcategorie van inkomen uit werk en woning. De daarvoor toe te passen criteria, kort en in het algemeen gezegd het verrichten van arbeid, het deelnemen aan het economische verkeer alsmede het beogen en redelijkerwijs kunnen verwachten van geldelijk voordeel, zijn ontleend aan de jurisprudentie met betrekking tot art. 18 Wet IB 1914, art. 28 Besluit IB 1941 en art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. In de geschiedenis van de Wet IB 2001 zijn nog enkele voorbeelden van overige werkzaamheden genoemd (aant. 2). Winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking gaan voor op resultaat uit overige

werkzaamheden (aant. 3).
Overige werkzaamheden kunnen zowel een langdurige karakter (aant. 4) als een incidenteel karakter hebben (aant. 5).
Ook onrechtmatige werkzaamheden vallen onder art. 3.90 (aant. 6).
Het onderscheid tussen overige werkzaamheden enerzijds en normaal vermogensbeheer dan wel speculatie anderzijds is niet altijd eenvoudig te maken (aant. 7). Met betrekking tot de voorlopers van art. 3.90 is met name zeer veel jurisprudentie tot stand gekomen betreffende de belastbaarheid (al dan niet) van aan- en verkooptransacties met onroerende zaken (aant. 7.14).
Prijzen, premies en schadeloosstellingen behoren onder omstandigheden tot het resultaat uit overige werkzaamheden (aant. 8).
Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden moet per afzonderlijke werkzaamheid worden berekend, met dien verstande dat werkzaamheden van dezelfde aard worden aangemerkt als één werkzaamheid. Degenen die een overige werkzaamheid verrichten, waren in de jaren 2001 en 2002 administratieplichtig. Met ingang van 1 januari 2003 is dat alleen nog het geval voor degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in de art. 3.91 of 3.92 (aant. 9).

1.2. Ontstaan van de bepaling

Beschouwing
Art. 3.90 is met ingang van 1 januari 2001 ingevoerd krachtens de Belastingherziening 2001.

1.2.1. Historisch overzicht

Beschouwing
Het resultaat uit overige werkzaamheden viel, afgezien van de in art. 3.91 en 3.92 opgenomen terbeschikkingstellingsregelingen, in de Wet IB 1964 onder art. 22, eerste lid, onderdeel b. Die bepaling is deels ontleend aan art. 28 Besluit IB 1941 dat weer teruggrijpt op art. 7 en 18 Wet IB 1914.
We nemen de respectievelijke wetteksten in chronologische volgorde op, omdat veel van de in het commentaar opgenomen rechterlijke beslissingen, die voor de toepassing van art. 3.90 van belang kunnen zijn, op die oude wetteksten zijn gebaseerd.
Tekst art. 7 Wet IB 1914.

'De opbrengst van onderneming en arbeid omvat de niet onder art. 6 vallende voordeelen, die als winst, honorarium, traktement, salaris, arbeidsloon, vrije woning, aandeel in winst of overwinst, vacatie- of presentiegeld of onder welken naam en in welken vorm ook, verkregen uit bedrijf of beroep (ambt, waardigheid, bediening en betrekking daaronder begrepen) en uit handelingen, werkzaamheden en diensten van elken aard. *(...)*'

Tekst art. 18 Wet IB 1914.

'Op zich zelf staande werkzaamheden blijven bij de toepassing der artikelen 12 tot en met 17 buiten aanmerking. Heeft de belastingplichtige in het laatst verloopen kalenderjaar eene opbrengst van op zich zelf staande werkzaamheden genoten of een uit zodaanige werkzaamheden voorgesproten verlies geleden, dan wordt het volgens de genoemde artikelen bepaalde inkomen met het zuivere bedrag dier opbrengsten vermeerderd of met dat verlies verminderd.'

Tekst art. 28 Besluit IB 1941 tot en met 31 december 1953.

1. Andere opbrengst van arbeid geniet degene, die anders dan in de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig uitgeoefend beroep:
1. arbeid verricht buiten dienstbetrekking;
2. in verband met een dienstbetrekking fooien of dergelijke praestatiën van derden geniet zonder medewerking van dengene, bij wien hij in dienstbetrekking is.
2. Onder arbeid in den zin van lid 1, 1°, vallen onder andere:

1. het uitvoeren van een testament en het vervullen van functies, waaraan vacatie- of presentiegeld verbonden is;
2. onderverhuring en het houden van kostgangers en pensionnaires;
3. het productief maken of het vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door den auteur of den uitvinder zelf;
4. het bieden op openbare verkoopingen, ter verkrijging van strijk- of hooggelden.

Tekst art. 28 Besluit IB 1941 van 1 januari 1954 tot en met 31 oktober 1961.

1. Andere opbrengst van arbeid geniet degene, die anders dan in de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig uitgeoefend beroep:
1. arbeid verricht buiten dienstbetrekking;
2. in verband met een dienstbetrekking fooien of dergelijke prestatiën van derden geniet, die niet aan de inhouding van loonbelasting zijn onderworpen.
2. Onder arbeid in den zin van lid 1, 1°, vallen onder andere:
1. het uitvoeren van een testament en het vervullen van functies, waaraan vacatie- of presentiegeld verbonden is;
2. onderverhuring en het houden van kostgangers en pensionnaires;
3. het productief maken of het vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door den auteur of den uitvinder zelf;
4. het bieden op openbare verkoopingen, ter verkrijging van strijk- of hooggelden.

Tekst art. 28 Besluit IB 1941 van 1 november 1961 tot en met 31 december 1964.

1. Andere opbrengst van arbeid geniet degene, die anders dan in de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig uitgeoefend beroep:
1. arbeid verricht buiten dienstbetrekking;
2. in verband met een dienstbetrekking fooien of dergelijke prestatiën van derden geniet, die niet aan de inhouding van loonbelasting zijn onderworpen.
2. Onder arbeid in den zin van lid 1, 1°, vallen onder andere:
1. het uitvoeren van een testament en het vervullen van functies, waaraan vacatie- of presentiegeld verbonden is;
2. onderverhuring en het houden van kostgangers en pensionnaires;
3. het productief maken of het vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door den auteur of den uitvinder zelf;
4. het bieden op openbare verkoopingen, ter verkrijging van strijk- of hooggelden.
3. Onder arbeid in de zin van het eerste lid, 1°, valt niet het deelnemen aan loterijen en andere kansspelen als zijn bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de loterijbelasting.

Tekst art. 35 Besluit IB 1941 (jaren 1941 tot en met 1952).

1. Inkomsten uit speculatie genieten degenen, voor wier rekening de speculatie heeft plaatsgevonden.
2. Zoodanige speculatie is aanwezig indien:
1. onroerende zaken (zooals gronden, gebouwen en erfpachtsrechten) vrijwillig worden vervreemd binnen twee jaar nadat de vervreemder, door koop, ruil of andere overeenkomst onder bezwarenden titel, het recht op levering heeft verworven;
2. andere zaken (zooals effecten, koopwaren of vreemd geld, voor zoover dit laatste niet voor betalingsdoeleinden is aangeschaft) vrijwillig vervreemd worden binnen een jaar nadat de vervreemder, door koop, ruil of andere overeenkomst onder bezwarenden titel, een recht op levering heeft verworven;
3. een verplichting tot levering is aangegaan met betrekking tot zaken, welke nog niet aan den vervreemder toebehoren en ten aanzien waarvan hij evenmin een recht op levering had verworven.
3. Buiten beschouwing blijft de vervreemding van:
1. obligatiën ten laste van schuldenaren, die binnen het Rijk wonen of gevestigd zijn, tenzij aan zoodanige obligatiën, naast de vaste interessen, een aandeel in de winst of een optierecht op aandeelen is toegekend of tenzij de belastingplichtige de obligatiën buiten het Rijk verworven heeft;

2. schuldvorderingen, welke in een binnenlandsch openbaar grootboek zijn ingeschreven.
4. De zuivere inkomsten uit speculatie zijn slechts belastbaar, voor zoover zij, voor het kalenderjaar te zamen genomen, vijfhonderd gulden te boven gaan.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaren 1965 tot en met 1984).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen onderverhuring en het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van die volgens welke een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaren 1985 tot en met 1989).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van die volgens welke een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaren 1990 tot en met 1992).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van de bepalingen volgens welke:
a. een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort;
b. het voordeel ter zake van het ter beschikking gesteld zijn van een auto niet tot het loon wordt gerekend.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaren 1993 tot en met 1995).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van de bepalingen volgens welke:
a. een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort;
b. het voordeel ter zake van het ter beschikking gesteld zijn van een auto niet tot het loon wordt gerekend.
3. In afwijking van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, worden op verzoek van de belastingplichtige de door hem ter zake van het houden van kostgangers genoten inkomsten voor het deel dat betrekking heeft op het anders dan voor korte duur ter beschikking stellen van al dan niet gestoffeerde of gemeubileerde woonruimte die niet een zelfstandige woning

vormt en deel uitmaakt van de woning die de belastingplichtige tot hoofdverblijf dient mits dat niet meer bedraagt dan ƒ 5300 per jaar (bedrag voor het jaar 1993; voor het jaar 1994 was dit bedrag: ƒ 5600; voor het jaar 1995 was dit bedrag: ƒ 5900), aangemerkt als inkomsten uit vermogen.
4. Het in het vorige lid bedoelde verzoek wordt door de belastingplichtige en zijn niet duurzaam gescheiden van hem levende echtgenoot gezamenlijk gedaan indien ingevolge artikel 5 de inkomsten uit vermogen worden aangemerkt als bestanddelen van het inkomen van de echtgenoot.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaar 1996).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van de bepalingen volgens welke:
a. een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort;
b. het voordeel ter zake van het ter beschikking gesteld zijn van een auto niet tot het loon wordt gerekend.
3. In afwijking van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, worden op verzoek van de belastingplichtige de door hem ter zake van het houden van kostgangers genoten inkomsten voor het deel dat betrekking heeft op het anders dan voor korte duur ter beschikking stellen van al dan niet gestoffeerde of gemeubileerde woonruimte die niet een zelfstandige woning vormt en deel uitmaakt van de woning die de belastingplichtige tot hoofdverblijf dient mits dat niet meer bedraagt dan ƒ 6300 per jaar, aangemerkt als inkomsten uit vermogen. Het verzoek wordt bij de aangifte gedaan.
4. Het in het vorige lid bedoelde verzoek wordt door de belastingplichtige en zijn niet duurzaam gescheiden van hem levende echtgenoot gezamenlijk gedaan indien ingevolge artikel 5 de inkomsten uit vermogen worden aangemerkt als bestanddelen van het inkomen van de echtgenoot.

Tekst art. 22 Wet IB 1964 (jaren 1997 tot en met 2000).

1. Inkomsten uit arbeid zijn alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:
a. als loon uit dienstbetrekking;
b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf.
2. De begrippen loon en dienstbetrekking worden opgevat overeenkomstig de wettelijke bepalingen betreffende de loonbelasting, met uitzondering van de bepalingen volgens welke:
a. een bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden niet tot het loon behoort;
b. het voordeel ter zake van het ter beschikking gesteld zijn van een auto niet tot het loon wordt gerekend.
3. In afwijking van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, worden op verzoek van de belastingplichtige de door hem ter zake van het houden van kostgangers genoten inkomsten voor het deel dat betrekking heeft op het anders dan voor korte duur ter beschikking stellen van al dan niet gestoffeerde of gemeubileerde woonruimte die niet een zelfstandige woning vormt en deel uitmaakt van de woning die de belastingplichtige tot hoofdverblijf dient mits dat niet meer bedraagt dan ƒ 6500 per jaar (bedrag voor het jaar 1997; voor het jaar 1998 was dit bedrag: ƒ 6800; voor het jaar 1999 was dit bedrag: ƒ 7000; voor het jaar 2000 was dit bedrag: ƒ 7300), aangemerkt als inkomsten uit vermogen. Het verzoek wordt bij de aangifte gedaan.
4. Het in het vorige lid bedoelde verzoek wordt door de belastingplichtige en zijn niet duurzaam gescheiden van hem levende echtgenoot gezamenlijk gedaan indien ingevolge artikel 5 de inkomsten uit vermogen worden aangemerkt als bestanddelen van het inkomen van de echtgenoot.

5. Voor zover voordelen kunnen worden aangemerkt als winst uit aanmerkelijk belang en als inkomsten uit arbeid, vindt met betrekking tot die voordelen de regeling ter zake van inkomsten uit arbeid toepassing.

1.2.2. Chronologisch overzicht

Beschouwing
Art. 3.90 is totstandgekomen en gewijzigd bij de Belastingherziening 2001. Art. 3.90 is tevens ter sprake gekomen bij de parlementaire behandeling van enkele andere stukken. Per wet, notitie of rapport is aangegeven welke parlementaire stukken specifiek betrekking hebben op art. 3.90.
Wet van 11 mei 2000, Stb. 2000, 215, tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001).
Tijdens de parlementaire behandeling was art. 3.90 genummerd: 3.4.1.1;
- Advies Raad van State, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, A, punt 21;
- Nader rapport, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, A, punt 21;
- MvT, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 26, 30, 52, 132-135 en 137;
- NV, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 21-22, 72, 122, 125, 164-166, 469 en 471;
- NV, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 46-47, 62 en 250-251;
- NNV, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 9, 54-55, 59-60 en 80-82;
- (Eerste) NvW, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 18, blz. 32-33;
- Derde NvW, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 728, nr. 27, blz. 11-12;
- Toelichting amendement *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 75;
- MvA, *Kamerstukken I* 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 35-37, 90, 113 en 128-129.

Wet van 14 december 2000, Stb. 2000, 570, tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere belastingwetten c.a. (Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001).
- NV, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 62;
- Bijvoegsel *Handelingen II* 22 november 2000, blz. 2163.

Wet van 14 december 2001, Stb. 2001, 643, tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-IV Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling alsmede overige aanpassingen).
- MvT, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, nr. 3, blz. 21-22.

Verlichting administratieve lasten.
- Notitie Suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 346, nr. 1, blz. 29.

Wet van 12 december 2002, Stb. 2002, 617, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003 Deel II - overig fiscaal pakket).
- MvT, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 608, nr. 3, blz. 4, 6, 7, 21, 23 en 44-45;
- NV, *Kamerstukken II* 2002/03, 28 608, nr. 5, blz. 3;
- *Handelingen II* 2002/03, nr. 20, blz. 1316 en 1327.

Evaluatie Belastingherziening 2001
- Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 26-29 en 228-246.

1.3. Gereserveerd

1.4. Doel en strekking

Beschouwing
Art. 3.90 belast de resultaten uit arbeid die niet als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking zijn aan te merken. Het gaat om de restcategorie van inkomen uit werk en woning (zie aant. 2), waarbij het resultaat wordt bepaald op de voet van de bepalingen met betrekking tot de winst uit een onderneming.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Deze bepaling geeft aan wat onder belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt

verstaan, te weten het saldo van de resultaten die met één of meer afzonderlijke werkzaamheden worden behaald.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 134.

1.5. Gereserveerd

1.6. Context van de bepaling

Beschouwing
Art. 3.90 is de algemene bepaling van hfdst. 3, afd. 3.4, par. 3.4.1, Wet IB 2001 inzake het begrip belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. De bepaling wordt aangevuld in art. 3.91 en 3.92. In art. 3.93, tweede lid, is bepaald dat werkzaamheden van dezelfde aard worden aangemerkt als een werkzaamheid. De hoogte van het resultaat wordt bepaald op de voet van hfdst. 3, afd. 3.4, par. 3.4.2, Wet IB 2001 (art. 3.94 tot en met 3.99).

1.6.1. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR met ingang van 1 januari 2003

Beschouwing
Degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.91 of 3.92 Wet IB 2001 zijn op grond van art. 52, tweede lid, onderdeel d, AWR administratieplichtig. In de jaren 2001 en 2002 waren ook degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90 administratieplichtig. Met ingang van 1 januari 2003 is de administratieplicht voor die belastingplichtigen vervallen. Zie aant. 9.2.1. De tekst van art. 52 AWR luidt met ingang van 1 januari 2003 als volgt:

'1. Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.
2. Administratieplichtigen zijn:
a. lichamen;
b. natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, alsmede natuurlijke personen die belastbare winst uit onderneming als bedoeld in artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 genieten;
c. natuurlijke personen die inhoudingsplichtig zijn;
d. natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten.
3. Tot de administratie behoort hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt.
4. Voor zover bij of krachtens de belastingwet niet anders is bepaald, zijn administratieplichtigen verplicht de in de voorgaande leden bedoelde gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren.
5. De op een gegevensdrager aangebrachte gegevens, uitgezonderd de op papier gestelde balans en staat van baten en lasten, kunnen op een andere gegevensdrager worden overgebracht en bewaard, mits de overbrenging geschiedt met juiste en volledige weergave der gegevens en deze gegevens gedurende de volledige bewaartijd beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt.
6. De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.'.

1.6.2. Relatie met de Algemene wet inzake rijksbelastingen; tekst art. 52 AWR voor de jaren 2001 en 2002

Beschouwing
Degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90, 3.91 of 3.92 Wet IB 2001 waren in de jaren 2001 en 2002 op grond van art. 52, tweede lid, onderdeel d, AWR administratieplichtig. Zie aant. 9.2.2. Met ingang van 1 januari 2003 geldt deze administratieplicht niet meer voor degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90. Zie aant. 9.2.1. De tekst van art. 52 AWR luidde met betrekking tot de jaren 2001 en 2002 als volgt:

'1. Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.
2. Administratieplichtigen zijn:
a. lichamen;
b. natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, alsmede natuurlijke personen die belastbare winst uit onderneming als bedoeld in artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 genieten;
c. natuurlijke personen die inhoudingsplichtig zijn;
d. natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.90, 3.91 of 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten.
3. Tot de administratie behoort hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt.
4. Voor zover bij of krachtens de belastingwet niet anders is bepaald, zijn administratieplichtigen verplicht de in de voorgaande leden bedoelde gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren.
5. De op een gegevensdrager aangebrachte gegevens, uitgezonderd de op papier gestelde balans en staat van baten en lasten, kunnen op een andere gegevensdrager worden overgebracht en bewaard, mits de overbrenging geschiedt met juiste en volledige weergave der gegevens en deze gegevens gedurende de volledige bewaartijd beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt.
6. De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.'.

1.7-1.8. Gereserveerd

1.9. Toepassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij resultaat uit overige werkzaamheden

Beschouwing
In het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (*Stb.* 2000, 642) is geen specifieke bepaling met betrekking tot belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden opgenomen. Met betrekking tot buitenlandse onroerende zaken die tot het vermogen van een werkzaamheid behoren, is op grond van art. 9, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van genoemd besluit in beginsel voorkoming mogelijk. De toelichting op dit besluit (blz. 35) houdt wat dat betreft het volgende in: 'Als tweede kunnen opbrengsten van buitenlandse onroerende zaken zijn begrepen in het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden. Opbrengsten van de onroerende zaak gelden hierbij alleen als vrij te stellen buitenlands inkomen voorzover deze voortvloeien uit normaal vermogensbeheer. Tot het buitenlandse inkomen behoren niet de voordelen die direct samenhangen met activiteiten van de belastingplichtige die een dergelijk normaal vermogensbeheer te boven gaan. Als voorbeelden van opbrengsten waarvoor voorkoming wordt verleend, kunnen worden genoemd de huuropbrengst uit, en de vervreemdingswinsten van een in het buitenland gelegen onroerende zaak die aan een aan de belastingplichtige toebehorende BV ter beschikking worden gesteld, en de reguliere huurinkomsten bij een buitenlandse onroerende zaak die door de belastingplichtige wordt uitgepond.'

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Op de vraag van de leden van de CDA-fractie of het voornemen bestaat het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 te wijzigen in verband met de uitbreiding van de buitenlandse belastingplicht met het 'resultaat uit overige werkzaamheden' in de Wet IB 2001, kan worden geantwoord dat in de nabije toekomst zal worden bezien in hoeverre het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 in verband met de invoering van de Wet IB 2001 aanpassing behoeft.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 72.

1.10-1.19. Gereserveerd

1.20. Parlementaire varia

1.20.1. Suggesties voor andere wettelijke vormgeving van resultaat uit overige werkzaamheden

Beschouwing
De Raad van State heeft geadviseerd het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden samen te voegen met winst uit onderneming. Dit advies is echter niet overgenomen. Een voorstel genieters van resultaat uit overige werkzaamheden die als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeren als genieters van winst uit onderneming aan te merken, is evenmin overgenomen.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Ziet de Raad het goed, dan beoogt de Wet IB'01 allen die inkomsten genieten die voortvloeien uit een vorm van werk in brede zin, in de belastingheffing te betrekken. Deze groep belastingplichtigen wordt onderscheiden in ondernemers, loontrekkenden en degenen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Naar het oordeel van de Raad is er, gelet op de wijze waarop het resultaat uit een werkzaamheid wordt bepaald (artikel 3.4.2.2 (*Bew.*: thans art. 3.95) Wet IB'01), geen dwingende reden tot een driedeling te komen, maar kan worden volstaan met een tweedeling: winst uit onderneming en werkzaamheden aan de ene kant en loon aan de andere kant.'
Advies Raad van State, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 21.

'In de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de in het wetsvoorstel aangebrachte driedeling tussen winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden reeds impliciet aanwezig door het in artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gemaakte onderscheid tussen loon uit dienstbetrekking en inkomsten uit overige werkzaamheden. Samen worden deze aangemerkt als inkomsten uit arbeid. Het gemaakte onderscheid heeft ook daar materiële gevolgen voor de belastingheffing. Zo valt loon uit dienstbetrekking onder de loonbelasting, terwijl inkomsten uit overige werkzaamheden rechtstreeks onder de werking van de inkomstenbelasting vallen. In het wetsvoorstel wordt het onderscheid tussen de drie bronnen meer geëxpliciteerd door elke bron in een afzonderlijke afdeling onder te brengen.
Het voornaamste onderscheid tussen loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden is, dat in het laatstgenoemde geval een gezagsverhouding tussen de belastingplichtige en degene van wie de inkomsten wordt ontvangen, ontbreekt. Dit impliceert een grotere mate van zelfstandigheid van de belastingplichtige. In veel gevallen is bovendien de relatie tussen de belastingplichtige en degene van wie de inkomsten wordt genoten niet duurzaam en kunnen de inkomsten een fluctuerend en onzeker verloop hebben. Daarnaast zijn specifieke onkostenvergoedingen niet gebruikelijk. Vanwege deze verschillen wordt voor de bepaling van het belastbare bedrag aangesloten bij het winstregime.'
Nader rapport, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 21.

'De leden van de CDA-fractie geven een nadere uitwerking van deze gedachten bij het resultaat uit overige werkzaamheden. Zo stellen zij voor de genieters van resultaat uit overige werkzaamheden die tevens kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting aan te merken als genieter van winst uit onderneming op grond van artikel 3.2.1.1a (*Bew.*: thans art.

3.3) van de Wet inkomstenbelasting 2001. Behalve de hiervoor genoemde bezwaren van een koppeling aan de omzetbelasting, zou een dergelijke herschikking tot gevolg hebben dat het eenmalig organiseren en geven van een (commerciële) lezing kwalificeert als winst uit onderneming. Naar onze mening ten onrechte, aangezien een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid ontbreekt. Daarnaast zal het regime van resultaat uit overige werkzaamheden voor een restgroep in stand blijven, zodat per saldo geen vereenvoudiging wordt bereikt. Ook op het vlak van de administratieve verplichtingen voor de overblijvende groep van genieters van resultaat uit overige werkzaamheden - waartoe volgens deze leden onder meer schrijvers en geestelijk ambtsdragers behoren - zou geen of slechts een beperkte verlichting van de administratieve lasten optreden. Zo is in het voorgestelde regime voor het vaststellen van het resultaat - en het eventueel toetsen daarvan door de Belastingdienst - van belang dat boeken, bescheiden en andere gegevensdragers bewaard blijven. Hoewel aan particulieren - waartoe genieters van inkomsten uit andere arbeid onder het huidige regime behoren - bij wet geen administratieve verplichtingen zijn opgelegd, zullen zij uit het oogpunt van het aannemelijk maken van hun kosten thans veelal dergelijke gegevens bewaren.'
NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 59-60.

1.20.2. Verlaging administratieve lasten

Beschouwing
De staatssecretaris heeft op 17 april 2002 in het kader van de verlaging van de administratieve lasten aangekondigd dat de administratieplicht voor resultaatgenieters komt te vervallen, met uitzondering echter voorzover de terbeschikkingstellingsregelingen van toepassing zijn. Dit voornemen heeft geleid tot een wetswijziging met ingang van 1 januari 2003. De administratieplicht geldt in dit verband voortaan alleen voor degenen die een werkzaamheid als bedoeld in art. 3.91 en 3.92 verrichten. Zie aant. 9.2.1.

Parlementaire behandeling. Notitie suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten
'3.7. Overige verplichtingen
Resultaat uit overige werkzaamheden
In vervolg op het beleidsbesluit inzake de toepassing van het winstregime voor wat betreft de administratieve verplichtingen voor de categorie genieters van inkomen buiten dienstbetrekking zal het buiten werking stellen van het winstregime wettelijk worden geregeld. Het 'rest' regime van het resultaat uit overige werkzaamheden, kent twee categorieën genieters.
De eerste wordt gevormd door de voormalige groep van genieters van inkomen buiten dienstbetrekking: freelancers en dergelijke. De tweede groep betreft degenen die vermogensbestanddelen ter beschikking stellen aan onderneming of vennootschap, de zgn. terbeschikkingstellers. Alle genieters van resultaat zien hun inkomen behandeld als winst uit onderneming. Qua administratieve verplichtingen betekent dit in beginsel een boekhouding volgens het vorderingenstelsel (in tegenstelling tot het meer eenvoudige kasstelsel), en een administratie- en bewaarplicht. Over de freelancers is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat niet een ieder nu ineens alle administratieve verplichtingen van de ondernemer dient na te komen. Dat geldt met name als het gaat om inkomsten van bescheiden omvang. Op dit punt is inmiddels beleid verschenen. Dit beleid komt er in praktijk op neer dat - evenals onder de Wet IB 1964 - de categorie genieters van inkomen buiten dienstbetrekking het kasstelsel mogen toepassen en in zoverre zijn vrijgesteld van de administratie- en bewaarplicht die gepaard gaat met het regime van winst uit onderneming. Dit overziend ben ik tot de conclusie gekomen dat de transparantie van de wettelijke regeling voor genieters van resultaat uit overige werkzaamheden op het gebied van de administratieve verplichtingen te wensen over laat. Het lijkt mij daarom wenselijk een duidelijke tweedeling te maken, die op het volgende neerkomt. Voor de terbeschikkingstellers zal het winstregime op punt van de administratie en bewaarplicht ten volle dienen te gelden. De wettelijke regeling van het winstregime voor wat betreft de administratieve verplichtingen voor genieters van inkomen buiten dienstbetrekking zal echter overeenkomstig de uitwerking van het hiervoor genoemde besluit buiten werking worden gesteld.'
Notitie Suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten, Kamerstukken II 2001/02, 28 346, nr. 1, blz. 29.

1.21. Evaluatie Belastingherziening 2001

Beschouwing
Met betrekking tot inkomsten uit arbeid is bij de evaluatie van de Belastingherziening 2001 het standpunt ingenomen dat er geen aanleiding is het regime van resultaat uit overige werkzaamheden aan te passen.
Met betrekking tot de vraag wanneer transacties in onroerende zaken een overige werkzaamheid vormen (zie aant. 7), is bij de evaluatie van de Belastingherziening 2001 relatief veel aandacht besteed aan de kritiek op art. 3.91, eerste lid, aanhef en onderdeel c. Volgens deze door een amendement-Bos/Reitsma tot stand gekomen bepaling wordt onder werkzaamheid mede verstaan het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat, zoals bij het uitponden van onroerende zaken, het in belangrijke mate door de belastingplichtige zelf verrichten van groot onderhoud of andere aanpassingen aan een zaak, of het aanwenden door de belastingplichtige van voorkennis of daarmee vergelijkbare bijzondere vormen van kennis (zie art. 3.91, aant. 5). De bepaling heeft volgens de evaluatie kennelijk niet de helderheid verschaft die de indieners van het amendement voor ogen stond. Het kabinet acht het gewenst de bepaling te behouden.

Parlementaire behandeling. Evaluatie regime met betrekking tot arbeid
'7.1.3 Doelstellingen van de belastingherziening
Met de voorgestelde wijzigingen in het kader van de belastingherziening die verband hielden met het ROW-regime werden verschillende doelstellingen beoogd. De drie beoogde doelstellingen waren:
a. Handhaven aftrekbaarheid kosten
Bij de belastingherziening is de mogelijkheid om kosten ter verwerving van arbeidsinkomsten af te trekken voor werknemers vervallen. De introductie van het ROW-regime had als doel de aftrek van werkelijke kosten voor deze inkomstencategorie zoveel mogelijk te handhaven. Anders dan voor werknemers zou het voor hen immers niet mogelijk zijn om deze kosten belastingvrij vergoed te krijgen van hun opdrachtgever.
b. Aansluiting bij het winstregime, administratieplicht
Door voor de ROW-inkomsten aansluiting te zoeken bij het winstregime zou een meer evenwichtige belastingheffing ontstaan. Naast aftrek van werkelijke kosten worden waardeveranderingen van vermogensbestanddelen daardoor in de belastingheffing betrokken. Door het toepassen van goed koopmansgebruik wordt een juiste toedeling van baten en lasten aan de heffingstijdvakken bereikt. Na een zekere gewennings- en aanpassingsperiode zou dit regime dan ook tot een vereenvoudiging leiden en bijdragen aan het afnemen van het aantal geschillen.
c. Opting-in
Tevens werd een verruiming voorgesteld van de opting-in regeling. Daarmee werd beoogd het aantal mensen met ROW te verminderen. De opting-in regeling biedt de mogelijkheid om de desbetreffende arbeidsverhouding als dienstbetrekking in de zin van de loonbelasting aan te merken, waardoor de bepalingen inzake belastbaar loon van toepassing zijn.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 230.

'De belangrijkste doelstelling van de invoering van het ROW-regime - het handhaven van de aftrekbaarheid van de werkelijke kosten - is per definitie gehaald. De tweede doelstelling - de aansluiting bij het winstregime en de daarbij behorende administratieplicht - is rekening houdend met de versoepelingen met betrekking tot het kasstelsel en de administratieplicht voor ROW-ers die arbeid verrichten, bereikt. Belastingadviseurs geven overigens aan weinig problemen met het ROW-regime te hebben. De derde doelstelling was het opteren voor het loonbelastingregime voor een groter aantal belastingplichtigen mogelijk te maken. Het opting-in regime is inderdaad verruimd. Omdat er geen centrale registratie van de verklaringen wordt bijgehouden, valt niet exact vast te stellen in hoeverre dit heeft geleid tot minder belastingplichtigen met ROW. De indruk vanuit de Belastingdienst is dat onder politieke ambtsdragers en geestelijken veel van de opting-in regeling gebruik wordt gemaakt.
Gelet op deze conclusies lijkt er geen aanleiding om het ROW-regime voor inkomsten uit arbeid aan te passen.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 237.

Parlementaire behandeling. Evaluatie regime met betrekking tot onroerende zaken
'Inkomsten die niet kunnen worden aangemerkt als winst uit onderneming of als loon maar die wel zijn verworven door er arbeid voor te verrichten, vormen het sluitstuk van het inkomen uit werk en woning. Deze inkomenscategorie is daarom in de wet ondergebracht na de bepalingen ter zake van winst uit onderneming en loon, onder de benaming 'resultaat uit overige werkzaamheden'. Het resultaat uit overige werkzaamheden is bij onroerende zaken van toepassing indien sprake is van het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal actief vermogensbeheer te buiten gaat, zoals bij het uitponden van onroerende zaken, het in belangrijke mate door de belastingplichtige zelf verrichten van groot onderhoud of andere aanpassingen aan een zaak, of het aanwenden door de belastingplichtige van voorkennis of daarmee vergelijkbare bijzondere vormen van kennis. Door het amendement Bos/Reitsma zijn deze voorbeelden in de wet opgenomen (*Bew.*: in art. 3.91, eerste lid, onderdeel c).
Uit het voorgaande blijkt dat geen sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden indien er een voordeel uit vermogensbestanddelen wordt getrokken zonder dat daarbij normaal actief vermogensbeheer te buiten wordt gegaan. Bij normaal actief vermogensbeheer worden de desbetreffende vermogensbestanddelen in box 3 gesitueerd en is de vermogensrendementsheffing van toepassing. Vermogenswinsten of -verliezen blijven dan buiten de heffing.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 239-240.

'De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna de Orde) merkt op dat er nog veel onduidelijkheid blijkt te bestaan over de werking van het regime van resultaat uit overige werkzaamheden op inkomsten die voorheen vielen onder de bepaling 'andere inkomsten uit arbeid' in combinatie met de huidige bepaling 'meer dan normaal actief vermogensbeheer'. Veelvuldig blijkt volgens de Orde dat de bepaling benut wordt om discussies op te roepen over de belastbaarheid van voordelen die volgens de Orde overduidelijk onder de oude jurisprudentie niet onder andere inkomsten uit arbeid vielen. Het lijkt er volgens de Orde op dat de Belastingdienst te weinig inspanning verricht om de onduidelijkheid op dit punt te verkleinen. Om die reden bepleit de Orde de bepaling uit de wet te schrappen en de voordelen te beoordelen op basis van het algemene begrip resultaat uit overige werkzaamheden in combinatie met de alom bekende jurisprudentie. Hiervoor pleit temeer, zo geeft de Orde aan, dat tijdens de parlementaire behandeling uitdrukkelijk is opgemerkt dat de gewijzigde redactie en opzet van de bepaling geen inhoudelijke wijziging impliceert.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 243-244.

'Bij de invoering van de fiscale bepaling (*Bew.*: art. 3.91, eerste lid, onderdeel c) over meer dan normaal actief vermogensbeheer in box 1 is aangegeven dat geen beleidswijziging werd beoogd ten opzichte van de Wet IB 1964. De toelichting van het amendement geeft aan concrete voorbeelden te geven van wijzen van het rendabel maken van vermogen die een normaal actief vermogensbeheer te buiten gaan. De voorbeelden zouden de rechter aanknopingspunten kunnen geven en de huidige ontwikkelingen in de jurisprudentie zouden hiermee bestendigd kunnen worden. Uit het voorgaande blijkt dat in de praktijk de uitleg van het begrip meer dan normaal actief vermogensbeheer en de in de wettekst opgenomen voorbeelden, niet het door de indieners van het amendement gewenste effect hebben gehad. De afbakeningsproblematiek lijkt door de wettelijke verankering niet minder dan voorheen bij de minder strak gedefinieerde term 'andere inkomsten uit arbeid'. Van diverse kanten is dan ook de suggestie gedaan het artikel uit de wet te schrappen en de inkomsten van de particuliere verhuurders die een resultaat na streven dat meer behelst dan normaal actief vermogensbeheer terug te brengen onder de meer algemene toepassing van 'resultaat uit overige werkzaamheden'.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 245.

'De beoordeling van mogelijke boxarbitrage wordt bemoeilijkt door het feit dat de ene box niet per definitie voordeliger is dan de andere. Dit is sterk afhankelijk van de individuele gegevens

van het geval. Bij hoge huurinkomsten en lage kosten is heffing in box 3 veelal voordeliger, bij hoge kosten en lage inkomsten box 1.
(…)
Uit de advieswereld komen echter aanwijzingen dat de wettelijke bepaling (*Bew.*: art. 3.91, eerste lid, onderdeel c) in box 1 niet de gewenste duidelijkheid heeft geboden. Van diverse kanten is het bezwaar naar voren gebracht dat de criteria niet goed zijn vast te stellen en lastig zijn te controleren. Dit lijkt inherent aan de keuze om de boxtoepassing niet kwantitatief (bijvoorbeeld aantal panden, uren arbeid) te duiden. Daarom wordt de suggestie gedaan het artikel uit de wet te schrappen en particuliere eigenaren terug te brengen onder de meer algemene toepassing van 'resultaat uit overige werkzaamheden'.
Het is begrijpelijk dat duidelijkheid en eenvoud ermee gediend zouden zijn als de opbrengst van vastgoed steeds in dezelfde box zou zijn belast, maar een dergelijke benadering is voor de fiscale werkelijkheid te ongenuanceerd. Gezien de dynamiek van de problematiek zal het niet mogelijk zijn om alle mogelijke gevallen onder een sluitende wettekst te brengen. De mogelijkheid bestaat echter de Belastingdienst zekerheid vooraf te vragen over de fiscale kwalificatie.
Alles afwegende komt het kabinet tot de conclusie dat de invoering van het begrip 'meer dan normaal actief vermogensbeheer' kennelijk niet de helderheid heeft verschaft die de indieners van het amendement voor ogen stond. Het schrappen van het desbetreffende artikel (*Bew.*: bedoeld is art. 3.91, eerste lid, onderdeel c) heeft volgens het kabinet echter tot gevolg dat er opnieuw onzekerheid zou kunnen ontstaan terwijl er (opnieuw) geen beleidswijziging mee zou worden beoogd. Daarnaast kunnen de in het artikel opgenomen voorbeelden, de rechter aanknopingspunten geven voor de bestendiging van het beleid. Om die redenen acht het kabinet het wenselijk om het artikel te behouden.'
Rapport, Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2, blz. 246.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 2. Begrip overige werkzaamheden
- 2.1. Werkzaamheden
  - 2.1.1. Werkzaamheden door derden
- 2.2. Uitbreiding van het begrip overige werkzaamheden in art. 3.91 en 3.92
- 2.3. In het economische verkeer
  - 2.3.1. Inwoning door meerderjarige kinderen
  - 2.3.2. Kostgangers
  - 2.3.3. Beperkte defiscalisering bij houden van kostgangers
  - 2.3.4. Gastouders
  - 2.3.5. Pleegzorg en voogdijzorg
  - 2.3.6. Opname in het gezin van gehandicapte kinderen
  - 2.3.6A. Kinderoppas
  - 2.3.7. Verzorging uitwonende familieleden
  - 2.3.8. Huishoudelijk werk voor gezinsleden
  - 2.3.9. Werkzaamheden voor de echtgenoot
  - 2.3.10. Werkzaamheden voor ongehuwde partner
  - 2.3.11. Werkzaamheden door meerderjarig kind in huishouding of onderneming ouder: salaire differé
  - 2.3.12. Werkzaamheden aan door ouders verhuurde woningen
  - 2.3.13. Bouw eigen woning
  - 2.3.14. Hulp over en weer van familieleden bij bouw eigen woningen
  - 2.3.15. Bedingen van kortingen
- 2.4. Voordeel beogen en verwachten
  - 2.4.1. Werkzaamheden met negatieve uitkomst
- 2.5. Stipendium voor nog te verrichten werkzaamheden
- 2.6. Nalaten en staken van overige werkzaamheden
- 2.7. Voordeel vanwege gestaakte werkzaamheid
- 2.8. Erfgenaam resultaatgenieter

Beschouwing
Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is tijdens de parlementaire behandeling aangeduid als de restcategorie van inkomen uit werk en woning, anders dan periodieke uitkeringen en verstrekkingen en inkomsten uit eigen woning. Daaronder vallen met name de opbrengsten van werkzaamheden die onder de Wet IB 1964 als inkomsten uit andere arbeid zouden zijn aangemerkt. Bij inkomsten uit werkzaamheden moet gelet op art. 2.14 immers eerst worden bezien of deze kunnen worden aangemerkt als winst uit onderneming of loon. Pas als dat niet het geval is, kunnen zij opkomen als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Dit is ook in de tekst van art. 3.90 tot uitdrukking gebracht.
Voor toepassing van art. 3.90 is vereist dat de belastingplichtige werkzaamheden verricht (aant. 2.1). Zoals de casuïstiek laat zien, kan de feitelijke omvang daarvan zeer gering zijn. Werkzaamheden van derden kunnen hierbij soms aan de belastingplichtige worden toegerekend. Op grond van art. 3.91 en 3.92 worden sommige situaties van

terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen als werkzaamheid aangemerkt. In art. 3.91 is tevens een bepaling opgenomen met betrekking tot het in bijzondere gevallen rendabel maken van vermogen (aant. 2.2).
De werkzaamheden moeten in het economische verkeer worden verricht (aant. 2.3). Tevens moet door de belastingplichtige, wil sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden, met betrekking tot de werkzaamheden voordeel zijn beoogd en verwacht. Afhankelijk van de aard van de werkzaamheden wordt dit criterium niet altijd letterlijk toegepast (aant. 2.4). Een stipendium voor nog te verrichten werkzaamheden behoort al tot het resultaat uit overige werkzaamheden (aant. 2.5). Dat kan ook het geval zijn bij een vergoeding voor het nalaten of het staken van overige werkzaamheden (aant. 2.6). Een voordeel ter zake van een reeds gestaakte werkzaamheid kan ook tot het resultaat behoren (aant. 2.7). Een erfgenaam van een resultaatgenieter geniet als zodanig geen zogenoemd postuum resultaat uit overige werkzaamheden (aant. 2.8).
Hierna nemen wij enkele algemene passages uit de parlementaire behandeling op.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001. Restcategorie van inkomen uit werk en woning. Algemene criteria
'Deze afdeling bevat het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden. Dit regime geldt voor belastingplichtigen die niet op grond van één van de eerdere afdelingen zijn belast, maar wel inkomsten genieten die voortvloeien uit een vorm van werk in brede zin.
Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vielen dergelijke inkomsten onder artikel 22, eerste lid, onderdeel b. Om te benadrukken dat het hier gaat om een restcategorie van inkomen uit werk en woning, anders dan periodieke uitkeringen en verstrekkingen en inkomsten uit eigen woning, is deze restcategorie nu opgenomen in een afzonderlijke afdeling na de afdelingen belastbare winst uit onderneming en belastbaar loon. Om diezelfde reden wordt de term 'overige werkzaamheden' gehanteerd.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 132.

'Overigens valt onder het begrip werkzaamheid ook het gebruik maken door de belastingplichtige van deskundigheid of ervaring van derden als een factor om daarmee voordeel te behalen.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 135.

'De leden van de CDA-fractie hebben bezwaar tegen het begrip 'genereren' zoals dat is gebruikt in artikel 3.4.1.1 (*Bew.*: thans art. 3.90) en stellen een alternatief voor. Omdat voor de redactie van dit artikel aansluiting is gezocht bij de rangorderegeling van artikel 2.4.1 (*Bew.*: thans art. 2.14), tweede lid, van het voorstel van wet, zien wij geen aanleiding de tekst op dit punt aan te passen.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 164.

'De personen die onder het regime van resultaat uit overige werkzaamheden vallen, nemen met betrekking tot de aard van de genoten inkomsten een tussenpositie in tussen werknemers en ondernemers. Dit geldt, zoals de leden van de PvdA-fractie constateren, ook voor de fiscale behandeling. Aan de ene kant hebben zij ruimere mogelijkheden voor kostenaftrek dan werknemers, aan de andere kant kunnen zij slechts profiteren van een deel van de ondernemingsfaciliteiten. Deze aanpak doet naar onze mening recht aan de tendens tot meer flexibele arbeidsrelaties. Wij wijzen er bovendien nog op dat hen, als gevolg van het nieuw voorgestelde artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 in meer gevallen dan thans de mogelijkheid wordt geboden om hun inkomsten in fiscale zin te laten behandelen als loon uit dienstbetrekking.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 36.

'Onder een overige werkzaamheid wordt verstaan het verrichten van enige vorm van arbeid in het economische verkeer, die is gericht op het behalen van een geldelijk voordeel en niet is aan te merken als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking. Daarmee is beoogd aan te sluiten bij het begrip 'andere arbeid' zoals dat in de jurisprudentie tot stand is gekomen als verzamelbegrip voor de inkomsten die onder artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vallen. Het geldelijk voordeel dient door de belastingplichtige (subjectief) te zijn beoogd en naar maatschappelijke opvattingen

redelijkerwijs (objectief) te worden verwacht. Normaal vermogensbeheer, het uitoefenen van een hobby en dergelijke vormen dus geen werkzaamheid. Normaal vermogensbeheer niet, omdat geen sprake is van arbeid in het economische verkeer en het uitoefenen van een hobby niet, omdat redelijkerwijs geen voordeel wordt verwacht en doorgaans geen voordeel wordt beoogd. Verliezen uit normaal vermogensbeheer en kosten van hobby's worden derhalve evenmin in aanmerking genomen en kunnen niet worden verrekend met inkomen uit werk en woning.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 132.

'Voor de groep belastingplichtigen met resultaten uit overige werkzaamheden is weliswaar sprake van het verrichten van enige vorm van arbeid, maar de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en de contractpartner is een heel andere dan die bij een dienstbetrekking. Bovendien kan de omvang van de inkomsten sterk fluctueren of niet bij voorbaat zeker zijn. In dat opzicht zijn deze inkomsten vergelijkbaar met winst uit onderneming.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 133.

'De leden van de VVD-fractie en de CDA-fractie vragen naar de geldingskracht van de criteria 'deelname aan het economische verkeer' en 'het voordeel moet beoogd en redelijkerwijs te verwachten zijn'. Bij de bepaling van inkomen uit werk en woning en inkomen uit aanmerkelijk belang onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 is niet met zoveel woorden een wijziging beoogd van deze criteria ten opzichte van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, al zal de betekenis wellicht verder afnemen daar waar de grens tussen belastbaarheid en onbelastbaarheid vaker aan de hand van meer objectieve criteria valt te trekken.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 21-22.

'De leden van de GroenLinks-fractie vragen of een particuliere vermogensbeheerder die 'leeft van zijn geld', voor de opbrengsten wordt belast in box III of onder het resultaat van overige werkzaamheden in box I.
Dit is afhankelijk van de relevante feiten en omstandigheden. Indien sprake is van zogenoemd normaal vermogensbeheer en de ter zake doende arbeid niet uitgaat boven de arbeid die in verband met zodanig vermogensbeheer gebruikelijk is, zullen de opbrengsten in beginsel worden belast in box III. Verricht deze particulier meer dan de gebruikelijke arbeid, dan is het mogelijk dat de opbrengsten kwalificeren als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit is ook het geval indien de opbrengsten het gevolg zijn van een meer dan gebruikelijk inzicht in de markt waarin de particulier zich beweegt, zoals bijvoorbeeld het geval is bij een makelaar die privé regelmatig panden aan- en verkoopt.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 469.

'In de Nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven dat de betekenis van de criteria 'deelname aan het economische verkeer' en 'het voordeel moet beoogd en redelijkerwijs te verwachten zijn' ten opzichte van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wellicht verder zal afnemen daar waar de grens tussen belastbaarheid en onbelastbaarheid vaker aan de hand van meer objectieve criteria valt te trekken. De leden van de VVD-fractie hebben een aantal vragen bij deze passage. Zij vragen onder meer in hoeverre het belang van deze criteria reeds is afgenomen en in welke situaties er meer objectieve criteria komen. Het belang van de genoemde criteria zal met name afnemen voor de afgrenzing in de vermogenssfeer tussen belaste transacties en louter speculatieve transacties. Bij het voorgestelde forfaitaire rendement is immers sprake van een meer objectief stelsel voor het belasten van inkomsten uit vermogen. Daarbij gelden in vergelijking met het huidige regime voor inkomsten uit vermogen ook meer objectieve criteria voor het bepalen van de heffingsgrondslag.
Ook elders in het wetsvoorstel worden meer objectieve criteria gehanteerd. Zo is bij de bepaling van de omvang van loon uit dienstbetrekking sprake van een objectivering op het punt van de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Voor het karakteriseren van een vrije vergoeding of verstrekking wordt aangesloten bij algemene maatschappelijk opvattingen. De kwalificatie als vrije vergoeding wordt dus niet overgelaten aan het individuele oordeel, maar er wordt een objectief criterium gehanteerd. In het voorgestelde hoofdstuk IIa van de Wet op de loonbelasting 1964 en de daarop berustende ministeriële regels worden een en ander uitgewerkt.

Bij de inkomsten uit overige werkzaamheden is sprake van een objectivering door de voorgestelde omschrijving van het begrip werkzaamheid in artikel 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91). Verder worden in de sfeer van de winst uit onderneming de bestaande objectiveringen voortgezet. Zo worden bepalingen overgenomen over de van aftrek uitgesloten kosten, zoals de kosten die verband houden met vaartuigen voor representatieve doeleinden. Daarmee wordt een bestaande afgrenzing van belastbare activiteiten ten opzichte van inkomensbesteding voortgezet.
Overigens is er ook in de jurisprudentie sprake van een tendens waarbij aan de criteria 'deelname aan het economische verkeer' en 'het voordeel moet beoogd en redelijkerwijs te verwachten zijn' een afnemende betekenis toekomt. In dat verband kan met name worden gewezen naar het proefpersonenarrest (Hoge Raad 3 oktober 1990, *BNB* 1990/329). Daarin heeft de Hoge Raad overwogen dat voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte diensten worden aangemerkt als belastbare inkomsten uit arbeid, zonder dat daarvoor handelingen hoeven te zijn verricht of enige bijzondere deskundigheid of hoedanigheid is vereist. Dat niet enig voordeel is beoogd of kan worden verwacht, is daarvoor, aldus de Hoge Raad, evenmin van belang.'
NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 9.

'De leden van de D66-fractie vragen wanneer bij vermogensbeheer sprake is van meer dan gebruikelijk inzicht.
Van een gebruikelijk inzicht kan worden gesproken als het inzicht in de markt en de kennis van relevante feiten en omstandigheden van een particuliere belegger niet meer omvatten dan de kennis en het inzicht die bij andere particuliere beleggers aanwezig zijn of kunnen zijn. Een voorbeeld van een belegger met niet meer dan een gebruikelijk inzicht, is de belegger in aandelen die het beursnieuws bijhoudt en incidenteel een beleggingscursus volgt. Een voorbeeld van een belegger met een meer dan een gebruikelijk inzicht, is de belegger in aandelen die handelt met voorkennis of de makelaar die aanwijzingen heeft dat bepaalde grond in de toekomst aanzienlijk in waarde zal stijgen omdat de bestemming zal wijzigen en die de grond in privé aanschaft om deze later met winst te verkopen. In deze gevallen wordt dankzij het meer dan gebruikelijk inzicht een positief resultaat bereikt dat meer bedraagt, of met meer zekerheid is te voorspellen, dan bij zuivere belegging of speculatie het geval is.
In de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven dat het mogelijk is dat opbrengsten die het gevolg zijn van een meer dan gebruikelijk inzicht in de markt waarin de particulier zich beweegt, kwalificeren als resultaat uit overige werkzaamheden.
De leden van de D66-fractie vragen of met het criterium 'gebruikelijk inzicht' nieuwe normen worden beoogd om te kunnen bepalen in welke box vermogen dient te vallen en, zo ja, waarom aan nog te vormen jurisprudentie wordt overgelaten wat daaronder wordt verstaan. Onze reactie hierop is, dat de formulering 'meer dan gebruikelijk inzicht' bedoeld is als algemene formulering voor in de jurisprudentie gehanteerde begrippen als deskundigheid, ervaring en dergelijke. Met die formulering is dus geen uitbreiding beoogd ten opzichte van de onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en daarvoor gevormde jurisprudentie. Wel hebben wij in de nota aangegeven dat ons inziens in de jurisprudentie aan het begrip normaal vermogensbeheer in de praktijk een te ruime invulling is gegeven en dat een wijziging van het wetsvoorstel op dit punt zou kunnen worden overwogen. Dit zou het mogelijk maken dat eerder wordt geconcludeerd dat sprake is van 'meer dan gebruikelijk inzicht'.'
NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 250 en 251.

'Een hypotheekverstrekking tot zekerheid van schulden van anderen zal - dit in antwoord op een vraag van de leden van de CDA-fractie - in de regel normaal, actief vermogensbeheer niet te buiten gaan.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 113.

'Zij vraagt (*Bew.*: bedoeld is De Federatie) zich af of iemand die zeer goedkoop een huis weet te kopen, dit opknapt en zelf gaat bewonen, in het resultaat uit overige werkzaamheden valt en met het zelf bewonen een onttrekking doet, met als gevolg dat de waardestijging van het pand door de opknapbeurt wordt belast. Naar onze mening is dit een onjuiste interpretatie. Deze woning valt onder het specifieke regime van de eigen woning, zodat aan de toepassing van de regels voor het resultaat van overige werkzaamheden niet wordt toegekomen. Dit komt anders te liggen als het huis wordt gekocht (en opgeknapt) met het oog op verkoop. Daaronder valt te begrijpen de situatie waarin een tijdelijke zelfbewoning vooral bedoeld zou

zijn om de onbelastbaarheid van een vermogenswinst te bereiken.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 128 en 129.

Literatuur. Besluit IB 1941 en Wet IB 1964
W. Scholten, *WFR* 1954/4212, vatte de voorwaarden voor inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden als volgt samen:
1. er moet sprake zijn van arbeid;
2. de arbeid moet zijn verricht binnen het economisch verkeer;
3. met de arbeid moet het verkrijgen van enig geldelijk voordeel worden beoogd of volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende regelen redelijkerwijs kunnen worden verwacht;
4. de arbeid moet zijn verricht buiten verband met een bedrijf of beroep of dienstbetrekking.

J.E.A.M. van Dijck, noot op HR 16 mei 1984, nr. 22 148, *BNB* 1984/310, maakt een driedeling in het arbeidsbegrip.
a. De *werkzaamheden*, die met betrekking tot een vermogensbestanddeel verricht worden. De toets die voor deze werkzaamheden aangelegd wordt, wordt wel geformuleerd als 'meer arbeid dan voor een normaal vermogensbeheer noodzakelijk is'. Bij deze categorie is het zinloos het criterium deskundigheid, relaties of ervaringen ten tonele te voeren.
b. De *diensten*, die door een belastingplichtige in het economische verkeer aan een ander verricht worden en waarvoor een tegenprestatie ontvangen wordt. Voor deze arbeidscategorie geldt dat de arbeidsprestatie zeer gering kan zijn, zelfs kan bestaan in een niet-doen;
c. De *niet-speculatieve vermogenstransacties* met een voorzienbaar voordeel. Voor deze categorie geldt geen bijzonder arbeidscriterium. Men doet niet meer dan aan- en verkopen. Het gaat om deskundigheid (informatievoorsprong) met betrekking tot de vraag of de waarde van een vermogensbestanddeel (de te behalen verkoopprijs) hoger is dan de prijs die men zelf bij aankoop moet betalen.

Literatuur. Wet IB 2001
R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling)* (FM nr. 103), Deventer: Kluwer 2002.
J.P. Boer en R.M. Freudenthal, 'Succes naar arbeid'. De interactie tussen het arbeidsvereiste en de algemene bronvoorwaarden gedemonstreerd aan de hand van drie recente hofuitspraken, *FED* 2004/341, gaan in op het restkarakter van de bron resultaat uit overige werkzaamheden. Kenmerkend is dat de variërende inkomenssoorten de belastingplichtige niet langs een vast omlijnd kanaal of tussenstation toevloeien. De arbeid zelve is als de bron te beschouwen. De arbeid van de belastingplichtige moet in combinatie met de algemene bronvoorwaarden een voordeel opleveren dat maatschappelijk bezien als inkomen wordt beschouwd. De hoedanigheid waarin de arbeid is vormgegeven, is bepalend voor de wijze waarop de bronvoorwaarden voordeel beogen en voordeel verwachten worden toegepast. Deze bronvoorwaarden worden bij diensten anders toegepast dan bij vermogenstransacties.

2.1. Werkzaamheden

Beschouwing
Het begrip werkzaamheden is niet gedefinieerd in art. 3.90. In de wetsgeschiedenis is in het algemeen verwezen naar het begrip 'andere arbeid' in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 (zie aant. 2). Daarnaast zijn in de wetsgeschiedenis enkele voorbeelden genoemd, die hierna in het commentaar bij de casuïstiek (aant. 3 en volgende) zijn verwerkt. In het algemeen kan worden gesteld dat zeer snel aan het criterium werkzaamheid (arbeid) zal zijn voldaan. Of in de zin van art. 3.90 vervolgens ook sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden hangt dan met name af van de aard van de werkzaamheden (het onderscheid met normaal vermogensbeheer) en de aard van het door de belastingplichtige behaalde voordeel (bijvoorbeeld uit dienstverlening dan wel uit speculatie).

2.1.1. Werkzaamheden door derden

Beschouwing
Werkzaamheden van derden worden soms aan de belastingplichtige toegerekend voor de

vraag of de belastingplichtige belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden geniet. Hierna nemen wij enkele van de desbetreffende oude rechterlijke beslissingen op. De meer recente beslissingen zijn opgenomen in de aantekeningen met betrekking tot de onderwerpen waaromtrent zij zijn gegeven.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Art. 18 Wet IB 1914 is niet zo beperkt op te vatten als zou het handelingen die een belastingplichtige door een ander doet verrichten, buiten sluiten.
HR 13 oktober 1926, B. nr. 3903, HR 28 juni 1932, B. nr. 5247, en HR 16 januari 1935, B. nr. 5786.

Art. 18 is echter niet van toepassing op een voordeel dat iemand heeft genoten ten gevolge van een - buiten zijn invloed of medeweten - door een ander te zijnen behoeve gemaakt beding. Een familielid van belastingplichtige had buiten diens medeweten bij een verzekeringsmaatschappij een lijfrente gevestigd, en bedongen dat de door deze verschuldigde provisie aan belastingplichtige zou worden uitgekeerd. Blijkens noot in B. acht de minister deze beslissing juist. Belanghebbende zelf had immers generlei handeling, werkzaamheid of dienst verricht. De handelingen van het familielid hadden ten deze geen betekenis, reeds om deze reden, dat laatstgenoemde zich had bepaald tot het verrichten van twee rechtshandelingen waarbij, los van de uitoefening van een bedrijf of beroep, slechts een beschikking over vermogen plaatsvond.
RvB Breda 27 november 1933, B. nr. 5821.

Belanghebbende neemt deel in een combinatie tot aan- en verkoop van een landgoed. De RvB heeft ten onrechte geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat belanghebbende voordeel had genoten als gevolg van deskundigheid van de overige leden van de combinatie waarin de aankoop was verricht.
HR 20 maart 1940, B. nr. 7129.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende neemt deel in een syndicaat dat mede was gericht op werkzaamheden om een emissie van aandelen te laten slagen. Hij verricht arbeid buiten dienstbetrekking. Hieraan doet niet af dat binnen het syndicaat, dat niet het karakter had van een zuiver garantiesyndicaat, de leden de arbeid onderling hebben verdeeld en dat de aan de emissie verbonden werkzaamheden werden opgedragen aan de bankensyndicaatsleden, aan welke ook de leiding van het syndicaat was toevertrouwd, aangezien veelal en ook in gevallen als het onderhavige in opdracht vervulde werkzaamheden mede kunnen gelden als werkzaamheden van hen, die de opdracht daartoe verstrekken.
HR 1 mei 1946, B. nr. 8117.

Indien bij de aan- en verkooptransactie de ervaring en deskundigheid van een of meer der deelnemers zomede hun relaties en organisaties een gewichtige factor hebben gevormd, zou het aldus behaalde voordeel voor alle deelnemers vallen onder opbrengst uit arbeid.
HR 13 januari 1948, B. nr. 8448.

2.2. Uitbreiding van het begrip overige werkzaamheden in art. 3.91 en 3.92

Beschouwing
Het in art. 3.90 opgenomen begrip overige werkzaamheden is uitgebreid in art. 3.91 en 3.92 waarin de zogenoemde terbeschikkingstellingsregelingen zijn opgenomen. Art. 3.91 heeft betrekking op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een onderneming of werkzaamheid van een verbonden persoon. Art. 3.92 ziet op het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang houdt. In deze situaties is in feite geen sprake van een overige werkzaamheid, maar van normaal vermogensbeheer. De wetgever heeft beoogd door middel van de terbeschikkingstellingsregelingen in deze gelieerde situaties tot een evenwichtige belastingheffing te komen.

In art. 3.91, eerste lid, aanhef en onderdeel c, is door de aanvaarding van een amendement bepaald dat onder werkzaamheid mede wordt verstaan het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat, zoals bij het uitponden van onroerende zaken, het in belangrijke mate door de belastingplichtige zelf verrichten van groot onderhoud of andere aanpassingen aan een zaak, of het aanwenden door de belastingplichtige van voorkennis of daarmee vergelijkbare bijzondere vormen van kennis. Het is niet duidelijk of en zo ja in hoeverre deze bepaling een uitbreiding betekent ten opzichte van het algemene begrip overige werkzaamheden (zie art. 3.90, aant. 5).

2.3. In het economische verkeer

Beschouwing
Van resultaat uit overige werkzaamheden is slechts dan sprake indien de werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer. Het kweken voor eigen gebruik van groente en fruit leidt hierdoor niet tot resultaat uit overige werkzaamheden. Ook de tussen familieleden gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand vindt niet plaats in het economische verkeer. Onrechtmatige werkzaamheden vinden wel plaats in het economische verkeer (zie aant. 6). In deze aantekening is enige algemene jurisprudentie opgenomen met betrekking tot het begrip 'in het economische verkeer'. In de volgende aantekeningen gaan wij in op:
- de inwoning tegen betaling door meerderjarige kinderen (aant. 2.3.1);
- het houden van kostgangers (aant. 2.3.2);
- de beperkte defiscalisering bij het houden van kostgangers (aant. 2.3.3);
- het verzorgen van kinderen door gastouders (aant. 2.3.4);
- pleegzorg en voogdijzorg (aant. 2.3.5);
- het opnemen in het gezin van gehandicapte kinderen (aant. 2.3.6);
- de verzorging van uitwonende familieleden (aant. 2.3.7);
- het verrichten van huishoudelijk werk voor gezinsleden (aant. 2.3.8);
- werkzaamheden voor de echtgenoot (aant. 2.3.9);
- werkzaamheden voor de ongehuwde partner (aant. 2.3.10);
- werkzaamheden door meerderjarig kind in huishouding of onderneming ouder: salaire differé (aant. 2.3.11);
- werkzaamheden aan door ouders verhuurde woningen (aant. 2.3.12);
- de bouw van een eigen woning (aant. 2.3.13);
- de hulp over en weer tussen familieleden bij bouw voor eigen bewoning (aant. 2.3.14);
- het bedingen van kortingen (aant. 2.3.15).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

De vraag of een belastingplichtige met door hem verrichte werkzaamheden of diensten een voordeel beoogt, en redelijkerwijs kan verwachten dat deze hem - zij het in de toekomst - positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren, kan een rol spelen in die gevallen waarin weliswaar diensten of werkzaamheden in het economische verkeer zijn verricht doordat de belastingplichtige buiten de gezinssfeer is getreden, maar de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven, omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen.
HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (m.nt. Van Dijck).

Het hof heeft geoordeeld dat het deel uitmaken van een door de Gemeentelijke Kredietbank ingestelde commissie een in het economisch verkeer verrichte activiteit is. Hierin ligt besloten dat de ten behoeve van die commissie verrichte werkzaamheden niet in de persoonlijke sfeer worden verricht. De vraag of belanghebbende met zijn werkzaamheden een voordeel beoogde is dan niet van belang.
HR 25 juni 1997, nr. 32 009, V-N 1999/18.18.

Literatuur
W. Scholten, *WFR* 1954/424, wijst met betrekking tot de eis dat arbeid binnen het economische verkeer moet worden verricht op HR 3 oktober 1923, *B.* nr. 3307, RvB Maastricht 23 december 1927, *B.* nr. 4442, en RvB Zwolle 10 oktober 1933, *B.* nr. 5819.
W. Scholten, 'Andere opbrengst van arbeid. Arbeid in gezinsverband', *WFR* 1964/4717.
C. van Soest, *WFR* 1963/4669, acht het veelal gehanteerde criterium 'in het economisch

verkeer' niet geheel zuiver.
W. Garssen, 'Economisch verkeer en persoonlijke sfeer in hun betekenis voor artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964', *MBB* oktober 1978, blz. 279, merkt op dat de Hoge Raad de 'ruil'gedachte niet essentieel lijkt te achten voor het fiscale inkomensbegrip. Bovendien neemt de Hoge Raad waarschijnlijk het standpunt in dat de persoonlijke sfeer niet als een volstrekte tegenstelling moet worden behandeld ten opzichte van het economisch verkeer.
J.A.G. van der Geld, *WFR* 1981/5488, merkt op dat bij de vraag wat dient te worden verstaan onder deelname aan het economische verkeer, in gedachten gehouden moet worden dat de ratio van deze eis is te komen tot een afbakening tussen functionele en privé-sfeer.
E.M.G. Creusen, *Inkomsten uit andere arbeid*, blz. 48-51 en 91-96, Arnhem: Gouda Quint 1981, schrijft dat het criterium 'deelname aan het economische verkeer' een neutralere benaming dient te krijgen, bijvoorbeeld dat de voordelen moeten zijn verkregen buiten de gezinssfeer en/of in ruil voor een overeengekomen tegenprestatie.
W. Garssen, 'Over een voortgaande objectiverende toepassing van artikel 22, lid 1, letter b, Wet IB 1964', *MBB* mei/juni 1982, is van oordeel dat vooral bij de afbakening van de gezinssfeer, als onderdeel van de persoonlijke sfeer, ten opzichte van het economische verkeer uit uitvoeringsaspecten een overheersende rol zullen moeten spelen.
W. Garssen, 'Overgangen tussen artikel 22, lid 1b, en artikel 24 Wet IB 1964: een gefiscaliseerd begrip vermogensbeheer?', *MBB* maart 1985, is van mening, dat deelnemen aan het economische verkeer zonder meer het beogen van een voordeel inhoudt.
A.C. Rijkers, noot op HR 29 september 1999, nr. 34 533, *BNB* 2000/341, merkt op dat verduistering plaatsvindt in het economische verkeer. Dat behoeft niet per se of uitsluitend het ruilverkeer te zijn. Het begrip sluit de gezins-, spel- en hobbysfeer buiten.
A.C. Rijkers, noot op HR 8 oktober 2004, nr. 39 563, *BNB* 2005/182, betoogt dat het begrip 'economisch verkeer', gelet op zijn functie binnen de inkomstenbelasting, afwijkt van het spraakgebruik en geen fysiek fenomeen beschrijft. Gevraagd wordt naar de gerichtheid van de activiteit. Het gaat om de attitude van het individu, de intentie waarmee men ten opzichte van anderen handelt. De resultante van dit proces - niet het doel - is dat persoonlijk geïndiceerde activiteiten (consumptieve, consumptiebesparende of niet-opbrengstgerichte) worden uitgesloten. Een activiteit wordt naar intentie gekwalificeerd. Na die kwalificatie is het voordeelsoogmerk uitgewerkt. Daarna kan systematisch enkel het objectieve voordeelscriterium (de voordeelskans) nog aan bod komen.

2.3.1. Inwoning door meerderjarige kinderen

Beschouwing
De staatssecretaris nam in de resolutie van 24 september 1930, nr. 121, B. nr. 5024, het standpunt in dat het verstrekken van kost en inwoning door ouders aan inwonende meerderjarige kinderen, die hun loon geheel of gedeeltelijk aan de ouders afdragen, voor de ouders niet als een bron van inkomen moet worden aangemerkt. Dit sloot volgens de staatssecretaris evenwel niet uit, dat, in de vermoedelijk weinig voorkomende gevallen, waarin ouders aan een meerderjarig kind tegen betaling kost en inwoning verschaffen op dezelfde voet alsof het een willekeurige vreemde kostganger betrof, het daarmede behaalde voordeel, als opbrengst van arbeid, tot het inkomen van de ouders behoort. Hoewel de resolutie niet meer geldt (en dit onderwerp gedateerd is), komt het ons voor dat het genoemde criterium nog steeds aanvaardbaar is.

2.3.2. Kostgangers

Beschouwing
Kostgangers betalen zowel voor inwoning als voor overige diensten, met name maaltijden. Voor de inkomstenbelasting mag het kostgeld in beginsel echter niet worden gesplitst. Dit uitgangspunt, vaste jurisprudentie onder de Wet IB 1964, is voor de Wet IB 2001 gecontinueerd door de in art. 2.14 opgenomen rangorderegeling. Het kostgeld behoort volledig tot het resultaat uit overige werkzaamheden, zodat toepassing van de kamerverhuurstelling (art. 3.114) niet aan de orde zou komen. Om toepassing van de kamerverhuurvrijstelling bij het houden van kostgangers toch mogelijk te maken, is de keuzemogelijkheid van art. 3.97 opgenomen.

Parlementaire behandeling. Wet IB 2001
'In artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden, naast het verrichten van werkzaamheden buiten dienstbetrekking, het verrichten van diensten buiten dienstbetrekking en het houden van kostgangers expliciet genoemd als vormen van arbeid die onder die bepaling vallen. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 worden deze vormen van arbeid niet langer expliciet genoemd, omdat zij onder het ruime begrip 'overige werkzaamheden' vallen.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 135.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Indien iemand, die gedwongen is aan évacués huisvesting te verschaffen, het echter zo inricht, dat hij daarbij niet onbelangrijk voordeel weet te behalen en aldus van de nood een deugd maakt, staat hij gelijk met iemand die vrijwillig kostgangers gaat houden om daarmee winst te behalen, zodat het dientengevolge behaalde voordeel als andere opbrengst van arbeid aan inkomstenbelasting is onderworpen.
HR 23 april 1952, B. nr. 9216.

Bij verstrekking van logies met ontbijt aan passanten door de echtgenote in een perceel in gebruik bij en eigendom van belastingplichtige, vormt de opbrengst geheel opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941, niet ook deels opbrengst van vermogen. Uit de opbouw van het Besluit IB 1941 blijkt dat, indien bij de arbeid gebruik wordt gemaakt van onroerende of roerende lichamelijke goederen, aan die goederen geen deel van de zuivere opbrengst van die arbeid behoort te worden toegeschreven.
HR 2 december 1964, nr. 15 266, BNB 1965/65 (m.nt. Van Dijck).

Jurisprudentie Wet IB 1964

De door belanghebbende ontvangen vergoeding voor inkwartiering in haar woning (eigendom) behoort niet tot de inkomsten uit vermogen doch tot de inkomsten uit arbeid op grond dat door belanghebbende diensten worden bewezen (schoonhouden kamers, verstrekken van lakens en slopen en verschonen daarvan).
HR 29 september 1971, nr. 16 579, BNB 1971/215.

Belanghebbende is eigenaar van een vakantiebungalow die hij in de zomermaanden telkens voor korte perioden gemeubileerd verhuurt. De uit die verhuring getrokken voordelen zijn niet tot de inkomsten uit arbeid doch tot de inkomsten uit vermogen te rekenen. Er is immers niet gebleken dat de werkzaamheden aan die verhuringen verbonden in omvang normaal aan verhuringen van dergelijke bungalows inherente werkzaamheden te boven gingen.
Hof Amsterdam 26 maart 1976, nr. 471/75, BNB 1977/78.

Belanghebbende woont met echtgenote en kinderen in een hen toebehorende woonboerderij. Een deel daarvan wordt in de vorm van twee appartementen gemeubileerd verhuurd aan vakantiegangers. De huurders betalen mede voor de hen geboden service (waaronder de ontvangst) en bewezen diensten als het schoonmaken van de appartementen en het desgewenst verstrekken van linnengoed. De inkomsten uit verhuur kunnen als arbeidsinkomsten worden toegerekend aan de echtgenote van belanghebbende.
Hof 's-Hertogenbosch, 12 juli 1995, nr. 93/3518, V-N 1996, blz. 3236, punt 7.

Literatuur
D.J. de Korte, 'Inkomsten uit recreatiewoningen op de korrel', *WFR* 1996/6193, blz. 513-521, merkt op dat er situaties denkbaar zijn dat de inkomsten zouden kunnen worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid niet in dienstbetrekking. Van belang hierbij kunnen zijn de diensten die de exploitant van het park ten gunste van de bewoners verricht.
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Tekstblokken 755 en 756, blz. 680-681, Deventer: Kluwer 2001, wijst op het met ingang van 1985 in de Wet IB 1964 bestaande verschil in regime tussen onderverhuring (inkomsten uit vermogen) en het houden van kostgangers

(inkomsten uit andere arbeid). Door dit regimeverschil werden moeizame splitsingsverschillen opgeroepen, hetgeen onder de Wet IB 2001 echter niet anders is geworden. Er is geen scherpe scheidslijn te trekken tussen 'onderverhuur' en 'het houden van kostgangers' met betrekking tot de zo veelvuldig voorkomende grenssituaties tussen onderverhuring en het houden van kostgangers, met name waar gemeubileerde kamers worden verhuurd met bijlevering van enige 'service', bijvoorbeeld het schoonhouden van kamers. In de structuur van de wet lijkt dan aan de factor arbeid voorrang toe te komen. Dat zou betekenen dat deze gevallen onder het 'houden van kostgangers' moeten worden gerangschikt. Deze splitsingsnoodzaak vervalt als van het keuzeregime van art. 3.97 gebruik wordt gemaakt.

2.3.3. Beperkte defiscalisering bij houden van kostgangers

Beschouwing
Ingeval de belastingplichtige kostgangers houdt, is in beginsel sprake van een overige werkzaamheid, zodat de opbrengsten en de kosten bij het resultaat in aanmerking moeten worden genomen. Volgens de wettelijke systematiek is het niet mogelijk een deel van de opbrengsten toe te rekenen aan de verhuur en een ander deel aan bijvoorbeeld de maaltijden. Krachtens art. 3.97 is een dergelijke splitsing op verzoek van de belastingplichtige onder voorwaarden echter toch mogelijk. Het belang hiervan is dat de opbrengsten onbelast blijven, hetzij op grond van art. 3.114 (de kamerverhuurvrijstelling) bij een eigen woning, hetzij omdat de waarde van het huurrecht bij een gehuurde woning voor de rendementsgrondslag in beginsel op nihil wordt gewaardeerd.
De cumulatief voor de toepassing van deze keuzemogelijkheid geldende voorwaarden (zie art. 3.97, aant. 3) kunnen als volgt worden weergegeven:
1. de ter beschikking gestelde woonruimte maakt deel uit van de woning die de belastingplichtige tot hoofdverblijf dient;
2. de verhuurde woonruimte vormt niet een zelfstandige woning;
3. de terbeschikkingstelling is niet van korte duur;
4. de bruto-opbrengsten zijn niet hoger dan een (jaarlijks geïndexeerd) maximumbedrag;
5. zowel de belastingplichtige als degene(n) aan wie woonruimte ter beschikking is gesteld, zijn gedurende de periode van de terbeschikkingstelling als ingezetenen op het woonadres ter zake van de woning ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens.

Bij toepassing van de in art. 3.97 opgenomen keuzemogelijkheid moet het kostgeld worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de woonruimte (gedefiscaliseerd) en een deel dat betrekking heeft op de overige diensten, met name de verstrekking van maaltijden en bewassing. Niet aftrekbaar zijn dan de kosten die op de woonruimte betrekking hebben. De kosten ter zake van de andere diensten komen wel in mindering op het resultaat. Zie art. 3.97, aant. 2.2.1.

2.3.4. Gastouders

Beschouwing
Bij toepassing van bepaalde modelcontracten wordt de arbeidsverhouding van een gastouder niet als (fictieve) dienstbetrekking aangemerkt. In deze gevallen genieten de gastouders doorgaans resultaat uit overige werkzaamheden. Dit beleid was voor de Wet IB 2001 eerst opgenomen in het besluit van 20 december 2000, nr. CPP2000/3171M, *V-N* 2001/6.21, *Infobulletin* 2001/330. In verband met de vervanging van de gulden door de euro is dit beleid met ingang van 1 januari 2002 opgenomen in het besluit van 14 november 2001, nr. CPP2001/2131M, *V-N* 2001/62.1.9. Soms is echter sprake van winst uit onderneming. Daarover heeft de staatssecretaris beleid vastgesteld in het besluit van 21 februari 2003, nr. CPP2002/2385M, *V-N* 2003/13.10.

Beleid. Wanneer genieten gastouders loon uit dienstbetrekking dan wel resultaat uit overige werkzaamheden?

'1. INLEIDING
De Vereniging van Ondernemingen in de gepremieerde en gesubsidieerde sector (de VOG) heeft modelcontracten ontwikkeld voor kinderopvang door gastouders (bijlagen 1 t/m 4 *(Bew.: niet opgenomen)*. Met de VOG en de Belastingdienst is overleg gevoerd over de vraag of

gastouders, op basis van deze contracten, al dan niet fictief in dienstbetrekking werkzaam zijn in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) bij het gastouderbureau of de vraagouder. Ter verzekering van een eenduidige wetstoepassing door de Belastingdienst heb ik het hiernavolgende interpretatieve beleid vastgesteld.

2. UITGANGSPUNTEN BEOORDELING MODELCONTRACTEN

Gezien de modelcontracten, zoals toegelicht door de VOG, kan worden uitgegaan van het volgende. Het gastouderbureau bemiddelt ten behoeve van vraagouder en gastouder. De bemiddeling door het gastouderbureau bestaat uit het met elkaar in contact brengen van bij het gastouderbureau geregistreerde vraag- en gastouders opdat deze desgewenst met elkaar een overeenkomst betreffende kinderopvang kunnen sluiten. De verplichting om arbeid te verrichten neemt de gastouder op zich jegens de vraagouder. De vraagouder heeft de verplichting jegens de gastouder deze arbeid te belonen. Het gastouderbureau bemiddelt slechts indien en voor zover kinderopvang door gastouders plaatsvindt binnen de van overheidswege gestelde kwaliteitsnormen (Welzijnswet 1994). De kwaliteitsbevordering door het gastouderbureau betreft met name de selectie en begeleiding van gastouders. In een deel van de gevallen gaat de bemiddeling door het gastouderbureau gepaard met de realisatie van een retributiesysteem (inkomensafhankelijke tariefstelling). De hantering van een retributiesysteem is in het kader van de modelcontracten echter niet van invloed op de rechtsverhouding tussen gastouder en vraagouder, in die zin dat de tussen gastouder en vraagouder overeengekomen beloning niet afhankelijk is van de inkomenspositie van de vraagouder. De inkomensafhankelijkheid wordt gerealiseerd door de tussenkomst van het gastouderbureau door middel van subsidiëring. Mede in verband met de effectuering van een retributiesysteem worden de betalingen aan de gastouder veelal via het gastouderbureau geleid (kassiersfunctie). Ook in deze gevallen berust het debiteurenrisico echter bij de gastouder. De onderlinge rechtsverhoudingen tussen partijen worden vastgelegd in twee bemiddelingsovereenkomsten (gastouderbureau/gastouder en gastouderbureau/vraagouder) en een overeenkomst van opdracht gastouder/vraagouder. In de modelcontracten wordt vooropgesteld dat deze uitsluitend betrekking hebben op opvang (in de gezinssituatie) bij de gastouder thuis. Contractspartner van de gastouder bij de overeenkomst van opdracht is de vraagouder, in voorkomende gevallen vertegenwoordigd door diens werkgever of een namens deze handelende derde (bijvoorbeeld een bemiddelingsorganisatie).

3. BEOORDELING DIENSTBETREKKING EN INHOUDINGSPLICHT

1. Echte dienstbetrekking

In artikel 2, eerste lid, van de Wet LB 1964 wordt als werknemer onder meer aangemerkt de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat. Onder privaatrechtelijke dienstbetrekking moet in dit verband worden verstaan de arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek). Een arbeidsovereenkomst kenmerkt zich door de verplichting van de werknemer gedurende zekere tijd in een gezagsverhouding tot diens werkgever persoonlijk arbeid te verrichten en de verplichting van de werkgever deze arbeid te belonen.

Verhouding gastouderbureau/gastouder

Blijkens de modelcontracten rust op het gastouderbureau niet de verplichting om de door de gastouder verrichte arbeidsprestaties te belonen, zodat reeds op die grond geen aanspraak kan zijn van een arbeidsovereenkomst gastouderbureau/gastouder. Aan deze conclusie doet niet af dat de feitelijke uitbetaling aan de gastouder in voorkomende gevallen - namens de vraagouder - geschiedt door het gastouderbureau (kassiersfunctie). Ook de hantering van een retributiesysteem op de bovenbeschreven wijze resulteert niet in een (aanvullende) loonbetalingsverplichting van het gastouderbureau.

Verhouding gastouder/vraagouder

Kernpunt bij de fiscale beoordeling van de arbeidsverhouding gastouder/vraagouder is of de gastouder werkzaam is in een gezagsverhouding tot de vraagouder. Aangenomen moet worden dat de vraagouder aan de met gastouder gesloten overeenkomst de bevoegdheid kan ontlenen om aanwijzingen te geven betreffende de wijze waarop de opvang zal plaatsvinden. Ter beantwoording van de vraag of sprake is van een gezagsverhouding als

bedoeld in artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek dient te worden beoordeeld of de door de vraagouder verstrekte aanwijzingen en instructies meer inhouden dan een nadere bepaling van de door de gastouder te verrichten prestaties (*BNB* 1992/78). Blijkens het arrest *BNB* 1997/273 kunnen, naast de instructiebevoegdheid van opdrachtgever, ook bijkomende omstandigheden zoals het kader waarbinnen de arbeidsprestaties worden verricht van belang zijn. Met inachtneming van het bovenstaande kan naar mijn oordeel worden aangenomen dat de gastouder niet werkzaam is in een gezagsverhouding tot de vraagouder. In dat kader acht ik van belang dat de instructies van de zijde van de vraagouder zich blijkens het modelcontract vraagouder/gastouder beperken tot praktische afspraken. Bovendien acht ik in dit verband van belang dat de modelcontracten uitsluitend betrekking hebben op arbeidsprestaties (kinderopvang) die worden verricht in de eigen huiselijke kring (de gezinssituatie) van de opdrachtnemer (de gastouder). De bemoeienis van het gastouderbureau met de arbeidsverhouding (selectie, begeleiding) werpt hier naar mijn oordeel geen ander licht op. Voor zover in dit verband al zou kunnen worden gesproken van een instructiebevoegdheid van het gastouderbureau is deze immers niet gebaseerd op de tussen de vraagouder en de gastouder bestaande rechtsverhouding. Het gastouderbureau handelt in deze vanuit een eigen wettelijke verantwoordelijkheid en kan niet worden aangemerkt als vertegenwoordiger van de vraagouder.

2. Fictieve dienstbetrekking
De arbeidsverhouding van de gastouder kan naar mijn oordeel evenmin worden gerangschikt onder een in de Wet LB 1964 of het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (Ublb 1965) genoemde fictieve dienstbetrekking. Deze uitzendfictie (artikel 2a Ublb 1965) is naar mijn oordeel niet van toepassing onder meer gezien het feit dat gastouder zich niet ten opzichte van het gastouderbureau verbindt om arbeid te verrichten en dat de gastouder niet in een gezagsverhouding tot de vraagouder of het gastouderbureau werkzaam is. De fictieve dienstbetrekking voor thuiswerkers en gelijkgestelden zijn niet van toepassing omdat sprake is van arbeid die rechtstreeks wordt overeengekomen met personen ten behoeve van hun persoonlijke aangelegenheden (artikelen 2b en 2c juncto artikel 2e, tweede lid, onderdeel b, Ublb 1965).
(...)

4. AFWIJKENDE SITUATIES
De VOG adviseert betrokkenen gebruik te maken van de bijgevoegde modelcontracten en feitelijk dienovereenkomstig te handelen. Voor deze gevallen geldt het bovenstaande. In afwijkende situaties dienen de inspecteurs binnen het kader van wet en jurisprudentie vast te stellen of van een dienstbetrekking sprake is. Dit kan het geval zijn in situaties die buiten het bereik van de modelcontracten vallen (zoals bijvoorbeeld kinderopvang bij vraagouder thuis), in gevallen waarin afwijkende contracten worden gehanteerd of waarin feitelijk in afwijking van de modelcontracten wordt gehandeld.

5. INKOMSTENBELASTINGASPECTEN
De conclusie dat geen sprake is van een dienstbetrekking werkt uiteraard via artikel 3.81 van de Wet inkomstenbelasting 2001 door naar de inkomstenbelasting. De voordelen die de gastouder geniet, zullen daarom in het algemeen worden aangemerkt als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 3.90 van die wet.

6. INWERKINGTREDING
Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2002.

7. VERVALLEN BESLUIT
Het besluit van *(Bew.: lees 20 december 2000, nr. CPP2003/3171M)* vervalt per 1 januari 2002.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2001, nr. CPP2001/2131M, V-N 2001/62.1.9.

Beleid. Wanneer genieten gastouders winst uit onderneming dan wel resultaat uit overige werkzaamheden?

'Regelmatig bereikt mij de vraag of gastouders inkomsten uit kinderopvang kunnen aanmerken als winst uit onderneming. Daarbij komt vervolgens aan de orde of wordt voldaan aan het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001. Dit blijkt voornamelijk van belang voor de toepassing van de zelfstandigenaftrek van artikel 3.76 Wet IB 2001. Het probleem spitst zich toe op de vraag in hoeverre de tijd waarin kinderen worden opgevangen, ook daadwerkelijk wordt besteed aan werkzaamheden waaruit de gastouder als ondernemer winst uit onderneming geniet. Hierbij speelt wellicht een rol dat de kinderen in de eigen huiselijke omgeving van de gastouder worden opgevangen en de opvang wordt gecombineerd met andere (huishoudelijke) werkzaamheden.
Hierover wil ik het volgende opmerken.
Zoals opgenomen in het Besluit van 14 november 2001, nr. CPP2001/2131M, onderdeel 5, zullen de inkomsten uit het gastouderschap, indien geen sprake is van loon uit dienstbetrekking, in het algemeen worden aangemerkt als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 3.90 Wet IB 2001.
Beoordeling van de activiteiten kan echter onder omstandigheden ook leiden tot het oordeel dat sprake is van winst uit onderneming in de zin van artikel 3.8 Wet IB 2001. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn indien gedurende vier dagen in de week aan drie kinderen daadwerkelijk opvang wordt geboden, de gastouder zelf met de vraagouders contracteert, op enigerlei wijze investeert en ook zelf acquisitie verricht. Aan dit oordeel staat niet in de weg dat de gastouder eventueel gebruik maakt van een franchiseformule die hem in staat stelt gebruik te maken van de vergunning van de franchisegever waarbij eisen worden gesteld aan de kwaliteit en inrichting van de opvang.
Indien sprake is van winst uit onderneming ontmoet het bij mij geen bezwaar als bij de beoordeling of is voldaan aan het urencriterium van het volgende wordt uitgegaan. Uren waarvoor een totaalvergoeding wordt genoten van minimaal € 8,50, worden geacht volledig te zijn besteed aan het feitelijk drijven van de onderneming. Bij een lagere uurvergoeding kan naar rato invulling van de tijd die is gemoeid met het feitelijk drijven van de onderneming plaatsvinden. Uitgaande van ongeveer 20% indirecte tijd betekent dit dat doorgaans bij een jaarlijkse omzet van € 8500 zal zijn voldaan aan het urencriterium. Overigens merk ik op dat bij een dergelijke omzet, mede gelet op aard en omvang van dan te verrichten werkzaamheden, in het algemeen sprake zal zijn van winst uit onderneming.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2003, nr. CPP2002/2385M, BNB 2003/166 (V-N 2003/13.10).

2.3.5. Pleegzorg en voogdijzorg

Beschouwing
De krachtens de 'Regeling vergoeding pleeggezinnen' voor een eerste, een tweede en een derde pleegkind uitgekeerde pleegzorgvergoedingen worden niet aangemerkt als resultaat uit een overige werkzaamheid. Als er voor meer kinderen pleegzorgvergoedingen worden uitgekeerd, moet van geval tot geval worden beoordeeld of er sprake is van een overige werkzaamheid.
Hof Amsterdam 17 oktober 1984, nr. 1341/80, *BNB* 1986/108, besliste dat gezinshuisouders hun werkzaamheden niet in gezagsverhouding uitoefenen tot de stichting die de kinderen plaatst.

Parlementaire behandeling. Wet IB 1964
'Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de terminologie 'houden van kostgangers' ook ziet op de opvang van zogenaamde voogdijkinderen in pleeggezinnen. De belastingplichtige die de verzorging van het voogdijkind op zich neemt ontvangt hiervoor een belaste vergoeding in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.'
MvT, Kamerstukken II, 20 873, nr. 3, blz. 31.

Beleid. Beoordeling pleegzorgvergoedingen

'Dit besluit is opnieuw uitgebracht voor de toepassing van de Wet IB 2001. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de regeling die gold voor de toepassing van de Wet IB 1964, besluit van 31 mei 1990, nr. DB90/3111 *(Bew.: V-N 1990, blz. 1805, punt 10)*.

1. Inleiding
In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel 20873 (Oort-II) is onder meer opgemerkt: 'Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de terminologie 'houden van kostgangers' ook ziet op de opvang van zogenaamde voogdijkinderen in pleeggezinnen. De belastingplichtige die de verzorging van het voogdijkind op zich neemt ontvangt hiervoor een belaste vergoeding in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.' Voorzover de door de pleegouder ontvangen vergoeding is aan te merken als een vergoeding van kosten tot verwerving van de inkomsten in de zin van artikel 23, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is deze vergoeding vrijgesteld. Voor het meerdere is de vergoeding belast.

2. Motie van het Tweede Kamerlid Lankhorst c.s
In de motie van het Tweede-Kamerlid Lankhorst c.s. wordt de regering verzocht te besluiten de pleegzorgvergoeding niet als belastbaar inkomen te beschouwen; Tweede Kamer vergaderjaar 1989-1990, 21 300 VI, nr. 17. Aangezien hieraan voorafgaat de vraag of en in hoeverre de pleegzorgvergoedingen naar geldend recht kunnen worden geacht te strekken tot bestrijding van de kosten, die de pleegouder in verband met het verlenen van pleegzorg heeft te maken heb ik nader onderzoek doen verrichten.

3. Regeling
Op grond van het onder 2 genoemde onderzoek is er voor de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vanuit gegaan dat de krachtens de 'Regeling vergoeding pleeggezinnen, (*Stcrt.* 1989, nr. 252)' uitgekeerde pleegzorgvergoedingen voor een eerste, een tweede en een derde pleegkind als kostenvergoedingen kunnen worden aangemerkt, en onbelast zullen blijven. Voor de Wet IB 2001 kan ervan worden uitgegaan dat er in de pleegzorgvergoedingen voor niet meer dan drie pleegkinderen geen voordeel is gelegen dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen. Indien de pleegzorgvergoeding mede een vierde of volgend pleegkind betreft, beoordeelt de inspecteur van geval tot geval of sprake is van een bron van inkomen. Zo sprake is van een bron van inkomen, zal de totale vergoeding voor alle pleegkinderen voor de Wet IB 2001 worden aangemerkt als een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, waarop alle werkelijk gemaakte kosten, met inachtneming van de regelingen en beperkingen die in de winstsfeer gelden, in aftrek kunnen worden gebracht. Indien de pleegzorgouder voor de Wet IB 2001 opteert voor een fictieve dienstbetrekking (opting-in) kan de opdrachtgever binnen de daarvoor geldende grenzen een onbelaste vergoeding geven.

4. Inwerkingtreding
Dit besluit treedt in werking met ingang van het belastingjaar 2001.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2000, nr. CPP2000/2731M, Infobulletin 2001/138.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft twee 'voogdijkinderen' in zijn gezin opgenomen. Hij ontvangt hiervoor per kind per dag ƒ 12,50. Van de kosten zijn geen schriftelijke bescheiden voorhanden. Het hof overwoog dat het tegen vergoeding verstrekken van kost en inwoning op de wijze als onder de feiten is weergegeven, moet worden aangemerkt als het verrichten van werkzaamheden en diensten in de zin van art. 22. De kosten schat het hof naar redelijkheid en billijkheid op ƒ 10 per dag per kind.
Hof 's-Gravenhage 18 juni 1981, nr. 117/80, V-N 1982, blz. 2170, punt 13.

Belanghebbende heeft vier kinderen in haar gezin opgenomen, die aan de ouderlijke macht zijn onttrokken. Zij ontvangt hiervoor, naast een kindervergoeding, een oudervergoeding. De kindervergoeding is ontoereikend om de kinderen te kunnen opvoeden en verzorgen. Het hof stelt ex aequo et bono het percentage van de oudervergoeding dat gebruikt wordt voor de opvoeding en verzorging van de pleegkinderen vast op 80%.
Hof Amsterdam 15 oktober 1986, nr. 897/85, BNB 1988/85.

Literatuur

Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1982, blz. 2170, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 18 juni 1981, nr. 117/80, schrijft dat het Ministerie van Financiën zich in een vergelijkbaar geval op het standpunt heeft gesteld, dat het ontvangen bedrag naar objectieve maatstaven als onkostenvergoeding moet worden aangemerkt. Met betrekking tot de hoogte van de bedragen valt daarbij te denken aan bedragen die niet uitgaan boven de daggeldnormen die door het Ministerie van Justitie worden gehanteerd.

2.3.6. Opname in het gezin van gehandicapte kinderen

Beschouwing
Het tegen een meer dan kostendekkende vergoeding opnemen in het gezin van gehandicapte kinderen vormt een overige werkzaamheid.

Parlementaire behandeling. Reactie op verslag van de Commissie voor de Verzoekschriften
'uw voorganger heeft mij in de bovenvermelde brief meegedeeld dat uw Kamer zich in haar vergadering van 28 maart 2002 heeft verenigd met het verslag bevattende de voorstellen van de Commissie voor de Verzoekschriften (hierna: de Commissie) over het adres van (Kamerstuk 28 043, nr. 56).
Casus en uitnodiging
Adressante heeft in het jaar 1997, samen met haar toenmalige partner, een geestelijk gehandicapt kind in haar gezin opgenomen en daarvoor een vergoeding in het kader van een logeerproject ontvangen. De vergoeding is voor de inkomstenbelasting belast als inkomsten uit arbeid in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Aftrek van kosten kon slechts worden verleend door middel van het arbeidskostenforfait van artikel 37 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aangezien een groot deel van de werkelijk gemaakte kosten fiscaal niet aftrekbaar was en de resterende kosten het forfait niet te boven gingen. De Commissie heeft uw Kamer voorgesteld mij te verzoeken:
a. op grond van de hardheidsclausule goed te keuren dat een deel van de vergoeding niet in de belastingheffing wordt betrokken voor zover die vergoeding niet uitstijgt boven het totaal aan dagvergoedingen dat adressante in 1997 zou hebben ontvangen als zij pleegouder zou zijn geweest;
b. een algemene regeling te treffen ter zake van vergoedingen in het kader van logeerprojecten van zorginstellingen.
Regeling ingaande 2001
In de eerste plaats wijs ik er op dat het treffen van een algemene regeling niet nodig is aangezien het onderhavige probleem zich onder de Wet inkomstenbelasting 2001 niet meer kan voordoen. De ontvangen vergoedingen kwalificeren ingaande 2001 als resultaat uit een werkzaamheid. Daarbij wordt slechts het saldo van vergoeding en kosten in de belastingheffing betrokken volgens de regels die gelden voor de winstsfeer. Daarbij spelen de uitsluitingen, beperkingen en begrenzingen waar adressante in het jaar 1997 mee werd geconfronteerd, niet of in slechts zeer beperkte mate. Daarmee is de facto materieel voldaan aan de voorstellen van de Commissie; alleen het beloningselement wordt in de heffing betrokken.
Resteert nog de vraag op welke wijze de vergoedingen in de jaren tot en met 2000 dienen te worden behandeld. In het navolgende zal ik daarop ingaan.
Situatie in de jaren tot en met 2000
(...)'
Brief Staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2001/02, 28 043, nr. 69, V-N 2002/44.14.

2.3.6A. Kinderoppas

Beschouwing
Het tegen een meer dan kostendekkende vergoeding werken als kinderoppas vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

De uitvoeringsinstelling heeft vastgesteld dat belanghebbende inkomsten heeft genoten als kinderoppas. De hoogte daarvan is afgeleid uit verklaringen van getuigen. Het hof heeft geen reden om te twijfelen aan de juistheid van het rapport van de uitvoeringsinstelling. Het betrof niet slechts vergoedingen voor gemaakte kosten. De inspecteur heeft met kosten rekening gehouden door slechts de helft van de bruto-ontvangsten tot de inkomsten uit arbeid te rekenen. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat de werkelijke kosten hoger waren.
Hof Amsterdam 20 juni 2002, nr. 01/1736, te vinden in HR 15 april 2005, nr. 38 541, BNB 2005/187.

2.3.7. Verzorging uitwonende familieleden

Beschouwing
Het tegen een meer dan kostendekkende vergoeding verzorgen van een uitwonend familielid vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De verzorging van een gebrekkige zwager tegen betaling uit een familiefonds gaf in enig jaar een overschot boven de kosten. Dit is niet belastbaar indien geldelijk voordeel niet wordt beoogd, noch in redelijkheid valt te verwachten. In de verwijzingsprocedure moet niet alleen worden onderzocht of de voor de verpleging betaalde vergoeding in het algemeen de verwachting liet van een overschot, dan wel in het onderhavige jaar slechts toevallig een overschot heeft gelaten. Tevens moest worden gelet op het bedrag, waarmede belanghebbende heeft bijgedragen tot het fonds waaruit de zwager wordt verpleegd, daar voor de beantwoording van de vraag of belanghebbende met die verpleging winst beoogde, dan wel daaruit redelijkerwijs kon verwachten, het geheel der door de familie met betrekking tot die verpleging getroffen regelingen in aanmerking moet worden genomen.
HR 29 februari 1956, nr. 12 689, BNB 1956/119.

2.3.8. Huishoudelijk werk voor gezinsleden

Beschouwing
Als iemand ten behoeve van gezinsleden huishoudelijk werk verricht, zijn de werkzaamheden alleen dan in het economische verkeer verricht als zij het kader van de in familieverband gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan. Dat zal met name aan de orde komen bij wezenlijke betalingen ter beloning van het huishoudelijke werk.
Als een meerderjarig kind zonder een passende beloning arbeid heeft verricht in de huishouding van de ouder, heeft dit kind krachtens het erfrecht overigens recht op een billijke vergoeding (salaire differé) die dan als resultaat uit overige werkzaamheden moet worden belast. Zie aant. 2.3.11.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Een dochter, die samenwoonde met haar moeder, broer en zuster, verzorgde de huishouding en droeg niet bij in de kosten daarvan. Het hof bepaalde dat niet is gesteld, laat staan gebleken, dat belanghebbende anders dan als lid van het gezin, waartoe zij behoort, in de onderhavige huishouding werkzaam is. Er is sprake van arbeid welke niet in het maatschappelijk verkeer wordt verricht en daarom niet gerekend kan worden tot de arbeid, waarop art. 28 Besluit IB 1941 het oog heeft. De door belanghebbende ontvangen kost, inwoning, zakgeld en dergelijke behoren niet tot het belastbare inkomen.
Hof 's-Hertogenbosch 4 december 1959, nr. 338-1959, V-N 12 april 1960, punt 9.

Een ongehuwde zuster verzorgde de gemeenschappelijke huishouding van haar drie ongehuwde broers. Zij genoot daarvoor in 1957 *f* 400 plus kost en inwoning. Dit bedrag werd niet tot de inkomsten uit andere arbeid gerekend. Indien een vrouw die met haar broers in een in gemeenschappelijke eigendom bezeten huis in gezinsverband samenwoont en de gemeenschappelijke huishouding verzorgt, zal zij deze vrijwillig op zich genomen taak in het

algemeen verrichten op grond van de bestaande familie- en gezinsrelatie en zonder voordeel te beogen. Indien zij daarmede een bate verwerft, ligt deze verwerving niet in de economische sfeer en is geen gevolg van deelneming aan het maatschappelijk ruilverkeer.
Hof Amsterdam 25 mei 1960, nr. 981/1959, V-N 4 januari 1961, punt 11.

Als een inwonende zuster, die - in een aan haarzelf en haar broer en zuster tezamen toebehorend huis - de huishouding verzorgt tegen genot van 'emolumenten', geniet zij deze niet ingevolge een morele verplichting van de met haar samenwonende broer en zuster, doch als andere opbrengst van arbeid. Het hof heeft namelijk feitelijk beslist dat de verstrekkingen werden gedaan ter beloning van de voor belanghebbende aan de verzorging van de gemeenschappelijke huishouding verbonden arbeid.
HR 7 december 1960, nr. 14 446, BNB 1961/18 (m.nt. Den Boer).

Een dochter (toen 23 jaar) leefde in gezinsverband met haar ouders en een broer. Zij werkte met haar broer op 'thuis-best'-basis in het landbouwbedrijf van haar vader en hielp haar moeder in het huishouden. Zij ontving in geld en natura verstrekkingen ter waarde van ƒ 2326, waarvan ƒ 1610 voor de werkzaamheden in het bedrijf. Ook de resterende ƒ 716 zijn belast. De stelling dat werkzaamheden welke in een 'gesloten huishouding' worden verricht, naast en buiten het economische verkeer staan (en derhalve niet belastbaar zijn) vindt geen steun in het Besluit IB 1941. De feitelijke beslissing dat de werkzaamheden in het economische verkeer zijn verricht, kan in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst.
HR 29 maart 1961, nr. 14 498, FED IB '64: Art. 28:41.

Belanghebbende ontvangt een vergoeding voor het verzorgen van de huishouding van een moeder en een zuster. De feitelijke gevolgtrekking van het hof dat de maandelijks ontvangen bedragen een tegenprestatie vormden voor de verrichte huishoudelijke arbeid, brengt mee dat sprake is van andere opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941.
HR 1 juli 1964, nr. 15 250, BNB 1964/271 (m.nt. Den Boer).

Belanghebbende, een ongehuwde vrouw, woont samen met bijziende vader en verzorgt de gezamenlijke huishouding. Belanghebbende ontvangt gratis kost en inwoning en verricht de uitgaven ten behoeve van haarzelf uit het door de vader ter beschikking gestelde huishoudgeld, in totaal ƒ 2000. De vader is gezien inkomen en vermogen in staat een vreemde huishoudster aan te trekken en belanghebbende is in staat elders huishoudelijke hulp te verlenen. Het is niet aannemelijk dat belanghebbende louter als lid van het gezin de werkzaamheden verricht. De beloning is belast.
Hof Amsterdam 24 januari 1967, nr. 530/66, BNB 1967/146.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, een 22-jarige studente, woont op de boerderij van haar ouders en verricht werkzaamheden in het landbouwbedrijf en in de huishouding. Zij geniet ten huize van haar ouders kost, inwoning en zakgeld. De inspecteur acht ƒ 1100 belast als inkomsten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Dat is echter niet juist. Er was niet afgesproken dat voor het werk in de huishouding een vergoeding in natura zou worden gegeven. Belanghebbende heeft het werk in de huishouding zonder oogmerk van geldelijk voordeel verricht. De verstrekkingen in natura werden door haar genoten op grond van de familieverhouding en als lid van het gezin.
Hof 's-Gravenhage 11 oktober 1972, nr. 35/1972, BNB 1973/208.

Belanghebbende, 19 jaar, verzorgt het huishouden van haar ouders en geniet kost, inwoning en dergelijke, terwijl voor haar enige premies worden betaald. Gelet op de verhoudingen in een Fries plattelandsgezin is de arbeid niet in het economische verkeer gepresteerd; veeleer moet worden gedacht aan arbeid als gevolg van de omstandigheid dat zij tot het gezin van haar ouders behoort.
Hof Leeuwarden 7 oktober 1974, nr. 309/74, V-N 1975, blz. 731.

De arbeid die een zoontje van 11 jaar verricht door hulp aan zijn moeder bij het bezorgen van een krant en reclamefolders is geen arbeid in het economische verkeer, maar is in de

persoonlijke sfeer verricht.
Hof 's-Gravenhage 8 januari 1975, nr. 56/1974, BNB 1975/210.

Belanghebbende verzorgde sinds jaren de huishouding voor haar moeder (overleden in 1974) en hoogbejaarde vader. Daarnaast werkte zij twee halve dagen per week als bejaardenhelpster bij een stichting. Voor de verzorging van de huishouding ontving zij aan zakgeld ƒ 2600 en aan waarde voor kost en inwoning ƒ 2868. Belanghebbende komt uit een gezin van streng orthodox protestantse gezindte (Veluwe) waar hulp aan de ouders als een plicht wordt ervaren. Het is aannemelijk dat de huishoudelijke arbeid van belanghebbende rechtstreeks uit de gezinsband voortvloeide en dat hetgeen belanghebbende van haar vader heeft genoten haar eveneens op grond van die gezinsband en niet tot beloning van de door haar verrichte werkzaamheden is opgekomen. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Arnhem 12 januari 1981, nr. 481/1979, V-N 1982, blz. 1016, punt 14.

De echtgenote van belanghebbende verdient in 1985 bij haar ouders een bepaald bedrag met werkzaamheden in verband met de ziekte van haar moeder. Er is sprake van arbeidsinkomsten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Arnhem 16 juni 1989, nr. 2346/1987, V-N 1989, blz. 3230, punt 15.

Literatuur
W. Scholten, *WFR* 1964/4717, trekt uit de jurisprudentie de conclusie dat huishoudelijke arbeid in gezinsverband - dit wordt in maatschappelijke zin gebruikt - samen kan gaan met arbeid in het economische verkeer. Er is echter geen sprake van arbeid in het economische verkeer wanneer het betreft arbeid verricht in de sfeer van het gezin zoals dit begrip in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (materieel) gestalte heeft gekregen doordat het besluit aan dat begrip consequenties verbindt ten aanzien van de belastingheffing; het ontvangen van een beloning zal met inachtneming hiervan in het algemeen samenvallen met arbeid verricht in het economisch verkeer.
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1976, blz. 513, gaat in op de fiscale behandeling als na het overlijden van de vader (weduwnaar) een debiele broer die door zijn gehuwde zuster is verzorgd, een deel van de nalatenschap besteedt voor het recht op levenslang onderhoud en verzorging door zijn zuster.
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1982, blz. 1016, punt 14, aantekening bij Hof Arnhem 12 januari 1981, nr. 481/1979, meent dat een objectieve grens tussen belastbaarheid en onbelastbaarheid bij huishoudelijke arbeid in gezinsverband niet is te trekken. Het gaat in wezen om de vraag naar de motieven die aanleiding gaven tot het verrichten van de arbeid.

2.3.9. Werkzaamheden voor de echtgenoot

Beschouwing
Werkzaamheden ten behoeve van de echtgenoot kunnen onder omstandigheden worden aangemerkt als een overige werkzaamheid. Dat is het geval als de werkzaamheden de tussen echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp te buiten gaan. In dat geval komt de overeengekomen beloning bij de ene echtgenoot in beginsel ten laste van de winst of het resultaat en wordt deze beloning bij de andere echtgenoot belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Op grond van art. 3.16, vierde lid, komen bij het bepalen van de winst echter niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met vergoeding van arbeid door de partner van de belastingplichtige, indien de vergoeding lager is dan € 5000 (zie art. 3.16, aant. 11). Deze bepaling geldt op grond van art. 3.95 ook bij resultaat uit overige werkzaamheden. Om te voorkomen dat een dubbele heffing ontstaat, houdt art. 3.96, aanhef en onderdeel b, in dat tot het resultaat niet behoren voordelen die door de belastingplichtige worden behaald ter zake van het verrichten van arbeid in de onderneming van zijn partner, indien bij het bepalen van de winst uit die onderneming de kosten en lasten die verband houden met de vergoeding voor die arbeid op grond van artikel 3.16, vierde lid, niet in aftrek komen. Met deze bepalingen worden discussies voorkomen die zouden kunnen ontstaan naar aanleiding van inkomensoverhevelingen tussen echtgenoten. Deze bepalingen borduren voort op art. 5, zesde tot en met achtste lid, Wet IB 1964.

Parlementaire behandeling. Wet IB 1964

'Onderdeel A.1. behelst een uitbreiding van het zesde lid van artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In het huidige regime worden de inkomsten van de ene echtgenoot uit het meewerken in de onderneming van de andere echtgenoot bij deze laatste belast. Thans wordt voorgesteld voortaan ook de inkomsten van de ene echtgenoot ter zake van het verrichten van werkzaamheden ten dienste van het door de andere echtgenoot verwerven van inkomsten uit arbeid bij deze laatste te belasten. In beide situaties geldt dat onder bepaalde voorwaarden de echtgenoten kunnen opteren voor zelfstandige belastingheffing (zie de toelichting op artikel I, onderdeel D, van het wetsvoorstel Oort-I). De onderhavige aanvulling van het zesde lid moet worden gezien als een beperking van de mogelijkheid die bleek uit het arrest van de Hoge Raad van 16 september 1981, *BNB* 1981/296, het zogenaamde Hoogleraarsarrest. Door deze beperking wordt voorkomen dat betalingen enerzijds bij de ene echtgenoot aftrekbaar zijn en anderzijds bij de andere echtgenoot in feite niet of in zeer geringe mate belastbaar zijn omdat zij beneden de basisaftrek blijven (artikel II, onderdeel K.2.) of vallen onder dat gedeelte van de belastbare som waarover op grond van de invorderingsvrijstelling van het nieuwe artikel 65 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel I, onderdeel FFF, van wetsvoorstel Oort-I) geen invordering plaatsvindt dan wel slechts gedeeltelijk wordt ingevorderd.
Onderdeel A.2. behelst een uitbreiding en een aanpassing van het zevende lid van artikel 5. Voorgesteld wordt de mogelijkheid om - in afwijking van het zesde lid - te kiezen voor zelfstandige belastingheffing over een reële beloning van de echtgenoot die meewerkt in de onderneming van de andere echtgenoot, uit te breiden tot de echtgenoot die werkzaamheden verricht ten dienste van het verwerven van inkomsten uit arbeid door de andere echtgenoot. Voorwaarde voor de toepassing van een zelfstandige belastingheffing ten aanzien van een meewerkende echtgenoot is thans nog dat het bedrag van de desbetreffende inkomsten ten minste gelijk is aan 150 percent van de algemene belastingvrije som. Voorgesteld wordt deze voorwaarde te stellen op tweemaal de basisaftrek.
Wij achten de uitbreiding tot inkomsten uit arbeid noodzakelijk. Weliswaar zal het zich in de sfeer van de dienstbetrekking niet of nauwelijks voordoen dat de werkzaamheden van de assisterende echtgenoot een zodanige omvang aannemen dat zij een beloning ter grootte van tweemaal de basisaftrek of meer rechtvaardigen, maar in de sfeer van de andere inkomsten uit arbeid kan dit anders liggen. Ingeval bij voorbeeld secretariaatswerkzaamheden een zodanige omvang aannemen dat een beloning van meer dan tweemaal de basisaftrek op haar plaats is, zou het niet zijn te rechtvaardigen dat een betaling aan een derde of aan de ongehuwde partner wel aftrekbaar zou zijn en een betaling aan de echtgenoot niet.
Met betrekking tot de aard van de te verrichten werkzaamheden van de assisterende echtgenoot merken wij nog het volgende op. Voor de toepassing van het nieuwe zesde en zevende lid van artikel 5 moet onderscheid worden gemaakt tussen werkzaamheden van de belastingplichtige als gevolg van de plaats van zijn of haar echtgenoot in de samenleving en werkzaamheden ten dienste van het verwerven van inkomsten. Alleen in laatstbedoeld geval zijn de genoemde bepalingen van toepassing en dan nog alleen voor zover de werkzaamheden liggen buiten het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke hulp en bijstand en zij tegen beloning zijn verricht. Alleen wanneer aan die voorwaarden wordt voldaan, kan worden aangenomen dat de werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer en vormen zij voor degene die de werkzaamheden verricht een bron van inkomen. Het bijstaan van een echtgenoot of echtgenote in de vervulling van diens representatieve verplichtingen kan daarbij naar ons oordeel niet worden gezien als de hiervoor bedoelde in het economische verkeer verrichte arbeid die inkomsten uit arbeid in de zin van artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 oplevert. Slechts indien dit wel het geval zou zijn, zou sprake kunnen zijn van inkomsten uit werkzaamheden ten dienste van het verwerven van inkomsten door de echtgenoot in de zin van artikel 5.'
MvT, Kamerstukken II, 20 873, nr. 3, blz. 21 en 22.

'Ter zake van de aftrekbaarheid (en belastbaarheid) van betalingen tussen echtgenoten spreekt de leden van de CDA-fractie niet het verschil aan tussen het voor de echtgenoot bijhouden van losbladige boeken en de representatieve taken van bij voorbeeld de echtgenoot van de burgemeester. Zij menen dat het door de Hoge Raad gehanteerde criterium zuiverder is.
Evenals deze leden laten wij ons gaarne leiden door de door de Hoge Raad gestelde criteria. Anders dan deze leden zijn wij evenwel van oordeel dat het door de Raad gestelde criterium

ligt bij de vraag of de desbetreffende werkzaamheden plaatsvinden in het economische verkeer. Teneinde dat te kunnen beoordelen geldt als aanvullend criterium de vraag of de door de echtgenoot verrichte arbeid de gebruikelijke hulp en bijstand tussen echtgenoten te boven gaat.
Overigens willen wij hiermee niet bij voorbaat uitsluiten dat de representatieve taken van een echtgenoot zodanig zijn dat kennelijk sprake is van arbeid in het economische verkeer. Het zou dan moeten gaan om werkzaamheden die anderen aan derden plegen op te dragen en die deze derden ook tegen betaling in het economische verkeer plegen te verrichten. Bij de representatieve taken van de echtgenoot van de burgemeester menen wij dat dit niet zonder meer voor de hand ligt. Zou men niettemin in bepaalde gevallen van oordeel zijn dat representatieve taken zich in het economische verkeer afspelen, dan zullen de echtgenoten voor de fiscale vergelding daarvan op zijn minst de stap moeten zetten daarvoor een beloning overeen te komen en te betalen.'
MvA, Kamerstukken II 20 873, nr. 5, blz. 52.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, hoogleraar, verricht in 1975 diverse werkzaamheden als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Hij wordt daarin bijgestaan door zijn echtgenote met wie hij in algehele gemeenschap van goederen is gehuwd. Ter zake van bedoelde bijstand heeft geen contractuele relatie bestaan tussen de echtgenote van belanghebbende en diens opdrachtgevers. In de door belanghebbende ontvangen beloningen is niets begrepen voor de door de vrouw verrichte werkzaamheden. Voorts heeft belanghebbende zijn echtgenote in 1975 niets uitgekeerd als beloning voor haar hulp. Belanghebbende meent dat *f* 40 000 van zijn arbeidsinkomsten aan zijn echtgenote moet worden toegerekend. Het hof verwerpt dit standpunt, onder andere omdat niet is komen vast te staan dat zich in 1975 ten aanzien van deze kosten een betalingsmoment heeft voorgedaan. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen.
HR 25 februari 1981, nr. 20 340, BNB 1981/92.

Belanghebbende, hoogleraar, is buiten gemeenschap van goederen gehuwd. Zijn echtgenote verrichtte in 1975 thuis op ongeregelde tijden voor hem enkele werkzaamheden waarmede ten hoogste één dag per week was gemoeid, te weten:
a. het bijwerken van losbladige boeken;
b. het telefonisch afspraken maken met studenten, vooral voor het afleggen van tentamens;
c. het betalen van rekeningen en andere financiële zaken, samenhangend met het beroep van belanghebbende; en
d. (bijkomstig) typewerk.
Voor deze werkzaamheden betaalde belanghebbende *f* 200 per maand aan zijn echtgenote, welk bedrag werd overgemaakt op de privé-bankrekening van de echtgenote. Voor de aftrekbaarheid van deze uitgaven is niet beslissend of de werkzaamheden zijn verricht op grond van een tussen belanghebbende en zijn echtgenote gesloten overeenkomst, maar of zij door de echtgenote zijn verricht in het economische verkeer. Voorzover die werkzaamheden - die tegen beloning zijn verricht - het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gingen, moeten zij als in het economische verkeer verricht worden aangemerkt. Het hof had moeten onderzoeken welke van de werkzaamheden moeten worden gerekend tot de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand en welke van die werkzaamheden dat kader te buiten gingen en voorts welk gedeelte van de betaalde beloning op laatstbedoelde werkzaamheden betrekking had. Volgt verwijzing.
HR 16 september 1981, nr. 20 684, BNB 1981/296 (m.nt. Hofstra).

Verwijzingsprocedure *BNB* 1981/296. Niet in geschil is dat de hiervoor onder b tot en met d genoemde werkzaamheden zijn te beschouwen als te zijn verricht in het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand. Het bijwerken van de tot de vakbibliotheek van belanghebbende behorende losbladige boeken ging het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand volgens het hof wel te buiten. Niet kan worden gezegd dat de echtgenote van belanghebbende in strijd zou handelen met de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand, indien zij zou weigeren

bedoelde werkzaamheden te verrichten, nu het werkzaamheden betreft welke nauw verband houden met het beroep van belanghebbende, niet samenhangen met werkzaamheden waarvan aannemelijk is dat de echtgenote van belanghebbende die overigens pleegt te verrichten binnen het kader van de huishoudelijke werkzaamheden, en veelal ook tegen vergoeding door derden worden verricht. De voor deze werkzaamheden aan de echtgenote betaalde beloning (6/7 van ƒ 200 per maand) behoort tot de aftrekbare kosten van belanghebbende. Niet van belang is of de beloning te gering zou zijn. Blijkens noot in *BNB* ging de minister niet in cassatie.
Hof 's-Gravenhage 2 april 1982, nr. 4/82, BNB 1983/60.

Belanghebbende, een predikant die in algehele gemeenschap van goederen is gehuwd, betaalt zijn echtgenote ƒ 250 per maand op haar girorekening voor enkele nauw met zijn ambt verbonden werkzaamheden. Ten aanzien van het bijhouden van de agenda voor pastoraal bezoek en de met het ambt samenhangende administratie (het uitwerken van aantekeningen, het verrichten van typewerk en het vervaardigen van stencils voor de liturgie) is sprake van werkzaamheden welke het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan. Dit is niet het geval ten aanzien van het organiseren van een bejaardensociëteit, het organiseren van vesperbijeenkomsten, zendingswerk en participatie in enkele werkgroepen. Aftrekbaar is dus het gedeelte van de opgevoerde beloning dat betrekking heeft op de eerstgenoemde administratieve werkzaamheden, dat is in casu de helft ofwel ƒ 1500. Niet juist is de stelling dat de uitgaven niet op belanghebbende zouden drukken als gevolg van de omstandigheid dat tussen hem en zijn echtgenote algehele gemeenschap van goederen bestaat. Daaraan dient in een geval als het onderhavige evenmin betekenis te worden toegekend als voor de bepaling van het ten laste van de winst van de man te brengen bedrag, toe te rekenen aan de arbeid van zijn in zijn onderneming werkzame echtgenote. Bovendien is die stelling ook in zoverre onjuist, dat het wettelijke stelsel van algehele gemeenschap van goederen niet gerechtigdheid van ieder der echtgenoten tot de helft der gemeenschap inhoudt, doch gerechtigdheid van beide echtgenoten gelijkelijk tot de gehele gemeenschap, waarbij het bestuur van een gemeenschapsgoed in beginsel wordt gevoerd door die echtgenoot van wiens zijde dat goed in de gemeenschap is gevallen.
Hof 's-Gravenhage 4 september 1985, nr. 64/85, V-N 1986, blz. 1023, punt 19 (FED 1986/1008; m.nt. Niessen).

Belanghebbende heeft zijn echtgenote, verpleegster, ƒ 1275 per maand betaald voor zijn verpleging en verzorging. Het hof oordeelt dat deze verpleging en verzorging is gebleven in het kader van de tussen echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand. De echtgenote heeft met haar arbeid niet deelgenomen aan het economische verkeer.
HR 4 december 1985, nr. 23 066, BNB 1986/39.

Belanghebbende, commercieel medewerker in de buitendienst, maakt in oktober 1983 een bedrag van ƒ 900 over op de girorekening van zijn echtgenote wegens 90 door haar gewerkte uren voor administratieve werkzaamheden die uit zijn dienstbetrekking voortvloeien. Beslissend is of deze werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer, dat wil zeggen het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan. In casu is dat het geval ten aanzien van type- en schrijfwerk, het bijhouden van het archief en het bijwerken van de losbladige vakliteratuur, doch niet ten aanzien van het maken en agenderen van afspraken. In verband daarmee behoort 75% van ƒ 900 ofwel ƒ 675 tot de aftrekbare kosten. Voor de aftrekbaarheid is niet van belang dat de echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd of dat de beloning te gering zou zijn.
Hof 's-Gravenhage 4 februari 1986, nr. 4807/84, V-N 1986, blz. 2093, punt 24.

Echtgenote van predikant ontvangt ƒ 300 per maand van het kerkgenootschap voor diverse door haar verrichte werkzaamheden. Volgens de inspecteur gaan die werkzaamheden de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand niet te buiten en zijn die werkzaamheden niet verricht in het economische verkeer. Dit is juist met betrekking tot het ontvangen van gemeenteleden in de pastorie en voor het aannemen van de telefoon. Er valt echter niet in te zien waarom de echtgenote van een predikant de uit hoofde van de huwelijksband gebruikelijke hulp en bijstand aan haar echtgenoot zou moeten uitbreiden tot

het leiden van vrouwenverenigingen en meisjesclubs, het brengen van kraambezoeken en het verrichten van bejaardenwerk. Tussen de kerkeraad en de echtgenote bestond consensus omtrent het verrichten van de werkzaamheden enerzijds en het daarvoor toekennen van een vergoeding anderzijds. De betalingen van in totaal ƒ 3600 zijn niet anders te kwalificeren dan als vergoedingen voor door haar persoonlijk gepresteeerde arbeid (het zelf leiden van de vrouwenvereniging, de meisjesclub, enz.), verricht in het economische verkeer.
Hof 's-Gravenhage 16 september 1988, nr. 3463/86, V-N 1989, blz. 828, punt 2.

Belanghebbende maakt in 1984 bedragen van zijn eigen girorekening over naar de gemeenschappelijke bankrekening van hem en zijn echtgenote. In deze overmakingen is een bepaald bedrag begrepen (10% van bruto-inkomsten uit publicaties) dat heeft gestrekt tot betaling van de aan zijn echtgenote toekomende, daadwerkelijk overeengekomen beloning ter zake van door haar in 1984 voor hem verrichte werkzaamheden. Belanghebbende voldoet aan het betalingscriterium. Stortingen op een gemeenschappelijke rekening kunnen in het algemeen worden aangemerkt als betalingen aan ieder van de gerechtigden tot die rekening. In dit geval is er geen reden daarover anders te oordelen. A doet bovendien terecht een beroep op het vertrouwensbeginsel (onder meer op de brief van de staatssecretaris van 28 augustus 1985 (*Kamerstukken II* 1984/85, 19 022, nr. 6, *V-N* 1985, blz. 1917).
Hof 's-Gravenhage 22 maart 1989, nr. 3883/86, V-N 1989, blz. 2423, punt 7.

Belanghebbende, wetenschappelijk medewerker, verricht tevens enige nevenwerkzaamheden. Hij is gehuwd buiten algehele gemeenschap van goederen (wettelijk deelgenootschap). Zijn echtgenote staat hem bij met het invoegen van supplementen, het typen van diverse stukken en het bijhouden van kaartsystemen. Voor de beantwoording van de vraag of het door belanghebbende voor die werkzaamheden begrote bedrag van ƒ 1500 voor belanghebbende tot de aftrekbare kosten en alsdan voor zijn echtgenote tot de inkomsten uit andere arbeid, kan worden gerekend, is dan - afgezien van het vereiste dat de werkzaamheden in het economische verkeer moeten zijn verricht - van belang of ter zake van die werkzaamheden in het onderhavige jaar een beloning is toegekend. Dat laatste is niet het geval. Reeds hierom is voor aftrek van het bedrag van ƒ 1500 geen plaats.
HR 26 april 1989, nr. 25 362, BNB 1989/233 (m.nt. Brunt).

Belanghebbende, ambtenaar, verricht tevens werkzaamheden als auteur. De desbetreffende inkomsten uit andere arbeid bedragen in het jaar 1987 ruim ƒ 43 400. Belanghebbende stelt dat hiervan 25% is toe te rekenen aan zijn echtgenote voor haar aandeel in die werkzaamheden, maar dit standpunt faalt reeds, omdat niet is gebleken dat een betaling in geld aan de echtgenote heeft plaatsgevonden noch dat van voldoening op andere wijze sprake is geweest. Bovendien heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de werkzaamheden van zijn echtgenote het kader van onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gingen.
Hof 's-Gravenhage 30 januari 1991, nr. 563/90, FED 1991/273.

Belanghebbende, werkzaam als supervisor seismische landoperaties, dient gemiddeld 26 weken per jaar (om de andere week) consignatiediensten te vervullen, dat wil zeggen dat hij zich dan beschikbaar moet houden om op te treden in noodgevallen. Hij ontvangt in 1992 als consignatietoeslag ƒ 15 728,87. Belanghebbende is op 5 december 1991 schriftelijk met zijn echtgenote overeengekomen dat zij tijdens de consignatiediensten voortdurend beschikbaar zal zijn voor het ontvangen van meldingen en oproepen. Hij heeft haar daarvoor in 1992 een beloning betaald van ƒ 41 979. Aan het feitelijke oordeel dat de rol van de echtgenote zich beperkte tot het aanwezig zijn en het aannemen van de telefoon bij afwezigheid van belanghebbende en in voorkomende gevallen doorgeven van boodschappen, heeft het hof de gevolgtrekking verbonden dat de verrichte werkzaamheden de wederzijdse hulp die echtgenoten krachtens de huwelijksverhouding jegens elkander verschuldigd zijn niet te boven gingen. Dit oordeel behoefde nadere motivering nu het hof niets heeft vastgesteld omtrent de tijdsduur gedurende welke belanghebbende tijdens het geconsigneerd zijn in 1992 afwezig was. Voorzover het hof eventueel van oordeel is dat een aanwezigheidsverplichting als waarvan hier sprake is - ongeacht de daarmee gemoeide werkelijke tijdsduur - de wederzijdse hulp die echtgenoten krachtens de huwelijksverhouding jegens elkander

verschuldigd zijn nimmer te boven gaat, berust dat op een onjuiste rechtsopvatting. Volgt verwijzing (In Hof Leeuwarden 8 maart 2002, nr. 00/0746, te vinden in HR 27 juni 2003, nr. 38 100, *V-N* 2003/33.4, staat dat belanghebbende de verwijzingsprocedure in de bovenstaande zaak heeft verloren).
HR 8 januari 1997, nr. 31 509, BNB 1997/165 (V-N 1997, blz. 566, punt 11; FED 1997/169; m.nt. Niessen-Cobben).

Belanghebbende werkt op provisiebasis in loondienst als commissionair. Voorzover zijn echtgenote administratieve werkzaamheden verricht ten behoeve van het verwerven van inkomsten door belanghebbende, is er sprake van werkzaamheden die de gebruikelijke bijstand tussen echtgenoten te boven gaan. Voorzover het berekende bedrag hoger is dan het minimum dat voor aftrek nodig is, is dit niet toegekend in voldoende verband met het verkrijgen van inkomsten uit de dienstbetrekking van belanghebbende, ook al hadden de werkzaamheden van de echtgenote mogelijk een positief effect op de omvang van die inkomsten.
Hof Amsterdam 18 november 1999, nr. 98/3831, V-N 2000/10.11.

Belanghebbende is burgemeester. Hij heeft negentien uit het burgemeestersambt voortvloeiende nevenfuncties. Zijn echtgenote verricht diverse ondersteunende activiteiten (telefoon vier uur per week; begeleiding calamiteiten en spoedeisende zaken twee uur per week; maken van afspraken vier uur per week; aanwezigheid bijeenkomsten en evenementen twee uur per week; bezoek officiële gelegenheden twee uur per week). Belanghebbende betaalt haar daarvoor ƒ 1600 per maand. Hof Arnhem 9 juni 1999, nr. 97/20 798, *FED* 1999/519, besliste dat de werkzaamheden van de echtgenote de gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand voor 33% niet te buiten gaan. De betaling is in zoverre niet een arbeidsbeloning die aan de echtgenote kan worden toegerekend. Het volgens art. 5, zevende lid, Wet IB 1964 voor aftrek van kosten vereiste minimale bedrag werd hierdoor niet bereikt.
HR: Het hof heeft aan zijn oordeel onder meer ten grondslag gelegd dat het maken van afspraken voornamelijk betrekking heeft op activiteiten die voortvloeien uit onbetaalde nevenfuncties van belanghebbende en derhalve niet kunnen worden toegerekend aan het bezoldigde ambt van burgemeester. Zonder nadere motivering valt echter niet in te zien dat voor de beantwoording van de vraag of werkzaamheden het kader van de tussen echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand al dan niet te buiten gaan, van belang is of deze werkzaamheden worden verricht ten behoeve van bezoldigde werkzaamheden van de echtgenoot. Bovendien dwingt het feit dat de nevenfuncties van belanghebbende voortvloeien uit het burgemeestersambt tot de conclusie dat de werkzaamheden zijn verricht ten behoeve van de ambtsvervulling. Volgt verwijzing voor een onderzoek in volle omvang. (*Bew.*: zie Hof 's-Hertogenbosch 13 september 2002, nr. 01/0300, *V-N* 2002/51.3.3).
HR 24 januari 2001, nr. 35 428, BNB 2001/104 (m.nt. Zwemmer).

Tot de administratieve werkzaamheden die de wederzijdse hulp die echtgenoten krachtens de huwelijksverhouding jegens elkander verschuldigd zijn te boven gaan, behoren in dit verband slechts het sorteren van post, het bundelen en in mappen doen van stukken en het bijhouden van het archief (in totaal 30 uur).
Hof 's-Gravenhage 5 december 2001, nr. 01/00432, FED 2002/658.

Tegen de volgende uitspraak heeft belanghebbende cassatie ingesteld (*V-N* 2002/61.1.5). Verwijzingsuitspraak HR 24 januari 2001, nr. 35 428, *BNB* 2001/104. De verschillende activiteiten van de echtgenote van belanghebbende moeten te dezen afzonderlijk worden beoordeeld. Indien de met een bepaalde activiteit gemoeide werkzaamheden het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan, zijn niet al die werkzaamheden in het economische verkeer verricht, doch slechts dat gedeelte van die werkzaamheden hetwelk buiten dat kader is verricht. Naar de bedoeling van de wetgever moet bij de vraag wat onder echtgenoten gebruikelijk is, rekening worden gehouden met de plaats in de samenleving van de echtgenoot voor wie de werkzaamheden worden verricht. Dit is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Het hof komt na analyses van de activiteiten tot de conclusie dat de echtgenote voor ten hoogste negen en eenderde uur per week (van het totaal van veertien uur per week) activiteiten verricht buiten het kader van de onder

echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand. Van het door belanghebbende ter zake van die activiteiten betaalde bedrag kan dan slechts ten hoogste 66,64% geacht worden te staan tegenover werkzaamheden van zijn echtgenote die in het economische verkeer zijn verricht. Rekening houdend met het arbeidskostenforfait bedragen haar zuivere inkomsten minder dan tweemaal de voor dit jaar geldende basisaftrek.
Hof 's-Hertogenbosch 13 september 2002, nr. 01/0300, V-N 2002/51.3.3.

Tegen de volgende uitspraak heeft belanghebbende cassatie ingesteld.
Belanghebbende is directeur en grootaandeelhouder van een BV. Hij houdt zich bezig met projectontwikkeling, de verplaatsing van boerenbedrijven naar Canada en de handel in grond. Zijn echtgenote verricht volgens een met belanghebbende gesloten overeenkomst werkzaamheden voor de BV, te weten het voeren van de administratie, het overleggen met adviseurs en instanties alsmede de ontvangst van cliënten. Overeengekomen is dat belanghebbende voor deze werkzaamheden aan zijn echtgenote een beloning van *f* 50 000 per jaar betaalt. Indien de met een bepaalde activiteit gemoeide werkzaamheden het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan, zijn niet al die werkzaamheden in het economische verkeer verricht, doch slechts dat gedeelte van die werkzaamheden hetwelk buiten dat kader is verricht. Naar de bedoeling van de wetgever moet bij de vraag wat onder echtgenoten gebruikelijk is, rekening worden gehouden met de plaats in de samenleving van de echtgenoot voor wie de werkzaamheden worden verricht. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat de werkzaamheden van zijn echtgenote het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan.
Hof 's-Hertogenbosch 11 maart 2003, nr. 00/1360, V-N 2003/37.1.8.

Zelfde zaak als in HR 8 januari 1997, nr. 31 509, *BNB* 1997/165, maar dan voor het jaar 1993. Belanghebbende vervulde om de andere week consignatiediensten, waarbij hij buiten de reguliere werktijd bereikbaar moest zijn voor plotseling optredende technische problemen. Zijn echtgenote zorgde tijdens de consignatiediensten voor het beantwoorden van de telefoon en het doorgeven van boodschappen. Deze prestaties van de echtgenote vallen binnen de marge van hetgeen zij krachtens de huwelijksverhouding aan haar echtgenoot was verschuldigd. De door belanghebbende aan haar toegekende beloning (*f* 50 272) behoort volgens het Hof Leeuwarden 8 maart 2002, nr. 00/0746, *V-N* 2002/17.3.13, niet tot de aftrekbare kosten. Deze uitspraak wordt door de Hoge Raad vernietigd omdat het hof onvoldoende is ingegaan op het beroep van belanghebbende op door de inspecteur gewekt vertrouwen. Volgt wat dat betreft verwijzing.
HR 27 juni 2003, nr. 38 100, BNB 2003/307 (V-N 2003/33.4).

Literatuur. Wet IB 1964
H.P.A.M. van Arendonk, *Ars Aequi* januari 1982, blz. 24.
A.C. Rijkers, 'Hoogleraarsarrest', *WFR* 1982/5546, blz. 572.
L.G.M. Stevens, 'Samenwerkende echtgenoten', *MBB* oktober 1989, blz. 294.
J.W.Zwemmer, *Toerekening van inkomen en vermogen aan gehuwden* (Giele-bundel), blz. 719-735, Deventer: Kluwer 1990.
J.W. Zwemmer, noot op HR 24 januari 2001, nr. 35 428, *BNB* 2001/104, merkt op dat het arbitrair is om vast te stellen of de representatieve taken van de echtgenoot van een burgemeester zich in het economische verkeer afspelen. Het hof probeerde dit probleem te omzeilen door een deel van de werkzaamheden van de echtgenoot toe te rekenen aan de onbezoldigde werkzaamheden van de burgemeester. Dat was echter niet juist. Als de onbezoldigde werkzaamheden uit het burgemeestersambt voortvloeien, dragen zij ook bij aan een behoorlijke vervulling van dat ambt en moeten zij dus ook in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de aftrekbare kosten.
R.M. Freudenthal, *FED* 2001/462, aantekening bij HR 24 januari 2001, nr. 35 428 (*BNB* 2001/104), meent dat zodra de gebruikelijke bijstand wordt overtroffen met alle uren rekening dient te worden gehouden, want door het overtreffen van die omvang wordt de persoonlijke sfeer verlaten en vindt het geheel in het economische verkeer plaats (aangenomen dat er tevens een financiële vergoeding wordt verstrekt). Schrijver heeft grote moeite met de overweging van het hof dat het antwoord op de vraag in welke omvang die wederzijdse hulp en bijstand nog als gebruikelijk heeft te gelden, mede wordt bepaald door de functie van de ondersteunde echtgenoot. Consequente doorvoering van deze zienswijze zou vrijwel iedere

aftrek onmogelijk maken. De norm is niet dezelfde beroepsgroep, maar het gebruikelijke bij een gemiddelde belastingplichtige. Veel belangrijker echter is de vraag of belastingplichtige en zijn of haar partner er voor kiezen een geldelijke beloning toe te kennen.

Literatuur. Wet IB 2001
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 2004/61.19. De belastingplichtige verzorgt zijn echtgenote die in verband met haar ziekte op basis van de Regeling persoonsgebonden budget een budget heeft om verzorging in te kopen. Er is sprake van een overige werkzaamheid. De echtgenoot die in een dergelijke situatie zijn echtgenote hulp verleent doet dat in een relatie die de civiele plicht tot wederzijdse bijstand ontstijgt. Er is vastgesteld dat de vrouw vanwege haar ziekte - professionele - hulp/zorg nodig heeft. Zij wordt met het budget in staat gesteld deze hulp in het economische verkeer te regelen. De omstandigheid dat haar man de hulp kan verlenen, betekent niet dat het verlenen van die hulpwerkzaamheden zich niet meer afspeelt in het economische verkeer.

2.3.10. Werkzaamheden voor ongehuwde partner

Beschouwing
Thans zullen werkzaamheden van de ene partner voor de andere partner, voor wat de heffing van inkomstenbelasting betreft, op dezelfde manier worden beoordeeld als bij echtgenoten: de vraag is of de werkzaamheden de bij partners gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan (zie aant. 3.2.9). Vroeger werd hier wel anders over gedacht. De hierna opgenomen hofuitspraken zullen, hoewel juist, voor de praktijk hun belang hebben verloren.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De verrichting van huishoudelijke arbeid door belanghebbende en de voorziening in haar levensonderhoud door X vonden elk op zichzelf hun oorzaak in de tussen belanghebbende en X bestaande betrekking van geheel persoonlijke aard, te weten het concubinaat; onder deze omstandigheden kon in het door X aan belanghebbende verstrekte levensonderhoud geen opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941, worden gezien.
Hof 's-Gravenhage 10 juli 1962, nr. 59/1962, V-N 7 november 1962, punt 9 (WFR 1964/4717, m.nt. Scholten).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

De door belanghebbende verrichte diensten en de voorziening in haar levensonderhoud (daaronder begrepen een bescheiden oudedagsvoorziening) door haar partner, vonden elk op zichzelf hun oorzaak in de tussen hen bestaande betrekking van geheel persoonlijke aard, te weten het samenleven als waren zij met elkander gehuwd.
Hof 's-Gravenhage 12 oktober 1973, V-N 1974, blz. 14.

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1988, blz. 799, gaat in op de vraag of een kostenvergoeding betaald door een persoon waarmee een gemeenschappelijke huishouding is gevoerd en die verzorging en verpleging genoot, inkomen vormt.

2.3.11. Werkzaamheden door meerderjarig kind in huishouding of onderneming ouder: salaire differé

Beschouwing
Indien een meerderjarig kind tegen beloning werkzaamheden verricht in de onderneming van zijn ouder is in de regel geen sprake van een overige werkzaamheid. Het kind geniet hetzij winst uit onderneming hetzij loon uit dienstbetrekking. Vergelijk art. 3, onderdeel f, Wet LB 1964. Van een overige werkzaamheid kan wel sprake zijn bij werkzaamheden in de huishouding van de ouder.
Met ingang van 1 januari 2003 is in art. 4:36 BW bij het erfrecht een regeling opgenomen ter bescherming van voor de ouders werkende meerderjarige kinderen. Als het kind voor diens

arbeid in de huishouding of de onderneming van zijn ouder geen passende beloning heeft ontvangen, kan het kind na het overlijden van de ouder aanspraak maken op een som ineens, strekkende tot een billijke vergoeding. Deze beloning, genoemd salaire differé, is belast als inkomen uit werk en woning. Soms zal sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden, bijvoorbeeld als tijdens het leven van de erflater geen sprake was van een dienstbetrekking omdat het kind toen in het geheel niet tegen beloning werkte.
Met betrekking tot het successierecht is goedgekeurd dat voor deze beloningen een vrijstelling geldt. Dit is anders dan bij een executeurbeloning: daarover wordt successierecht geheven en is goedgekeurd dat over beloning in het algemeen geen inkomstenbelasting wordt geheven (zie aant. 5.5).

Beleid. Op grond van het erfrecht toekomende beloning voor verrichte arbeid

'2. HET SALAIRE DIFFERÉ EN VERGELIJKBARE BELONINGEN VOOR WERKZAAMHEDEN DIE ZIJN VERRICHT VOOR DE ERFLATER
De bepalingen van artikel 4:36 BW luiden:
1. Een kind, stiefkind, pleegkind, behuwdkind of kleinkind van de erflater dat in diens huishouding of in het door hem uitgeoefende beroep of bedrijf gedurende zijn meerderjarigheid arbeid heeft verricht zonder een voor die arbeid passende beloning te ontvangen, kan aanspraak maken op een som ineens, strekkend tot een billijke vergoeding.
2. Op de som komt in mindering hetgeen de rechthebbende van de erflater heeft ontvangen of krachtens making of sommenverzekering op het leven van de erflater verkrijgt of had kunnen verkrijgen, voor zover dat als een beloning voor zijn werkzaamheden kan worden beschouwd.

Met de bepalingen voor het salaire differé is gewaarborgd dat het 'kind, stiefkind, pleegkind, behuwdkind of kleinkind van de erflater' (hierna: kind) alsnog een billijke beloning kan krijgen voor de door hem verrichte arbeid. Het salaire differé komt aan de orde als het kind nog niet op andere wijze een passende beloning voor zijn arbeid heeft ontvangen. De passende beloning kan het kind dus worden toegekend op de volgende manieren:
- Tijdens het leven van de erflater.
- Op grond van de uiterste wil van de erflater.
- Als salaire differé.

3. DE GEVOLGEN VOOR DE HEFFING VAN DE LOON- EN INKOMSTENBELASTING

3.1. De gevolgen voor de ontvanger

De beloning is verkregen tijdens het leven van de erflater
Deze situatie is gebruikelijk. Primair gaat het hier om beloningen die fiscaal zijn genoten tijdens het leven van de erflater. Het betreft ook de beloning die op het moment van overlijden van de erflater wel al is toegekend of verdiend maar nog niet is uitbetaald, bijvoorbeeld het maandloon dat achteraf wordt betaald. De beloning is toegekend voor door het kind verrichte werkzaamheden. Daardoor zal sprake zijn van belastbaar inkomen uit werk en woning al dan niet in de vorm van loon uit (fictieve) dienstbetrekking tot de erflater.

De beloning is door de erflater toegekend in zijn uiterste wil
De erflater kan de beloning aan het kind bijvoorbeeld laten toekomen door een legaat of de toekenning van een groter erfdeel. Het is mogelijk dat de erflater in zijn uiterste wil heeft verklaard dat het legaat of het grotere erfdeel het gevolg is van de verrichte arbeid. Het gaat erom of, gelet op alle feiten en omstandigheden, objectief sprake is van een billijke beloning die past bij de arbeid die is verricht. In dat geval is de beloning toegekend voor door het kind verrichte werkzaamheden. Daardoor zal sprake zijn van belastbaar inkomen uit werk en woning al dan niet in de vorm van loon uit (fictieve) dienstbetrekking tot de erflater. Ook indien de erflater niet expliciet een verband heeft gelegd met de verrichte werkzaamheden, kan dit verband aanwezig zijn.

De beloning wordt ontvangen als salaire differé
Het salaire differé strekt tot een billijke vergoeding en daarmee tot een passende beloning

voor verrichte arbeid. Als sprake is van een salaire differé zal daardoor sprake zijn van belastbaar inkomen uit werk en woning al dan niet in de vorm van loon uit (fictieve) dienstbetrekking tot de erflater.

3.2. Premieheffing werknemersverzekeringen
(...)

3.3. De gevolgen voor de betaler
(...)

4. De gevolgen voor het successierecht
(...)

Goedkeuring
De in de uiterste wil toegekende beloning en het salaire differé hebben overeenkomsten met de inkomsten waarop de werknemersvrijstelling van artikel 32, eerste lid, onderdeel 9, SW van toepassing is. In verband daarmee keur ik het volgende goed. De in de uiterste wil toegekende beloning of het salaire differé wordt vrijgesteld van het successierecht voor zover de beloning of het salaire differé feitelijk als belastbaar inkomen uit werk en woning in de heffing van de loon- of inkomstenbelasting is betrokken.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1121M, BNB 2004/37 (V-N 2004/42.9).

2.3.12. Werkzaamheden aan door ouders verhuurde woningen

Beschouwing
Ingeval iemand klusjes verricht aan door zijn ouders verhuurde woningen, is pas sprake van overige werkzaamheden als de werkzaamheden de in familieverband gebruikelijke hulp en bijstand te boven gaan.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft in 1995 aan drie door zijn ouders verhuurde woningen schoonmaakwerkzaamheden verricht, waarvoor hij een bedrag van ƒ 2100 heeft ontvangen, en voorts een aantal andere werkzaamheden, zoals het sauzen van muren, het verwijderen van afval en het verwijderen van kapotte tegels, asbestpijpen, houtrestanten en ander grof vuil, waarvoor hij een bedrag van ƒ 2700 heeft ontvangen. De enkele omstandigheid dat tussen de werkzaamheden en de ontvangsten een causaal verband bestaat - zodat zij de vergoeding voor die werkzaamheden vormen - is onvoldoende om die ontvangsten aan te merken als inkomsten uit arbeid. Daarvoor is voorts nodig dat die werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer. In een geval als het onderhavige, waarin de belastingplichtige werkzaamheden ten behoeve van zijn ouders verricht, zijn de werkzaamheden slechts in het economische verkeer verricht als zij het kader van de in familieverband gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan. De feiten laten echter geen andere conclusie toe dan dat de onderhavige werkzaamheden het kader van de in familieverband gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand te buiten gaan. Nu de ontvangsten de vergoeding voor werkzaamheden vormen, kunnen zij niet tevens worden aangemerkt als een bijdrage in het levensonderhoud van belanghebbende.
HR 22 november 2000, nr. 35 666, BNB 2001/34.

2.3.13. Bouw eigen woning

Beschouwing
Indien iemand omvangrijke werkzaamheden verricht bij de (af)bouw van de voor eigen gebruik bestemde woning, is geen sprake van een overige werkzaamheid. Dit wordt anders als het de bedoeling is de woning op korte termijn met voordeel te verkopen (zie aant. 7.14.7).

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende koopt voor *f* 3332,40 een aanspraak wegens brandschade ad *f* 2732,40, bij herbouw te verhogen tot *f* 11 385, en gaat vervolgens over tot herbouw van een woning, die hij na enige tijd zelf betrekt. Als er al een voordeel is (dat is namelijk alleen het geval indien de waarde van het huis na de verbouwing hoger is dan de kosten die belanghebbende heeft moeten maken), behoort dat niet tot de inkomsten uit andere arbeid. Handelingen welke men verricht voor het laten bouwen tot eigen gebruik van een huis, tot welke handelingen het aangaan van de schadevergoedingstransactie behoorde, kunnen niet gerekend worden tot de arbeid, waarop art. 28 Besluit IB 1941 het oog heeft.
Hof Leeuwarden 20 augustus 1962, nr. 120/62, BNB 1963/164.

Belanghebbende, timmerman in loondienst, bouwt in 1954 een eigen huis in zijn vrije tijd. Bij verkoop van het huis in 1956 ontvangt hij onder meer een vergoeding van *f* 3000 voor de verrichte arbeid. Dit voordeel is geen opbrengst in de zin van art. 28 Besluit IB 1941, omdat de timmerman niet was (mede)bewogen door het vooruitzicht op geldelijk voordeel, maar door het streven de persoonlijke behoefte van hem en zijn gezin aan een passende woning te bevredigen. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie. Het hof heeft volgens de staatssecretaris terecht de eis gesteld dat belanghebbende, wil in casu kunnen worden gesproken van andere opbrengst van arbeid, reeds in 1954 bij de bouw van het woonhuis althans mede heeft beoogd langs deze weg geldelijk voordeel te behalen. Met name de omstandigheid, dat belanghebbende zich ten doel stelde zo goedkoop mogelijk een huis voor eigen bewoning ter beschikking te krijgen, kan deze eis niet terzijde stellen en geeft op zichzelf geen aanleiding tot de slotsom, dat het bij verkoop van dit huis in 1956 behaalde voordeel voor een deel als andere opbrengst van arbeid dient te worden aangemerkt. In dit verband kan onder meer worden verwezen naar HR van 8 juni 1949, B. nr. 8655.
Hof Arnhem 10 januari 1963, nr. 196/62, BNB 1963/219.

2.3.14. Hulp over en weer van familieleden bij bouw eigen woningen

Beschouwing
Als familieleden elkaar over en weer helpen bij de bouw van hun woningen, is geen sprake van overige werkzaamheden. De reden daarvoor is dat de hulp dan op familiebanden is gebaseerd. Dit zal anders worden als feitelijk voor de werkzaamheden een beloning wordt betaald.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Metselaar in loondienst bouwt in eigen beheer een woning waarbij hij hulp ontvangt van zijn verloofde, zijn vader, zijn aanstaande schoonvader en vier broers. Voor de verstrekte hulp zijn geen bedragen in geld betaald. Hoewel wellicht te verwachten is dat belanghebbende ten behoeve van degenen die hem hebben geholpen op zijn beurt in de toekomst arbeid zal verrichten, is niet aannemelijk geworden dat die verwachting ergens anders op berust dan op bestaande familie- of vriendschapsbanden. Er is geen sprake van juridisch afdwingbare prestaties en contraprestaties en daardoor geen deelneming aan het economische verkeer. Belanghebbende heeft daarom door de hulp van anderen geen voordeel verworven in de zin van art. 22.
Hof Arnhem 25 oktober 1977, nr. 418/76, V-N 1977, blz. 1554, punt 12.

Belanghebbende, timmerman in loondienst, bouwde in de periode van maart 1973 tot augustus 1974 in eigen beheer een woning met de bedoeling die zelf te gaan bewonen, terwijl een zwager van belanghebbende, van beroep metselaar, in dezelfde periode voor zich zelf eveneens een woning bouwde, identiek aan die van belanghebbende en daarmede een blok van twee huizen onder een dak vormende. Belanghebbende en zijn zwager hebben hun woningen voor een belangrijk deel met elkaars hulp hebben gebouwd. Het hof acht aannemelijk dat belanghebbende en zijn zwager op grond van hun familierelatie bij de bouw van die woningen hebben samengewerkt. Onder deze omstandigheden was de arbeid van belanghebbende aan de woning van zijn zwager niet gericht op deelneming aan het

economische verkeer, zodat de hulp, welke door de zwager werd verleend bij de bouw van de woning van belanghebbende, niet is te rekenen tot de inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b.
HR 19 april 1978, nr. 18 805, BNB 1978/132 (V-N 1978, blz. 841, punt 13).

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1967, blz. 105.
G.H.J. Tuinte, 'Hulp bij bouw van eigen woning: geen andere opbrengst van arbeid', *WFR* 1978/5378, blz. 1051.

2.3.15. Bedingen van kortingen

Beschouwing
Het bedingen van kortingen is geen overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is in dienstbetrekking bij een maatschap van belastingconsulenten. Een van de vennoten beheert buiten verband met de maatschap nog een kleine assurantieportefeuille. Ter verbetering van zijn oudedagsvoorziening sluit belanghebbende geheel buiten zijn werkgever om een aanvullende levensverzekering met lijfrenteclausule. Tegenover de verzekeringsmaatschappij noemt hij de bedoelde vennoot als tussenpersoon teneinde hem de provisie te doen genieten die anders aan de maatschappij zelf ten goede zou komen. De vennoot ontvangt *ƒ* 6900 waarvan hij rond *ƒ* 5000 uit eigen beweging aan belanghebbende doorbetaalt. Het hof beslist dat er geen sprake is van loon uit dienstbetrekking en ook geen opbrengst van arbeid. Iedereen moet zich oriënteren omtrent de meest geschikte verzekering en het vermelden van de vennoot als tussenpersoon is geen werkzaamheid of dienst in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Arnhem 28 januari 1975, nr. 415/1974, BNB 1975/185.

2.4. Voordeel beogen en verwachten

Beschouwing
Een belangrijk criterium voor de vraag of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden is of de belastingplichtige met zijn werk voordeel beoogt en dat voordeel redelijkerwijs ook kan verwachten. Dit criterium is bij de voorlopers van art. 3.90 Wet IB 2001 veelvuldig aan de orde gekomen. Hierna nemen wij enkele algemene rechterlijke beslissingen op. Zie verder in de aantekeningen met betrekking tot de diverse casuïstiek.
In het algemeen kan worden gezegd dat het criterium van het voordeel beogen geen zelfstandige betekenis heeft als het voordeel niet in de persoonlijke sfeer ligt, maar een maatschappelijk gegeven is (het presentiegeld voor de politicus bijvoorbeeld: belast, ook al is de politicus daar niet voor gekomen). In andere situaties moet het criterium wel letterlijk worden toegepast, bijvoorbeeld als de belastingplichtige een woning bouwt. Doet hij dat voor eigen bewoning, dan is er geen overige werkzaamheid. Doet hij dat om de woning met voordeel te verkopen, dan is er wel sprake van een overige werkzaamheid.
Het criterium dat het voordeel redelijkerwijs moet zijn te verwachten, zorgt ervoor dat bij voorbaat verliesgevende activiteiten (zoals hobby's) niet als overige werkzaamheid kunne worden aangemerkt. Hetzelfde geldt bij speculatie (zie aant. 7).
Bij de vraag of redelijkerwijs voordeel is te verwachten moet over de jaargrens worden heengekeken. Zie het voor de loonsfeer gewezen arrest HR 14 oktober 2005, nr. 40 244, *V-N* 2005/49.13. In de stelling van belanghebbende dat de uurvergoeding van *ƒ* 7,50 niet kostendekkend is, ligt besloten de stelling dat hij zijn activiteiten als politievrijwilliger niet verricht in de sfeer van de inkomstenverwerving, maar in die van de inkomstenbesteding. Er moest worden onderzocht of de activiteiten voorzienbaar blijvend verliesgevend zijn, dan wel daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij belanghebbende positieve zuivere opbrengsten zullen opleveren. Deze toets dient ook te worden aangelegd indien de werkzaamheden en diensten in een bepaald jaar een netto voordeel hebben opgeleverd, maar niettemin de vraag aan de orde wordt gesteld of dat voordeel aan heffing van inkomstenbelasting is onderworpen (vgl. HR 1 februari 2002, nr. 36 238, *BNB* 2002/128,

onderdeel 3.3).

Jurisprudentie. Besluit IB 1964

Indien een belastingplichtige ten behoeve van een ander diensten heeft verricht, welke in de persoonlijke sfeer liggen (in deze zaak het overbrengen van vermogen van een vriend uit nazi-Duitsland) en daarvoor een beloning heeft genoten, is voor het aanmerken van die beloning als andere opbrengst van arbeid niet voldoende dat een redelijk vooruitzicht op geldelijk voordeel bestond, doch is tevens vereist, dat dit vooruitzicht de reden, althans mede een reden, heeft gevormd tot het verrichten van de diensten.
HR 15 juni 1960, nr. 14 292, BNB 1960/200 (m.nt. Den Boer).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende stelt dat het presentiegeld dat hij heeft ontvangen als lid van de gemeenteraad onbelast is, omdat hij geen geldelijk voordeel heeft beoogd. Dit standpunt is onjuist. Onder de in art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 bedoelde inkomsten uit arbeid zijn begrepen beloningen welke krachtens wet of overeenkomst zijn verbonden aan een - niet in dienstbetrekking uitgeoefende - functie. Voor de toepasselijkheid van deze wetsbepaling op zodanige beloningen mist betekenis of de functie al dan niet met het oog op de verkrijging van een beloning is aanvaard. Zulks blijkt ook uit de wetgeschiedenis, daar art. 28 Besluit IB 1941, dat in het eerste lid evenzeer opbrengst van arbeid, anders dan in de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig uitgeoefend beroep en buiten dienstbetrekking verricht, in de inkomstenbelasting betrok, in het tweede lid als voorbeeld van zulke arbeid noemde het vervullen van functies waaraan vacatie- of presentiegeld verbonden is en blijkens de MvT bedoeld voorbeeld achterwege is gelaten ter wille van een eenvoudiger redactie en geenszins met de bedoeling dat laatstgenoemd artikel niet van toepassing zou zijn ten aanzien van de niet overgenomen voorbeelden. De door belanghebbende als lid van een gemeenteraad genoten presentiegelden moeten worden aangemerkt als een krachtens art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 belast voordeel.
HR 5 mei 1971, nr. 16 531, BNB 1971/116.

Belanghebbende heeft tezamen met vier anderen op verzoek van een ministerie zitting genomen in een commissie. Tegen de tijd dat de commissie haar werkzaamheden heeft beëindigd, heeft de secretaris van de commissie een voorstel bij het ministerie ingediend om aan de leden een vergoeding uit te keren. Op grond hiervan heeft belanghebbende ongeveer drie kwart jaar later *f* 20 000 ontvangen. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat niet is gebleken dat dit bedrag geheel of ten dele voor iets anders dan de verrichte arbeid is gegeven. Het hof heeft voorts kunnen oordelen dat de arbeid van de leden van de commissie was gericht op deelname aan het economische verkeer. Hierin ligt besloten dat de werkzaamheden niet, zoals dat met een vriendendienst het geval is, in de persoonlijke sfeer worden verricht. De beloning is terecht aangemerkt als een voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Hieraan staat niet in de weg staat dat over het toekennen van een beloning van de werkzaamheden aanvankelijk onzekerheid heeft bestaan, dat zulk een beloning door belanghebbende niet is beoogd, en dat de hoogte van de beloning mede is te verklaren uit bijzondere offers welke de arbeid van de commissieleden heeft gevraagd of uit de moeilijke omstandigheden waaronder de taak moest worden verricht.
HR 14 januari 1981, nr. 20 195, BNB 1981/99 (m.nt. Hartman).

Het hof heeft bij zijn oordeel dat de door belanghebbende bij de verkoop van recepten voor bami- en nasi-producten bedongen prijs is te beschouwen als de opbrengst van de arbeid die belanghebbende heeft verricht bij het ontwikkelen en de verkoop van de recepten en dat die arbeid in het economische verkeer is verricht. Het hof heeft terecht beslist dat het door belanghebbende genoten bedrag dient te worden gerekend tot de inkomsten uit andere arbeid. Het hof heeft zijn beslissing echter mede doen steunen op zijn oordeel dat uit HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329, zou volgen dat voor de vraag of voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten zijn aan te merken als inkomsten in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964, niet van belang is of met

die werkzaamheden of diensten een voordeel wordt beoogd en redelijkerwijs kan worden verwacht. Zo algemeen gesteld is dit oordeel niet juist. De vraag of een belastingplichtige met door hem verrichte werkzaamheden of diensten een voordeel beoogt, en redelijkerwijs kan verwachten dat deze hem - zij het in de toekomst - positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren, is wel van belang als het gaat om de afgrenzing van activiteiten in de sfeer van de verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar blijvend verliesgevend, in de sfeer van besteding van inkomen moeten worden geplaatst. Ook is die vraag van belang bij de afbakening van belaste transacties in de vermogenssfeer tegenover louter speculatieve transacties. De vraag of een voordeel is beoogd, kan daarnaast ook een rol spelen in die gevallen waarin weliswaar diensten of werkzaamheden in het economische verkeer zijn verricht doordat de belastingplichtige buiten de gezinssfeer is getreden, maar de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen. Hier deed zich niet een situatie voor waarin de vraag of belanghebbende met zijn werkzaamheden een voordeel beoogde en redelijkerwijs kon verwachten, moet worden beantwoord.
HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (m.nt. Van Dijck).

Het hof heeft geoordeeld dat het deel uitmaken van een door de Gemeentelijke Kredietbank ingestelde commissie een in het economisch verkeer verrichte activiteit is. Hierin ligt besloten dat de ten behoeve van die commissie verrichte werkzaamheden niet in de persoonlijke sfeer worden verricht. De vraag of belanghebbende met zijn werkzaamheden een voordeel beoogde is dan niet van belang.
HR 25 juni 1997, nr. 32 009, V-N 1999/18.18.

Literatuur
C. van Soest, *WFR* 1961/4542, blz. 158, stelde dat indien het subjectieve oogmerk een voordeel te behalen duidelijk is, er voor 'de redelijke verwachting' geen plaats meer is.
J.W. Schurer, *WFR* 1961/4546, blz. 231, bestreed deze opvatting van C. van Soest. Het objectieve criterium leidt tot alleszins bruikbare en bevredigende resultaten. Voorkomen wordt dat kosten van het inkomen worden afgetrokken, zonder dat het inkomen in positieve zin zal worden beïnvloed door de werkzaamheid.
H.J. Doedens, *Voordeel verwachten, voordeel beogen* (Smeets-bundel), Deventer: Kluwer 1967.
W. Garssen, 'Over een voortgaande objectiverende toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964', *MBB* mei/juni 1982. Als niet sprake is van een voordeel uit onderneming, dienstbetrekking, belegging, speculatie, kansspel, schenking, krachtens erfrecht of binnen de persoonlijke sfeer, dan is dit voordeel op de voet van art. 22, eerste lid, onderdeel b, belast. Schrijver toetst onder meer HR 14 januari 1981, nr. 20 195, *BNB* 1981/99, aan deze afstreepmethode.
K. Rijks, 'IB '64: Art. 22:188', *FED* 12 maart 1981, vindt het opmerkelijk dat HR 14 januari 1981, nr. 20 195, *BNB* 1981/99, in dit geval het enkele feit dat de arbeid van de commissie was gericht op deelname aan het economische verkeer voldoende achtte om de beloning aan te merken als voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b. Vooralsnog is onzeker of het de bedoeling van dit arrest is, dat de eis dat het behaalde voordeel moet zijn beoogd ook redelijkerwijze kan worden verwacht, eveneens achterwege kan blijven in gevallen, waarin het zakelijk karakter van de arbeid minder duidelijk op de voorgrond treedt.
J.F.M. Giele, 'Voordeel beogen, voordeel verwachten', *Tribuut*, april 1991, blz. 23-25.
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1975, blz. 622, Belastbaarheid van een reis aangeboden aan voorzitter en echtgenote van een coöperatieve vereniging die geen salaris geniet en meer dan 200 uren heeft besteed aan het tot stand brengen van een bedrijfsgebouw.
A.C. Rijkers, noot op HR 8 oktober 2004, nr. 39 563, *BNB* 2005/182, betoogt dat bij het begrip 'economisch verkeer', gelet op zijn functie binnen de inkomstenbelasting, wordt gevraagd naar de gerichtheid van de activiteit. Een activiteit wordt naar intentie gekwalificeerd. Na die kwalificatie is het voordeelsoogmerk uitgewerkt. Daarna kan systematisch enkel het objectieve voordeelscriterium (de voordeelskans) nog aan bod komen. Het aanleggen van dat criterium is een louter fiscaal-technische aangelegenheid. Deze voordeelstoets heeft slechts een zeer beperkte werking. Er is een nadrukkelijke scheiding van het (subjectieve) oogmerkcriterium en het (objectieve) kanscriterium. De formulering van het dubbelvereiste (voordeel beogen en voordeel verwachten) kan beter als

volgt luiden:
a. er moet sprake zijn van een voordeelsgerichte deelname aan het 'economisch verkeer';
b. waarbij er een fiscaal voordeel objectief te verwachten moet zijn, welke toets slechts in een zeer beperkt aantal gevallen hoeft te worden aangelegd.

2.4.1. Werkzaamheden met negatieve uitkomst

Beschouwing
Het criterium voor overige werkzaamheden dat de belastingplichtige redelijkerwijs voordeel moet kunnen behalen, betekent niet dat bij negatieve uitkomsten nooit sprake kan zijn van overige werkzaamheid. Uitgeschakeld door dit criterium zijn alleen de voorzienbaar verliesgevende activiteiten.
Zie art. 3.10 (van toepassing krachtens art. 3.95) voor de behandeling van verliezen in de aanloopfase van een werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Aan de wettelijke bronnen van inkomen is eigen dat zij in geld of geldswaarde een zuivere opbrengst kunnen en in de regel ook zullen geven. De omstandigheid dat zij zulks nog niet of tijdelijk niet meer zouden doen, zou het karakter van bron van inkomen niet aantasten. Bij de onderhavige functie van consul-generaal staat echter reeds tevoren vast dat de uitgaven (minstens *f* 5500) de baten (maximaal *f* 300) overtreffen. Aan deze functie is dus eigen dat zij nimmer inkomen kan opleveren. De functie is dus geen bron van inkomen; de negatieve opbrengst kan niet in aanmerking worden genomen.
HR 26 november 1930, B. nr. 4857.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende drijft een onderneming als assurantietussenpersoon. Samen met een ander (B) koopt hij een perceel grond met de bedoeling daar twee huizen op te bouwen en deze met winst te verkopen. Het perceel wordt echter met verlies verkocht. De activiteiten van belanghebbende in maatschapsverband met B - grondaankoop, het plannen van bebouwing en uitvoering van bebouwing, publiciteit en verkoop - vertonen overeenkomst met het handelen als ondernemers, namelijk met dat van projectontwikkelaars. Zodanig handelen is in het algemeen geschikt om (positieve) inkomsten te genereren, zij het dat ondernemingsverwante risico's, zoals een stagnerende afzetmarkt, het te verwachten resultaat negatief kunnen beïnvloeden. De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat een positieve inkomstenverwachting in redelijkheid niet bestond ten tijde van de grondaankoop. Hieraan doet niet af dat de onroerendgoedmarkt ten tijde van de grondaankoop een dalend prijsverloop vertoonde, evenmin als de sterk negatieve uitkomst van de transacties van belanghebbende. Er is sprake van negatieve inkomsten uit arbeid.
Hof Amsterdam 5 december 1990, nr. 1998/89, V-N 1990, blz. 2090, punt 13.

Belanghebbende, die als vertegenwoordiger in dienst was van een verkoopmaatschappij, heeft bij een veiling - waarop hij opmerkzaam was gemaakt door A, vennoot van de vennootschap onder firma B - van een gebouwencomplex met grond, waarvoor de veilingcatalogus prijsindicaties bevatte die in totaal uitkwamen op 1,2 à 1,75 miljoen gulden, ingezet op *f* 763 000, voor welk bedrag (exclusief bijkomende kosten) het complex aan hem is gegund. Belanghebbende was voornemens het complex als project te ontwikkelen waarbij de gebouwen zouden worden verbouwd tot '55+ woningen' en de onbebouwde grond bouwrijp zou worden gemaakt en in meerdere percelen voor bungalowbouw zou worden verkaveld. Bij de voorgenomen projectontwikkeling zou A de technische kant en belanghebbende, eventueel samen met een zakenrelatie van A, de financiële en commerciële aspecten voor zijn rekening nemen. De financiering van de aankoop van het complex en de projectontwikkeling zou worden verzorgd door een bedrijf waarvan een andere zakenrelatie van A directeur was. Na de aankoop bleek belanghebbende dat het complex slechts bereikbaar was via een smal bruggetje en via een particuliere weg waarop ten behoeve van het complex geen erfdienstbaarheid was gevestigd. De zakenrelatie die voor de financiering zou zorgen bleek met de noorderzon te zijn vertrokken, de bank was niet bereid

de koop te financieren, verkoop op korte termijn van onbebouwde grond bleek niet mogelijk en verbouwing van de gebouwen bleek niet eenvoudig. Belanghebbende is vervolgens ingegaan op het aanbod van de verkoper de koopovereenkomst te ontbinden tegen betaling van ƒ 120 000. Hij heeft voorts een bedrag van ƒ 19 194 aan kosten in verband met de transactie en het ongedaan maken van de verkoop gemaakt. De feiten laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat de aankoop van het complex niet het karakter had van een speculatieve transactie in de vermogenssfeer, maar was bedoeld als de eerste van een in het economische verkeer te verrichten reeks handelingen welke naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten zouden gaan. Dit karakter van de aankoop verandert niet doordat belanghebbende door de omstandigheden daartoe gedwongen van zijn plannen heeft moeten afzien. De uitkomsten van een dergelijke reeks handelingen, positief of negatief, vormen opbrengst van werkzaamheden in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 (HR 16 juni 1982, nr. 21 053, *BNB* 1983/29; HR 9 maart 1988, nr. 25 216, *BNB* 1988/174; HR 17 april 1991, nr. 27 338, *BNB* 1991/153; HR 15 april 1992, nr. 28 065, *BNB* 1992/222; HR 14 april 1993, nr. 28 847, *BNB* 1993/203), tenzij de belastingplichtige redelijkerwijs niet kon verwachten per saldo een voordeel te behalen, omdat de voorgenomen activiteiten voorzienbaar verliesgevend waren. Dat is echter niet gesteld.
HR 25 mei 1994, nr. 28 730, BNB 1994/212 (concl. A-G Van Soest, m.nt. Van Dijck).

Belanghebbende, aannemer van grondwerken en exploitant van een verhuurbedrijf van aannemersmaterieel, heeft samen met drie medecontractanten - een kapper, een journalist en een assuradeur - een boekje met weersvoorspellingen doen uitgeven en verkopen. Deze activiteit leverde een verlies op. Belanghebbende heeft met het aangaan van de overeenkomst geldelijk voordeel beoogd. Het welslagen van de werkzaamheden was afhankelijk van het vertrouwen dat velen zouden stellen in de juistheid van door een kapper gedane voorspellingen van het weer in Nederland over een tijdvak van vijf maanden, weergegeven in het boekje. Alleen dan zou voor het boekje een voldoende afzet zijn gewaarborgd. Op het ontstaan van zulk vertrouwen bij velen is een redelijke kans aanwezig geweest, gezien het jaarlijks verschijnen van boekjes en almanakken met weersvoorspellingen op lange termijn en gezien de aandacht van het publiek die door pers en televisie op de voorspellingen van de kapper was gevestigd. Redelijkerwijs viel een voordeel te verwachten. Het verlies vloeit voort uit een bron van inkomen. De staatssecretaris stelde blijkens noot in BNB geen beroep in cassatie in; het hof kon in het midden laten of sprake was van een bedrijfsverlies dan wel een negatieve opbrengst uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 16 juni 1996, nr. 432/1965, BNB 1966/233.

Belanghebbende heeft tijdens het beoefenen van zijn hobby, het tekenen van huizen, een vinding gedaan, bestaande in een instrument waarmee op eenvoudige wijze hoeken en cirkels in elke gewenste verhouding kunnen worden verdeeld. Voor deze vinding heeft belanghebbende octrooi aangevraagd in Nederland, Duitsland en de Verenigde Staten. De aanvragen voor Nederland en Duitsland lopen nog. In de VS is octrooi verleend. Belanghebbende heeft zakelijk verantwoorde maatregelen genomen (overleggen met advocaat, octrooigemachtigde en een fabrikant) om zijn vinding rendabel te maken. Hij mocht redelijkerwijs verwachten dat zijn vinding hem in de toekomst baten zal opleveren. Bij ondernemingen wier werkzaamheden mede zijn gericht op onderzoek naar en ontwikkeling en toepassing van nieuwe vindingen pleegt een aanmerkelijke tijd te verstrijken tussen de vinding en het moment van rendabele exploitatie. De enkele omstandigheid dat belanghebbende in de jaren 1974 tot en met 1978 wel kosten heeft gemaakt, maar geen baten heeft verkregen, wettigt niet het vermoeden dat hij in 1974 redelijkerwijs in de toekomst geen voordeel kon verwachten. De toen gemaakte kosten van de octrooi-aanvragen zijn aftrekbaar.
Hof Amsterdam 14 december 1978, nr. 176/77, BNB 1980/66.

De vraag of een belastingplichtige met door hem verrichte werkzaamheden of diensten een voordeel beoogt, en redelijkerwijs kan verwachten dat deze hem - zij het in de toekomst - positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren, is onder meer van belang als het gaat om de afgrenzing van activiteiten in de sfeer van de verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar blijvend verliesgevend, in de sfeer van besteding van inkomen moeten worden geplaatst.

HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (m.nt. Van Dijck).

Belanghebbende verricht als distributeur activiteiten voor Wellness International Network Ltd die voedingssupplementen op de markt brengt. Het concept is niet gericht op directe verkoop door distributeurs, maar op het werven van subdistributeurs en de mogelijkheid daardoor royaltyinkomsten te verwerven. Dat is vanwege de te maken kosten in het algemeen echter zozeer afhankelijk van onvoorspelbare factoren die bovendien door de distributeur zelf niet te beïnvloeden zijn, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is. Geen bron van inkomen (*Bew.*: zelfde beslissing als in Hof Amsterdam 3 januari 2003, nr. 01/3411, *V-N* 2003/9.3.3 en *V-N* 2003/18.2.3; het beroep in cassatie tegen die uitspraak is zonder nadere motivering verworpen door HR 24 december 2004, nr. 39 447, *V-N* 2005/5.1.8, en *V-N* 2005/37.13), zodat geen sprake is van negatieve inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 4 mei 2004, nr. 03/1423, V-N 2004/45.5.

Belanghebbende is in 1997 gestart met nevenactiviteiten als distributeur van voedingssupplementen van A Ltd. Zij heeft in dat jaar voor f 60 552 voorraden ingekocht, waarmee zij in de verkooporganisatie de rang van 'regent' bereikte. Vanaf het jaar 2001 heeft belanghebbende niets meer ingekocht. Het door belanghebbende in 1999 geleden verlies van ƒ 11 306 (bij een omzet van ƒ 6348) is niet aftrekbaar. Van winst uit onderneming of inkomsten uit andere arbeid, positief of negatief, kan alleen sprake zijn indien de activiteiten een bron van inkomen vormen, dat wil zeggen dat redelijkerwijs verwacht kan worden dat deze belanghebbende als distributeur, zij het in de toekomst, positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren en niet louter speculatieve transacties inhouden. In zijn algemeenheid brengt de aard van de distributieorganisatie mee dat redelijkerwijs geen voordeel verwacht kan worden van de door een distributeur te verrichten werkzaamheden. Weliswaar wordt het resultaat dat een distributeur behaalt mede bepaald door zijn activiteiten gericht op het werven van nieuwe distributeurs, maar óf een distributeur anderen voor deelname aan de distributieorganisatie zal weten te interesseren en óf eventueel geworven distributeurs op hun beurt nieuwe distributeurs zullen weten te werven, hangt in zodanige mate af van onvoorspelbare factoren, die zich bovendien aan beïnvloeding door de distributeur onttrekken, dat een eventueel gunstig totaalresultaat speculatief is. Het is niet aannemelijk dat belanghebbende na het jaar 1999 een zodanige stijging van de opbrengst uit directe verkopen en uit provisies op directe bestellingen kon verwachten, dat zij binnen een afzienbaar aantal jaren het tot dan geleden verlies van in totaal ƒ 86 313 zou terugverdienen.
Hof 's-Gravenhage 7 juli 2004, nr. 02/4145, V-N 2005/13.10.

2.5. Stipendium voor nog te verrichten werkzaamheden

Beschouwing
Een stipendium voor nog te verrichten werkzaamheden is gezien HR 30 maart 1994, nr. 29 657, *BNB* 1994/167, belast als resultaat uit overige werkzaamheden. In andere zin werd beslist door Hof Amsterdam 6 oktober 1989, 5169/87, *V-N* 1990, blz. 713, punt 9 (dat geschil was echter toegespitst op de vraag of sprake was van een periodieke uitkering).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, die in 1987 is afgestudeerd aan een academie voor beeldende kunsten, verrichtte in 1989 freelance werkzaamheden als modeontwerpster. Op haar verzoek heeft de van overheidswege opgerichte stichting Fonds voor beeldende kunsten, vormgeving en bouwkunst (de Stichting) haar op grond van de Regeling individuele subsidies voor beeldende kunstenaars, vormgevers en architecten (de Regeling) een in 1989 uitbetaald startstipendium van ƒ 35 000 toegekend. Het startstipendium is volgens de statuten van de Stichting: 'een bijdrage aan het inkomen van een kunstenaar die aan het begin van zijn professionele loopbaan staat. Deze bijdrage wordt verleend voor twaalf maanden en heeft tot doel de kunstenaar te helpen bij de aanvang van diens professionele en artistieke ontwikkeling'. Het startstipendium vindt zijn grond in het maatschappelijke belang dat afgestudeerde veelbelovende kunstenaars in staat worden gesteld als kunstenaar een bestaan op te bouwen. De aanvraag en de toekenning van het startstipendium vinden dan ook plaats in het economische verkeer. Het startstipendium staat tegenover werkzaamheden

die in verband met de verlening van het stipendium van de kunstenaar worden verwacht en vormt aldus een beloning voor in het economische verkeer te verrichten werkzaamheden. Zulks brengt mee, dat het stipendium voor belanghebbende dient te worden gerekend tot de andere inkomsten uit andere arbeid.
HR 30 maart 1994, nr. 29 657, BNB 1994/167 (m.nt. Van Dijck; V-N 1994, blz. 1285, punt 11; FED 1994/526, m.nt. Cornelisse).

2.6. Nalaten en staken van overige werkzaamheden

Beschouwing
Een vergoeding voor het nalaten van naar hun aard overige werkzaamheden is naar onze mening belast, ook al is in een oud arrest in andere zin beslist. Zie art. 3.82, aant. 4, voor verwante wetsgeschiedenis. Dat een vergoeding voor het staken van een overige werkzaamheid is belast, vloeit reeds voort uit het van overeenkomstige toepassing zijn van het winstregime.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Een NV was bang voor concurrentie door belanghebbende. Belanghebbende heeft zich vervolgens jegens de NV tegen betaling verplicht zich te onthouden van de vervaardiging en de verkoop van een bepaald handelsartikel. Onder het begrip op zichzelf staande werkzaamheden kan niet worden gerangschikt het passief blijven, dat wil zeggen het zich onthouden van iets te doen. Het is ook niet aannemelijk dat de betaling strekte tot beloning van het onderhandelen en het sluiten van de overeenkomst en het op schrift stellen daarvan.
HR 12 februari 1936, nr. 6052.

Literatuur
R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling)* (FM nr. 103), blz. 28, Deventer: Kluwer 2002, meent dat vrijwel alle gevallen waarin discussie ontstaat over de vraag of een nalaten arbeid oplevert, kunnen worden opgelost met een ruime interpretatie van het begrip arbeid.

2.7. Voordeel vanwege gestaakte werkzaamheid

Beschouwing
HR 24 juli 1995, nr. 30 518, *BNB* 1995/295, heeft beslist dat het voordeel van toekenning van declarabele uren door een ziekenfonds aan een fysiotherapeute tot de inkomsten uit de voorheen verrichte andere arbeid behoort en dat dit voordeel wordt genoten wanneer zij die rechten overdraagt aan een ander. De in het arrest gebruikte motivering is onder de Wet IB 2001 niet meer van toepassing. Ook onder de Wet IB 2001 zou de verkoopsom voor de declarabele uren echter zijn belast. De toekenning door het ziekenfonds hield rechtstreeks verband met de overige werkzaamheid. Omdat die werkzaamheid niet meer bestond, zou er van een nagekomen bate moeten worden gesproken. Wanneer die bate moet worden belast (bij toekenning of bij realisatie) is onder de Wet IB 2001 een vraag van goed koopmansgebruik.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft als fysiotherapeut in het kader van een samenwerkingsovereenkomst van juli 1982 tot en met april 1985 werkzaamheden in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 verricht in de fysiotherapeutenpraktijk A. A heeft de overeenkomst met belanghebbende beëindigd. Bij wijze van bindend advies is uitgesproken dat A redelijkerwijs niet tot beëindiging van de samenwerkingsovereenkomst had mogen besluiten. Naar aanleiding van dit bindend advies heeft belanghebbende op 10 oktober 1985 het ziekenfonds C verzocht met haar een medewerkersovereenkomst aan te gaan. Met ingang van 1 oktober 1986 is tussen het ziekenfonds en belanghebbende een overeenkomst gesloten op basis van 30 - als zelfstandig gevestigd fysiotherapeute - te declareren uren per week. Op 1 december 1987 heeft belanghebbende de haar toegewezen 30 declarabele uren voor ƒ 46 000

overgedragen aan een derde. De overdracht van die uren is door het ziekenfonds aanvaard. Belanghebbende is sedert 27 april 1985 in dienstbetrekking elders werkzaam. Het toekennen van de 30 declarabele uren per week houdt nauw verband met de door belanghebbende verrichte werkzaamheden bij A. De bereidheid van het ziekenfonds belanghebbende toe te laten tot deelneming aan de ziekenfondspraktijk door met haar een medewerkersovereenkomst aan te gaan voor ten hoogste 30 declarabele uren per week is voortgevloeid uit de door belanghebbende in de fysiotherapeutenpraktijk A verrichte werkzaamheden. Het voordeel dat aan belanghebbende is opgekomen doordat de aan deze overeenkomst te ontlenen rechten - als gevolg van de beperking van het totaal aantal declarabele uren - een waarde in het economische verkeer hadden, is als inkomsten uit andere arbeid tot haar inkomen gaan behoren toen belanghebbende ten gunste van een andere fysiotherapeut tegen een tegenprestatie afzag van haar rechten uit de overeenkomst ('overdracht van haar uren'). Het begrip inkomsten, zoals dat in het voor particulieren aan de Wet IB 1964 ten grondslag liggende kasstelsel moet gelden, brengt mede dat niet kan worden gezegd dat reeds bij het sluiten van de overeenkomst met het ziekenfonds door belanghebbende een voordeel is genoten.
HR 24 juli 1995, nr. 30 518, BNB 1995/295 (m.nt. Essers).

2.8. Erfgenaam resultaatgenieter

Beschouwing
Voor het geval dat de belastingplichtige, die resultaat uit overige werkzaamheden geniet, komt te overlijden, houdt art. 3.95 in verbinding met art. 3.58 Wet IB 2001 in dat het vermogen van de werkzaamheid wordt geacht op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip te zijn overgedragen aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt en wel tegen de waarde die in het economische verkeer aan dat het vermogen kan worden toegekend. Dit betekent dat de opbrengsten uit de werkzaamheid die na het overlijden worden betaald nog bij de erflater in een eindafrekening worden betrokken (voor de waarde in het economische verkeer op het overlijdenstijdstip). Hetzelfde geldt voor de lasten van de werkzaamheid die pas na het overlijden worden betaald.
Onder de Wet IB 1964 verliep de wetstoepassing anders. Postume inkomsten uit andere arbeid (onder postume inkomsten worden verstaan door de belastingplichtige verdiende inkomsten die pas na zijn overlijden zijn uitbetaald) werden toen als zodanig bij de erfgenamen belast. Zie HR 25 juni 1980, nr. 19 318, *BNB* 1980/235. Heersende leer was dat dit ook voor de negatieve posten gold. Het meest algemeen is deze wetstoepassing uiteengezet in HR 15 juli 1986, nr. 23 413, *BNB* 1986/ 298, en HR 15 juli 1986, nr. 23 800, *BNB* 1986/299. De Hoge Raad overwoog, voorzover hier van belang het volgende: Het wettelijke stelsel inzake de heffing van inkomstenbelasting, zoals dat sedert 1951 in de rechtspraak is uitgekristalliseerd, brengt mee dat rechten en verplichtingen betreffende naar hun aard belastbare inkomsten en aftrekbare uitgaven die door de werking van art. 33 en 38 Wet IB 1964 ten tijde van het overlijden van de erflater nog niet door hem waren genoten onderscheidenlijk nog niet bij hem in aanmerking konden worden genomen, in het algemeen bij de overgang op de erfgenaam niet van aard veranderen en derhalve op de in art. 33 en 38 bedoelde tijdstippen bij deze laatste als positieve respectievelijk negatieve inkomensbestanddelen in aanmerking worden genomen.
De hier met ingang van 1 januari 2001 volledig andere wetstoepassing is een consequentie van de beslissing van de wetgever het winstregime bij resultaat uit overige werkzaamheden in beginsel van overeenkomstige toepassing te verklaren. Afrekening bij de erflater is overigens niet altijd noodzakelijk. Op grond van art. 3.95 in verbinding met art. 3.62 is onder omstandigheden op verzoek doorschuiving mogelijk. Dan moet de werkzaamheid wel rechtstreeks worden voortgezet door degenen aan wie de bestanddelen van het resultaatsvermogen krachtens erfrecht huwelijksvermogensrecht toekomen. Bij persoonsgebonden werkzaamheden zal echter niet gauw aan dit criterium zijn voldaan. Zie art. 3.95, aant. 2.7.

Literatuur
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, tekstblok 737, blz. 665, Deventer: Kluwer 2001, schrijft dat de wetgever onvoldoende heeft onderstreept dat door het van toepassing verklaren van de regels van de winstbepaling sprake is van een fundamentele regimewijziging in de situatie dat de resultaatgenieter overlijdt.

L.W. Sillevis en F.H. Lugt, *Cursus Belastingrecht* (Inkomstenbelasting), onderdeel 3.4.3.B.c, Deventer: Gouda Quint, wijzen op het verschil met het loonbelastingbelastingregime (waar postuum loon nog wel bij de erfgenamen in aanmerking wordt genomen). Overlijdt een auteur of uitvinder, dan wordt bij een overige werkzaamheid het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van het recht (de gekapitaliseerde inkomsten daaruit) en de boekwaarde tot de stakingswinst gerekend. Doorschuiving is niet aan de orde, aangezien het niet goed denkbaar is dat een erfgenaam als voorzetter van de werkzaamheid optreedt. Voor de erfgenamen van auteurs en uitvinders is box 3 van toepassing, ongeacht of tot verkoop wordt overgegaan.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 3. Winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking gaan voor
- 3.1. Winst uit onderneming gaat voor op overige werkzaamheid
  - 3.1.1. Commanditair vennoot die arbeid in de vennootschap verricht
  - 3.1.2. Oprichter BV of NV
  - 3.1.3. Lid van een coöperatie
- 3.2. Werkzaamheden op het grensvlak van onderneming en werkzaamheid
  - 3.2.1. Werkzaamheden na staking onderneming
  - 3.2.2. De exploitatie van een caravanstalling
  - 3.2.3. De exploitatie van een stukje landbouwgrond
  - 3.2.4. Aan- en verkoop van landbouwproducten
  - 3.2.5. De handel in levensmiddelen
  - 3.2.6. De overname van een varkensmestcontract
  - 3.2.7. Aan- en verkoop metalen
  - 3.2.8. Aan- en verkoop cafetaria en café-inventarissen
  - 3.2.9. Aan- en verkoop klokken
  - 3.2.10. Het participeren in een bouwcontract voor motorschepen
  - 3.2.11. Kopen en slopen van barakken
  - 3.2.12. Financieringsactiviteit
  - 3.2.13. Opbouw assurantieportefeuille
  - 3.2.14. Het sluiten van lijfrenteovereenkomsten
  - 3.2.15. Aan- en verkoop van koopsompolissen
- 3.3. Loon uit dienstbetrekking gaat voor op overige werkzaamheid
  - 3.3.1. Opting in
  - 3.3.2. Voordelen opdrachtgever bij opting in

Beschouwing
Op grond van art. 3.90 is belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon generen. Zodra sprake is van winst of loon komt de bron 'resultaat uit overige werkzaamheden' dus niet aan de orde.
In aant. 3.1 en volgende wordt ingegaan op de verhouding tussen belastbare winst en resultaat uit overige werkzaamheden.
In aant. 3.2 en volgende wordt ingegaan op de verhouding tussen belastbaar loon en resultaat uit overige werkzaamheden.

3.1. Winst uit onderneming gaat voor op overige werkzaamheid

Beschouwing
Werkzaamheden die belastbare winst genereren, leiden niet tot resultaat uit overige werkzaamheden. Volgens art. 3.2 Wet IB 2001 is belastbare winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen (paragraaf 3.2.2) verminderd met de ondernemersaftrek (paragraaf

3.2.4). Het onderscheid tussen winst uit onderneming en overige werkzaamheden is niet altijd eenvoudig te maken. Hetzelfde gold voorheen met betrekking het onderscheid tussen winst uit onderneming en inkomsten uit andere arbeid. Daaromtrent is zeer veel jurisprudentie gewezen die, naar het ons voorkomt, ook nu nog van belang is. Als mogelijk van belang zijnde omstandigheden voor de beoordeling van dit onderscheid noemen we hier de duurzaamheid van de organisatie, de investeringen daarin, de omvang van de werkzaamheden, de grootte van opbrengsten en kosten, het lopen van risico's, de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheden wordt gegeven, het aantal opdrachtgevers, het aantal opdrachten, de plaats waar de werkzaamheden worden verricht en het spraakgebruik. Zie art. 3.2, aant. 7, voor veel per onderwerp gerangschikte casuïstiek. Hierna gaan we eerst in op de fiscale positie van de commanditaire vennoot die ook werkzaamheden verricht (zie aant. 3.1.1), daarna op de fiscale positie van de oprichters van met name besloten vennootschappen (zie aant. 3.1.2) en vervolgens op de fiscale positie van een lid van een coöperatie. Aansluitend behandelen we de werkzaamheden die op het grensvlak liggen van onderneming en werkzaamheid (zie aant. 3.2).

3.1.1. Commanditair vennoot die arbeid in de vennootschap verricht

Beschouwing
Op grond van art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 is belastbare winst uit onderneming mede de winst die de belastingplichtige, anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming geniet uit een of meer ondernemingen. Op grond van het tweede lid van art. 3.3 behoeft de medegerechtigdheid zich niet uit te strekken tot een eventueel liquidatiesaldo. Dit betekent dat de commanditaire vennoot winst geniet, tenzij de vennootschap geen onderneming heeft. Zie art. 3.3, aant. 2, voor een uitvoerige behandeling van dit onderwerp.
Het winstaandeel van de commanditaire vennoot behoort dus niet tot het resultaat. Vraag is of dit ook geldt voor een beloning die de commanditaire vennoot voor werkzaamheden in de vennootschap krijgt. Met betrekking tot de positie van de commanditaire vennoot houdt art. 20, tweede lid, WvK het volgende in: 'Deze vennoot mag geene daad van beheer verrigten of in de zaken van de vennootschap werkzaam zijn, zelfs niet uit kracht eener volmagt'. Dat een commanditaire vennoot geen daden van beheer mag verrichten, sluit echter niet uit dat hij arbeid verricht binnen de doelstelling van de commanditaire vennootschap. Met betrekking tot de positie van een dergelijke commanditaire vennoot is - overeenkomstig het met betrekking tot de Wet IB 1964 door de staatssecretaris geformuleerde beleid (antwoord op vraag 5 in het Besluit van 8 september 1999, nr. DB99/2344M, *BNB* 1999/415) - tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001, het standpunt ingenomen dat diens arbeidsbeloning tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoort. Voor de toepassing van de Wet IB 1964 heeft HR 13 september 2000, nr. 35 610, *BNB* 2000/358, nadien echter beslist dat sprake is van winst uit onderneming, tenzij de werkzaamheden en de beloning hun grondslag vinden in een naast de vennootschappelijke rechtsverhouding tot de beherende vennoten bestaande persoonlijke arbeidsverhouding. Wij gaan ervan uit dat de beslissing in dit arrest voor de Wet IB 2001 geldend recht is.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'De leden van de CDA-fractie stellen in dit verband de positie van de 'nijvere commanditaire vennoot' aan de orde. Daarbij gaat het om de commanditaire vennoot die naast de kapitaaldeelname ook nog arbeid verricht in de vennootschap zonder dat dit leidt tot externe aansprakelijkheid voor de schulden van de vennoot (derhalve zonder beherend vennoot te worden). Met deze leden zijn wij het eens dat de beloning voor deze arbeid in Box I is belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Een soortgelijke situatie kan ook onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 optreden. Onder de huidige wetgeving wordt de arbeidsbeloning van de beschreven nijvere commanditaire vennoot belast als inkomsten uit buiten dienstbetrekking verrichte arbeid.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 125.

Beleid. Wet IB 1964

'Vraag 5

Als een commanditaire vennoot ten behoeve van de commanditaire vennootschap arbeid verricht, hoe moet dan de opbrengst van deze arbeid fiscaal worden gekwalificeerd? De inbreng van arbeid heeft niet geleid tot het verrichten van beheer als bedoeld in artikel 20 Wetboek van koophandel. Maakt het voor de beantwoording uit of de commanditaire vennoot als ondernemer wordt aangemerkt?
Antwoord 5
Naar mijn mening zijn de vergoedingen die de commanditaire vennoot ontvangt voor zijn activiteiten binnen de interne bedrijfsvoering, niet aan te merken als winst uit onderneming of als inkomsten uit vermogen, maar als inkomsten uit arbeid. Het aan de commanditaire vennoot toekomende winstaandeel zal dus moeten worden gesplitst in een deel dat hem toekomt vanwege het verschaffen van kapitaal en een deel vanwege de verrichte arbeid. Het maakt geen verschil of deze commanditaire vennoot wordt aangemerkt als ondernemer of niet.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 8 september 1999, nr. DB99/2344M, BNB 1999/415.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, een commanditaire vennoot die als ondernemer is aan te merken, ontvangt een beloning van *f* 25 000 voor zijn werkzaamheden in de onderneming. Hof Leeuwarden 3 september 1999, nr. 725/98, *FED* 1999/663, beslist dat deze beloning tot zijn winst uit onderneming behoort en geen opbrengst van arbeid is. Het beroep in cassatie van de staatssecretaris wordt ongegrond verklaard. Een commanditaire vennoot ontleent zijn ondernemerschap aan het medegerechtigd zijn tot het vermogen van de commanditaire vennootschap. Zijn werkzaamheid en de beloning daarvoor vinden hun grondslag in de vennootschappelijke verhouding tot de medevennoten. Dit is slechts anders indien de werkzaamheden en de beloning hun grondslag vinden in een naast de vennootschappelijke rechtsverhouding tot de beherende vennoten bestaande persoonlijke arbeidsverhouding.
HR 13 september 2000, nr. 35 610, BNB 2000/358 (m.nt. Meussen).

3.1.2. Oprichter BV of NV

Beschouwing
Indien de oprichter van een BV of NV voor zijn werkzaamheden in de zogenoemde voorperiode een beloning ontvangt, is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden. Hij geniet geen winst uit onderneming, omdat de winst in de voorperiode voor rekening van de op te richten vennootschap komt. Er is ook geen sprake van loon, omdat de oprichter ten opzichte van de BV of NV in oprichting niet in dienstbetrekking is.
Van resultaat uit overige werkzaamheden is ook sprake als de oprichter van de vennootschap in de voorperiode bedragen die aan de op te richten BV of NV zouden moeten toekomen als arbeidsbeloning voor zichzelf houdt.
Indien de belastingplichtige vanwege de inbreng van de onderneming een vordering op de BV of NV zou verkrijgen, hangt het van de - uit de omstandigheden af te leiden - bedoeling van betrokkenen af of de opnamen moeten worden aangemerkt als oprichtersbeloning dan wel als opnamen ten laste van de vordering.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Bij omzetting van een vennootschap onder firma (VOF) in een NV wordt overeengekomen dat de handelingen door de vennoten-oprichters verricht in de zogenoemde voorperiode, voor rekening van de NV komen. De oprichters zullen maandelijks als salaris kunnen opnemen een bedrag gelijk aan het salaris na de totstandkoming van de NV. Belastingplichtige nam deswege *f* 2250 op. Het hof heeft aangenomen dat ingevolge de door belanghebbende met zijn medevennoten gesloten overeenkomsten het bedrijf van de VOF per 28 januari 1962 zou worden ingebracht in een op te richten NV en, in afwachting van de inbreng, van laatstgenoemde datum af dat bedrijf weliswaar door en op naam van de VOF verder werd gedreven, doch niet meer voor rekening van haar firmanten, maar voor rekening van de op te richten NV. Het hof heeft daaraan in samenhang met het feit dat de NV op 7 april 1962 is totstandgekomen de gevolgtrekking verbonden, dat de in de periode van 29 januari 1962 tot 7

april 1962 - de zogenaamde voorperiode - met het op laatstgenoemde datum in de NV ingebrachte bedrijf behaalde resultaten aan de NV zijn toegevloeid. Belanghebbende betoogt dus tevergeefs dat het bedrijf in de voorperiode mede voor rekening van die firmanten werd uitgeoefend, en dat de in deze periode met het bedrijf gemaakte winst tot het bedrag van de in die periode door de firmanten ter zake van hun arbeid in het bedrijf genoten beloningen rechtstreeks aan de firmanten toeviel. Het door belanghebbende opgenomen vormt geen door hem genoten winst uit het bedrijf. Dit brengt mee dat, nu vóór de totstandkoming van de NV de arbeid niet werd verricht krachtens een arbeidsovereenkomst, de door belanghebbende in de voorperiode te dier zake ten laste van de aan de NV toegevloeide winst verkregen voordelen als genoten uit arbeid buiten bedrijf en buiten dienstbetrekking, het karakter hebben van andere opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941.
HR 12 april 1967, nr. 15 709, BNB 1967/144 (m.nt. Hofstra).

Erflater, die met zijn zoon was overeengekomen het bedrijf in een met de zoon op te richten NV in te brengen, heeft tot de datum van zijn overlijden voor privé-doeleinden gelden uit de bedrijfskas opgenomen, naast opnamen die ten laste van zijn vordering op de NV in oprichting werden geboekt. Het hof verwerpt de stelling dat alle privé-opnamen ten laste van de vordering moesten worden geboekt. Het hof heeft terecht betekenis gehecht aan het antwoord op de vraag of de erflater bedoeld bedrag voor zich heeft willen behouden, dan wel dit met zijn vordering op de NV in oprichting heeft willen verrekenen. Het feitelijke oordeel van het hof dat erflater het bedrag wilde behouden als een zich zelf toegekende vergoeding voor zijn werkzaamheden, kan in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst.
HR 29 mei 1968, nr. 15 858, BNB 1968/152.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is eind 1979 overeengekomen dat zijn onderneming vanaf 1 januari 1980 zou worden gedreven voor rekening van een op te richten BV. Die BV is op 31 maart 1981 totstandgekomen. In 1980 zijn door belanghebbende bedragen ten laste van zijn rekening-courant bij de BV in oprichting opgenomen tot een totaal van ƒ 81 414. De omstandigheden van het geval (onder meer: de opnamen waren bestemd voor het levensonderhoud van belanghebbende en zijn gezin; de opnamen vonden regelmatig - maandelijks - plaats; het saldo van de rekening-courant werd negatief) wettigen het vermoeden dat deze bedragen zijn aan te merken als een ten laste van de winst van de BV in oprichting door belanghebbende genoten arbeidsbeloning voor door hem ten behoeve van de onderneming verrichte werkzaamheden. Dit vermoeden is door belanghebbende onvoldoende weerlegd.
Hof Amsterdam 23 december 1987, nr. 4491/84, BNB 1989/139.

Belanghebbende verkreeg vanwege de inbreng van zijn onderneming in een BV een vordering op die BV. Gerekend naar het begin van de voorperiode zou deze vordering ƒ 230 970 hebben bedragen. Belanghebbende heeft in de voorperiode ƒ 92 816 opgenomen uit de in te brengen onderneming. Deze opnamen is bij de berekening van de vordering op de BV in mindering gebracht. Het hof oordeelt dat belanghebbende de opnamen niet voor zich heeft willen behouden doch heeft willen verrekenen met zijn vordering op de BV. Dan vormen die opnamen geen inkomsten in de zin van artikel 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof 's-Hertogenbosch 25 april 1990, nr. 316/1989A, V-N 1990, blz. 3622, punt 12.

Belanghebbende was tot 1 oktober 1980 zelfstandig belastingadviseur. Vanaf deze datum is zijn beroepsuitoefening voortgezet voor rekening en risico van een BV die op 19 januari 1983 is opgericht. Vanaf 1980 heeft belanghebbende adviezen verleend aan en werkzaamheden verricht voor een bankconcern. Tijdens een onderzoek in 1996 werden kopieën aangetroffen van declaraties van belanghebbende, gedateerd in 1982, waarop werd verzocht het verschuldigde te voldoen op een rekening bij een Zwitserse bank. De declaraties hebben betrekking op in het kader van het beroep van belanghebbende verrichte werkzaamheden. Ten tijde van het onderzoek waren de desbetreffende bedragen niet in de boekhouding van de BV verwerkt en stond de Zwitserse bankrekening op naam van belanghebbende. Het hof oordeelt dat belanghebbende en de BV hebben beoogd de op de Zwitserse rekening gestorte bedragen ten goede te laten komen aan belanghebbende in privé en wel als loon uit hoofde

van zijn dienstbetrekking als directeur. De door belanghebbende in de zogenoemde voorperiode ten laste van de winst van de BV genoten voordelen hebben echter niet het karakter van loon uit dienstbetrekking. Toch geen cassatie omdat het hof kennelijk heeft bedoeld dat de bedoelde bedragen aan belanghebbende ten goede zijn gekomen als arbeidsbeloning voor zijn werkzaamheden voor de BV in oprichting, zodat deze bedragen als inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 dienen te worden aangemerkt.
HR 9 september 1992, nr. 27 400, BNB 1992/367 (m.nt. Den Boer).

Literatuur. Wet IB 1964
C. van Soest, 'Salaris oprichters in voorperiode NV', *TVVS* december 1967.
F. Bruyn, 'De oprichting van de NV en de BV', proefschrift, 1984.
M.J. Feskens, 'De voorperiode van de BV', *MBB* 1985/6.
C.M.F.M. Kuijpers, 'Voorovereenkomst en terugwerkende kracht', *WFR* 1986/5720.
Dr. P.H.J. Essers, *Fiscale aspecten van de voorperiode van de BV* (FM nr. 52), blz. 247 e.v., Deventer: Kluwer 1989, is van mening dat ook eerst na de oprichting van de BV uitgekeerde beloningen die betrekking hebben op werkzaamheden uit de voorperiode dienen te worden aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid.
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1990, blz. 3623, punt 12, merkt naar aanleiding van Hof 's-Hertogenbosch 25 april 1990, nr. 316/1989A, op dat in een min of meer vergelijkbaar geval Hof Amsterdam 23 december 1987, *BNB* 1989/139, tot een ander oordeel kwam. Beide uitspraken blijven echter binnen de kaders van HR 29 mei 1968, *BNB* 1968/152.
R.W.J. Struijk, *FED* 2005/91, gaat in zijn aantekening op HR 20 mei 2005, nr. 39 816, *BNB* 2005/300, *V-N* 2005/28.12, met betrekking tot een winstuitdeling in de voorperiode, onder meer in op de arbeidsbeloning die een oprichter in de voorperiode geniet. Er is sprake van resultaat uit een overige werkzaamheid en niet van loon uit dienstbetrekking, ook niet bij bekrachtiging van de arbeidsovereenkomst door de BV achteraf.

3.1.3. Lid van een coöperatie

Beschouwing
In de hierna opgenomen hofuitspraak is met betrekking tot de Wet IB 1964 beslist dat de opbrengst van werkzaamheden als lid van een coöperatie is belast als inkomsten uit andere arbeid (thans resultaat uit overige werkzaamheden) en niet als winst uit onderneming. Zie art. 3.2, aant. 7 en art. 3.4, aant. 4.1, voor oudere jurisprudentie in dezelfde zin. Coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag zijn overigens onderworpen aan de vennootschapsbelasting (art. 2, eerste lid, onderdeel b, Wet VPB 1969). In de inkomstenbelasting is thans de aanmerkelijkbelangregeling van toepassing op lidmaatschapsrechten van een coöperatie (art. 4.5.a Wet IB 2001) en kan de terbeschikkingstellingsregeling (art. 3.92, tweede lid, onderdeel d) toepassing vinden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende verricht samen met twee andere architecten arbeid in een coöperatie. De drie architecten zijn de enige leden van de coöperatie. De opbrengst van belanghebbende werkzaamheden voor de coöperatie behoort tot de inkomsten uit andere arbeid. De onderneming wordt in materiële zin door de coöperatie gedreven. De onderneming werd, gezien de statuten van de coöperatie, niet (mede) door belanghebbende gedreven in de zin van art. 6 Wet IB 1964. Door belanghebbende werden niet meer dan wel andere risico's gelopen dan een risico van meer of minder werk.
Hof Amsterdam 24 november 2004, nr. 03/1469, V-N 2005/13.12.

3.2. Werkzaamheden op het grensvlak van onderneming en werkzaamheid

Beschouwing
In de volgende aantekeningen gaan we in op werkzaamheden die liggen op het grensvlak van onderneming en werkzaamheid, te weten:
- werkzaamheden die in het verlengde liggen van een gestaakte onderneming (aant. 3.2.1);
- de exploitatie van een caravanstalling (aant. 3.2.2)

- de exploitatie van een stukje landbouwgrond (aant. 3.2.3);
- de aan- en verkoop van landbouwproducten (aant. 3.2.4);
- de handel in levensmiddelen (aant. 3.2.5);
- de overname van een varkensmestcontract (aant. 3.2.6);
- de aan- en verkoop van metalen (aant. 3.2.7):
- de aan- en verkoop van cafetaria en café-inventarissen (aant. 3.2.8);
- de aan- en verkoop van klokken (aant. 3.2.9);
- het deelnemen aan een bouwcontract voor motorschepen (aant. 3.2.10);
- het kopen en slopen van barakken (aant. 3.2.11);
- het uitoefenen van een financieringsactiviteit (aant. 3.2.12);
- de opbouw van een assurantieportefeuille (aant. 3.2.13);
- het sluiten van lijfrenteovereenkomsten (aant. 3.2.14);
- de aan- en verkoop van koopsompolissen (aant. 3.2.15).

3.2.1. Werkzaamheden na staking onderneming

Beschouwing
Soms moet een onderneming als gestaakt worden aangemerkt, ook al gaat de belastingplichtige nog met zijn werkzaamheden voort. De omvang van die werkzaamheden is dan te gering om nog als een onderneming te kunnen worden aangemerkt. Zolang redelijkerwijs nog positieve voordelen kunnen worden behaald, is er in een dergelijke situatie sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Een geneesheer die zijn praktijk heeft neergelegd, maar nog wel enkele oude patiënten blijft behandelen, verricht dusdoende op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 2 februari 1927, B. nr. 3995.

Nadat belanghebbende zijn aannemersbedrijf geheel had gestaakt, heeft hij nog één werk aangenomen. Nadat dit werk (dat twee en een half jaar duurde) was voltooid, heeft belanghebbende zich verder van aanneming van werk onthouden. Er was sprake van een op zichzelf staande werkzaamheid. Art. 18 Wet IB 1914 kan ook van toepassing zijn als de werkzaamheden geruime tijd in beslag nemen en als daarbij belangrijke bedragen in het spel zijn.
HR 2 maart 1927, B .nr. 4022.

Een uitgever die zijn bedrijf, dat hij in het buitenland had uitgeoefend, door verbanning moest staken, ging een aantal jaren daarna over tot de geleidelijke verkoop van de hem nog overgebleven boeken. Beslist werd dat om een kostbaar, en wegens zijn onderwerp slechts voor een beperkte kring van gegadigden bestemd boekwerk, als het onderhavige stuk voor stuk te kunnen verkopen, uiteraard min of meer omvangrijke werkzaamheden worden vereist, die medebrengen, dat naar omstandigheden van een nieuw bedrijf, of, indien niet, althans van op zichzelf staande handelingen moet worden gesproken.
HR 29 april 1936, B. nr. 6104.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het verschil tussen de prijs, voor welke een partij lijnolie, behoord hebbende tot de bedrijfsvoorraad van de erflater, werd gevorderd, en de waarde waarvoor de lijnolie bij de boedelscheiding was geschat, vormt voor de weduwe geen andere opbrengst van arbeid. Overwogen werd, dat niet alleen van een werkzaamheid om tot verkoop te geraken, doch zelfs van een wil tot verkoop niet is gebleken.
RvB Zwolle 1 juni 1944, B. nr. 8085.

Geleidelijk in omvang afnemend kruideniersbedrijf (winkelverkopen aan nog slechts enkele klanten). Medio 1964 gaat het bedrijfspand, dat behoorde tot de onverdeeldheid ontstaan door het overlijden van de echtgenote, over naar een van de kinderen: dat betekent de

liquidatie van het bedrijf. De nadien verkregen voordelen uit winkelverkopen vormen andere opbrengst van arbeid.
Hof Arnhem 29 mei 1967, nr. 295/1966, BNB 1968/16.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende was makelaar in onroerend goed, makelaar in assurantiën en accountantbelastingconsulent. In 1964 droeg hij zijn administratiepraktijk over aan zijn zoon tegen een aandeel in de winst tot 1984. Bij overlijden voor 30 september 1984 zou hij recht hebben op een bedrag ineens, gelijk aan *f* 400 per nog tot die datum resterende maand. Hij blijft ook nog werk verrichten voor zijn zoon tegen uurloon. Dit inkomen is voor hem geen winst, maar opbrengst van arbeid.
Hof Leeuwarden 18 november 1974, nr. 393/74, BNB 1976/3.

Literatuur. Wet IB 1964
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1986, blz. 1258, punt 48. Belanghebbende (veehouder) heeft zijn bedrijf op 6 november 1975 gestaakt wegens een hem overkomen ongeval. Daarna heeft hij geen bedrijf meer uitgeoefend, maar pinken (rundvee) in de kost genomen. Hij ontvangt een tegemoetkoming wegens afkoop van potentiële toedelingsrechten voor de volledige beëindiging van zijn 'bedrijf'. Hij heeft zijn land verkocht en tevens het door hem gepachte land teruggegeven. In deze situatie kan heel goed sprake zijn van inkomsten uit andere arbeid, indien met de activiteiten voordeel wordt beoogd en ook redelijkerwijs kan worden verwacht. Dat belanghebbende in het kader van het houden van vee in het geheel geen werkzaamheden verricht lijkt ons nauwelijks staande te houden. Voor de toepasbaarheid van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 is een relatief geringe hoeveelheid arbeid reeds voldoende.

3.2.2. De exploitatie van een caravanstalling

Beschouwing
De werkzaamheden die door de belastingplichtige bij de exploitatie van een caravanstalling worden verricht, kunnen zodanig zijn dat van een overige werkzaamheid moet worden gesproken. Net zoals bij het houden van kostgangers het geval is (zie aant. 2.3.2), kan de opbrengst dan voor de inkomstenbelasting niet worden gesplitst in een deel dat als resultaat uit overige werkzaamheden wordt behandeld en een deel dat als zuivere huur (inkomen uit sparen en beleggen) wordt aangemerkt.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is eigenaar van een perceel met daarop een woonhuis en een kas. Met ingang van 1991 is belanghebbende de kas gaan gebruiken als caravanstalling. Hij heeft met derden voor 100 tot 110 caravans dergelijke overeenkomsten van bewaarneming gesloten waarbij hij tegen de ontvangst van een bepaalde geldsom aan die derden gelegenheid heeft gegeven om gedurende een bepaalde periode caravans en dergelijke te doen stallen op een door hem aan te wijzen plaats, in een aan hem in eigendom toebehorende kas en dat hij in verband daarmee bepaalde werkzaamheden heeft verricht, zoals het klaarzetten van de caravans en dergelijke bij het ophalen uit de kas en het weer wegzetten daarvan in de kas bij het stallen door de bewaargevers. Belanghebbende heeft in het economische verkeer ten behoeve van de bewaargevers diensten verricht waarvoor hij voormelde geldsom als beloning heeft ontvangen. Het ontvangen bedrag is een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof 's-Gravenhage 9 oktober 1996, nr. 94/3431, V-N 1997, blz. 3036, punt 9.

3.2.3. De exploitatie van een stukje landbouwgrond

Beschouwing
Bij de exploitatie van een stukje landbouwgrond (te gering om van een onderneming te kunnen spreken) waarbij de werkzaamheden worden uitbesteed, is geen sprake van een

overige werkzaamheid. Als de werkzaamheden door de belastingplichtige zelf worden verricht, is wel sprake van een overige werkzaamheid. Hetzelfde onderscheid moet worden gemaakt bij verhuur van zaailand.
Zie aant. 3.2.4 voor de vraag of de aan- en verkoop van landbouwproducten tot resultaat uit overige werkzaamheden leidt.

Beleid. Afbakening met box 3. Resultaat uit overige werkzaamheden

'B.3.4.e. Afbakening resultaat en box 3 bij zelf verrichten arbeid
Vraag
B en C (geen partners) hebben ieder de onverdeelde helft van een stuk landbouwgrond (3 ha) in eigendom. Op de grond verbouwen zij maïs. Daarnaast verrichten zij geen andere activiteiten op het gebied van de landbouw. Zij zijn in loondienst werkzaam buiten de landbouwsector. Naast de verkoopopbrengst ontvangen zij de aangevraagde maïspremie. Zij ontvangen in totaal € 3000. De kosten zijn € 1250. Hoe moeten de inkomsten worden aangegeven?
Antwoord
B en C verrichten met de verbouw en verkoop van maïs arbeid in het economische verkeer. Nu de inkomsten niet zijn aan te merken als winst uit onderneming of loon, behoren de voordelen tot het resultaat uit overige werkzaamheden, zoals bedoeld in artikel 3.90 van de Wet IB 2001. Binnen de geldende wettelijke bepalingen is het mogelijk de gemaakte kosten in aftrek te brengen. Indien voldaan wordt aan de voorwaarden uit het Besluit van 10 april 2001, nr. CPP2001/835M *(Bew.: zie art. 3.95, aant. 2.4.2)*, kan het kasstelsel toegepast worden.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, BNB 2002/50 (V-N 2001/65.2).

Beleid. Afbakening met box 3. Geen resultaat uit overige werkzaamheden

'B.3.4.f. Afbakening resultaat en box 3 bij zelf verrichten arbeid
Vraag
D en E (geen partners) hebben ieder de onverdeelde helft van een stuk landbouwgrond (5 ha) in eigendom. Op de grond wordt maïs verbouwd. Een loonwerker bewerkt de grond en verzorgt de bijkomende handelingen. Dit kost € 4000. D en E verkopen de maïs en vragen de maïspremie aan. Zij ontvangen in totaal € 5000. Met landbouw hebben zij beiden verder geen bemoeienis. Is in dit geval sprake van een resultaat uit een werkzaamheid?
Antwoord
De werkzaamheden zijn uitbesteed aan een loonwerker. Hetgeen aan arbeid resteert komt overeen met de arbeid die gebruikelijk is bij het beheren van een onroerende zaak. Van een werkzaamheid in de zin van artikel 3.90 van de Wet IB 2001 is derhalve geen sprake. De grond behoort als bezitting tot de rendementsgrondslag van box 3.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, BNB 2002/50 (V-N 2001/65.2).

Beleid. Verhuur van zaailand

'2. Afbakening resultaat en box 3 bij het zelf verrichten van arbeid
Vraag
X verhuurt al geruime tijd land. De verhuur vindt van jaar tot jaar plaats aan willekeurige derden (kortlopende contracten). Het land wordt zaaiklaar verhuurd. Dit houdt in dat:
- het land na de oogst bewerkt wordt met een cultivator,
- het land vervolgens met een groenbemester ingezaaid wordt,
- het land voor het planten gefreesd, geploegd en gerotorkopt wordt.

X verricht al deze handelingen zelf. De huurprijs van zaaiklaar verhuurde grond ligt hoger dan die van 'kale' grond. De grond behoort niet tot enig ondernemingsvermogen. Tot het jaar 2001 gaf X de inkomsten aan als inkomsten uit vermogen.
1. Behoren de huurbaten tot het resultaat uit overige werkzaamheden?
2. Wijzigt het antwoord als X de werkzaamheden uitbesteedt aan een loonwerker?
Antwoord
1. Ja, de huurbaten behoren tot het resultaat uit overige werkzaamheden op basis van artikel

3.90 Wet IB 2001.

Gelet op de aard en de omvang van de verrichte arbeid is sprake van een resultaat uit een werkzaamheid. X zorgt er zelf voor dat de grond zaaiklaar is, zodat een huurder deze nog slechts hoeft in te zaaien/planten, te bewerken en te oogsten. Dit voor- en nawerk bij de landbewerking gaat verder dan het louter verpachten of verhuren van de grond. Ten overvloede merk ik op dat indien artikel 3.90 Wet IB 2001 niet rechtstreeks van toepassing zou zijn, artikel 3.90 Wet IB 2001 via artikel 3.91, eerste lid, onderdeel c Wet IB 2001 van toepassing zou kunnen zijn.

2. Ja, het antwoord wijzigt als X de werkzaamheden uitbesteedt aan een loonwerker.

Bij uitbesteding van de werkzaamheden aan een loonwerker, verricht X louter en alleen de arbeid die gebruikelijk is bij het beheren van een onroerende zaak. Er is dan geen sprake van een werkzaamheid waarmee resultaat wordt behaald. De grond behoort dan tot de rendementsgrondslag van box 3. Zie ook het antwoord op vraag B.3.4.f in het besluit van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M *(Bew.: BNB 2002/50)*.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2004, nr. CPP2003/2360M, BNB 2004/242 (V-N 2004/23.6).

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het voordeel dat een werknemer, die tegen een zekere vergoeding ten laste van zijn werkgeefster enig vee mag weiden, stallen en voederen, behaalt met verkoop van de verkregen producten, vormt andere opbrengst van arbeid. Als loon is belast de normwaarde van de genoten emolumenten en als andere opbrengst van arbeid het nettovoordeel dat door het werk buiten dienstverband werd behaald.
HR 24 januari 1962, nr. 14 712, BNB 1962/74.

3.2.4. Aan- en verkoop van landbouwproducten

Beschouwing
Indien de belastingplichtige op kleine schaal landbouwproducten koopt met het oogmerk deze met voordeel te verkopen, kan sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden. De grens met speculatie is echter niet eenvoudig te trekken. Zie aant. 7.17 voor de vraag of bij termijntransacties in landbouwproducten sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

In een geval waarin iemand buiten bedrijf verlies had geleden bij verkoop van een partij ajuin, welke hij door een commissionair had doen kopen en opslaan, werd beslist, dat in deze daden, zonder verdere bemoeiingen, geen op zichzelf staande werkzaamheden zijn te zien.
HR 31 januari 1934, B. nr. 5575.

Belanghebbende kocht ter gelegenheid van het in huur aanvaarden van een boerderij, waarbij hij tevoren zetboer was geweest, de te velde staande oogst. De met de verkoop van die oogst behaalde winst vormt opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Tussen de werkzaamheden voor belanghebbende verbonden aan het kopen en verkopen in 1934 van de te velde staande oogst en het door hem sedert november 1934 ter plaatse gedreven landbouwbedrijf, bestond niet een zodanig verband dat de met de verkoop van die oogst door belanghebbende behaalde winst als opbrengst van het bedrijf, dat eerst sedert omstreeks november 1934 voor hem bron van inkomen was, ware te beschouwen.
HR 12 januari 1938, B. nr. 6559.

Belanghebbende is met een NV, exportrice van land- en tuinbouwproducten, overeengekomen tot een maximum van *f* 25 000 deel te nemen in de export van uien naar Engeland. Verschillende commissionairs hebben voor rekening van belanghebbende uien gekocht. Deze uien werden samen met die van de NV opgeslagen, gesorteerd en verpakt. Na de export naar Engeland zijn de uien van belanghebbende en de NV dooreen in kleinere partijen verkocht. Belanghebbende leed een verlies van *f* 13 155. Belanghebbende heeft gehandeld door bemiddeling van zijn lasthebber (de NV). Hetgeen belanghebbende heeft

verricht, bestond uit een reeks van commerciële bemoeiingen, zodat, al mogen deze een speculatief karakter hebben gedragen, het daardoor veroorzaakte verlies niet is ontstaan enkel door speculatie in goederen. Het verlies spruit voort uit op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 15 februari 1939, B. nr. 6859.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Speculatie in karwijzaad is mogelijk door een landbouwer die zelf ook wel eens karwijzaad verbouwt, waaraan niet af kon doen dat de speculant ook wel eens zelf het artikel waarin hij speculeerde verbouwde, noch dat hij transacties liet lopen over een commissionair met wie hij in de uitoefening van zijn bedrijf relaties onderhield.
Hof Amsterdam 4 februari 1964, nr. 519/1963, V-N 1964, blz. 228.

Landbouwer koopt uien, wortelen en aardappelen met geen ander doel dan om deze na opslag zo spoedig mogelijk met voordeel weer te verkopen. Van een afzonderlijk bedrijf is evenmin sprake. Tussen de handelstransacties en het landbouwbedrijfje van belanghebbende bestaat niet een zodanig verband dat sprake is van winst uit onderneming. Bij de handel in deze producten vereisen met name tijdstip, prijs en hoeveelheid van de inkopen deskundigheid, wil niet sprake zijn van overgave aan het spel van onvoorziene factoren, welke speculatie eigen is. Belanghebbende beschikte over deskundigheid en relaties zowel ten aanzien van de verkoop van deze producten als ten aanzien van de inkoop. Bovendien heeft hij geprofiteerd van de deskundigheid en relaties van zijn familieleden. Er is sprake van opbrengst van arbeid.
Hof Arnhem 31 december 1965, nr. 236/'65, BNB 1966/173.

Rustend landbouwer koopt verscheidene partijen blauwmaanzaad die in een schuur worden opgeslagen, en verkoopt deze weer. Voordeel is geen opbrengst van arbeid, het is redelijkerwijs niet te voorzien.
Hof Amsterdam 23 november 1967, nr. 794/1966, V-N 1968, blz. 44.

3.2.5. De handel in levensmiddelen

Beschouwing
In het onderstaande arrest ging het om een situatie waarin de belastingplichtige met een handel in levensmiddelen profiteerde van een prijsverschil dat door een oorlogssituatie was ontstaan. Deze handel was te gering om van een onderneming te kunnen spreken. Tegenwoordig zou het voordeel zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende was bankdirecteur en commissaris van enkele vennootschappen. In het najaar van 1914 kocht hij, wanneer de gelegenheid zich daartoe voordeed, samen met twee anderen levensmiddelen in Nederland om deze in België met winst te verkopen. De winst is belast als opbrengst van 'op zichzelf staande werkzaamheden'. Er is geen sprake van opbrengst van 'een bedrijf': het gaat om los van elkaar staande handelsverrichtingen, ook al zijn die handelingen verricht in maatschap met anderen. Er is ook geen sprake van speculatie.
HR 31 januari 1918, B. nr. 1953.

3.2.6. De overname van een varkensmestcontract

Beschouwing
Het financieren van een varkensmesterij vormt in het algemeen geen overige werkzaamheid. In de hierna opgenomen uitspraak werd anders beslist in een situatie waarin de belanghebbende in de mestcontracten participeerde.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, aannemer, heeft een mestcontract overgenomen in het kader waarvan hij aan een medecontractant geld verschaft. Aan het einde van elke mestronde werden kalveren verkocht en nieuwe gekocht voor een volgende mestronde. De aan- en verkoopprijzen werden bepaald door de ten tijde van de aan- en verkoop geldende marktprijzen. Doordat belanghebbende mede profiteerde van de arbeid en deskundigheid van de medecontractant, zulks uitgaande van de redelijke verwachting dat zij daarmee voordeel konden behalen, is art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 van toepassing.
Hof Amsterdam 19 oktober 1988, nr. 28/87, FED 1989/413.

3.2.7. Aan- en verkoop metalen

Beschouwing
De aan- en verkoop van metalen vindt doorgaans bedrijfsmatig plaats. Indien dat niet het geval is, hangt het van de omstandigheden af of sprake is van een overige werkzaamheid dan wel van speculatie. Zie aant. 7 waarin dit onderscheid bij aan- en verkooptransacties uitvoerig aan de orde komt.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende behaalt voordeel bij de aan- en verkoop van een partij zink. Aankoop en verkoop van goederen buiten bedrijf of beroep van de belastingplichtige kan zonder meer voor dezen niet als arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 worden beschouwd. Dit zal alleen dan het geval zijn indien bij de aankoop of de verkoop werkzaamheden zijn verricht welke het normale kader van werkzaamheden, verbonden aan buiten bedrijf of beroep gedane vermogenstransacties, te buiten gaan, dan wel de ervaring en deskundigheid van een of meer van de deelnemers aan een zodanige transactie zomede hun relaties en organisaties daarbij een gewichtige factor hebben gevormd. Aangezien belanghebbende had aangevoerd dat de transactie voor hem geen ander karakter had dan een speculatie, waarbij de winst te danken was aan toevallige omstandigheden, had de Raad van Beroep niet mogen beslissen dat belanghebbende bij het realiseren van de onderhavige partij zink, waarvan de waarde in het algemeen bepaald wordt door het prijsverloop ter beurze, gebruik heeft gemaakt van zijn rijke ervaring, grote vakkennis en zakelijke relaties, zonder te vermelden op welke feiten deze beslissing steunde en in hoeverre een ander een gewichtige factor heeft gevormd in de verkregen opbrengst. Volgt verwijzing.
HR 15 juni 1955, nr. 12 411, BNB 1955/281.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, directeur van een koperverwerkende onderneming, koopt van een groothandel 4000 kg koperen buis. Na ongeveer 18 maanden verkoopt hij de partij buis aan de door hem geleide onderneming voor de dan geldende dagprijs op de kopermarkt. Het hof oordeelt dat belanghebbende gelet op de schommelingen van de prijs in de tussenliggende periode op het moment van aankoop niet redelijkerwijze kon verwachten dat bij verkoop winst zou worden gerealiseerd. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Leeuwarden 12 september 1980, nr. 604/79, V-N 1981, blz. 1642.

Belanghebbende sluit een zogenaamde 'goud-plusrekening'-overeenkomst inhoudende de koop van goud met gelijktijdig overeengekomen verkoop op termijn tegen een vaste (hogere) prijs. Bij afloop van het contract sluit hij onmiddellijk een nieuw contract. De verkoopopbrengst wordt verrekend met de koopprijs van het nieuwe contract. De opbrengst was voorzienbaar en dus terecht belast.
Hof 's-Gravenhage 7 januari 1992, nr. 59/91, V-N 1992, blz. 1364, punt 14.

Literatuur. Wet IB 1964
W. Garssen, Over de mantelconstructie en de voorzienbaarheid van een voordeel als inkomensonderscheidend criterium, *MBB* december 1983.
H.J. Hofstra, noot bij HR 3 december 1986, nr. 24 120, *BNB* 1987/88, zet uiteen waarom in

de desbetreffende casus, waarin Zwitserse francs werden gekocht en op termijn weer werden verkocht, het speculatieve element ontbrak, en heffing op grond van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 het gevolg was.

3.2.8. Aan- en verkoop cafetaria en café-inventarissen

Beschouwing
De aan- en verkoop van cafetaria en café-inventarissen vindt in het algemeen bedrijfsmatig plaats. Als dat niet het geval is, komt de vraag aan de orde of sprake is van een overige werkzaamheid. Zie aant. 7 voor de criteria die hierbij een rol kunnen spelen.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende - exploitant van een patates frites zaak - kocht van een relatie (leverancier) een patates friteszaak voor *f* 13 000, welke hij drie dagen later voor *f* 20 000 op huurkoopbasis weer verkocht aan iemand, die hij bij de onderhandelingen met genoemde relatie als gegadigde had leren kennen. Het hof oordeelt niet aannemelijk dat belanghebbende er bij de aankoop kennis van droeg dat er voor het bedrijf gegadigden zouden zijn aan wie hij met winst had kunnen verkopen. Ook is niet aannemelijk dat belanghebbende redelijkerwijze mocht verwachten dat de transactie hem voordeel zou bezorgen. Hiervan uitgaande kan het genoten voordeel niet aangemerkt worden als opbrengst van andere arbeid.
HR 26 maart 1969, nr. 16 089, BNB 1969/104.

Belanghebbende koopt en verkoopt een café-inventaris met voordeel, dat onvoldoende voorzienbaar was. Geen andere inkomsten uit arbeid.
Hof Leeuwarden 8 september 1995, nr. 593/94, FED 1995/ 749.

3.2.9. Aan- en verkoop klokken

Beschouwing
Indien een belastingplichtige een klokkenverzameling heeft, is in beginsel geen sprake van een overige werkzaamheid. Dat kan anders worden als hij klokken gaat kopen met bedoeling deze met voordeel te verkopen. Dat is met name het geval als hij de klokken eerst opknapt.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft een vrij groot aantal omschreven klokken verzekerd. Hij heeft deze klokken geleidelijk tot aan het jaar 1973 verkregen. Belanghebbende heeft voor 1976 geen klokken verkocht. De eerste verkoop vond in 1977 plaats. Belanghebbende heeft niet beoogd voordeel te behalen alvorens hij daadwerkelijk en gebruik makend van zijn eigen deskundigheid en van zijn relaties met anderen tot verkoop van de klokken besloot. Daarvan is eerst sprake vanaf het jaar 1978, in welk jaar voor het eerst meerdere klokken zijn verkocht. Het voordeel dat onder die omstandigheden bij belanghebbende als andere opbrengst van arbeid in aanmerking zou kunnen worden genomen, bestaat uit het verschil tussen de verkoopopbrengst en de aan het begin van het jaar 1978 aan de klokken toe te kennen waarde. Een zodanig verschil is echter niet gesteld of aannemelijk gemaakt.
Hof Amsterdam 11 mei 1984, nr. 2657/82, FED 1986/806.

3.2.10. Het participeren in een bouwcontract voor motorschepen

Beschouwing
De bouw van motorschepen zal in de regel plaatsvinden in het kader van een onderneming. In het onderstaande arrest werd het participeren in een bouwcontract voor motorschepen echter aangemerkt als (in de terminologie van de Wet IB 2001) een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

De winst door een der deelnemers in de bouw van enige motorschepen behaald met de verkoop van zijn aandeel in het bouwcontract, vormt opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Belanghebbende, van beroep handelaar in masten en in staaldraad, was met twee andere personen ertoe overgegaan om motorschepen te bouwen met het voornemen daarmede de kustvaart uit te oefenen. Belanghebbende heeft zijn deelname echter beëindigd, in verband met tegenwerking van zijn klanten die dreigden hun scheepsbenodigdheden bij anderen te zullen betrekken, indien belanghebbende met hen ging concurreren. Dit een en ander maakt tezamen een op zichzelf staande werkzaamheid, waarvan de opbrengst deel van het inkomen van belanghebbende uitmaakt.
HR 13 maart 1940, B. nr. 7125.

3.2.11. Kopen en slopen van barakken

Beschouwing
Doorgaans vindt de sloop van opstallen plaats door daarin gespecialiseerde ondernemingen. Als de organisatie van de sloper niet voldoende duurzaam is om een onderneming aanwezig te achten, is bij het tegen betaling verrichten van sloopwerkzaamheden in beginsel sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Werkzaamheden, bestaande in het kopen van enige barakken, het aanbesteden van de sloping ervan, het houden van toezicht bij de sloperij, doen vervoeren van de afbraak naar verschillende plaatsen en deze aldaar doen verkopen, benevens het administreren van een en ander, zijn, indien zij niet in het beroep van de belanghebbende verricht worden, op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 13 oktober 1926, B. nr. 3903.

3.2.12. Financieringsactiviteit

Beschouwing
Bij financieringsactiviteiten is in de regel hetzij sprake van een onderneming (het verstrekken van leningen aan grote aantallen personen) hetzij van vermogensbeheer (de particulier die af en toe geld uitleent). In tussensituaties kan volgens de hierna opgenomen beslissing sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft samen met twee anderen een financieringsactiviteit. De desbetreffende inkomsten worden door belanghebbende en de inspecteur aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid en het hof vindt geen aanleiding om daarover anders te oordelen. Het verlies op een vordering behoort tot de normale gevolgen van deze inkomensverwervende activiteit. Dit verlies dient mitsdien te worden aangemerkt als negatieve inkomsten uit arbeid.
Hof Amsterdam 1 mei 1985, nr. 4248/84, FED 1987/199.

3.2.13. Opbouw assurantieportefeuille

Beschouwing
In onderstaand arrest werd beslist dat de verkoopopbrengst van een door de belastingplichtige zelf opgebouwde assurantieportefeuille tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoort. Zie art. 3.2, aant. 7.17, voor jurisprudentie waarin is beslist dat assurantiebemiddeling als winst moest worden aangemerkt.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft naast zijn dienstbetrekking in vele jaren een assurantieportefeuille opgebouwd. Hij stelde deze in 1971 ter beschikking van een verzekeraar tegen een in 1972

definitief vastgesteld bedrag, waarop hij in 1971 een voorschot ontving van ƒ 10 000. Het hof kon oordelen dat de opbouw van de portefeuille plaats vond door het verrichten van werkzaamheden en diensten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Hiervan uitgaande was de toeneming van de waarde van de portefeuille vanaf nihil, een uit arbeid getrokken voordeel als in dat artikel bedoeld. Dit voordeel werd gerealiseerd en ging behoren tot het belastbaar inkomen toen de portefeuille tegen vergoeding werd overgedragen.
HR 4 februari 1976, nr. 17 847, BNB 1976/68.

3.2.14. Het sluiten van lijfrenteovereenkomsten

Beschouwing
Lijfrenteovereenkomsten worden in het algemeen door levensverzekeringsmaatschappijen afgesloten. Bij lijfrenteovereenkomsten tussen particulieren gaat het normaliter om normaal vermogensbeheer. In bijzondere omstandigheden kan dat anders zijn. De hierna opgenomen arresten hebben betrekking op de zogenoemde lijfrenteconstructie buitenland, voordat deze door de invoering van de saldomethode haar aantrekkelijkheid verloor.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende sluit met C, wonende in België, een overeenkomst van lijfrente, waarbij belanghebbende zich verplicht om aan C een lijfrente te voldoen van ƒ 78 900 per jaar gedurende het leven van C doch ten hoogste gedurende vijf jaar, zulks tegen voldoening door C van een bedrag van ƒ 300 000. C leent voormelde koopsom van de AMRO bank te P, terug te betalen in kwartaaltermijnen. Bij dezelfde bank sluit C ter dekking van zijn risico van vooroverlijden een verzekering met als eerste begunstigde de AMRO bank. Belanghebbende wordt voor de koopsom gecrediteerd op een rekening bij de AMRO bank te P, van welke rekening ook de eerste termijn van ƒ 78 900 wordt afgeboekt ten gunste van C. Het hof acht aannemelijk dat C slechts als tussenpersoon heeft gefungeerd met betrekking tot een door de AMRO bank aan belanghebbende verstrekte geldlening en eveneens met betrekking tot de door belanghebbende op de lening te verrichten aflossingen, hetzij ten titel van lijfrente, hetzij ten titel van een verzekeringsuitkering, en dat C derhalve de lijfrentetermijnen onder aftrek van de door hem aan de bank te betalen termijn ontvangt als vergoeding van een door hem als tussenpersoon verrichte dienst in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Amsterdam 3 mei 1983, te vinden in HR 9 mei 1984, nr. 22 139, BNB 1984/309 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Van Dijck).

Belanghebbende sluit in 1977 met P, wonende te Zwitserland, een overeenkomst van lijfrente, waarbij P tegen een koopsom van ƒ 400 000 van belanghebbende een lijfrente zal genieten van ƒ 38 750 per half jaar gedurende acht jaar of tot het overlijden van P. P heeft in dezelfde tijd drie andere lijfrenten aangekocht en was bij een vierde als verzekerd lijf betrokken; hij heeft een risicoverzekering gesloten. Het hof heeft de vraag of P bij het aangaan van de transacties arbeid heeft verricht die het kader van normaal vermogensbeheer te buiten ging, bevestigend beantwoord, mede op grond van zijn oordeel dat P te dezen kon steunen op bijzondere deskundigheid en relaties. De Hoge Raad moet deze feitelijke oordelen voor rekening van het hof laten. In cassatie dient ervan te worden uitgegaan dat P, ware hij hier te lande belastingplichtig geweest, ter zake van de onderwerpelijke en andere soortgelijke transacties op grond van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964, inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten zou hebben genoten. Aanvaarding van dit uitgangspunt staat echter niet eraan in de weg om de lijfrentetermijnen bij P - ware hij hier te lande belastingplichtig - aan te merken als inkomsten uit vermogen. De onzuivere inkomsten uit zijn arbeid bestaan te dezen immers niet uit de lijfrentetermijnen, maar uit het recht op die termijnen - het stamrecht - naar de daaraan toe te kennen waarde, verminderd met hetgeen P daarvoor heeft opgeofferd. De lijfrentetermijnen hadden ten volle als persoonlijke verplichtingen bij belanghebbende in aftrek dienen te worden toegelaten.
HR 16 mei 1984, nr. 22 148, BNB 1984/310 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Van Dijck).

Literatuur. Wet IB 1964

Van Dijck, noot bij HR 16 mei 1984, nr. 22 148, *BNB* 1984/310, komt tot de slotsom dat art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 ten onrechte is toegepast.
Van Dijck, *Het genieten van inkomsten* (Fed Fiscale Brochures), blz. 129, acht het mogelijk dat *BNB* 1984/310 is achterhaald door *BNB* 1988/101.
P. Kavelaars, 'Lijfrenten, bronnenleer en simulatie', *WFR* 1985/5675, naar aanleiding van HR 9 mei 1984, *BNB* 1984/309, en HR 16 mei 1984, *BNB* 1984/310.

3.2.15. Aan- en verkoop van koopsompolissen

Beschouwing
In de hierna vermelde niet meer actueel zijnde zaken, ging het om transacties in koopsompolissen, met het oogmerk om gebruik te maken van een verschil in bijzonder tarief. Zie Vakstudie IB 1964, art. 31, aant. 281-282, voor de diverse manieren waarop de staatssecretaris deze constructies heeft bestreden.
Als zodanig zullen dergelijke zaken zich onder de Wet IB 2001 niet meer voordoen, maar de arresten zijn illustratief voor het begrip overige werkzaamheden. De Hoge Raad besliste dat geen sprake was van inkomsten uit andere arbeid, met name, omdat het beide partijen bekende belastingvoordeel was verdisconteerd in de aankoopprijs.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft in 1981 de rechten en plichten voortvloeiend uit een overeenkomst van levensverzekering verkocht aan A, een binnenlands belastingplichtige, voor een koopsom die lager was dan de afkoopwaarde per die datum. Een maand later koopt A de polis af. Ter zake van de verkoop is voor belanghebbende geen sprake van inkomsten uit andere arbeid, omdat de grenzen van normaal vermogensbeheer niet zijn overschreden.
Hof 's-Gravenhage 27 januari 1986, te vinden in HR 17 juni 1987, nr. 24 535, BNB 1987/289 (concl. A-G Van Soest, m.nt. Van Dijck).

Belanghebbende koopt, kort voor hun expiratie, met geleend geld twee polissen van levensverzekering, strekkend tot uitkering van bedragen ineens. De transacties, waarin is bemiddeld door een bank en een belastingconsulent, zijn uitsluitend aangegaan ter wille van het voordeel hierin bestaande dat belanghebbende bij expiratie veel minder belasting verschuldigd zou worden dan de verkopers. Daar bij zodanige transacties het aan beide partijen bekende belastingvoordeel in de voor de rechten uit de verzekeringen bedongen koopprijs pleegt te zijn verdisconteerd, is voor een bevestigend antwoord op de vraag of belanghebbende met de transacties een voordeel heeft behaald als bedoeld in art. 22, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964, niet voldoende dat hij de rechten uit de verzekeringen heeft gekocht met het oog op het behalen van een voorzienbaar en te verwachten voordeel. De door de bank en de belastingconsulent aan belanghebbende verleende hulp heeft niet enige invloed gehad op de verwachting van de partijen ter zake van het met de transacties te behalen voordeel. De omstandigheid dat door de bemiddeling en de hulp de verkopers en de kopers bij elkaar werden gebracht en met name door voorlichting en financiering de voor het aangaan van de transacties noodzakelijke bijkomende voorwaarden zullen zijn vervuld, vermag dan belanghebbende niet in de positie te brengen van de belastingplichtige wiens handelingen voordeel opleveren in de zin van voormelde wetsbepaling, omdat hij daarbij heeft beschikt over de hulp van een of meer deskundigen die voor het behalen van het voordeel een gewichtige factor heeft/hebben gevormd. Niet van belang is dat de transacties uitgaan boven normaal particulier vermogensbeheer. Een dergelijke maatstaf is niet geëigend om de in geschil zijnde vraag tot een oplossing te brengen, nu het gaat om het aangaan van een tweetal overeenkomsten van koop en verkoop die ten doel hebben te profiteren van het bedoelde belastingvoordeel. Geen inkomsten uit andere arbeid.
HR 25 november 1987, nr. 24 760, BNB 1988/101 (concl. A-G Van Soest, m.nt. Hoogendoorn).

Literatuur. Wet IB 1964
W. Garssen, 'Overgangen tussen art. 22, eerste lid, onderdeel b, en art. 24 Wet IB 1964: een gefiscaliseerd begrip vermogensbeheer?', *MBB* maart 1985, plaatste al een vraagteken bij het standpunt van de staatssecretaris in punt 4 van de resolutie van 1 juli 1983, nr. 282-7416,

V-N 1983, blz. 1379.
G.J.B. Dietvorst, 'Kopen van twee koopsompolissen is geen arbeid', *WFR* 1988/5824, bespreekt HR 25 november 1987, nr. 24 760, *BNB* 1988/101.

3.3. Loon uit dienstbetrekking gaat voor op overige werkzaamheid

Beschouwing
Werkzaamheden die belastbaar loon genereren, leiden - op één hierna te noemen uitzondering na - niet tot resultaat uit overige werkzaamheden. In art. 3.80 Wet IB 2001 wordt belastbaar loon omschreven als loon verminderd met de werknemersaftrek (paragraaf 3.3.2). Art. 3.81 Wet IB 2001 houdt in dat in deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder loon: loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting, met dien verstande dat, voorzover nodig in afwijking van die bepalingen, fooien en dergelijke prestaties van derden in aanmerking worden genomen voor het werkelijk genoten bedrag. Het onderscheid tussen belastbaar loon en resultaat overige werkzaamheden is betrekkelijk ver uitgekristalliseerd. Bij de vraag of de werkzaamheden in dienstbetrekking zijn verricht, gaat het er met name om of er werkgeversgezag bestaat. De vraag of sprake is van een fictieve dienstbetrekking moet aan de hand van de desbetreffende criteria worden beantwoord.
Zie aant. 4 voor meer casuïstiek.
Hierna nemen we enkele oude beslissingen op die van belang kunnen zijn voor de vraag of voordelen die iemand vanwege speciale - zonder zijn betrekking echter niet aannemelijke - werkzaamheden heeft ontvangen als loon, moeten worden aangemerkt dan wel als resultaat uit overige werkzaamheden.
Op de regel dat loon uit dienstbetrekking voorgaat op resultaat uit overige werkzaamheden geldt met ingang van 1 januari 2005 één uitzondering met betrekking tot de vergoeding voor de werkruimte ten behoeve van de belastingplichtige bij hem thuis, namelijk als deze vergoeding wordt betaald:
- door een werkgever die een met de belastingplichtige verbonden persoon is als bedoeld in art. 3.91 of door een werkgever waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon als bedoeld in art. 3.92 een aanmerkelijk belang heeft als bedoeld in hfdst. 4 Wet IB 2001, uitgezonderd de art. 4.10 en 4.11; en
- het gaat om een zogenoemde kwalificerende werkruimte, waarbij aan een zelfstandigheidscriterium en een inkomenscriterium moet zijn voldaan.

Op grond van art. 2.14, derde lid, onderdeel d, wordt de vergoeding met betrekking tot de werkruimte dan niet in aanmerking genomen bij de bepaling van het belastbare loon, doch bij de bepaling van het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden en wordt die werkruimte tot het vermogen van die werkzaamheid gerekend.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende, commissaris van een NV, is benoemd tot lid van een bijzondere commissie die werd belast met de ontbinding en liquidatie van de NV. Hij ontving een gedeelte van de liquidatiewinst. Dit bedrag is belast als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden en niet als opbrengst van het commissariaat. Het lid zijn van de bijzondere commissie van liquidatie was het vervullen van op zichzelf staande werkzaamheden. Niet juist is het betoog van belanghebbende dat art. 18 Wet IB 1914 alleen van toepassing is bij los van elkaar staande werkzaamheden. Tussen de verschillende werkzaamheden mag wel degelijk enig verband bestaan. Een dergelijk verband zal dan ook - denk aan de werkzaamheden van een lid van een examencommissie - menigmaal bestaan.
HR 15 oktober 1924, B. nr. 3528.

De omstandigheid, dat een belastingplichtige nimmer in de gelegenheid zou zijn geweest bepaalde werkzaamheden die hem een bate hebben opgeleverd te verrichten als hij geen directeur en aandeelhouder ener zekere NV was geweest, behoeft geenszins te leiden tot de gevolgtrekking dat hij in die hoedanigheid werkzaam is geweest en sluit dan ook geenszins uit, dat hij op zichzelf staande werkzaamheden heeft verricht. Dit is hier het geval bij het voeren van onderhandelingen over een overeenkomst, waarbij belanghebbende de andere aandeelhouders van afstand van hun aandelen zou bewegen. Hierbij nam belanghebbende

als particulier verplichtingen op zich en bedong hij commissie.
HR 9 maart 1932, B. nr. 5183.

Iemand had bij de oprichting van een NV tot voortzetting van de voorheen door hem voor eigen rekening gedreven zaak, van een der medeoprichters een vergoeding bedongen voor aan deze bewezen of te bewijzen diensten. Voor zoveel de vergoeding het medewerken tot in de NV te nemen besluiten betreft, moet deze worden gerekend tot de opbrengst van belanghebbendes aandeelhouder- of directeurschap. Daarentegen is de vergoeding voor te bewijzen, op zichzelf staande diensten in de vorm van het geven ener opleiding, als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden te beschouwen.
HR 12 april 1939, B. nr. 6895.

3.3.1. Opting in

Beschouwing
Indien de belastingplichtige gebruikmaakt van de mogelijkheid een arbeidsverhouding als dienstbetrekking aan te merken, is in zoverre geen sprake van een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, maar van belastbaar loon. Deze mogelijkheid, ook wel aangeduid als 'opting in', is met ingang van 1 januari 2001 verruimd. Dit is geregeld in art. 2g Uitv.besl. LB 1965. Deze bepaling, die is gebaseerd op art. 4, aanhef en onderdeel f, Wet LB 1964, luidt als volgt:

'1. Als dienstbetrekking wordt voorts beschouwd, zo nodig in afwijking van artikel 5 van de wet, de arbeidsverhouding welke niet reeds op grond van de wet of de artikelen 2 tot en met 2c, in samenhang met artikel 2e, als dienstbetrekking wordt beschouwd, mits:
a. de werkzaamheden van degene die de arbeid verricht, geen belastbare winst in zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 genereren;
b. degene die de arbeid verricht, door middel van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige voor de eerste beoogde inhouding van loonbelasting aan de inspecteur meldt dat zijn arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd.
2. Zodra niet meer aan de voorwaarde, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt voldaan, meldt degene die de arbeid verricht, dit aan de inspecteur.'

De staatssecretaris heeft beleid vastgesteld met betrekking tot de gevolgen van het al dan niet kiezen voor toepassing van de loonbelasting. De desbetreffende beleidsbesluiten nemen wij hierna op. De wijziging daarin met ingang van 1 januari 2003 houdt verband met het afschaffen van de administratieplicht voor degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90. Zie aant. 9.2.1. Het gebruikmaken van 'opting in' heeft soms ook voordelen voor de opdrachtgever (zie aant. 3.3.2).

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Belastingplichtigen die met loon vergelijkbare inkomsten genieten, hebben evenals onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de mogelijkheid om te opteren voor de fictieve dienstbetrekking van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964. Er dient dan sprake te zijn van een duurzame arbeidsverhouding en van een contractpartner die als inhoudingsplichtige kan worden aangemerkt. Inkomsten met betrekking waartoe is geopteerd, vallen onder het belastbare loon van afdeling 3.3. Dit heeft tot gevolg dat kostenvergoedingen slechts beperkt onbelast kunnen worden verstrekt door de inhoudingsplichtige en dat beroepskosten die niet door de inhoudingsplichtige worden vergoed, niet in aftrek kunnen worden gebracht. (...)'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 133.

'Op grond van artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld die aangeven wanneer een arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd. Onderdeel f regelt dat degene die uit een arbeidsverhouding een beloning geniet samen met de beoogde inhoudingsplichtige bij de inspecteur een verzoek kan indienen om deze arbeidsverhouding als dienstbetrekking aan te merken. Aan de verruiming wordt een eerste aanzet gegeven door de in dit onderdeel

gestelde eisen te versoepelen. Zo komt de eis dat sprake moet zijn van een duurzame arbeidsverhouding te vervallen. Tevens vervalt de eis dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking moet beslissen. Om de arbeidsverhouding als (fictieve) dienstbetrekking aan te merken kan degene die uit de arbeidsverhouding een beloning geniet volstaan met een melding. Deze melding vindt plaats door middel van het vóór de eerste 'loon'betaling bij de inspecteur indienen van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige. De gezamenlijke verklaring zal aan de in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 opgenomen eisen moeten voldoen. In artikel 2g van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1990 worden nadere voorwaarden gesteld die uitvoering geven aan de in artikel 4 aanhef en onderdeel f opgenomen delegatiemogelijkheid. Ter verruiming van de keuzeregeling zullen ook deze voorwaarden worden aangepast.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, blz. 31.

'De leden van de fractie van het CDA vragen ons om aan te geven waar de scheidslijn ligt tussen inkomen uit arbeid in dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden. Deze grens is grofweg te trekken bij het bestaan van een civielrechtelijke dienstbetrekking. In die gevallen is sprake van inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking. In de Wet op de loonbelasting 1964 zijn hierop een aantal uitzonderingen geformuleerd. Daarbij valt te denken aan de zogenoemde fictieve dienstbetrekkingen. Onder voorwaarden kunnen onder het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 belanghebbenden die inkomsten uit overige werkzaamheden genieten, opteren voor een dergelijke fictieve dienstbetrekking. Zij genieten dan - fictief - inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking.
Het is mogelijk, dit in reactie op een vraag van de leden van de CDA-fractie, dat er in verband met de aftrekbaarheid van de werkelijke (beroeps)kosten enige verschuiving zal optreden naar resultaat uit overige werkzaamheden. Bedacht moet echter worden dat een dergelijke verschuiving slechts ingeval van een fictieve dienstbetrekking in de zin van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964, relatief eenvoudig te realiseren is. Bij een feitelijke dienstbetrekking zijn aan zo'n verschuiving immers aanzienlijke rechtspositionele consequenties verbonden. Ook moet worden bedacht dat de aftrekbaarheid van kosten slechts één argument is voor een dergelijke verschuiving. Veel mensen kiezen voor een fictieve dienstbetrekking vanwege de eenvoud; de opdrachtgever houdt immers loonbelasting in, zodat zij daar geen omkijken meer naar hebben. Voorts zijn bij een fictieve dienstbetrekking de bepalingen van de Wet op de loonbelasting 1964 inzake bijvoorbeeld kostenvergoedingen en pensioenen van toepassing. Dit kunnen belangrijke, zo niet doorslaggevende argumenten zijn om te (blijven) kiezen voor een fictieve dienstbetrekking.'
NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 82.

Beleid. Inzake 'opting in' met ingang van 1 januari 2003

'4. Wel of niet kiezen voor toepassing van de loonbelasting
Als gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid gezamenlijk (de resultaatgenieter en de beoogde inhoudingsplichtige) te kiezen voor het inhouden van loonbelasting (zogeheten 'opting-in'), hoeft geen rekening te worden gehouden met de regels van goed koopmansgebruik. Als daarvoor niet wordt gekozen, er wordt dus niet voor de inhouding van loonbelasting geopteerd, komt de vraag aan de orde of de inkomsten volgens het kasstelsel aangegeven mogen worden. Onder punt 5 wordt daarop ingegaan.
In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) was in artikel 22, eerste lid, onderdeel b, een bepaling opgenomen voor niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die werden genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten. Onder deze bepaling konden onder meer vallen: alphahulpen, gastouders, hulpen van persoonsgebonden budgethouders, overblijfmoeders, freelancers als auteurs, journalisten en inleiders, beeldend kunstenaars, artiesten, sporters, geestelijken, gekozen politieke functionarissen, en vele anderen. Deze bepaling is niet overgenomen in de Wet IB 2001. Onder de werking van de Wet IB 2001 heeft de genieter van dergelijke voordelen twee mogelijkheden, namelijk:
a. dat zijn arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd (artikel 4, aanhef en onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 juncto artikel 2g van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965);
b. dat hij geen gebruik maakt van de onder a genoemde mogelijkheid. In dat geval worden de voordelen aangemerkt als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden (artikel 3.90

van de Wet IB 2001).
Ad a
Degene die uit een arbeidsverhouding die niet als dienstbetrekking wordt beschouwd een beloning geniet, meldt aan zijn inspecteur - door middel van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige - dat de arbeidsverhouding moet worden aangemerkt als dienstbetrekking. Dit heeft tot gevolg dat de bepalingen van de Wet op de loonbelasting 1964 onverkort van toepassing zijn. De beloning wordt aangemerkt als loon uit dienstbetrekking. Voor de inhoudingsplichtige bestaat de mogelijkheid kosten onbelast te vergoeden. Verwervingskosten kunnen door de belastingplichtige niet in de inkomstenbelasting in aftrek worden gebracht.
De keuze voor dienstbetrekking geldt alleen voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting/premie volksverzekeringen, maar niet voor de werknemersverzekeringen. Aangezien voor de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Waz) maatgevend is of sprake is van een dienstbetrekking in de zin van de WAO, heeft deze keuze geen invloed op de premie- en verzekeringsplicht voor de Waz.
Ook voor de ziekenfondsverzekering heeft de keuze voor dienstbetrekking geen gevolgen; de Ziekenfondswet sluit voor de verzekeringsplicht in artikel 3 aan bij het begrip werknemer in de zin van de Ziektewet.
Degene die opteert voor de loonbelasting heeft geen recht op de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting in verband met de afschaffing van de invorderingsvrijstelling *(Bew.: hoofdstuk 2, art. I onderdeel ATa, Invoeringswet Wet IB 2001)*.
Ad b
Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is in artikel 3.90 van de Wet IB 2001 omschreven als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren. In artikel 3.95 van de Wet IB 2001 is een aantal wettelijke bepalingen inzake winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing verklaard voor de bepaling van het resultaat, alsof de werkzaamheid een onderneming vormt. Dit heeft tot gevolg dat alle voordelen, met uitzondering van de voordelen genoemd in artikel 3.96 Wet IB 2001, - dus ook kostenvergoedingen - tot het resultaat worden gerekend. Daar staat tegenover dat de kosten, lasten en afschrijvingen die op de werkzaamheid betrekking hebben ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht met inachtneming van de wettelijke uitsluitingen en beperkingen. In veruit de meeste gevallen zal de resultaatgenieter zijn inkomen genereren via het persoonlijk verrichten van arbeid. Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden zal in die gevallen veelal door middel van het kasstelsel kunnen worden bepaald.
Zoals onder a al is opgemerkt, heeft de belastingherziening 2001 voor resultaatgenieters geen wijzigingen tot gevolg voor de verzekerings- en premieplicht voor de Waz en de Ziekenfondswet.
Resultaatgenieters kunnen wel recht hebben op de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting in verband met de afschaffing van de invorderingsvrijstelling *(Bew.: hoofdstuk 2, art. I, onderdeel ATa, Invoeringswet Wet IB 2001)*.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 maart 2003, nr. CPP2003/490M, BNB 2003/218(V-N 2003/15.5).

Beleid. Inzake 'opting in' met betrekking tot de jaren 2001 en 2002

'Wel of niet kiezen voor toepassing van de loonbelasting
In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) was in artikel 22, eerste lid, onderdeel *b*, een bepaling opgenomen voor niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die werden genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten. Onder deze bepaling konden onder meer vallen: alphahulpen, gastouders, hulpen van persoonsgebonden budgethouders, overblijfmoeders, freelancers als auteurs, journalisten en inleiders, beeldend kunstenaars, artiesten, sporters, geestelijken, gekozen politieke functionarissen, en vele anderen. Deze bepaling is niet overgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Onder de werking van de Wet IB 2001 heeft de genieter van dergelijke voordelen twee mogelijkheden, namelijk:
a. dat zijn arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd (artikel 4, aanhef en onderdeel *f*, van de Wet op de loonbelasting 1964 juncto artikel 2g van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965);
b. dat hij geen gebruik maakt van de onder *a* genoemde mogelijkheid. In dat geval worden

de voordelen aangemerkt als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden (artikel 3.90 Wet IB 2001).

Ad a

Degene die uit een arbeidsverhouding die niet als dienstbetrekking wordt beschouwd een beloning geniet, meldt aan zijn inspecteur - door middel van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige - dat de arbeidsverhouding moet worden aangemerkt als dienstbetrekking. Dit heeft tot gevolg dat de bepalingen van de Wet op de loonbelasting 1964 onverkort van toepassing zijn. De beloning wordt aangemerkt als loon uit dienstbetrekking. Voor de inhoudingsplichtige bestaat de mogelijkheid kosten onbelast te vergoeden. Verwervingskosten kunnen door de belastingplichtige niet in de inkomstenbelasting in aftrek worden gebracht. Ook behoeft de belastingplichtige niet op grond van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een administratie bij te houden. De bepaling van het genietingstijdstip loopt bij toepassing van het kasstelsel parallel aan het genietingstijdstip zoals dat in afdeling 3.12 van de Wet IB 2001 is opgenomen. De keuze voor dienstbetrekking geldt alleen voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting/premie volksverzekeringen, maar niet voor de werknemersverzekeringen. Aangezien voor de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Waz) maatgevend is of sprake is van een dienstbetrekking *in de zin van de WAO*, heeft deze keuze geen invloed op de premie- en verzekeringsplicht voor de Waz. Ook voor de ziekenfondsverzekering heeft de keuze voor dienstbetrekking geen gevolgen; de Ziekenfondswet sluit voor de verzekeringsplicht in artikel 3 aan bij het begrip werknemer *in de zin van de Ziektewet*. Degene die opteert voor de loonbelasting heeft geen recht op de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting die verband houdt met de afschaffing van de invorderingsvrijstelling *(Bew.: hoofdstuk 2, art. I, onderdeel ATa, Invoeringswet Wet IB 2001)*.

Ad b

Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is in artikel 3.90 van de Wet IB 2001 omschreven als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren. In artikel 3.95 van de Wet IB 2001 is een aantal wettelijke bepalingen inzake winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing verklaard voor de bepaling van het resultaat, alsof de werkzaamheid een onderneming vormt. Dit heeft tot gevolg dat alle voordelen, met uitzondering van de voordelen genoemd in artikel 3.96 Wet IB 2001, - dus ook kostenvergoedingen - tot het resultaat worden gerekend. Daar staat tegenover dat de kosten, lasten en afschrijvingen die op de werkzaamheid betrekking hebben ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht met inachtneming van de wettelijke uitsluitingen en beperkingen. Resultaatgenieters zijn in artikel 52 van de AWR aangemerkt als administratieplichtigen. Zoals onder *a* al is opgemerkt, heeft de belastingherziening 2001 voor resultaatgenieters geen wijzigingen tot gevolg voor de verzekerings- en premieplicht voor de Waz en de Ziekenfondswet. Resultaatgenieters kunnen wel recht hebben op de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting in verband met de afschaffing van de invorderingsvrijstelling *(Bew.: hoofdstuk 2, art. I, onderdeel ATa, Invoeringswet Wet IB 2001)*.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 april 2001, nr. CPP2001/835M, BNB 2001/310 (V-N 2001/25.8 (tekst met betrekking tot het jaar 2001)), en besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 november 2001, nr. CPP2001/2189M, V-N 2001/62.1.7 (tekst met betrekking tot het jaar 2002).

3.3.2. Voordelen opdrachtgever bij opting in

Beschouwing

Door toepassing van de loonbelastingwetgeving na 'opting in' (zie aant. 3.3.1) is een voor de belastingplichtige fiscaal aantrekkelijke flexibilisering van de 'arbeidsvoorwaarden' mogelijk. Dat vergroot voor de opdrachtgever de mogelijkheden om 'freelancers' aan te trekken en te behouden. Daarnaast ontstaat er voor de opdrachtgever door de extra ingehouden loonbelasting/premie volksverzekeringen meer ruimte voor het benutten van de afdrachtverminderingen.

Beleid. Voordelen voor opdrachtgever

'Vraag *(Bew.: D.2)*

Als een werkgever en een 'pseudo-werknemer' de arbeidsverhouding tussen hen willen aanmerken als een dienstbetrekking (de opting-in-regeling) moeten de gegevens van de pseudo-werknemer worden opgenomen in de salarisadministratie. De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) is, met uitzondering van de scholingsaftrek, niet van toepassing voor de pseudo-werknemers. Vloeien voor de werkgever ook voordelen voort uit de 'opting in'?
Antwoord
Voor de werkgever kunnen de volgende voordelen worden onderkend:

1. Op het loon van de pseudo-werknemer zijn alle regels voor de heffing van de loonbelasting van toepassing. Zo kan de mogelijkheid worden geboden om deel te nemen aan een werknemersspaarregeling of een pensioenregeling. Ook kan de werkgever vrije vergoedingen en verstrekkingen geven. De werkgever kan hiermee zijn concurrentiepositie op de arbeidsmarkt versterken.
2. De WVA voorziet in een vermindering van de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen. De afdrachtvermindering bedraagt ten hoogste de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen. Hierdoor kunnen niet alle werkgevers hun afdrachtvermindering geheel geldend maken. De WVA is, met uitzondering van de scholingsaftrek, niet van toepassing voor de pseudo-werknemers. De afdrachtvermindering die betrekking heeft op normale werknemers, kan echter wel worden verrekend met de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekeringen die van pseudo-werknemers is ingehouden. Een werkgever kan derhalve, door gebruik te maken van de opting-in-regeling de ruimte voor de afdrachtvermindering vergroten.'

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 augustus 2000, nr. CPP2000/1313M, BNB 2000/340 (V-N BP21/13.2).

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 4. Overige werkzaamheden met een langdurig karakter
- 4.1. Godsdienstige ambten
  - 4.1.1. Dominees en Katholieke geestelijken
  - 4.1.2. Leden religieuze orden
  - 4.1.3. Officieren Leger des Heils
  - 4.1.4. Evangelisten en zendingswerkers
- 4.2. Politieke ambten
  - 4.2.1. Leden Eerste en Tweede Kamer
  - 4.2.2. Leden Europees Parlement
  - 4.2.3. Leden gemeenteraden
  - 4.2.4. Leden van gedeputeerde staten en wethouders
- 4.3. Bestuurders
  - 4.3.1. Bestuurders van stichtingen
  - 4.3.2. Bestuurders van publiekrechtelijke rechtspersonen
- 4.4. Lidmaatschap van commissies
  - 4.4.1. Lidmaatschap commissie gemeenteraad
  - 4.4.2. Commissie Gemeentelijke Kredietbank
  - 4.4.3. Commissie tot liquidatie van een vennootschap
- 4.5. Functies waaraan presentie- of vacatiegeld is verbonden
- 4.6. Artiesten en beroepssporters
- 4.7. Amateursporters
- 4.8. Vrijwilligers
- 4.9. Auteurs
  - 4.9.1. Auteursrechten
  - 4.9.2. Proefschrift
  - 4.9.3. Schaakrubriek
  - 4.9.4. Memoires
- 4.10. Uitvinders
  - 4.10.1. Octrooirechten
  - 4.10.2. Recepten
- 4.11. Fotografen en kunstenaars
- 4.12. Fokkers en trainers van dieren
- 4.13. Deelnemers aan lokaal geldstelsel
- 4.14. Prostituees
- 4.15. Automonteurs
- 4.16. Koeriers tegen kilometervergoeding

Beschouwing
In deze aantekening gaan we in op de situatie dat belastingplichtigen gedurende lange tijd een overige werkzaamheid hebben. Wij behandelen de situaties van belastingplichtigen die:

- een godsdienstig ambt hebben (aant. 4.1);
- een politiek ambt hebben (aant. 4.2);
- werkzaam zijn als bestuurder (aant. 4.3);
- lid zijn van een commissie (aant. 4.4);
- een functie hebben waaraan presentiegeld of vacatiegeld is verbonden (aant. 4.5);
- werkzaam zijn als artiest of beroepssporter (aant. 4.6);
- actief zijn als sportamateur (aant. 4.7);
- actief zijn als vrijwilliger (aant. 4.8);
- werkzaam zijn als auteur (aant. 4.9);
- werkzaam zijn als uitvinder (aant. 4.10);
- werkzaam als fotograaf of kunstenaar (aant. 4.11);
- werkzaam zijn als fokkers en trainers van dieren (aant. 4.12);
- deelnemen aan een lokaal geldstelsel (aant. 4.13);
- werkzaam zijn in de prostitutie (aant. 4.14);
- werkzaam zijn als automonteur (aant. 4.15);
- werkzaam zijn als koerier tegen een kilometervergoeding (aant. 4.16).

4.1. Godsdienstige ambten

Beschouwing
Belastingplichtigen met een godsdienstig ambt hebben in beginsel steeds een overige werkzaamheid. Van een zelfstandig beroep is slechts bij uitzondering sprake (zie art. 3.2, aant. 7.1), terwijl de voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking kenmerkende gezagsverhouding in de regel ontbreekt.

4.1.1. Dominees en Katholieke geestelijken

Beschouwing
Dominees en Katholieke geestelijken hebben in beginsel een overige werkzaamheid.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'De leden van de CDA-fractie vragen naar de fiscale positie van predikanten en pastoors en maken zich zorgen om de aftrekbaarheid van hun beroepskosten. Zij vragen of compensatie mogelijk is. Predikanten en pastoors zijn als zodanig niet in dienstbetrekking werkzaam. Zij kunnen er op grond van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 voor kiezen, op gezamenlijk verzoek met degene die de beloning verstrekt, dat hun arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt aangemerkt. Door te opteren voor heffing volgens het systeem van de loonbelasting zijn alle in de loonbelasting geldende bepalingen en regelingen van toepassing waaronder de mogelijkheid van onbelaste verstrekkingen en vergoedingen. In dat geval is het niet mogelijk om de beroepskosten af te trekken. Voor de geestelijke die niet gekozen heeft voor de fictieve dienstbetrekking, worden de arbeidsinkomsten aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. In deze gevallen bestaat de mogelijkheid de werkelijke kosten af te trekken via het in afdeling 3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 geregelde regime. Dat betekent dat de werkelijk gemaakte kosten, met inachtneming van de in de winstsfeer geldende regelingen en beperkingen, in aftrek kunnen worden gebracht. Gezien het voorgaande zie ik geen reden voor de gevraagde compensatie.'
NV, Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, blz. 62.

'Voor de geestelijke die niet heeft gekozen voor de fictieve dienstbetrekking worden de arbeidsinkomsten aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.'
Schriftelijke antwoorden staatssecretaris Bos, Bijvoegsel Handelingen 22 november 2000, blz. 2163.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het bekleden van het ambt van predikant is niet aan te merken als het zelfstandig uitoefenen van een beroep. De predikant geniet andere opbrengst van arbeid.
Hof Leeuwarden 12 oktober 1964, nr. 275/64, BNB 1965/214.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, pastoor, bezit een grote mate van zelfstandigheid bij het uitoefenen van zijn ambt. Zijn werkzaamheden kunnen evenwel niet worden aangemerkt als de zelfstandige uitoefening van een beroep in de zin van art. 6, tweede lid, Wet IB 1964.
Hof 's-Gravenhage 18 juni 1982, nr. 65/82, BNB 1983/307.

4.1.2. Leden religieuze orden

Beschouwing
Leden van religieuze orden hebben in het algemeen een overige werkzaamheid, ook al moet de opbrengst van de werkzaamheid aan de orde worden afgestaan.

Beleid. Heffing, ook al moet het resultaat aan de orde worden afgestaan

'Het komt voor dat leden van religieuze orden (waaronder ook te verstaan: congregaties) uit hoofde van hun lidmaatschap verplicht worden de verworven inkomsten aan de orde af te staan. Daartegenover verplicht de religieuze orde zich doorgaans om te voorzien in het levensonderhoud van de leden. Vragen over de gevolgen hiervan voor de belastingheffing van de ordeleden, zijn voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 behandeld in het Besluit van 13 januari 1961, nr. B0/22.217. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna te noemen: Wet IB 2001) blijft de problematiek omtrent de belastingheffing van leden van religieuze orden zijn actualiteit gedeeltelijk houden. Het onderhavige Besluit gaat hier nader op in.

Afstaan van inkomsten wegens verrichte werkzaamheden
Indien een lid van een religieuze orde op grond van zijn lidmaatschap verplicht is (een gedeelte van) zijn inkomsten wegens het verrichten van werkzaamheden in het economische verkeer, aan de orde af te staan, worden die inkomsten niettemin geacht te zijn genoten door het lid zelf. Reeds onder het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 heeft de Hoge Raad in die zin beslist (zie bijvoorbeeld HR 4 november 1959, *BNB* 1959/380). Ook heeft de Hoge Raad beslist dat ingeval de inkomsten uit door de leden verrichte werkzaamheden rechtstreeks aan de religieuze orde toekomen, toch de leden zelf geacht worden de inkomsten te hebben genoten (zie bijvoorbeeld HR 16 april 1969 *BNB* 1969/115). Deze jurisprudentie blijft ook onder de Wet IB 2001 zijn belang houden. De door de ordeleden verworven inkomsten wegens het verrichten van werkzaamheden in het economische verkeer behoren tot hun inkomen uit werk en woning (box 1).'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2001, nr. CPP2001/319M, BNB 2001/226 (Infobulletin 2001/620).

4.1.3. Officieren Leger des Heils

Beschouwing
In de onderstaande uitspraak is, overeenkomstig hetgeen in het algemeen geldt bij een belastingplichtige met een godsdienstig ambt, beslist dat een officier van het Leger des Heils een (in de terminologie van de Wet IB 2001) overige werkzaamheid heeft.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Een officier van het Leger des Heils oefent niet zelfstandig een beroep uit en vervult als zodanig ook geen dienstbetrekking. Er is sprake van inkomsten uit andere arbeid. Blijkens noot in *BNB* kon de staatssecretaris zich met deze uitspraak verenigen, gezien de door het hof vastgestelde feiten met betrekking tot de verhouding tussen het Leger des Heils en zijn officieren.
Hof Leeuwarden 17 september 1964, nr. 123/64, BNB 1965/212.

4.1.4. Evangelisten en zendingswerkers

Beschouwing
Evangelisten en zendingswerkers hebben in het algemeen een overige werkzaamheid. Er zijn procedures gevoerd over de vraag of door een evangelist ontvangen giften zijn belast. De uitkomst daarvan was wisselend.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Er bestaat een onvoldoende relatie tussen het evangelische werk van belanghebbende en de door hem ontvangen giften, die geheel vrijwillig aan belanghebbende persoonlijk zijn verstrekt, geheel overeenkomstig de leefwijze van de eerste christengemeente. Nu er in casu geen sprake is van deelneming aan het economische verkeer, doch van giften binnen een kleine gemeenschap van christenen zonder tegenprestatie en belanghebbende een voordeel niet beoogde, behoren de ontvangen giften niet tot het inkomen.
Hof Leeuwarden 25 januari 1985, nr. 1781/83, V-N 1986, blz. 676, punt 12.

Belanghebbende is na het ontslag uit zijn dienstbetrekking evangelisatiewerkzaamheden gaan verrichten. Hij ontvangt in verband daarmee geld van particulieren of groepen daarvan. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat de activiteiten van belanghebbende in het economische verkeer zijn verricht. De aan belanghebbende in verband met zijn activiteiten toevallende geldelijke voordelen worden aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid. Hierbij heeft het hof in aanmerking genomen dat het vooruitzicht dat een voordeel zou worden genoten voor belanghebbende mede een reden is geweest tot het verrichten van zijn evangelisatiewerk.
HR 31 oktober 1990, 26 708, BNB 1991/119.

Belanghebbende en zijn echtgenote hebben hun dienstbetrekkingen beëindigd om voltijds als zendingswerkers te kunnen werken. Voor hun levensonderhoud hebben belanghebbende en zijn echtgenote van de zendingscommissie jaarlijks tussen de ƒ 9300 en de ƒ 24 000 ontvangen. Zij ontvingen ook ondersteuning vanuit hun vrienden- en kennissenkring. De kerk heeft geld over voor de inzet van voltijds vrijwilligers. De bijdrage vanwege de kerk wordt verminderd als de vrijwilliger elders in deeltijd werkt en houdt op als de vrijwilliger elders voltijds werkt. Belanghebbende had het zendingswerk zonder financiële ondersteuning niet kunnen doen en hij heeft vóór de beëindiging van zijn dienstbetrekking over die ondersteuning afspraken gemaakt, zodat hij maandelijks kon rekenen op een vast bedrag voor zijn levensonderhoud. Er bestaat een direct verband tussen de door belanghebbende ontvangen bedragen en de door hem verrichte werkzaamheden, waaraan niet afdoet dat de werkzaamheden op vrijwillige basis werden verricht. Er is sprake van inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten. Op grond van het vertrouwensbeginsel dient heffing echter achterwege te blijven (wegens in het verleden gemaakte afspraken, zonder dat voorafgaande aan het onderhavige jaar een standpuntwijziging is aangekondigd).
Hof Arnhem 23 maart 2004, nr. 02/3218, V-N 2004/30.3.

4.2. Politieke ambten

Beschouwing
Belastingplichtigen met een politiek ambt hebben in beginsel steeds een overige werkzaamheid. Van een zelfstandig beroep is slechts bij uitzondering sprake (zie art. 3.2, aant. 7.9), terwijl de voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking kenmerkende gezagsverhouding in de regel ontbreekt en er ook geen sprake is van een publiekrechtelijke dienstbetrekking. Inmiddels geldt hierop uitzonderingen voor leden van gedeputeerde staten en voor wethouders die de status van ambtenaar hebben gekregen (zie 4.2.4).

4.2.1. Leden Eerste en Tweede Kamer

Beschouwing
De vergoeding die Kamerleden uit hoofde van hun ambt genieten, dient te worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden, tenzij fiscaal voor een dienstbetrekking wordt geopteerd.

Als niet voor een dienstbetrekking wordt geopteerd, behoren alle kostenvergoedingen tot het resultaat en zijn de werkelijke kosten in beginsel aftrekbaar.
Met betrekking tot de Wet IB 1964 is door Hof Amsterdam 14 mei 1985, nr. 3112/82, *BNB* 1987/64, beslist dat de wachtgelden van oud-Kamerleden tot de andere opbrengst van arbeid behoren.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende genoot in 1978 als voormalig lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal een wachtgeld. Naast enige activiteiten waarvoor vergoedingen werden ontvangen, bekleedde belanghebbende een groot aantal onbezoldigde functies op politiek en cultureel terrein en was hij actief binnen zijn politieke partij. Na 1978 heeft belanghebbende wederom politieke ambten bekleed. Het optreden op politiek terrein op de wijze zoals daarvan bij belanghebbende sprake is wordt gekenmerkt door het voortdurende streven naar het vervullen van openbare ambten, hetzij in vertegenwoordigende organen, hetzij in colleges van openbaar bestuur. Een dergelijk streven is, nu het is gericht op het bekleden van openbare ambten met een vaste bezoldiging en niet op het rechtstreeks verrichten van diensten jegens derden, niet aan te merken als het drijven van een onderneming in de vorm van een zelfstandig uitgeoefend beroep. Van algemene bekendheid is dat het bereiken en de duur van de uitoefening van politieke ambten waar belanghebbende naar streeft ongewis zijn, omdat zij afhankelijk zijn van factoren zoals kandidering, verkiezing, overleg met derden en politieke verantwoordelijkheden. Juist deze ongewisheid is reden geweest om aan voormalige politieke ambtsdragers niet onaanzienlijke wachtgelden toe te kennen. De inkomsten uit dergelijke ambten vormen evenals deze wachtgelden voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Amsterdam 14 mei 1985, nr. 3112/82, BNB 1987/64.

4.2.2. Leden Europees Parlement

Beschouwing
De staatssecretaris gaat er in het besluit van 8 juli 2002, nr. DGB2002/1239M, *BNB* 2002/334, *V-N* 2002/35.25, vanuit dat de leden van het Europees Parlement resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Dit standpunt is overgenomen in de rechtspraak. Met betrekking tot de verdragskwalificatie van deze inkomsten is door Hof Amsterdam 12 mei 2005, nr. 03/4134, *V-N* 2005/40.1.3, en Hof 's-Gravenhage 12 juli 2005, nr. 03/3083, *V-N* 2005/52.1.3, verschillend beslist. Beide zaken zijn aan de Hoge Raad voorgelegd.
Zie art. 3.94, aant. 2.1.2, voor de fiscale behandeling (als Nederland heffingsbevoegd zou zijn) van de vrijwillige pensioenregeling voor leden van het Europees parlement.

Beleid. Leden van het Europees Parlement hebben een overige werkzaamheid

'4.1. *(...)* In het vierde jaar en de daarop volgende jaren is de bijdrage van het EP in de premie jaarlijks bij de desbetreffende deelnemer belastbaar als (met ingang van 2001) resultaat uit een werkzaamheid.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2002, nr. DGB2002/1239M, BNB 2002/334 (V-N 2002/35.25).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, die in Nederland woonde, was van 19xx tot medio 19yy lid van het Europees Parlement. Zij beschikte zowel in Brussel als in Straatsburg over een werkkamer die kan worden aangemerkt als een 'vast middelpunt' in de zin van art. 14 Belastingverdragen met België respectievelijk Frankrijk. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbendes inkomsten als lid van het Europees Parlement op grond van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 worden aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid. Zij dienen tevens te worden aangemerkt als inkomsten uit zelfstandige arbeid in de zin van art. 14 van de genoemde belastingverdragen. De belastingheffing over de inkomsten is op grond van deze artikelen toegewezen aan België respectievelijk Frankrijk.
NB. De staatssecretaris heeft beroep in cassatie ingesteld.

Hof Amsterdam 12 mei 2005, nr. 03/4134, V-N 2005/40.1.3.

Belanghebbende, die in Nederland woonde, was in de periode van 19xx tot 1 september 19xx lid van het Europees Parlement. Hij beschikte zowel in België als in Frankrijk over een kantoorruimte. Met betrekking tot de door het Europees Parlement verstrekte bijdragen in de vrijwillige pensioenregeling geldt dat deze het karakter hebben van een bezoldiging en voor belanghebbende inkomsten uit andere arbeid vormen. Niet in geschil is dat belanghebbende zowel in België als in Frankrijk beschikte over een vast middelpunt als bedoeld in art. 14 van de desbetreffende belastingverdragen. De onderhavige inkomsten worden echter bestreken door het zogeheten restartikel in de verdragen dat de heffingsbevoegdheid bij uitsluiting toewijst aan het woonland, in casu Nederland.
N.B. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld.
Hof 's-Gravenhage 12 juli 2005, nr. 03/3083, V-N 2005/52.1.3.

4.2.3. Leden gemeenteraden

Beschouwing
De vergoeding die gemeenteraadsleden uit hoofde van hun ambt genieten, dient te worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden, tenzij fiscaal voor een dienstbetrekking wordt geopteerd.
Als niet voor een dienstbetrekking wordt geopteerd, behoren alle kostenvergoedingen tot het resultaat en zijn de werkelijke kosten in beginsel aftrekbaar.
Voor de heffing van inkomstenbelasting is niet relevant of de belastingplichtige het presentiegeld ook heeft beoogd.
Zie aant. 4.4.1 voor het lidmaatschap van commissies van gemeenteraden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende stelt dat het presentiegeld dat hij heeft ontvangen als lid van de gemeenteraad onbelast is, omdat hij geen geldelijk voordeel heeft beoogd. Dit standpunt is onjuist. Onder de in art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 bedoelde inkomsten uit arbeid zijn begrepen beloningen welke krachtens wet of overeenkomst zijn verbonden aan een - niet in dienstbetrekking uitgeoefende - functie. Voor de toepasselijkheid van deze wetsbepaling op zodanige beloningen mist betekenis of de functie al dan niet met het oog op de verkrijging van een beloning is aanvaard. Zulks blijkt ook uit de wetgeschiedenis, daar art. 28 Besluit IB 1941, dat in het eerste lid evenzeer opbrengst van arbeid anders dan in de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig uitgeoefend beroep en buiten dienstbetrekking verricht in de inkomstenbelasting betrok, in het tweede lid als voorbeeld van zulke arbeid noemde het vervullen van functies waaraan vacatie- of presentiegeld verbonden is, en blijkens de MvT bedoeld voorbeeld achterwege is gelaten ter wille van een eenvoudiger redactie en geenszins met de bedoeling dat laatstgenoemd artikel niet van toepassing zou zijn ten aanzien van de niet overgenomen voorbeelden. De door belanghebbende als lid van een gemeenteraad genoten presentiegelden moeten worden aangemerkt als een krachtens art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 belast voordeel.
HR 5 mei 1971, nr. 16 531, BNB 1971/116.

Belanghebbende heeft zich in 1990 als zelfstandig reflexzonetherapeute gevestigd. Tevens is zij in dat jaar als raadslid gekozen in de gemeenteraad van Z. Belanghebbende stelt ten onrechte dat de baten die zij geniet uit hoofde van haar lidmaatschap van de gemeenteraad voor de toepassing van de Wet IB 1964 moeten worden gezien als winst uit een zelfstandig uitgeoefend beroep, dan wel als een vergoeding voor gederfde winst uit de zelfstandig uitgeoefende praktijk als reflexzonetherapeute. Een vergoeding voor een raadslidmaatschap berust, ook indien moet worden aangenomen dat zij wordt verstrekt om de mogelijke vermindering van de inkomsten uit een normale beroepsuitoefening te ondervangen, op dat raadslidmaatschap en is niet een uitvloeisel van enige andere beroepsactiviteit, terwijl evenmin kan worden gezegd dat belanghebbende het raadslidmaatschap uitoefende in het kader van haar beroep als reflexzonetherapeute.
HR 18 oktober 1995, nr. 30 491, BNB 1995/343.

4.2.4. Leden van gedeputeerde staten en wethouders

Beschouwing
Leden van gedeputeerde staten en wethouders hebben sinds de invoering van het duale stelsel in het jaar 2002 de status van ambtenaar. Sindsdien is voor een gedeputeerde of een wethouder geen sprake meer van een overige werkzaamheid maar van een dienstbetrekking. Omdat dit echter pas in de loop van het jaar 2005 is onderkend, hoeft op de jaren voor 2006 niet te worden teruggekomen. Veel gedeputeerden en wethouders hebben in deze jaren overigens gebruik gemaakt van de mogelijkheid van 'opting in'.

Beleid. Met ingang van 2006 wordt van dienstbetrekkingen uitgegaan
Arbeidsverhouding leden van gedeputeerde staten en wethouders.
Inzake bovenvermeld onderwerp heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.
1. Inleiding en conclusie
Leden van gedeputeerde staten en wethouders hebben sinds de invoering van het duale stelsel de status van ambtenaar in de zin van artikel 1 van de Ambtenarenwet. Zij vallen daardoor onder de loonbelasting. Vanaf 1 januari 2006 moet op hun beloning loonbelasting worden ingehouden. Op voorgaande jaren wordt niet teruggekomen.
2. Positie leden GS en wethouders
Leden van gedeputeerde staten en wethouders hadden vóór de dualisering van het provincie- en gemeentebestuur de status van gekozen bestuurder. Hun arbeidsverhouding kwalificeerde niet als dienstbetrekking in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Met betrekking tot de belastingheffing is daarom steeds het standpunt ingenomen dat hun inkomsten kwalificeerden als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Wel hadden zij de mogelijkheid te opteren voor de loonbelasting.
3. Wijziging positie
Recent is mij gebleken dat de positie van leden van gedeputeerde staten en wethouders onder het duale stelsel is gewijzigd. Zij worden thans benoemd en krijgen daarbij de status van ambtenaar in de zin van artikel 1 van de Ambtenarenwet. Fiscaal heeft dit tot gevolg dat hun arbeidsverhouding kwalificeert als dienstbetrekking in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964.
In de communicatie naar de betrokkenen toe is tot dusverre steeds aangegeven dat deze functionarissen belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden genieten en de mogelijkheid hebben te opteren voor de loonbelasting.
Van de opting-in mogelijkheid is in de praktijk op ruime schaal gebruik gemaakt. Voor zover de genoemde functionarissen hun inkomsten in de inkomstenbelasting hebben aangegeven als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden acht ik het in de gegeven omstandigheden niet juist daarop terug te komen.
De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) is voornemens de rechtspositiebesluiten voor leden van gedeputeerde staten respectievelijk wethouders per 1 januari 2006 aan te passen aan de gewijzigde situatie.
Ik heb de minister van BZK meegedeeld dat eveneens met ingang van 1 januari 2006 op de beloning van gedeputeerden en wethouders loonbelasting dient te worden ingehouden.
4. Informatie aan betrokkenen
De minister van BZK heeft de provincie- en gemeentebesturen van het vorenstaande in kennis gesteld bij brief van 1 september 2005, kenmerk 2005-158381.
5. Inwerkingtreding en vervallen van dit beleidsbesluit
Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit en vervalt met ingang van 1 januari 2006.
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 oktober 2005, nr. DGB2005/5489M, BNB 2005/365, V-N 2005/57.15.

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2005/57.15, merkt op dat wethouders sinds de invoering van het duale stelsel in de loop van het jaar 2002 geen lid meer mogen zijn van de gemeenteraad en dat ook niet gekozen raadsleden wethouder kunnen worden. Hun arbeidsrechtelijke en daarmee ook hun fiscale positie is eigenlijk al in die periode veranderd. Kennelijk hebben de betrokken partijen dat niet goed in de gaten gehad.

4.3. Bestuurders

Beschouwing
Bestuurders van naamloze vennootschappen of besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zijn in de regel werkzaam in dienstbetrekking. Binnen de vennootschap is een hoger orgaan aanwezig, de algemene vergadering van aandeelhouders, zodat formeel sprake is van een gezagsverhouding. Dan is er dus sprake van loon uit dienstbetrekking en derhalve niet van een overige werkzaamheid. Dat ligt anders bij bestuurders van stichtingen (aant. 4.3.1) en bij bestuurders van publiekrechtelijke rechtspersonen (aant. 4.3.2).

4.3.1. Bestuurders van stichtingen

Beschouwing
Bestuurders van stichtingen hebben in beginsel een overige werkzaamheid. De hierna opgenomen beslissing in Hof Arnhem 15 maart 1967, nr. 342/1966, *BNB* 1967/157, dat achteraf toegekende beloningen niet zijn belast, lijkt overigens achterhaald door HR 14 januari 1981, nr. 20 195, *BNB* 1981/99 (zie aant. 4.4).

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De aanwezigheid van een zekere gezagsverhouding - een voorwaarde voor het bestaan van een burgerrechterlijke arbeidsovereenkomst - is met betrekking tot het bestuur van een rechtspersoon slechts denkbaar, indien in die rechtspersoon naast het bestuur een ander orgaan aanwezig is dat althans in beginsel ten opzichte van het bestuur met een zeker gezag is bekleed. Er kan niet worden aangenomen, dat bestuurders van stichtingen, die naar burgerlijk recht niet tot de stichting in dienstbetrekking staan, niettemin voor de loonbelasting geacht zouden moeten worden hun arbeid als zodanig in dienstbetrekking te verrichten.
HR 5 maart 1952, B. nr. 9186.

Aan een lid van een stichtingsbestuur dat deze functie zonder uitzicht op vergoeding heeft aanvaard, wordt na enige tijd medegedeeld dat met terugwerkende kracht vacatiegeld zal worden uitbetaald. Alleen de vergoeding voor vergaderingen bijgewoond ná de mededeling 'vormt andere opbrengst van arbeid'. Een redelijk vooruitzicht op voordeel is niet voldoende doch tevens is vereist dat dit vooruitzicht de reden, althans mede een reden vormt voor het verrichten van de arbeid.
Hof Arnhem 15 maart 1967, nr. 342/1966, BNB 1967/157.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende geniet als bestuurslid van een ziekenhuis als enige beloning voor zich en zijn gezin kosteloze medische verzorging. Het ziekenhuis heeft daartoe met een verzekeringsmaatschappij een overeenkomst gesloten krachtens welke deze maatschappij aan belanghebbende een premievrije polis van ziektekostenverzekering heeft uitgereikt. Zijn uitgaven op medisch gebied worden hem binnen de door de polis gestelde grenzen door de verzekeraar vergoed waarna deze de aan belanghebbende gedane uitkeringen vermeerderd met een bedrag ter vergoeding van administratieve werkzaamheden aan het ziekenhuis in rekening brengt. Het recht op kosteloze medische verzorging behoort tot de voordelen door belanghebbende genoten uit zijn niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden als bestuurslid. Niet van betekenis is of de functie al dan niet met het oog op een beloning is aanvaard. De waarde is te stellen op het bedrag der premie - *f* 1302 - welke A voor een ziektekostenverzekering als belichaamd in de polis normaliter zou hebben moeten betalen.
Hof 's-Hertogenbosch 12 december 1975, nr. 252/1974, BNB 1976/265.

Belanghebbende is bestuurslid van een stichting die een manege en een kantine exploiteerde. Hij verrichtte voor die stichting vele werkzaamheden. Belanghebbende stalde zijn paarden om niet bij de stichting. Het is aannemelijk dat de stichting op grond van de door belanghebbende verrichte werkzaamheden hem geen kosten voor verzorging van zijn

paarden in rekening heeft gebracht. Dat voordeel (*f* 4800) kan worden aangemerkt als inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.
Hof 's-Gravenhage 11 maart 1986, nr. 5115/82, V-N 1987, blz. 214, punt 10.

Belanghebbende was in 1997 voorzitter en (tweede) penningmeester van een stichting. Zijn echtgenote was secretaresse van de stichting. Volgens een proces-verbaal van de politie hebben belanghebbende en zijn echtgenote over de jaren 1997 tot en met 1999 op kosten van de stichting tot een bedrag van *f* 46 817 privé-aankopen gedaan en hebben zij tot een bedrag van *f* 32 770 voordeel genoten wegens niet afgedragen contante gelden. De inspecteur legt ter zake daarvan onder meer een navorderingsaanslag over het jaar 1997 op. Belanghebbende ontkent gelden en/of goederen aan de stichting te hebben onttrokken. De officier van justitie heeft de zaak geseponeerd, hoewel zij een aantal feiten uit het proces-verbaal bewezen acht. Het nieuwe bestuur van de stichting heeft de tegen belanghebbende ingestelde civiele procedure uit kostenoverwegingen gestaakt. Het hof vernietigt de navorderingsaanslag. De inspecteur heeft nagelaten de stellingen van belanghebbende serieus en puntsgewijs te onderzoeken. Het is uitermate onduidelijk gebleven of, en zo ja, in welke mate belanghebbende gelden en/of goederen aan de stichting heeft onttrokken. De inspecteur heeft niet voldaan aan de op hem rustende bewijslast.
Hof Leeuwarden 16 januari 2004, nr. 02/1692, V-N 2004/20.3.

4.3.2. Bestuurders van publiekrechtelijke rechtspersonen

Beschouwing
Een bestuurder van een publiekrechtelijke rechtspersoon is werkzaam in dienstbetrekking als zijn functie op een ambtelijke aanstelling berust. In andere situaties is sprake van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De veronderstelling dat tussen het in rechtspersonen aanwezige hoger orgaan en het bestuur een gezagsverhouding bestaat, kan worden aanvaard voor de bestuurders van privaatrechtelijke rechtspersonen. Er bestaat echter geen aanleiding een soortgelijk criterium de doorslag te laten geven voor de beoordeling van de vraag of tussen een openbaar lichaam en zijn bestuurders een publiekrechtelijke dienstbetrekking bestaat. Het criterium voor het al dan niet aanwezig zijn van zodanige dienstbetrekking is niet gelegen in de vraag of in dat lichaam al dan niet een hoger orgaan aanwezig is waaraan de betrokken functionaris geacht moet worden ondergeschikt te zijn, doch beslissend is alleen of zijn functie al dan niet berust op een ambtelijke aanstelling. De voorzitter van het waterschap is rechtstreeks gekozen door de stemgerechtigde ingelanden. Hieruit volgt dat hij evenmin als anderen wier functie een vertegenwoordigend karakter heeft, als aangesteld kan worden beschouwd. Het bestaan van een publiekrechtelijke dienstbetrekking kan te zijnen aanzien dus niet kan worden aangenomen.
HR 1 april 1953, nr. 11 261, BNB 1953/145 (m.nt. Smeets).

4.4. Lidmaatschap van commissies

Beschouwing
De beloningen die leden van commissies ontvangen, zijn veelal belast als resultaat uit overige werkzaamheden, ook als deze beloningen pas achteraf zijn toegekend.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'De inkomsten die leden van een advies- of geschillencommissie genieten, worden niet aangeduid als winst, maar - voorzover het geen (fictieve) dienstbetrekking betreft of is geopteerd voor de fictieve dienstbetrekking (artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964) - als resultaat uit overige werkzaamheden.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 36.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft tezamen met vier anderen op verzoek van een ministerie zitting genomen in een commissie. Tegen de tijd dat de commissie haar werkzaamheden heeft beëindigd, heeft de secretaris van de commissie een voorstel bij het ministerie ingediend om aan de leden een vergoeding uit te keren. Op grond hiervan heeft belanghebbende ongeveer drie kwart jaar later ƒ 20 000 ontvangen. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat niet is gebleken dat dit bedrag geheel of ten dele voor iets anders dan de verrichte arbeid is gegeven. Het hof heeft voorts kunnen oordelen dat de arbeid van de leden van de commissie was gericht op deelname aan het economische verkeer. Hierin ligt besloten dat de werkzaamheden niet, zoals dat met een vriendendienst het geval is, in de persoonlijke sfeer worden verricht. De beloning is terecht aangemerkt als een voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Hieraan staat niet in de weg staat dat over het toekennen van een beloning van de werkzaamheden aanvankelijk onzekerheid heeft bestaan, dat zulk een beloning door belanghebbende niet is beoogd, en dat de hoogte van de beloning mede is te verklaren uit bijzondere offers welke de arbeid van de commissieleden heeft gevraagd of uit de moeilijke omstandigheden waaronder de taak moest worden verricht.
HR 14 januari 1981, nr. 20 195, BNB 1981/99 (m.nt. Hartman).

4.4.1. Lidmaatschap commissie gemeenteraad

Beschouwing
Het presentiegeld voor een lid van een gemeenteraadscommissie behoort in beginsel tot het resultaat uit overige werkzaamheden. Denkbaar is echter dat de vrijwilligersregeling (zie aant. 4.8) toepassing kan vinden. Tevens is denkbaar dat het lidmaatschap van de commissie deel uitmaakt van een reeks activiteiten in de politieke sfeer die in totaal geen bron van inkomen vormen.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende verrichtte vrijwilligerswerk ten behoeve van een gemeenteraadsfractie en had uit dien hoofde als burgerlid zitting in de commissie Welzijn uit de gemeenteraad. Deze commissie adviseert Burgemeester en Wethouders. De gemeente betaalde aan belanghebbende een bedrag van ƒ 764 aan 'presentiegeld burgerlid raadscommissie'. De omstandigheid dat belanghebbende uit hoofde van het vrijwilligerswerk dat hij voor een gemeenteraadsfractie verrichtte, zitting had in de gemeentelijke commissie Welzijn doet er niet aan af dat zijn aanwezigheid in de vergaderingen van die commissie kennelijk door de gemeente zodanig in haar belang werd geacht dat zij belanghebbende daarvoor een presentiegeld toekende. Het is niet aannemelijk dat de gemeente het presentiegeld heeft bedoeld als een vergoeding voor de werkzaamheden die belanghebbende verrichtte ten behoeve van de gemeenteraadsfractie.
Hof 's-Hertogenbosch 9 maart 1994, nr. 92A/1313, V-N 1995, blz. 407, punt 14.

Belanghebbende, een gewezen militair met een uitkering wegens functioneel leeftijdsontslag, maakt sinds 1994 deel uit van een zogenoemde steunfractie die de gemeenteraadsleden van een politieke partij terzijde staat. De fractievoorzitter heeft belanghebbende in 1995 toegezegd zich sterk te maken voor een plaatsing van belanghebbende op een verkiesbare plaats voor de gemeenteraadsverkiezingen van maart 1998. Belanghebbende is toen tot lid van de gemeenteraad gekozen. In geschil zijn de uitgaven die belanghebbende in 1996 heeft gedaan in verband met zijn werkzaamheden voor de steunfractie. Het hof oordeelt de kosten niet aftrekbaar, omdat de uitgaven niet in voldoende verband staan met de in de toekomst te verwerven functie van gemeenteraadslid, om de kosten te kunnen toerekenen aan de uit die functie te verwerven inkomsten. Uit dit oordeel volgt dat die uitgaven behoren tot de sfeer van de inkomensbesteding.
HR 25 oktober 2000, nr. 35 197, BNB 2000/366.

4.4.2. Commissie Gemeentelijke Kredietbank

Beschouwing
Het lidmaatschap van een door een gemeentelijke kredietbank ingestelde commissie vormt in

beginsel een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, gepensioneerd administrateur, is lid van een door de Gemeentelijke Kredietbank ingestelde commissie. Voor het bijwonen van haar vergaderingen ontving hij ƒ 1800 aan presentiegeld. Het hof heeft geoordeeld dat het deel uitmaken van deze commissie een in het economisch verkeer verrichte activiteit is. Hierin ligt besloten dat de ten behoeve van die commissie verrichte werkzaamheden niet in de persoonlijke sfeer worden verricht. De vraag of belanghebbende met zijn werkzaamheden een voordeel beoogde is dan niet van belang.
HR 25 juni 1997, nr. 32 009, V-N 1999/18.18.

4.4.3. Commissie tot liquidatie van een vennootschap

Beschouwing
In het hierna opgenomen zeer oude arrest ging het om iemand die lid werd van een commissie die werd belast met de liquidatie van een NV. Tegenwoordig zou sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende, commissaris van een NV, is benoemd tot lid van een bijzondere commissie die werd belast met de ontbinding en liquidatie van de NV. Hij ontving een gedeelte van de liquidatiewinst. Dit bedrag is belast als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden en niet als opbrengst van het commissariaat. Het lid zijn van de bijzondere commissie van liquidatie was het vervullen van op zichzelf staande werkzaamheden. Niet juist is het betoog van belanghebbende dat art. 18 Wet IB 1914 alleen van toepassing is bij los van elkaar staande werkzaamheden. Tussen de verschillende werkzaamheden mag wel degelijk enig verband bestaan. Een dergelijk verband zal dan ook - denk aan de werkzaamheden van een lid van een examencommissie - menigmaal bestaan.
HR 15 oktober 1924, B. nr. 3528.

4.5. Functies waaraan presentie- of vacatiegeld is verbonden

Beschouwing
In art. 28, tweede lid, Besluit IB 1941 werd als voorbeeld van andere opbrengst van arbeid onder meer vermeld het vervullen van functies, waaraan vacatie- of presentiegeld is verbonden. Dit voorbeeld is niet opgenomen in de Wet IB 1964, echter zonder dat daarbij een wijziging is beoogd. Hetzelfde geldt voor de Wet IB 2001. Van resultaat is uiteraard geen sprake als het presentiegeld tot de winst uit onderneming behoort (zoals werd beslist door Hof 's-Gravenhage 22 oktober 1971, nr. 36/1971, *BNB* 1972/212, met betrekking tot een tuinder die lid was van het bestuur van de coöperatieve vereniging via wier veiling hij zijn producten verkocht) of als het presentiegeld tot het loon behoort (zoals werd beslist door HR 16 december 1981, nr. 20 195, *BNB* 1982/15 (concl. A-G Van Soest) met betrekking tot een gekozen lid van de ondernemingsraad omdat deze functie zeer nauw samenhangt met de dienstbetrekking waarin de werknemer staat en bovendien van die dienstbetrekking afhankelijk is in die zin dat zij zonder haar niet kan bestaan).
Zie aant. 4.2.3 (lidmaatschap gemeenteraad) en aant. 4.4 (lidmaatschap commissie) voor voorbeelden waarin presentiegeld werd belast. Zie aant. 5.7 voor het lidmaatschap van een stembureau.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende vervult in 1994 de functie van volmacht van een waterschap. Voor het bijwonen van bijeenkomsten geniet hij een vacatiegeld van ƒ 1800. Andere inkomsten uit arbeid; geen aftrek van de door belanghebbende gestelde waarde van de verlofdagen die door hem zijn gebruikt om deze bijeenkomsten bij te wonen.

HR 12 mei 1999, nr. 32 865, BNB 1999/284 (m.nt. Niessen).

4.6. Artiesten en beroepssporters

Beschouwing
Met ingang van 1 januari 2001 is de regeling inzake de fictieve dienstbetrekking van de artiest voor de loonbelasting vervallen. Tenzij er een echte dienstbetrekking bestaat of er voor een dienstbetrekking wordt geopteerd, worden de opbrengsten van de werkzaamheden van een niet als ondernemer aan te merken artiest onder de Wet IB 2001 in aanmerking genomen als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Met betrekking tot de artiest die, kort gezegd, een niet als dienstbetrekking aan te merken overeenkomst van korte duur heeft aangegaan, geldt met ingang van 1 januari 2001 een bijzondere heffing van loonbelasting op grond van de Wet LB 1964, die overigens ingrijpend is herzien. Ook deze loonbelasting wordt met de inkomstenbelasting verrekend. De hoofdlijn van de parlementaire behandeling nemen wij hierna op.
Hetgeen voor artiesten is gesteld, geldt ook bij beroepssporters. De sportkoepel NOC*NSF heeft overigens een stroomschema ontwikkeld voor het antwoord op de vraag wanneer voor deze bijzondere heffing van loonbelasting sprake is van een beroepssporter. Het heeft de instemming van de staatssecretaris (besluit van 29 juli 2004, nr. CPP2004/752M, *BNB* 2004/362 (*V-N* 2004/42.21)) dat dit stroomschema door de (mogelijke) inhoudingsplichtige wordt gebruikt om vast te stellen of de beroepssportersregeling in de loonbelasting van toepassing is. Het stroomschema heeft volgens genoemd besluit geen betekenis voor de toepassing van de inkomstenbelasting.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden artiesten die winst uit onderneming genieten en artiesten die loon uit een echte dienstbetrekking genieten, op dezelfde wijze in de belastingheffing betrokken als overige ondernemers en werknemers. Onder het regime van de Belastingherziening 2001 komt hierin geen verandering. Dat betekent dat artiesten die ondernemer zijn evenals alle andere ondernemers in de inkomstenbelasting worden betrokken volgens de regels van afdeling 3.2 (Belastbare winst uit onderneming). Artiesten die een echte dienstbetrekking hebben, worden evenals alle andere werknemers in de loonbelasting betrokken en vervolgens in de inkomstenbelasting volgens de regels van afdeling 3.3 (Belastbaar loon).
Artiesten die optreden ingevolge een overeenkomst van korte duur, vormen thans een bijzondere groep. Voor de loon- en inkomstenbelastingheffing van deze artiesten wordt onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een bijzondere regeling gehanteerd. Dit is een gevolg van de in het verleden moeilijke controleerbaarheid van deze groep en de daarmee samenhangende heffings- en invorderingsperikelen. Hoewel deze artiesten doorgaans geen werknemer zijn, worden zij bij wetsfictie in beginsel in de heffing van de loonbelasting betrokken. Bij de heffing van loonbelasting van artiesten wordt onder het regime van de Wet op de loonbelasting 1964 een forfaitaire kostenaftrek gehanteerd. Hierop kunnen binnenlands belastingplichtige artiesten bij de aangifte inkomstenbelasting terugkomen. Voor buitenlands belastingplichtige artiesten geldt dit niet. Voor hen is de loonheffing tevens eindheffing (*Bew.*: anders Hof Amsterdam 25 april 2000, nr. 99/1203 en 99/1188, *V-N* 2000/31.2.1).
Omdat kostenaftrek niet past in de systematiek van de Belastingherziening 2001, is de belastingheffing van artiesten - waaronder de artiestenregeling - bezien. Hierbij is de aanbeveling van de Commissie Cultuur en Belastingen (*Bew.*: zie het persbericht van het ministerie van OCW van 10 november 1999, nr. 149, *V-N* 1999/54.7, blz. 4752) onder voorzitterschap van [redacted] inzake de artiestenregeling betrokken. Bij de Belastingherziening 2001 is gekozen voor een heffingssystematiek waarbij artiesten die optreden ingevolge een overeenkomst van korte duur en die geen belastbare winst of belastbaar loon genieten, onder het regime van resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4) vallen. Op grond van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 kunnen deze artiesten samen met hun beoogde inhoudingsplichtige kiezen om de arbeidsverhouding te beschouwen als dienstbetrekking. Hierdoor wordt het loonbelastingregime van toepassing. Ook voor de heffing van inkomstenbelasting gelden dan de regels van afdeling 3.3 (Belastbaar loon).
Indien een artiest die optreedt ingevolge een overeenkomst van korte duur en dus resultaat

uit overige werkzaamheden geniet, niet op grond van artikel 4, onderdeel f, kiest voor toepassing van het regime van de loonbelasting, is in beginsel de bij deze nota van wijziging voorgestelde artiestenregeling van toepassing. De bijzondere artiestenregeling voorziet erin dat in Hoofdstuk I van de Wet op de loonbelasting 1964 (Belastingplicht) wordt bepaald wanneer een belastingplichtige als artiest in de zin van deze bijzondere regeling wordt aangemerkt en wie in een dergelijk geval de inhoudingsplichtige is. Omdat onder de nieuw voorgestelde artiestenregeling, in tegenstelling tot de artiestenregeling die thans geldt, niet wordt bepaald dat de artiest een (fictieve) dienstbetrekking heeft, en de artiest tevens geen loon geniet, betekent het dat voor deze specifieke groep de hoofdstukken II tot en met VI van de Wet op de loonbelasting 1964 niet van toepassing zijn.
In het voorgestelde hoofdstuk VII (Belastingheffing van artiesten) is de nieuwe bijzondere artiestenregeling opgenomen. Deze regeling behelst dat over een brede grondslag loonbelasting wordt ingehouden naar een proportioneel tarief van 20% (*Bew.*: met ingang van 1 januari 2002 geldt voor in Nederland wonende artiesten en beroepssporters het gecombineerde tarief van de eerste schijf); dit percentage is feitelijk nagenoeg gelijk aan het thans nog gehanteerde percentage. Voor de heffing van inkomstenbelasting is vervolgens afdeling 3.4 (Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden) van de Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing. Hierdoor wordt de inkomstenbelasting, ter zake van wat uit een overeenkomst van korte duur om als artiest op te treden wordt genoten, bepaald met overeenkomstige toepassing van een aantal bepalingen uit paragraaf 3.2.2 (Winst uit een onderneming) alsof de werkzaamheid een onderneming is. Ten einde te voorkomen dat artiesten die ondernemer zijn in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 onder de bijzondere artiestenregeling in de loonbelastingheffing worden betrokken, kan deze groep verzoeken om een zogenoemde zelfstandigheidsverklaring. Ingeval een artiest een dergelijke verklaring kan overleggen, wordt geen loonbelasting ingehouden.
Door aanpassing van artikel 7.2.1, tweede en zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bereikt dat voor buitenlandse artiesten de loonheffing niet langer eindheffing is. Hierdoor geldt niet langer een aparte regeling voor buitenlands belastingplichtige artiesten. Op deze wijze wordt een evenwichtige heffing van artiesten bereikt. Enerzijds wordt het heffingsbelang van de overheid gewaarborgd. Anderzijds worden artiesten op een redelijke wijze in de belastingheffing betrokken'.
Derde NvW, Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 27, blz. 11-12.

'De artiest die niet gekozen heeft voor de fictieve dienstbetrekking en die volgens een overeenkomst van korte duur optreedt, valt onder de nieuwe artiestenregeling. Op grond van deze regeling krijgt de artiest te maken met een globale voorheffing in de sfeer van de loonbelasting en vindt de afrekening plaats in de inkomstenbelasting met toepassing van het regime van resultaat uit overige werkzaamheden. Het voor genoemde werkzaamheden geldende winstregime houdt in dat zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de fiscale behandeling van winst uit onderneming. Dit betekent dat de artiest bij de winstberekening rekening moet houden met de eisen van het goed koopmansgebruik. Het zogenoemde kasstelsel is bij de berekening van het resultaat uit overige werkzaamheden niet van toepassing. Belast zijn de ontvangen baten, waartoe ook onkostenvergoedingen behoren, verminderd met de daadwerkelijke kosten. Zaken moeten in beginsel gewaardeerd worden naar de waarde in het economische verkeer. Het is van de feiten en omstandigheden afhankelijk of er sprake is van een overeenkomst van korte duur. Overigens is de looptijd van een kortdurende overeenkomst niet noodzakelijkerwijs beperkt tot een aantal maanden.
Een artiest die niet voldoet aan de vereisten van een 'echte' dienstbetrekking, die er niet voor kiest zijn arbeidsverhouding als een (fictieve) dienstbetrekking te laten aanmerken en de feiten en omstandigheden er niet toe leiden dat hij een overeenkomst van korte duur heeft, valt niet onder het regime van de loonbelasting. Zijn werkzaamheden kunnen mogelijk aangemerkt worden als verricht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. Vaak gaat het dan om artiesten die gelijktijdig verschillende opdrachtgevers hebben waarbij geen gezagsverhouding bestaat. De inkomsten van deze artiesten zijn als winst uit onderneming belast in de inkomstenbelasting of, indien geen sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal, als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Op zowel winst uit onderneming als op het resultaat uit overige werkzaamheden zijn de winstbepalingen van toepassing. Deze groep artiesten is naar verwachting niet zo groot, omdat bij langer durende overeenkomsten doorgaans of sprake is van een echte dienstbetrekking dan wel dat de betreffende artiest deze overeenkomst

uitoefent in het kader van een onderneming.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 90.

Jurisprudentie. Wet IB 1964. Artiesten

Belanghebbende, assistent accountant, is bassist van muziekgroep die in 1993 drie keer is opgetreden tijdens feesten. Daarnaast is de groep drie keer opgetreden in een reclamecampagne. Voor de vergroting van de naamsbekendheid werd mond-op-mondreclame bedreven. Belanghebbende kon in redelijkheid echter geen batig saldo verwachten van zijn muzikale bezigheden. Geen bron van inkomen.
Hof 's-Gravenhage 21 november 1996, nr. 95/1035, FED 1997/117.

Belanghebbende, als docent klassieke gitaar werkzaam in dienstbetrekking, maakt als uitvoerend musicus deel uit van een ensemble. Gelet op de kosten (waaronder de werkelijke reiskosten) en de opbrengsten van de optredens is aannemelijk dat over een aantal jaren redelijkerwijs voordeel was te verwachten.
Hof 's-Gravenhage 26 februari 2003, nr. 00/2645, V-N 2003/17.4.7.

Jurisprudentie. Wet IB 2001. Artiesten

Belanghebbende, beveiligingsmedewerker, treedt op als muzikant tijdens toneel- en dansavonden. In het jaar 2001 deed hij dat in totaal tien keer. Sindsdien is het aantal optredens verminderd. Hij kan niet vaker optreden omdat hij slechts eenmaal in de vier weken een weekend niet als beveiligingsmedewerker hoeft te werken. In de jaren 1999 tot en met 2002 waren de resultaten steeds negatief. Gezien de negatieve resultaten, de beperkte tijd voor het houden van optredens alsmede de aard en omvang van de kosten kon belanghebbende met zijn werkzaamheden als artiest redelijkerwijs geen positieve geldelijke voordelen verwachten. Er is geen sprake van een bron van inkomen. Het negatieve resultaat in 2001 van € 3177 (opbrengsten € 1361; kosten € 4538) is dus niet aftrekbaar. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld.
Hof Leeuwarden 22 juli 2005, nr. 04/0623, V-N 2005/58.1.4.

Jurisprudentie. Wet IB 1964. Imagerechten van beroepssporters

Belanghebbende, als voetballer in dienstbetrekking, verleende aan een NV op Curaçao een licentie om zijn imagerechten te exploiteren. Aldus wil hij zijn naamsbekendheid productief maken. Aannemelijk is dat derden bereid zijn om zijn persoonlijke eigenschappen commercieel uit te buiten. Belanghebbende moet als gerechtigde tot de inkomsten worden aangemerkt, ook al heeft hij op voorhand het beheer over de baten uitbesteed aan de NV.
Hof Amsterdam 19 januari 1999, nr. 97/21 284, V-N 1999/27.6.

Belanghebbende, een topsporter, heeft aan de op Guernsey gevestigde J Ltd de exploitatie van zijn imagerechten in de EG verleend. Later is met L SPA, een in sportkleding en sportschoeisel handelende onderneming, een overeenkomst gesloten waarbij L het recht kreeg belanghebbendes imagerechten wereldwijd te exploiteren en waarbij aan belanghebbende bepaalde verplichtingen werden opgelegd met betrekking tot het dragen van kleding en schoeisel van L, en het aanwezig zijn op promotie- en publiciteitsaangelegenheden. De ter zake door L verschuldigde bedragen zijn betaald aan J. Het hof heeft de overeenkomst met L uitgelegd als een driepartijencontract tussen belanghebbende, J en L, op grond waarvan de door L te verrichten betalingen voor een deel hun oorzaak vonden in de door belanghebbende jegens L te verrichten prestaties en voor een deel in de sub-licentiëring door J. De Hoge Raad verwerpt de tegen deze oordelen gerichte motiveringsklachten. Voorts brengt de door het hof gegeven uitleg van de overeenkomst met L mee dat L ook het deel van de betalingen waarop belanghebbende zelf recht had, zou doen aan J. Dan zijn die betalingen aan te merken als door belanghebbende genoten op het moment van de betaalbaarstelling aan J.
HR 24 juli 2001, nr. 36 208, BNB 2001/357 (m.nt. Essers).

Jurisprudentie. Wet IB 1964. Motorcoureur

Belanghebbende, als motorcoureur in dienstbetrekking werkzaam, kreeg op grond van een sponsorcontract een bedrag ineens van *f* 50 000. Dit bedrag behoort tot inkomsten uit andere arbeid.
Hof Leeuwarden 20 augustus 1999, nr. 1081/98, FED 1999/665.

Literatuur
D. Molenaar, De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling, *WFR* 2004/6587, blz. 1111-1118, schrijft dat bij artiesten en beroepssporters meestal sprake is van winst uit onderneming. Pas als de inkomsten uit de optredens klein van omvang zijn, vallen deze onder 'resultaat uit overige werkzaamheden', voorzover de inkomsten groter zijn dan de kosten, want anders is er niet eens sprake van een bron van inkomen. Anders dan het Ministerie van Financiën telkens suggereert, vallen artiesten en beroepssporters slechts sporadisch onder 'resultaat uit overige werkzaamheden'.

4.7. Amateursporters

Beschouwing
Bij de vraag of amateursporters een overige werkzaamheid hebben, gaat het er met name om wanneer een geldelijk voordeel uit de sportbeoefening redelijkerwijs is te verwachten. Zie hierbij ook de bijzondere regeling over verliezen in de aanloopfase van een werkzaamheid krachtens art. 3.10 (dat hier op grond van art. 3.95 van overeenkomstige toepassing is).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, student, beoefende in 1979 als amateur de atletieksport. In dat jaar verbond hij zich tegenover een handelsonderneming om bij alle soorten wedstrijden, trainingen en andere sportmanifestaties steeds uitsluitend gebruik te maken van sportschoenen, -kleding en -tassen van het door die onderneming gevoerde merk. Daartegenover ontving hij in dat jaar een bedrag van *f* 3000. Nu belanghebbende de atletieksport niet bedrijft met het oogmerk geldelijk voordeel te behalen en het er ondanks de onderwerpelijke overeenkomst in 1979 ook niet naar uitzag dat voordeel redelijkerwijs viel te verwachten, is deze sportbeoefening geen bron van inkomen en de daaraan toe te schrijven bate geen voordeel als is bedoeld in art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Arnhem 27 juni 1983, nr. 645/1982, BNB 1985/9.

Spelers beoefenen de volleybalsport bij een vereniging die een sponsor heeft, waardoor zij onaanzienlijke vergoedingen ontvangen van de vereniging. Geen liefhebberij, maar semi-professionele sportbeoefening.
Hof 's-Gravenhage 30 juni 1983, nr. 119/82, FED 6 december 1984, IB '64, art. 22:246.

Belanghebbende neemt deel aan door T Inc. onder de naam Superstars georganiseerde wedstrijden tussen bekende sportlieden. De overeenkomst met T Inc. voorziet in prijzengeld per onderdeel (doch met een zeker minimum); voorwaarde voor uitkering is dat de deelnemer de van hem verlangde 'services' voltooit. Belanghebbende heeft tegenover T Inc. in het economische verkeer een dienst verricht waarvoor hij bepaalde bedragen als beloning heeft ontvangen. De baten worden aangemerkt als voordelen in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Te dezen is niet van belang dat zodanige voordelen door belanghebbende niet zouden zijn beoogd en dat de uiteindelijke omvang daarvan eerst na afloop van de wedstrijden is komen vast te staan. De wedstrijden zijn geen kansspelen, omdat hier niet sprake is van enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen.
HR 9 december 1987, nr. 24 994, BNB 1988/75, FED 1988/72 (m.nt. Van Dijck).

Scholier neemt als topsporter deel aan nationale en internationale wedstrijden. Hij ontvangt van zijn sportbond bedragen die gedeeltelijk afhankelijk zijn van de geleverde prestaties, en daarnaast bedragen wegens promotionele activiteiten en voor het geven van commentaar op sportevenementen. Deze bedragen behoren tot de inkomsten uit arbeid.

HR 2 maart 1994, nr. 29 689, BNB 1994/317.

Literatuur
A.M.F. Geerling en G.J.M. Jacobs, 'Topsporter en inkomstenbelasting', *WFR* 1999/6338, bespreken de vraag op welk moment sprake is van een bron van inkomen bij een topsporter.

4.8. Vrijwilligers

Beschouwing
Vergoedingen voor vrijwilligers worden tot bepaalde bedragen (voor de jaren 2002 en 2003 maximaal € 20 per week en € 700 per jaar; met ingang van 1 januari 2004 maximaal € 21 per week en € 735 per jaar) niet als resultaat uit overige werkzaamheden belast. De tekst van het desbetreffende beleid is met ingang van 1 januari 2005 deels achterhaald omdat de daarin genoemde regelgeving met betrekking tot de premies werknemersverzekeringen is achterhaald door de invoering van de zogenoemde Wet Walvis. Op Kamervragen is echter geantwoord dat de vrijwilligersregeling met ingang van 1 januari 2005 ongewijzigd blijft bestaan.

Parlementaire behandeling. Antwoorden op Kamervragen
'De vrijwilligersregeling voor de premies werknemersverzekeringen is thans opgenomen in de door de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vastgestelde Regeling onkostenvergoeding vrijwilligers. De vrijwilligersregeling voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen is thans opgenomen in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M (*Bew.*: *BNB* 2004/211). Beide regelingen hebben gemeen dat vergoedingen voor vrijwilligers vrij zijn indien deze niet meer bedragen dan € 21 per week, met een maximum van € 735 per jaar. De door de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vastgestelde Regeling onkostenvergoeding vrijwilligers zal inderdaad vervallen per 1 januari 2005. Het besluit van 12 maart 2004 blijft na 31 december 2004 echter van kracht. Daarin worden deze vrijwilligersvergoedingen als vrije vergoedingen en dus niet als loon voor de loonbelasting aangemerkt. Over de vergoedingen behoeven ook geen premies werknemersverzekeringen te worden afgedragen, omdat met ingang van 1 januari 2005 het fiscale loon (afgezien van hier niet aan de orde zijnde uitzonderingen) leidend is voor het sociale-verzekeringsloon.
(...)
De vrijwilligersregeling van de Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2004 blijft met ingang van 1 januari 2005 ongewijzigd bestaan, zowel geldend voor de premieheffing als voor de belastingheffing, zodat de vrijwilligerssector zich hierover geen zorgen hoeft te maken.
(...)
Gelet op het vorenstaande zijn thans geen stappen noodzakelijk. Ik ben overigens voornemens in 2005 te bezien op welke wijze de vrijwilligersregeling in regelgeving kan worden verankerd.'
Persbericht Ministerie van Financiën van 22 december 2004, nr. 2004/202, V-N 2005/3.16.

Beleid. Vrijwilligersregeling met ingang van 12 maart 2004

'Dit besluit is een actualisatie van het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M *(Bew.: Infobulletin 2001/317)*; en het besluit van 7 februari 2002, nr. DGB2002/523M *(Bew.: opgenomen in BNB 2002/162)*, die hierbij zijn vervallen.
De Voorzitter Raad van Bestuur Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) heeft mij meegedeeld dat dit besluit - voor zover relevant - ook geldt voor de premieheffing werknemersverzekeringen.
De goedkeuring in punt 5b en 6c van dit besluit geldt niet voor de werknemersverzekeringen. In bepaalde situaties kan voor de premieheffing werknemersverzekeringen een toets met betrekking tot de aanwezigheid van een dienstbetrekking aan de orde zijn, waar dit voor de heffing van de loonbelasting niet nodig hoeft te zijn.

1. Inleiding
In dit besluit zijn de fiscale regels met betrekking tot vrijwilligers opgenomen. Met ingang van

1999 wordt, op wens van de Tweede Kamer, het bedrag van de vrijwilligersregeling jaarlijks geïndexeerd. De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid stelt jaarlijks de bedragen vast door een wijziging van de Regeling onkostenvergoeding van 28 augustus 1984, nr. SV/WV/84/2981, *Stcrt.* 1984, nr. 172. Voor het jaar 2003 bedraagt de vrije vergoeding ten hoogste € 20 per week met een maximum van € 700 per jaar. Voor het jaar 2004 bedraagt de vrije vergoeding ten hoogste € 21 per week met een maximum van € 735 per jaar. De toepasselijke bedragen worden jaarlijks bekend gemaakt aan de werkgevers via het Handboek Loonheffing en premies werknemersverzekeringen. Het Handboek is ook te raadplegen op internet bij www.belastingdienst.nl, onderdeel Loonbelasting.

2. Definitie vrijwilliger en toelichting
Onder vrijwilliger wordt in dit besluit verstaan: degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor doorgaans één privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting, of één sportvereniging of -stichting die op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen.
Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding.
Daarvan is veelal sprake in de sportwereld. Sportverenigingen zoals betaaldvoetbalorganisaties, die van oudsher onder het bereik van de vrijwilligersregeling vielen en door onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting niet langer voor de regeling dreigden te kwalificeren, zijn met aangepaste definitie in het besluit van 17 december 1998, nr. SV/AVF/98/41726, *Stcrt.* 1998, nr. 246 onder het bereik van de vrijwilligersregeling gebracht. Vrijwilligers kunnen daardoor werkzaam zijn bij sportverenigingen of -stichtingen, ongeacht of deze belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. De regeling is niet van toepassing op sportorganisaties in de vorm van een BV of NV.
De vrijwilligersregeling kan slechts worden toegepast als sprake is van werkzaamheden, die men niet 'bij wijze van beroep' verricht. In de toelichting op de eerdergenoemde ministeriële regeling van 28 augustus 1984 is meegedeeld dat, bij de beoordeling van de vraag of men beroepshalve werkzaamheden verricht, vooral van belang is of men relatief veel tijd in het werk steekt en of men een beloning geniet die in overeenstemming met het werk is. Daaraan is toegevoegd dat aan de hand van deze punten in ieder individueel geval beoordeeld zal moeten worden in hoeverre men onder de vrijwilligersregeling valt. Gelet op het voorgaande is het duidelijk dat bij een marktconforme beloning geen sprake kan zijn van een vrijwilligersvergoeding. Bij de beoordeling of er in concrete situaties sprake is van een marktconforme beloning zullen diverse omstandigheden in de afweging meegenomen moeten worden. Ik verwijs in dit verband naar de antwoorden op kamervragen inzake de Toepassing vrijwilligersregeling bij overblijfkrachten (Handelingen Tweede Kamer, nr. 266, vergaderjaar 2002-2003), gepubliceerd in het persbericht van 2 juni 2003, kenmerk 2003-138.

3. Vrije vergoeding
Voorafgaand aan de vraag of een voor verrichte werkzaamheden betaalde vergoeding belast inkomen vormt, geldt het volgende. Een vergoeding die niet hoger is dan de naar redelijkheid te bepalen kosten kan niet worden aangemerkt als loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Evenmin is sprake van inkomen in de zin van de Wet IB 2001. Deze vergoedingen kunnen dan ook onbelast worden uitgekeerd, ongeacht of zij de in punt 4 en 5a bedoelde grenzen overschrijden. Daarbij komt bovendien geen betekenis toe aan de beperking van belastingvrij te vergoeden kosten, zoals bijvoorbeeld de beperking van de autokostenvergoeding. Iemand geniet pas inkomen uit werk en woning als redelijkerwijze kan worden verwacht dat, op langere termijn bezien, de opbrengsten de kosten zullen overtreffen.

4. Algemene regeling voor de werknemersverzekeringen
Aan vrijwilligers verstrekte vergoedingen worden als vrije vergoedingen aangemerkt als deze niet hoger zijn dan de op basis van de ministeriële regeling van 28 augustus 1984, nr. SV/WV/84/2981, Stcrt. 1984, nr. 172 van Sociale Zaken en Werkgelegenheid geldende bedragen. De bedragen genoemd in die regeling zijn sinds de introductie regelmatig aangepast.

5. Algemene regeling voor de belasting- en premieheffing volksverzekeringen

a. Vergoedingen tot ten hoogste de vrijgestelde bedragen
De door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vrijgestelde vergoedingen gelden ook voor de heffing van belasting- en premies volksverzekeringen. Als een vrijwilliger in verband met door hem verricht vrijwilligerswerk uitsluitend een vergoeding ontvangt die (zowel per week als per jaar) niet hoger is dan de in punt 4 bedoelde toegestane bedragen, kan dus zonder nader onderzoek worden aangenomen dat deze vergoeding strekt tot bestrijding van uitgaven die de vrijwilliger in verband met het verrichten van de arbeid moet doen. Zoals in punt 3 is uiteengezet kan deze vergoeding daarom niet worden aangemerkt als loon voor de loonbelasting. Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in de hier bedoelde vergoeding geen voordeel is gelegen dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.

b. Hogere vergoedingen
Als de vergoeding per week of per jaar meer bedraagt dan de in punt 4 bedoelde bedragen zou in beginsel van geval tot geval moeten worden beoordeeld of de vrijwilliger al dan niet in dienstbetrekking werkzaam is. In de praktijk kan echter vaak moeilijk worden vastgesteld of aan de daarvoor geldende criteria is voldaan. In verband hiermee keur ik uit praktische overwegingen voor zoveel nodig goed dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger ook in deze situatie niet als een dienstbetrekking wordt beschouwd. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat het lichaam de verstrekte vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeeft met het formulier 'Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde'. Als het lichaam niet voldoet aan deze verplichting vervalt de goedkeuring en zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking.
De goedkeuring geldt niet voor de situatie dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger is aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Daarbij is met name de zogenoemde gelijkgesteldenregeling van belang (art. 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Deze regeling bepaalt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen in de week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste zal bedragen 2/5 maal het wettelijk minimumloon. In deze situatie dient de vrijwilliger op de normale wijze te worden opgenomen in de loonadministratie. Dat geldt uiteraard ook als de vrijwilliger samen met de opdrachtgever ervoor kiest om de arbeidsverhouding als dienstbetrekking te beschouwen.

6. De vrijwilligersregeling voor amateurgezelschappen

a. Algemeen
Op leden van amateurgezelschappen is de artiestenregeling van toepassing. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan fanfares, harmonieën, zangkoren, carnavals- of toneelverenigingen, waarbij het voor de hand ligt dat sprake is van het beoefenen van een hobby. Als hoofdregel geldt dat degene met wie het optreden is overeengekomen (hierna: zaalhouder of inhoudingsplichtige) loonbelasting moet inhouden over het aan iedere artiest toekomende deel van de gage. Hiervan kan in geval van een kostenvergoedingsbeschikking of een inhoudingsplichtigenverklaring worden afgeweken.
Bij deze amateurgezelschappen dekt de gage meestal nauwelijks de gemaakte kosten. Dat heeft tot gevolg dat de geheven loonbelasting bij de aanslag inkomstenbelasting in vrijwel alle gevallen weer moet worden gerestitueerd. In deze situatie kan in afwijking van de hoofdregel de inhouding van loonbelasting weliswaar worden vermeden met behulp van een door de inspecteur af te geven kostenvergoedingsbeschikking, maar aan deze werkwijze zijn voor alle betrokkenen administratieve lasten verbonden.
Daarnaast kunnen de administratieve verplichtingen voor amateurgezelschappen worden verminderd als (bijvoorbeeld) de leider van het gezelschap over een inhoudingsplichtigenverklaring beschikt. De (oorspronkelijke) inhoudingsplichtige hoeft immers in afwijking van de hoofdregel geen loonbelasting in te houden als hij de gage uitbetaalt aan iemand die in het bezit is van een geldige inhoudingsplichtigenverklaring. In artikel 5, derde en vierde lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 is geregeld aan wie een dergelijke verklaring kan worden afgegeven. Zoals daaruit blijkt wordt een inhoudingsplichtigenverklaring niet afgegeven aan een niet in Nederland wonend (gevestigd) persoon of lichaam.

Als (bijvoorbeeld) de leider van het gezelschap een inhoudingsplichtigenverklaring heeft, is in het geheel geen loonbelasting verschuldigd indien de gage volledig ten goede komt aan de verenigings- of de stichtingskas. De leden van het gezelschap genieten geen gage indien de gage wordt gebruikt als bijdrage in de kosten van het gezelschap.

b. Toepassing vrijwilligersregeling
Op grond van de wettelijke bepalingen moet echter wel loonbelasting worden geheven over het gedeelte van de gage dat de bezitter van de inhoudingsplichtigenverklaring ten goede doet komen aan de leden van het amateurgezelschap. De leden van deze gezelschappen zijn naar de aard van hun werkzaamheden evenwel op één lijn te stellen met vrijwilligers. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is immers dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding (in verband hiermee wijs ik op hetgeen is opgenomen in punt 2, 3 en 5 van dit besluit). Gelet daarop keur ik goed dat de heffing van loonbelasting achterwege blijft indien de leden van het gezelschap noch per week, noch per jaar een hogere gage ontvangen dan de in punt 5a van dit besluit bedoelde bedragen. De bezitter van de inhoudingsplichtigenverklaring hoeft in dat geval niet te voldoen aan allerlei administratieve verplichtingen, zoals het aanleggen van een loonadministratie en het invullen van loonbelastingkaarten. Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in deze gage geen voordeel gelegen is dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.
Door de mogelijkheid van vergoeding van de maximaal vrijgestelde bedragen van de vrijwilligersregeling is het niet alleen mogelijk de aan een optreden verbonden kosten - tot de genoemde bedragen - te vergoeden. Daarnaast kan de artiest ook een vrije vergoeding krijgen voor de kosten die op andere tijdstippen worden gemaakt voor repetities en overige werkzaamheden.

c. Hogere vergoeding
Als de artiest een hogere vergoeding ontvangt dan de in punt 4 bedoelde bedragen, moet (de leider van) het amateurgezelschap de verstrekte vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeven met het formulier 'Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde' (zie ook onderdeel 5b van dit besluit). Bij het niet voldoen aan deze verplichting vervalt de goedkeuring en zal in beginsel over de genoten gage loonbelasting verschuldigd zijn. Er hoeft evenwel geen loonbelasting te worden ingehouden als de volledige gage onder de kleinevergoedingsregeling valt. Die regeling kent echter meer administratieve verplichtingen, zoals een opgave aan de belastingdienst van het bedrag dat op grond van die regeling als een vrije vergoeding is aangemerkt.

7. Vervallen besluiten
Het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M *(Bew.: Infobulletin 2001/317)* en het besluit van 7 februari 2002, nr. DGB2002/523M *(Bew.: BNB 2002/162)* zijn hierbij komen te vervallen.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M, BNB 2004/211 (V-N 2004/16.21).

Beleid. Vrijwilligersregeling tot 12 maart 2004

'Dit besluit is een herdruk van het besluit van 18 februari 1999, nr. DB99/383M *(Bew.: BNB 1999/204)* voor de heffing van de loonbelasting/premie volksverzekeringen en is opnieuw uitgebracht voor de toepassing van de Wet IB 2001.

1. Inleiding
In het Besluit van 10 maart 1993, nr. DB93/178, *BNB* 1993/160, gewijzigd bij Besluit van 8 februari 1996, nr. DB96/457M, *BNB* 1996/156, heb ik een regeling getroffen over de arbeidsverhouding van vrijwilligers. Blijkens mededeling van 2 februari 1998, nr. DB98/453M, *Infobulletin* 1998/185, is het in die regeling opgenomen bedrag van ƒ 1200 per jaar met ingang van 1 januari 1998 verhoogd tot ƒ 1400 per jaar. Gelet op de wens van de Tweede Kamer om het bedrag van de vrijwilligersregeling jaarlijks te indexeren, is het bedrag voor het jaar 1999 gesteld op ƒ 1435 (€ 651) en voor de jaren 2000 en 2001 op ƒ 1470 (€ 667). De

vrijwilligersregeling is al vanaf 1 januari 1985 van kracht. De regeling is destijds getroffen om tegemoet te komen aan het verlangen van de sport- en vrijwilligerswereld naar een duidelijke regeling voor het verstrekken van geringe kostenvergoedingen aan vrijwilligers. De vrijwilligersregeling geldt ook voor de werknemersverzekeringen, met uitzondering van de in onderdeel 5b verleende goedkeuring. Mede naar aanleiding van signalen uit de sportwereld heeft de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid de regeling aangepast bij Besluit van 17 december 1998, nr. SV/AVF/98/41726, *Stcrt.* 1998, nr. 246.

2. Definitie vrijwilliger en toelichting
Onder vrijwilliger wordt in dit Besluit verstaan degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor doorgaans één privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting, dan wel voor doorgaans één sportvereniging of -stichting die op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Op grond van de tot heden gebruikte definitie was de vrijwilligersregeling niet van toepassing op publiekrechtelijke lichamen. Inmiddels is echter gebleken dat ook in de publieke sector behoefte bestaat om van de regeling gebruik te maken. Voorts leidt het ook bij publiekrechtelijke rechtspersonen tot rechtsonzekerheid en administratieve rompslomp als men in een concreet geval bij de betaling van geringe vergoedingen aan vrijwilligers moet beoordelen of al dan niet sprake is van een dienstbetrekking. Om dergelijke problemen te vermijden is de vrijwilligersregeling in 1985 juist tot stand gekomen, zodat het mede daarom voor de hand ligt het onderscheid tussen privaat- en publiekrechtelijke lichamen te laten vervallen. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding. Daarvan is veelal sprake in de sportwereld. Sportverenigingen zoals betaaldvoetbalorganisaties, die van oudsher onder het bereik van de vrijwilligersregeling vielen, dreigden echter niet langer voor de regeling te kwalificeren vanwege de inmiddels bestaande onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting. Met de aangepaste definitie wordt de bestaande situatie voor de sportwereld gecontinueerd, zodat vrijwilligers op dezelfde wijze als voorheen werkzaam kunnen zijn bij sportverenigingen of -stichtingen, ongeacht of deze belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. De regeling is niet van toepassing op sportorganisaties in de vorm van een BV of NV.

3. Vrije vergoeding
Voorafgaand aan de vraag of een voor verrichte werkzaamheden betaalde vergoeding belast inkomen vormt, geldt het volgende. Een vergoeding die niet hoger is dan de naar redelijkheid te bepalen kosten kan niet worden aangemerkt als loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Evenmin is sprake van inkomen in de zin van de Wet IB 2001. Deze vergoedingen kunnen dan ook onbelast worden uitgekeerd, ongeacht of zij de in de onderdelen 4 en 5 genoemde grenzen overschrijden. Daarbij komt bovendien geen betekenis toe aan de beperking van belastingvrij te vergoeden kosten, zoals bijvoorbeeld de beperking van de autokostenvergoeding tot (met ingang van 1996) ƒ 0,60 (€ 0,27) per kilometer. Iemand geniet pas inkomen uit werk en woning als redelijkerwijs kan worden verwacht dat, op langere termijn bezien, de opbrengsten de kosten zullen overtreffen.

4. Algemene regeling voor de werknemersverzekeringen
De in de ministeriële regeling van 28 augustus 1984, nr. SV/WV/84/2981 van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid genoemde bedragen zijn sindsdien regelmatig aangepast. Aan vrijwilligers verstrekte vergoedingen worden als vrije vergoedingen aangemerkt als deze vergoedingen niet hoger zijn dan de hierna vermelde bedragen.

Periode	Vergoeding per week	Vergoeding per jaar
1993-1995	ƒ 20	ƒ 1000
1996-1997	ƒ 25	ƒ 1200
1998	ƒ 40	ƒ 1400

1999	ƒ 41 (€ 19)	ƒ 1435 (€ 651)
2000-2001	ƒ 42 (€ 19)	ƒ 1470 (€ 651)

(Bew.: In de jaren 2002 en 2003 zijn de bedragen € 20 per week € 700 per jaar; met ingang van 1 januari 2004 zijn de bedragen € 21 per week en € 735 per jaar.)

5. Algemene regeling voor de belasting- en premieheffing

a. Vergoedingen tot ten hoogste de vrijgestelde bedragen
De door de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vrijgestelde vergoedingen gelden ook voor de belasting- en premieheffing. Als een vrijwilliger in verband met door hem verricht vrijwilligerswerk uitsluitend een vergoeding ontvangt die niet hoger is dan de in onderdeel 4 genoemde bedragen, kan dus zonder nader onderzoek worden aangenomen dat deze vergoeding strekt tot bestrijding van uitgaven welke de vrijwilliger in verband met het verrichten van de arbeid moet doen. Zoals in onderdeel 3 is uiteengezet kan deze vergoeding daarom niet worden aangemerkt als loon voor de loonbelasting. Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in de hier bedoelde vergoeding geen voordeel is gelegen dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.

b. Hogere vergoedingen
Als de vergoeding meer bedraagt dan de in onderdeel 4 genoemde maxima zou in beginsel van geval tot geval moeten worden beoordeeld of de vrijwilliger al dan niet in dienstbetrekking werkzaam is. In de praktijk kan echter vaak moeilijk worden vastgesteld of aan de daarvoor geldende criteria is voldaan. In verband hiermee keur ik uit praktische overwegingen voor zoveel nodig goed dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger ook in deze situatie niet als een dienstbetrekking wordt beschouwd. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat het lichaam de verstrekte vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeeft met het formulier 'Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde'. Als het lichaam niet voldoet aan deze verplichting vervalt de goedkeuring en zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking. De goedkeuring geldt niet voor de situatie dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger is aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Daarbij is met name de zogenoemde gelijkgesteldenregeling van belang (art. 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Deze regeling bepaalt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen in de week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste zal bedragen 2/5 maal het wettelijk minimumloon. In deze situatie dient de vrijwilliger op de normale wijze te worden opgenomen in de loonadministratie. Dat geldt uiteraard ook als de vrijwilliger samen met de opdrachtgever ervoor kiest om de arbeidsverhouding als dienstbetrekking te beschouwen.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M, Infobulletin 2001/317.

Beleid. Voorbeeld toepassing vrijwilligersregeling bij koeriersdiensten

'1.2. De vrijwilligersregeling is van toepassing
Een koerier kan de werkzaamheden verrichten als 'vrijwilliger' (zie hiervoor nader het Besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M *(Bew.: BNB 2004/211)*). Daaronder wordt verstaan: degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor doorgaans één privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting, of één sportvereniging of -stichting die op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding. Aan vrijwilligers verstrekte vergoedingen worden als vrije vergoedingen aangemerkt als deze niet hoger zijn dan maximaal € 735 per jaar én maximaal € 21 per week.

Voorbeeld
Iemand bezorgt op vrijwillige basis warme maaltijden bij oudere mensen. Hij is daar per avond twee uur mee bezig en doet dit drie avonden per week. Voor de kosten die hij maakt ontvangt hij per keer een niet-marktconforme vergoeding van € 6. In het kalenderjaar heeft hij in totaal € 700 ontvangen.
In dit geval hoeft niet getoetst te worden of sprake is van een bron van inkomen. De vergoeding blijft beneden het maximum van de hierboven genoemde bedragen die gelden in het kader van de vrijwilligersregeling. Dit betekent dat de vergoeding voor de vrijwilliger onbelast is.
Als de vergoedingen hoger zijn dan de geldende bedragen kan mogelijk voor de loonbelasting (dus niet voor de premieheffing werknemersverzekeringen) de goedkeuring in het Besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M *(Bew.: BNB 2004/211)*, van toepassing zijn (zie: paragraaf 5b van dat besluit). Die goedkeuring geldt overigens niet als de arbeidsverhouding van de vrijwilliger is aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Daarbij is met name de zogenoemde gelijkgesteldenregeling van belang (artikel 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Deze regeling bepaalt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen in de week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste zal bedragen 2/5 maal het wettelijk minimumloon. In deze situatie dient de vrijwilliger op de normale wijze te worden opgenomen in de loonadministratie. Dat geldt uiteraard ook als de vrijwilliger samen met de opdrachtgever ervoor kiest om de arbeidsverhouding als dienstbetrekking te beschouwen.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 januari 2005, nr. CPP2004/1864M, V-N 2005/8.10.

4.9. Auteurs

Beschouwing
Auteurs die in dienstbetrekking werkzaam zijn, bijvoorbeeld de journalist van een dagblad, genieten loon uit dienstbetrekking en hebben dus geen overige werkzaamheid. Auteurs die niet in dienstbetrekking zijn, hebben in beginsel een overige werkzaamheid, tenzij geldelijk voordeel redelijkerwijs niet is ter verwachten of tenzij de baten zo omvangrijk zijn dat winst uit onderneming kan worden aangenomen.
Onder de opbrengsten van die werkzaamheid vallen niet alleen het productief maken van het auteursrecht, maar ook het vervreemden daarvan. Zie aant. 4.9.1.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Het voordeel door het afstand doen door een auteur van het recht om zijn werk openbaar te maken, is belast als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 22 juni 1927, B. nr. 4080, HR 11 april 1928, B. nr. 4255, en HR 15 januari 1930, B. nr. 4682.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende vatte in 1936 het plan op een boek te schrijven en uit te geven, waarvoor zij buitenlandse studiereizen maakte. Toen geen uitgever werd gevonden, werd in 1953 besloten het boek zelf te doen drukken en uitgeven. Voor de vraag of geldelijk voordeel was te verwachten is ook te letten op de vóór 1953 gemaakte 'researchkosten'.
HR 22 juni 1960, nr. 14 271, BNB 1960/255 (m.nt. Den Boer).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, leraar Nederlands en tekenen, heeft journalistieke werkzaamheden verricht voor een viermaal per jaar verschijnend blad over zeilsport. Voor deze werkzaamheden heeft hij ƒ 11 000. Tevens heeft hij van vier andere ondernemingen voor redactiewerkzaamheden ƒ 1320 ontvangen. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben een vennootschap onder firma opgericht, waarin belanghebbende zijn auteurswerkzaamheden heeft ingebracht en zijn echtgenote haar verliesgevende schoonheidssalon. Het hof schrijft deze overeenkomst toe

aan andere dan zakelijke motieven, zodat daaraan geen gevolgen voor de inkomstenbelasting worden toegekend. De opbrengsten voor de redactiewerkzaamheden worden bij belanghebbende belast als inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 1 juli 1994, nr. 93/4552, V-N 1995, blz. 746, punt 19 .

Literatuur
C.P.M. van Houte, 'Auteursrechten als belastingobject', *WFR* 1991/5958, blz. 550-554.

4.9.1. Auteursrechten

Beschouwing
Volgens art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 werden tot de inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten gerekend de voordelen genoten wegens het productief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of uitvinder zelf. Deze bepaling kwam overeen met art. 28, tweede lid, 3°, Besluit IB 1941. In par. 33 van de leidraad bij het Besluit IB 1941 werd opgemerkt, dat 'de auteur, die geen beroepsauteur is en zijn auteursrecht productief maakt, niet 'opbrengst van vermogen' geniet - al behoort het auteursrecht ongetwijfeld tot zijn vermogen - doch opbrengst van arbeid. Indien hij het auteursrecht vervreemdt, wordt dit niet beschouwd als omzetting van vermogen, doch als het plukken van de vruchten van zijn werkzaamheden. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de uitvinder en zijn octrooi. Maken daarentegen de erfgenamen van een auteur of van een uitvinder een auteursrecht of een octrooi productief, dan genieten deze erfgenamen opbrengst van roerend kapitaal (art. 31). Indien deze erfgenamen het auteursrecht of het octrooi vervreemden, wordt dit als een gewone omzetting van vermogen beschouwd. (...)'
In het oorspronkelijke voorstel voor de Wet IB 2001 was in art. 3.91, eerste lid, aanhef en onderdeel a, bepaald dat onder werkzaamheid mede wordt verstaan het productief maken van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf. Bij nota van wijziging is deze bepaling als zijnde overbodig vervallen.

Parlementaire behandeling. Wet IB 2001
'Onderdeel a (*Bew.*: van thans art. 3.91) is ontleend aan artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Hiermee wordt bewerkstelligd dat voordelen uit een auteursrecht of een octrooi worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden, indien het auteursrecht of het octrooi door de auteur, respectievelijk uitvinder zelf productief wordt gemaakt of vervreemd.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 135.

'De leden van de VVD-fractie vragen of het afzonderlijk opnemen van een vervreemding - bijvoorbeeld van een auteursrecht - in artikel 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91), eerste lid, onderdeel a, van het voorstel van wet overbodig is, omdat een dergelijke vervreemding reeds vanwege de toepassing van het winstregime bij het resultaat uit overige werkzaamheden als belastbaar feit kwalificeert. Onze reactie hierop is, dat de formulering van onderdeel a en de formulering van de onderdelen b en c bij nota van wijziging meer op elkaar zullen worden afgestemd.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 471.

'De eerste en tweede wijziging zijn het resultaat van nader inzicht dat de in artikel 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91), eerste lid, onderdeel a, opgenomen uitbreiding van het begrip werkzaamheid met het productief maken of vervreemden van een auteursrecht in haar geheel overbodig is, nu het productief maken en vervreemden van auteursrechten of octrooirechten door de auteur of uitvinder zelf reeds een schoolvoorbeeld zijn van wat tot het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden moet worden gerekend.'
Toelichting (eerste) NvW, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 18, blz. 32-33.

Literatuur. Wet IB 1964
E.M.G. Creusen en D. Booij, 'Auteursrecht, octrooi en assurantieportefeuille: een analyse van de behandeling in de inkomstenbelasting', *WFR* 1980/5449.
E.M.G. Creusen, *Inkomsten uit andere arbeid*, blz. 39-40 en 105-112, Arnhem: Gouda Quint

1981.

Literatuur. Wet IB 2001
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, tekstblok 757, blz. 682-683, Deventer: Kluwer 2001, merkt op dat bij de Wet IB 2001 geen wijziging is beoogd met betrekking tot de behandeling van auteursrechten en octrooirechten. Belast zijn niet slechts periodieke vergoedingen, maar mede abnormale of eenmalige voordelen van allerlei aard, zoals terzake ontvangen boeten en schadevergoedingen. Ook de prijs die de auteur of uitvinder bij vervreemding weet te bedingen, is belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit geldt alleen voor de auteur of uitvinder zelf en niet voor degene die het recht kocht of krachtens erfrecht verkreeg.

4.9.2. Proefschrift

Beschouwing
Het schrijven van een proefschrift vormt in het algemeen geen overige werkzaamheid. De auteur beoogt primair de academische promotie. Dit geldt volgens de rechtspraak ook indien een handelseditie van het proefschrift wordt uitgegeven. Zie voor een andere opvatting onder Literatuur.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het schrijven van een proefschrift is een arbeid die wordt ondernomen om te kunnen promoveren en niet om daarmede door het productief maken of vervreemden van auteursrechten voordeel te behalen, terwijl zodanig voordeel daarvan in het algemeen ook niet kan worden verwacht, omdat de kosten verbonden aan de uitgave en de verkrijging van het aantal voor de promotie benodigde exemplaren, aanzienlijk hoger plegen te zijn dan de mogelijke inkomsten, welke bij de uitgave van een handelseditie uit de verkoop worden ontvangen. Ook in dit geval valt het schrijven van een proefschrift niet te beschouwen als een op beloning gerichte arbeid. Wanneer, gelijk in het onderhavige geval, de schrijver door de verkoop van de exemplaren van de handelseditie van zijn werk baten ontvangt, kunnen deze baten niet in het inkomen worden betrokken, daar zij het karakter hebben van ontvangsten, strekkende tot vermindering van de privé-kosten gemaakt terzake van een niet op economisch gebied liggend gebeuren.
HR 3 maart 1954, nr. 11 683, BNB 1954/125 (m.nt. Tekenbroek).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is in 1970 gepromoveerd tot doctor in de rechtsgeleerdheid. De kosten zijn binnen de gestelde grenzen als buitengewone lasten ter zake in aanmerking genomen. Van het proefschrift is een als handelseditie uitgegeven (behoudens de omslag gelijk aan het proefschrift). In 1971 ontving X *f* 3215. Wil voordeel genoten uit het productief maken of vervreemden van een auteursrecht door de auteur zelf kunnen worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid, dan moet de maker van het werk bij het tot stand brengen daarvan zodanig voordeel hebben beoogd en redelijkerwijs hebben kunnen verwachten. Volgt verwijzing.
HR 22 februari 1978, nr. 18 690, BNB 1978/194 (m.nt. Van Dijck).

Verwijzingsuitspraak HR 22 februari 1978, nr. 18 690, *BNB* 1978/194. Belanghebbende beoogde met het schrijven van dit proefschrift geen voordeel en kon redelijkerwijs ook geen voordeel verwachten, ook al was afgesproken dat van zijn proefschrift een handelseditie zou worden uitgegeven, Er moet geen onderscheid worden gemaakt tussen een promotieactiviteit en een handelsactiviteit, aangezien het schrijven van een proefschrift een ondeelbare activiteit is, gericht op het promoveren.
Hof 's-Gravenhage 14 februari 1979, nr. 121/78, BNB 1980/144.

Het is aannemelijk dat belanghebbende het proefschrift heeft geschreven met als doel daarop te promoveren en dat, zoals in het algemeen het geval is, het eventueel genieten van baten

uit de handelseditie op deze beslissing geen wezenlijke invloed heeft gehad. Het schrijven en publiek maken van een proefschrift gaat immers in het algemeen met dermate hoge kosten gepaard dat deze slechts bij uitzondering worden overtroffen door de opbrengsten van de verkoop van handelsedities, zodat een auteur van een proefschrift bij het tot stand brengen van zijn geschrift daarvan in het algemeen geen voordeel zal kunnen verwachten. Dat wordt niet anders, omdat een uitgever een handelseditie van een proefschrift wil uitgeven; dat betekent in het algemeen nog niet dat ten tijde van het tot stand brengen van het geschrift een voordeel te voorzien was. Zo'n uitgave kan immers ook zijn gemotiveerd door wetenschappelijke en andere niet-commerciële argumenten. De omstandigheid dat de uitgever tot een tweede druk besloot, laat onverlet dat ten aanzien van belanghebbende het schrijven van het geschrift dat als proefschrift en als handelseditie diende een ondeelbare activiteit is. De door belanghebbende ontvangen royalty's behoren niet tot de inkomsten uit arbeid.
Hof Arnhem 31 augustus 1987, nr. 2663/1983, BNB 1989/25.

Literatuur. Wet IB 2001
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, tekstblok 757, blz. 682-683, Deventer: Kluwer 2001, meent dat de opbrengst van de handelseditie van een proefschrift is belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen het schrijven van het proefschrift zelf (dat niet op het verkrijgen van voordeel is gericht) en de, los daarvan staande, handelingen die het productief maken van het daardoor verkregen auteursrecht bedoelen en die als zodanig wel het verkrijgen van voordeel beogen. Aangezien de kosten van het proefschrift ingevolge art. 6.27 Wet IB 2001 in mindering kunnen worden gebracht, kunnen zij niet andermaal als op de handelseditie drukkende kosten in mindering worden gebracht.

4.9.3. Schaakrubriek

Beschouwing
Het tegen betaling, buiten dienstbetrekking, verzorgen van een rubriek in een krant of een tijdschrift vormt in het algemeen een overige werkzaamheid. In het hierna opgenomen arrest ging het om een amateur-schaker die een schaakrubriek verzorgde. Moest voor de belastbaarheid van de opbrengsten rekening worden gehouden met de kosten die belanghebbende als schaker maakte? Die vraag werd ontkennend beantwoord. Het had wellicht anders kunnen liggen als belanghebbende aannemelijk had kunnen maken dat hij vanwege de schaakrubriek hogere kosten had gemaakt dan de kosten die met hem wat speelsterkte betreft vergelijkbare schakers plegen te maken.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende beoefent het schaken als hobby. Hij bezoekt jaarlijks schaaktoernooien in binnen- en buitenland. Voor een dagblad vergaart hij nieuwsberichten op schaakgebied en schrijft hij wekelijks een artikel 'Schaken' waarin hij gespeelde partijen van commentaar voorziet. In 1971 ontving belanghebbende daarvoor in totaal ƒ 1868,72. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat het beoefenen van het schaakspel uit liefhebberij niet medebrengt het tegen vergoeding voor een dagblad vergaren van berichten met betrekking tot het schaakgebeuren en het voor dat dagblad verzorgen van een wekelijkse schaakrubriek. Hieraan kon het hof de gevolgtrekking verbinden dat de met de publicistische arbeid door belanghebbende verkregen voordelen geen verband houden met voor het beoefenen van het schaakspel uit liefhebberij gemaakte kosten. Tevens kon het hof aannemen dat belanghebbende met die beloonde arbeid deelnam aan het economische verkeer. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat belanghebbende voordeel beoogde. Hierdoor is niet van betekenis of belanghebbende ook zonder vergoeding de schaakrubriek zou hebben verzorgd. Inkomsten uit andere arbeid.
HR 13 maart 1974, nr. 17 250, BNB 1974/95.

4.9.4. Memoires

Beschouwing
Het schrijven van memoires vormt in het algemeen een overige werkzaamheid, tenzij

geldelijk voordeel redelijkerwijs niet is te verwachten.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Nadat belanghebbende, een toonkunstenaar, zijn beroep heeft gestaakt, schrijft hij zijn mémoires en verkoopt hij het auteursrecht. Ook al heeft de naam die belanghebbende door de uitoefening van zijn beroep heeft gemaakt aan zijn memoires publiciteitswaarde hebben verleend, bestempelt dat de inkomsten die het schrijven van die memoires hem heeft verschaft nog niet tot winst uit zijn beroep. Het schrijven van memoires is een werkzaamheid die in aard geheel verschilt van de werkzaamheden welke tot de taak van toonkunstenaar behoren, en die, ondernomen na de beëindiging of in het vooruitzicht van de spoedige beëindiging van de beroepsuitoefening, met die beroepsuitoefening economisch ook geen verband houdt. Er is sprake van opbrengst van arbeid als bedoeld in art. 28 Besluit IB 1941.
HR 7 november 1956, nr. 12 900, BNB 1956/344.

4.10. Uitvinders

Beschouwing
Degene die zijn uitvinding te gelde maakt, geniet in het algemeen resultaat uit een overige werkzaamheid. Zie aant. 4.10.1 voor de behandeling van octrooirechten.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende, directeur van een NV, verkreeg in privé een uitvindersgedachte met het recht die uit te werken en daarop octrooi aan te vragen. Hij droeg deze rechten voor *f* 30 000 over aan de NV. De Raad van Beroep verwerpt de stelling van belanghebbende dat het verkrijgen en overdragen van de uitvindersgedachte enkel als een vermogenshandeling kan worden beschouwd. Belanghebbende heeft in privé arbeid gepresteerd bij het verkrijgen van de uitvindersgedachte, bij het formuleren daarvan en bij het te gelde maken daarvan. Er is sprake van opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen; de Raad van Beroep mocht aannemen dat onjuist is de stelling van belanghebbende dat de uitvindersgedachte zonder enige arbeid plotseling door ingeving zou zijn ontstaan en dat daarentegen moet worden aangenomen dat men hier te doen heeft met de vrucht van de door belanghebbende verrichte arbeid.
HR 22 april 1931, naar aanleiding van RvB 's-Hertogenbosch 24 november 1930, B. nr. 4963.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende heeft samen met IJ, evenals hij directeur van NV A, in 1940 een octrooi gekocht voor *f* 3000. Dit octrooi verkochten zij in 1947 aan NV A voor *f* 40 000. Daarbij verbonden de verkopers zich NV A op de hoogte te stellen van alle hen ter beschikking staande kennis omtrent de speurwerkresultaten en ook verbonden zij zich NV A met hun gehele kennis en kunnen bij de ontwikkeling en de praktische toepassing der uitvinding te zullen bijstaan De Raad van Beroep is van oordeel dat de ervaring en deskundigheid van de verkopers en hun relatie met technische adviseurs en met NV A deze laatste mede hebben bewogen tot aankoop van het octrooi over te gaan. Deze factoren hebben uiteindelijk de transactie tussen NV A en de verkopers in belangrijke mate bepaald en in zodanige mate mede beslissend zijn geweest voor de omvang van het door de verkopers behaalde voordeel, zodat sprake is van opbrengst van 'andere' arbeid. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen. De Raad van Beroep heeft, mede vanwege het ongegrond bevinden van de stelling van belanghebbende dat hij ter zake niet deskundig was, kunnen en mogen aannemen dat bij de onderhavige transactie de ervaring en deskundigheid van belanghebbende en zijn relaties een gewichtige factor hebben gevormd. Daaruit heeft de Raad van Beroep terecht afgeleid dat de op deze transactie behaalde winst opbrengst van arbeid was. Hieraan doet niet af dat in art. 28, tweede lid, aanhef en onder 3°, Besluit IB 1941 in het bijzonder het vervreemden van een octrooi door de uitvinder tot zodanige arbeid wordt gestempeld. Deze bepaling dient toch alleen om buiten twijfel te stellen dat het vervreemden door den uitvinder niet wordt beschouwd als omzetting van vermogen, maar als het plukken van de vruchten van werkzaamheden, en niets inhoudt omtrent vervreemding door een ander

dan de uitvinder.
HR 19 december 1956, nr. 12 971, BNB 1957/38.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, huisarts, ontwerpt een nieuw type boot. Hij neemt met een prototype deel aan de Hiswa, ontvangt een enkele subsidie en onderhoudt contacten met producenten. Aan deze activiteiten zijn aanzienlijke kosten verbonden. Belanghebbende is niet technisch of commercieel onderlegd en bezit geen specifieke kennis op het gebied van botenbouw. Er zijn geen boten verkocht. Het hof acht niet aannemelijk dat belanghebbende met deze activiteiten redelijkerwijs positieve opbrengsten kon verwachten; er is geen sprake van een bron van inkomen. De Hoge Raad verwerpt het beroep in cassatie.
HR 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/314.

4.10.1. Octrooirechten

Beschouwing
Volgens art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 werden tot de inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten gerekend de voordelen genoten wegens het productief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of uitvinder zelf. Deze bepaling kwam overeen met art. 28, tweede lid, 3°, Besluit IB 1941. In par. 33 van de leidraad bij het Besluit IB 1941 werd opgemerkt dat 'de auteur, die geen beroepsauteur is en zijn auteursrecht productief maakt, niet 'opbrengst van vermogen' geniet - al behoort het auteursrecht ongetwijfeld tot zijn vermogen - doch opbrengst van arbeid. Indien hij het auteursrecht vervreemdt, wordt dit niet beschouwd als omzetting van vermogen, doch als het plukken van de vruchten van zijn werkzaamheden. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de uitvinder en zijn octrooi. Maken daarentegen de erfgenamen van een auteur of van een uitvinder een auteursrecht of een octrooi productief, dan genieten deze erfgenamen opbrengst van roerend kapitaal (art. 31). Indien deze erfgenamen het auteursrecht of het octrooi vervreemden, wordt dit als een gewone omzetting van vermogen beschouwd. (...)'.
In het oorspronkelijke voorstel voor de Wet IB 2001 was in art. 3.91, eerste lid, aanhef en onderdeel a, bepaald dat onder werkzaamheid mede wordt verstaan het productief maken van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf. Bij nota van wijziging is deze bepaling als zijnde overbodig vervallen. Zie aant. 4.9.1.
In HR 19 december 1956, nr. 12 971, *BNB* 1957/38, was sprake van een belaste aan- en verkooptransactie met betrekking tot een octrooirecht (zie aant. 7.15.4). De Hoge Raad overwoog dat aan de beslissing niet afdoet dat in art. 28, tweede lid, aanhef en onder 3°, Besluit IB 1941 in het bijzonder het vervreemden van een octrooi door de uitvinder tot zodanige arbeid wordt gestempeld. Deze bepaling dient alleen om buiten twijfel te stellen dat het vervreemden door de uitvinder niet wordt beschouwd als omzetting van vermogen, maar als het plukken van de vruchten van werkzaamheden. De bepaling houdt niets in omtrent vervreemding door een ander dan den uitvinder, aldus de Hoge Raad. Ook vanwege inbreuk op het octrooirecht ontvangen bedragen behoren tot het resultaat. Zie HR 3 mei 1961, nr. 14 424, *BNB* 1961/177.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Hoe gewichtig de rol ook moge zijn, welk toeval of inspiratie bij het doen ener uitvinding speelt, dit neemt niet weg dat elke uitvinding toch in hoofdzaak het resultaat is van de door de uitvinder aangewende geestesarbeid. Nu vaststaat dat belanghebbende aan B heeft overgedragen het recht van octrooi op zijn uitvindingen en van alle rechten voortvloeiende uit in het buitenland ingediende aanvragen om octrooi, zijn met het verkrijgen van die rechten talrijke werkzaamheden voor hem gemoeid geweest. De opbrengst van het verkochte recht op octrooi is derhalve als opbrengst van arbeid aan te merken.
HR 10 mei 1933, B. nr. 5421.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende exploiteert in het jaar 1952 een aantal octrooirechten. Weliswaar kan het geheel van de feitelijke omstandigheden zodanig zijn, dat het productief maken of het vervreemden van octrooien door de uitvinder bedrijfsmatig geschiedt, doch in de regel vallen deze werkzaamheden onder arbeid in de zin van art. 28, eerste lid, onder 1°, Besluit IB 1941. De door belanghebbende gedane uitvindingen waren reeds voor 1941 geoctrooieerd en daarop waren aan verschillende buitenlandse maatschappijen licenties verleend. Belanghebbende heeft nadien geen uitvindingen meer gedaan of octrooien aangevraagd. Zijn werkzaamheden beperkten zich tot het uitoefenen van controle op de in licentie gegeven octrooien, waaronder in overleg treden met zijn licentiehouders terzake van eventueel in die licenties te brengen veranderingen. Beslist wordt dat er sprake is van inkomsten uit andere arbeid en niet van winst.
HR 13 februari 1957, nr. 13 046, BNB 1957/92.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft tijdens het beoefenen van zijn hobby, het tekenen van huizen, een vinding gedaan; een instrument waarmee op eenvoudige wijze hoeken en cirkels in elke gewenste verhouding kunnen worden verdeeld. Voor deze vinding heeft belanghebbende octrooi aangevraagd in Nederland, Duitsland en de Verenigde Staten. De aanvragen voor Nederland en Duitsland lopen nog. In de VS is octrooi verleend. Belanghebbende heeft zakelijk verantwoorde maatregelen genomen (overleggen met advocaat, octrooigemachtigde en een fabrikant) om zijn vinding rendabel te maken. Hij mocht redelijkerwijs verwachten dat zijn vinding hem in de toekomst baten zal opleveren. Bij ondernemingen wier werkzaamheden mede zijn gericht op onderzoek naar en ontwikkeling en toepassing van nieuwe vindingen pleegt een aanmerkelijke tijd te verstrijken tussen de vinding en het moment van rendabele exploitatie. De enkele omstandigheid dat belanghebbende in de jaren 1974 tot en met 1978 wel kosten heeft gemaakt, maar geen baten heeft verkregen, wettigt niet het vermoeden dat hij in 1974 redelijkerwijs in de toekomst geen voordeel kon verwachten. De toen gemaakte kosten van de octrooi-aanvragen zijn aftrekbaar.
Hof Amsterdam 14 december 1978, nr. 176/77, BNB 1980/66.

Belanghebbende heeft als amateurfilmer voor bepaalde synchronisatieproblemen een oplossing gevonden waarvoor hij in verband met mogelijke industriële toepassing een conceptaanvrage voor Nederlands octrooi liet opstellen. Toen bleek dat reeds octrooi was verleend op een soortgelijke vinding heeft belanghebbende zijn octrooiaanvrage ingetrokken. Niet in geschil was dat belanghebbende beoogde, en in redelijkheid ook mocht verwachten, geldelijk voordeel te behalen uit de uitvinding, het resultaat van zijn buiten elk verband met een bedrijf of beroep of met zijn dienstbetrekking in het economische verkeer verrichte arbeid. De door belanghebbende beoogde voordelen, zo inderdaad verworven, zouden het karakter hebben gedragen van inkomsten uit arbeid.
Hof 's-Gravenhage 29 november 1979, nr. 112/1979, BNB 1981/79.

De BV, waarvan belanghebbende directeur was, ontving van een derde een schadevergoeding wegens een geüsurpeerd patent. Van deze vergoeding keerde zij een bedrag van ƒ 70 000 uit aan belanghebbende, omdat het patent was afgeleid van een uitvinding van hem. Het hof merkt het door belanghebbende genoten voordeel aan als loon uit dienstbetrekking. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen. De doorslaggevende reden voor de toekenning van dit bedrag was gelegen in dienstbetrekking van belanghebbende als directeur van de BV, aan welke vennootschap het 'economisch belang' van het idee van belanghebbende al vele jaren toebehoorde.
HR 8 april 1987, nr. 24 463, BNB 1987/166 (V-N 1987, blz. 1071, punt 10).

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1987, blz. 1071, punt 10, aantekening bij HR 8 april 1987, *BNB* 1987/166, acht het mogelijk dat het voordeel als inkomsten uit andere opbrengst van arbeid kan worden gekwalificeerd.

4.10.2. Recepten

Beschouwing
Als iemand er in slaagt door hem ontwikkelde recepten te verkopen, is sprake van resultaat uit een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft in 1987 door hem ontwikkelde recepten voor bami- en nasi-produkten verkocht aan een vennootschap die het recht verkreeg om de naam van belanghebbende te vermelden op de verpakking van die produkten. De verkochte recepten vormden de in een tiental jaren ontwikkelde, verbeterde en verfijnde versies van recepten die belanghebbende vanaf 1982 ter beschikking stelde aan een BV waarvan hij directeur en aandeelhouder was. De bij de verkoop van de recepten bedongen prijs is te beschouwen als de opbrengst van de arbeid die belanghebbende heeft verricht bij het ontwikkelen en de verkoop van de recepten, en dat die arbeid in het economische verkeer is verricht. Het door belanghebbende in 1987 genoten bedrag dient te worden gerekend tot de inkomsten uit andere arbeid.
HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (m.nt. Van Dijck).

4.11. Fotografen en kunstenaars

Beschouwing
In de hierna vermelde uitspraak ging het om een amateur-fotograaf die werk wist te verkopen. Voor de vraag of sprake is van een overige werkzaamheid gaat er dan om of voor het geheel sprake is van een redelijkerwijs te verwachten geldelijk voordeel. Bij kunstenaars kan eenzelfde vraag aan de orde komen.

Jurisprudentie

Belanghebbende heeft als hobby fotografie. Een aantal foto's van hem zijn in een blad gepubliceerd, waarvoor hij in 1974 ƒ 510 heeft ontvangen en in 1975 een in dezelfde orde van grootte liggend bedrag. Nu de hobby belanghebbende ƒ 1500 tot ƒ 1600 per jaar kost, is geen sprake van een bron van inkomen. Het bedrag van ƒ 510 wordt niet belast.
Hof Amsterdam 28 juli 1976, nr. 450/76, BNB 1977/278.

4.12. Fokkers en trainers van dieren

Beschouwing
Als de belastingplichtige financieel succesvol is met het fokken en trainen van dieren, moet gezien de jurisprudentie in het algemeen een overige werkzaamheid worden aangenomen.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het voordeel dat belanghebbende, die slager van beroep is, gedurende de oorlogsjaren heeft verkregen en beoogd, althans mede beoogd, met het fokken en verkopen van rashondjes, is te beschouwen als andere opbrengst van arbeid.
HR 10 oktober 1951, B. nr. 9089.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende neemt sinds lang met eigen paarden, die hij jong koopt en die daarna door hem en zijn vrouw worden verzorgd en getraind, aan draverijen deel. Gedurende enkele jaren heeft hij met twee van deze paarden per saldo voordeel behaald. Het is niet aannemelijk dat belanghebbende dit voordeel in redelijkheid mocht verwachten en er is dan ook sprake van (onbelaste) toevallige baten uit een liefhebberij die normaliter geld moet kosten. Het hof neemt als vaststaand aan dat het trainen van een jong paard om daarmede later aan draverijen deel te nemen door alle vakmensen als een handelwijze met een vrijwel uitsluitend speculatief karakter wordt beschouwd.
Hof 's-Gravenhage 10 april 1970, nr. 11/1970, BNB 1971/70.

Belanghebbende kocht in 1983 haar eerste Duitse herdershond. In de loop der jaren is zij met haar partner honden gaan fokken en heeft haar kennel een reputatie opgebouwd. In 1995 behaalde zij een omzet ƒ 31 300 (verkoop van meer dan 30 puppies). Evident is dat sprake is van deelname aan het maatschappelijke verkeer. Een voordeel kon redelijkerwijs worden verwacht en moet ook worden geacht te zijn beoogd. Bron van inkomen.
Hof 's-Gravenhage 5 september 2000, nr. 99/1082, V-N 2000/55.16.

Van zijn paardenfokkerij kon appellant, een accountant, geen positieve opbrengst verwachten. Vanaf de oprichting in 1979 tot aan 1995 is het resultaat altijd negatief geweest. Aan het positieve resultaat in 1985 kan geen betekenis worden toegekend. Geen bron van inkomen.
Hof Leeuwarden 14 december 2001, nr. 00/0262, V-N 2002/4.9.

Belanghebbende is voor 50% aandeelhouder van een BV, in de onderneming waarvan een toonaangevende trainingsstal voor dressuurpaarden wordt geëxploiteerd. Belanghebbende is in volledige dienstbetrekking bij de BV. Haar werkzaamheden bestaan uit het opleiden, trainen en berijden van de paarden. Belanghebbende heeft in 1990 in privé een jong, niet-zadelmak paard gekocht. Na vijf jaar van training, waarbij dit paard werd opgenomen in het trainingsschema van de overige paarden, is het verkocht aan de BV met een winst van ƒ 120 000. Het hof oordeelt dat belanghebbende geacht moet worden een voordeel te hebben beoogd, gelet op enkele andere verkopen door belanghebbende van privé-paarden met winst, op de naamsbekendheid van de BV, van belanghebbende en van haar echtgenoot en op de wijze waarop belanghebbende het paard heeft getraind - waarbij zij geen onderscheid maakte tussen de training van het paard en van de paarden die in de onderneming van de BV werden opgeleid -, zodat hier geen sprake is van een in de persoonlijke sfeer gebleven hobby. De uitkomsten van de door belanghebbende verrichte trainingsarbeid vormen opbrengst van werkzaamheden in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964, tenzij belanghebbende redelijkerwijs niet kon verwachten per saldo een voordeel te behalen omdat de voorgenomen activiteiten voorzienbaar verliesgevend waren (HR 25 mei 1994, nr. 28 730, *BNB* 1994/212), dan wel een eventueel gunstig resultaat speculatief was (HR 1 februari 2002, nr. 36 238, *BNB* 2002/128), dan wel de opbrengst niet haar verklaring vindt in de verrichte werkzaamheden (HR 6 juni 2001, nr. 36 216, *BNB* 2001/346). Geen van deze uitzonderingen is van toepassing. Belanghebbende heeft niet gesteld dat de aan het paard bestede trainingsarbeid voorzienbaar verliesgevend was. Met zijn oordelen dat belanghebbende en haar echtgenoot op het gebied van dressuurpaarden een meer dan gemiddelde deskundigheid bezitten, dat belanghebbende bij de aankoop van het paard ontegenzeggelijk gebruik heeft gemaakt van haar jarenlange ervaring en deskundigheid op het gebied van dressuurpaarden, en dat daaraan niet afdoet dat niet ieder paard een topper wordt, heeft het hof tot uitdrukking gebracht dat een eventueel gunstig resultaat niet louter speculatief was. Omdat de arbeid van belanghebbende in zeer belangrijke mate heeft bijgedragen aan de ontwikkeling van het paard, vindt het behaalde voordeel zijn verklaring in de trainingsarbeid van belanghebbende. Dan is niet meer van belang of de uiteindelijke omvang van het behaalde voordeel mede afhankelijk was van factoren die niet door belanghebbendes arbeid werden beïnvloed (HR 16 juli 1984, nr. 22 585, *BNB* 1984/247).
HR 20 juni 2003, nr. 37 974, BNB 2003/306 (m.nt. Freudenthal), V-N 2003/32.15.

4.13. Deelnemers aan lokaal geldstelsel

Beschouwing
Bij een zogenoemd Letssysteem kan volgens de staatssecretaris sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden. Dit beleid is opgenomen in het besluit van 8 mei 2001, nr. CPP2001/85M, *BNB* 2001/366, *V-N* 2001/36.3, dat met ingang van 1 januari 2002 in verband met de vervanging van de gulden door de euro is vervangen door het besluit van 1 november 2001, nr. CPP2001/2832M, *V-N* 2001/62.1.1. Hierna nemen wij alleen de tekst van het laatste besluit op.

Beleid. Bij een Letssysteem kan sprake zijn van een overige werkzaamheid

'Een lokaal geldstelsel, veelal Letssysteem genoemd (Lets staat voor Local Exchange and Trade System), is een systeem waarbinnen de erbij aangesloten leden - meestal particulieren - onderling allerlei prestaties verrichten tegen betaling van, voor het desbetreffende geldstelsel, aangewezen betalingseenheden. De leden bieden hun prestaties aan in een door het Letssysteem uitgegeven advertentieblad. De prestaties kunnen worden betaald met Letseenheden (bijvoorbeeld in Arnhem en Groningen 'Eco's' genoemd en in Amsterdam 'Noppes'). In sommige gevallen moet voor een prestatie naast een aantal Letseenheden ook een bedrag in geld worden betaald. De leden kunnen afspreken dat hun Letseenheid in waarde gelijk is aan een euro. Echter, Letseenheden zijn nooit omwisselbaar in geld. Letseenheden bestaan alleen boekhoudkundig. Betaling voor een prestatie vindt plaats door middel van 'cheques'. Het aantal op een cheque vermelde Letseenheden wordt door de bij het systeem behorende centrale administratie op het rekeningnummer van de bij de transactie betrokken leden bij- en afgeschreven. Op verzoek van en na overleg met de overkoepelende organisatie van Letssystemen, de 'Vereniging het Noppes-systeem', heeft de Belastingdienst voor de beoordeling van inkomsten verkregen uit deelname aan een Letssysteem onderstaande standpunten ingenomen.

1. ADMINISTRATIE

De centrale administratie zal zodanig zijn ingericht dat daaruit de saldi en de omzetten in Lets van de individuele leden blijken. De centrale administratie renseigneert de naam-, adres- en woonplaatsgegevens van leden die in een jaar een omzet van 3000 of meer Lets hebben behaald aan de voor de centrale administratie bevoegde eenheid Belastingdienst/(Particulieren)/Ondernemingen. Op basis van de renseignementen verzendt deze eenheid een Letsvragenformulier aan de leden. De eenheid die bevoegd is ten aanzien van een lid ontvangt een kopie van het ingevulde vragenformulier ter beoordeling. De door de leden uitgeschreven 'cheques' vermelden naast de datum en het aantal Letseenheden tevens de aard van de onderliggende prestatie. De ontvangen cheques worden door de leden bewaard.

2. BEOORDELING BELASTINGPLICHT

2.1. Inkomstenbelasting en Omzetbelasting

Niet (bekende) ondernemers

Mede aan de hand van het ingevulde vragenformulier dient te worden beoordeeld of een lid als gevolg van zijn deelname aan het systeem prestaties in het economische verkeer heeft verricht waarvan de opbrengst voor hem belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden vormt (art. 3.90 Wet IB 2001) dan wel of deze activiteiten leiden tot ondernemerschap voor de inkomstenbelasting en/of omzetbelasting. Een Letseenheid vormt in dit verband een niet in geld genoten inkomst op het moment dat het lid de beschikkingsmacht over de Letseenheid heeft gekregen. Mede uit praktisch oogpunt geldt hier het moment waarop de Letseenheid door de centrale administratie op rekening van het lid wordt bijgeschreven.

Bekende ondernemers

Voor leden die reeds uit andere hoofde bij de Belastingdienst als ondernemer bekend zijn geldt in beginsel dat elke Letseenheid tot heffing van omzet- en/of inkomstenbelasting leidt. Dit is slechts anders als de prestaties niet in verband kunnen worden gebracht met de bestaande ondernemersactiviteiten. In dat geval dienen de activiteiten afzonderlijk getoetst te worden op de hierboven omschreven wijze.

2.2. Loonbelasting

Om een Letssysteem te kunnen laten functioneren maakt de organisatie kosten in Lets. Een wisselend aantal medewerkers (leden) verzorgt de administratie, maakt het advertentieblad en maakt nieuwe leden wegwijs. De uitbetaling in Lets is veelal gering. Daarnaast kunnen binnen een Letssysteem tussen de leden onderling arbeidsrelaties voorkomen die als (fictieve) dienstbetrekking zijn aan te merken. Het opdracht gevende Letslid is in dat geval inhoudingsplichtig. Het feit dat de beloning voor de werkzaamheden niet in geld maar in Lets wordt uitbetaald brengt hierin geen verandering. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan werkzaamheden binnen de onderneming van een Letslid, of het verrichten van persoonlijke

diensten in het huishouden van een Letslid op doorgaans meer dan twee dagen per week. Om praktische redenen zal de eerste beoordeling van eventuele inhoudingsplicht binnen een Letssysteem pas plaatsvinden een jaar na aanvang van de renseignering, waarbij, in daartoe aanleiding gevende gevallen, tot naheffing van loonbelasting en premie volksverzekeringen zal worden overgegaan.

2.3. Beschikking arbeidsrelatie
In artikel 3.156 Wet IB 2001 is de mogelijkheid gegeven dat een belastingplichtige vooraf zekerheid kan krijgen over de vraag of de voordelen die hij geniet of zal gaan genieten uit een arbeidsrelatie worden aangemerkt als winst uit onderneming, als loon of als resultaat uit overige werkzaamheden. Deze regeling is ook van toepassing op arbeidsrelaties waarin de betaling geschiedt in Lets.

3. WAARDEBEPALING VAN LETSEENHEDEN
De waarde in euro's die binnen een Letssysteem aan een Letseenheid kan worden toegekend is de koers. In beginsel kan de door de Letsorganisatie zelf gestelde koers worden aangehouden. Marginale toetsing kan plaatsvinden door deze koers te vergelijken met de door de leden onderling gehanteerde koers. Transacties waarbij prestaties zowel tegen geld als tegen Letseenheden worden aangeboden zijn daarbij maatgevend.

4. INVORDERINGSASPECTEN
(...)

5. INWERKINGTREDING
Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2002.

6. VERVALLEN BESLUIT
Het besluit van 8 mei 2001, nr. CPP2001/85M vervalt per 1 januari 2002.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 november 2001, nr. CPP2001/2832M, V-N 2001/62.1.1.

4.14. Prostituees

Beschouwing
Voordelen uit prostitutie zijn belast, hetzij als winst uit onderneming, hetzij als loon in dienstbetrekking, hetzij als resultaat uit overige werkzaamheden. De hierna genoemde arresten zijn overigens gedateerd (thans wordt, ook in het Wetboek van strafrecht, anders tegen prostitutie aangekeken dan ten tijde van die arresten), maar voor de belastbaarheid maakt dat geen verschil.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Onder de opsomming van art. 7 Wet IB 1914 vallen ook de voordelen die een vrouw verkrijgt uit handelingen hierin bestaande dat zij een man, met wie zij niet gehuwd is, te haren huize ontvangt en hem de gelegenheid biedt met haar geslachtelijke omgang te hebben.
HR 6 februari 1931, B. nr. 4926.

Geen artikel in de wet maakt met het oog op belastbaarheid onderscheid tussen op zedelijke en onzedelijke wijze verkregen inkomsten.
HR 5 oktober 1932, B. nr. 5295.

Jurisprudentie. Wet IB 2001

Tegen de volgende uitspraak heeft belanghebbende beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende werkt in het jaar 2001 als prostituee in een club. De exploitant stelt de basistarieven en de huisregels vast. Belanghebbende gaat zelf met een klant een overeenkomst aan. De klant rekent met haar af, waarna belanghebbende het ontvangen bedrag telkens afdraagt bij de bar. Van het ontvangen basistarief komt de helft ten goede aan

de exploitant. Na afloop van de werkdag rekent de exploitant met belanghebbende af. Haar inkomen is afhankelijk van het aantal klanten. Zij heeft geen inkomensgarantie. Belanghebbende geniet geen winst uit onderneming, zodat zij geen recht op zelfstandigenaftrek heeft. Nu op de exploitant geen verplichting rustte tot het betalen van loon, vergoeding of verstrekking aan belanghebbende is er geen dienstbetrekking. De door belanghebbende genoten inkomsten worden aangemerkt als resultaat uit een overige werkzaamheid.
Hof Leeuwarden 1 oktober 2004, nr. 03/0587, V-N 2005/6.1.4.

4.15. Automonteurs

Beschouwing
Als iemand buiten dienstbetrekking tegen beloning werkzaamheden verricht als automonteur is in de regel sprake van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

De voormalige partner van belanghebbende heeft de inspecteur laten weten dat belanghebbende thuis in een garage met smeerput werkzaamheden verrichtte als automonteur. Bij onderzoek bleek onder meer dat belanghebbende met een korting voor vaste afnemers onderdelen voor auto's kocht bij een bedrijf waarbij hij een debiteurnummer had. Belanghebbende betaalde de onderdelen contant. Hof Arnhem 26 februari 2004, nr. 02/4067, *V-N* 2004/29.1.4, acht het vermoeden gerechtvaardigd dat belanghebbende arbeid heeft verricht bestaande uit het onderhouden van auto's, het gereed maken daarvan ten behoeve van een APK-keuring en het geven van adviezen met betrekking tot de aankoop daarvan, dat de werkzaamheden voor een aanzienlijk gedeelte hebben gelegen buiten de sfeer van verrichte vriendendiensten en dat belanghebbende met die werkzaamheden voordeel heeft genoten. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet ontzenuwd. Het is niet aannemelijk dat belanghebbende een groot gedeelte van zijn diensten niet in het economische verkeer zou hebben verricht en dat hij daarmee niet een nettovoordeel zou hebben genoten. Het hof schat de bijverdiensten van belanghebbende in 1995 op netto ƒ 10 000. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt zonder nadere motivering ongegrond verklaard.
HR 22 april 2005, nr. 40 657, V-N 2005/23.1.3.

4.16. Koeriers tegen kilometervergoeding

Beschouwing
Als een belastingplichtige tegen een vaste kilometervergoeding koeriersdiensten verricht, moet eerst worden onderzocht of de opbrengsten de werkelijke kosten overtreffen. Is dat niet het geval, dan komt heffing van inkomstenbelasting niet aan de orde. Is dat wel het geval, dan is het voordeel belast, tenzij de vrijwilligersregeling (zie 4.8) toepassing kan vinden. In andere situaties hangt het van de omstandigheden af of het voordeel is belast als winst uit onderneming, als loon uit dienstbetrekking of als resultaat uit overige werkzaamheden. Hieromtrent is beleid vastgesteld.

Beleid. Kwalificatie koeriersdiensten tegen vaste kilometervergoeding

'Aan de Belastingdienst zijn vragen gesteld over de fiscale kwalificatie van zogenaamde 'koerierswerkzaamheden' met ingang van 1 januari 2004.
(...)
Vraag:
Een opdrachtgever laat bepaalde koerierswerkzaamheden verrichten tegen betaling van alleen een vergoeding per kilometer van € 0,30. Degenen die de koerierswerkzaamheden verrichten gebruiken daarvoor hun eigen auto. Heeft de betaling van € 0,30 per kilometer fiscale gevolgen?
Antwoord:
Als een opdrachtgever mensen met een eigen auto koerierswerkzaamheden laat verrichten tegen betaling van een vergoeding per kilometer van € 0,30, hangt het van de feitelijke

situatie af wat de fiscale gevolgen zijn voor de opdrachtgever en/of voor de koerier. Daarbij is onderscheid te maken tussen de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de loonheffing en voor de BTW.

1. MOGELIJKE GEVOLGEN VOOR DE INKOMSTENBELASTING/LOONHEFFING
In dit verband zijn achtereenvolgens de volgende hoofdlijnen te onderscheiden.

1.1. Er is geen inkomen/loon
Een koerier kan de werkzaamheden verrichten om 'iets om handen te hebben' zonder dat hij structureel voordeel heeft. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als hij gepensioneerd is of een uitkering ontvangt. In dat geval rijst de vraag wanneer sprake is van belastbaar inkomen of loon. Dat is in dit verband het geval als redelijkerwijze kan worden verwacht dat, op langere termijn bezien, de opbrengsten de kosten zullen overtreffen. Er is geen sprake van belastbaar loon of inkomen als een vergoeding niet hoger is dan de naar redelijkheid te bepalen kosten. In zo'n geval is er geen sprake van een belastbaar inkomen. De opbrengst van de werkzaamheden is dan onbelast en de opdrachtgever kan de bedragen onbelast uitkeren. Bij deze beoordeling komt geen betekenis toe aan de beperking van belastingvrij te vergoeden kosten, zoals bijvoorbeeld de normering voor de belastingvrije reiskostenvergoeding. Wel moet de opdrachtgever op verzoek van de Belastingdienst opgave doen van dergelijke betalingen via het formulier 'Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan derden'.
Voorbeeld
Iemand, bijvoorbeeld een gepensioneerde of een andere natuurlijke persoon, bezorgt met zijn tweedehandse auto voor een bepaald bedrijf de grotere bestellingen. Maandelijks denkt hij circa 1000 kilometer af te leggen. Hij heeft becijferd dat zijn werkelijke kosten (inclusief onder andere brandstof, verzekering, onderhoud en werkelijke afschrijving) per kilometer € 0,33 bedragen. Van het bedrijf ontvangt hij per kilometer een compensatie van € 0,30. Per maand ontvangt hij dus 1000 km * € 0,30 = € 300. In deze situatie zal de bezorger meer kosten hebben dan opbrengst. De opbrengst vormt dan geen inkomen en is dus niet belast. Op verzoek van de Belastingdienst moeten de betrokkenen het bedrag van de autokosten in zo'n geval aannemelijk kunnen maken. Overigens behoort het voordeel van een tankpas die de bezorger eventueel gebruikt van of via de opdrachtgever ook tot de opbrengst.
Als de bezorger voor het bedrijf meer zakelijke kilometers aflegt tegen € 0,30 per kilometer, kan er wel sprake zijn van belastbaar inkomen. Dat is bijvoorbeeld het geval als de bezorger met zijn tweedehandse auto maandelijks 3000 zakelijke kilometers aflegt en zijn werkelijke autokosten - per kilometer € 0,15 bedragen. Zie hiervoor verder punt 1.3. Onder omstandigheden kan de opdrachtgever dan kwalificeren als 'inhoudingsplichtige', zodat hij de loonheffing moet inhouden en afdragen.

1.2. De vrijwilligersregeling (Bew.: zie 4.8) is van toepassing
Een koerier kan de werkzaamheden verrichten als 'vrijwilliger' (zie hiervoor nader het Besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M *(Bew.: BNB 2004/211)*). Daaronder wordt verstaan: degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor doorgaans één privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting, of één sportvereniging of -stichting die op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding. Aan vrijwilligers verstrekte vergoedingen worden als vrije vergoedingen aangemerkt als deze niet hoger zijn dan maximaal € 735 per jaar én maximaal € 21 per week.
Voorbeeld
Iemand bezorgt op vrijwillige basis warme maaltijden bij oudere mensen. Hij is daar per avond twee uur mee bezig en doet dit drie avonden per week. Voor de kosten die hij maakt ontvangt hij per keer een niet-marktconforme vergoeding van € 6. In het kalenderjaar heeft hij in totaal € 700 ontvangen.
In dit geval hoeft niet getoetst te worden of sprake is van een bron van inkomen. De vergoeding blijft beneden het maximum van de hierboven genoemde bedragen die gelden in het kader van de vrijwilligersregeling. Dit betekent dat de vergoeding voor de vrijwilliger onbelast is.
Als de vergoedingen hoger zijn dan de geldende bedragen kan mogelijk voor de

loonbelasting (dus niet voor de premieheffing werknemersverzekeringen) de goedkeuring in het Besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M *(Bew.: BNB 2004/211)*, van toepassing zijn (zie: paragraaf 5b van dat besluit). Die goedkeuring geldt overigens niet als de arbeidsverhouding van de vrijwilliger is aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Daarbij is met name de zogenoemde gelijkgesteldenregeling van belang (artikel 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Deze regeling bepaalt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen in de week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste zal bedragen 2/5 maal het wettelijk minimumloon. In deze situatie dient de vrijwilliger op de normale wijze te worden opgenomen in de loonadministratie. Dat geldt uiteraard ook als de vrijwilliger samen met de opdrachtgever ervoor kiest om de arbeidsverhouding als dienstbetrekking te beschouwen.

1.3. Welke bron van inkomen?

Als er sprake is van belastbaar inkomen, en de vrijwilligersregeling niet van toepassing is, komt met het oog op de fiscale gevolgen de vraag aan de orde tot welke bron van inkomen de vergoeding behoort die de koerier ontvangt. Op basis van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) geldt hiervoor de volgende systematiek:

- eerst moet beoordeeld worden of er sprake is van belastbare winst uit onderneming;
- als dat niet het geval is, moet beoordeeld worden of er sprake is van belastbaar loon;
- als dat niet het geval is, is sprake van een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden.

Op deze drie aspecten wordt hieronder achtereenvolgens nader ingegaan.

1.3.1. Winst uit onderneming

Er is sprake van winst uit onderneming als een koerier de werkzaamheden verricht in de hoedanigheid van ondernemer voor de inkomstenbelasting. Dat is het geval (zie artikel 3.4 van de Wet IB 2001) als sprake is van:

- een organisatie van arbeid en kapitaal; en
- waarbij voor eigen rekening en risico wordt gehandeld.

De opbrengst wordt dan belast als winst uit onderneming. Dit brengt mee dat de zakelijke kosten die de koerier maakt, aftrekbaar zijn overeenkomstig de bepalingen in de Wet IB 2001.

Voor de auto die de koerier bezit (of huurt), geldt in beginsel een keuzemogelijkheid. De koerier kan de auto tot het privé-vermogen rekenen, maar ook tot het ondernemingsvermogen. Als de koerier de auto 500 kilometer of minder voor privé-doeleinden gebruikt, is er geen keuzemogelijkheid. De auto behoort dan verplicht tot het ondernemingsvermogen.

Als een auto tot het ondernemingsvermogen behoort, zijn de werkelijke kosten aftrekbaar. In het geval de auto ook voor privé-doeleinden ter beschikking staat, geldt voor de koerier het autokostenforfait.

Als een auto tot het privé-vermogen behoort (of in privé is gehuurd) zijn de zakelijke kosten aftrekbaar tot maximaal € 0,18 per kilometer (artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001).

Voorbeeld

Iemand werkt als koerier voor drie opdrachtgevers en kwalificeert als ondernemer. Hij heeft een personenauto aangeschaft met een catalogusprijs (inclusief BTW) van € 19 000. In het kalenderjaar heeft hij in totaal 33 000 kilometer afgelegd, waarvan 25 000 zakelijke kilometers en 8000 km voor privé-doeleinden. De totale kosten bedragen € 10 000 waarvan € 8250 autokosten (€ 0,25 per kilometer). In totaal heeft hij van zijn opdrachtgevers € 15 000 ontvangen.

Als hij de auto tot het ondernemingsvermogen rekent zijn de fiscale gevolgen als volgt:

De opbrengst van € 15 000 minus de kosten van € 10 000 is belast als winst uit onderneming. In verband met het privé-gebruik van de auto geldt het autokostenforfait. Dit betekent dat de ondernemer een onttrekking in aanmerking moet nemen van 22% * € 19 000 (de catalogusprijs) = € 4180.

De winst bedraagt uiteindelijk € 15 000 - € 10 000 + € 4180 = € 9180.

De autokostenfictie kan niet hoger zijn dan de werkelijke autokosten, maar dat speelt in dit voorbeeld geen rol.

Als hij de auto tot het privé-vermogen rekent zijn de fiscale gevolgen als volgt:

De opbrengst is € 15 000 minus de overige kosten van € 1750 (€ 10 000 - € 8250).
Op grond van artikel 3.17 van de Wet IB 2001 mag hij voor de autokosten maximaal € 0,18 voor de auto als kosten ten laste van de winst brengen. Zijn winst is dan: € 15 000 - € 1750 - € 4500 (25 000 km * € 0,18) = € 8750. Omdat in dit geval sprake is van een auto die tot het privé-vermogen behoort, is het autokostenforfait niet van toepassing.

1.3.2. Loon
Als de koerier kwalificeert als werknemer, vormt de kilometervergoeding loon uit dienstbetrekking. De opdrachtgever geldt dan als 'inhoudingsplichtige' en moet de loonheffing inhouden en afdragen. De kilometervergoeding vormt in principe belastbaar loon. Tot een bedrag van maximaal € 0,18 per kilometer kan de opdrachtgever de vergoeding aanmerken als een vrije vergoeding voor reiskosten. Het bedrag van € 0,18 per kilometer geldt overigens voor vergoedingen en verstrekkingen tezamen.
De beoordeling of sprake is van een dienstbetrekking vindt plaats aan de hand van de criteria zoals die zijn ontwikkeld in de jurisprudentie en neergelegd zijn in de Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking (Besluit van 15 juli 2003, nr. CPP2003/3756M *(Bew.: BNB 2003/324*).
Voorbeeld
Iemand is in dienst van een apotheek en bezorgt met zijn eigen auto iedere avond na werktijd de medicijnen bij de patiënten. Maandelijks legt hij daarvoor 2000 kilometer af, waarvoor hij van zijn werkgever een compensatie voor reiskosten ontvangt van € 0,20 per kilometer. Deze compensatie is in beginsel vrijgesteld tot maximaal € 0,18 per kilometer. Daarom moet zijn werkgever per maand op het belaste deel van € 0,02 * 2000 = € 40 loonheffing inhouden en afdragen.
Als de werkgever een kostendekkende vergoeding verstrekt ligt dit echter anders. Aan het eind van het jaar heeft de werknemer voor zijn reiskosten in totaal € 4800 ontvangen. Stel dat zijn werkelijke autokosten dat jaar € 4500 hebben bedragen. In zo'n geval is de conclusie dat de werknemer een kostendekkende vergoeding voor de auto heeft ontvangen die voor het volledige bedrag van € 4800 niet tot het loon behoort voor de loonheffing (artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964). Wel moet de werknemer voor de inkomstenbelasting dan rekening houden met het autokostenforfait (zie ook punt 11 van het Besluit van 5 juli 2004, nr. CPP2004/1409M *(Bew.: V-N 2004/35.9)*.

1.3.3. Resultaat uit overige werkzaamheden
Als de koerier geen ondernemer is en ook niet als werknemer is aan te merken, kwalificeert hij als 'resultaatgenieter'. De opbrengsten behoren dan tot het 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden'. Het resultaat wordt bepaald op basis van artikel 3.95 van de Wet IB 2001. Voor de auto die de koerier bezit (of huurt), geldt wat hierboven is vermeld bij winst uit onderneming op overeenkomstige wijze.
Voorbeeld
Zie het voorbeeld onder 1.3.1

2. MOGELIJKE GEVOLGEN VOOR DE BTW
(...)

3. STROOMSCHEMA
De bovenstaande - mogelijke - gevolgen voor de inkomstenbelasting, loonheffing en BTW zijn in een stroomschema *(Bew.: niet opgenomen)* systematisch weergegeven. Het stroomschema en de daarbij behorende toelichting vormen niet meer dan een hulpmiddel om de mogelijke fiscale gevolgen weer te geven. De uiteindelijke fiscale gevolgen zijn steeds afhankelijk van de beoordeling van de concrete feiten en omstandigheden van een specifieke situatie op basis van de toepasselijke wet- en regelgeving.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 januari 2005, nr. CPP2004/1864M, V-N 2005/8.10.

Voetnoten:
(*1)

Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 5. Overige werkzaamheden met een meer incidenteel karakter
- 5.1. Adviezen en tips
  - 5.1.1. Beloning voor adviezen ontvangen?
- 5.2. Bemiddeling
  - 5.2.1. Het bevorderen van transacties
  - 5.2.2. Het bevorderen van de totstandkoming van een optierecht
  - 5.2.3. Het bevorderen van een directeursbenoeming
  - 5.2.4. De introductie van iemand bij een organisatie
- 5.3. Het voorkomen dat anderen met iemand in concurrentie gaan treden
- 5.4. Diverse werkzaamheden
  - 5.4.1. Het geven van lezingen
  - 5.4.2. Het geven van opleidingen
  - 5.4.3. Huurder knapt woning op
- 5.5. Executeur
- 5.6. Het ondergaan van medische proeven
- 5.7. Leden stembureaus

Beschouwing
Voor resultaat uit overige werkzaamheden is niet vereist dat de werkzaamheden een structureel karakter hebben. In deze aantekening gaan we in op de overige werkzaamheden met een meer incidenteel karakter, te weten:
- het geven van adviezen en tips (aant. 5.1);
- bemiddeling (aant. 5.2);
- het voorkomen dat anderen met iemand in concurrentie gaan treden (aant. 5.3);
- diverse incidentele werkzaamheden, zoals het geven van lezingen (aant. 5.4);
- het uitvoeren van een testament (aant. 5.5);
- het ondergaan van medische proeven (aant. 5.6);
- het zitting nemen in een stembureau (aant. 5.7).

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'In deze afdeling gaat het voor een deel om belastingplichtigen die met loon vergelijkbare inkomsten genieten, maar niet in dienstbetrekking zijn en om die reden niet onder het regime van belastbaar loon van afdeling 3.3 vallen. Voorbeelden hiervan zijn het geven van lezingen, het verrichten van freelance werkzaamheden, het geven van incidentele adviezen en het vervullen van een politieke functie zoals het lid zijn van een gemeenteraad.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 132.

'Een werkzaamheid kan over de balansdatum van een kalenderjaar lopen, maar ook kortlopende of eenmalige werkzaamheden binnen een kalenderjaar zijn mogelijk.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 137.

'De vraag van de leden van de PvdA-fractie of bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden onderscheid wordt gemaakt tussen incidentele werkzaamheden en reguliere

werkzaamheden, kunnen wij ontkennend beantwoorden. Indien positieve geldelijke voordelen worden beoogd en verwacht en de inkomsten niet in een andere categorie (zoals winst uit onderneming of loon) vallen, worden de inkomsten aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. Daarbij worden werkzaamheden van dezelfde aard overigens aangemerkt als één werkzaamheid. Hierdoor kan bij werkzaamheden die op zich eenmalig zijn, maar wel gevolgd worden door of gecombineerd worden met vergelijkbare werkzaamheden, staking achterwege blijven.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 35-36.

5.1. Adviezen en tips

Beschouwing
Het geven van incidentele adviezen is tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 (zie aant. 5) genoemd als een voorbeeld van een overige werkzaamheid. In de situatie dat de advisering tegen een afgesproken beloning plaatsvindt, zal dit normaal gesproken niet tot een verschil van mening kunnen leiden. Discussies kunnen wel ontstaan bij een advies of een tip zonder afgesproken beloning. Het antwoord op de vraag of een later toch uitbetaalde beloning dan als opbrengst van een overige werkzaamheid is belast, hangt dan met name ervan af of de advisering heeft plaatsgevonden in een zakelijk milieu waarin betaling voor dergelijke diensten gebruikelijk is.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende heeft niet meer gedaan dan het verstrekken van enige adviezen aan zijn broer die ertoe hebben geleid dat de broer zijn huizen niet beneden een bepaald bedrag zou verkopen. Onder het verrichten van arbeid kan ook het bewijzen van een enkele dienst worden begrepen. Dat geldt echter niet in deze zaak, namelijk het enkel geven van goede raad onder broers, zonder de gedachte aan enige beloning.
HR 25 januari 1933, B. nr. 5365.

De in art. 7 Wet IB 1914 genoemde handelingen, werkzaamheden en diensten dienen beperkt te blijven tot de handelingen waarmede het verkrijgen van enig voordeel wordt beoogd, of volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende regelen redelijkerwijze kan worden verwacht. Een schenking van een nicht die weduwe was geworden wegens het geven van adviezen (betreffende erfeniskwesties en de opvoeding van haar kinderen) zonder daarbij te denken aan beloning of aan de verkrijging van enig voordeel, is niet belast als andere inkomsten uit arbeid. Blijkens noot in *BNB* zag de minister af van het instellen van beroep in cassatie.
RvB Amsterdam 26 mei 1936, B. nr. 6569.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende heeft een beloning ontvangen voor adviezen en bemiddeling bij het sluiten van levensverzekering met de bedoeling de collaboratiewinsten van een relatie veilig te stellen, onder meer voor belastingaanslagen. Dit bedrag behoort tot de inkomsten uit andere arbeid. Belanghebbende heeft begrepen dat hetgeen hij genoot als een beloning moest worden beschouwd.
HR 19 november 1947, B. nr. 8419.

De enige handeling die belanghebbende te dezen heeft verricht, was dat hij, toen hij van zijn zwager vernam dat NV Y aansluiting zocht bij een groter bedrijf, aan die zwager heeft aangeraden zich in verbinding te stellen met A, directeur van NV X, welke directeur hem, belanghebbende, enige maanden tevoren tijdens een door een groot aantal zakenlieden bezochte lunch had verteld dat deze laatste vennootschap belangstelling had voor overname van technische bedrijven. Deze enkele handeling kan niet kan worden aangemerkt als arbeid in de zin van artikel 28 Besluit IB 1941. Het door belanghebbende na de ontstane fusie van NV X ontvangen bedrag (*f* 55 200) is dus niet belast.
HR 9 december 1970, nr. 16 438, BNB 1971/13.

Jurisprudentie. Besluit IB 1964

Belanghebbende heeft in 1974 aan G meegedeeld dat D mogelijk diens bedrijf zou willen kopen. Hiermee heeft belanghebbende volgens het hof aan G in het economische verkeer een dienst heeft bewezen. Nadat de verkoop in 1976 tot stand was gekomen, ontving belanghebbende *f* 34 215 van G. Een dergelijke betaling bij overdracht van ondernemingen als die van G was volgens het hof niet ongebruikelijk. Een en ander laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat het bedrag volgens het hof voor de verleende dienst is betaald. Dit brengt mee dat deze betaling moet worden aangemerkt als een voordeel uit een niet in dienstbetrekking verrichte dienst in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Hieraan staat niet in de weg dat de verrichte dienst enkel bestond in de mededeling aan G dat D mogelijk het bedrijf van G zou willen kopen.
HR 23 december 1981, nr. 20 904, BNB 1982/155 (m.nt. van Van Brunschot).

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1971, blz. 14, meent dat *BNB* 1971/13 berust op een interpretatie waartoe de wet niet dwingt.
J. Rensema, 'Over de grenzen van het inkomensbegrip', *WFR* 1971/5029, blz. 174, acht *BNB* 1971/13 onbevredigend.
A.J. van Soest, *IB '64: Art. 28:99, FED*, Deventer: Fed, staat niet afwijzend tegenover *BNB* 1971/13.
J.H. Drent, 'Enige opmerkingen over het begrip inkomen en de devaluatie van de begrippen wil en oogmerk', *WFR* 1972/5078, blz. 245.
N. Bink, 'Zonder arbeid inkomsten uit arbeid', *WFR* 1982/5553, bespreekt HR 23 december 1981, *BNB* 1982/155.
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, tekstblok 742, blz. 669, Deventer: Kluwer 2001, meent dat heffing in HR 9 december 1970, *BNB* 1971/13, ten onrechte achterwege bleef. De onbelastbaarheid kan moeilijk in overeenstemming worden gebracht met de maatschappelijke opvattingen daaromtrent.
R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling)* (FM nr. 103), blz. 21, Deventer: Kluwer 2002, acht HR 9 december 1970, nr. 16 438, *BNB* 1971/13, onjuist. Latere jurisprudentie heeft dit arrest zeker verdrongen.

5.1.1. Beloning voor adviezen ontvangen?

Beschouwing
In het algemeen zal de vraag of een beloning voor adviezen is ontvangen niet voor verschil van mening zorgen. In het hierna opgenomen arrest lag dat anders. Het ging in die zaak om de vraag of het bedrag dat een belastingplichtige in verband met adviezen van een Panamese vennootschap ontving, moest worden gezien als een renteloze lening dan wel als een beloning voor werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende ontving *f* 260 000 van een Panamese vennootschap. Hij stelde dat hij dit bedrag vanwege door hem verstrekte adviezen renteloos kon lenen. De inspecteur zag dit bedrag echter als een beloning voor verrichte arbeid. Het hof oordeelt dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat belanghebbende het bewijs levert van zijn stelling dat het bedrag een geldlening betreft. Hierbij kon het hof ervan uitgegaan dat het onder de gegeven omstandigheden het minst bezwaarlijk was voor belanghebbende om te worden belast met het bewijs van zijn stelling. Het oordeel van het hof dat belanghebbende niet is geslaagd in het van hem verlangde bewijs, berust op de aan het hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen. Het oordeel van het hof dat het van de Panamese vennootschap ontvangen bedrag moet worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid, geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting.
HR 4 mei 1994, nr. 28 407, BNB 1994/249 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Juch).

5.2. Bemiddeling

Beschouwing
Het tegen beloning bemiddelen, vormt in het algemeen een overige werkzaamheid. Discussies kunnen ontstaan bij een bemiddeling zonder afgesproken beloning. De vraag of een later toch uitbetaalde beloning dan als opbrengst van een overige werkzaamheid is belast, hangt dan met name ervan af of de bemiddeling heeft plaatsgevonden in een zakelijk milieu waarin betaling voor dergelijke diensten gebruikelijk is. Hierna behandelen wij:
- het bevorderen van transacties (zie aant. 5.2.1);
- het bevorderen van de totstandkoming van een optierecht (zie aant. 5.2.2);
- het bevorderen van een directeursbenoeming (zie aant. 5.3.3);
- het introduceren van iemand bij een organisatie (zie aant. 5.3.4).

5.2.1. Het bevorderen van transacties

Beschouwing
Het tegen beloning bemiddelen bij het totstandkomen van transacties vormt een overige werkzaamheid, ook als die beloning aan een familielid van de belastingplichtige wordt uitbetaald.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Indien iemand zich tegenover een NV heeft verbonden ertoe mede te werken dat die vennootschap in het bezit komt van alle aandelen ener andere NV, en die medewerking bestaat in het invloed uitoefenen op de aandeelhouders van laatstgenoemde vennootschap, door hen te overtuigen van het voordeel, gelegen in de verkoop van hun aandelen, vormt de beloning die hij deswege geniet, opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 30 januari 1929, B. nr. 4472.

Belanghebbende wist dat er een gebrek was aan bouwrijpe grond. Hij ging naar grond uitkijken en trad in overleg met C over een mogelijke koop van bouwgrond. Toen belanghebbende met C overeenstemming had bereikt, is hij gaan spreken met B. Hij heeft de toezegging van C aan B overgedragen en is B behulpzaam geweest met de verkoop van de grond. Na de winstgevende verkoop heeft B aan belanghebbende ƒ 3000 uitgekeerd. Belanghebbende heeft een reeks van bemoeiingen verricht. Er is niet enkel sprake van speculatie. De ƒ 3000 is een opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 8 juni 1932, B. nr. 5229.

Belanghebbende heeft een zakenvriend een dienst bewezen, hierin bestaande dat hij voor een bepaalde transactie zijn naam leende, daartoe persoonlijk een bespreking voerde en een overeenkomst mede tot stand heeft gebracht. Deze verrichtingen - niet enkel het geven van vergunning zijn naam te gebruiken - worden als arbeid aangemerkt, namelijk als een op zichzelf staande werkzaamheid. Belast is het voordeel dat de zakenvriend uit de transactie aan belanghebbende heeft doen toekomen.
HR 6 maart 1935, nr. B.5803.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende weet, samen met een ander, op onrechtmatige wijze C te bewegen zijn aandelen in een BV te verkopen aan H en G. De kopers belonen belanghebbende en die ander voor hun diensten. Inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Gravenhage 6 februari 1990, V-N 1990, blz. 2032, punt 11.

Belanghebbende heeft voor zijn bemiddeling bij een contract tussen B BV en de stichting C bij B BV een jaarlijkse provisie bedongen. In het provisie-contract heeft belanghebbende niet vermeld dat hij tevens derden vertegenwoordigde. In 1981 is de provisie aan D, E en F uitbetaald. E is een dochter van belanghebbende. B BV heeft verklaard nooit zaken met D of F te hebben gedaan. In geschil is of de door B BV aan D en aan E betaalde provisie door belanghebbende als inkomsten zijn genoten. Het hof overweegt dat D en E geen zelfstandige

aanspraak konden maken op de betaling van provisiegelden door B BV. Het moet er voor worden gehouden dat de betalingen van B BV aan D en E op verzoek van belanghebbende zijn gedaan. Daarmee zijn de in 1981 betaalde bedragen middellijk of onmiddellijk belanghebbende ten goede gekomen.
Hof 's-Gravenhage 31 augustus 1990, nr. 3782/86, V-N 1991, blz. 348, punt 12.

Belanghebbenden, drie personen, waren in dienst van de firma B (de VOF). Vennoten van de VOF waren C BV en D BV. De aandelen in C en D werden gehouden door WUH (een bank). In 1996 hebben belanghebbenden, ter behoud van het bedrijf van de VOF, aan WUH geadviseerd de aandelen in C en D te verkopen aan G. In onderhandelingen tussen belanghebbenden, WUH en G werd overeengekomen dat WUH de aandelen in C en D voor ƒ 6 000 000 zou verkopen aan belanghebbenden, dat zij deze aandelen voor ƒ 7 250 000 zouden doorverkopen aan G en dat zij van G een arbeidscontract zouden krijgen voor ten minste drie jaar. Het hof merkt het door belanghebbenden in 1996 gerealiseerde voordeel van ƒ 1 250 000 aan als inkomsten uit arbeid (al dan niet verkregen in dienstbetrekking) en niet als winst uit aanmerkelijk belang, omdat belanghebbenden het met de verkoop van de aandelen behaalde voordeel niet ter zake van die verkoop hebben gerealiseerd, maar uit hoofde van de betekenis die zij hadden voor het bedrijf van de VOF, waarbij de hoogte van het voordeel werd bepaald door het bedrag dat WUH of G bereid was daarvoor aan hen af te staan. Dit feitelijke oordeel is in cassatie onaantastbaar. Het oordeel van het hof dat belanghebbenden in feite niet meer dan als tussenpersonen van G zijn te beschouwen, is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk. Het hof bedoelde daar kennelijk mee te zeggen dat met de transacties uiteindelijk niets anders is beoogd dan de overdracht van de aandelen van de BV's in de VOF aan G te bewerken.
HR 23 april 2004, nr. 39 426, BNB 2004/275 (m. nt. Freudenthal; V-N 2004/22.11).

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2004/22.11, aantekening bij HR 23 april 2004, nr. 39 426, *BNB* 2004/275. Volgens de tot en met 1996 geldende rangorderegeling in de Wet IB 1964 werd een voordeel dat zowel inkomsten uit arbeid vormt als winst uit aanmerkelijk belang, belast als winst uit aanmerkelijk belang. Aan deze rangorde wordt pas toegekomen indien het voordeel onder beide inkomensbronnen valt. Redactie Vakstudie Nieuws gaat ervan uit dat de Hoge Raad op grond van de feiten tot de conclusie is gekomen dat belanghebbenden hebben bemiddeld bij een verkoop van de aandelen aan G en dat zij daarvoor - mede gelet op hun waarde voor de onderneming van de VOF - een beloning/provisie hebben ontvangen. Freudenthal, noot bij HR 23 april 2004, nr. 39 426, *BNB* 2004/275, schrijft dat de meest verdedigbare interpretatie van de feiten tot de conclusie leidde dat eenvoudigweg sprake was van inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking in de vorm van een blijf- of indiensttredingspremie.

5.2.2. Het bevorderen van de totstandkoming van een optierecht

Beschouwing
Het tegen beloning bemiddelen bij het totstandkomen van een optierecht vormt een overige werkzaamheid. In deze zin werd al beslist in het hierna opgenomen zeer oude arrest.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende heeft, na aftrek van kosten, ƒ 49 800 ontvangen van een Duitse vennootschap, omdat hij deze vennootschap het optierecht op 8001 aandelen in een Nederlandse vennootschap heeft verschaft. Daarvoor heeft belanghebbende aandelen voor eigen rekening moeten kopen. Dit bedrag is door hem verkregen als beloning voor het volbrengen van de taak om dit optierecht te verschaffen. De beloning moet worden aangemerkt als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. De aankoop van de aandelen voor eigen rekening is een onderdeel van het geheel van handelingen dat belanghebbende heeft verricht om zijn doel te bereiken.
HR 7 juni 1922, B. nr. 2968.

5.2.3. Het bevorderen van een directeursbenoeming

Beschouwing
Het tegen beloning bemiddelen bij het totstandkomen van een directeursbenoeming vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

De directeur ener naamloze vennootschap die tegen betaling op zich neemt, commissarissen en aandeelhouders te bewegen ertoe mede te werken dat een bepaalde persoon tot mede-directeur wordt benoemd, verricht dus doende werkzaamheden of diensten die te beschouwen zijn als arbeid en die, als zij op zichzelf staan, vallen onder de toepassing van art. 28.
HR 5 juni 1929, B. nr. 4520.

5.2.4. De introductie van iemand bij een organisatie

Beschouwing
Het tegen beloning bemiddelen voor iemand bij een organisatie vormt een overige werkzaamheid. Discussies kunnen ontstaan als onverplicht ter zake van de bemiddeling wordt betaald. Als een dergelijke beloning zakelijk gezien gebruikelijk is, zal sprake zijn van een voordeel uit een overige werkzaamheid. Bij vriendendiensten is dat echter niet het geval.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is bedrijfsjurist. Een employé kwam begin van 1949 bij belanghebbende met het verzoek hem bij een organisatie te introduceren. Daarop heeft belanghebbende in mei 1949 aan een van de accountants van deze organisatie een brief heeft geschreven, waarin hij het verzoek van bedoelde employé om het systeem eens te mogen demonstreren, overbracht. Dit leidde voor die employé tot succes. In december 1949 kreeg belanghebbende van die employé *f* 250. Het enkele schrijven van een brief is aan te merken als arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941. Het deswege genoten bedrag is echter niet aan te merken als andere opbrengst van arbeid, nu belanghebbende met het schrijven van de brief niet het verkrijgen van enig geldelijk voordeel beoogde, terwijl voor hem ten tijde van het schrijven van die brief niet een redelijk vooruitzicht bestond dat die werkzaamheid voor hem een geldelijk voordeel zou opleveren. Blijkens noot in *BNB* heeft de minister zich met deze beslissing verenigd. Wil er sprake zijn van andere opbrengst van arbeid, dan is onder meer vereist dat het verkrijgen van geldelijk voordeel werd beoogd, althans mede werd beoogd (vergelijk B, nr. 9089).
RvB Zwolle 30 januari 1953, BNB 1953/116.

5.3. Het voorkomen dat anderen met iemand in concurrentie gaan treden

Beschouwing
Het zich tegen beloning inspannen om te voorkomen dat anderen met iemand in concurrentie gaan treden, vormt een overige werkzaamheid. In deze zin werd al in een oud arrest beslist.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende heeft zich tegen betaling door een NV er onder meer toe verplicht ervoor te waken dat anderen met een bepaald handelsartikel met de NV in concurrentie zouden treden. Het desbetreffende gedeelte van de betaling behoort tot de opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Het is niet vereist dat de desbetreffende handelingen reeds zijn verricht voordat de beloning daarvoor wordt genoten.
HR 12 februari 1936, B. nr. 6052.

5.4. Diverse werkzaamheden

Beschouwing

Freelance werkzaamheden zijn tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 genoemd als voorbeeld van overige werkzaamheden (zie aant. 5). Het tegen beloning verrichten van kleine onderhoudswerkzaamheden vormt bijvoorbeeld een overige werkzaamheid. Dat geldt ook voor het geven van lezingen (zie aant. 5.4.1), het geven van opleidingen (zie aant. 5.4.2) en het door een huurder tegen beloning ten behoeve van de eigenaar opknappen van de woning (zie aant. 5.4.3).

5.4.1. Het geven van lezingen

Beschouwing
Het geven van lezingen is in de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 genoemd als een voorbeeld van een overige werkzaamheid (zie aant. 5). Dat is anders als de lezingen plaatsvinden in het kader van een liefhebberij die geld kost.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende en zijn echtgenote, vermogend, vinden sedert 1954 een dagtaak in het geven van voordrachten over Israël en andere landen en maken daarvoor reizen. In 1963 leverden de activiteiten een verlies op van ƒ 1262. Het is aannemelijk dat belanghebbende en zijn echtgenote hun voordrachten geven niet om inkomen te verwerven, maar alleen ter wille van de voldoening en levensvreugde die dit werk hun verschaft, waarbij zij uiteraard trachten hun kosten zoveel mogelijk te beperken. Redelijkerwijs is niet te verwachten dat belanghebbende en zijn echtgenote ooit enige zuivere opbrengst van hun werkzaamheden zullen hebben. Het verlies is niet aftrekbaar.
Hof Amsterdam 17 maart 1965, nr. 233/65, BNB 1966/228.

5.4.2. Het geven van opleidingen

Beschouwing
Het tegen beloning geven van opleidingen vormt een overige werkzaamheid. Dat geldt bijvoorbeeld ook voor degenen die kinderen tegen beloning bij hun huiswerk helpen.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

De vergoeding voor te bewijzen op zichzelf staande diensten in de vorm van het geven van een opleiding moet als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden worden beschouwd.
HR 12 april 1939, B. nr. 6895.

5.4.3. Huurder knapt woning op

Beschouwing
Als de huurder tegen beloning ten behoeve van de eigenaar van de woning werkzaamheden aan de woning verricht, is sprake van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende bewoont sinds 1977 een woning die hij huurt van zijn vader. In 1988 wordt de woning verkocht. Belanghebbende krijgt een bedrag toebedeeld van ruim ƒ 74 000. Er is sprake van een beloning voor bewezen diensten, omdat belanghebbende de woning als huurder in belangrijke mate heeft opgeknapt en zodoende heeft bijgedragen aan de opbrengst bij verkoop.
Hof Leeuwarden 24 december 1992, nr. 432/91, V-N 1993, blz. 1797, punt 11.

5.5. Executeur

Beschouwing

In art. 28, tweede lid, Besluit IB 1941 werd als voorbeeld van andere opbrengst van arbeid onder meer vermeld de voordelen voortvloeiende uit het uitvoeren van een testament. Dit voorbeeld is niet overgenomen in de Wet IB 1964; hetzelfde geldt voor de Wet IB 2001.
De beloning voor de werkzaamheden door een particulier als executeur (voorheen executeur-testementair) is thans belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit is echter anders voorzover de belastingplichtige zelf, als erfgenaam, mede aan het executeursloon heeft bijgedragen (HR 24 april 1940, *B.* nr. 7152). Van resultaat uit overige werkzaamheden is krachtens een goedkeuring in het algemeen ook geen sprake als over de beloning successierecht is geheven. Daarvoor gelden twee voorwaarden: (a) de executeur is tevens erfgenaam of legataris en (b) de werkzaamheden zijn niet beroepshalve verricht.
Als een executeur bedragen aan de boedel onttrekt, is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden. Zie aant. 6.6, met een samenvatting van de desbetreffende beslissing van Hof Amsterdam 20 december 2004, nr. 02/7438, *V-N* 2005/17.3.3.

Beleid. Goedkeuring met betrekking tot de situatie dat over de executeurbeloning successierecht is geheven

'5. Executeurbeloningen
De executeurbeloning wordt toegekend in verband met de afwikkeling van de nalatenschap. Er is dus een verschil met de hiervoor behandelde beloningen die verband houden met werkzaamheden die zijn verricht voor de erflater zelf *(Bew.: zie aant. 2.3.11)*. Voor de regeling van het successierecht is de executeurbeloning geen last die van de nalatenschap kan worden afgetrokken (artikel 20 SW). De executeurbeloning kan belast zijn voor de inkomstenbelasting. Dit is zeker het geval als de executeur de executeurwerkzaamheden beroepshalve verricht. Een voorbeeld is de notaris die de nalatenschap afwikkelt. Ook als de executeur de werkzaamheden niet beroepshalve verricht kan de executeurbeloning zijn onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting. Dit geldt zelfs voor de executeur die erfgenaam of legataris is.

Goedkeuring
Mede om discussies over de belastbaarheid voor de inkomstenbelasting te voorkomen, keur ik het volgende goed. De aan *(Bew.: hier is kennelijk het woord 'een' weggevallen)* executeur toegekende beloning waarover successierecht is geheven, wordt niet tot zijn inkomen uit werk en woning gerekend. De goedkeuring geldt alleen voor de executeur die tevens erfgenaam of legataris is én de executeurwerkzaamheden niet beroepshalve verricht.

6. Vervallen besluiten
De besluiten van 13 juli 1944, nr. 3 en van 18 december 2000, nr. CPP2000/2723M *(Bew.: Infobulletin 2001/153)* hebben hun belang verloren en worden hierbij ingetrokken.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1121M, BNB 2004/371 (V-N 2004/42.9).

5.6. Het ondergaan van medische proeven

Beschouwing
Het tegen betaling ondergaan van medische proeven vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft als proefpersoon deelgenomen aan medische proeven bij A in het kader waarvan belanghebbende zich op bepaalde tijden diende te onthouden van voedsel, bepaalde stoffen moest innemen of aanbrengen, urine moest verzamelen en bloedmonsters moest laten afnemen. Hiervoor heeft hij ƒ 1950 ontvangen. Belanghebbende heeft in het economische verkeer ten behoeve van A diensten verricht bestaande in het ter beschikking stellen van zijn lichaam voor het ondergaan van bedoelde proeven, waarvoor hij voormeld bedrag als beloning heeft ontvangen. Dit brengt mede dat het door belanghebbende ontvangen bedrag moet worden aangemerkt als een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964. Voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte diensten worden, zo zij niet als winst uit onderneming zijn aan te merken, aangemerkt als inkomsten

uit andere arbeid, zonder dat daarvoor handelingen behoeven te zijn verricht of enige bijzondere deskundigheid of hoedanigheid is vereist. Dat niet enig voordeel was beoogd of kon worden verwacht, is daarvoor evenmin van belang.
HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, BNB 1990/329 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Dijck).

Literatuur
Van Dijck, noot op HR 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48, schrijft dat een vergoeding voor de terbeschikkingstelling van een orgaan buiten de belastingheffing zal vallen; de vergoeding voor de aantasting van het menselijk lichaam is niet aan enige bron toe te rekenen. De parallel met de onbelastbaarheid van de schadevergoeding voor invaliditeit (*BNB* 1984/2) is duidelijk. Een vergoeding daarentegen voor zaken die op redelijk korte termijn opnieuw produceerbaar zijn, zoals bloed of sperma, lijkt voor belastingheffing als dienst in aanmerking te kunnen komen. Ook de vergoeding voor het toelaten van medische proeven lijkt een dienst in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b.
A-G Van Soest, concl. bij HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329. Vanuit een systematische uitleg van de Wet IB 1964 impliceert de belastbaarheid van de vergoeding voor het niet-doen (zo niet op basis van art. 22 dan toch op grond van art. 31, tweede lid) dat een vergoeding ook voor zeer geringe werkzaamheden en diensten evenzeer belast is.
Van Dijck, noot op HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329, is onder verwijzing naar *BNB* 1970/155 van mening dat bij dienstverlening de toets van voordeel beogen/redelijke kans niet zonder meer gemist kan worden. De absolute formulering van de Hoge Raad is onjuist. Wellicht kan deze uitspraak als volgt worden uitgelegd. Toepassing van het meerbedoelde criterium dat dient om inkomensverwervende activiteiten van inkomensbestedende activiteiten te onderscheiden, kan achterwege blijven indien een belastingplichtige met een activiteit in het economische verkeer echter een daadwerkelijk positief saldo van inkomsten en kosten bereikt. In dat geval bevindt hij zich in de inkomensverwervende sfeer, zodat de problemen van het twijfelachtige gebied, waarvoor de toets wordt aangelegd, zich niet voordoen en dus de toets overbodig is.
J.W. Zwemmer, 'Belastingheffing van voordelen uit deelname aan medische proeven', *AA* 1991/1, blz. 81-83, noemt de overwegingen in HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329, nogal verrassend. Bij diensten is het arbeidsvereiste feitelijk vervallen.
W. Garssen, 'Nieuwe (?) ontwikkelingen bij artikel 22 (1,b) Wet IB 1964', *MBB* april 1991, vindt dat de Hoge Raad in *BNB* 1990/329 binnen zijn eigen conceptuele uitgangspunten blijft. Het arrest bevestigt de theorie die inhoudt dat de hoofdregel van het redelijkerwijs verwachten van een voordeel normatief aanwezig wordt geacht in situaties die in maatschappelijk opzicht zo zeer lijken op andere wel duidelijke inkomenssituaties dat belastingheffing niet kan uitblijven (een gelijkschakeling op een hoger abstractieniveau).
R.E.C.M. Niessen, Voordeel beogen en voordeel verwachten, in *FED-bundel: Fantasie en durf*, Deventer: Fed 1991, geeft naar aanleiding van HR 3 oktober 1990, 26 142, *BNB* 1990/329, een analyse van de rechtspraak op het punt van het criterium 'voordeel beogen en voordeel verwachten' als een algemeen kenmerk van een bron van inkomen. Hij kan het oordeel van de Hoge Raad dat niet van belang is of enig voordeel kon worden verwacht alleen aldus begrijpen dat ook onverwachte voordelen belastbaar zijn. Indien er per saldo structureel slechts nadeel te verwachten is, zullen de opbrengsten wel degelijk buiten het fiscale inkomstenbegrip blijven (zie HR 3 juni 1970, *BNB* 1970/155). Zijn conclusie is dat van een bron van inkomen slechts sprake is, indien per saldo voordeel te verwachten valt. Inkomsten zijn alleen belastbaar indien zij zijn verkregen in het economische verkeer. Het winstoogmerk is geen algemeen bronvereiste; het is een vereiste wil sprake kunnen zijn van een onderneming dan wel van in privé-sfeer belastbare vermogenswinsten.
L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, tekstblok 79, blz. 77, Deventer: Kluwer 2001, merkt op dat een vergoeding voor de terbeschikkingstelling van niet reproduceerbare lichaamsstoffen of organen niet aan een bron van inkomen is toe te rekenen.

5.7. Leden stembureaus

Beschouwing
Het zitting nemen in een stembureau vormt een overige werkzaamheid vanwege het daaraan verbonden presentiegeld (zie aant. 4.5). Er is geen uitvoering gegeven aan een motie waarin werd gevraagd vergoedingen van leden van stembureaus niet in de inkomstenbelasting te betrekken.

Parlementaire behandeling. Een motie om vergoedingen van leden van stembureaus niet in de inkomstenbelasting te betrekken wordt niet uitgevoerd

'Tijdens de behandeling van de begroting van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties voor het jaar 2001 in de Tweede Kamer der Staten-Generaal werd door de leden Luchtenveld en Rietkerk een motie ingediend, waarin de regering wordt verzocht zo spoedig mogelijk een regeling te treffen c.q. daartoe een voorstel aan de Kamer voor te leggen om de vergoeding die leden van stembureaus bij het houden van verkiezingen plegen te ontvangen, geheel vrij te stellen van belastingen (*Kamerstukken II* 2000/01, 27 400 VII, nr. 12 (*Bew.*: *V-N* 2000/50.10)). De motie werd door de Tweede Kamer aanvaard. De regering onderschrijft de aan de motie ten grondslag liggende overweging dat het gemotiveerd en zorgvuldig uitoefenen van de taken van stembureauleden van het grootste belang is voor het goed functioneren van de democratie. Met de gevolgtrekking dat dit dient te leiden tot belastingvrijstelling van de vergoeding die aan stembureauleden wordt toegekend, is de regering het echter om de volgende redenen niet eens. Stembureauleden worden in de praktijk gerekruteerd uit (gemeente)ambtenaren en andere personen die zich vrijwillig hebben opgegeven. Voor zover deze personen als vrijwilliger een vacatievergoeding krijgen, is daarop de vrijstelling van toepassing, die geldt voor alle vrijwilligers. Indien een vrijwilliger in verband met door hem verricht vrijwilligerswerk uitsluitend een vergoeding ontvangt die niet hoger is dan een bepaald jaarlijks te indexeren bedrag (voor de belastingjaren 2000 en 2001: *ƒ* 42 per week en op jaarbasis niet meer dan *ƒ* 1470) kan zonder nader onderzoek worden aangenomen dat deze vergoeding strekt tot bestrijding van uitgaven welke de vrijwilliger in verband met het verrichten van de arbeid moet doen. Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in de hier bedoelde vergoeding geen voordeel is gelegen dat tot de inkomsten uit arbeid is te rekenen. Deze zogenoemde vrijwilligersregeling is vastgelegd in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M. De wens van de Tweede Kamer de vergoedingen van stembureauleden integraal vrij te stellen van belastingheffing betekent dat een onderscheid gemaakt wordt tussen de werkzaamheden van stembureauleden als vrijwilliger en andere vormen van vrijwilligerswerk, waarvoor een vergoeding wordt gegeven. Dit onderscheid staat op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel.

In mijn schriftelijke reactie op de motie heb ik al mijn twijfel op dit punt geuit (*Kamerstukken II* 2000/2001, 27 400, nr. 15, blz. 4). Bovendien zijn de vergoedingen voor stembureauleden in de regel hoger dan de bedragen die op grond van de vrijwilligersregeling zonder nader onderzoek als onbelaste onkostenvergoedingen worden beschouwd en op die grond niet worden belast. Voorts is de regering van mening dat het principieel onjuist zou zijn, indien de rol van de overheid als 'werkgever' van stembureauleden zou worden vermengd met die van de overheid als belastingwetgever voor de gemeenschap, en aldus een beperkte groep via de belastingheffing zou worden bevoordeeld. De motie komt voort uit bezorgdheid over de bereidheid van voldoende (gemotiveerde en bekwame) personen om zich beschikbaar te stellen als stembureaulid bij verkiezingen. Indien er reden is voor die bezorgdheid en de vergoeding aan stembureauleden een belemmering vormt om voldoende mensen bereid te vinden stembureaulid te worden, dient naar de mening van de regering de oplossing veeleer gevonden te worden in een verhoging van de vergoeding door de gemeenten. Gemeenten hebben beleidsvrijheid bij de besteding van de gelden uit het gemeentefonds. Dit betekent dat gemeenten zelf kunnen beslissen om over te gaan tot een eventuele verhoging van de vergoedingen uit de nu aan hen ter beschikking staande middelen, indien zij dit wenselijk achten. De regering is op grond van het bovenstaande dan ook van mening dat de motie niet uitgevoerd dient te worden.'

Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 augustus 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 VII, nr. 54, V-N 2001/45.12.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Leden van stembureaus, ook de gemeente-ambtenaren, staan niet in dienstbetrekking en genieten hun vergoeding als andere inkomsten uit arbeid.

Hof 's-Hertogenbosch 18 september 1991, nr. 4001/1989B, V-N 1992, blz. 1386, punt 21.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 6. Onrechtmatige werkzaamheden
- 6.1. Diefstal en inbraak
- 6.2. Oplichting
  - 6.2.1. Fraude met waardepapieren
  - 6.2.2. 'Advance-fee' fraude
- 6.3. Handel in verdovende middelen
- 6.4. Deelnemen aan criminele organisatie
  - 6.4.1. Mensensmokkel
- 6.5. Wegwerken van een bedrag
- 6.6. Verduistering
- 6.7. Directeur/aandeelhouder eigent zich belastingteruggaaf toe
- 6.7. Werknemer bedingt voordeel voor zichzelf. Steekpenningen
- 6.8. Knevelarij
- 6.9. Omwisselen verstrekte vliegtickets
- 6.10. Voordelige overeenkomst bewindvoerder
- 6.11. Onduidelijke maar vermoedelijk onrechtmatige werkzaamheden

Beschouwing
Voor de vraag of sprake is van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden maakt het niet uit of de werkzaamheden een rechtmatig dan wel een onrechtmatig karakter hebben. Ook voordelen uit onrechtmatige overige werkzaamheden zijn dus belast. In zoverre is de inkomstenbelasting met ingang van 1 januari 2001 niet gewijzigd. Desondanks kan de feitelijke belastingheffing over onrechtmatige voordelen onder de Wet IB 2001 anders verlopen dan onder de Wet IB 1964. Vanwege het onder de Wet IB 1964 voor inkomsten geldende kasstelsel werden de voordelen belast in het jaar van ontvangst, waarbij de verplichting tot terugbetaling van het onrechtmatige voordeel geen rol speelde. Daarmee kon pas rekening worden gehouden in het jaar waarin de terugbetaling feitelijk plaatsvond. Onder de Wet IB 2001 kan dat anders zijn. Voor resultaat uit overige werkzaamheden geldt het winstregime, zodat ter zake van de verplichting tot terugbetaling soms een passiefpost kan worden opgenomen.
De staatssecretaris heeft beleid vastgesteld met betrekking tot de situatie dat voordelen uit onrechtmatige werkzaamheden op grond van het strafrecht aan de belastingplichtige worden ontnomen. Uitgangspunt daarbij is dat de inspecteur de strafrechtelijke aanpak zo min mogelijk belemmert. Overigens is de belastingrechter bij geschillen over onrechtmatige werkzaamheden niet gebonden aan het oordeel van de strafrechter over die werkzaamheden. Zie HR 10 maart 1999, nr. 33 840, *BNB* 1999/209.

Beleid. Richtlijnen met betrekking tot de samenloop van belastingheffing over en de strafrechtelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen

'Inleiding
Op 1 maart 1993 is in werking getreden de Wet van 10 december 1992 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering en enkele andere wetten ter verruiming van de mogelijkheden tot toepassing van de maatregel van ontneming van

wederrechtelijk verkregen voordeel en andere vermogenssancties. (*Stb.* 1993, nr. 11), de zogenaamde ontnemings- of Plukze-wetgeving. Door deze wet is het onder meer beter mogelijk met criminele activiteiten verkregen vermogen(sbestanddelen) te ontnemen.
In het besluit van 1 oktober 1997, *Stcrt.* 1997/223, van het College van Procureurs-generaal, hierna: ontnemingsrichtlijn, wordt het Openbaar Ministerie (OM) geïnstrueerd hoe om te gaan met de Plukze-wetgeving. In overleg met [redacted] zijn in de ontnemingsrichtlijn passages opgenomen die betrekking hebben op de afstemming tussen het OM en de Belastingdienst. Hierna zullen voor de Belastingdienst van belang zijnde punten worden belicht.

1. Wederrechtelijk verkregen voordeel
Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is mogelijk op grond van art. 36e, eerste en/of tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht (Sr) dan wel op grond van art. 36e, derde lid, Sr. Deze ontneming vindt op vordering van het OM plaats bij rechterlijke beslissing. De procedure die leidt tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel staat los van de procedure inzake de strafzaak zelf.
De Officier van Justitie (OvJ) kan er ook voor kiezen met een verdachte c.q. veroordeelde een schikking of een transactie te sluiten ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Een schikking heeft alleen betrekking op ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Een transactie heeft mede betrekking op de strafzaak.
In een transactie of schikking wordt door de OvJ nauwkeurig omschreven op welk strafbaar feit of strafbare feiten de transactie of schikking betrekking heeft. Tevens wordt in een transactie nauwkeurig omschreven tot welk bedrag de transactie dient ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel c.q. welke vermogensbestanddelen worden overgedragen ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

2. Samenhang met fiscaliteit

2.1. Plukze-wetgeving niet van toepassing op fiscale delicten
De belasting- en douanewetgeving heeft in de vorm van navordering en naheffing een eigen instrumentarium om tot een juiste belastingheffing te komen. In verband daarmee is in artikel 74 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) geregeld dat ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel niet kan worden toegepast ter zake van feiten die bij de belastingwet of de douanewet strafbaar zijn gesteld ook al zou vervolging (mede) kunnen plaatsvinden op basis van het commune strafrecht, bijvoorbeeld wegens het commune delict valsheid in geschrifte (art. 225 Sr). Dit laatste kan zich bijvoorbeeld voordoen in het geval van het gebruik van valse facturen bij BTW-teruggaven of het doen van een onjuiste aangifte.

2.2. Wederzijdse beïnvloeding ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel en belastingheffing
In het maatschappelijk verkeer genoten voordelen leiden in beginsel tot belastingheffing. Dat is niet anders als de voordelen wederrechtelijk zijn verkregen. Anderzijds kan ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen - voorzover deze zich niet in de vermogenssfeer afspeelt - leiden tot negatieve inkomsten. In de wetsgeschiedenis van de Plukze-wetgeving (Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 504, nr. 3, blz. 79-82, nr. 5, blz. 39/40 en nr. 8, blz. 25/26) is het voorgaande bevestigd.
Met betrekking tot de fiscale gevolgen van de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel stelt de inspecteur zich voorshands op het standpunt dat ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zich niet in de vermogenssfeer afspeelt. Dit betekent dat hij de ontnomen voordelen niet zal belasten en, zo al aanslagen zijn opgelegd waarin wederrechtelijk verkregen voordelen zijn begrepen, hij aftrek van de ontnomen voordelen zal toestaan in het jaar waarin de verdachte/veroordeelde zijn verplichtingen in verband met de ontneming nakomt. Mijn uitgangspunt hierbij is dat uitsluitend indien de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk in de belastingheffing zijn betrokken, ontneming daarvan kan leiden tot een aftrekpost.
Nadat meer ervaring is opgedaan met de wederzijdse beïnvloeding van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en belastingheffing over die voordelen, zal ik mij nader beraden hoe alsdan met betrekking tot dat punt dient te worden gehandeld.
Wellicht ten overvloede merk ik op dat dit Besluit niet ziet op betalingen op grond van artikel 36f Sr.

2.3. Afstemming tussen OM en Belastingdienst
Voorkomen moet worden dat de belastingheffing ter zake van wederrechtelijk verkregen voordelen en de ontneming van die voordelen op een ongewenste wijze op elkaar inwerken. Daarom is met het OM afgesproken dat de Belastingdienst de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk belemmert. Vergelijk par. 8.2 van het besluit van 25 april 1996, nr. AFZ96/1608M-1 *(Bew.: V-N 1996, blz. 1931, punt 3) (…)*.
Om in ontnemingszaken tot goede afstemming te komen tussen OM en Belastingdienst treedt de OvJ in een zo vroeg mogelijk stadium van een onderzoek in contact met de Belastingdienst. In zaken met beduidende maatschappelijke impact neemt de OvJ contact op met het Directoraat-Generaal Belastingdienst, team Handhavingsbeleid (DGBel) van het Ministerie van Financiën. DGBel zal in die gevallen in overleg met de inspecteur, de doelgroepdirectie en de FIOD bezien of een consultatiegroep in de desbetreffende zaak de inspecteur zal ondersteunen. In andere gevallen wendt de OvJ zich tot de fraudecoördinator van de desbetreffende eenheid.
In het overleg tussen OM en Belastingdienst wordt gezamenlijk bezien of het fiscale traject, het strafrechtelijke traject dan wel een combinatie van beide wordt gekozen voor de afroming van de criminele voordelen.
Bij de beoordeling of wordt gekozen voor het ontnemingsinstrumentarium dan wel voor het fiscale instrumentarium wordt mede bezien welk traject onder de gegeven omstandigheden het meest efficiënt is. Hierbij zijn onder meer van belang de bewijsrechtelijke eisen die binnen de onderscheidene gebieden gelden; uit een oogpunt van bewijsvoering of verhaal op vermogensbestanddelen is belastingheffing in veel gevallen de meest efficiënte weg om de verdachte/veroordeelde te treffen. Verder is van belang de beschikbare capaciteit van de respectievelijke organisaties. Ten slotte spelen een rol aspecten als buitenlandse verhaalsmogelijkheden, afdracht van eigen middelen aan de EU en de aan- of afwezigheid van andere schuldeisers.

2.4. Registratie
Indien in overleg met het OM wordt gekozen voor onder meer het fiscale traject legt de fraudecoördinator dit vast in een aan te leggen administratie, waarin hij ten minste de volgende gegevens opneemt: het SoFi-nummer van de betrokkene; een korte beschrijving van de zaak, inclusief de aard van de relevante voordelen; een onderbouwde en per jaar uitgesplitste schatting van het bedrag waarvoor de OvJ heeft afgezien van toepassing van de ontnemingswetgeving.

2.5. Voornemen OvJ tot schikking of transactie; procedureafspraak over afstemming
Onverlet hetgeen hiervóór is gesteld over zaken met een maatschappelijke impact pleegt de OvJ vóórdat hij een schikking of transactie aangaat met een verdachte of veroordeelde overleg met de fraudecoördinator van de desbetreffende eenheid. Afhankelijk van het bedrag van de voorgenomen schikking dan wel het deel van de voorgenomen transactie dat ziet op ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, kan dit op twee manieren.

A. Bij een voorgenomen schikkingsbedrag van minder dan € 45 378 meldt de OvJ zijn voornemen bij de fraudecoördinator. In de melding geeft de OvJ aan hoe hoog hij het wederrechtelijk verkregen voordeel in de relevante periode heeft geschat, met daarbij zo mogelijk een onderverdeling per jaar. Behoudens een tegenbericht van de Belastingdienst binnen vier weken zal de OvJ er van uitgaan dat dit bedrag ook door de Belastingdienst als winst c.q. inkomen over de periode die door de schikking/transactie wordt bestreken in aanmerking wordt genomen. Na volledige voldoening van het schikkingsbedrag behoeven met betrekking tot de in de schikking/transactie afgedane feiten met betrekking tot de jaren die in de schikking/transactie zijn begrepen geen bedragen meer te worden belast.

B. Bij een voorgenomen schikkingsbedrag van meer dan € 45 378 vindt overleg plaats tussen de OvJ en de fraudecoördinator, in welk overleg het geschatte bedrag van het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt vastgelegd. Stemt de fraudecoördinator in met het bedrag van het wederrechtelijk verkregen voordeel, dan geldt ook hier dat na volledige voldoening van het schikkingsbedrag met betrekking tot de in de schikking/transactie afgedane feiten met betrekking tot de jaren die in de schikking/transactie zijn begrepen geen bedragen meer behoeven te worden belast.

De fraudecoördinator dient bij het vermelde onder A en B het volgende te bedenken. In

verband met de onder punt 2.3 vermelde afspraak dient het uitgangspunt van het handelen van de fraudecoördinator te zijn dat de Belastingdienst een schikking niet belemmert. De fraudecoördinator gaat dan ook akkoord met een redelijke schikking. De fraudecoördinator dient tevens bedacht te zijn op de aanwezigheid van andere inkomensbestanddelen, welke niet zijn begrepen in de door de OvJ voorgestelde schikking. Deze inkomensbestanddelen dienen onafhankelijk van het tot stand komen van een eventuele schikking, te worden belast. Teneinde misverstanden met de OvJ te voorkomen dient de fraudecoördinator ingeval hij twijfelt aan de juistheid van de voorgestelde schikking of indien hij reden heeft aan te nemen dat er andere inkomensbestanddelen zijn, dit tijdig te melden aan de OvJ. Zonder tegenbericht zal deze er in de gevallen bedoeld onder A na vier weken immers van uitgaan dat de inspecteur instemt met de door hem voorgestelde schikking en dat van belastingheffing wordt afgezien.

2.6. Afhandeling van voorgenomen schikking/transactie door de Belastingdienst
Ingeval de OvJ voornemens is een schikking/transactie aan te gaan, handelt de fraudecoördinator in voorkomend geval als volgt:
Na een melding van de OvJ inzake zijn voornemen beoordeelt de fraudecoördinator vanuit zijn gezichtspunt en kennis de voorgenomen schikking/transactie en gaat hij na of er andere inkomensbestanddelen bekend zijn dan wel er aanleiding is andere inkomensbestanddelen te veronderstellen.
Indien de fraudecoördinator gegronde redenen heeft te twijfelen aan de juistheid van de voorgenomen schikking/transactie of weet dan wel aanleiding heeft te veronderstellen dat er andere inkomensbestanddelen zijn, meldt hij dit tijdig aan de OvJ indien sprake is van een voorgenomen schikkingsbedrag van minder dan € 45 378. Is sprake van een voorgenomen schikkingsbedrag van meer dan € 45 378 dan brengt hij zijn bevindingen in in het overleg met de OvJ. Zijn de OvJ en de fraudecoördinator het eens over de modaliteiten van de voorgenomen schikking/transactie dan geldt het volgende.
De Belastingdienst is geen partij bij een schikking/transactie tussen het OM en de verdachte/veroordeelde. Toch zal het voor de totstandkoming van een schikking/transactie veelal nodig zijn dat er duidelijkheid bestaat omtrent het standpunt van de Belastingdienst. In overleg met de fraudecoördinator geeft de bevoegde inspecteur bij gelegenheid van het tot stand komen van de schikking de verdachte/veroordeelde derhalve een verklaring welke, afhankelijk van de situatie, onder meer de volgende elementen kan bevatten. Een verklaring van de inspecteur dat hij met betrekking tot de activiteiten die hebben geleid tot de voorgenomen schikking/transactie met betrekking tot de in de schikking/transactie betrokken jaren geen bedragen tot de winst c.q. het inkomen zal rekenen, mits de verdachte/veroordeelde de verplichtingen uit hoofde van de schikking/transactie volledig nakomt en verklaart ter zake van die nakoming in geen enkel jaar enige aftrek op de winst c.q. het inkomen te zullen toepassen. In de verklaring geeft de inspecteur aan dat de schikking/transactie niet in de weg staat aan het belasten van al bekende of mogelijk later nog blijkende inkomensbestanddelen die buiten de schikking/transactie staan.
Vóórdat de inspecteur definitief afziet van belastingheffing over de bedragen ter zake waarvan een schikking/transactie is aangegaan vergewist hij zich ervan dat de verdachte/veroordeelde de verplichtingen uit hoofde van de schikking/transactie volledig is nagekomen.

2.7. Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel nadat een aanslag is opgelegd
Het is mogelijk dat de inspecteur al een aanslag heeft opgelegd vóórdat de OvJ besluit in die casus ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen na te streven. Ook in die situatie dient de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk door de Belastingdienst te worden belemmerd. Als in een dergelijk geval de OvJ te kennen geeft te streven naar een schikking/transactie kan de inspecteur in overleg met de fraudecoördinator zich bereid verklaren de betaling van bedragen in verband met de nakoming van een schikking/transactie die de verdachte/veroordeelde aangaat met de OvJ in het jaar van betaling te accepteren als negatieve post bij de vaststelling van de winst c.q. het inkomen. Ik wijs nogmaals op mijn uitgangspunt dat uitsluitend indien de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk in de belastingheffing zijn betrokken, ontneming daarvan kan leiden tot een aftrekpost.

2.8. Verstrijken van de termijn binnen welke een (navorderings)aanslag moet worden

opgelegd
Het is mogelijk dat lopende een procedure inzake een ontnemingszaak of lopende besprekingen van de OvJ inzake een voorgenomen schikking/transactie de termijn dreigt te verlopen binnen welke een (navorderings)aanslag dient te worden opgelegd. Is dat het geval dan legt de inspecteur in overleg met de fraudecoördinator tijdig voor het verstrijken van de termijn een (navorderings)aanslag op.
Indien er sprake is van een lopende gerechtelijke procedure geeft hij daarbij aan dat hij met inachtneming van het gestelde onder punt 4.3 aftrek zal toestaan van de ontnomen voordelen in het jaar waarin de verdachte/veroordeelde zijn verplichtingen in verband met de ontneming nakomt. Is er sprake van een voorgenomen schikking/transactie dan kan de inspecteur zich onder de voorwaarden opgenomen in punt 4.6, voor gemachtigd houden de (navorderings)aanslag te verminderen door het ontnomen voordeel alsnog in aftrek toe te laten.
In alle gevallen stelt de fraudecoördinator de OvJ op de hoogte van de genomen stappen.

3. Invorderingsaspecten
Indien al aanslagen zijn opgelegd voordat bij de inspecteur bekend is dat er een strafrechtelijk ontnemingstraject is gestart kunnen invorderingsaspecten aan de orde komen. Ook indien de inspecteur niet langer kan wachten met het opleggen van aanslagen in verband met het verloop van termijnen kunnen invorderingsaspecten aan de orde komen. Indien in dergelijke situaties de Belastingdienst door het OM in kennis wordt gesteld van een ontnemingszaak en van het geschatte wederrechtelijk verkregen voordeel van een verdachte/veroordeelde wordt als volgt gehandeld:
- de ontvanger treft invorderingsmaatregelen met een conservatoir karakter;
- de ontvanger gaat (nog) niet over tot daadwerkelijke uitwinning van vermogensbestanddelen dan nadat hij, in overleg met de fraudecoördinator overleg daarover heeft gehad met de OvJ. Indien de belangen van de Belastingdienst worden geschaad door opschorting van uitwinning gaat de ontvanger echter wel over tot uitwinning. Hierbij kan onder meer, doch niet uitsluitend, worden gedacht aan een situatie waarin door de daadwerkelijke uitwinning van het inbeslaggenomene niet ter hand te nemen de verhaalswaarde daarvan in onevenredige mate vermindert (denk hierbij onder meer aan voorraden, personenauto's, e.d.) of aan een situatie waarin het niet uitwinnen van de beslagen zaak leidt tot een schade-actie, hetzij van de zijde van de belastingschuldige, hetzij van de zijde van de mede-crediteuren.

Ook indien de verdachte/veroordeelde naast illegaal inkomen nog belastingschuld(en) over legaal inkomen heeft kan de ontvanger wel tot daadwerkelijke uitwinning van die vermogensbestanddelen overgaan die niet dankzij onderzoek van politie of OM boven water zijn gekomen.

4. Inzending gegevens
(...)

5. Niet geregelde situaties
In gevallen waarin dit besluit niet voorziet of bij concrete vragen in bepaalde situaties kan contact worden opgenomen met het Directoraat-Generaal Belastingdienst, team Handhavingsbeleid.

Inwerkingtreding
Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2002.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 december 1997, nr. AFZ97/2041M, V-N 1997, blz. 4684, punt 2, zoals herzien bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2001, nr. DGB2001/602, V-N 2001/60.1.2.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

In het algemeen is voor de heffing van inkomstenbelasting irrelevant de vraag of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloeid. Deze belasting wil het feitelijke genoten inkomen treffen.
HR 20 juni 1951, B 9055.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft buitenlandse valuta gewisseld die afkomstig waren van handel in verdovende middelen. Belanghebbende is veroordeeld tot een gevangenisstraf van vier jaar wegens opzetheling. Voorzover de klachten van belanghebbende in de procedure voor de inkomstenbelasting met betrekking tot het jaar 2001 berusten op de opvatting dat ook de van hem nagevorderde enkelvoudige belasting als een straf moet worden aangemerkt, falen zij, omdat die opvatting onjuist is. Het enkele bestaan van de procedure tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel als bedoeld in artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht staat niet in de weg aan het heffen van belasting over inkomen dat als een dergelijk voordeel kan worden beschouwd en aan het opleggen van een verhoging daarover. Niet juist is de opvatting van belanghebbende dat de overheid geen belasting mag heffen ter zake van uit criminele activiteiten verkregen inkomen.
HR 23 september 1998, nr. 33 440, FED 1999/240 (m.nt. IJzerman).

Hof Amsterdam 9 september 2003, nr. 00/4120, *V-N* 2004/19.1.6, beslist dat belanghebbende in 1997 een zeer aanzienlijk bedrag aan inkomsten heeft genoten uit de invoer, de handel en de opslag van drugs. Het hof verbindt geen gevolg aan de opmerking van de inspecteur dat hij terugtreedt bij een veroordeling van belanghebbende tot ontneming van het door hem in 1997 wederrechtelijk ontnomen voordeel omdat daarbij niet is aangegeven op welk moment en op welke wijze de inspecteur voornemens is in een voorkomend geval aan het alsdan beoogde terugtreden uitvoering te geven. Een dergelijk terugtreden is niet reeds geboden vanwege het arrest van Hof Arnhem van 11 februari 2002, waarbij het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel is vastgesteld op *ƒ* 2693 118, tegen welk arrest cassatie is ingesteld. Het besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2041, *V-N* 1997, blz. 4684, punt 2, leidt niet tot een ander oordeel. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt zonder nadere motivering ongegrond verklaard.
HR 20 mei 2005, nr. 40 358, V-N 2005/28.1.1.

Literatuur
P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (proefschrift), Deventer: Kluwer. 1992.

6.1. Diefstal en inbraak

Beschouwing
Diefstal en inbraak zijn voorbeelden van (onrechtmatige) overige werkzaamheden. Voor de Wet IB 1964 moesten de voordelen uit diefstal en inbraak volgens vaste rechtspraak worden aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid. De andersluidende uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 27 juli 1990, nr. 2900/1989A, *V-N* 1991, blz. 595, punt 5, is achterhaald.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende behaalt voordeel uit een groot aantal inbraken. De waarde van de ontvreemde goederen beliep *ƒ* 348 000. Hof 's-Hertogenbosch 5 december 1986, nr. 323/1983, *FED* 1988/253, schat het voordeel voor belanghebbende op *ƒ* 25 000. Belanghebbende heeft niet aangetoond, dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen.
HR 6 januari 1988, nr. 25 074, FED 1988/ 254 (m.nt. Van Dijck).

Belanghebbende neemt deel aan inbraken, eigent zich goederen wederrechtelijk toe en verkoopt deze. Inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Gravenhage 16 oktober 1991, nr. 3781/90, V-N 1992, blz. 725, punt 5.

Belanghebbende heeft op 14 november 1985 samen met anderen een diefstal, voorafgegaan en/of vergezeld van geweld en/of bedreiging met geweld, gepleegd in een gebouw van Grenswisselkantoren NV. Hierbij hebben belanghebbende en zijn mededaders zich aan

anderen toebehorende gelden toegeëigend ten bedrage van *f* 125 933,35 waarvan *f* 40 000 aan belanghebbende is toebedeeld. Hof 's-Hertogenbosch 11 oktober 1989, nr. 3868/1987, *V-N* 1990, blz. 2023, punt 7, heeft geoordeeld dat het door middel van een misdrijf als het onderhavige wederrechtelijk zich toeëigenen van aan anderen toebehorende gelden niet valt te brengen onder een van de in de Wet IB 1964 genoemde bestanddelen van het onzuivere inkomen. Dit oordeel zou reeds aanstonds onjuist zijn als het door belanghebbende behaalde voordeel zou zijn aan te merken als winst uit onderneming. Het hof is kennelijk en terecht ervan uitgegaan dat het al dan niet tezamen en in vereniging met een of meer anderen plegen van een diefstal voor de toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 een in het economische verkeer verrichte werkzaamheid betreft die niet kan worden gerekend tot de buiten het bereik van die bepaling vallende vermogenssfeer. Het oordeel van het hof dat het door belanghebbende met de diefstal behaalde voordeel niet belastbaar is, steunt klaarblijkelijk op de opvatting dat in het economische verkeer behaalde voordelen niet op de voet van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, belastbaar zijn als zij niet de vergoeding vormen voor een jegens een ander verrichte prestatie. Die opvatting kan niet als juist worden aanvaard, omdat tekst noch geschiedenis noch stelsel van de Wet IB 1964 tot deze beperkte uitlegging van art. 22 noopt.
HR 24 juni 1992, nr. 27 327, BNB 1993/18 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Brunschot; FED 1992/582, m.nt. Wattel).

6.2. Oplichting

Beschouwing
Door oplichting verkregen voordelen zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Hierna behandelen we:
- fraude met waardepapieren (aant. 6.2.1);
- 'advance-fee' fraude (aant. 6.2.2).

6.2.1. Fraude met waardepapieren

Beschouwing
Voordelen door fraude met waardepapieren zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Het hof heeft de inspecteur geslaagd geacht in zijn bewijs dat belanghebbende fraude heeft gepleegd met girobetaalkaarten: opbrengst van arbeid. De Hoge Raad bevestigt uitspraak van hof.
HR 5 juni 1996, nr. 31 163, BNB 1996/234.

6.2.2. 'Advance-fee' fraude

Beschouwing
Voordelen uit 'advance-fee' fraude, dat wil zeggen iemand laten betalen voor diensten die niet zullen worden verricht, zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende (A) heeft zich met drie anderen schuldig gemaakt aan 'advance fee' fraude, een vorm van oplichting. Hierbij werd aan het slachtoffer door middel van een samenweefsel van verdichtsels onder zeer gunstige voorwaarden een krediet, een lening of iets dergelijks in het vooruitzicht gesteld. De daders werkten onder valse namen vanuit verschillende locaties. Door allerlei constructies kreeg het slachtoffer het idee dat banken en verzekeraars voor een juiste financiële afwikkeling zorg zouden dragen. De benadeling werd veroorzaakt doordat het slachtoffer een bepaald bedrag vooruit diende te betalen als bemiddelingsprovisie, verzekeringspremie dan wel andere door de 'bemiddelaar' te maken kosten. Nadat het slachtoffer het bedrag - veelal contant of door middel van cheque - had betaald en het

'contract' had ondertekend, hoorde hij of zij niets meer. Het bedrijf waarmee het contract was aangegaan, bleek vervolgens te zijn verdwenen. Het hof is van oordeel dat de bij de oplichting gebezigde vennootschappen en handelsnamen als dekmantels moeten worden aangemerkt en slechts ten doel hadden de schijn op te houden dat werd opgetreden en gehandeld namens bonafide bedrijven, zodat de resultaten van deze werkzaamheden aan belanghebbende en de drie anderen moeten worden toegerekend. Het hof ontleent aan diverse feiten en omstandigheden het vermoeden dat de baten die zijn voortgevloeid uit deze frauduleuze handelingen in gelijke delen aan belanghebbende en de drie anderen ten goede zijn gekomen als inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet ontzenuwd. Omdat belanghebbende zijn inkomen tot een zeer aanzienlijk bedrag te laag heeft aangegeven, wordt de bewijslast omgekeerd. Belanghebbende slaagt daar niet in. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen.
HR 9 juli 2004, nr. 38 741, BNB 2004/393 (m.nt. R.M. Freudenthal; V-N 2004/37.3; FED 2004/486, m.aant. Dutmer).

De zaak van één van de drie anderen bij de 'advance-fee' fraude betrokken personen is teruggewezen naar de inspecteur. De inspecteur had met het doen van uitspraak op de bezwaarschriften van deze belanghebbende moeten wachten totdat het feitenonderzoek bij C is afgerond. Het is aannemelijk dat de Belastingdienst daarbij zal trachten meer inzicht te verkrijgen in banktransacties om het verloop van de geldstromen te traceren. Deze pogingen zijn niet bij voorbaat kansloos omdat C, die - anders dan A, B en belanghebbende - heeft bekend bij de fraude betrokken te zijn geweest, in het verleden niet ongenegen is geweest informatie te verstrekken. De pogingen zullen tot enig nader inzicht leiden in de omvang van de fraude en de betrokkenheid van C en zijn drie medeverdachten. Op de bezwaarschriften van B, C en belanghebbende moet door de inspecteur gelijktijdig uitspraak worden gedaan.
Hof 's-Hertogenbosch 23 maart 2005, nr. 02/2744, V-N 2005/36.5.

6.3. Handel in verdovende middelen

Beschouwing
De handel in verdovende middelen is een voorbeeld van een (onrechtmatige) overige werkzaamheid. De jurisprudentie over de handel in verdovende middelen gaat vooral over de hoogte van de voordelen, waarbij vaak in het midden blijft of al dan niet sprake is van winst uit onderneming dan wel inkomsten uit andere arbeid (thans overige werkzaamheden).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Het hof acht het door belanghebbende niet ontzenuwde vermoeden gewettigd dat belanghebbende gedurende de jaren 1986 tot en met 1990 voor zijn rekening en risico handelde in verdovende middelen en dat de opbrengsten daaruit op grond van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 tot zijn belastbare inkomen moeten worden gerekend. Het hof heeft het verschil tussen de met de verkoop van die middelen behaalde opbrengst en de inkoopprijs daarvan gesteld op ten minste het bedrag van de aannemelijk gemaakte uitgaven van belanghebbende in die jaren. In deze berekeningswijze, die niet onbegrijpelijk is, ligt besloten dat het hof niet aannemelijk heeft geacht dat die uitgaven geheel of ten dele anders dan uit belastbare inkomsten zijn gefinancierd. Er is voorts geen reden een bedrag als aftrekbare kosten in aanmerking te nemen wegens de inbeslagneming in 1990 van contanten en verdovende middelen, aangezien het daardoor geleden verlies niet eerder dan in dat jaar tot een aftrek zou kunnen leiden.
HR 22 december 1993, nr. 29 486, BNB 1994/302.

Het hof acht op grond van verklaringen in processen-verbaal aannemelijk dat belanghebbende, kunstenaar van beroep, samen met aanvankelijk zijn toenmalige echtgenote en vervolgens met haar broer leiding heeft gegeven aan de invoer vanuit Marokko en de verkoop van hasjiesj in Nederland en dat belanghebbende daarmee omvangrijke inkomsten heeft genoten. Omdat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan, is de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing. Belanghebbende heeft niet doen blijken dat de belastbare inkomens te hoog zijn vastgesteld. De inspecteur heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat de bijtellingen, die zijn afgestemd op de door

belanghebbende gedane uitgaven, niet naar willekeur dan wel naar onredelijke bedragen zijn vastgesteld. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt ongegrond verklaard.
HR 8 april 2005, nr. 40 052, BNB 2005/185 (m.nt. Van Leijenhorst; V-N 2005/20.5).

De rechtbank heeft bewezen verklaard dat belanghebbende leiding heeft gegeven aan een criminele organisatie die zich bezig hield met de import, handel en export van hashish vanuit Marokko, via Spanje naar Nederland en vervolgens naar Duitsland. Belanghebbende is in hoger beroep vrijgesproken omdat het afluisteren van zijn telefoonaansluitingen onrechtmatig was, omdat het op grond van die gesprekken tegen hem geopende gerechtelijke vooronderzoek onrechtmatig was, omdat het binnen dit onderzoek vergaarde bewijsmateriaal moet worden uitgesloten van het bewijs en omdat er verder onvoldoende bewijs is voor een bewezenverklaring. In de fiscale procedure verwerpt het hof, gelet op de criteria van HR 1 juli 1992, nr. 26 331, *BNB* 1992/306, de stelling van belanghebbende dat de inspecteur voor de onderbouwing van de navorderingsaanslag geen gebruik mocht maken van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Op grond van de gegevens welke zijn gebleken bij het strafrechtelijke onderzoek is aannemelijk dat belanghebbende in 1997 inkomsten uit de handel in hash heeft genoten. Voorts is aannemelijk dat het bij de deze inkomsten gaat om, zowel in absolute als relatieve zin, niet onbetekenende bedragen. Belanghebbende, die de inkomsten niet in zijn aangifte had vermeld, heeft daarom niet de vereiste aangifte gedaan. De navorderingsaanslag moet worden gebaseerd op een redelijke schatting. De inspecteur kon uitgaan van het bij de strafzaak opgemaakte rapport, waarin onder meer is opgenomen dat belanghebbende en zijn broer de opbrengsten gelijk verdeelden. Enkele geleverde partijen drugs waren echter geen eigendom van belanghebbende en/of zijn broer, zodat de navorderingsaanslag in zoverre te hoog is vastgesteld. Tevens moet rekening worden gehouden met de in beslag genomen partijen drugs en de inkoop- en transportkosten daarvan. De door de inspecteur toegepaste correctie van ruim ƒ 3 miljoen wordt door het hof met bijna ƒ 2 miljoen verminderd. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld.
Hof Amsterdam 22 april 2005, nr. 02/4110, V-N 2005/40.1.2.

Belanghebbende is in 1992 veroordeeld voor de handel dat jaar in softdrugs. Hij is in 1994 uit detentie ontslagen. Belanghebbende is in 2001 veroordeeld ter zake van onder meer drugshandel in 1997. Volgens het rapport van een strafrechtelijk financieel onderzoek heeft belanghebbende in 1996 tot een totaal van ƒ 312 334 uitgaven gedaan. Belanghebbende betwist de hoogte van dit bedrag; hij voert tevens aan dat hij eind 1994 over een bedrag van ƒ 875 000 beschikte. De inspecteur stelt het belastbare inkomen van belanghebbende voor 1996 vast op ƒ 312 334. Het hof verklaart het beroep van belanghebbende ongegrond, onder meer na aannemelijk te hebben geoordeeld dat belanghebbende, die in zijn aangiftebiljet inkomstenbelasting 1996 heeft verklaard geen inkomsten te hebben genoten, in 1996 voor een bedrag van ten minste ƒ 312 334 uitgaven heeft gedaan. De Hoge Raad overweegt dat in het midden kan blijven of het hof hieraan - zonder de grens van onbegrijpelijkheid te overschrijden - een vermoeden had kunnen ontlenen dat belanghebbende in 1996 (verzwegen) inkomsten heeft genoten, met gevolg dat het aan belanghebbende zou zijn om dat vermoeden te ontzenuwen, bijvoorbeeld door een aannemelijke verklaring te geven van de geldmiddelen waaruit hij die uitgaven heeft bestreden. Het hof heeft echter een andere redenering gevolgd door als uitgangspunt te nemen dat voldoende omstandigheden erop wijzen dat belanghebbende in 1996 inkomsten heeft genoten uit zijn betrokkenheid bij de handel, het transport, de distributie en/of de opslag van drugs. Zonder nadere motivering, die ontbreekt, kan het vermoeden van drugsgerelateerde activiteiten in 1996 niet worden ontleend aan hetgeen het hof daaraan ten grondslag heeft gelegd, waaronder de veroordelingen ter zake van drugsdelicten, gepleegd in 1992 en 1997. Volgt verwijzing.
HR 20 mei 2005, nr. 40 357, BNB 2005/287, V-N 2005/27.7.

Procedure van dezelfde belanghebbende als in de hiervoor vermelde zaak, maar dan over het jaar 1997. Hof Amsterdam 9 september 2003, nr. 00/4120, *V-N* 2004/19.1.6, acht op grond van het rapport van het strafrechtelijk financieel onderzoek en de strafrechtelijke veroordeling door Hof Arnhem voldoende aannemelijk dat belanghebbende in 1997 een zeer aanzienlijk bedrag aan inkomsten heeft genoten uit hoofde van zijn betrokkenheid bij de invoer van, de handel in en de opslag van drugs, wat er ook overigens mag zijn van belanghebbendes stelling dat hij eind 1994, na de vorige detentie wegens drugshandel, ten behoeve van de bij het onderzoek geconstateerde uitgaven over een bedrag van ƒ 875 000

beschikte. Belanghebbende heeft de vereiste aangifte niet gedaan. De inspecteur heeft niet onredelijk gehandeld door bij zijn schatting op ƒ 3 558 428 van het in 1997 door belanghebbende genoten inkomen uit te gaan van de berekening van het door belanghebbende behaalde voordeel als vermeld in het rapport en daarbij tevens een zeker daarop gerealiseerd rendement in aanmerking te nemen. Daaraan doet niet af dat het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel in een arrest van Hof Arnhem van 11 februari 2002 uit hetgeen bewezen is verklaard is vastgesteld op ƒ 2 693 118. Het hof verbindt geen gevolg aan de opmerking van de inspecteur dat hij terugtreedt bij een veroordeling van belanghebbende tot ontneming van het door hem in 1997 wederrechtelijk ontnomen voordeel omdat daarbij niet is aangegeven op welk moment en op welke wijze de inspecteur voornemens is in een voorkomend geval aan het alsdan beoogde terugtreden uitvoering te geven. Een dergelijk terugtreden is niet reeds geboden vanwege het arrest van Hof Arnhem van 11 februari 2002, tegen welk arrest cassatie is ingesteld. Het besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2041, *V-N* 1997, blz. 4684, punt 2, leidt niet tot een ander oordeel. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt zonder nadere motivering ongegrond verklaard.
HR 20 mei 2005, nr. 40 358, V-N 2005/28.1.1.

6.4. Deelnemen aan criminele organisatie

Beschouwing
Voordelen uit het deelnemen aan een criminele organisatie worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft deelgenomen aan een criminele organisatie. In verband hiermee ontvangt hij in 1993 een bedrag in contanten. Bij huiszoeking in datzelfde jaar wordt een bedrag van ƒ 112 750 in beslag genomen. Het is aannemelijk dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de activiteiten en de inbeslagneming. In een dergelijk geval behoort het nadeel dat ten gevolge van de inbeslagneming wordt geleden tot de kosten welke drukken op de met de strafbare activiteiten verkregen inkomsten.
Hof Amsterdam 24 mei 1996, nr. 95/1233, BNB 1997/165.

6.4.1. Mensensmokkel

Beschouwing
Het deelnemen aan een organisatie die zich bezig houdt met het smokkelen van mensen vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie

De strafkamer van de rechtbank heeft wettig en overtuigend bewezen geacht dat belanghebbende zich van 1 januari 1997 tot en met 9 augustus 2000 schuldig heeft gemaakt aan smokkel van enige tientallen personen die daardoor illegaal toegang tot of verblijf in Nederland of de overige Schengenlanden hebben verkregen. Het vonnis van de rechtbank is op een formele grond door het hof vernietigd en de strafzaak is terugverwezen. Omdat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan, geldt de zogenoemde omkering van de bewijslast. Belanghebbende bewijst niet dat de correctie van zijn aangifte 1998 met ƒ 57 200 ter zake van inkomsten genoten uit het smokkelen van mensen onjuist is. De belastingrechter dient zelfstandig het bij een strafrechtelijk onderzoek verkregen bewijs te beoordelen. Belanghebbende heeft niet betwist dat hij tijdens een afgeluisterd gesprek op 10 december 1999 heeft verklaard dat hij vanuit Turkije wel 50 personen naar [S] heeft gebracht, dat 30 keer een visum is afgegeven aan een Turkse onderdaan die was uitgenodigd door belanghebbende of een met hem verbonden persoon, en dat de netto-opbrengst per gesmokkeld persoon 3000 DM bedraagt. Dit wordt als vaststaand aangenomen. De inspecteur heeft de correctie ter zake van de inkomsten uit mensensmokkel voldoende gemotiveerd onderbouwd. De inspecteur is uitgegaan van de bemiddeling van gemiddeld 17 personen per jaar tegen een netto-opbrengst van 3000 DM per persoon, ofwel een bedrag

van 51 000 DM (omgerekend f 57 120).
Hof Arnhem 16 maart 2005, nr. 02/4341, V-N 2005/34.8.

6.5. Wegwerken van een bedrag

Beschouwing
Een voorbeeld van een (onrechtmatige) overige werkzaamheid is het iemand tegen beloning 'helpen' bij het ontduiken van wettelijke regels.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Een bedrag, genoten ter zake van bemoeiingen om ten behoeve van een ander in verband met eventuele financiële maatregelen een bedrag weg te werken, moet worden aangemerkt als andere opbrengst van arbeid, als niet blijkt, dat belanghebbende het genoot uit bedrijf, beroep of dienstbetrekking.
HR 5 maart 1952, B. nr. 9184.

6.6. Verduistering

Beschouwing
Voordelen uit verduistering zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'De leden van de fractie van het CDA stellen een vraag over de fiscale gevolgen als de werknemer goederen van de werkgever verduistert. Deze vraag is aan de orde geweest in het arrest van de Hoge Raad van 24 juni 1992, nr. 28 156, *BNB* 1993/19. Beslist werd dat geen sprake is loon uit dienstbetrekking, maar dat het genoten voordeel behoort tot de in artikel 22, lid 1, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bedoelde voordelen. Deze beslissing blijft van belang, met dien verstande dat onder de Wet inkomstenbelasting 2001 in een dergelijk geval sprake is van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 62.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, werknemer, inde facturen van zijn werkgever. Hij droeg niet alle geïnde bedragen af en besteedde een deel ervan in zijn privé-sfeer. Hof 's-Hertogenbosch 17 april 1991, nr. 4928/88, *Infobulletin* 91/462, heeft ten onrechte beslist dat belanghebbende geen inkomsten uit arbeid heeft genoten. Het geheel van handelingen dat het misdrijf van verduistering oplevert, vormt voor de toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 een onder bereik van die bepaling vallende, in het economische verkeer verrichte werkzaamheid. Het daaruit genoten voordeel behoort tot de in deze bepaling bedoelde voordelen. De omstandigheid dat belanghebbende in beginsel verplicht is tot vergoeding van de verduisterde gelden aan zijn werkgeefster neemt niet weg dat hij dit voordeel heeft genoten toen hij het geld verduisterde. Wanneer de werkgeefster afziet van een vergoeding voor de verduisterde gelden, zal dit - zoals is uiteengezet in 6.12 van de conclusie van de advocaat-generaal - niet (opnieuw) tot heffing van inkomstenbelasting mogen leiden.
HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Brunschot, FED 1992/583, m.aant. Wattel).

Belanghebbende, vrijgesproken door de strafkamer, heeft naar het oordeel van de belastingkamer gelden (*f* 584 217) van zijn werkgevers verduisterd. Het hof heeft aan een onderzoeksrapport en bepaalde verklaringen het vermoeden afgeleid dat de in geding zijnde, van zijn werkgevers afkomstige, bedragen aan belanghebbende ten goede zijn gekomen, en wel als inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking. De omstandigheid dat naar het oordeel van de strafrechter niet is uitgesloten dat bedragen als waarover het hier gaat een andere bestemming hebben gekregen, verhindert niet dat de belastingrechter, die de hem ter beschikking staande bewijsmiddelen zelfstandig dient te waarderen, daaruit een vermoeden

als hier vermeld afleidt en tot het oordeel komt dat het op de weg van de belastingplichtige ligt dat vermoeden te ontzenuwen. Aan de uitkomst van de behandeling van een strafzaak ter zake van eenzelfde feitencomplex als waarover de rechter in belastingzaken dient te beslissen, kan de rechter weliswaar bewijs ontlenen, doch hij is daaraan niet gebonden en dient zich - ook als hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan - zelfstandig een oordeel te vormen omtrent de hem voorgelegde feiten (HR 16 oktober 1996, nr. 31 079, *BNB* 1996/286). Niet juist is het betoog van belanghebbende dat het bedrag van *f* 584 217 niet belast kan worden als inkomsten uit arbeid, nu belanghebbende een verplichting tot afdracht van dit bedrag ten opzichte van de rechthebbende(n) had. Ook dit middel faalt. De omstandigheid dat belanghebbende in beginsel verplicht is genoemd bedrag aan de rechthebbende(n) te vergoeden, neemt niet weg dat hij dit voordeel heeft genoten toen hij dit tot zich nam (HR 24 juni 1992, nr. 28 156, *BNB* 1993/19).
HR 10 maart 1999, nr. 33 840, BNB 1999/209 (m.nt. Wattel).

Belanghebbende, een administratief medewerker, heeft vermoedelijk de ten onrechte door zijn werkgever teruggevraagde BTW aan hemzelf ten goede laten komen. Dit vermoeden heeft hij niet weerlegd. Voordeel behoort tot de inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking.
Hof Arnhem 16 januari 2001, nr. 98/4185, V-N 2001/12.11.

Belanghebbende was in 1995 werkzaam voor A BV, eerst als directeur en later als enig personeelslid dat zich bezighield met het uitvoeren van administratieve werkzaamheden. De inspecteur neemt op grond van een FIOD-onderzoek aan dat door belanghebbende in 1995 bedragen aan omzetbelasting zijn ontvangen ad *f* 4735 en *f* 49 252 die op naam van B Ltd en C BV door de Belastingdienst zijn gerestitueerd. De hofuitspraak, waarbij de inspecteur in het gelijk werd gesteld, wordt vernietigd. Uit de uitspraak blijkt namelijk niet dat het hof, zoals het behoorde te doen, zich ervan heeft vergewist of zijn onverwachte mededeling dat het aanleiding zag om ten nadele van belanghebbende een vermoeden aan te nemen, belanghebbende aanleiding gaf zich te beraden op zijn mogelijkheden tegenbewijs te leveren, in welk geval het hof hem de gelegenheid daartoe had moeten bieden. Voor ontzenuwing van het vermoeden dat een bepaald bedrag aan belanghebbende ten goede is gekomen is niet vereist dat belanghebbende aannemelijk maakt dat het bedrag niet aan hem ten goede is gekomen. Voldoende is dat op grond van hetgeen belanghebbende aanvoert redelijkerwijs moet worden betwijfeld of hij het bedrag heeft ontvangen. Nu de bewijslast niet is omgekeerd, blijft het bewijsrisico bij de inspecteur berusten, hetgeen inhoudt dat twijfel blijft werken ten gunste belanghebbende. Volgt verwijzing.
HR 25 oktober 2002, nr. 36 898, BNB 2003/14 (m.nt. Van Soest; V-N 2002/57.7).

Belanghebbende is in 1989 door haar oom en tante tot executeur-testamentair benoemd. De oom en tante zijn in 1993 overleden. Zij hadden toen 28 erfgenamen. Belanghebbende was zelf geen erfgenaam. De oom en tante hadden zwart geld bij een Belgische bank. Belanghebbende heeft deze tegoeden op 15 oktober 1993 opgenomen en omgezet in 791 toonderstukken, met een waarde van ruim *f* 4 150 000. Op 21 oktober 1993 zijn 791 toonderstukken op een rekening een Luxemburgse bank geplaatst. In november 1993 zijn 791 toonderstukken opgenomen bij de Luxemburgse bank. Vervolgens zijn in twee tranches 791 toonderstukken gedeponeerd bij een Zwitserse bank, op een rekening van E Trust te Guernsey. De gedeponeerde stukken hadden niet dezelfde omschrijving en niet alle dezelfde nummers als de in België opgenomen stukken. In maart 1995 is in opdracht van E aan de 28 erven in totaal bijna *f* 3 800 000 uitgekeerd. De waarde van de toonderstukken was tussen 15 oktober 1993 en 15 maart 1995 gestegen met 6,5%. Belanghebbende heeft op enig moment *f* 100 000 in handen genomen om uit te keren aan een viertal weduwen, aanverwanten van de oom en tante. Deze uitkering was niet testamentair vastgelegd. In 1997 is *f* 100 000 contant op een derdenrekening van een advocatenkantoor gestort. Het hof overweegt dat belanghebbende in haar weergave van de feiten niet juist en volledig is geweest en dat belanghebbende met betrekking tot de gang van zaken geen volkomen opheldering heeft gegeven. Het is aannemelijk dat belanghebbende in 1993 een aanzienlijk bedrag uit de boedel van haar oom en tante heeft onttrokken. Een dergelijke onttrekking behoort tot de inkomsten uit andere arbeid. Het ligt op de weg van belanghebbende (die deze inkomsten niet heeft verantwoord en evenmin volledig antwoord heeft gegeven op het verzoek van de inspecteur om informatie) aan te tonen dat het door de inspecteur belaste bedrag van *f* 630 007 te hoog is. Het hof acht belanghebbende niet geslaagd in de op haar

rustende bewijslast. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld.
Hof Amsterdam 20 december 2004, nr. 02/7438, V-N 2005/17.3.3.

Belanghebbende was algemeen en enig statutair directeur (geen aandeelhouder) van A NV. A NV hield een pakket aandelen in F NV. Op 6 oktober 1993 heeft A NV, vertegenwoordigd door belanghebbende, zonder de vereiste toestemming van de raad van commissarissen, aan C Inc., eveneens vertegenwoordigd door belanghebbende, het recht verleend het pakket aandelen in F NV te kopen voor BEF 1300 per aandeel. Deze optieprijs lag ver beneden de waarde van de aandelen. De optie liep af op 31 mei 1994. Belanghebbende was in ieder geval vanaf 1 januari 1994 in economische zin indirect enig aandeelhouder van C Inc. Eerder was A NV indirect enig aandeelhouder van C Inc. Op 7 maart 1994 en 19 april 1994 heeft C Inc., gebruik makend van de optie, de aandelen F NV voor de optieprijs van A NV gekocht. A NV en C Inc. werden daarbij vertegenwoordigd door belanghebbende, ook hier zonder de vereiste toestemming van de raad van commissarissen van A NV. Korte tijd na deze aankopen heeft C Inc. de aandelen doorverkocht en daarbij een netto voordeel gerealiseerd van *ƒ* 8 025 510. Belanghebbende heeft de verkoop van de aandelen F NV in de administratie van A NV verwerkt met facturen waarop hij een verkoopprijs per aandeel van BEF 5450 in plaats van BEF 1300 heeft vermeld. C Inc. heeft in 1994 in totaal *ƒ* 7 774 400 ten gunste van belanghebbende overgemaakt, te weten *ƒ* 7 049 400 op een Amerikaanse bankrekening en *ƒ* 725 000 voor de aankoop in Amerika van een privé-jacht. De feiten laten geen andere conclusie toe dan dat het verlenen van de *ƒ* optie aan C Inc. slechts een onderdeel was van de constructie die belanghebbende heeft opgezet om uiteindelijk het voordeel op te strijken dat kon worden verkregen doordat C Inc. door toedoen van belanghebbende door A NV tegen een te lage prijs verkochte aandelen in F NV weer tegen een hoger bedrag aan derden doorverkocht. De onttrekking van de meerwaarde van de aandelen aan het vermogen van A NV heeft in ieder geval niet reeds in 1993 plaatsgevonden, doch in 1994 uiterlijk op het moment van de voltooiing van de frauduleuze handeling. Het door belanghebbende genoten voordeel was tenminste gelijk aan het door het hof in aanmerking genomen bedrag van *ƒ* 7 774 000.
HR 29 april 2005, nr. 40 410, BNB 2005/264 (concl. A-G Overgaauw (ook in V-N 2005/5.10); m.nt. R.M. Freudenthal, V-N 2005/23.12, FED 2005/97 m.nt. W.A.P. van Roij).

Literatuur. Wet IB 2001
A.C. Rijkers, *BNB* 2000/341, merkt op met ingang van 2001 bij verduistering de vraag moet worden beantwoord of een passiefpost in verband met een terugbetaling kan worden gevormd.

6.7. Directeur/aandeelhouder eigent zich belastingteruggaaf toe

Beschouwing
In het algemeen geniet de directeur/aandeelhouder van een BV als zodanig loon uit dienstbetrekking en/of belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang. Het zich door een directeur/aandeelhouder op arglistige wijze toe-eigenen van een belastingteruggaaf van de BV is onder de Wet IB 1964 echter als inkomsten uit andere arbeid aangemerkt. Onder de Wet IB 2001 zal dan sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende was directeur en enig aandeelhouder van een BV. In juni 1991 heeft de Belastingdienst *ƒ* 3 865 116 aan de BV betaald ten titel van teruggaaf van omzetbelasting, terwijl de BV slechts recht had op een teruggaaf van *ƒ* 38 651,16. Belanghebbende is zich van deze fout bewust geweest. De teveel terugbetaalde omzetbelasting is in juni 1991 door of althans met medeweten van belanghebbende op een termijndepositorekening ten name van de BV geplaatst; de desbetreffende rente is niet in de jaarstukken vermeld. De grootboekkaart 'Af te dragen BTW' vermeldt een teruggaaf van *ƒ* 38 651. In de boekhouding zijn vervalste kopieën van bankafschriften opgenomen waarin als ontvangen bedrag is vermeld *ƒ* 38 651. Vóór de balansdatum 31 december 1991 is *ƒ* 3 830 000 gestort op een bankrekening in Zwitserland ten name van A AG, welke rekening belanghebbende had geopend en ten aanzien waarvan hij als enige tekeningsbevoegd was. Het genoemde bedrag

is ook nadien binnen de persoonlijke invloedssfeer van belanghebbende gebleven. Op de balans van de BV per 31 december 1991 is geen verplichting tot terugbetaling van het ten onrechte ontvangen bedrag opgenomen. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat belanghebbende zich het bedrag van ƒ 3 830 000 aldus op arglistige wijze heeft toegeëigend met de bedoeling het voor zichzelf te behouden. Daarvan uitgaande heeft belanghebbende dit bedrag genoten als een voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid.
HR 29 september 1999, nr. 34 533, BNB 2000/341 (m.nt. Rijkers).

6.7. Werknemer bedingt voordeel voor zichzelf. Steekpenningen

Beschouwing
Door een werknemer ontvangen steekpenningen zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Steekpenningen, die iemand van leveranciers van zijn werkgever ontvangt met het oog op diensten die hij in zijn betrekking kan of geacht wordt te kunnen bewijzen aan de gevers, zijn als (andere) opbrengst van arbeid aan te merken.
HR 22 mei 1929, B. nr. 4517.

Ook hetgeen uit beroep verkregen wordt op overigens ontoelaatbare wijze, dus ook hetgeen door een belastingplichtige ontvangen is aan retourcommissie waarvan het aannemen strijdig is met zijn beroepsplichten en zelfs onder het bereik der strafwet viel, is belast.
HR 26 juni 1929, B. nr. 4535.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, die voor zijn werkgever twee bedrijfspanden moet verkopen, bedingt van de koper E een betaling van ƒ 200 000 aan een bouwbedrijf D BV en spreekt met D BV af dat zij tot dat bedrag werkzaamheden zal verrichten aan zijn privé-woonhuis. Uit een en ander volgt dat door de betaling door E aan D BV middellijk tweeërlei vermogensovergang plaatsvond, elk met een eigen rechtsgrond: de overgang van ƒ 200 000 uit het vermogen van E in dat van belanghebbende en de overgang van ƒ 200 000 uit het vermogen van belanghebbende in dat van D BV. Zulks, gevoegd bij het oordeel van het hof dat het maken van de afspraken met E en D BV is aan te merken als het in het economische verkeer verrichten van handelingen gericht op voordeel, waarvan voordeel redelijkerwijs is te verwachten en welke niet plaatsvonden in het kader van een onderneming of de uitoefening van een dienstbetrekking, brengt mee dat belanghebbende geen voordeel in natura, maar een voordeel in geld van ƒ 200 000 uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 heeft genoten.
HR 8 november 2002, nr. 37 106, BNB 2003/10 (m.nt. Zwemmer; V-N 2002/55.12).

6.8. Knevelarij

Beschouwing
Als een ambtenaar zich ten behoeve van eigen geldelijk voordeel schuldig maakt aan het misdrijf van knevelarij, is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Uit knevelarij (ambtsmisdrijf) ontvangen gelden moeten op grond van art. 28 tot het belastbaar inkomen worden gerekend.
HR 26 januari 1949, B. nr. 8563.

6.9. Omwisselen verstrekte vliegtickets

Beschouwing

Het omwisselen van een voor een dienstreis verkregen 'duur' vliegticket in een of meer goedkopere tickets (al dan niet met bijbetaling) vormt een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft van zijn werkgeefster met het oog op een dienstreis naar Japan een vliegticket voor de business class ontvangen ter waarde van *f* 9135. Hij heeft dit ticket buiten medeweten van zijn werkgeefster omgewisseld voor twee vliegtickets voor de economy class met elk een waarde van *f* 3528 en vreemde valuta ter waarde van *f* 2079. Het tweede ticket is op naam gesteld van de partner van belanghebbende die hem op de reis heeft vergezeld. Het omwisselen door belanghebbende buiten medeweten van zijn werkgeefster, kennelijk bij een reisorganisatie en derhalve in het economische verkeer, van het ten behoeve van een door belanghebbende te maken dienstreis ontvangen vliegticket, moet worden aangemerkt als het verrichten van een werkzaamheid als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964, zodat het daarmede behaalde voordeel - in geld en in natura - behoort tot zijn inkomsten uit arbeid.
HR 30 september 1998. nr. 33 707, BNB 1999/17 (m.nt. Rijkers; FED 1998/763, m.aant. Kavelaars).

6.10. Voordelige overeenkomst bewindvoerder

Beschouwing
In de hierna opgenomen hofuitspraak sloot een bewindvoerder als zodanig een voor hem voordelige overeenkomst. Beslist werd dat geen sprake was van inkomsten uit andere arbeid. In het licht van de jurisprudentie die in de voorgaande aantekeningen is vermeld, kan hier echter anders over worden gedacht.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is curator van zijn zuster. Op 1 februari 1982 sloot belanghebbende een lijfrenteovereenkomst met zijn zuster waarbij hij zijn zuster als curator vertegenwoordigde. Bij deze overeenkomst werd belanghebbende bevoordeeld. Belanghebbende beoogde met deze overeenkomst eensdeels te bewerkstelligen dat de zuster een zodanig inkomen genoot dat in haar behoeften kon worden voorzien, zonder dat op dit inkomen verhaal van de kosten van verstrekte huisvesting en verzorging kon plaatsvinden, terwijl anderzijds die lijfrenteovereenkomst een zodanige bevoordeling van belanghebbende inhield dat voor de zuster geen vermogen resteerde waarop voormeld verhaal kon plaatsvinden. In wezen is sprake van een materiële schenking door de zuster aan haar broer. Een dergelijke overeenkomst behoort niet tot de normale op doelmatig vermogensbeheer gerichte werkzaamheden van de curator. Het voordeel kan niet als curatorsbeloning worden aangemerkt. De omstandigheid dat belanghebbende zijn oogmerk tot vermogensoverheveling verwezenlijkte door het sluiten van een lijfrenteovereenkomst met zijn zuster, vertegenwoordigd door belanghebbende als haar curator, stempelt dit voordeel niet tot een voordeel verkregen uit werkzaamheden of diensten, verricht in het economische verkeer. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 24 mei 1989, nr. 3504/86, V-N 1989, blz. 2817, punt 10.

6.11. Onduidelijke maar vermoedelijk onrechtmatige werkzaamheden

Beschouwing
Hof Amsterdam besliste in de hierna opgenomen uitspraak dat belanghebbende, die bij een rechtshulpverzoek was aangehouden, inkomsten uit andere arbeid had genoten zonder dat concreet werd om welke werkzaamheden het ging. Van belang voor deze uitspraak was dat belanghebbende, die de vereiste aangifte niet had gedaan zodat de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing was, zijn zeer hoge privé-uitgaven niet wist te verklaren.

Jurisprudentie.Wet IB 1964

Belanghebbende, een geregeld bezoeker van casino's die in 1999 en 2000 een bijstanduitkering genoot, is in september 2000 aangehouden naar aanleiding van een internationaal rechtshulpverzoek van de Officier van Justitie te Curaçao. Volgens de in beslag genomen stukken heeft belanghebbende in die jaren *f* 86 200 en *f* 99 607 uitgegeven. De inspecteur heeft het inkomen van belanghebbende bepaald op de bijstandsuitkering verhoogd met de geconstateerde privé-uitgaven en, voor het jaar 2000, de waarde van de bij belanghebbende aangetroffen gebruiksvoorwerpen; het meerdere boven de bijstandsuitkering is door de inspecteur aangemerkt als andere inkomsten uit arbeid. Nadat belanghebbende door Hof 's-Gravenhage in het gelijk was gesteld, beslist HR 26 maart 2004, nr. 39 441, *BNB* 2004/217 (m.nt. Van Leijenhorst, *V-N* 2004/23.3), dat belanghebbende de vereiste aangiften niet heeft gedaan, zodat het hof de omkering en verzwaring van de bewijslast had moeten toepassen, zoals voorzien in art. 27e AWR. Belanghebbende verliest de verwijzingsprocedure. Hij heeft onvoldoende bewijs geleverd dat de gelden waarmee hij de geconstateerde privé-uitgaven heeft gedaan en de in zijn woning aangetroffen voorwerpen heeft gefinancierd, afkomstig zijn van gokken in het casino en niet van andere activiteiten. Het is onaannemelijk dat iemand met alleen een bijstandsuitkering uit casinospelen winsten genereert ter grootte van de door belanghebbende aan privé-uitgaven bestede bedragen. Dat belanghebbende heeft aangetoond dat aan hem in de maanden november/december van het jaar 2000 bedragen tot een totaal van *f* 190 000 van het casino zijn uitgekeerd, zegt niets omtrent herkomst en hoogte van de inleg waaruit die uitkeringen zijn voortgevloeid en derhalve evenmin over de hoogte van de door belanghebbende gegenereerde winsten. Het hof acht aannemelijk dat belanghebbende andere bronnen van inkomen heeft gehad. De inspecteur heeft een redelijke schatting gemaakt van het belastbare inkomen. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld.
Hof Amsterdam 17 december 2004, nr. 04/1161, V-N 2005/20.1.1.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Aantekening 7. Overige werkzaamheid dan wel normaal vermogensbeheer of speculatie

Deeloverzicht

Aantekening 7. Overige werkzaamheid dan wel normaal vermogensbeheer of speculatie
- 7.1. Aandeelhouderschap
- 7.2. Controle door schuldeiser
- 7.3. Omzetting hypotheek
- 7.4. Sluiten van een dading
- 7.5. Aangaan borgtocht
- 7.6. Belegging in teakhout en andere houtproducten
- 7.7. Afstand van huurrecht
- 7.8. Doorverhuur
- 7.9. Onderverhuur
- 7.10. Wederverhuur
- 7.11. Transacties met effecten
  - 7.11.1. Transacties met Turbovennootschappen
- 7.12. Transacties met vorderingen
  - 7.12.1. Transacties met oorlogsschadevergoedingen
- 7.13. Biedingen voor strijk-, plok- en hooggelden
- 7.14. Transacties met onroerende zaken
  - 7.14.1. Deskundigheid, ervaring of voorkennis bij aankoop
  - 7.14.2. Deskundigheid, ervaring en voorkennis van anderen
  - 7.14.3. Gebruikmaken van optierechten en voorkeursrechten
  - 7.14.4. Aankoop in verhuurde staat, verkoop in vrije staat
  - 7.14.5. Normaal vermogensbeheer
  - 7.14.6. Speculatie
  - 7.14.7. Feitelijke werkzaamheden aan te verkopen onroerende zaken
  - 7.14.8. Bijzondere activiteiten om tot verkoop te kunnen overgaan
  - 7.14.9. Geslaagde projectontwikkeling
  - 7.14.10. Mislukte projectontwikkeling
  - 7.14.11. Ontginning van gronden
- 7.15. Diverse transacties
  - 7.15.1. Aan- en verkoop diamanten
  - 7.15.2. Aan- en verkoop ikonen
  - 7.15.3. Aan- en verkoop vreemde valuta
  - 7.15.4. Aan- en verkoop octrooirecht
  - 7.15.5. Aan- en verkoop voorwerpen verzameling
- 7.16. Verzekering tegen ijsgang
- 7.17. Termijntransacties

Beschouwing
De grens tussen overige werkzaamheden enerzijds en normaal vermogensbeheer dan wel

speculatie anderzijds, is soms moeilijk te trekken. Ook bij normaal vermogensbeheer en bij speculatie worden immers werkzaamheden verricht die soms zeer omvangrijk kunnen zijn. Deze grens is regelmatig aan de orde gekomen in de jurisprudentie met betrekking tot het begrip inkomsten uit andere arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Die jurisprudentie is gelet op de wetsgeschiedenis van de Belastingherziening 2001 (zie aant. 2) van belang voor het begrip overige werkzaamheden in art. 3.90 Wet IB 2001. Met ingang van 1 januari 2001 is wel nieuw dat door de aanvaarding van een amendement van de Tweede-Kamerleden Bos en Reitsma (*Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 75) in art. 3.91, eerste lid, aanhef en onderdeel c, is bepaald dat onder werkzaamheid mede wordt verstaan het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat, zoals bij het uitponden van onroerende zaken, het in belangrijke mate door de belastingplichtige zelf verrichten van groot onderhoud of andere aanpassingen aan een zaak, of het aanwenden door de belastingplichtige van voorkennis of daarmee vergelijkbare bijzondere vormen van kennis. Of deze bepaling feitelijk ten opzichte van de jurisprudentie met betrekking tot art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 iets betekent voor de uitleg van het begrip overige werkzaamheden is niet duidelijk. Zie aant. 3.91, aant. 5.
Duurzame beleggingen vallen niet onder het begrip overige werkzaamheden. De daaraan verbonden werkzaamheden leiden dus niet tot het in aanmerking nemen van resultaat. Voorbeelden hiervan zijn: het toetreden als aandeelhouder (aant. 7.1), het toezicht houden door een schuldeiser (aant. 7.2), de omzetting van een hypotheek (aant. 7.3), het sluiten van een dading (aant. 7.4), het aangaan van borgtocht (aant. 7.5) alsmede het beleggen in teakhout en andere houtproducten (aant. 7.6.). Het benutten van een waardevol huurrecht leidt in het algemeen evenmin tot resultaat uit overige werkzaamheden. Voorbeelden hiervan zijn de afstand van het huurrecht (aant. 7.7), doorverhuur (aant. 7.8), onderverhuur (aant. 7.9) en wederverhuur (aant. 7.10).
Van voordelen uit speculatie is sprake indien de uitslag van de desbetreffende transactie(s) uitsluitend afhankelijk is van onvoorzienbare en aan de beoordeling van de speculant onttrokken factoren, die door diens arbeid niet kunnen worden beïnvloed, zodat hij dus 'bloot vermogensrisico' loopt. Het behalen van dergelijke voordelen is in de regel niet mogelijk zonder dat de betrokkene enigerlei handelingen verricht om tot koop en verkoop te geraken, doch deze kunnen zonder meer niet worden beschouwd als een overige werkzaamheid. Aan- en verkoop van goederen buiten bedrijf of beroep kon volgens HR 15 juni 1955, nr. 12 411, *BNB* 1955/281, alleen onder art. 28 Besluit IB 1941 worden gebracht indien bij de aankoop of de verkoop werkzaamheden zijn verricht, welke het normale kader van werkzaamheden verbonden aan buiten bedrijf of beroep gedane vermogenstransacties, te buiten gaan, dan wel de ervaring en deskundigheid van een of meer van de deelnemers aan een zodanige transactie zomede hun relaties en organisaties daarbij een gewichtige factor hebben gevormd. Tot en met het jaar 1952 waren bepaalde inkomsten uit speculatie ingevolge art. 35 Besluit IB 1941 aan inkomstenbelasting onderworpen. Winsten welke worden behaald met speculatieve transacties in de ondernemingssfeer zijn belast als winst uit onderneming. Onder de werking van de Wet IB 1914 die inkomsten uit speculatie evenmin belastte, viel er een zekere tendens waar te nemen om speculatieve transacties te brengen onder de 'handelingen, werkzaamheden en diensten', die voor het overgrote deel onder art. 28 Besluit IB 1941 zijn ondergebracht. Het vervallen van art. 35 zal ons inziens in zoverre nog zijn invloed blijven doen gelden dat die oude jurisprudentie niet voetstoots zal herleven.
Transacties met effecten zijn in het algemeen speculatief (zie aant. 7.11). Dat geldt ook bij zogenoemde turbovennootschappen, tenzij er sprake is van een samenhangend geheel van werkzaamheden om door aan- en verkoop snel voordeel te realiseren (aant. 7.11.1).
Transacties met vorderingen zijn eveneens in het algemeen speculatief (aant. 7.12).
Zogenoemde strijk-, plok- en hooggelden vallen onder resultaat uit overige werkzaamheden (aant. 7.13). Bij transacties in onroerende zaken is het onderscheid tussen overige werkzaamheden enerzijds en normaal vermogensbeheer dan wel speculatie anderzijds gezien de jurisprudentie het meest van belang. Van een overige werkzaamheid zal sprake zijn als de belastingplichtige bij aankoop het oogmerk heeft de onroerende zaak met voordeel door te verkopen en bij de aankoop kan worden geconstateerd dat de onroerende zaak (met name door voorkennis) al een meerwaarde heeft ten opzichte van de betaalde prijs. Dat is niet het geval bij algemeen bekende omstandigheden. Van een overige werkzaamheid kan ook sprake zijn als de belastingplichtige bijzondere werkzaamheden verricht om tot verkoop van een onroerende zaak te komen, zoals verkaveling en het ontwikkelen van bouwplannen

(aant. 7.14). Transacties in vreemde valuta en dergelijke zijn in het algemeen speculatief (aant. 7.15). Hetzelfde geldt voor het sluiten van verzekeringen (aant. 7.16) en termijntransacties (aant. 7.16).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

De vraag of een belastingplichtige met door hem verrichte werkzaamheden of diensten een voordeel beoogt, en redelijkerwijs kan verwachten dat deze hem - zij het in de toekomst - positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren, is ook van belang bij de afbakening van belaste transacties in de vermogenssfeer tegenover louter speculatieve transacties.
HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (m.nt. van Dijck).

Literatuur
W. Garssen, 'Overgangen tussen artikel 22, lid 1b en artikel 24 Wet IB 1964: een gefiscaliseerd begrip vermogensbeheer?', *MBB* maart 1985.
A.C. Rijkers, noot op HR 8 oktober 2004, nr. 39 563, *BNB* 2005/182, schrijft dat de wetgever een oplossing moet bieden voor de bij vermogenstransacties soms flinterdunne grens tussen box 1 en box 3. Inmiddels zou de Hoge Raad er goed aan doen vermogenstransacties, die in het systeem van de wetgever normaal gesproken in box 3 vallen, niet te snel om te bouwen tot werkzaamheden die in box 1 vallen. Bij vermogenstransacties wordt getoetst of er kans op saldovoordeel is (speculatie-eliminatie), bij werkzaamheden of er kans op saldo-nadeel is (verlies-eliminatie). De uitkomsten van deze toetsen zijn niet spiegelbeeldig. De wetgever heeft geen vermogenswinstbelasting ingevoerd. Dan moet de inkomstencategorie resultaat uit overige werkzaamheden geen verkapte vermogenswinstbelasting worden. De Hoge Raad kan dat voorkomen door bij de kwalificatie van de activiteiten - vermogenstransactie of werkzaamheid? - de nadruk te leggen op het meest dominante element van een samenstel van handelingen. In HR 25 mei 1994, nr. 28 730, *BNB* 1994/212 (zie aant. 7.14.10), was dat onmiskenbaar de vermogenstransactie.
A.C. Rijkers, 'Kwalificatie van vermogenstransacties', *NTFR* 2005/665, bepleit dat de rechter zijn norm (ook al zijn er diverse andere beslissingen) - dat gemotiveerd moet worden dat een opbrengst haar verklaring vindt in de werkzaamheden (HR 6 juni 2001, nr. 36 216, *BNB* 2001/346 (*Bew.*: zie aant. 7.14.8) - zeer strikt toepast. Dit wordt niet belet door art. 3.91, eerste lid, onderdeel c (*Bew.*: zie art. 3.91, aant. 5).

7.1. Aandeelhouderschap

Beschouwing
Werkzaamheden als aandeelhouder als zodanig vallen niet onder het begrip overige werkzaamheden. Zie aant. 7.11 voor meer jurisprudentie.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende, een vermogende particulier, heeft vermogensbelang genomen bij enkele gewaagde ondernemingen. De door hem gevoerde besprekingen strekten slechts ter behartiging van het aandelenbezit van belanghebbende en de daarmee in verband staande geldleningen. Er is geen sprake van op zichzelf staande werkzaamheden, zodat de door belanghebbende geleden verliezen niet aftrekbaar zijn.
HR 19 november 1941, B. nr. 7389.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De deelneming van belanghebbende in de vennootschap heeft er uiteindelijk toe geleid dat hij tien aandelen verkreeg in de NV, waarvan niet is gebleken dat zij op dat tijdstip meer waard waren dan het door hem daarvoor betaalde bedrag. Deze aandelen behoorden daarna tot zijn vermogen en verschilden niet van andere effecten, welke hij tot belegging en mogelijk in de hoop daarmede koerswinst te behalen had gekocht. De arbeid die de heren P en Q na oprichting van de NV hebben verricht, moet geacht worden te zijn verricht in hun hoedanigheid van directeuren van de NV. Het voordeel dat deze arbeid voor die NV heeft

teweeg gebracht, is weliswaar uiteindelijk de aandeelhouders ten goede gekomen, doch onder de arbeid bedoeld in art. 28 Besluit IB 1941 kan niet mede worden verstaan het als aandeelhouder toetreden tot een NV teneinde door de werkzaamheid van die vennootschap voordeel te genieten. Blijkens noot in *BNB* acht de staatssecretaris deze uitspraak juist.
Hof 's-Gravenhage 19 oktober 1966, nr. 36/66, BNB 1967/86.

7.2. Controle door schuldeiser

Beschouwing
Werkzaamheden door een schuldeiser als zodanig vallen niet onder het begrip overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Uit het feit dat een geldschieter zich voor de zaken van de hoofddebiteur interesseert en op diens handelingen een scherpe controle uitoefent, vloeit nog niet noodzakelijk voort, dat die geldschieter op zichzelf staande werkzaamheden verricht, al moge de controle hem wellicht niet geringe moeite kosten.
HR 19 juni 1929, B. nr. 4527.

7.3. Omzetting hypotheek

Beschouwing
De omzetting van een hypotheek door een schuldeiser valt niet onder het begrip overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Iemand had een voordeel genoten wegens een aan een NV bewezen dienst, welke louter hierin bestond, dat hij een te zijnen gunste bestaande inschrijving van hypotheekrecht heeft doen royeren en, eerst nadat een eerste hypotheek op het onderpand was gevestigd, zijn recht van hypotheek wederom heeft doen inschrijven. Belanghebbende heeft aldus slechts rechtshandelingen verricht die enkel bestonden in beschikkingen over vermogen buiten bedrijf of beroep, hij bewees daarmede aan de NV wel een dienst, maar niet een dienst, welke zou worden kunnen gerekend te behoren tot de op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 20 oktober 1937, B. nr. 7027.

7.4. Sluiten van een dading

Beschouwing
Het door een belastingplichtige met betrekking tot zijn eigen vermogen sluiten van een dading valt niet onder het begrip overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft gedurende drie weken onderhandelingen gevoerd om tot een dading te geraken wegens het afstuiten van de verkoop van aandelen in een familievennootschap. Dat zijn geen 'werkzaamheden en diensten' in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. De krachtens de dading ontvangen schadeloosstelling van *f* 875 000 is niet belast. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof 's-Hertogenbosch 8 mei 1987, nr. 1847/1984, BNB 1988/284 (FED 1988/4, m.nt. Van Dijck).

7.5. Aangaan borgtocht

Beschouwing
Het aangaan van een borgtocht valt niet onder het begrip overige werkzaamheden. De

belastingplichtige neemt een risico in de vermogenssfeer. In het kader van de terbeschikkingstellingsregelingen (art. 3.91 en 3.92) wordt een borgtochtvergoeding overigens wel als resultaat uit overige werkzaamheden aangemerkt.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Het begrip op zichzelf staande werkzaamheden omvat ook op zichzelf staande diensten. Daaronder valt echter niet het verrichten van een enkele rechtshandeling, waarbij los van de uitoefening van een bedrijf of beroep slecht een beschikking over vermogen plaatsvindt, of, zoals bij het aangaan van een borgtocht, bloot een vermogensrisico wordt aanvaard. Het door belanghebbende genoten voordeel uit borgtocht is dus niet als opbrengst van onderneming of arbeid belastbaar.
HR 24 april 1929, B. nr. 4501.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

De opbrengst van een handeling welke bestaat in het verrichten van een enkele rechtshandeling, waarbij los van de uitoefening van een bedrijf of beroep bloot een vermogensrisico wordt aanvaard (aangaan van een borgtocht), is niet andere opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941, en dit wordt niet anders doordat de belastingplichtige door het verrichten van die handeling een dienst bewijst aan een naamloze vennootschap, bij welke hij een direct zakelijk belang heeft en daarvoor een beloning kan verwachten.
HR 23 mei 1956, nr. 12 762, BNB 1956/221.

Literatuur
N. Bink, 'Vergoeding voor borgstelling; altijd belast?', *WFR* 1982/5565, acht de mogelijkheid aanwezig, vergoedingen te belasten op de voet van art. 22, eerste lid, onderdeel b, aangezien aan alle bronvereisten wordt voldaan. Hij wil daarbij de kans op later aangesproken worden buiten beschouwing laten: iemand die redelijkerwijze kan verwachten aangesproken te zullen worden, zal zich in het algemeen niet borg stellen. Het gaat te ver om te spreken van een kanscontract.

7.6. Belegging in teakhout en andere houtproducten

Beschouwing
De opbrengsten van particuliere beleggers uit participaties in boomplantages worden in het algemeen niet aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.

Beleid. Met betrekking tot beleggingen in boomplantages

'1. Inleiding
Nederlandse particuliere beleggers participeren in de exploitatie van diverse boomplantages. De fiscale aspecten voor de particuliere participant zijn voor de toepassing van de Wet IB 1964 neergelegd in het Besluit van 10 februari 1999, nr. DB98/4748, *BNB* 1999/119. Voor de toepassing van de Wet IB 2001 heb ik de fiscale gevolgen gekwalificeerd.

2. Soorten producten
Er is een onderscheid te maken tussen een directe en een indirecte participatie in houtprojecten. Onder een indirecte participatie wordt bijvoorbeeld verstaan de deelname via aandelen in een besloten vennootschap of de deelname in de vorm van een kapitaalverzekering. De indirecte participatie wordt in de heffing van inkomstenbelasting betrokken op de wijze die gebruikelijk is voor de desbetreffende participatievorm en blijft hier buiten beschouwing. De gevolgen voor de heffing van de inkomstenbelasting voor de belastingplichtige die een directe participatie heeft, worden hierna beschreven.

3. Beschrijving directe participaties
Bij de directe participatie stort de participant een bepaald bedrag waarmee hij het recht

verkrijgt op (een deel van) de kapopbrengst van de houtopstand van een stuk grond. De wijze waarop dit wordt vormgegeven varieert enigszins. In sommige gevallen bestaat gedurende de looptijd van het project een beperkt genotsrecht op het perceel. Een enkele keer is sprake van tijdelijke eigendom van het perceel. In een groot aantal gevallen is er een vorm van (economische) eigendom van de boomopstand. De betaling ziet veelal mede op de verzorging, het onderhoud, de kap en het vervoer van de bomen, het gebruik van de grond, een vergoeding bij schade aan de bomen en de mogelijkheid om de bomen te verkopen tegen een vooraf bepaalde prijs. Soms wordt apart afgerekend voor dergelijke faciliteiten. De plantage is eigendom van een bosbouwer; in het algemeen (gelieerd aan) de projectorganisatie. De deelname door de participant vangt meestal aan op het tijdstip waarop de bomen worden aangeplant of net zijn aangeplant. De verzorging en het onderhoud van de bomen en het perceel worden uitgevoerd door de bosbouwer dan wel een daaraan gelieerde onderneming. In bepaalde gevallen worden het onderhoud en de verzorging voor de gehele duur van het project uitbesteed aan een derde. De projecten lopen veelal circa 20 jaar. Aan het eind vindt de zogenoemde eindkap plaats. Daarnaast zijn er tussenkappen, doorgaans na 8, 12 respectievelijk 16 jaar. De organisatie draagt zorg voor de verkoop van het hout en maakt het gedeelte van de opbrengst dat toekomt aan de participant aan deze over.

4. Beoordeling directe participaties
De directe participatie valt in het algemeen onder het inkomen uit sparen en beleggen. Vanwege de aard en de omvang van de participatie valt deze in de regel niet onder het inkomen uit werk en woning.

5. Vrijstelling voor bos
(...)

6. Waardering participaties
(...)

7. Voorkoming van dubbele belasting
(...)

8. Tot slot
Aanbieders van houtprojecten die duidelijkheid willen hebben over de fiscale aspecten van hun product, kunnen zich desgewenst melden bij de Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, domein belastingen op arbeid en vermogen, Postbus 18280, 3501 CG, Utrecht.
Dit besluit geldt met ingang van het belastingjaar 2001.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 januari 2003, nr. CPP2002/3807M, BNB 2003/133 (V-N 2003/10.7).

7.7. Afstand van huurrecht

Beschouwing
Als de belastingplichtige zijn huurwoning moet ontruimen en daarvoor een vergoeding bedingt, is in het algemeen geen sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, hoofd van een gemeenteschool, bewoont een huis dat de gemeente hem voor de tijd gedurende welke hij in functie zal zijn voor een betrekkelijk lage prijs heeft verhuurd. Een bouwbedrijf koopt van de gemeente onder meer dit huis in verband met plannen voor een nieuw winkelcentrum. Na langdurige onderhandelingen doet belanghebbende afstand van zijn huurrecht en bedingt dat het bouwbedrijf aan hem een nieuw huis voor een te lage prijs zal verkopen. Het voeren van onderhandelingen, toen belanghebbende door het bouwbedrijf werd benaderd om hem te bewegen afstand te doen van zijn huurrecht en over de contraprestatie die hij daarvoor zou moeten ontvangen, is niet aan te merken als arbeid, waarop art. 28 Besluit IB 1941 het oog heeft.
Hof Leeuwarden 26 september 1966, nr. 186/66, BNB 1967/19.

7.8. Doorverhuur

Beschouwing
De enkele doorverhuur van een woning vormt geen overige werkzaamheid.

Beleid. De enkele doorverhuur van een woning vormt geen overige werkzaamheid

'B.3.4.j. Doorverhuur
Vraag
Mevrouw A, een particulier, huurt een woning en gaat daarin niet zelf wonen, maar verhuurt de woning in zijn geheel door. Is de doorverhuur aan te merken als resultaat uit overige werkzaamheden?
Antwoord
Ook het doorverhuren leidt in dit geval niet tot het belasten van de inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden *(...)*.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, BNB 2002/50 (V-N 2001/65.2).

7.9. Onderverhuur

Beschouwing
Art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 rekende inkomsten uit onderverhuring tot en met 31 december 1984 tot de inkomsten uit andere arbeid. Met ingang van 1 januari 1985 werd dit gewijzigd. Daarna behoorden de inkomsten uit onderverhuring tot de inkomsten uit vermogen. Deze systematiek is onder de Wet IB 2001 niet gewijzigd. De vraag is gebleven bij welke dienstverlening niet langer van onderverhuring kan worden gesproken, maar van het houden van kostgangers.

Parlementaire behandeling. Wet IB 1964
'De vraag of de inkomsten uit onderverhuring tot de inkomsten uit arbeid dan wel tot de inkomsten uit vermogen moeten worden gerekend werd reeds opgeworpen bij de behandeling van het ontwerp voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ofschoon het toenmalige kabinet in de memorie van antwoord (zitting 1962-1963, 5380, nr. 19, blz. 41) de in het voorlopig verslag verwoorde gedachte van enkele kamerleden deelde - namelijk dat uit het oogpunt van systematiek de inkomsten uit onderverhuring onder de inkomsten uit vermogen behoren te worden gerangschikt - gaf het er de voorkeur aan de indeling van de onderverhuring bij de werkzaamheden en diensten te handhaven, omdat daardoor een aantal complicaties werd vermeden. Van de zijde van de regering werd destijds medegedeeld dat de scheiding tussen het verhuren van kamers en het houden van kostgangers niet scherp is te trekken. Dit argument is naar ons oordeel nooit erg sterk geweest. In de jaren 1965 tot en met 1972 werd immers in de wettelijke bepalingen (de toenmalige tekst van art. 54 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) wél een onderscheid in behandeling tussen beide soorten inkomsten gemaakt. In de jaren 1973 tot en met 1983 diende in het kader van de toepassing van art. 5 ook een onderscheid te worden gemaakt tussen inkomsten uit onderverhuring (niet verzelfstandigd) en inkomsten uit het houden van kostgangers (wel verzelfstandigd). Dit onderscheid is ook aangebracht in het met ingang van 1984 ingevoerde art. 5, tweede lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ondanks het feit dat ingevolge het bestaande art. 22, eerste lid, onderdeel b, de inkomsten uit onderverhuring moeten worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid, zondert art. 5, tweede lid, onderdeel c, deze inkomsten van het persoonlijke arbeidsinkomen uit. Het laatste impliceert dat beide groepen inkomsten uit arbeid in voorkomende gevallen afzonderlijk tot hun zuivere bedrag moeten worden aangegeven. Bij het berekenen van de zuivere inkomsten van de desbetreffende groepen kunnen met name bij de bepaling van het persoonlijke arbeidsinkomen problemen rijzen met betrekking tot het toerekenen van het zogenaamde arbeidskostenforfait. Het is daarom uit theoretische en praktische overwegingen dat de inkomsten uit onderverhuring uit de categorie inkomsten uit arbeid worden overgeheveld naar die van de inkomsten uit vermogen, te meer daar het motief dat aan de geldende indeling ten grondslag ligt, een louter praktisch motief, niet meer doorslaggevend is. De consequenties van een en ander zijn, dat

bij de berekening van de inkomsten uit onderverhuring zowel het arbeidskostenforfait als het reiskostenforfait toepassing missen en de werkelijke kosten in aanmerking komen.'
MvT, Wet van 20 december 1984, Stb. 1984, 649.

'De zienswijze van de leden van de fractie van D'66 dat arbeidsinkomsten van de gehuwde vrouw uit onderverhuur gepaard gaande met het verstrekken van maaltijden en schoonmaakwerkzaamheden niet zelfstandig bij haar zouden worden belast is onjuist. Wanneer onderverhuur samengaat met het verstrekken van maaltijden en schoonmaakwerkzaamheden is er fiscaal namelijk geen sprake van inkomsten uit vermogen maar van inkomsten uit arbeid. Dergelijke inkomsten worden ingevolge het bepaalde in art. 5, eerste lid en tweede lid, onderdeel b, belast bij de echtgenoot die ze geniet. Alleen in het geval onderverhuur niet gepaard gaat met werkzaamheden van meer dan bijkomstige aard worden de inkomsten uit onderverhuur fiscaal aangemerkt als inkomsten uit vermogen. Dergelijke inkomsten worden ingeval van huwelijk op grond van het bepaalde in art. 5 in het algemeen toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen. Dat kan zowel de man als de vrouw zijn.'
MvA, Wet van 20 december 1984, Stb. 1984, 649.

Beleid. Enkele onderverhuur van een deel van de woning vormt geen overige werkzaamheid

'B.3.4.i. Onderverhuur
Vraag
Een particulier verhuurt een deel van zijn huurwoning aan een ander. Er is geen sprake van het houden van kostgangers. Is de onderverhuur aan te merken als resultaat uit overige werkzaamheden?
Antwoord
Het enkele verhuren leidt niet tot het belasten van de inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden. De keuzemogelijkheid van artikel 3.97 van de Wet IB 2001 komt dan niet aan de orde. *(...)*'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, BNB 2002/50 (V-N 2001/65.2).

7.10. Wederverhuur

Beschouwing
De enkele wederverhuur van een woning vormt geen overige werkzaamheid, tenzij (bij verhuur van aparte kamers en bijkomende werkzaamheden) geen sprake meer is van normaal vermogensbeheer.

Beleid. In uitzonderingsgevallen kan bij wederverhuur van een woning sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden.

'B.3.4.k. Wederverhuur
Vraag
De heer B, een particulier, huurt een pand dat is onderverdeeld in 12 aparte kamers. De kamers verhuurt hij aan studenten. De heer B zelf woont op een ander adres. Is de wederverhuur aan te merken als resultaat uit overige werkzaamheden?
Antwoord
In beginsel hoort het verhuren van een onroerende zaak thuis in box 3. De daadwerkelijke huuropbrengsten blijven dan buiten de heffing. Als opbrengst wordt een forfaitair rendement in aanmerking genomen. Als omslagpunt geldt het punt waarop het vermogen rendabel wordt gemaakt op een manier die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat. Zoals tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is gemeld, moet voor de invulling van dit criterium de jurisprudentie van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor ogen worden gehouden, met dien verstande dat rekening dient te worden gehouden met de accentverschuiving die in de Wet IB 2001 is opgetreden waardoor het begrip 'resultaat uit overige werkzaamheden' een ruimere strekking heeft gekregen dan 'andere inkomsten uit arbeid'. Dit is benadrukt door het amendement dat heeft

geleid tot het opnemen van artikel 3.91, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 (*Kamerstukken* 1999-2000, 26 727, nr. 75). Dit leidt in dit geval tot de conclusie dat sprake zal zijn van een wijze van rendabel maken die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat. De opbrengsten minus de kosten, lasten en afschrijvingen behoren dan tot het resultaat uit overige werkzaamheden. Overigens geldt in gevallen waarin sprake is van het verhuren van een pand dat in eigendom is in essentie hetzelfde.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, BNB 2002/50 (V-N 2001/65.2).

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2001/65.2, vindt het antwoord op vraag B.3.4.k, wel wat ver gaan. In zijn algemeenheid zal in een dergelijke situatie sprake zijn normaal, actief vermogensbeheer.

7.11. Transacties met effecten

Beschouwing
Koerswinsten door particulieren behaald met aan- en verkoop van effecten zullen slechts bij uitzondering tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoren. Dat zal het geval kunnen zijn bij aankoop van effecten met het oogmerk deze te verkopen en met de redelijke zekerheid dat de verkopen met winst kunnen plaatsvinden met name, omdat de betaalde aankoopprijs door voorkennis lager was dan de waarde van de effecten op dat moment. Een voorbeeld van een belaste transactie met effecten is ook te vinden in HR 29 april 2005, nr. 40 410, *BNB* 2005/264 (*V-N* 2005/23.12). De directeur van een NV streek in die zaak een groot bedrag op door een frauduleuze handeling, te weten het verlenen van een optie met een veel te lage optieprijs op door de NV gehouden aandelen ten gunste van een eigen vennootschap die de met behulp van de optie verkregen aandelen voor een hoger bedrag aan derden doorverkocht. Zie aant. 6.6.

Beleid. Met betrekking tot de Wet IB 1964 voor de jaren tot en met 1991

'2. Koerswinsten door particulieren behaald met speculatie in effecten zullen na de afschaffing van art. 35 IB '41 slechts tot het belastbaar inkomen kunnen worden gerekend indien kan worden gesteld, dat deze winsten moeten worden aangemerkt als andere opbrengst van arbeid in de zin van art. 28. Naar mijn oordeel zal deze situatie zich slechts in uitzonderingsgevallen voordoen. Met name zullen de normale transacties van beleggers niet onder de werking van art. 28 voormeld kunnen worden gebracht. Teneinde op dit punt de rechtsgelijkheid zoveel mogelijk te bevorderen, is het mijn wens, dat de inspecteurs gevallen, waarin zij van oordeel zijn dat koerswinsten op de voet van art. 28 dienen te worden belast, aan mij ter beoordeling voorleggen, alvorens zij overgaan tot het opleggen van een aanslag.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 1956, nr. 3, BNB 1956/289 (ingetrokken bij Besluit van 1 februari 1991, nr. PFC91/187, V-N 1993, blz. 3103).

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende is in 1953 begonnen effecten te kopen en te verkopen, waarmede hij in 1954 in versterkte mate voortging. De transacties werden voor rekening en risico van belanghebbende verricht door een effectenkantoor te Amsterdam. Belanghebbende, die geen deskundigheid omtrent het te verwachten koersverloop bezat, liet zich hierbij door dit effectenkantoor adviseren. Belanghebbende boekte in 1954 een voordeel van ongeveer ƒ 117 000. Van inkomsten uit speculatie is sprake indien de uitslag van de transactie(s), waaruit zij voortvloeien, uitsluitend afhankelijk is van onvoorzienbare en aan de beoordeling van de speculant onttrokken factoren, die door diens arbeid niet kunnen worden beïnvloed. De uitslag van de effectentransacties was voor belanghebbende niet te voorzien en kon ook niet door hem worden beïnvloed. Er is geen sprake van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941. Blijkens noot in *BNB* kon de staatssecretaris zich met deze beslissing verenigen.
RvB Zwolle 20 april 1956, BNB 1956/288.

Belanghebbende heeft in 1953 bij aan- en verkoop van aandelen ter beurze een voordeel

behaald van *f* 36 667. Hij heeft daarbij gebruik gemaakt van de mogelijkheden die voor iedere belegger openstaan, zoals het benutten van een intermediair als bankier. De relatief geringe arbeid, bij speculatie verricht, is geen arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941. Blijkens noot in *BNB* zag de minister af van het instellen van beroep in cassatie.
RvB Rotterdam I 12 juni 1956, BNB 1956/319.

Belanghebbende werd gemengd in de sanering van een NV en benoemd tot president-commissaris. Hij bedong optie op 65 aandelen à 30%. Kort daarop werd hem in verband met een saneringsplan van andere zijde, voor dit pakket 150% geboden, welk bod hij accepteerde. Dit voordeel kan in dit niet worden aangemerkt als (commissarissen)loon. Voor de vraag of sprake is van inkomsten uit andere arbeid kan onder meer van belang zijn of belanghebbende op het aanbod van de aandeelhouders hem de 65 aandelen voor 30% van de nominale waarde over te doen inderdaad eerst is ingegaan, toen het voor hem vaststond, dat hij deze voor 150% kon doorverkopen, dan wel de aanvaarding van dit aanbod door hem reeds eerder had plaatsgevonden. Volgt verwijzing.
HR 7 oktober 1959, nr. 14 023, BNB 1959/344.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belastinghebbende verrichtte allerlei handelingen om alle aandelen in een NV in handen te stellen van een andere NV. Ook derden moesten tot verkoop worden bewogen. A verkoopt zelf zijn aanmerkelijk belang. Het hof beslist dat sprake is van inkomsten uit andere arbeid. Uit de toenmalige wetteksten moet echter worden afgeleid dat het aanmerkelijkbelangregeling hier voorgaat. Indien voordeel wordt verkregen uit de vervreemding van een aanmerkelijk belang terwijl het voordeel niet is aan te merken als winst uit onderneming of als inkomsten uit vermogen, moet het voordeel ook uitsluitend tot winst uit aanmerkelijk belang moet worden gerekend, indien het voordeel inkomsten uit arbeid zou vormen.
HR 2 februari 1972, nr. 16 678, BNB 1972/83 (m.nt. Scheltens).

Belanghebbende kocht in januari 1967 aandelen in een NV tegen een koers van 425% welke hij in februari 1967 heeft verkocht voor een koers van 806%, samen met andere reeds langer in bezit zijnde aandelen. Verkoop vond plaats na langdurige onderhandelingen door een samenwerkende groep aandeelhouders. Het hof acht bewezen dat belanghebbende de 19 aandelen kocht met het - naar hij mocht verwachten te realiseren - doel deze met winst te verkopen. Hiervan uitgaande heeft het hof terecht beslist dat het voordeel als inkomsten uit arbeid moet worden aangemerkt. Hieraan doet niet af dat de aandelen aan belanghebbende te koop werden aangeboden.
HR 14 februari 1973, nr. 16 994, BNB 1973/131 (m.nt. Van Duyn).

Belanghebbende vormt met enkele anderen een samenwerkende groep, welke in het bezit was van de aandelen in een vijftal naamloze vennootschappen. Tussen deze groep en de vennootschappen, alsmede tussen de vennootschappen onderling vindt een aantal transacties plaats waarbij onder meer, met medewerking van een oliemaatschappij, wordt 'geschoven' met het recht tot exploitatie van een benzinestation. Het hof verwerpt onder meer de stelling van de inspecteur dat sprake is van arbeid ex art. 22 met de overweging dat niet is komen vast te staan dat de groep in 1958 de aandelen van de desbetreffende NV heeft gekocht met het doel deze te verkopen. Dit sluit echter niet uit dat de groep de aandelen heeft gekocht of gebezigd, anders dan als beleggingsobject en dat zij is getreden buiten de grenzen van normaal vermogensbeheer. Dit moet na verwijzing alsnog worden onderzocht waarbij van belang kan zijn dat, zoals de inspecteur had gesteld, binnen de groep de leden de werkzaamheden onderling zouden hebben verdeeld, daar veelal werkzaamheden, vervuld door één lid van een groep, kunnen gelden als werkzaamheden van hen die met dat lid die groep vormen.
HR 16 januari 1974, nr. 17 181, BNB 1974/44 (m.nt. Hofstra).

Verwijzingsprocedure HR 16 januari 1974, nr. 17 181, *BNB* 1974/44. Het hof beslist dat het voordeel behaald met de verkoop van de aandelen tot de inkomsten uit andere arbeid behoort. Aannemelijk is dat de groep de aandelen heeft gebezigd anders dan als

beleggingsobject en is getreden buiten een normaal vermogensbeheer. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen, waarbij onder meer wordt overwogen dat het hof in de deskundigheid en de ervaring van belanghebbende op het gebied van garagebedrijven en vervoerwezen en in zijn relaties reden kon vinden aan te nemen dat bij het aangaan van de transacties voor belanghebbende en de andere leden van de groep een uit die transacties voor hen voortvloeiend geldelijk voordeel redelijkerwijze was te voorzien.
HR 26 maart 1976, nr. 17 820, BNB 1976/132 (m.nt. Hofstra).

Belanghebbende kocht kort voor zijn emigratie naar Zwitserland grote pakketten obligaties, grotendeels gefinancierd met geleend geld. Het merendeel van de obligaties verkocht hij kort na zijn emigratie weer tegen zogenoemde 0-guldens die op grond van de deviezenbepaling een agio deden ten opzichte van de gulden. Ter zake van de aan- en verkoop van de obligaties is sprake van speculatie en niet, zoals de inspecteur stelde om alleen met het totale saldo van de transacties rekening te hoeven houden, van arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Bij aankoop van de obligaties was niet voorzienbaar of en, zo ja, hoeveel agio de 0-gulden zou doen na de emigratie van belanghebbende en nog minder of het eventueel bij verkoop van de obligaties aanwezige 0-gulden agio toereikend zou zijn om mogelijke koersverliezen van de obligaties en de aan- en verkoopkosten daarvan goed te maken. Er kan niet worden gezegd dat belanghebbende werkzaamheden heeft verricht die normale daden van vermogensbeheer en belegging te boven gaan. Belanghebbende heeft na gebruikelijk overleg met zijn bank slechts aan- en verkoopopdrachten verstrekte, terwijl in dit verband geen bijzondere betekenis heeft dat de bank bij een pakket obligaties tevens de financiering van de transactie op zich nam.
Hof Amsterdam 21 maart 1978, nr. 925/76, BNB 1979/184.

Belanghebbende kocht op 24 mei 1976 nominaal ƒ 1 000 000 71/4% achtergestelde converteerbare obligaties Nederhorst 1973 tegen een koers van 5.20 met bijberekening van 339 dagen rente. De lening waarvan deze stukken deel uitmaakten werd op 1 juni 1976 noodlijdend verklaard, waardoor die obligaties vanaf die datum werden verhandeld inclusief de coupon vervallend per 15 juni zonder bijberekening van rente. Op 4 juni 1976 verkocht belanghebbende de obligaties tegen een koers van 11.00. Omdat het een speculatieve transactie betrof, kan het nadelige transactieresultaat (ruim ƒ 12 000) niet als negatieve inkomsten uit arbeid worden aangemerkt.
Hof 's-Gravenhage 18 augustus 1980, nr. 41/80, BNB 1982/23.

Belanghebbende, commissionair in effecten en lid van de Vereniging voor de Effectenhandel, voert in 1971 op eigen naam en op naam van zijn echtgenote effectentransacties uit. Belanghebbende meent dat de daarbij behaalde koerswinsten onbelast zijn. De inspecteur stelt onder meer dat deze winsten tot de winst van belanghebbende uit zijn onderneming als commissionair behoren, respectievelijk belast zijn als inkomsten uit andere arbeid. Het hof is met zijn oordeel dat belanghebbende naast zijn onderneming als commissionair in effecten een afzonderlijke onderneming dreef welke zich met de handel in effecten voor eigen rekening en voor rekening van zijn echtgenote bezig hield, buiten de rechtsstrijd getreden. Volgt verwijzing (zie Hof 's-Gravenhage 12 april 1984, nr. 10/84, *BNB* 1985/338).
HR 15 juni 1983, nr. 21 761, BNB 1983/217.

Verwijzingsprocedure HR 15 juni 1983, nr. 21 761, *BNB* 1983/217. Beslist wordt dat de effectentransacties niet passen in het kader van de normale werkzaamheden van de onderneming. Het ging om speculatie, zodat ook geen sprake is van arbeidsinkomsten. De 'bespaarde' provisie behoort wel tot de winst.
Hof 's-Gravenhage 12 april 1984, nr. 10/84, BNB 1985/338.

Een voordeel uit effectentransacties ondernomen door een particulier kan niet worden gerangschikt onder de inkomsten uit andere arbeid, indien de daarmee gemoeide werkzaamheden niet de aan het beheer van privé-vermogen normaliter verbonden activiteiten te boven gaan. Er is geen reden anders te oordelen ingeval hij dat voordeel geniet ter gelegenheid van de aflossing van obligaties, waarvan hij enige tijd daarvoor de volle of de blote eigendom heeft aangekocht tegen een koopsom beneden de nominale waarde. Daaraan kan niet afdoen dat dan reeds ten tijde van de aankoop kon worden voorzien dat het

bedrag van de aflossing de koopprijs zou overtreffen. Het is niet aannemelijk dat de grenzen van normaal vermogensbeheer zijn overschreden. De activiteiten van de bank gingen niet te buiten hetgeen gebruikelijk is bij de verkoop van obligaties aan cliënten. Ook is niet aannemelijk dat de ervaring, de deskundigheid, de relaties en de organisatie van de bank een gewichtige rol hebben gespeeld bij het behalen van de bate.
Hof 's-Gravenhage 15 april 1985, nr. 109/84, BNB 1987/13.

Voordeel, behaald door de met eigen vermogen gefinancierde aankoop van de blote eigendom van obligaties, welke telkens binnen ongeveer één jaar worden afgelost, is geen belast voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Amsterdam 15 november 1985, nr. 401/84, FED 1987/159.

Belanghebbende, in dienstbetrekking bij een bank, verrichtte ten eigen bate effectentransacties welke hem belangrijke voordelen opleverden. Het hof beschouwde deze voordelen als inkomsten uit dienstbetrekking, althans als inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964, omdat belanghebbende in zijn positie een voordelig koersverschil ten tijde van de aankoop kon verwachten. De Hoge Raad is van oordeel, dat niet valt in te zien waarom de enkele mogelijkheid tot kopen respectievelijk verkopen tegen gunstige koersen reeds bij de aankoop een meer dan louter speculatief uitzicht op voordeel bij wederverkoop zou wettigen. Volgt verwijzing.
HR 4 december 1985, nr. 22 861, BNB 1986/86 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Van Dijck; FED 1986/1159 m.aant. IJzerman).

Belanghebbende, directeur van een vennootschap, koopt van een van de aandeelhouders diens aandelen voor *f* 37 000 (dat is iets meer dan de nominale waarde). Hij verkoopt deze aandelen tien dagen later aan een andere aandeelhouder voor *f* 111 000. Het hof acht het vermoeden gerechtvaardigd dat belanghebbende met de aan- en verkoop heeft beoogd geldelijk voordeel te behalen en dat dit voordeel voor hem redelijkerwijze was te voorzien. Nu dit vermoeden door belanghebbende niet is ontzenuwd stelt het hof vast dat er sprake is van inkomsten uit arbeid niet in dienstbetrekking verricht.
Hof 's-Gravenhage 14 augustus 1986, nr. 4670/85, V-N 1987, blz. 1265, punt 15.

Belanghebbende is in staat gesteld een voordeel te verwerven door aandelen te kopen tegen nominale waarde, terwijl derden op dat moment bereid waren een aanzienlijk hoger bedrag te betalen. Bij de verkoop van de aandelen geniet belanghebbende andere inkomsten uit arbeid.
Hof Amsterdam 14 mei 1992, nr. 90/4394, FED 1992/565.

Belanghebbende en zijn echtgenote, apothekers, drijven ieder een apotheek in de vorm van een BV. Alle aandelen daarin worden gehouden door Holding A BV, waarvan de echtgenoten ieder voor 50% aandeelhouder zijn. Samen met andere apothekers hebben de echtgenoten in 1984/85 middellijk - via Holding C BV - een 100%-belang genomen in een groothandel in farmaceutische producten, B BV. Hun participaties werden in privé gehouden. Na verkoop door de groep apotheken van alle aandelen C BV heeft belanghebbende in 1988 voor zijn aandelen in die BV ontvangen een bedrag van *f* 882 682. Het te dier zake behaalde voordeel, berekend op *f* 859 882. In het geval een belastingplichtige duurzaam aandeelhouder is in twee besloten vennootschappen waarvan de aandelen tot zijn privé-vermogen behoren en welke vennootschappen zakelijke betrekkingen met elkaar onderhouden, welke samenwerking in het bijzonder voordelig is voor één van de twee vennootschappen, is er naar het stelsel van de wet, afgezien van een aanmerkelijk-belangsituatie, geen aanleiding om een bij de verkoop van die aandelen behaald voordeel anders te beschouwen dan als in de privé-sfeer behaalde vermogenswinst.
HR 2 maart 1994, nr. 29 338, BNB 1994/290 (m.nt. Aardema; FED 1994/295, (m.aant. Stevens).

Belanghebbende, directeur van een BV, verkreeg van de groot-aandeelhouder een optie tot koop van aandelen in de BV. Na onderhandelingen met gegadigden oefende hij de optie uit en verkocht hij de aandelen met winst. Het hof oordeelde dat belanghebbende inkomsten uit arbeid had genoten. Aan dat oordeel heeft het hof ten onrechte niet ten grondslag gelegd het antwoord op de vraag of aan belanghebbende een belastbaar voordeel opkwam op het

moment van toekennen van de optie.
HR 11 juni 1997, nr. 32 299, BNB 1997/384 (concl. Plv. P-G Van Soest; m.nt. Happé).

Belanghebbende nam deel in een financiële reddingsoperatie voor een op de parallelmarkt genoteerde vennootschap. Hij verwierf daarbij een pakket aandelen voor ƒ 1 en gaf daartegenover ƒ 500 000 in pand bij een bank. De koers van de aandelen was toen circa ƒ 4. Toen bleek dat verkoop van de aandelen slechts beperkt mogelijk zou zijn, trok belanghebbende zich terug; het pakket werd voor ƒ 2,50 per aandeel verkocht aan een derde. Koop van vermogensbestanddelen in de wetenschap dat deze met winst kunnen worden verkocht, leidt alleen dan tot arbeidsinkomsten in de vorm van inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten indien die koop is geschied met het oogmerk door wederverkoop voordeel te behalen en die wederverkoop daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Belanghebbende moet zich hebben gerealiseerd dat hij de certificaten voor niets of nagenoeg niets kon verwerven en kort na de 'doorstart' met aanzienlijke winst zou kunnen verkopen en dat hij met het oog op die mogelijkheid op het aanbod is ingegaan. Voordeel belast als inkomsten uit andere arbeid, ook zonder dat er meer of andere werkzaamheden zijn verricht. (*Bew.*: Zie voor een andere belanghebbende die bij deze reddingsoperatie voordeel behaalde: HR 28 mei 2004, nr. 39 160, *BNB* 2004/249.)
HR 17 februari 1999, nr. 34 130, BNB 1999/249 (m.nt. Niessen; FED 1999/318, m.aant. Spek).

Belanghebbende, werkzaam als procuratiehouder, heeft in 1988 aandelen in een met zijn werkgeefster verbonden vennootschap gekocht onder de waarde in het economische verkeer en deze in 1992 met voordeel verkocht. Ten tijde van de aankoop ontbrak de intentie om voordeel te behalen door spoedige wederverkoop. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 1 december 1999, nr. 98/5151, V-N 2000/15.8.

Belanghebbende, directeur en voor 25% aandeelhouder van Beheer BV, heeft voordeel behaald met de aan- en verkoop van aandelen in een project-BV (L-BV). Het hof acht het voordeel belast als inkomsten uit andere arbeid, omdat door en ten behoeve van belanghebbende een complex van handelingen en onderhandelingen arbeid is verricht welke normaal vermogensbeheer te boven gaat, dat daarmee voordeel - te weten een resultaat op projectontwikkeling - werd nagestreefd, dat dit voordeel inderdaad is behaald, en dat zulks ook te verwachten was, omdat belanghebbende van aanvang af de mogelijkheid had, al dan niet tezamen met A (directeur en voor 75% aandeelhouder van Beheer BV), een waardevermeerdering te creëren door het sluiten van een zakelijke huurovereenkomst voor het pand en de overdracht van de optie op het erfpachtrecht. Hieraan ligt de gedachte ten grondslag dat belanghebbende en A gebruik hebben gemaakt van de omstandigheid dat zij in een positie verkeerden waarin zij, als aandeelhouders van Beheer BV, van een projectontwikkelaar een prijs konden bedingen voor hun medewerking om door Beheer BV het optierecht op het erfpachtrecht te doen overdragen en een langdurige huur voor het te bouwen pand aan te gaan. De mogelijkheid een dergelijke prijs te bedingen, gebaseerd op speculatieve verwachtingen omtrent het met de bouw van het pand te behalen resultaat op projectontwikkeling, was echter een voordeel dat toekwam aan Beheer BV, niet aan belanghebbende en A. Indien belanghebbende en A, door Beheer BV geen adequate tegenprestatie te laten bedingen voor het optierecht en het huurcontract, dit voordeel aan L BV zouden hebben doorgespeeld en daarmee voor zichzelf zouden hebben gerealiseerd, zou ten tijde van het sluiten van de desbetreffende contracten een onttrekking aan Beheer BV hebben plaatsgevonden. De verhuur door L BV aan Beheer BV en de overdracht van de optie op het erfpachtrecht door Beheer BV aan L BV hebben plaatsgevonden tegen zakelijke prijzen en ook overigens op normale zakelijke voorwaarden - waarin dus het vooralsnog speculatieve uitzicht op projectwinst was verdisconteerd. Dan is geen andere conclusie mogelijk dan dat in de aandelen L BV onmiddellijk na de verkrijging ervan door belanghebbende en A geen meerwaarde boven de door hen betaalde prijs aanwezig was. De zakelijke voorwaarden waaronder de transacties plaatsvonden, sluiten ook uit dat belanghebbende en A reeds bij de verkrijging van de aandelen L BV hadden bedongen dat zij de aandelen weer met winst aan de projectontwikkelaar konden verkopen. Een en ander impliceert dat het ervoor moet worden gehouden dat belanghebbende en A het bedoelde voordeel niet voor zichzelf hebben gerealiseerd. Aangezien voorts het hof niet heeft vastgesteld dat belanghebbende en A na de verkrijging van de aandelen L BV nog

werkzaamheden of diensten hebben verricht waaraan de waardestijging van de aandelen kan worden toegeschreven, kan die waardestijging, wat daarvan ook de oorzaak moge zijn, niet worden toegerekend aan door belanghebbende en A verrichte werkzaamheden en diensten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 en derhalve niet als opbrengst daarvan worden belast.
HR 8 november 2000, nr. 35 174, BNB 2001/47 (m.nt. Zwemmer; V-N 2000/51.10).

Belanghebbende houdt zich beroepshalve bezig met het herstellen van de winstgevendheid van verlieslijdende ondernemingen. In verband met zijn advieswerk verwerft hij aandelen en opties tegen een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer. Volgens het hof was het voordeel beoogd en redelijkerwijs te verwachten en dus belast.
Hof Amsterdam 27 februari 2001, nr. 99/2493, V-N 2001/38.16.

Belanghebbende, accountmanager, was in 1989 betrokken bij de aan- en verkoop van certificaten van aandelen A NV (*Bew.*: dezelfde vennootschap als in HR 17 februari 1999, nr. 34 130, *BNB* 1999/249). Deze op de parallelmarkt genoteerde vennootschap verkeerde begin 1989 in financiële moeilijkheden. Om een 'doorstart' onder leiding van F, de zwager van belanghebbende, mogelijk te maken, heeft een groep particuliere beleggers, waaronder belanghebbende, optredend onder de naam 'E', zich bereid verklaard ten minste ƒ 1 500 000 aan A NV ter beschikking te stellen. Een van de voorwaarden was dat 'E' de in het bezit van de aftredende directie zijnde aandelen en certificaten van aandelen in A NV om niet zou verwerven. Op 15 februari 1989 heeft J NV zich in een brief aan 'E', gericht aan F, bereid verklaard een krediet van ƒ 7 000 000 aan A NV te verstrekken. Op 16 februari 1989 valt het besluit dat F zal worden benoemd tot directeur van A NV en van de werkmaatschappijen. De vakbonden gaan op 24 februari 1989 akkoord met een reorganisatie. Door 'E' wordt ten behoeve van de belangrijkste schuldeisers van A NV in totaal ƒ 3 500 000 in deposito gegeven, waarvan ƒ 650 000 door belanghebbende. Belanghebbende zou oorspronkelijk om niet recht hebben op 260 000 certificaten van aandelen A NV, maar hij verkrijgt er uiteindelijk 360 000. Belanghebbende had zich niet verplicht tot betaling van ƒ 650 000 als koopsom, maar heeft dit bedrag slechts in deposito gegeven onder voorwaarden die voor hem een aanzienlijke inperking van de te lopen risico's betekenden ten opzichte van de situatie waarin hij ƒ 650 000 voor de certificaten van aandelen A NV zou hebben betaald. In feite behoefde de belanghebbende geen risicodragend eigen vermogen te verstrekken, maar heeft hij slechts indirect door middel van een deposito en een pandrecht vreemd vermogen ter beschikking gesteld. De belanghebbende heeft op deze wijze 360 000 certificaten van aandelen A NV om niet verkregen, terwijl de koers circa ƒ 4 bedroeg. Belanghebbende heeft volgens het hof gehandeld met het oogmerk door wederverkoop van de om niet verkregen certificaten van aandelen A NV voordeel te behalen. Het door belanghebbende met de verkoop van de certificaten A NV behaalde voordeel vormt inkomsten uit andere arbeid. Het door K Inc met certificaten A NV behaalde voordeel kan echter niet aan belanghebbende worden toegerekend. Het beroep in cassatie van belanghebbende slaagt alleen voorzover dit betrekking heeft op het oordeel van het hof met betrekking tot de boete.
HR 28 mei 2004, nr. 39 160, BNB 2004/249 (V-N 2004/29.6, FED 2004/426; m.aant. Poelmann).

Literatuur
H.J. van den Steenhoven, 'Een belaste aandelentransactie', *WFR* 1973/5139, blz. 576, naar aanleiding van HR 14 februari 1973, nr. 16 994, *BNB* 1973/131.
W. Garssen, 'Over de mantelconstructie en de voorzienbaarheid van een voordeel als inkomensonderscheidend criterium', *MBB* december 1983.
N. van Beelen en R.E.C.M. Niessen, 'Belastingheffing van vermogenswinst op aandelen, behaald door gebruikmaking van voorwetenschap', *TVVS* 1985/11, blz. 286-289.

7.11.1. Transacties met Turbovennootschappen

Beschouwing
Tot aan de herziening van het aanmerkelijkbelangregime met ingang van 1 januari 1997 konden bij zogenoemde turbovennootschappen aanzienlijke fiscale voordelen worden behaald. De belastingplichtige kocht dan de aandelen in en de vorderingen op een

noodlijdende vennootschap voor soms maar een fractie van de nominale waarde. Nadat in de BV met nieuwe activiteiten weer winst werd gemaakt, kon de waardeaangroei van vorderingen en aandelen tot aan de nominale waarde vanwege het objectieve systeem met betrekking aandelen en vorderingen niet worden belast. De staatssecretaris heeft in het Besluit van 7 november 1991, DB91/6081, *BNB* 1992/20, onder meer het volgende gesteld: 'Voor de Turboconstructies waarbij het erom gaat inkomsten uit de vennootschap onbelast te genieten in de vorm van gehele of gedeeltelijke aflossing op een 'volgelopen' vordering, wordt het standpunt ingenomen dat de aflossingen bij de ontvanger belast zijn als andere opbrengst van arbeid als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Het element arbeid wordt alsdan onder meer gevormd door de activiteiten die belanghebbende heeft verricht teneinde de bij aankoop van de aandelen (nagenoeg) lege vennootschap 'vol te laten lopen'.' Dit standpunt heeft in de jurisprudentie praktisch geheel schipbreuk geleden (onder meer HR 10 maart 1993, nr. 28 327, *BNB* 1993/143), hetgeen uiteindelijk heeft geleid tot het nieuwe aanmerkelijkbelangregime.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, directeur-grootaandeelhouder van NV X heeft de aandelen van en een vordering op de NV Y beneden pari gekocht. Reeds bij de koop had A het voornemen de handel in vis- en vleesafvallen voor rekening van de NV Y te gaan uitoefenen, terwijl vaststaat dat A voorheen die handel op provisiebasis voor rekening van NV X dreef en reeds met NV X was overeengekomen die handel voor eigen rekening te gaan uitoefenen. Aannemelijk is dat belanghebbende de waardestijging van de vordering op NV Y niet alleen beoogde doch redelijkerwijs ook kon verwachten. Nu ervaring en deskundigheid een gewichtige factor hebben gevormd, is het voordeel aan te merken als andere opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941. Nu belanghebbende er kennelijk naar streefde de vordering zo snel mogelijk te innen, is van bedoeld voordeel als in het onderhavige jaar (1964) genoten slechts aan te merken het in feite in dat jaar door de NV Y aan hem afbetaalde bedrag, verminderd met een evenredig gedeelte van de door hem betaalde prijs.
Hof Amsterdam 19 mei 1969, nr. 729/1968, BNB 1970/147.

Belanghebbende koopt voor *ƒ* 12 000 alle aandelen in een NV met compensabele verliezen en draagt een deel van zijn onderneming tegen een zakelijke prijs over aan de NV. De waarde van de aandelen stijgt omdat de te verwachten winst van de NV door de aanwezige verliezen onbelast blijft, tot *ƒ* 57 000. De stelling dat die waardevermeerdering als opbrengst van door belanghebbende buiten onderneming verrichte arbeid moet worden beschouwd, wordt verworpen. Van hetgeen door belanghebbende ten aanzien van de NV buiten zijn onderneming is verricht, komt alleen de bij de verwerving van de aandelen verrichte arbeid in aanmerking. Handelingen verricht ter verwerving van aandelen voor een privé-vermogen en die daarin een bestemming hebben als door belanghebbende daaraan gegeven, kunnen in het algemeen niet als arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 worden beschouwd. Er is geen aanleiding daarover in dit geval anders te oordelen.
HR 28 januari 1970, nr. 16 195, BNB 1970/63 (m.nt. Hofstra).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende trad op als adviseur en - door middel van zijn agentuurbedrijf - als enig verkoopagent van NV X van welker geplaatst kapitaal hij 50% bezat. Toen de andere aandeelhouder in staat van faillissement geraakte, kocht belanghebbende deze aandelen en ook een vordering van die aandeelhouder op NV X, nominaal *ƒ* 259 800, voor *ƒ* 130 000. Belanghebbende wordt directeur van NV X. Hij mocht de vordering tot zijn privé-vermogen rekenen. Hij waardeert de vordering later hoger. Nu belanghebbende de latere waardestijging van de vordering tot stand heeft gebracht met gebruikmaking van zijn positie als enig directeur en aandeelhouder van NV X en als firmant in de vennootschap die optrad als enig agent van NV X, is sprake van inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 15 juni 1977, nr. 165/75, BNB 1978/247.

Belanghebbende is directeur van X BV. Hij neemt per 1 mei 1976 de aandelen A BV over voor *ƒ* 1 alsmede vorderingen op A BV, nominaal groot *ƒ* 281 000, voor *ƒ* 90 000. Hij wordt

directeur van A BV waarvoor X BV aan A BV in 1977 *f* 20 000 en in 1978 *f* 25 000 in rekening brengt. Na de overname gaan beide besloten vennootschappen, die in dezelfde branche werkzaam zijn, samenwerken en behaalt A BV winst. In 1978 lost A BV een deel van haar schuld aan belanghebbende af. De waardestijgingen van de door belanghebbende onder pari gekochte vordering op A BV, zijn het onmiddellijke gevolg van de omstandigheid dat A BV weer winst is gaan behalen en bovendien beschikte over een bedrag aan voor de vennootschapsbelasting verrekenbare verliezen. Belanghebbende heeft arbeid verricht die tot het behalen van deze winst zal hebben bijgedragen, maar hij was dan ook directeur van A BV en voor zijn werkzaamheden in die hoedanigheid zijn beloningen verstrekt. Onder deze en de overige door het hof vastgestelde omstandigheden kan geen sprake zijn van in de vorm van waardestijgingen van de vordering van X genoten inkomsten uit arbeid, ook al heeft hij dit voordeel beoogd en was het behalen daarvan ook redelijkerwijs te verwachten.
HR 8 mei 1985, nr. 23 024, BNB 1985/231 (m.nt. Van Dijck; FED 1985/424, m.aant. Bartel).

Belanghebbende heeft in 1982 alle aandelen in een A BV gekocht voor *f* 100 in totaal. Tevens heeft hij toen een rekening-courantvordering overgenomen die de voormalige directeur en aandeelhouder op de BV had. Deze vordering bedroeg *f* 391 747,89 en werd door belanghebbende gekocht voor een prijs van *f* 15 000. De bestaande verliesgevende onderneming van de BV werd begin 1983 verkocht en naar de ideeën van belanghebbende werden in de BV nieuwe activiteiten ontwikkeld. De BV maakte vervolgens winsten. In 1984 werd op de rekening-courantvordering bijna *f* 103 000 afgelost. Voor het aanmerken van de door belanghebbende verrichte handelingen als een samenhangend geheel van onder art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, vallende arbeid, zou in een geval als het onderhavige slechts plaats kunnen zijn als die handelingen een onderdeel zouden vormen van een meeromvattend geheel van werkzaamheden bestaande in de aankoop van de aandelen en de vordering, het totstandbrengen van een waardevermeerdering daarvan en het vervolgens binnen afzienbare tijd realiseren van die waardevermeerdering door verkoop van de aandelen tezamen met inning of verkoop van de vordering. Een zodanige situatie is echter niet aan de orde. Dit brengt mede dat de aankoop van de aandelen en de vordering enerzijds en de werkzaamheden van belanghebbende als directeur anderzijds, afzonderlijk op hun fiscale gevolgen moeten worden bezien. Het kopen van aandelen in een BV tezamen met een niet volwaardige vordering op die vennootschap, welke aandelen en vordering tot het privé-vermogen van de koper gaan behoren, is een transactie die in de particuliere vermogenssfeer ligt en als zodanig geen arbeid vormt in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b. De aan de directeur-aandeelhouder van een vennootschap toevallende waardevermeerdering van zijn aandelen als gevolg van winst die de vennootschap behaalt, wordt door hem niet genoten als opbrengst van zijn arbeid als directeur maar valt aan hem toe in zijn hoedanigheid van aandeelhouder. Ook de waardevermeerdering van de vordering wordt dan door de directeur-aandeelhouder niet genoten als beloning voor zijn arbeid als directeur. Zij valt hem toe in zijn hoedanigheid van crediteur. Geen inkomsten uit arbeid.
HR 10 maart 1993, nr. 28 327, BNB 1993/143 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Dijck; FED 1993/506, m.aant. Vetter).

Belanghebbende koopt waardeloze vorderingen op BV. Na omzetting daarvan in aandelenkapitaal vindt gedeeltelijke terugbetaling van kapitaal plaats. Geen inkomsten uit arbeid of vermogen.
Hof Arnhem 8 maart 1996, nr. 94/1793, FED 1996/457.

7.12. Transacties met vorderingen

Beschouwing
Transacties met vorderingen vallen in het algemeen niet onder het begrip overige werkzaamheden. Dit kan anders zijn als de aankoopprijs door voorkennis lager is dan de waarde in het economische verkeer van de vorderingen of als de gunstige afloop van de transactie door bijzondere werkzaamheden gunstig is beïnvloed. Zie aant. 7.11.1 voor jurisprudentie met betrekking tot vorderingen op turbovennootschappen.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende, accountant en voorlopig liquidateur van een NV, heeft de vorderingen van die NV welke destijds dubieus waren overgenomen en door een advocaat, voorzover dit mogelijk was, doen innen op naam van die vennootschap, doch voor zijn rekening. Hiertoe moest door hem allerlei correspondentie worden gevoerd en besprekingen moesten worden gehouden (onder meer betreffende een dading met de curator in een faillissement). Deze handelingen zijn te beschouwen als op zichzelf staande handelingen.
HR 2 december 1931, B. nr. 5097.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, notaris, kocht in 1944 een vordering uit een te zijnen overstaan gescheiden boedel en verkocht deze in 1950 tegen een hoger bedrag. Het voordeel behoorde niet tot de beroepswinst aangezien de gronden ontbraken waaruit een eng verband met de beroepsuitoefening zou volgen. Ook geen andere opbrengst van arbeid, omdat de transactie voor belanghebbende geen ander karakter had dan een speculatie, waarbij een vermogensrisico werd aanvaard, en het in 1950 behaalde voordeel te danken was aan omstandigheden, die in januari 1944 niet konden worden voorzien, en waarop door belanghebbende geen invloed kon worden uitgeoefend.
HR 16 januari 1957, nr. 12 985, BNB 1957/64.

Belanghebbende, accountant, heeft in 1956 een in West-Duitsland woonachtige Duitser bijgestaan bij besprekingen ten kantore van een advocaat te Amsterdam aangaande een betaling, welke in Nederland wonende cliënten van die advocaat van de Duitser vorderden. In januari 1957 werd tussen de schuldeisers en de schuldenaar een dading werd gesloten, waarbij de Duitse partij zich verbond binnen zes weken DM 10 000 te storten bij de advocaat van de schuldeisers te Amsterdam; de betaling bleef echter uit, omdat de schuldenaar ingevolge het Duitse recht geen betalingen mocht verrichten op de schuld, die voor de oorlog was ontstaan. Belanghebbende, die hiervan op de hoogte was, wendde zich tot de schuldeisers met het aanbod de vordering over te nemen. De schuldeisers doegen op 7 juli 1958 hun rechten uit de overeenkomst van dading aan belanghebbende tegen betaling van ƒ 6000. Belanghebbende heeft zich in september 1958 - nadat het beletsel tegen de betaling was vervallen - tot de schuldenaar gewend en heeft betaling gevorderd van ƒ 52 000. Na briefwisseling en besprekingen heeft de Duitse schuldenaar bij akte van dading betaling toegezegd van ƒ 26 000, welk bedrag belanghebbende in januari 1959 heeft ontvangen. Niet juist is het standpunt van belanghebbende dat sprake is van een onbelast voordeel uit speculatie. Er is geen sprake geweest van aankoop van de vordering en inning daarvan zonder meer, doch mede van activiteiten van belanghebbende die het resultaat van de transactie in sterke mate in voor belanghebbende gunstige zin hebben beïnvloed. Voordeel is beroepswinst dan wel opbrengst van arbeid.
HR 20 januari 1965, nr. 15 280, BNB 1965/136.

7.12.1. Transacties met oorlogsschadevergoedingen

Beschouwing
In de hierna opgenomen gedateerde zaak ging het om een transactie met een oorlogsschadevergoeding. Er zou, in de terminologie van de Wet IB 2001, sprake kunnen zijn geweest van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende nam in 1951 van de NV B voor ƒ 325 000 de rechten en verplichtingen over welke deze vennootschap enkele maanden tevoren had verkregen krachtens een met de NV C en de NV D gesloten overeenkomst inzake het erfpachtrecht van de grond, waarop zich een door oorlogsgeweld beschadigd gebouw met twee aangrenzende villa's bevonden, in welke overeenkomst onder meer was bepaald, dat de door het Rijk wegens oorlogsschade te verlenen vergoeding eigendom van laatstgenoemde vennootschappen bleef en dat eventuele rechten inzake de vervulling van de herbouwplicht alsmede de restant opstallen aan de NV B kwamen. Belanghebbende bracht daarop de van de NV B overgenomen rechten en verplichtingen in een nieuwe NV in, met uitzondering van de rechten op eventuele

aanvullende bijdragen in oorlogsschade ingevolge art. 72 van de Wet op de Materiële Oorlogsschaden, welke rechten hij in 1956 door tussenkomst van een makelaar verkocht aan de NV E. Deze overdracht geschiedde aldus dat de NV C en de NV D de te haren name in het Grootboek voor de Wederopbouw ingeschreven bijdragen in de oorlogsschade bij notariële akten van 13 september 1956 respectievelijk 26 oktober 1956 voor ƒ 54 000 onderscheidenlijk ƒ 10 800 verkochten en in eigendom overdroegen aan belanghebbende, die deze rechten bij notariële akten van 14 september 1956 respectievelijk 26 oktober 1956 weder voor ƒ 124 000 onderscheidenlijk ƒ 13 800 verkocht en in eigendom overdroeg aan de NV E, een en ander telkens met het beding dat de koper zich verplichtte de bestedingsplichten voor eigen rekening te vervullen en met uitdrukkelijke uitsluiting van verrekening van aanvullende bijdragen in oorlogsschade, zulks met het gevolg dat deze aanvullende bijdragen door de laatste koopster NV E werden genoten en de waarde daarvan als voordelig verschil tussen de voor de inschrijvingen in het Grootboek voor de Wederopbouw bedongen koop- en verkoopprijzen ten goede van belanghebbende kwam. Met betrekking tot het door belanghebbende met deze transacties behaalde netto voordeel (ƒ 72 629), stelde de inspecteur onder meer dat sprake is van andere opbrengst van arbeid. Dit standpunt wordt door het hof verworpen, omdat de omstandigheid, dat de in 1951 verworven rechten (op eventuele aanvullende bijdragen in oorlogsschade) in 1956 een hogere geldswaarde vertegenwoordigden, niet aan enigerlei door belanghebbende verrichten arbeid kan worden toegeschreven, maar aan het gewijzigde overheidsbeleid met betrekking tot den wederopbouw te danken is geweest. Het feit dat de vermeerdering van de geldswaarde van de vorenbedoelde rechten in de periode van 1951 tot 1956 niet aan door belanghebbende verrichten arbeid doch aan een wijziging in het overheidsbeleid is te danken, sluit echter niet in dat de transacties met betrekking tot deze rechten, waaruit voor belanghebbende het vermelde voordeel van ƒ 72 629 is voortgevloeid, niet onder arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 kunnen worden gerangschikt en de voordelige uitkomst van deze transacties niet als opbrengst van zodanigen arbeid zou kunnen worden aangemerkt. Volgt verwijzing.
HR 19 december 1962, nr. 14 908, BNB 1963/71.

7.13. Biedingen voor strijk-, plok- en hooggelden

Beschouwing
In art. 28, tweede lid, Besluit IB 1941 werd als voorbeeld van andere opbrengst van arbeid onder meer vermeld de voordelen voortvloeiende uit het bieden op openbare verkopingen, ter verkrijging van strijk- of hooggelden. Dit voorbeeld is niet in de Wet IB 1964 overgenomen. Ook in de Wet IB 2001 komt dit voorbeeld niet voor.
Onder de Wet IB 1914 werd geen opbrengst van arbeid aangenomen, omdat het voordeel voortvloeide uit het lopen van vermogensrisico. Het Besluit IB 1941 rekende het voordeel dus wel tot de opbrengst van andere arbeid. In de Leidraad Besluit IB 1941 werd nog gesteld dat het strijk- of hooggeld, verworven door degene die aan het geveilde goed is 'blijven hangen', dient te worden beschouwd als een vermindering van de aankoopprijs, en dus niet als opbrengst van arbeid. De jurisprudentie trok een en ander door naar de situatie dat de belanghebbende aan het pand was blijven hangen: het voor- of nadelige resultaat werd belast als inkomsten uit andere arbeid. De met betrekking tot de Wet IB 1964 gewezen jurisprudentie leidt echter tot de conclusie dat dit laatste geen geldend recht is. De belastbaarheid van de aan- en verkooptransactie moet aan de hand van de criteria worden beoordeeld die in het algemeen bij aan- en verkooptransacties gelden.
Dit zou dus tot de conclusie leiden dat ontvangen strijk-, plok- en hooggelden thans als zodanig tot het resultaat behoren - tenzij het bieden plaatsvond met het (alsdan mislukte) doel van koop voor eigen bewoning of gebruik -, terwijl aan- en verkooptransacties op hun eigen merites moeten worden bezien (zie aant. 7.14).

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Indien iemand, buiten bedrijf of beroep, een zogenoemd strijkgeld heeft verworven enkel door een bod te doen op in veiling gebracht goed, welk bod hij slechts dan zou gehouden zijn na te komen indien niet door een ander een hoger, door de verkoper aanvaard, bod wordt gedaan, met dit bieden slechts één enkele rechtshandeling is verricht, waarmede bloot een

vermogensrisico werd aanvaard. Zodanige rechtshandeling los van de uitoefening van een beroep of bedrijf valt niet onder de bij art. 7 der wet genoemde handelingen, werkzaamheden en diensten en derhalve evenmin onder de op zichzelf staande werkzaamheden, bedoeld in art. 18.
HR 27 maart 1940, B. nr. 7135.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Winst door een 'strijkgeldschrijver' gemaakt op wederverkochte huizen, waaraan hij was blijven hangen, vormt andere opbrengst van arbeid. Het hof heeft vastgesteld dat bij het behalen van het gunstige resultaat, waartoe het bieden, het als gevolg daarvan kopen en het verkopen van de onderhavige percelen hebben geleid, de ervaring en deskundigheid van belanghebbende gewichtige factoren hebben gevormd. Reeds hierom heeft het hof terecht beslist dat dit resultaat, behaald met transacties in huizen, welke niet ter belegging waren verworven, door belanghebbende is genoten als andere opbrengst van arbeid. Hieraan doet niet af dat deze huizen tot het privé-vermogen van belanghebbende hebben behoord, daar dezelfde omstandigheid zich, indien andere opbrengst van arbeid wordt genoten uit op zich zelfstaande handelstransacties, tussen het tijdstip van aankoop en verkoop ten aanzien van alle goederen, waarop die transacties betrekking hebben, zal voordoen.
HR 26 maart 1958, nr. 13 508, BNB 1958/186.

Belanghebbende heeft op de veiling een pand gekocht en dit binnen een paar maanden met ruim *f* 7600 verlies weer verkocht. Het is aannemelijk dat belanghebbende op het pand heeft geboden teneinde strijkgeld te bemachtigen en niet om bedoeld pand te verkrijgen voor speculatie of voor belegging. Niet juist is de stelling van de inspecteur dat art. 28, tweede lid 2, onder 4°. Besluit IB 1941 slechts toepassing zou kunnen vinden zo op meer dan een verkoping wordt geboden. Het verlies moet als negatieve opbrengst van het bieden op een openbare verkoping ter verkrijging van strijkgeld in aanmerking worden genomen. Tengevolge van de omstandigheid dat belanghebbende op het behalen van strijkgeld uit was, werd hij genoopt dit pand te kopen en te verkopen. Deze aan- en verkoop kunnen niet anders worden beschouwd dan als rechtstreeks gevolg van het bieden ter verkrijging van strijkgeld. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie aangezien hij zich, uitgaande van de vastgestelde feiten, met deze uitspraak kon verenigen.
Hof Amsterdam 31 oktober 1963, nr. 532/1962, BNB 1964/79.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, notarisklerk, heeft bij openbare verkoping als hoogste inzetter geboden op een huis met het doel dat voor zelfbewoning te kopen. Bij de afmijning is een derde voor een iets hogere prijs eigenaar geworden. A ontvangt een 'inzetpremie' van *f* 1200 welk bedrag ten laste van de koper kwam. Dit bedrag behoort niet tot de inkomsten uit andere arbeid. Hieraan doet niet af, dat in art. 28, tweede lid, Besluit IB 1941, als voorbeelden van andere opbrengst van arbeid onder meer werden genoemd de voordelen voortvloeiende uit het bieden op openbare verkoping ter verkrijging van strijk- of hooggelden. Weliswaar heeft blijkens de memorie van toelichting op de wet bij het ontwerpen van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 slechts op de voorgrond gestaan de in het tweede lid van genoemd art. 28 opgenomen opsomming van voorbeelden enigszins in te perken ter wille van een meer eenvoudige redactie en heeft geenszins de bedoeling voorgezeten dat de bepaling van onderdeel b ten aanzien van de niet overgenomen voorbeelden niet van toepassing zou zijn, doch zulks wettigt niet de conclusie dat steeds genoten voordelen voortvloeiend uit het bieden op openbare verkopingen tot inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden zouden moeten worden gerekend. Aangenomen moet worden, dat ook voorheen een voordeel als het onderhavige slechts kon worden belast, indien het voordeel was beoogd en een redelijk uitzicht op geldelijk voordeel kon worden verwacht. Belanghebbende heeft niet op het huis geboden om inzetpremie te verwerven. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie: nu vaststaat dat belanghebbende het pand tegen een zo laag mogelijke prijs voor zelfbewoning in eigendom wilde verkrijgen, is de staatssecretaris van mening, dat ook al mogen inzetpremies evenals onder de werking van art. 28 IB '41 in beginsel belastbaar zijn, voor belanghebbende de

inzetpremie ter zake van het uiteindelijk niet in eigendom verkregen pand een in de onbelaste vermogenssfeer gelegen voordeel vormt.
Hof Arnhem 14 februari 1969, nr. 143/68, BNB 1970/20.

Belanghebbende bood als particulier bij een veiling van onroerend goed, uitsluitend met het oog op het strijkgeld. Hij blijft aan het goed 'hangen' maar verkoopt het in hetzelfde jaar voor een hogere prijs. Het hof oordeelt het voordeel niet belast. Het bij de verkoop behaalde voordeel was niet een redelijkerwijze te verwachten gevolg van het bieden. Er is niet gebleken dat belanghebbende reeds op het ogenblik van de biedingen bekend was met een gegadigde voor het onroerend goed die bereid was een hogere dan de inzetprijs voor dat onroerend goed te betalen. Evenmin is gebleken dat belanghebbende er zich op grond van zijn ervaring en deskundigheid van bewust was dat de door hem geboden inzetprijs belangrijk lager was dan de prijs die hij zou kunnen bedingen als het onroerend goed aan hem zou worden toegewezen en hij dat onroerend goed zou verkopen. Ervaring en deskundigheid vormden geen gewichtige factor bij het behalen van het voordeel. De Hoge Raad verwerpt het beroep in cassatie van de staatssecretaris, aangezien geenszins in het algemeen een voordeel behaald bij verkoop van onroerend goed, op een veiling verworven door degene die ter verkrijging van strijkgeld bij de inzet het hoogste bod deed, is te beschouwen als een voordeel in de zin van artikel 22 Wet IB 1964.
HR 6 juni 1973, nr. 17 117, BNB 1973/180 (m.nt. Den Boer).

Belanghebbende heeft in 1978 op drie openbare veilingen van onroerend goed deelgenomen aan het bieden teneinde daardoor strijkgelden te verwerven. Op de laatste veiling is een van de panden aan belanghebbende, als hoogste bieder, toegewezen. Hij heeft dit pand in 1979 verkocht, met een verlies van ƒ 106 732. Niet juist is de opvatting dat strijkgelden onder alle omstandigheden als opbrengst van andere arbeid moeten worden beschouwd. De ratio van art. 22 Wet IB 1964 brengt mede dat strijkgelden in beginsel slechts belastbaar zijn indien bij het bieden op veilingen ter verkrijging van strijkgeld niet alleen dat bieden is geschied met het oog op de verwerving van strijkgeld maar ook redelijkerwijs kan worden verwacht dat het bieden tot het beoogde resultaat zou leiden, bijvoorbeeld doordat daarbij de ervaring en deskundigheid van de belastingplichtige gewichtige factoren hebben gevormd. Een dergelijke ervaring en deskundigheid heeft belanghebbende echter niet verworven. Het verlies is niet aftrekbaar.
Hof 's-Gravenhage 1 juli 1983, nr. 78/83, BNB 1985/50.

Indien een belastingplichtige beschikt over ervaring, deskundigheid en relaties op het terrein van aan- en verkoop van onroerend goed, is een door hem bij aan- en verkoop behaald voordeel belastbaar indien deze omstandigheid bij het behalen van dat voordeel een belangrijke rol heeft gespeeld, ook in geval het bieden van de belastingplichtige, dat de aankoop tot gevolg had, was gericht op het verkrijgen van plokpenningen. Dan kan immers worden aangenomen dat de belastingplichtige zijn bod ook zou hebben uitgebracht indien hij had geweten dat dit tot aankoop van het onroerend goed zou leiden.
HR 28 november 1990, nr. 26 981, BNB 1993/132.

7.14. Transacties met onroerende zaken

Beschouwing
Van een overige werkzaamheid is in beginsel geen sprake als een particulier belegt in onroerende zaken. Dat kan anders zijn bij een aan- en verkooptransactie waarbij het voordelige resultaat was te voorzien. Dat kan het geval zijn als de belastingplichtige vanwege zijn kennis, ervaring en deskundigheid wist dat de aankoopprijs lager was dan de te verwachten verkoopprijs (zie aant. 7.14.1). Dat kan ook het geval zijn indien ervaring, deskundigheid van zijn relaties een gewichtige rol bij het behalen van het voordeel hebben gespeeld (zie aant. 7.14.2). Een ander voorbeeld is de situatie dat de belastingplichtige ten behoeve van een voordelige transactie gebruik weet te maken van een optierecht of een voorkeursrecht (zie aant. 7.14.3). Van een overige werkzaamheid is geen sprake als de belastingplichtige onroerende zaken in verhuurde staat koopt en in vrije staat verkoopt. De algemeen bekende omstandigheid dat de waarde van onroerende zaken, voorzover het woonhuizen betreft althans, in verhuurde staat lager is dan in vrije staat, is in de prijs

verdisconteerd. Bij aan- en verkoop door een huurder kan wel sprake zijn van een overige werkzaamheid (zie aant. 7.14.4). De belastingplichtige die in onroerende zaken belegt, geniet geen resultaat uit overige werkzaamheid als hij een van de beleggingen met winst verkoopt, ook niet als dat op korte termijn plaatsvindt (zie aant. 7.14.5). Ook bij speculatie in onroerende zaken is geen sprake van een overige werkzaamheid (zie aant. 7.14.6). Van een overige werkzaamheid kan wel sprake zijn als de belastingplichtige veel werkzaamheden laat verrichten om tot verkoop te komen (zie aant. 7.14.7). Hetzelfde geldt als de belastingplichtige bijzondere activiteiten verricht om tot verkoop met resultaat te komen, zoals het bewerken van een bestemmingswijziging, het bouwrijp maken van grond, het verkavelen van een perceel en het splitsen van een gebouw in appartementsrechten (zie aant. 7.14.8). Bij een geslaagde projectontwikkeling, buiten de sfeer van winst uit onderneming, zal in het algemeen sprake zijn van overige werkzaamheden (zie aant. 7.14.9). Van een overige werkzaamheid kan ook sprake zijn bij een mislukte projectontwikkeling (zie aant. 7.14.10) en bij ontginning van gronden (zie aant. 7.14.11).
In deze aantekening wordt ingegaan op algemene aspecten bij de vraag of bij transacties in onroerende zaken sprake is van een overige werkzaamheid.

Beleid. Wet IB 1964. Geen vaste termijn waarbij geen overige werkzaamheid wordt aangenomen

Vragen van het Tweede-Kamerlid B.M. de Vries

2. Bent u bekend met de standaardregeling die de Belastingdienst Ondernemingen te Amsterdam hanteert voor het sluiten van vaststellingsovereenkomsten met betrekking tot privé onroerende zaken, waarin wordt gesteld dat bij verkoop van onroerende zaak binnen 48 maanden na de verwerving of bewerking daarvan er sprake is van inkomsten uit arbeid, en bij verkoop na die periode normaliter niet?
3. Bent u bekend met het feit dat de Belastingdienst Ondernemingen te Amsterdam soortgelijke uitgangspunten hanteert wanneer de belastingplichtige niet bereid is de bedoelde vaststellingsovereenkomst te sluiten?
4. Zijn de onder *(...)* 2 en 3 bedoelde gedragslijnen ook bij andere eenheden van de belastingdienst bekend, en zijn deze ook richtinggevend voor die andere eenheden?

Antwoorden staatssecretaris

2. Ja. Transacties in onroerende zaken in de particuliere sfeer kunnen fiscaal als normaal vermogensbeheer worden aangemerkt of als bron van inkomen (loon of andere inkomsten uit arbeid). De scheidslijn daartussen is bij belastingplichtigen die gezien hun functie veel op de onroerendgoedmarkt opereren, vaak zeer lastig te trekken. Belastingplichtigen die een onroerende zaak kopen vragen inspecteurs nogal eens vooraf of een eventueel voordeel bij latere verkoop onbelast zal zijn. Een dergelijke verklaring is niet onvoorwaardelijk te geven. De inspecteur van de Belastingdienst/ondernemingen Amsterdam 1 gebruikt voor de gevallen waarin die vraag vooraf aan hem wordt voorgelegd een antwoordmodel waarbij voorwaarden worden gebruikt, ontleend aan de eerdere rechtspraak op dit terrein. Indien dat vervolgens leidt tot een vaststellingsovereenkomst tussen de inspecteur en de belastingplichtige, is dat geen standaardregeling. De feiten en omstandigheden van het concrete geval bepalen de inhoud van de vaststellingsovereenkomst. Daarbij geldt - zoals ook in de publicatie waarnaar u verwijst wordt gesteld - dat het enkele verloop van een periode van 48 maanden geen reden is om een in beginsel belaste bate onbelast te laten zijn en omgekeerd.
3. Ook wanneer de vaststellingsovereenkomst zoals hiervoor omschreven niet tot stand komt toetst de inspecteur aan de hand van de criteria zoals die in de rechtspraak zijn ontstaan, of een gerealiseerd voordeel bij verkoop als inkomsten uit arbeid in de heffing moet worden betrokken. In zoverre is dus niet van belang of hij al dan niet een vaststellingsovereenkomst sluit met de belastingplichtige.
4. Voorzover mij bekend zijn de in de vragen *(...)* bedoelde gevallen bij andere eenheden van de Belastingdienst niet bekend. Ze zijn voorts niet richtinggevend voor andere eenheden van de Belastingdienst en vormen geen beleid in de zin van het besluit van 21 juli 1995.

Persbericht Ministerie van Financiën van 6 oktober 1997, nr. 97/156, V-N 1997, blz. 3789, punt 3.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft sinds jaren een woon-winkelpand als huurder gebruikt. Dit pand is aan hem op 7 oktober 1965 door de eigenares, zijn moeder, in eigendom overgedragen voor ƒ 25 000, een prijs welke ver beneden de waarde lag. Belanghebbende was daardoor in staat een hypothecaire lening te sluiten in verband met liquiditeitsmoeilijkheden van ƒ 60 000 uit welke lening hij ook de koopprijs betaalde. In november 1965 toen belanghebbende juist definitief tot liquidatie van het niet florerende bedrijf had besloten, heeft hij het pand voor ƒ 260 000 aan een andere ondernemer verkocht. Het voordeel vormt geen bedrijfswinst (belanghebbende mocht het pand geheel tot zijn privé-vermogen rekenen) en ook geen opbrengst van arbeid: het is niet aannemelijk dat hij het pand kocht met het voornemen het weer met voordeel te verkopen hoezeer het voordeel voorzienbaar is geweest; bovendien stond bij de koop nog lang niet vast dat hij zijn bedrijf zou staken. Blijkens noot in *BNB* was de staatssecretaris met het hof van oordeel dat in de gegeven situatie geen sprake is van een onder art. 22, eerste lid, letter b, Wet IB 1964 vallend voordeel.
Hof 's-Gravenhage 1 juni 1970, nr. 37/1970, BNB 1971/161.

Belanghebbende die in het verleden meer onroerend goed kocht en verkocht, koopt in 1964 een bouwterrein dat hij in 1967 met een voordeel van ruim ƒ 10 000 verkoopt. De koop vond plaats met de bedoeling daarop voor zijn gezin een bungalow te laten bouwen. Belanghebbende heeft vervolgens een bungalow laten tekenen en daarvoor een bouwvergunning aangevraagd, maar heeft van de bouw afgezien toen de bouwkosten sterk waren gestegen. Wat er ook zij van zijn deskundigheid ten aanzien van onroerend goed, niet is gebleken dat hij het bouwterrein heeft gekocht met het oog op een te behalen voordeel, terwijl bovendien niet is komen vast te staan dat bij de aankoop redelijkerwijs voorzienbaar was dat hij voordeel zou behalen. Het hof oordeelt het voordeel onbelast.
Hof 's-Hertogenbosch 24 augustus 1973, te vinden in HR 13 maart 1974, nr. 17 246, BNB 1974/93.

Belanghebbende, tot ultimo 1962 chef technische dienst van een bedrijf, kocht in 1960 een strook bosgrond van ± 2,5 ha. In 1961 kocht hij vlak bij die grond een woonhuis dat hij ultimo 1962 betrok. Op de strook grond bouwde hij in 1963 twee vakantiehuisjes welke hij nog in de zomer van dat jaar verhuurde. Later breidde hij het aantal huisjes uit tot zes. Ter financiering verkocht hij in 1966, 1967 en 1970 in totaal 68 are van de grond. Voor de vraag of sprake was van winst uit onderneming moest volgens HR 31 oktober 1973, nr. 17 156, *BNB* 1973/264 (m.nt. Hofstra) worden onderzocht of de strook bij de aankoop geheel ging behoren tot het ondernemingsvermogen of wel nadien geheel of ten dele daartoe ging behoren. Dat bleek in de verwijzingsprocedure niet het geval. Het voordeel vormt ook geen opbrengst van arbeid, omdat niet gesteld of gebleken is dat belanghebbende met de aankoop van dit deel beoogde dit weer met winst te verkopen en evenmin gebleken is van werkzaamheden die hierop waren gericht.
Hof Amsterdam 14 maart 1974, nr. 1116/1973, BNB 1975/39.

Belanghebbende wilde uit een rijtje van drie huizen er één verkrijgen doch werd door de verkoper genoodzaakt de twee andere op de koop toe te nemen hoewel hij daar geen belangstelling voor had. Twee panden verkoopt hij meteen door, doch hij laat er eerst nog schilderwerk en dergelijke aan uitvoeren. Het voordeel is niet belast omdat belanghebbende de panden niet kocht met het oogmerk voordeel te behalen, maar om het derde pand te verwerven. De omstandigheid dat hij streeft naar een spoedige verkoop tegen een zo hoog mogelijke prijs doet hieraan niet af.
HR 24 april 1974, nr. 17 247, BNB 1974/183 (m.nt. Hollander).

Belanghebbende bewoont een huis dat eigendom is van zijn vader. Bij het huis behoort een opslagplaats die verhuurd is aan een groothandel. De vader van belanghebbende wil bij het einde van de huur het huis c.a. verkopen. Belanghebbende koopt het geheel voor ƒ 90 000 en ruilt dit op dezelfde dag met C tegen een woonhuis ter waarde van ƒ 40 000 en een aanvullende geldsom van ƒ 70 000. Het hof oordeelt het voordeel belast onder meer, omdat het voor de hand ligt dat koop en ruil de resultaten waren van uitgebreide onderhandelingen tussen de drie daarbij betrokken partijen. De Hoge Raad vernietigt de uitspraak.

Belanghebbende heeft aangevoerd dat hij met de transacties akkoord ging, omdat hij in een dwangpositie verkeerde (de vader dreigde met verkoop aan een derde) en de transacties niet aanging met het oogmerk voordeel te behalen, omdat hij de transacties eveneens zou hebben aangegaan als daaruit verlies te verwachten was geweest. De enige handelingen, welke hij in verband met de transacties verrichtte, bestonden uit het luisteren naar het voorlezen van de notariële akten en het ondertekenen daarvan. Het hof had deze stellingen moeten onderzoeken. Volgt verwijzing.
HR 8 mei 1974, nr. 17 290, BNB 1974/146.

Weliswaar kan, indien door een belanghebbende enig goed ten gevolge van vrijgevigheid van de verkoper wordt gekocht voor een prijs beneden de verkoopwaarde, het bij wederverkoop behaalde voordeel, voor zover dit van de vrijgevigheid het gevolg is geweest, niet aan de arbeid van de belastingplichtige worden toegerekend en daarom in zover ook niet worden aangemerkt als een voordeel, genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden of diensten. Het hof heeft echter niet aangenomen dat te dezen de verkoper uit vrijgevigheid bewust een koopsom heeft bedongen welke aanzienlijk beneden de werkelijke waarde van de verkochte grond lag.
HR 22 september 1982, nr. 21 152, BNB 1982/324 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Brunschot; V-N 1982, blz. 2071, punt 10).

Belanghebbende is directeur/grootaandeelhouder van een BV. De BV verkoopt een pand aan de echtgenote van belanghebbende tegen een te lage prijs. Het enkel verkopen tegen een te goedkope prijs is niet aan te merken als het verrichten van werkzaamheden en diensten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
HR 8 juli 1997, nr. 32 050, BNB 1997/295 (m.nt. Juch).

Belanghebbende verkrijgt in 1994 voor ƒ 108 000 het eigendom van een bij de scheiding van zijn ouders onverdeeld gelaten pand. Op het moment van verkrijging verkoopt belanghebbende het pand meteen door aan een derde voor ƒ 210 000. Nu belanghebbende als gevolg van vrijgevigheid een pand heeft kunnen kopen voor een prijs beneden de verkoopwaarde, kan het bij wederverkoop behaalde voordeel, voorzover dit een gevolg is van die vrijgevigheid, niet aan de arbeid van belanghebbende worden toegerekend, zodat het voordeel niet onder art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 valt.
Hof Arnhem 22 mei 2003, nr. 00/0829, V-N 2003/42.17.

Belanghebbende en A zijn in het voorjaar van 1998 benaderd door C, directeur en enig aandeelhouder van een BV, om te bemiddelen bij de aankoop van de boerderij van E. Op 5 juni 1998 verkoopt E zijn boerderij aan belanghebbende en A - ieder voor de onverdeelde helft - voor ƒ 2 060 000. Op dezelfde dag koopt de BV de boerderij voor dezelfde prijs van belanghebbende en A. De BV is zowel aan belanghebbende als aan A een fee van ƒ 20 000 verschuldigd. De overeenkomst met de BV wordt op 16 september 1998 echter ontbonden, omdat de BV de financiering niet rond kon krijgen. De koopovereenkomst tussen belanghebbende en A enerzijds en E anderzijds wordt wel uitgevoerd. Belanghebbende en A hebben het grootste deel van de boerderij in 1999 weer verkocht, met voor belanghebbende een voordeel van ƒ 137 059. Het hof oordeelt dit bedrag niet belast. Belanghebbende en A zijn door C benaderd vanwege hun goede persoonlijke verhouding met E en niet vanwege hun kennis van (de handel in) agrarisch onroerend goed. Dat belanghebbende en A na de ontbinding van de overeenkomst met de BV uitvoering aan de koopovereenkomst met E hebben gegeven, lag niet in de omstandigheid dat het reeds bij de aankoop van de boerderij de bedoeling was en dat bij hen een redelijke verwachting bestond dat zij het goed weer met voordeel zouden gaan verkopen. Zij wilden de aan E verschuldigde boete van ƒ 206 000 bij ontbinding van de koopovereenkomst ontlopen. Er moet van worden uitgegaan dat de aankoopprijs de waarde in het economische verkeer op het moment van de koop benadert. Na de aankoop zijn geen werkzaamheden verricht aan de boerderij om de waarde te laten stijgen. Belanghebbende en A hebben alleen gezocht - met medewerking van een makelaar - naar een koper. Er is geen omvangrijkere arbeid verricht dan voor normaal beheer van een in onroerend goed belegd vermogen gebruikelijk is. Het gaat dus om een onbelaste vermogenswinst. De staatssecretaris zag af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof Leeuwarden 13 februari 2004, nr. 02/1751, V-N 2004/28.13.

Belanghebbende heeft op 7 juli 1999 ten behoeve van zijn dochter voor *f* 57 500 een woning gekocht. Omdat de dochter hiervan geen gebruik wilde maken, heeft belanghebbende de woning op 20 juli 1999 voor *f* 95 000 verkocht. Het voordeel is niet belast. Uit de feiten en omstandigheden valt niet af te leiden dat belanghebbende ten behoeve van de aan- en verkoop arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 heeft verricht. Nu het een éénmalige transactie van aan- en verkoop betreft, is het daardoor mede niet aannemelijk dat ervaring, deskundigheid en relaties op het terrein van onroerende zaken een belangrijke rol bij het behalen van het voordeel door aan- en verkoop hebben gespeeld.
Hof Leeuwarden 20 augustus 2004, nr. 03/00768, FED 2004/633 (m.aant. Boer).

Literatuur. Wet IB 1964
C. van Soest, 'Arbeid. Transacties in onroerend goed', *WFR* 1973/5153, blz. 945, naar aanleiding van *BNB* 1973/133 en *BNB* 1973/180.
W.A. Schot, 'Is de gulden altijd wel een gulden, zelfs fiscaal?', *WFR* 1985/5678, is van mening dat de 'gulden is gulden'-regel niet verder dient te worden uitgebreid dan strikt nodig is. Dat geldt in het bijzonder bij toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, op onroerend goed, dat oorspronkelijk als belegging is aangehouden.
N. Bink, 'Andere inkomsten uit arbeid of onbelaste vermogenswinst?', *WFR* 1983/5584 concludeert dat de voorzienbaarheid van een voordelige onroerendgoedtransactie niet enkel mag zijn gelegen in het oplopend zijn van de markt, ook niet wanneer op grond van aan- en verkoopprijs tot een wel exorbitante stijging moet worden geconcludeerd.
W. Garssen, 'Drie nieuwe arresten over transacties in onroerend goed en artikel 22, eerste lid, letter b, Wet IB 1964', *MBB* maart 1983.
H.P.A.M. van Arendonk, *MBB* september 1982.
J.J.M. Leijsen, *FED* 2 december 1982, 'IB '64: Art. 22 : 21'1, naar aanleiding van HR 22 september 1982, *BNB* 1982/324.

Literatuur. Wet IB 2001
C. Bruijsten, 'Kwalificatie van beleggingsvastgoed in de inkomstenbelasting', *WFR* 2004/6565, blz. 261-270. Eerst moet worden gekeken of sprake is van winst uit onderneming. Als dat niet het geval is, komt de vraag aan de orde of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Voor de beantwoording van deze vraag zijn er in de jurisprudentie verschillende criteria ontstaan. Kort gezegd, moeten de werkzaamheden normaal vermogensbeheer te boven gaan of moet de belastingplichtige een voordeel hebben beoogd en ook redelijkerwijs mogen verwachten. Er is echter geen eenduidig toetsingskader; elke situatie dient op zijn eigen merites te worden beoordeeld. Als geen sprake is van winst uit onderneming en ook niet van resultaat uit een overige werkzaamheid, vallen de beleggingen in box 3, waarbij enkel een fictief rendement in aanmerking wordt genomen. Zowel bij de kwalificatie als winst uit onderneming als bij de kwalificatie als resultaat uit overige werkzaamheden bestaat er een grijs gebied waarbinnen het vooraf niet direct duidelijk is wat de fiscale kwalificatie is van de beleggingen. Een poging om aan te sluiten bij de bezitsduur van de onroerende zaken als enig criterium is gestrand (zie hiervoor onder het kopje 'Beleid. Wet IB 1964. Geen vaste termijn waarbij geen overige werkzaamheid in aanmerking wordt genomen'), omdat het geen recht deed aan de specifieke omstandigheden van afzonderlijke gevallen: de voorkeur ging ernaar uit in alle gevallen te toetsen aan de in de rechtspraak ontwikkelde criteria. Dit lijkt alleszins rechtvaardig, zolang de thans tot ontwikkeling gekomen criteria consequent en consistent worden toegepast, waarbij er daadwerkelijk recht wordt gedaan aan het gelijkheidsbeginsel.
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2004/28.13, is ervan overtuigd dat de uitkomst van de procedure die heeft geleid tot Hof Leeuwarden 13 februari 2004, nr. 02/1751, onder de Wet IB 2001 (voor de vraag of sprake is van een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden) geen andere zou zijn geweest.
J.P. Boer en R.M. Freudenthal, 'Succes naar arbeid. De interactie tussen het arbeidsvereiste en de algemene bronvoorwaarden gedemonstreerd aan de hand van drie recente hofuitspraken', *FED* 2004/341, bekritiseren de motivering van Hof Leeuwarden 13 februari 2004, nr. 02/1751, *V-N* 2004/28.13.
J.P. Boer, *FED* 2004/633, kan zich vinden in de uitkomst van Hof Leeuwarden 20 augustus 2004, nr. 03/00768, maar vindt de overwegingen van het hof teleurstellend. Anders dan voor belastingheffing op grond van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 is vereist, ontbrak

in dit geval het oogmerk om met het aangaan van de transactie een 'extra-rendement' te behalen. Het korte tijdsbestek tussen het moment van aan- en verkoop is daarbij niet relevant, nu dit niets zegt over de werkelijke intentie van belastingplichtige. Het hof heeft zich onnodig uitgedrukt in algemeenheden en moeilijk te volgen overwegingen, waar het met een eenvoudige toets aan deze bronvoorwaarde had kunnen en moeten volstaan.

7.14.1. Deskundigheid, ervaring of voorkennis bij aankoop

Beschouwing
Als de belastingplichtige door deskundigheid, ervaring of voorkennis weet dat de door hem betaalde koopprijs voor een onroerende zaken lager is dan de prijs die hij bij de voorgenomen verkoop kan bedingen, is in het algemeen sprake van een overige werkzaamheid.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Daarnaast gaat het om belastingplichtigen die met winst vergelijkbare inkomsten genieten, maar niet als ondernemer worden aangemerkt omdat ze niet voldoen aan de eisen die worden gesteld aan het drijven van een onderneming. Dit is onder meer het geval als er geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waaruit het inkomen wordt verkregen, terwijl wel sprake is van een bron van inkomen en arbeid is verricht die normaal vermogensbeheer te boven gaat. Een voorbeeld hiervan is het geheel van aan- en verkooptransacties door een makelaar die hiermee een voorzienbaar positief resultaat behaalt vanwege zijn specifieke deskundigheid.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 133.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende heeft, los van elkaar, twee percelen gekocht en die vervolgens tezamen met winst verkocht aan een NV. Het risico-element bij de transacties was praktisch uitgesloten, doordat belanghebbende door zijn relaties en zijn werk in het bijzonder in de gelegenheid was zich te oriënteren op de bouwplannen en de grondaankoopplannen van die NV. Er is vervolgens sprake van een op zichzelf staande werkzaamheid.
HR 15 oktober 1930, genoemd in de noot bij RvB 's-Hertogenbosch 24 maart 1930, B. nr. 4826.

Het feit, dat de koper van een onroerend goed zich ervan bewust was, dat de betaalde koopprijs belangrijk lager was dan de waarde, brengt mede, dat de bij verkoop gemaakte winst niet enkel door speculatie is ontstaan.
HR 12 mei 1937, B. nr. 6404.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, commies op de inspectie registratie en successie, kocht elf panden en verkocht deze weer met winst. Inkomsten uit andere arbeid. Dit geldt ook voor de winst door belanhebbende als een 'strijkgeldschrijver' gemaakt op wederverkochte huizen, waaraan hij was blijven hangen. Het hof heeft vastgesteld dat bij het behalen van het gunstige resultaat, waartoe het bieden, het als gevolg daarvan kopen en het verkopen van de onderhavige percelen hebben geleid, de ervaring en deskundigheid van belanghebbende gewichtige factoren hebben gevormd. Reeds hierom heeft het hof terecht beslist, dat dit resultaat, behaald met transacties in huizen, welke niet ter belegging waren verworven, door belanghebbende is genoten als andere opbrengst van arbeid. Hieraan doet niet af dat deze huizen tot het privé-vermogen van belanghebbende hebben behoord, daar dezelfde omstandigheid zich, indien andere opbrengst van arbeid wordt genoten uit op zich zelfstaande handelstransacties, tussen het tijdstip van aankoop en verkoop ten aanzien van alle goederen, waarop die transacties betrekking hebben, zal voordoen.
HR 26 maart 1958, nr. 13 508, BNB 1958/186.

Bij aankoop van een bosperceel, nadat vaststond dat daarop vier huizen konden worden

gebouwd, en verkoop van gedeelten daarvan na verkaveling vormt het behaalde voordeel voor een beëdigd commies ten hypotheekkantore andere opbrengst van arbeid.
Hof Amsterdam 14 maart 1960, nr. 747/1959, BNB 1961/28.

De door belanghebbende uitgevoerde transacties vonden niet ter belegging plaats, met name vanwege de veelvuldigheid van de aan- en verkopen van onroerend goed met de bedoeling om geldelijk voordeel te behalen, het voortdurend inwinnen van informaties op het gebied van onroerende goederen en het benutten daarbij van de door zijn optreden als strijkgeldschrijver verworven ervaring en deskundigheid. Het hof kon op grond van deze omstandigheden oordelen dat belanghebbende daarmede werkzaamheden heeft verricht, welke het karakter hadden van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941. De enkele omstandigheid dat een met de bedoeling om geldelijk voordeel te behalen gekocht huis niet wordt verkocht, doch wordt onteigend, vormt geen beletsel het voordelig verschil tussen de kostprijs en het bij de onteigening aan schadeloosstelling ontvangen bedrag als andere opbrengst van arbeid te beschouwen.
HR 7 december 1960, nr. 14 386, BNB 1961/16.

Aankoop door belanghebbende en zijn broer vond plaats van twee panden van een 'eigen' NV voor ƒ 50 000 en van een naastliggend pand van de moeder voor ƒ 250 000 met de bedoeling tot gecombineerde verkoop (voor uiteindelijk ƒ 542 000). De broers wisten dat indien de panden tezamen zouden worden verkocht, een veel hogere prijs zou kunnen worden bedongen dan bij afzonderlijke verkoop. Het behaalde - te verwachten - voordeel valt onder art. 28 Besluit IB 1941.
HR 5 februari 1964, nr. 15 143, BNB 1964/82 (m.nt. Den Boer).

Handelaar in verpakkingsmiddelen, tevens gemeenteraadslid en bestuurslid van een woningbouwvereniging, heeft een groot deel van zijn vermogen belegd in onroerend goed. Na 1959 maakt hij een gewoonte van het kopen van onroerend goed, veelal met geleend geld, met het voornemen dit zo spoedig mogelijk weer te verkopen. Het voordeel is opbrengst van arbeid gezien de ervaring, deskundigheid en relaties.
Hof Arnhem 31 december 1965, nr. 66/1965, BNB 1966/172.

Landbouwer koopt land dat hij met gedogen van de eigenaar voor zijn bedrijf bezigde en verkoopt het onmiddellijk door aan iemand waarvan hij wist (door een ontmoeting bij de Eem) dat deze het fel begeerde. Voordeel vormt opbrengst van arbeid, geen bedrijfswinst.
HR 18 mei 1966, nr. 15 576, BNB 1966/175 (m.nt. Lancée).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, accountant en belastingconsulent, heeft voor zijn cliënt A, die een beleggingsobject zoekt, en zijn cliënt B, garagehouder, onderhandeld over de aankoop van respectievelijk een café- restaurant en een garage in een door de gemeente te stichten winkelcentrum. Toen dit centrum geen doorgang vond, sloot belanghebbende zelf tegen een voor hem zeer gunstige prijs een koop- en aannemingsovereenkomst betreffende een garage met B en kwam hij met A overeen de garage en een café-restaurant voor gezamenlijke rekening te bouwen, waarbij belanghebbende het recht kreeg het aandeel van A voor ƒ 20 000 over te nemen. Belanghebbende voerde vele besprekingen. Tijdens de bouw werd met een derde een huurovereenkomst gesloten betreffende het café-restaurant, welke overeenkomst weer werd ontbonden toen een bank zich als koper voor het pand meldde. De verkoop van de beide onroerende goederen heeft belanghebbende, na aftrek van een ten dele vrijwillige betaling aan A van ƒ 40 000 een voordeel van ƒ 125 000 opgeleverd. De werkzaamheden omvatten aanzienlijk meer dan uit normaal vermogensbeheer voortvloeit. Door de gunstige transactie met B waren de beoogde voordelen voorzienbaar. Het voordeel is derhalve te rekenen tot de inkomsten uit arbeid.
Hof Arnhem 14 januari 1976, nr. 821/1974, BNB 1976/117.

Belanghebbende kocht bij akte van 12 augustus 1971 voor ƒ 65 000 een perceel, groot ongeveer 2500 vierkante meter, bestaande uit droge grond en ongeveer 1000 vierkante meter verdronken land. Direct daarna verkocht belanghebbende een gedeelte daarvan voor

ƒ 4000 aan een aannemersfirma, aan wie hij opdracht gaf het verdronken land droog te maken (kosten ƒ 16 699). Belanghebbende heeft het perceel in september 1971 aan B verkocht voor ƒ 204 560. Het is aannemelijk dat belanghebbende de voor hem aanzienlijke, aan de aankoop van het perceel en de droogmaking daarvan verbonden financiële offers bracht, ten einde bij verkoop daarvan voordeel te behalen. Mede op grond van de verklaring van B dat hij slechts dan ongeveer ƒ 200 000 wilde betalen als de droogmaking zou zijn voltooid, heeft het hof geoordeeld dat belanghebbende zich bij de aankoop van het perceel ervan bewust was, dat hij, indien hij ƒ 65 000 voor het perceel zou betalen en erin zou slagen het perceel voor ongeveer ƒ 17 000 geheel te doen droogmaken, een perceel in handen zou krijgen dat een aanzienlijk grotere waarde zou vertegenwoordigen dan de financiële offers, welke hij ervoor zou moeten brengen. Belanghebbende beoogde het behalen van voordeel en kon dat redelijkerwijze verwachten, terwijl zijn activiteiten met betrekking tot de aan- en verkoop van het perceel in omvang de normaal aan vermogensbeheer verbonden activiteiten te boven gingen. Hiervan uitgaande heeft het hof terecht beslist, dat het voordeel moet worden aangemerkt als een inkomst uit arbeid in de zin van art. 22 Wet IB 1964.
HR 12 januari 1977, nr. 18 077, BNB 1977/74 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Scheltens).

Belanghebbende heeft in 1968 een hofstede met bijbehorende landerijen en gebouwen gepacht welke voor hem geen bron van inkomen vormde. In 1974 heeft hij de boerderij van de verpachtster gekocht en kort daarna doorverkocht waarbij hij een voordeel behaalde van ƒ 189 076. De waarde van belanghebbendes pachtrechten ten tijde van de koop bedroeg ƒ 140 000. Het door belanghebbende behaalde voordeel dient te worden gesteld op ƒ 189 076 minus ƒ 140 000 = rond ƒ 49 000. Belanghebbende heeft dit voordeel beoogd; het voordeel was voorts voorzienbaar (belanghebbende was goed op de hoogte van de marktsituatie) en moet worden aangemerkt als opbrengst in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof 's-Gravenhage 29 juni 1979, nr. 24/79, BNB 1980/306.

Belanghebbende koopt de woning van zijn buurvrouw voor ƒ 30 000. Hij financierde de aankoop met een lening met een looptijd van één jaar. Binnen twee maanden verkoopt hij de woning voor ƒ 80 000. Deze feiten wettigen het vermoeden dat de verkoop van de woning op korte termijn van stonde aan in de bedoeling van belanghebbende heeft gelegen. Nu belanghebbende ten tijde van de aankoop wist dat de door hem te betalen koopprijs belangrijk lager was dan de verkoopwaarde van de woning, is mitsdien sprake van een bate in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof 's-Gravenhage 13 februari 1980, nr. 141/1979, BNB 1981/195.

Belanghebbende, assurantie-tussenpersoon, kocht een woning, vrij van bewoning, voor ƒ 15 000, en verkocht deze woning binnen een maand voor ƒ 45 000. Het is aannemelijk dat belanghebbende het perceel niet heeft gekocht met het oogmerk dit te behouden als belegging, doch om het spoedig te verkopen en aldus een geldelijk voordeel te behalen. Indien belanghebbende al mede de mogelijkheid heeft overwogen het pand te bestemmen tot bewoning door zijn dochter en schoonzoon, is deze overweging bij het besluit het pand te kopen slechts van zeer bijkomstige betekenis geweest. Weliswaar beschikte belanghebbende niet over bijzondere kennis op het gebied van onroerend goed, doch op grond van mede door zijn beroep bevorderde algemene kennis was hij voldoende op de hoogte van de onroerend goed markt om te kunnen beoordelen dat het hem gedane aanbod tot koop van het pand als zeer gunstig viel aan te merken. Ten tijde van de koop was redelijkerwijze voorzienbaar dat belanghebbende het pand met voordeel zou kunnen verkopen. De koop en verkoop van het onroerend goed zijn niet aan te merken als eenvoudige transacties in de vermogenssfeer, doch als op voordeel gerichte handelingen, waarvan het resultaat als opbrengst van niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.
Hof Arnhem 8 juli 1980, nr. 272/1979, BNB 1981/327.

Het hof ontleent aan de snelle opeenvolging van de aan- en verkoop, aan het verschil tussen de daarbij overeengekomen koopsommen en aan de omstandigheid dat belanghebbende zonder wederverkoop de aankoop niet zou hebben kunnen financieren het vermoeden dat belanghebbende op het moment van aankoop de bedoeling had het goed op korte termijn weder te verkopen, dat hij toen er zich van bewust was bij verkoop voordeel te zullen

behalen, en dat hij zulks ook beoogde. Dit wordt nog versterkt door de omstandigheid dat belanghebbende de bij zijn aankoop geen ontbindende voorwaarden heeft bedongen voor het geval de financiering niet zou slagen of geen woonvergunning zou worden verkregen. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet weerlegd: inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Gravenhage 2 april 1982, nr. 31/82, V-N 1983, blz. 2349, punt 12.

Het voordeel, behaald door middel van aan- en verkoop van onroerend goed, kan een voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden zijn, met name indien de aankoop is geschied met het oogmerk om door wederverkoop een voordeel te behalen en dit voordeel bij de aankoop redelijkerwijs voorzienbaar was. Meer en/of andere werkzaamheden dan te dezen door belanghebbende zijn verricht, zijn voor de belastbaarheid van het aldus behaalde voordeel niet vereist. Weliswaar kan, indien door een belanghebbende enig goed ten gevolge van vrijgevigheid van de verkoper wordt gekocht voor een prijs beneden de verkoopwaarde, het bij wederverkoop behaalde voordeel, voor zover dit van de vrijgevigheid het gevolg is geweest, niet aan de arbeid van de belastingplichtige worden toegerekend en daarom in zover ook niet worden aangemerkt als een voordeel, genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden of diensten. Het hof heeft echter niet aangenomen dat te dezen de verkoper uit vrijgevigheid bewust een koopsom heeft bedongen welke aanzienlijk beneden de werkelijke waarde van de verkochte grond lag.
HR 22 september 1982, nr. 21 152, BNB 1982/324 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Van Brunschot) (V-N 1982, blz. 2071, punt 10).

Belanghebbende en zijn broer zijn directeur/groot-aandeelhouder van een BV. In 1975 kochten zij voor ƒ 19 500 gezamenlijk een stuk weiland dat grensde aan het terrein waarop de BV was gevestigd. In februari 1977 kochten zij nog een stuk aangrenzende grond voor ƒ 16 935. In mei 1977 werd besloten dat de BV beide stukken grond van belanghebbende en zijn broer zou kopen, mits van de gemeente een bouwvergunning zou worden verkregen. De verkoop vond plaats op 14 november 1977 voor een prijs van ƒ 128 000. De winst op het in 1975 gekochte stuk grond was een meevaller als gevolg van ontwikkelingen waarop belanghebbende en zijn broer mochten hopen maar niet konden rekenen, omdat zij daarop geen invloed hadden. Dit ligt anders met betrekking tot het in 1977 gekochte stuk grond. In december 1976 was het voorbereidingsbesluit voor het nieuwe bestemmingsplan van de gemeente genomen. Daardoor kwam de mogelijkheid van industriële bebouwing van de grond in zicht. Wat de verkoper van de grond kennelijk niet wist, maar wat de gebroeders X wel duidelijk voor ogen moet hebben gestaan, is dat hun BV van die mogelijkheid daadwerkelijk en binnen afzienbare tijd gebruik zou willen maken. Door aldus op de juiste plaats en tijd hun kennis en kapitaal productief te maken, deden de gebroeders meer dan enkel het beheren van vermogen, speculeerden zij niet met een ongewisse uitkomst, doch verrichtten zij arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Arnhem 24 mei 1983, nr. 2381/1980, BNB 1984/330.

Het hof heeft voor zijn oordeel dat belanghebbende zijn aandeel in de panden heeft gekocht met de redelijke verwachting dat deze met winst zouden kunnen worden verkocht redengevend geoordeeld: dat belanghebbende als medewerker bij een makelaardij deskundig is ten aanzien van de aan- en verkoop van onroerend goed, dat belanghebbende als zodanig bovendien gemakkelijk over veel informatie ten aanzien van de plaatselijke marktsituatie kon beschikken en dat aannemelijk is dat hij daardoor kon voorzien dat de panden op korte termijn met winst zouden kunnen worden verkocht. Hiermee heeft het hof tot uitdrukking gebracht dat bij het behalen van het onderhavige voordeel deskundigheid en relaties gewichtige factoren hebben gevormd. Het hof kon in het midden laten of de panden langs de gebruikelijke weg te koop zijn aangeboden en of de aankoopprijs onder normale omstandigheden tot stand is gekomen, nu niet is vastgesteld en evenmin voor het hof is aangevoerd dat de verkoper, wat deskundigheid en relaties betreft, met belanghebbende op één lijn stond. Uitgaande van de genoemde oordelen en de omstandigheid dat belanghebbende de panden heeft gekocht met de bedoeling deze op korte termijn te verkopen, heeft het hof terecht beslist dat sprake is van een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
HR 2 november 1983, nr. 22 029, BNB 1983/329.

Belanghebbende, in dienstbetrekking bij een BV, had in 1974 en 1975 opdracht van de directie tot verkoop van een aan de BV toebehorend dubbel woonhuis; beide woningen werden door huurders bewoond, het ene door een werknemer en het andere door de weduwe van een voormalige werknemer van de BV. Laatstbedoelde huurster is op 16 oktober 1975 overleden aan de ziekte waarvoor zij reeds enige maanden was opgenomen in een ziekenhuis. Via een stroman kocht belanghebbende in oktober 1975 het gehele onroerend goed voor ƒ 9700. Op 5 juli 1976 werden de transportakten verleden en op dezelfde dag nog werd het voorheen door de weduwe bewoonde gedeelte door belanghebbende getransporteerd aan een koper, die het van hem had gekocht voor ƒ 52 000. Het door belanghebbende behaalde voordeel wordt in 1976 belast als inkomsten uit andere arbeid. Belanghebbende heeft weliswaar door zijn positie in de dienstbetrekking bij zijn werkgeefster de mogelijkheid gehad het onroerend goed te verwerven. De voor realisatie van het door hem te dezen beoogde voordeel verrichte arbeid, zoals het voor de verwerving inschakelen van een stroman en de verkoop van één perceel, kan echter niet met voormelde dienstbetrekking in verband worden gebracht. Het tijdstip van genieten in de zin van art. 33 Wet IB is niet eerder te stellen dan in 1976, het jaar waarin belanghebbende de woning verkocht en de koopsom ontving.
HR 7 december 1983, nr. 22 126, BNB 1984/49 (m.nt. Hofstra).

Belanghebbende heeft het onroerend goed gekocht met het oogmerk de binnendijks gelegen grond op korte termijn na verkaveling voor een hogere prijs te verkopen. Het met de vervreemding te behalen voordeel was bij de aankoop reeds zodanig voorzienbaar dat hij hier (nagenoeg) geen vermogensrisico liep, omdat het met de verkaveling te behalen voordeel niet volledig in de aankoopprijs van ƒ 400 000 was verdisconteerd. Inkomsten uit andere arbeid (tevens beslissing met betrekking tot geschilpunten die onder de Wet IB 2001 anders liggen dan onder de Wet IB 1964: schenking van een deel van het onroerend goed aan de zoon; latere terugkoop van twee percelen).
HR 16 juli 1984, nr. 22 543, BNB 1984/245 (m.nt. Den Boer; FED 1 november 1984, IB '64: Art. 22:241, m.aant. Cornelisse).

Belanghebbende, taxateur bij een makelaar, kocht in juli 1976 acht etagewoningen in verhuurde staat voor een gezamenlijke prijs van ƒ 120 000. Hij verkocht ze weer op 22 mei 1978, eveneens in verhuurde staat, voor ƒ 285 000. Het hof acht het voordeel belast. Verwijzing moet echter volgen, omdat het oordeel dat aankoopprijs bijzonder laag is geweest door het hof niet voldoende is gemotiveerd. Indien belanghebbende met de aan- en verkoop van de woningen werkzaamheden heeft verricht als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 is niet van belang of de uiteindelijke omvang van het behaalde voordeel mede afhankelijk was van factoren die niet door deze werkzaamheden konden worden beïnvloed. (De verwijzingsprocedure leidde tot HR 15 juli 1987, nr. 24 706, *BNB* 1987/276, waarin centraal stond de vraag of het splitsen in appartementsrechten normaal vermogensbeheer was (zie aant. 7.14.5.))
HR 17 oktober 1984, nr. 22 565, BNB 1984/325 (FED 1985/39, m.aant. Cornelisse).

Belanghebbende koopt verpacht onroerend goed voor een bedrag waarvoor hij het eerder (in zijn functie van taxateur) heeft getaxeerd. Op het moment van koop wist hij dat de pachter afstand wilde doen van zijn rechten als pachter. Na koop verkoopt hij een gedeelte van het onroerend goed aan de teruggetreden pachter. In de daaropvolgende twee jaren verkoopt hij het onroerend goed in gedeelten. Op het moment van aankoop was redelijkerwijs voorzienbaar dat met de aan- en verkoop voordeel zou worden behaald.
Hof 's-Hertogenbosch 1 februari 1985, nr. 2824/1983, V-N 1985, blz. 1544, punt 16.

Belanghebbende had reeds bij de aankoop van de grond het voornemen die grond, nadat deze zijn agrarische bestemming zou hebben verloren en als industriegrond zou kunnen worden gebezigd, tegen een hogere dan de bij aankoop betaalde prijs aan de door hem beheerste vennootschap over te dragen, welke overdracht niet in eigendom, maar in erfpacht heeft plaatsgevonden. Gezien de desbetreffende wetenschap van belanghebbende, de tijdstippen waarop wijziging van het bestemmingsplan werd verzocht en een bouwvergunning werd aangevraagd, het relatief korte tijdsbestek waarbinnen een en ander zijn beslag kreeg en de ontbindende voorwaarden die deel uitmaken van de overeenkomsten waarbij

belanghebbende de gronden kocht, oordeelt het hof dat de uit de bestemmingswijziging voortvloeiende waardestijging van de gronden moet worden aangemerkt als een voor belanghebbende voorzienbaar en redelijkerwijze te verwachten voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid. Hiervan uitgaande moet het door belanghebbende behaalde voordeel tot de inkomsten uit andere arbeid worden gerekend.
HR 18 april 1990, nr. 26 567, BNB 1990/159.

Belanghebbende, werkzaam op het makelaarskantoor van zijn neef, heeft een voordeel behaald met het kopen en verkopen van het onroerend goed nu tegenover de voor het pand gerealiseerde verkoopopbrengst van ƒ 135 000, waarvan niet is gesteld of gebleken dat deze niet overeenstemde met de waarde in het economische verkeer van het pand, stond het door belanghebbende ter veiling gedane bod van ƒ 80 000 vermeerderd met kosten. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat bij het behalen van dit voordeel de ervaring en deskundigheid van belanghebbende op het gebied van onroerend goed in de desbetreffende plaats en omgeving aannemelijk is, nu belanghebbende, werkzaam als medewerker op een makelaarskantoor, op de hoogte is van de plaatselijke onroerendgoedmarkt en de aldaar geldende prijzen. Niet juist is de opvatting van belanghebbende dat, nu hij aan de veiling heeft deelgenomen met het oogmerk de plokpenning te verdienen, slechts na de aankoop van het onroerend goed verrichte werkzaamheden in aanmerking mogen worden genomen bij de beantwoording van de vraag of een voordeel is behaald en of dit belastbaar is. Indien een belastingplichtige beschikt over ervaring, deskundigheid en relaties op het terrein van aan- en verkoop van onroerend goed, is een door hem bij aan- en verkoop behaald voordeel belastbaar, indien deze omstandigheid bij het behalen van dat voordeel een belangrijke rol heeft gespeeld, ook in geval het bieden van de belastingplichtige, dat de aankoop tot gevolg had, was gericht op het verkrijgen van plokpenningen. In het laatste geval kan immers worden aangenomen dat de belastingplichtige zijn bod ook zou hebben uitgebracht indien hij had geweten dat dit tot aankoop van het onroerend goed zou leiden.
HR 28 november 1990, nr. 26 981, BNB 1993/132 (FED 1993/501, m.aant. Van Dijk).

Belanghebbende heeft een perceel bosgrond gekocht dat vervolgens door hem wordt verkaveld. Hij heeft een deel van de ontstane kavels verkocht met gebruikmaking van de diensten van de tot zijn kennissenkring behorende B die onder andere werkzaam was als bemiddelaar bij de aan- en verkoop van bosgronden. Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende met de aankoop, verkaveling en verkoop met betrekking tot het bosperceel in het economische verkeer arbeid heeft verricht welke normaal vermogensbeheer te boven gaat. Dat oordeel, waarin ligt besloten dat het hier gaat om in het economische verkeer verrichte handelingen welke naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particuliere vermogenstransacties te buiten gaan, brengt mede dat te dezen sprake is van werkzaamheden in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Bij de beantwoording van de vraag of een werkzaamheid die in de sfeer van de inkomstenverwerving ligt een bron van inkomen vormt, blijven rentelasten buiten beschouwing. Evenmin is voor de beantwoording van die vraag van belang dat niet met zekerheid valt te voorzien dat met die werkzaamheid - met weglating van rentelasten - uiteindelijk voordeel zal worden behaald.
HR 17 april 1991, nr. 27 338, BNB 1991/153 (FED 1991/672, m.aant. Niessen).

Belanghebbende heeft in de periode 1976-1991 vierentwintig aan- en verkooptransacties in onroerend goed verricht in een buurt die hij goed kende. Kennis en ervaring hebben de belanghebbende in staat gesteld het voordeel in dit jaar te behalen; het voordeel is belast.
Hof 's-Gravenhage 19 oktober 1994, nr. 93/1373, V-N 1995, blz. 1539, punt 14.

Belanghebbende en D waren de enige middellijke aandeelhouders in een BV. Zij besloten een aantal panden van de BV te kopen voor ƒ 1 miljoen. Een makelaar had reeds belangstelling getoond voor de aankoop van deze panden voor ƒ 1,1 miljoen. Uiteindelijk zijn de panden door belanghebbende en D doorverkocht voor ƒ 1,25 miljoen. Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende en D op een gegeven moment het plan hebben opgevat en vervolgens uitgevoerd om de panden voor zichzelf te kopen teneinde deze zo spoedig mogelijk met winst door te verkopen. Het hof heeft voorts geoordeeld dat een voordeel bij doorverkoop van de panden redelijkerwijs kon worden voorzien, zij het dat ten tijde van de

aankoop de omvang van dat mogelijke voordeel niet was te overzien. Hiermee heeft het hof tot uitdrukking gebracht dat belanghebbende en D bij de aankoop van de panden zich ervan bewust waren dat de door hen betaalde koopprijs belangrijk lager was dan de prijs die zij bij verkoop zouden kunnen bedingen. Het met de aan- en verkoop behaalde voordeel is door belanghebbende voor zijn aandeel genoten als opbrengst van werkzaamheden en diensten in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Niet juist is de stelling van belanghebbende dat geen sprake kan zijn van een belastbaar voordeel, omdat niet meer arbeid zou zijn verricht dan de enkele aan- en verkoop. Evenmin juist is het betoog dat als verrichte arbeid alleen werkzaamheden na de aankoop van de panden in aanmerking komen, omdat bij en door de aankoop reeds een voordeel is gerealiseerd dat belastbaar is als opbrengst van aandelen wegens een uitdeling van winst. De omstandigheid dat belanghebbende en D de panden beneden de waarde kochten, brengt niet mede dat hun werkzaamheden gesplitst moeten worden gedacht in een onttrekking van winst gevolgd door een in de vermogenssfeer liggende enkele verkoop. De toepasselijkheid van art. 22, eerste lid, onderdeel b, in situaties van aan- en verkoop van vermogensbestanddelen vloeit voort uit het geheel van aan- en verkoop, waarbij de aankoop in de wetenschap dat tegen een hogere prijs kan worden verkocht essentieel is. Dat wordt niet anders indien, zoals hier, is gekocht van een vennootschap waarvan de koper (middellijk) aandeelhouder is. De betekenis van de uitdeling gaat niet verder dan dat van het totale voordeel dat met de onder art. 22, eerste lid, onderdeel b, vallende aan- en verkoop is behaald, een bedrag gelijk aan die uitdeling niet als opbrengst van arbeid kan worden aangemerkt (HR 22 september 1982, nr. 21 152, *BNB* 1982/324).
HR 9 augustus 1996, nr. 31 081, BNB 1996/333 (m.nt. Zwemmer; FED 1996/1015, m.aant. Maat).

Belanghebbende koopt samen met zijn broer een perceel grond. Zij hebben ervaring met woningbouw. Hij wist dat de gemeente op de grond in de toekomst woningbouw zou toestaan. Aannemelijk is dat belanghebbende en zijn broer aanvankelijk het oogmerk hadden zelf een woningbouwproject op te zetten. Het perceel is verkocht aan een projectontwikkelaar. Deze transacties vergden meer deskundigheid en activiteit dan voor een particulier in het kader van normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. De aankoop had niet een louter speculatief karakter. Het behaalde voordeel behoort tot de inkomsten uit arbeid.
Hof Amsterdam 11 maart 1998, nr. 97/1622, FED 1999/554.

Belanghebbende, horecaondernemer, wist reeds voor hij het koopcontract inzake een nog te bouwen winkelpand tekende dat hij het pand met winst kon doorleveren aan een projectontwikkelaar. Het hof oordeelt dat belanghebbende tot aankoop overging met het oogmerk een voorzienbaar voordeel te behalen en dat zijn handelen niet tot normaal vermogensbeheer is te rekenen. Door belanghebbende zijn inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden genoten.
HR 8 juli 1998, nr. 33 310, BNB 1998/281 (m.nt. Zwemmer).

Belanghebbende koopt een café-restaurant en verkoopt dit ongeveer vier maanden later met winst door. Het hof acht aannemelijk dat belanghebbende gekocht heeft met het oogmerk om zo spoedig mogelijk te verkopen en dat zij toen een informatievoorsprong had, omdat zij wist dat zij minder betaalde dan de waarde in het economische verkeer. De omstandigheid dat de prijs op zakelijke wijze totstandgekomen - een verkoper, die wegens financieringsmoeilijkheden snel tot zaken wil komen, kan genoegen hebben genomen met een prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer - sluit niet uit dat de transactiewinst belast is.
HR 24 januari 2001, nr. 36 041, BNB 2001/129.

Literatuur
J.J.M. Leijsen, *FED* 23 februari 1984, IB '64: Art. 22:224, meent, dat in de casus van HR 2 november 1983, *BNB* 1983/329, nog wel ruimte zat om te concluderen tot speculatief handelen. Hiertoe had verwezen moeten worden om te onderzoeken hoe de aankoopprijs tot stand was gekomen.
J.C. de Zeeuw, 'Genieten: wie, wat en wanneer?', *WFR* 1985/5706, bespreekt onder meer HR 16 juli 1984, *BNB* 1984/245.

7.14.2. Deskundigheid, ervaring en voorkennis van anderen

Beschouwing
Als de belastingplichtige door eigen deskundigheid, ervaring of voorkennis weet dat de door hem betaalde koopprijs voor een onroerende zaken lager is dan de prijs die hij bij de voorgenomen verkoop kan bedingen, is in het algemeen sprake van een overige werkzaamheid. Hetzelfde geldt als de belastingplichtige die deskundigheid, ervaring of voorkennis zelf mist, maar de deskundigheid, ervaring of voorkennis van zijn relaties een gewichtige rol hebben gespeeld bij het door belanghebbende behaalde voordeel.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Er moet gewicht worden toegekend aan de omstandigheid dat belanghebbende en zijn deelgenoten ervaren en vakkundig waren op het gebied van het bouwen en verkopen van huizen. Hierdoor was het risico voor belanghebbende geringer dan bij zuivere speculatie het geval pleegt te zijn. De werkzaamheden omvatten meer dan eenvoudige beschikking over vermogensbestanddelen.
HR 16 februari 1938, nr. 6622.

In het algemeen heeft het buiten bedrijf kopen van onroerend goed met de bedoeling het met winst te verkopen en het daarna verkopen van dat onroerend goed het karakter van op zichzelf staande werkzaamheden. De behaalde winst is belast, tenzij er sprake is van speculatie. Ten onrechte is niet beoordeeld de stelling van de inspecteur dat de bewustheid van de lage aankoopprijs had bestaan door de deskundigheid van andere participanten. Dat de latere koper bij toeval zou zijn gevonden, brengt nog niet mee dat de winst achteraf aan speculatie moet worden toegeschreven.
HR 20 maart 1940, B. nr. 7129.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Indien bij een transactie de ervaring en de deskundigheid van een of meer der deelnemers, zomede hun relaties en organisatie een gewichtige factor hebben gevormd, valt het aldus behaalde voordeel voor alle deelnemers onder zuivere opbrengst van eigen onderneming en van arbeid. De omstandigheid op zichzelf dat een der participanten bouwondernemer en aannemer is en belastingplichtige zelf door zijn functie geacht moet worden op het gebied van onroerende goederen en de waarde daarvan deskundig te zijn is evenwel niet voldoende.
HR 13 januari 1948, B. nr. 8448.

Het samen met een ander, wiens bedrijf dit is, kopen en verkopen van een onroerend goed met het doel om winst te behalen is, zo al geen deelneming in het bedrijf van de ander, in elk geval andere arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941.
HR 5 september 1956, nr. 12 859, BNB 1956/266.

Bij voordeel behaald met transacties in onroerend goed door een belastingplichtige en een ander stempelt reeds de omstandigheid dat de bijzondere kennis op dit gebied van de ander, zomede diens ervaring en relaties gewichtige factoren waren bij het behalen van het voordeel, dit voordeel tot opbrengst ex art. 29 Besluit IB 1941.
HR 2 oktober 1957, nr. 13 323, BNB 1957/294.

Een makelaar in onroerend goed en zijn vrouw namen deel aan een combinatie die een winkelpand aan- en verkocht. Voor de makelaar is sprake van winst. Het aandeel van zijn echtgenote vormt andere opbrengst van arbeid.
Hof Amsterdam 5 maart 1964, nr. 65/1963, BNB 1964/286.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, die in een maatschap het beroep van accountant uitoefent, heeft in de

jaren 1964 en volgende tezamen met zijn compagnon percelen grond in Spanje gekocht en deze percelen korte tijd later weer met winst verkocht. De aan- en verkopen vonden plaats van of aan, althans door bemiddeling van B, die in Spanje woonde en aldaar optrad als handelaar of makelaar in onroerend goed. Het hof merkt het in 1967 genoten voordeel aan als inkomsten uit arbeid, omdat in zeer belangrijke mate gebruik werd gemaakt van de ervaring en deskundigheid van een insider. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt verworpen.
HR 4 april 1973, nr. 17 065, BNB 1973/133 (m.nt. Smeets).

Belanghebbende, in loondienst bij pluimveehandel, heeft samen met zijn broers (predikant, werktuigbouwkundige) in 1973 en 1974 onroerende goederen gekocht en na korte tijd tegen hogere prijzen verkocht door bemiddeling van dezelfde makelaar, met wie een speciale relatie bestond. In 1974 was het totale voordeel *f* 22 694. Er is sprake van arbeid en het voordeel is belast. Belanghebbende en zijn broers hebben bij hun streven naar het behalen van voordeel gebruik gemaakt van de kennis en de werkzaamheden van hun makelaar.
Hof Amsterdam 8 november 1978, nr. 1559/76, BNB 1979/276.

De deskundigheid van de nauw met belanghebbende samenwerkende zoon als bemiddelaar en handelaar in onroerende goederen stempelt de behaalde voordelen niet tot voordelen als bedoeld in art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964, indien niet tevens komt vast te staan dat deze deskundigheid een gewichtige factor heeft gevormd bij het behalen van het voordeel. De omstandigheid dat in de bewuste periode de prijzen van woningen nog stegen, is niet van belang aangezien deze algemeen bekende omstandigheid ten tijde van de aankopen niet meer kon zijn dan een louter speculatief uitzicht op waardestijging. Volgt verwijzing (*Bew.*: zie HR 13 maart 1985, nr. 22 794, *BNB* 1986/232).
HR 22 juni 1983, nr. 21 602, BNB 1983/286 (m.nt. Van Brunschot).

Verwijzingsprocedure naar aanleiding van HR 22 juni 1983, nr. 21 602, *BNB* 1983/286 (m.nt. Van Brunschot). Alle door belanghebbende verkochte onroerende goederen zijn verkocht nadat haar zoon kopers daarvoor had gezocht in de relatiekring van zijn onderneming, welke onder meer omvatte de bemiddeling en handel in onroerend goed. Haar zoon heeft in een aantal gevallen aan te kopen onroerende goederen bezichtigd ten einde haar omtrent de wenselijkheid van aankoop te adviseren. Het hof heeft uit een en ander afgeleid dat belanghebbende slechts tot het behaalde voordeel is gekomen en is kunnen komen door gebruik te maken van het inzicht, de kennis en de informatie die haar zoon beroepshalve met betrekking tot de onroerend-goedmarkt bezat en dat aldus de deskundigheid van haar zoon een gewichtige factor heeft gevormd bij het behalen van het voordeel. Hiermee heeft het hof mede tot uitdrukking willen brengen dat de aan- en verkooptransactie door de zoon van belanghebbende voor haar is behandeld als ware het een door hem voor eigen rekening verrichte transactie. Mede gelet op het feit dat belanghebbende het met de onderwerpelijke aan- en verkooptransactie behaalde voordeel ook heeft beoogd, heeft het hof terecht dat voordeel gerekend tot de inkomsten uit andere arbeid.
HR 13 maart 1985, nr. 22 794, BNB 1986/232 (m.nt. Hartman; FED 1985/275, m.aant. Leijsen).

Belanghebbende en zijn vader sluiten op 15 maart 1977 een koopovereenkomst strekkende tot overdracht van een perceel grond, op dat moment in gebruik bij C, die zich beroept op de door hem met de vader van belanghebbende gemaakte afspraak om als eerste gegadigde op te treden. Belanghebbende verklaart zich bereid mee te werken aan een overdracht aan C tegen een prijs van *f* 240 000. Als omstreeks juli 1977 blijkt dat de plannen van C tot overdracht van het perceel aan de gemeente ten behoeve van de door C ontwikkelde bouwplannen niet doorgaan, ziet C vooralsnog van aankoop af. Sedertdien streven C, belanghebbende en de vader van belanghebbende ernaar om in onderlinge samenwerking een zo hoog mogelijke prijs voor het perceel te realiseren. Hun inspanningen resulteren in de verkoop in september 1978 van het perceel aan een projectontwikkelaar voor *f* 620 000. Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende bij de doorverkoop van het perceel voor gemeenschappelijke rekening heeft gehandeld met iemand, C, wiens bemoeienis een onder art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 vallende werkzaamheid vormde. Zulks brengt mee dat het door belanghebbende behaalde voordeel moet worden aangemerkt als voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.

HR 9 september 1987, nr. 24 707, BNB 1988/15 (m.nt. Brunt; FED 1987/538, m.aant. Van Dijck).

Belanghebbende koopt na een tip van zijn zoon die taxateur is, een onroerende zaak, splitst deze en verkoopt een gedeelte daarvan, de woonboerderij, binnen twee dagen door aan A. Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende de zaak heeft gekocht met het oogmerk deze op korte termijn met een voorzienbaar voordeel te verkopen. Kennelijk heeft het hof aangenomen dat belanghebbende een informatievoorsprong ten opzichte van derden had, hierin bestaande dat hij wist dat degene die de woonboerderij reeds na twee dagen kocht een gegadigde koper was. Aan zijn oordeel dat belanghebbende, die nadien ook het gastenverblijf heeft verkocht en een stuk grond - voorshands - heeft behouden, met de aan- en verkoop arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964 heeft verricht, heeft het hof kennelijk ten grondslag gelegd zijn oordeel dat voor belanghebbende ten tijde van de aankoop van de onroerende zaak met toebehoren tevens voorzienbaar was dat de na de voorgenomen verkoop van de woonboerderij resterende zaken bij verkoop een zodanig bedrag zouden kunnen opbrengen dat met de aan- en verkoop - tevens gelet op te maken kosten - uiteindelijk voordeel zou worden behaald. Laatstbedoeld oordeel behoefde evenwel nadere motivering. Met name kan daartoe niet dienen de enkele omstandigheid dat achteraf is gebleken dat de aan- en verkoop belanghebbende een voordelig resultaat heeft opgeleverd. Volgt verwijzing.
HR 10 november 1999, nr. 34 743, BNB 2000/4.

Belanghebbende, landbouwer, heeft in oktober 1993 een onroerende zaak gekocht voor *f* 325 000, op verzoek van zijn accountant. Belanghebbende kende het pand niet. Kort daarna heeft belanghebbende de onroerende zaak verkocht voor *f* 400 000 aan de zoon van de accountant. Belanghebbende heeft zich op verzoek van de accountant en ten behoeve diens zoon bereid verklaard op te treden als koper van de onroerende zaak, met de afspraak dat belanghebbende deze zaak op een later tijdstip aan de zoon of een door deze beheerste vennootschap zou verkopen. Het door belanghebbende voor deze dienstverlening ontvangen bedrag behoort tot de inkomsten uit andere arbeid. Het behaalde voordeel was beoogd en in redelijkheid te voorzien.
Hof Amsterdam 1 november 2000, nr. 99/2487, V-N 2001/23.23.

Belanghebbende kocht op 5 december 1995 een perceel grond voor *f* 825 000. Op 6 maart 1996 oefende hij een koopoptie uit met betrekking tot een aangrenzend perceel. De koopprijs van dat perceel was *f* 54 000. In beide overeenkomsten staat dat de grond door belanghebbende zal worden gebruikt als bouwperceel met bestemming kantoorruimten en bedrijfshallen. Belanghebbende heeft op 18 januari 1996 een architect opdracht gegeven tot het verrichten van tekenwerkzaamheden ten behoeve van een analyse met betrekking tot de bebouwingsplannen. Op 5 juni 1996 heeft belanghebbende een samenwerkingsovereenkomst gesloten met een projectontwikkelaar. Belanghebbende heeft de grond op 13 februari 1997 voor *f* 2 957 000 aan deze projectontwikkelaar verkocht. Ten tijde van de aankoop van de grond kon door belanghebbende gezien de prijzen redelijkerwijs voordeel worden verwacht. Belanghebbende had ten tijde van de koop, naast wellicht andere oogmerken, tevens het oogmerk met de eventuele verkoop van de grond voordeel te behalen. Hij heeft niet alleen de grond gekocht maar ook de relaties die de verkopers reeds hadden opgebouwd met bouwer(s), (onder)aannemer(s), installateur(s), architect(en) en leverancier(s). De deskundigheid van architect en projectontwikkelaar moeten aan belanghebbende worden toegerekend, waardoor belanghebbende in feite zelf als projectontwikkelaar is opgetreden. Het hof is van oordeel dat belanghebbende in het economische verkeer werkzaamheden heeft verricht die normaal vermogensbeheer te boven gaan, alsmede met de aankoop van de grond een voordeel beoogde en verwachtte te behalen, dat een normaal te achten rendement daarop te boven ging. Er is sprake van inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Hertogenbosch 3 september 2002, nr. 99/30466, V-N 2002/50.2.10.

Belanghebbende kocht op 10 juni 1997 (datum levering) een winkelpand voor *f* 750 324. Om het pand te kunnen financieren, vroeg zij eind 1996 een hypotheekofferte aan waarin zij haar voorkeur uitsprak voor een twee jaar vaste rente. Op 17 februari 1997 heeft belanghebbende

met betrekking tot het pand een huurovereenkomst met C gesloten, ingaande per 1 september 1997 met een jaarhuur van ƒ 200 000. Om het pand geschikt te maken voor de verhuur heeft een verbouwing plaatsgevonden. Op 18 december 1997 verkocht belanghebbende het pand voor ƒ 2 025 000 aan derden die al meer panden verhuurden aan C. De echtgenoot van belanghebbende, die door middel van zijn BV contacten had met C, wist dat C op zoek was naar winkellocaties. Het is aannemelijk dat belanghebbende het pand heeft gekocht met het oogmerk dit met voordeel te verkopen, terwijl dit voordeel voor haar ten tijde van de aankoop voorzienbaar was. Indien en voorzover de deskundigheid van de echtgenoot van belanghebbende hierbij een rol heeft gespeeld, heeft hij deze deskundigheid kennelijk ten dienste van belanghebbende gesteld teneinde het voordeel te behalen. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld.
Hof Leeuwarden 4 juni 2003, nr. 01/1056, V-N 2003/44.1.2.

De hofuitspraak die tot onderstaand arrest heeft geleid, is Hof Leeuwarden 16 augustus 2002, nr. 01/0327, *V-N* 2002/42.2.4, en *V-N* 2002/55.1.4. Bij de publicatie van het arrest zijn andere beslissingen vermeld die kennelijk betrekking hebben op verwanten van belanghebbende.
De echtgenote van belanghebbende hield middellijk 20% van de aandelen in een BV. De andere aandelen waren middellijk in handen van haar twee broers en twee zusters. Tot het vermogen van de in voorlopige surséance van betaling geraakte BV behoorde een voormalige polikliniek. Een woningbouwstichting wilde op die locatie woningbouw realiseren, maar overeenstemming werd niet bereikt. Het is ook niet gelukt aan de polikliniek een kantoorinvulling te geven. Daarna is contact gelegd met iemand (verder: de initiator) die daar een sportcentrum wilde ontwikkelen. Alle onderhandelingen werden gevoerd door de vader van belanghebbende. Tegen de voor een sportcentrum verleende bouwvergunning werd bezwaar gemaakt, onder meer door de woningbouwstichting die belangstelling voor de polikliniek bleef houden. Begin 1995 wilde de bewindvoerder van de BV de crediteuren een akkoord aanbieden om een faillissement te voorkomen. De activa van de BV dienden daarvoor te gelde te worden gemaakt. De bewindvoerder heeft toegezegd met de verkoop van de polikliniek aan belanghebbende en haar broers en zusters in te stemmen tegen de door een makelaar getaxeerde waarde. Een makelaar heeft de polikliniek getaxeerd op ƒ 25 000. In zijn taxatierapport staat dat pogingen een alternatieve bestemming te vinden op niets zijn uitgelopen. Verkoop aan de kinderen van de polikliniek met een parkeerterrein vond in april 1995 plaats voor ƒ 25 000. De makelaar heeft bij zijn taxatie geen rekening gehouden met het parkeerterrein, waaraan zijns inziens een waarde had moeten worden toegekend van ƒ 100 000. Eind 1995 hebben de kinderen de polikliniek en het parkeerterrein voor ƒ 1 100 000 aan de woningbouwvereniging verkocht. Het hof acht geen middellijke winstuitdeling aanwezig, omdat de BV geen voor uitdeling beschikbare winst had. De vader moet zich bij de aankoop ervan bewust zijn geweest dat de prijs van ƒ 25 000 beduidend lager was dan de werkelijke waarde van de onroerende zaken. Hij moet op de hoogte zijn geweest van de mogelijkheid bij verkoop een zeer veel hogere prijs te realiseren. Tevens moet bij de aankoop het voornemen aanwezig zijn geweest de onroerende zaken voor een zeer veel hogere prijs aan de initiator van het sportcentrum dan wel aan de woningbouwvereniging over te dragen. De vader voerde steeds, ook na de aankoop door de kinderen, onderhandelingen met de initiator en heeft inspanningen geleverd om een bouwvergunning te verkrijgen. Niet uitgesloten is dat de vader met de planontwikkeling voor het sportcentrum heeft beoogd de bereidheid van de woningbouwvereniging te vergroten om een hoge prijs voor de onroerende zaken te betalen. De kennis en het handelen van de vader dienen aan de kinderen te worden toegerekend. Nu de echtgenote van belanghebbende zich door de wetenschap van de vader bewust moet zijn geweest van de extreem lage aankoopprijs en zij door de kennis en het handelen van de vader met de aan- en verkoop van de onroerende zaken een beoogd en redelijkerwijs te verwachten voordeel heeft genoten, dient dit voordeel in zijn geheel te worden aangemerkt als inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964. Dit voordeel behoort tot het persoonlijke inkomen van de echtgenote van belanghebbende. Het beroep in cassatie van de staatssecretaris (tegen het oordeel van het hof dat bij belanghebbende niets was te belasten) wordt zonder nadere motivering verworpen.
HR 17 december 2004, 38 883, V-N 2005/5.1.10.

Literatuur

J.J.M. Leijsen, *FED* 27 oktober 1983, IB '64: Art. 22:222, brengt HR 22 juni 1983, *BNB* 1983/286, in verband met HR 13 januari 1948, *B.* nr. 8448.

7.14.3. Gebruikmaken van optierechten en voorkeursrechten

Beschouwing
Een optierecht of voorkeursrecht kan een belastingplichtige de kans bieden de aan- en verkoop van een onroerende zaak met voorzienbaar voordeel te doen plaatsvinden. Daardoor kan er sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende had een koopoptie met een looptijd van 14 dagen bedongen om een perceel grond voor ƒ 117 000 te kopen, met de bedoeling dat hij deze grond aan een derde zou verkopen. Als belanghebbende niet van de koopoptie gebruik zou maken, moest hij ƒ 250 aan de eigenaar van de grond verkopen. Toen de eigenaar in die 14 dagen zelf een koper vond, heeft belanghebbende na onderhandelingen tegen ƒ 5000 afstand gedaan van zijn koopoptie. Dit bedrag is belast. De mogelijkheid dat een handeling naar gelang van de omstandigheden winst of verlies kan opleveren, is geenszins voldoende om die te stempelen tot speculatie, daar die mogelijkheid zich in de regel voordoet bij het sluiten van transacties en bij het aangaan van koopovereenkomsten, die ook belaste opbrengst kunnen verschaffen of verlies kunnen opleveren. Het was de bedoeling dat belanghebbende werkzaamheden zou verrichten (het benaderen van enkele zijner relaties) om tot verkoop te komen. Als belanghebbende aldus winst had behaald, zou sprake zijn geweest van opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Daarom kan ook de ƒ 5000, die hij heeft genoten in plaats van het voordeel dat hij bij het slagen van de verkoop zou hebben gekregen, niet anders worden beschouwd dan als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden.
HR 21 december 1927, B. nr. 4180.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende die een koopoptie had op enige panden maakte daarvan gebruik nadat hij zekerheid had gekregen omtrent een onmiddellijke doorverkoop met winst. Gezien de eenvoud en de beperktheid van de door belanghebbende verrichte rechtshandelingen - los van de uitoefening van een bedrijf of beroep - is hier geen sprake van arbeid in de zin van art. 28, eerste lid, 1e, doch van daden van vermogensbeheer. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie, onder meer omdat het hof feitelijk heeft vastgesteld dat belanghebbende voor het verkrijgen van de optie generlei activiteit heeft ontwikkeld of arbeid heeft verricht en dat hij voor de daarop volgende verkoop van deze percelen - gepaard gaande met het gebruik maken van de optie - slechts eenvoudige en beperkte rechtshandelingen behoefde te verrichten.
Hof Arnhem 6 maart 1962, nr. 480/1961, BNB 1962/237.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, werkzaam bij een bank en studerend voor makelaar, heeft op 6 maart 1978 een perceel bouwgrond gekocht voor ƒ 67 430, welk perceel hij vier dagen later weer heeft verkocht voor ƒ 125 000 (netto voordeel ƒ 41 515). Belanghebbende had omstreeks september 1977 een optie op dat perceel verkregen. Deze optie bood voor iemand die - als belanghebbende - deskundig is, voorzienbaar voordeel en geen kans op nadeel. Deze omstandigheid is voor belanghebbende bij de verwerving van de optie doorslaggevend geweest. Toen belanghebbende van de optie gebruik maakte, was hem bekend dat hij een aanzienlijk voordeel kon behalen. Hiervan uitgaande moet het door belanghebbende genoten voordeel moet worden aangemerkt als een voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964. De werkzaamheden, bestaande uit de verwerving van de optie en de aan- en verkooptransacties met betrekking tot de grond, hebben niet een speculatief karakter gedragen. Het hof kon in het midden laten of de prijs waarvoor belanghebbende de grond kon kopen, normaal althans niet te hoog was en of zijn ervaring, deskundigheid en relaties bij het behalen van het

voordeel een rol van overwegende betekenis hebben gespeeld.
HR 16 januari 1985, nr. 22 753, BNB 1985/199 (m.nt. Van Brunschot).

Belanghebbende en zijn broer hebben met H een afspraak gemaakt, inhoudende dat zij een voorkeursrecht tot koop tegen een reële prijs zouden hebben indien tot verkoop van een perceel grond zou worden overgegaan. De gemeente V is in de grond geïnteresseerd en bereikt met belanghebbende en zijn broer overeenstemming over een prijs van ƒ a. H draagt de grond over aan belanghebbende en zijn broer voor ƒ b (prijs uitgaande van landbouwbestemming van de grond). Daarna volgt overdracht van de grond aan de gemeente V. Het voordeel ƒ a - ƒ b komt voor de helft van de grond aan de gemeente V. Het voordeel ƒ a - ƒ b komt voor de helft aan belanghebbende toe. Dit vormt voor belanghebbende inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid.
Hof Arnhem 16 juni 1989, nr. 868/1984, V-N 1989, blz. 3236, punt 17.

Belanghebbende koopt voor ƒ 100 000 een café. Bij de koop verkrijgt belanghebbende het recht van koop op een stuk bouwgrond voor ƒ 40 000. Belanghebbende geeft zijn makelaar opdracht voor de bouwgrond een koper te zoeken. Na de notariële overdrachtsakte van het café wordt de optie uitgeoefend waarna belanghebbende de bouwgrond voor ƒ 65 000 doorverkoopt. Het hof is van oordeel dat het perceel bouwgrond ten tijde van de optieverlening aan belanghebbende reeds 60 à 65 000 gulden waard was. De inspecteur heeft niet aangegeven dat belanghebbende een informatievoorsprong zou hebben. Het behaalde voordeel is onbelast.
Hof Arnhem 5 oktober 1990, nr. 2614/1987, V-N 1991, blz. 438, punt 13.

7.14.4. Aankoop in verhuurde staat, verkoop in vrije staat

Beschouwing
Als de belastingplichtige een pand koopt in verhuurde staat, heeft hij de mogelijkheid het pand na het einde van de huur voor de waarde in vrije staat te verkopen. Deze mogelijkheid leidt echter niet tot de conclusie dat dan sprake is van een overige werkzaamheid, omdat de omstandigheid in de aankoopprijs is verdisconteerd. Voor een huurder die de door hem gehuurde woning koopt met het oogmerk deze woning snel in vrije staat te verkopen, kan wel sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, directeur-aandeelhouder van een NV wier zaken slecht gingen, koopt voor ƒ 70 000 van een tante een pand dat aan de NV was verhuurd. Belanghebbende neemt daarna ontslag als directeur, vraagt het faillissement van de NV aan en verkoopt nadat de huur van het pand is opgezegd, het pand vrij voor ƒ 186 000. Het hof oordeelt dat belanghebbende het pand heeft gekocht teneinde dit tegen een hogere prijs te verkopen en dat belanghebbende zich bij de aankoop van dit prijsverschil bewust was. Op grond hiervan heeft het hof terecht beslist dat het met voormelde transacties behaalde voordeel door belanghebbende is genoten als andere opbrengst van arbeid in de zin van artikel 28 Besluit IB 1941.
HR 15 december 1965, nr. 15 498, BNB 1966/103 (m.nt. Van Dijck).

Bloemenwinkelier A koopt buiten bedrijf verhuurde woning met de wetenschap dat de huurder het pand spoedig zal ontruimen, en verkoopt het pand terstond daarna leeg op te leveren. Voordeel is geen opbrengst van arbeid: niet is gesteld of gebleken dat de wetenschap van ontruiming tot A is beperkt gebleven, werkzaamheden gaan normale kader niet te buiten, ervaring en deskundigheid geen factor.
Hof Leeuwarden 23 januari 1967, nr. 296/66, FED IB: Art. 28:90.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, fruitkweker, verkreeg een recht van opstal voor de duur van vijf jaren, na welke periode alle opstallen eigendom zouden worden van de grondeigenaren, tegen een

vergoeding van ƒ 25 000. Belanghebbende liet een huis bouwen voor ƒ 25 573. Na afloop van de 5 jaren verkochten de grondeigenaren het huis. Van de verkrijger kocht belanghebbende het door hem gehuurde en nog bewoonde huis voor ƒ 70 000. Na verbouwingen gepleegd te hebben vond het transport ter zake van voormelde koop plaats. Op diezelfde dag verkocht belanghebbende het huis voor ƒ 130 000. Na te hebben overwogen dat de koop van een woonhuis door degene die als huurder dat huis bewoont, naar de ervaring leert, in de regel een voordeel inhoudt voor de koper, hierin bestaande dat deze desgewenst te gelegener tijd het huis in ontruimde staat kan verkopen voor een hoger bedrag dan de koopprijs die hij daarvoor heeft betaald, heeft het hof geoordeeld dat de verwezenlijking van een zodanig voordeel een vermogensmutatie vormt welke buiten het onzuivere inkomen omgaat en dat dit niet anders is, indien ten tijde van de koop reeds vaststaat dat de woning aanstonds weer zal worden verkocht. Met deze oordelen, waarmede het hof tot uitdrukking heeft gebracht dat het voordeel behaald door degene die als huurder van een woonhuis dat huis in bewoonde staat koopt en het vervolgens in ontruimde staat verkoopt nimmer gerekend kan worden tot de voordelen als bedoeld in art. 22 Wet IB 1964, heeft het hof echter blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting. Zodanig voordeel kan immers een dergelijk voordeel zijn, met name indien de aankoop is geschied met het oogmerk om door wederverkoop van het huis in ontruimde staat een voordeel te behalen en dat voordeel bij de aankoop redelijkerwijze voorzienbaar was. Hieraan doet niet af dat het voordeel slechts kan worden behaald ten gevolge van de omstandigheid dat de belastingplichtige het huis in verhuurde staat heeft gekocht. Volgt verwijzing.
HR 24 september 1980, nr. 19 758, BNB 1981/2 (m.nt. Van Brunschot).

Belanghebbende, aannemer, verricht regelmatig aan- en verkopen van onroerend goed. De aankopen betreffen voornamelijk panden die aan oudere mensen zijn verhuurd; zodra een pand vrij van huur komt biedt belanghebbende het in vrij opleverbare staat te koop aan. De aan- en verkooptransacties lopen in het algemeen over een makelaar. Er is sprake van inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Gravenhage 5 februari 1981, nr. 125/80, BNB 1982/120 (V-N 1982, blz. 908).

In een geval waarin een tandarts het door hem gehuurde woon/praktijkpand aankocht, en later weer verkocht, oordeelde het hof het aannemelijk, dat het behaalde voordeel was beoogd en ook redelijkerwijze was te verwachten. Het hof heeft doen medewegen, dat ten tijde van de aankoop reeds moet hebben vastgestaan dat het pand op korte termijn zou worden ontruimd.
Hof 's-Gravenhage 31 augustus 1981, nr. 28/81, V-N 1982, blz. 1841, punt 5.

Erflater kocht in november 1976 de door hem tot dan toe van een pensioenfonds gehuurde woning. Hij verkocht de woning op dezelfde dag met winst via een makelaar door aan een kennis. In de procedure is niet in geschil dat sprake is van inkomsten uit andere arbeid. Het beroep op het vertrouwensbeginsel (vanwege de inlichting voor het invullen van het aangiftebiljet) het wordt verworpen.
HR 23 juni 1982, nr. 21 172, BNB 1982/236 (m.nt. Den Boer).

Belanghebbende kocht een gebouw, bestaande uit 24 verhuurde flats en 16 verhuurde garages. In het jaar van aanschaf kwamen vier flats met garage vrij van huur, en in het daarop volgende jaar vijf flats, waarvan één met garage. Belanghebbende verkocht al deze flats en garages. Belanghebbende heeft in feite - steeds op het moment dat de gelegenheid zich daartoe, overigens zonder haar toedoen, voordeed - niet meer gedaan dan gebruik maken van de algemeen bekende omstandigheid dat leeg op te leveren woonruimte bij verkoop meer opbrengt dan verhuurde woonruimte. De enkele verwachting dat na de aankoop van een gebouw van 24 flats het leegkomen van een appartement zich meer dan eens zal voordoen, brengt niet met zich dat een deswege gerealiseerd voordeel tot het belastbare inkomen moet worden gerekend, ook niet wanneer die verwachting vaker in vervulling is gegaan dan de verkoper en de koper hebben voorzien.
Hof Amsterdam 2 maart 1983, nr. 5977/81, FED 15 november 1984, IB '64: art. 22 : 244.

Belanghebbende heeft zich in de loop der jaren steeds meer beziggehouden met aankoop van verhuurde woningen en met verkopen van deze woningen indien en zodra de huurder de

woning heeft ontruimd. De aankopen worden grotendeels met vreemd vermogen gefinancierd. Ten tijde van de aankoop is niet bekend of de panden binnen afzienbare tijd leeg komen. De betekenis van algemeen bekende omstandigheden, zoals het prijsverschil tussen verhuurde en onverhuurde woningen en de omstandigheid dat verhuurde woningen te eniger tijd leeg kunnen komen, pleegt in de prijs te zijn verdisconteerd. De ten tijde van de aankoop bestaande verwachting dat de klaarblijkelijk voor een normale prijs gekochte woningen bij leegkomen voor een hogere prijs zouden kunnen worden verkocht, levert onvoldoende reden op om de daarmee behaalde voordelen als inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 aan te merken, aangezien die op algemeen bekende omstandigheden gebaseerde verwachting ten tijde van de aankopen niet meer kon zijn dan een louter speculatief uitzicht op waardestijging.
HR 15 juli 1983, nr. 21 830, BNB 1983/252 (m.nt. Den Boer).

Belanghebbende huurt in privé een pand, dat hij onderverhuurt aan een BV. M heeft belangstelling voor het pand. Belanghebbende koopt het pand van de eigenaar en verkoopt het vervolgens aan M. Door het winkelpand aan te kopen, heeft belanghebbende zichzelf weliswaar in een positie gebracht waarin hij het verschil tussen de waarden in verhuurde respectievelijk onverhuurde toestand van het pand kon realiseren - en heeft hij in zoverre arbeid verricht in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 - maar er kan niet worden gezegd dat het verschil tussen de aan- en verkoopprijs van het pand voor belanghebbende inkomsten uit andere arbeid vormt. Dit verschil gaat de waarde van zijn huurrechten ten tijde van de aankoop niet te boven. Een vergelijking HR 15 december 1965, *BNB* 1966/103, waarin de vennootschap die het pand in gebruik had tevens huurster van het pand was, gaat niet op. Vervreemding of afstand van een tot het prive-vermogen behorend huurrecht als het onderhavige, dat na het afsluiten van de huurovereenkomst een aanzienlijke waarde heeft gekregen, is in beginsel een vermogenstransactie.
Hof Arnhem 7 april 1990, nr. 782/1986, V-N 1990, blz. 2717, punt 15.

Aankoop van verhuurde appartementen, gevolgd door verkoop van vrij van huur gekomen appartementen. Activiteiten gaan normaal vermogensbeheer niet te boven.
Hof 's-Hertogenbosch 19 oktober 1992, nr. 1149/1190, FED 1993/289.

Ingeval degene die als huurder een huis bewoont, dit aankoopt met het oogmerk om door wederverkoop van het huis in ontruimde staat een voordeel te behalen en dat voordeel bij de aankoop redelijkerwijs voorzienbaar is, is sprake van een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 (vergelijk HR 24 september 1980, *BNB* 1981/2). Voormelde situatie heeft zich te dezen voorgedaan. Het transactievoordeel dient daarom tot de arbeidsinkomsten in voormelde zin te worden gerekend. Daaraan doet niet af dat de aan- en de verkoopprijs mogelijk zijn beïnvloed door verbeteringen die door belanghebbende en zijn ex-echtgenote tijdens de huwelijkse periode als huurders aan de woning zijn aangebracht. In casu is de voor toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, benodigde - minimale - arbeid echter door de echtgenote (en de door haar ingeschakelde makelaar) is verricht. Het uit die arbeid voortspruitende voordeel, dat ook op haar bankrekening is gestort, moet dan ook volledig aan haar worden toegerekend.
Hof Amsterdam 19 april 1994, nr. 91/0355, V-N 1994, blz. 2677, punt 7.

Belanghebbende treedt op als bemiddelaar bij transacties in agrarische rechten. Hij koopt op 1 juni 1993 een verhuurde boerderij voor ƒ 125 000. De huur zou naar verwachting van de bij deze overeenkomst betrokken partijen medio 1994 worden beëindigd maar dit wordt al begin 1994. Na wat licht onderhoud verkoopt belanghebbende de boerderij in juni 1994 voor ƒ 250 000. Het is niet aannemelijk dat belanghebbende dit voordeel ten tijde van de aankoop kon voorzien. Belanghebbende bezat geen specifieke deskundigheid op het vlak van agrarische onroerende zaken en hij kocht hij de boerderij voor dezelfde prijs als waarvoor de verkoopster de boerderij ongeveer een jaar eerder van een onafhankelijke derde had gekocht. De prijs waarvoor belanghebbende de boerderij verwierf, was niet kennelijk een te lage prijs, zodat uit hoofde daarvan het toen niet reeds voorzienbaar was dat bij een eventuele latere verkoop uit hoofde daarvan een aanzienlijk voordeel zou kunnen worden behaald. De door belanghebbende verrichte schoonmaak- en opknapwerkzaamheden gaan niet te boven hetgeen als normaal vermogensbeheer kan worden beschouwd. Hetzelfde geldt

voor het doen leegmaken van de ondergrondse tanks/gierkelders uit hoofde van de jegens de uiteindelijke koopster van de boerderij aangegane verplichting.
Hof 's-Hertogenbosch 17 februari 2003, nr. 00/2735, V-N 2003/31.12.

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 1982, blz. 2502, behandelt een vraag over een pachter van een boerderij die eind 1980 zonder vergoeding afstand doet van zijn pachtrechten en begin januari 1981 het woonhuis en de gebouwen koopt voor een waarde in bewoonde staat namelijk ƒ 100 000. Hij kan het onroerend goed in juli 1982 verkopen, ter voorkoming van onteigening door de gemeente voor ƒ 290 000. Het gaat erom met welk oogmerk tot koop is aangegaan, voor duurzame zelfbewoning of voor verkoop.
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2005/22.14, aantekening bij Hof Amsterdam 6 januari 2005, nr. 03/4160. In deze met betrekking tot de winstsfeer gedane uitspraak ging het om een belastingplichtige die haar onderneming door haar voormalige partner (D) liet afwikkelen. Tot het ondernemingsvermogen behoorde de economische eigendom van een pand dat aan de moeder van D werd verhuurd. De waarde van het pand is door een makelaar op 7 april 1998 in verhuurde staat getaxeerd op ƒ 130 000. Voor dat bedrag is het pand aan D verkocht. D heeft het pand op 1 mei 1998 in ontruimde staat voor ƒ 310 000 aan derden verkocht. Het hof beslist dat voor de berekening van de stakingswinst moet worden uitgegaan van de door de ondernemer gerealiseerde verkoopopbrengst van ƒ 130 000: zij ging uit van het taxatierapport en wist niet dat de moeder van D het pand zou verlaten. Het komt Redactie Vakstudie Nieuws voor dat bij D sprake is van andere inkomsten uit arbeid (thans resultaat uit overige werkzaamheden) ter grootte van ƒ 180 000, te weten het verschil tussen ƒ 310 000 en ƒ 130 000.

7.14.5. Normaal vermogensbeheer

Beschouwing
Het beleggen in onroerende zaken moet in het algemeen als normaal vermogensbeheer worden aangemerkt, zodat geen sprake is van een overige werkzaamheid. Dat geldt in beginsel ook bij de grotere woningmaatschappen. Het desbetreffende beleid is met ingang van 31 oktober 2005 opnieuw gepubliceerd, zonder een inhoudelijke wijziging.

Beleid met ingang van 31 oktober 2005. Beleggingen in woningmaatschappen

'1. Inleiding
De afgelopen jaren zijn in verschillende besluiten vragen beantwoord op het terrein van het inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Deze besluiten en onderdelen van besluiten worden in dit besluit samengevoegd en hebben een meer kaderstellende vorm gekregen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. De navolgende (onderdelen van) besluiten zijn geactualiseerd en overgenomen in dit besluit:
(...)
- Besluit van 5 juni 2003, nr. CPP2003/1013M *(Bew.: BNB 2003/302 (V-N 2003/30.15))*;
  (...)

2.1. Woningmaatschappen
Er zijn beleggingsproducten op de markt waarbij door particulieren via een vastgoedfonds in de vorm van een maatschap met een looptijd van zeven jaren in woningen wordt belegd. Deze woningen worden door de maatschap in verhuurde staat aangekocht. Het beleid van de maatschap is erop gericht om na het vertrek van een huurder de desbetreffende woning in onbewoonde staat te verkopen. Het rendement van de belegging wordt in hoge mate bepaald door de waardesprong verhuurde staat-onverhuurde staat (indirect rendement). Sluitende exploitatie zonder verkoop van de woningen is niet altijd mogelijk. Het directe rendement (de huuropbrengsten) is hiervoor in beginsel te laag. De feitelijke werkzaamheden worden verricht door een beheerder (gelieerd aan de initiator van het product en zelf geen maat in de maatschap). Het beleid van de productbeheerder is er niet actief op gericht om de huurders de woningen te doen verlaten. De belegger zelf stelt zich eveneens passief op. Na afloop van de contractsperiode van zeven jaar worden de resterende nog verhuurde woningen verkocht. Zo'n beleggingsproduct valt in box 3. De belegger is voor zijn rendement namelijk geheel

afhankelijk van de marktwerking en speelt in de geschetste situatie geen actieve rol in het geheel. Ik merk echter op dat niet elke woningmaatschap in box 3 valt. Telkens dient te worden getoetst of sprake is van winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden of van een beleggingsproduct dat in box 3 thuishoort. Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van normaal vermogensbeheer te buiten gaan of van uitponden (artikel 3.90 en 3.91, eerste lid, onderdeel *c*, van de Wet inkomstenbelasting 2001, hierna: Wet IB 2001).
(...)

7. Inwerkingtreding en intrekking besluiten
Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit.
De besluiten van *(...)* 5 juni 2003, nr. CPP2003/1013M, *(...)* zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2005, nr. CPP2005/1272M, V-N 2005/54.8.

Beleid tot 31 oktober 2005. Beleggingen in woningmaatschappen

'Aan mij zijn vragen voorgelegd over de fiscale positie van zogeheten woningmaatschappen. De vragen spitsen zich toe op de vraag of een dergelijke belegging tot de grondslag voor het inkomen uit sparen en beleggen (box 3) behoort. Deze vraag en het antwoord daarop zijn hieronder opgenomen.
Vraag
Er zijn beleggingsproducten op de markt waarbij door particulieren via een vastgoedfonds in de vorm van een maatschap met een looptijd van 7 jaren in woningen wordt belegd. Deze woningen worden door de maatschap in verhuurde staat aangekocht. Het beleid van de maatschap is erop gericht om na het vertrek van een huurder de desbetreffende woning in onbewoonde staat te verkopen. Het rendement van de belegging wordt in hoge mate bepaald door de waardesprong verhuurde staat-onverhuurde staat (indirect rendement). Sluitende exploitatie zonder verkoop van de woningen is niet altijd mogelijk. Het directe rendement (de huuropbrengsten) is hiervoor in beginsel te laag. De feitelijke werkzaamheden worden verricht door een beheerder (gelieerd aan de initiator van het product en zelf geen maat in de maatschap). Het beleid van de productbeheerder is er niet actief op gericht om de huurders de woningen te doen verlaten. De belegger zelf stelt zich eveneens passief op. Na afloop van de contractsperiode (zeven jaar) worden de resterende nog verhuurde woningen verkocht.
Valt dit beleggingsproduct in box-3?
Antwoord
Ja. De belegger is voor zijn rendement geheel afhankelijk van de marktwerking en speelt in de geschetste situatie geen actieve rol in het geheel.
Ik merk echter op dat niet elke woningmaatschap in box 3 valt. Telkens dient te worden getoetst of sprake is van winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden of van een beleggingsproduct dat in box 3 thuishoort. Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van normaal vermogensbeheer te buiten gaan of van uitponden (artikel 3.90 en 3.91, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001).'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2003, nr. CPP2003/1013M, BNB 2003/302 (V-N 2003/30.15).

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Aankoop en verkoop van vastgoed valt zonder meer niet andere arbeid te beschouwen. Het innen van huren en het betalen van lasten zijn handelingen die voor elke eigenaar van onroerend goed normaal zijn en kunnen dus bepaaldelijk niet wijzen in de richting van arbeid als bedoeld in art. 28 Besluit IB 1941. Indien bij de onderwerpelijke transactie de ervaring en deskundigheid van een of meer van de deelnemers zomede hun relaties en organisaties een gewichtige factor hebben gevormd, valt het aldus behaalde voordeel wel onder de bepaling.
HR 13 januari 1948, B. nr. 8448.

Niet gebleken is dat bij de aan- en verkoop van onroerende goederen werkzaamheden zijn verricht welke het normale kader van werkzaamheden verbonden aan buiten bedrijf of beroep gedane vermogenstransacties te buiten gaan, dan wel de ervaring of deskundigheid een

gewichtige factor hebben gevormd. Voordeel door aankoop in 1961 respectievelijk 1962 en verkoop in 1962 is geen andere opbrengst van arbeid.
Hof Leeuwarden 25 januari 1965, nr. 258/64, WFR 1965/4766.

Belanghebbende, wiens bedrijf onder meer handel in onroerend goed omvat, koopt in 1961 een verhuurd pand dat hij in 1962 - na gedeeltelijke ontruiming - tegen een hogere prijs verkoopt. Niet is gebleken dat belanghebbende het pand zou hebben gekocht in de verwachting dat hij het eerlang, in verband met het gedeeltelijk vrij van huur geraken, met voordeel zou kunnen verkopen en met het voornemen dat alsdan te doen. Het is zeer wel aannemelijk dat de belanghebbende tot verkoop besloot nadat, voor hem onverwachts, de bovenwoning vrij van huur was geraakt. Evenmin is gebleken dat tussen het genoten voordeel en de kennis of kundigheden van belanghebbende uit hoofde van zijn bedrijf enig verband zou bestaan, noch dat de bedrijfsuitoefening belanghebbende tot het behalen daarvan in staat heeft gesteld. De transactie, welke voor belanghebbende voordeel heeft opgeleverd, had iedere particuliere belegger evenzeer als hij kunnen verrichten. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof 's-Gravenhage 14 november 1967, nr. 61/1967, BNB 1968/192.

Makelaar in onroerend goed koopt en verkoopt voor eigen rekening huizen; aankopen voor aanzienlijk deel gefinancierd uit hypothecaire leningen. Voordeel is geen andere opbrengst van arbeid omdat geen sprake is van arbeid, welke normaal vermogensbeheer te boven gaat. Belanghebbende heeft de gewoonte aangenomen gelden te beleggen in onroerend goed als duurzaam bezit. De verkoop van de woningen die in 1964 vrij van huur kwamen, moet in het kader van het beheer van een vermogen als door de belanghebbende gevormd als een normale handeling worden beschouwd. Niet is gebleken dat belanghebbende bij de aankoop van die woningen op enigerlei wijze wetenschap heeft gehad omtrent het spoedig vrij komen van die woningen. Blijkens noot in *BNB* stelde de staatssecretaris stelde vanwege het feitelijke karakter geen cassatie in. Tevens merkte de staatssecretaris op dat de enkele omstandigheid dat belanghebbende op het gebied van onroerende goederen over vakkennis, vaardigheden en relaties beschikte, is niet voldoende om het voordeel op grond van art. 28 Besluit IB 1941 te kunnen belasten. Daarvoor is ten minste nodig, dat bedoelde eigenschappen bij het behalen van het voordeel gewichtige factoren hebben gevormd.
Hof 's-Gravenhage 26 februari 1968, nr. 4/1968, BNB 1968/253.

Belanghebbende, textielhandelaar en kerkmeester van een Rooms-Katholieke parochie, zoekt een woning voor de pastoor. Hij vindt woning waarvan Q eigenaar is. R, directeur van een aannemingsmaatschappij en ook kerkmeester, en Q richten een maatschap op tot exploitatie van het pand. Q brengt het pand in; belanghebbende en R brengen ieder *ƒ* 10 000 in. Nadat de pastoor een andere woning had gevonden, verkoopt de maatschap het pand. Het door belanghebbende behaalde voordeel is niet belast: in elk geval noch beoogd noch redelijkerwijs te verwachten.
Hof Arnhem 14 juni 1967, nr. 430/66, WFR 1967/4876, blz. 994.

Belanghebbende, advocaat en procureur, behaalt voordeel met aan- en verkoop van onroerend goed in samenwerking met relatie. Het is niet gebleken dat de partners, toen zij de grond kochten, reeds het oogmerk hadden deze terstond of op zeer korte termijn weer door te verkopen. Integendeel, het is aannemelijk dat zij aanvankelijk hebben gedacht aan een belegging, zij het een belegging, welke een speculatief karakter droeg, in die zin dat zij hoopten op een waardestijging, welke de gemaakte kosten en het renteverlies op den duur zou overtreffen. De aankoop en de verkoop van de grond zijn daden van vermogensbeheer. De vraag of het behaalde voordeel beoogd en voorzienbaar was, behoeft geen onderzoek. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof 's-Gravenhage 8 augustus 1967, nr. 29/1967, BNB 1968/187.

Belanghebbende, bloembollenkweker, koopt met een collega grond welke is gelegen op korte afstand van de bebouwde kom doch niet in een uitbreidingsplan. Ook reeds eerder gezamenlijke transacties. Het voordeel is niet belast want redelijkerwijs niet te voorzien; er is niet meer arbeid verricht dan voor normaal vermogensbeheer.
Hof Amsterdam 15 oktober 1967, 782/1966, V-N 1968, blz. 519.

Belanghebbende heeft in februari 1960 een oud haltegebouw gekocht teneinde daarin, zo zijn gezondheid dat zou toelaten, een restauratiebedrijf te beginnen. Het is echter gebleven bij een aantal voorbereidingshandelingen - onder meer verhuur van een gedeelte van het terrein aan een oliemaatschappij voor een benzinestation, enige verbouwingen aan het pand - en nadat A nog enige tijd in het gebouwtje heeft gewoond, heeft hij het in maart 1963 met voordeel verkocht. Het hof beslist dat geen sprake is van een bedrijf, terwijl van andere arbeid evenmin sprake is. Blijkens noot in *BNB* heeft de staatssecretaris afgezien van het instellen van beroep in cassatie.
Hof 's-Gravenhage 25 juni 1970, nr. 31/1970, BNB 1971/165.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft de bouw van een fabriekshal aangenomen. Toen deze nagenoeg gereed was, heeft belanghebbende op 17 augustus 1966 de hal met de ondergrond van de opdrachtgeefster gekocht en deze op 26 augustus 1966 met ongeveer ƒ 33 000 voordeel doorverkocht aan een derde. Het voordeel is niet aan te merken als winst uit bedrijf. Het behoort evenmin tot de inkomsten uit andere arbeid. Er is niet komen vast te staan dat belanghebbende de gunstige afloop tengevolge van zijn bedrijfsuitoefening heeft kunnen voorzien en ook niet dat hij die gunstige afloop door die bedrijfsuitoefening heeft beïnvloed. De aankoopprijs kwam overeen met de waarde en belanghebbende wist toen niet dat hij het onroerend goed voor een hogere prijs aan die derde kon verkopen. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof Amsterdam 23 februari 1970, nr. 170/1969, BNB 1971/17.

Belanghebbende, makelaar en taxateur van onroerend goed, verwerft in 1953 met zijn vader een perceel grond dat reeds voor 1940 door de vader werd gehuurd. Bij het overlijden van zijn moeder verkreeg belanghebbende het gehele perceel. Hij geeft in 1963 opdracht voor het ontwerpen van een bouwplan voor een garage met bovenwoningen. In 1965 verkoopt hij het plan en de grond. Het voordeel kan niet als winst uit onderneming of als inkomsten uit arbeid worden aangemerkt.
Hof Arnhem 28 juni 1971, nr. 44/1971, FED 28 oktober 1971, IB '64: Art. 7 : 51.

Belanghebbende, exploitant van een bouwbureau, heeft een aantal flats gekocht van een NV waarvan hij directeur/aandeelhouder was, terwijl hij destijds het bouwplan van het flatgebouw aan die NV heeft geleverd en de directie van de bouw heeft gevoerd. Het bij verkoop van een dezer flats behaalde voordeel kan niet worden gerangschikt onder de inkomsten uit andere arbeid. Tussen het behaalde voordeel en de arbeid ten behoeve van het bouwproject bestaat geen causaal verband, terwijl niet gebleken is dat bij aan- en/of verkoop arbeid werd verricht die de grenzen van gewoon vermogensbeheer overschreed.
Hof 's-Gravenhage 10 oktober 1974, nr. 24/1974, BNB 1975/197.

Belanghebbende, chefslager in loondienst, heeft gedurende tien jaar onroerend goed aan- en verkocht, waarmede een vermogen van ƒ 291 500 bezwaard met ƒ 126 000 is opgebouwd. Hij behaalt in 1971 tot een totaal van ƒ 28 930 voordeel met de verkoop van in 1970 en in 1971 gekochte huizen. Het hof oordeelt dat geen sprake is van arbeid doch van normaal vermogensbeheer (geen bedoeling tot verkoop, voordelen redelijkerwijs niet te voorzien, niet gebleken van ervaring en deskundigheid bij A of relaties).
Hof Amsterdam 7 april 1976, nr. 593/75, FED 7 oktober 1976, IB '64: Art. 22 : 120.

Verwijzingsprocedure HR 17 oktober 1984, nr. 22 565, *BNB* 1984/325 (zie aant. 7.14.1). Het antwoord op de vraag of de splitsing van het recht op een gebouw in appartementsrechten werkzaamheden met zich brengt welke normaal vermogensbeheer te boven gaan, hangt af van de omvang van die werkzaamheden. Nu het hof zijn oordeel dat ter zake van het splitsen meer arbeid is verricht dan in het kader van gewoon vermogensbeheer gebruikelijk is, slechts hierop heeft gegrond dat belanghebbende niet wilde beleggen, maar van het begin af de bedoeling had de woningen te splitsen in appartementsrechten om ze daarna afzonderlijk te verkopen met winst, is de uitspraak onvoldoende gemotiveerd. Het hof heeft immers niets vastgesteld omtrent de omvang van de werkzaamheden die noodzakelijk waren om tot de

splitsing in appartementsrechten te komen. Volgt verwijzing.
HR 15 juli 1987, nr. 24 706, BNB 1987/276.

Belanghebbende heeft gesteld dat hij het aanbod tot koop van een woonhuis aanvaardde omdat de vraagprijs laag was en een financiering mogelijk was. Hij heeft het woonhuis mitsdien niet gekocht met het oogmerk het te verkopen teneinde een voordeel te behalen. Aan dat oordeel staat niet in de weg dat belanghebbende zich ten tijde van de koop bewust was van het voordeel dat in de lage aankoopprijs besloten wordt. Verkoop van de woning kan de vermogenswinst in de onderhavige situatie niet in inkomsten doen verkeren.
Hof Amsterdam 12 juni 1989, nr. 2038/88, FED 1989/554.

Belanghebbende werkte bij de onderneming D. Deze onderneming was eigenaar van een complex dat al enige jaren was gekraakt. Vanwege financiële omstandigheden verkoopt D na herhaalde vergeefse pogingen tot verkoop op 30 maart 1983 het gekraakte complex voor ƒ 15 000 aan belanghebbende. De prijs was op dat moment reëel. Op 7 december 1983 verkocht belanghebbende het complex aan de krakersvereniging voor ƒ 165 000. Het initiatief tot de verkoop aan de groep krakers was uitgegaan van de groep zelf en niet van belanghebbende of zijn werkgeefster. De groep kwam tot dit besluit nadat de gemeente bereid was een gemeentegarantie af te geven. Dat de waardestijging van het complex geheel en al een direct gevolg is van het initiatief van de krakers en van de bereidheid van de gemeente kon door belanghebbende op 30 maart 1983 redelijkerwijs niet worden voorzien noch door hem worden beïnvloed. Van werkzaamheden welke normaal vermogensbeheer te boven gaan is hier geen sprake geweest. Het waardeverschil is geen voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.
Hof 's-Gravenhage 24 juni 1991, nr. 5241/89, FED 1991/658.

D deed aan belanghebbende het aanbod het kort tevoren door D Beheer BV gekochte onroerend goed over te nemen. Belanghebbende hield dit aanbod in beraad hield en verklaarde zich enige tijd later op verzoek van D bereid af te zien van de uit dit aanbod voortvloeiende rechten, mits hem financiële compensatie zou worden geboden welke tenslotte is bepaald op een bedrag van ƒ 199 587,50. Belanghebbende kon reeds uit hoofde van dat aanbod aanspraak maken op een vergoeding als tegenprestatie voor zijn bereidheid terug te treden. Hieraan doet niet af dat dit terugtreden notarieel de vorm heeft gekregen van een aan- en verkoop en een daarop volgende levering van het onroerend goed. Niet aannemelijk is dat belanghebbende voor het behalen van het voordeel omvangrijkere arbeid heeft verricht dan voor normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Niet gebleken is dat hij in dit verband meer heeft gedaan dan het meerbedoelde aanbod in beraad nemen, in overleg met derden nagaan of hij de koopsom van het onroerend goed zou kunnen financieren en zich desgevraagd bereid verklaren tegen een vergoeding van de overname van het onroerend goed af te zien. Zodanige arbeid is qua omvang niet ongebruikelijk in het kader van het beleggen van vermogen in onroerend goed. Evenmin is aannemelijk dat belanghebbende reeds op het tijdstip waarop hem dit aanbod werd gedaan de bedoeling en de redelijke verwachting had voordeel te behalen door zijn uit hoofde van dat aanbod met betrekking tot het onroerend goed verkregen rechten tegen vergoeding prijs te geven, dan wel het onroerend goed na de eventuele aankoop daarvan met voordeel te verkopen. Ook is niet gebleken dat belanghebbende enige specifieke deskundigheid met betrekking tot onroerend goed of de exploitatie daarvan bezat. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 14 oktober 1992, nr. 4397/90, V-N 1993, blz. 479, punt 8.

Belanghebbende, van beroep makelaar, heeft in 1991 samen met een bouwondernemer in privé een pand gekocht voor ƒ 5 miljoen. Het pand is gerenoveerd en vervolgens vanaf 1 januari 1993 verhuurd. In december 1996 wordt het pand verkocht aan de huurder. Belanghebbende behaalt een onbelaste vermogenswinst van ƒ 3.2 miljoen. Niet aannemelijk is gemaakt dat het pand is gekocht met het oog op verkoop of dat het is verbouwd gericht met het zicht op de verkoop ervan. De afspraak met de inspecteur dat hij de verkoop van een onroerende zaak na een termijn van 48 maanden na de aankoop onbelast laat, houdt niet in dat sprake is van belaste inkomsten bij verkoop binnen die termijn.
Hof Amsterdam 11 mei 1999, nr. 98/0996, V-N 1999/54.20.

Literatuur
W. Garssen, 'Exploitatie van onroerend goed in het grensgebied van onderneming en vermogensbeheer en de toepassing van artikel 6 en 24 Wet IB 1964 in recente rechtspraak', *MBB* oktober 1983.

7.14.6. Speculatie

Beschouwing
Speculatieve transacties in onroerende zaken vormen geen overige werkzaamheid. Het inschatten van algemeen bekende omstandigheden (zoals een oplopende markt; het op enig moment in vrije staat kunnen verkopen van verhuurde woningen) moet ook als speculatief worden aangemerkt.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende en zijn broers kochten op een openbare veiling verschillende terreinen hadden gekocht in de hoop dat eigenaren van aanliggende percelen een gedeelte daarvan zouden willen kopen. Voor de koop waren geen besprekingen over de wederverkoop gehouden. Voorts konden zij zelf die terreinen niet exploiteren. Er was sprake van speculatie. Dat verschillende werkzaamheden zijn verricht doet hier niet aan af. Het behalen van winst door speculatie is in de regel niet mogelijk zonder dat de betrokkene althans enkele werkzaamheden verricht. De Raad van Beroep kon tot de gevolgtrekking komen, dat de gemaakte winst behaald is enkel door speculatie in goederen.
HR 13 maart 1940, B. nr. 7124.

Belanghebbende verrichtte vele activiteiten in verband met een reeks van onroerend goed-transacties: het oprichten NV tot verkoop van zomerhuisjes, welke NV later een ruimere doelstelling verkreeg, het oprichten van een coöperatieve vereniging S waaraan erfpachtrecht van de grond werd overgedragen het oprichten van de coöperatieve vereniging M tot stichting van een tweede bungalowpark. Belanghebbende behaalt enkele voordelen door verkoop van woonrechten en verkoop van het tweede bouwproject. Het hof beslist dat voor X geen sprake is van een bedrijf of beroep en evenmin van andere arbeid.
Hof Amsterdam 17 april 1970, nr. 246/1968, FED IB: Art. 6 (1) (1950) : 336.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, directeur-aandeelhouder van garagebedrijf A-BV, koopt op 1 mei 1975 van deze BV een aanvankelijk voor het stichten van een filiaal bestemd stuk grond voor ƒ 45 500. In augustus 1975 verkoopt belanghebbende de grond aan een onroerendgoedmaatschappij voor ƒ 155 000. Het hof oordeelt dat belanghebbende de grond voor een normale prijs heeft gekocht. In een zodanige prijs pleegt de betekenis van een algemeen bekende omstandigheid als een oplopende markt reeds te zijn verdisconteerd. De verwachting dat voor een normale prijs aangekochte grond ten gevolge van de algemeen bekende omstandigheid als een oplopende markt nog in waarde zal stijgen, levert onvoldoende reden op om die waardestijging, wanneer zij wordt gerealiseerd, als een voordeel uit ander arbeid aan te merken, aangezien zodanige verwachting bij de aankoop van de grond niet meer is dan een louter speculatief uitzicht op waardestijging. Er zijn geen feiten waaruit zou kunnen volgen dat ten tijde van de aankoop van de grond door belanghebbende het behalen van winst redelijkerwijze viel te verwachten. Het bij de verkoop behaalde voordeel valt derhalve niet aan te merken als een inkomste uit arbeid als bedoeld in art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
HR 16 juni 1982, nr. 21 117, BNB 1983/30.

Belanghebbende heeft in 1973 een complex onroerende goederen gekocht en daarvan in 1975 één garage en twee woningen verkocht met een transactievoordeel van rond ƒ 25 000. Dit voordeel is niet belast als inkomsten uit andere arbeid, mede omdat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat het voordeel vanwege het door hem gestelde prijsverschil (omdat belanghebbende kocht in de markt voor grote beleggers en verkocht in de markt voor particuliere woningzoekenden en kleine beleggers) redelijkerwijs voorzienbaar was. De

inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt, dat de door hem gestelde deskundigheid, ervaring en relaties op onroerend goed gebied bij de transacties een gewichtige factor hebben gevormd.
Hof Leeuwarden 13 augustus 1982, nr. 64/80, BNB 1984/14.

Belanghebbende heeft in 1976 een drietal onroerende goederen verkocht die hij in 1973 (in één geval samen met anderen) heeft gekocht. Deze onroerende goederen zijn alle gedurende langere of kortere tijd dienstbaar gemaakt ofwel aan de door hem bewoonde en bij wijze van vrijetijdsbesteding geëxploiteerde boerderij ofwel, door middel van verhuur, aan door besloten vennootschappen gedreven ondernemingen. Het is niet aannemelijk dat deze ondernemingen zodanig werden gedreven dat belanghebbende kon verwachten dat door hun spoedige ondergang de weg vrij zou komen om de onroerende goederen waarin zij werden uitgeoefend, te verkopen. Belanghebbende heeft met de aankopen geen voordeel beoogd en dat voordeel was ook niet te verwachten. Geen inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 16 november 1982, nr. 2660/80, V-N 1984, blz. 1928, punt 9.

Belanghebbende kocht in september 1977 een boerderij met bijbehoren en grond voor *f* 220 000. In oktober verkocht hij de boerderij aan een bouwbedrijf voor *f* 237 900. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende er bij de aankoop zeker van kon zijn dat hij de boerderij voor een hogere prijs dan de aankoopprijs van de hand kon doen. De omstandigheid dat belanghebbende de boerderij heeft gekocht tegen een redelijke prijs in een oplopende markt die nog geen enkel teken van stagnatie vertoonde, is onvoldoende reden om een waardestijging, wanneer zij wordt gerealiseerd, als voordeel uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden aan te merken.
Hof Arnhem 20 december 1982, nr. 2378/1981, V-N 1984, blz. 1505, punt 10.

Belanghebbende, fiscaal-juridisch medewerker, koopt en verkoopt met een gering tijdsverschil een flatgebouw. Gelet op zijn financiële positie ligt het niet voor de hand aan te nemen dat hij het onroerend goed als belegging heeft gekocht. Alles wijst er op dat het bij de verkoop behaalde voordeel voorzienbaar moet zijn geweest. Het hof komt tot de slotsom dat de ogenschijnlijk voor de hand liggende voorzienbaarheid door de inspecteur toch niet voldoende aannemelijk is gemaakt. Ook al blijven omtrent de achtergronden van de transacties voor het hof wel onzekerheden bestaan, voor belastingheffing over het behaalde voordeel is onvoldoende bewijs geleverd.
Hof 's-Gravenhage 9 november 1984, nr. 89/83, V-N 1985, blz. 1835, punt 17.

De omstandigheid dat in de bewuste periode de prijzen van woningen nog stegen, is niet van belang aangezien deze algemeen bekende omstandigheid ten tijde van de aankopen niet meer kon zijn dan een louter speculatief uitzicht op waardestijging.
HR 22 juni 1983, nr. 21 602, BNB 1983/286 (m.nt. Van Brunschot).

Belanghebbende, directeur/enig aandeelhouder van K BV, koopt in 1977 van D BV, welke vennootschap samenwerkt met belanghebbende in diens hoedanigheid van directeur van K BV, enkele bungalows. Belanghebbende verkoopt deze bungalows in 1980 met verlies. Het inschakelen van deskundigen bij de verkoop zegt niets over een informatievoorsprong ten tijde van de aankoop en brengt niet mee dat arbeid is verricht als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b. Het is immers gebruikelijk dat particulieren met inschakeling van plaatselijke makelaars hun onroerend goed verkopen. Bovendien kan het feit dat belanghebbende objectief gezien een te lage prijs heeft betaald bezwaarlijk anders worden uitgelegd dan dat D BV in verband met diens reeds bestaande samenwerking met belanghebbende als directeur van K, hem welbewust een voordeel heeft doen toekomen. Er is geen sprake van inkomsten uit arbeid, zodat het met de aan- en verkoop geleden verlies niet in mindering kan worden gebracht.
Hof Arnhem 30 oktober 1989, nr. 2656/1986, V-N 1990, blz. 645, punt 12.

Literatuur
N. Bink, 'Andere inkomsten uit arbeid of onbelaste vermogenswinst?', *WFR* 1983/5584.
W. Garssen, 'Drie nieuwe arresten over transacties in onroerend goed en artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964', *MBB*, december 1983.

7.14.7. Feitelijke werkzaamheden aan te verkopen onroerende zaken

Beschouwing
Van een overige werkzaamheid is geen sprake als de eigenaar van een huis dat huis in het zicht van de verkoop schildert, ook al wordt de verkoopprijs daardoor wellicht gunstig beïnvloed. Anders kan het zijn bij omvangrijke werkzaamheden in het zicht van verkoop. In de jurisprudentie zijn daarvan enkele voorbeelden te vinden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende kocht in de loop van tien jaren achtereenvolgens zeven woonhuizen, liet deze opknappen en onder aanwending van zijn deskundigheid als binnenhuisarchitect van stoffering voorzien. Hij bewoonde de huizen tot hij ze weer verkocht. Op zoek naar huizen legde belanghebbende jaarlijks per auto 4000 km af. Het hof oordeelt dat belanghebbende in redelijkheid mocht verwachten winst te zullen behalen en acht aannemelijk dat het besluit om te kopen voornamelijk werd ingegeven door overwegingen om met winst te verkopen. De werkzaamheden gaan normaal vermogensbeheer verre te buiten. Het cassatieberoep van belanghebbende wordt verworpen. Het hof heeft tot zijn beslissing kunnen komen zonder dat X enige deskundigheid, ervaring of relaties had ten aanzien van het kopen en verkopen van huizen.
HR 10 februari 1971, nr. 16 479, BNB 1971/65.

Belanghebbende betrekt in juni 1964 een eigen woning te V. In oktober 1964 koopt hij een bouwterrein te W waar in april 1965 met de bouw van een woning wordt begonnen. Hij verkoopt in 1965 de woning in V en betrekt in april 1965 een houten noodwoning op het bouwterrein in W. Hij betrekt de nog niet voltooide woning in november 1965. De woning komt in 1966 gereed waarna hij eind 1966 wordt verkocht met een groot voordeel. A blijft er in wonen tot mei 1967. In april 1966 kocht A een nieuw bouwterrein. Verschillende werkzaamheden bij de bouw werden door A zelf verricht. Het hof oordeelt dat belanghebbende tot de bouw (mede) is bewogen door het vooruitzicht op geldelijk voordeel behalen bij verkoop, dat het voordeel kon worden verwacht en dat dit mede kan worden toegeschreven aan werkzaamheden welke het normale kader van werkzaamheden met betrekking tot vermogenstransacties te buiten gaan, zomede dat ook zijn relaties een gewichtige factor hebben gevormd. Hiervan uitgaande is het voordeel terecht gerekend tot de inkomsten uit arbeid.
HR 24 maart 1971, nr. 16 509, BNB 1971/86.

Belanghebbende, een metselaar die tevens algemene onderhoudswerkzaamheden verricht, heeft een pand met veel achterstallig onderhoud in 1983 gekocht voor ƒ 15 000. Het pand is door belanghebbende gerenoveerd en verbeterd. Vervolgens heeft hij het verhuurd voor dertien maanden. Daarna (in 1984) heeft belanghebbende het pand verkocht voor ƒ 90 000. Het is aannemelijk dat belanghebbende het pand heeft gekocht met het oogmerk dit pand na renovatie en verbetering te verkopen. Het behaalde voordeel is in belangrijke mate ontstaan door de renovatie en verbetering en kon redelijkerwijs ook worden verwacht. De tijdelijke verhuur met het oog op een spoedige verkoop doet daaraan niet af. Inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 1 november 1989, nr. 151/88, V-N 1990, blz. 1206, punt 14.

Metselaar koopt binnen een jaar twee woningen en verkoopt deze met winst; in het tweede geval na verbouwing. De inspecteur belast de verkoopwinst op de tweede woning. Het hof oordeelt dat het voornemen tot zelfbewoning niet aannemelijk is gemaakt. De verbouwing is uitgevoerd om een zo gunstig mogelijke verkoopprijs te behalen, waarbij belanghebbende zijn bijzondere bekwaamheid heeft aangewend. Verkoopwinst minus de kosten van verbouwing worden als inkomsten uit arbeid aangemerkt.
Hof 's-Gravenhage 16 februari 2000, nr. 99/282, V-N 2000/36.13.

Belanghebbende, timmerman, heeft op 13 juni 1994 een perceel grond gekocht en daarop een woning gebouwd. Hij heeft de woning in de zomer van 1995 als casco te koop

aangeboden. Verkoop en levering vonden binnen ongeveer een half jaar plaats.
Hof (Leeuwarden 8 september 2003, nr. 02/1443, *V-N* 2004/12.1.3) beslist dat het door belanghebbende behaalde voordeel van ƒ 89 352 inkomsten uit andere arbeid vormt, met uitzondering van een bedrag van ƒ 26 225 dat volgens het hof moet worden aangemerkt als een autonome waardestijging van de woning die als onbelaste vermogenswinst dient te worden behandeld.
HR: Het beroep in cassatie van de staatssecretaris is gegrond. Nu door het hof is vastgesteld dat belanghebbende in 1994 de woning niet is gaan bouwen voor bewoning door hem en zijn partner, doch met het oogmerk de woning na gereedkomen met voordeel te verkopen, waarin ligt besloten dat het behalen van voordeel zijn verklaring vindt in de bouwarbeid van belanghebbende, is niet meer van belang of de uiteindelijke omvang van het behaalde voordeel mede afhankelijk was van factoren die niet door belanghebbendes arbeid werden beïnvloed (vergelijk. HR 16 juli 1984, nr. 22 585, *BNB* 1984/247, en HR 20 juni 2003, nr. 37 974, *BNB* 2003/306). Het bedrag van ƒ 26 225 is dus ook belast.
HR 11 november 2005, nr. 40 246, V-N 2005/55.14.

Literatuur
J.P. Boer en R.M. Freudenthal, 'Succes naar arbeid. De interactie tussen het arbeidsvereiste en de algemene bronvoorwaarden gedemonstreerd aan de hand van drie recente hofuitspraken', *FED* 2004/341.

7.14.8. Bijzondere activiteiten om tot verkoop te kunnen overgaan

Beschouwing
Van een overige werkzaamheid kan sprake zijn als een belastingplichtige bijzondere activiteiten onderneemt om tot verkoop van een onroerende zaak te komen, zoals verkaveling of het bereiken van een bestemmingswijziging.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende kocht een landgoed, met de verplichting het complex binnen drie jaar te gelde te maken, waarbij hij de winst met de verkoper moest delen. Belanghebbende verkavelde het landgoed en realiseerde behoorlijke prijzen voor de verschillende hoeven, stukken grond en dergelijke. Dit is een op zichzelf staande werkzaamheid als genoemd in art. 18 Wet IB 1914.
RvB Roermond 17 juni 1922, B. nr. 3340.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende vormt met anderen een combinatie. De aankopen (in 1960, 1961 en 1963) van grond en de aanleg van werken zijn geen normaal vermogensbeheer. Het hof merkt een deel van het behaalde voordeel aan als speculatiewinst. De zienswijze van het hof dat de aankopen van 1960 en 1961 louter als speculatie zijn aan te merken, valt echter moeilijk te rijmen met de bekende omstandigheden. Volgt verwijzing.
HR 12 juni 1968, nr. 15 808, BNB 1968/153.

Verwijzingsprocedure HR 12 juni 1968, nr. 15 808, *BNB* 1968/153. Voordeel werd pas voorzienbaar nadat een bepaald bod was ontvangen en de combinatie kans zou zien het derde perceel te verwerven. Het voordeel dat is behaald met de verkoop als één complex van drie in 1960, 1961 en 1963 gekochte percelen grond, is ten dele - namelijk tot het verschil tussen enerzijds de waarde die de twee in 1960 en 1961 gekochte percelen in 1963 vóór de aankoop van het derde perceel op zichzelf hadden en anderzijds de 'kostprijs' van deze twee percelen - aan te merken als onbelaste speculatiewinst, en voor het overige als andere opbrengst van arbeid.
Hof 's-Gravenhage 19 mei 1969, nr. 23/1969, BNB 1970/97.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft in 1974 met twee zoons een boerderij met ruim 11 hectare landerijen gekocht en met bemiddeling van een makelaar binnen enkele maanden in gedeelten doorverkocht, waarbij een voordeel van ruim ƒ 97 000 werd behaald. Belanghebbende heeft in het verleden veelvuldig onroerendgoedtransacties verricht. Hij heeft het vermoeden dat aankoop plaatsvond met het oogmerk het onroerendgoed met winst te verkopen niet weerlegd. De aankoop en verkoop in kavels binnen enkele maanden vergt meer deskundigheid, activiteit en besluitvaardigheid dan voor een particulier in het kader van normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Het voordeel is mitsdien belast.
Hof Arnhem 2 januari 1978, nr. 587/1976, BNB 1979/197.

Belanghebbende heeft in 1961 een bouwterrein gekocht onder de voorwaarde dat uiterlijk 31 december 1961 zekerheid verkregen zou worden dat het terrein bebouwd zou mogen worden. Belanghebbende heeft dit bouwterrein, onder andere na ruiling van een gedeelte alsmede na afkoop van de pacht betreffende een verpacht gedeelte, een en ander in 1970, in kavels met voordeel verkocht. Niet juist is de stelling van belanghebbende dat voor de toepasselijkheid van art. 22, eerste lid, onderdeel b, reeds ten tijde van de aankoop van de grond in 1961 een bepaald contractueel verband is vereist. Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat de onderhandelingen van belanghebbende met de gemeente ten doel hadden een betere verkaveling van de met woningen te bebouwen grond mogelijk te maken. Het hof kon oordelen dat de aan de verkrijging van het voordeel voorafgegane werkzaamheden van belanghebbende in omvang te boven gingen, werkzaamheden welke normaal aan vermogensbeheer zijn verbonden. Zulks is echter niet voldoende om het behaalde voordeel - ten volle - als belastbaar aan te merken. Belanghebbende heeft aangevoerd dat zijn aankoop in 1961 voldeed aan de vereisten voor een speculatieve handeling. Het is niet duidelijk of het hof deze stelling heeft verworpen. Voor het geval deze stelling onjuist is, verschaft de uitspraak evenmin inzicht in de gedachtegang van het hof met betrekking tot de vraag of een voordeel reeds bij de aankoop redelijkerwijze kon worden verwacht. Volgt verwijzing.
HR 26 maart 1980, nr. 19 418, BNB 1980/161 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Hofstra).

Belanghebbende kocht in 1967 een perceel weiland met riet en water met bijbehorende campingvergunning. Het perceel was gelegen in een gebied dat was bestemd tot recreatieterrein. Tezamen met zijn echtgenote richtte hij een coöperatieve vereniging op. In zijn kwaliteit van enig bestuurslid gaf hij in augustus 1970 opdracht tot uitvoering van ontwikkelingswerkzaamheden voor rekening van de coöperatie. De onroerende goederen zijn aan de coöperatie verkocht tegen een prijs gebaseerd op de waarde van de onroerende goederen als voltooid recreatieobject. Het hof heeft terecht mede de door belanghebbende voor rekening van de coöperatie verrichte werkzaamheden in aanmerking genomen bij de beantwoording van de vraag of er te dezen sprake was van inkomsten als bedoeld in artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964. Niet juist is dus het uitgangspunt van belanghebbende dat hijzelf geen werkzaamheden met betrekking tot het onroerend goed heeft verricht welke met het oog op een verkoop een meerwaarde hebben gecreëerd. Op formele gronden wordt de hofuitspraak echter vernietigd. Volgt verwijzing (zie Hof 's-Gravenhage 18 juni 1981, nr. 18/81, *BNB* 1982/247).
HR 8 juli 1980, nr. 19 933, BNB 1980/240.

Verwijzingsprocedure HR 26 maart 1980, nr. 19 418, *BNB* 1980/161. De in 1961 betaalde prijs voor het bouwterrein (ƒ 10 per m2) lag niet beneden de werkelijke waarde van de grond en een prijsstijging was binnen afzienbare tijd niet te verwachten. Na 1 januari 1970 heeft belanghebbende een aantal werkzaamheden verricht die als arbeid in de zin van art. 22, eerste lid letter b, Wet IB 1964 zijn te kwalificeren. In 1971 en 1972 vond verkoop van het inmiddels verkavelde bouwterrein plaats. Het verschil tussen enerzijds de opbrengst in 1971 en 1972 en anderzijds de waarde van de grond per 1 januari 1970 (ƒ 24 per m2) vormt een belastbare bate.
Hof 's-Gravenhage 18 juni 1981, nr. 18/81, BNB 1982/247.

Indien grond voor een normale prijs is gekocht, pleegt in die prijs de betekenis van algemeen bekende omstandigheden, zoals geschiktheid van de grond voor bebouwing met woonhuizen en de regelmatig toenemende behoefte aan bouwgrond, te zijn verdisconteerd. De verwachting dat de grond na aankoop ten gevolge van dergelijke algemeen bekende

omstandigheden nog in waarde zal stijgen, levert - ook al had belanghebbende, toen hij in 1963 de grond kocht met de bedoeling deze te zijner tijd voor een hogere prijs van de hand te doen, door zijn werkzaamheden als metselaar in dienst van een bouwbedrijf enige kennis van bouwbedrijvigheid - onvoldoende reden om op de waardestijging welke in 1977 werd gerealiseerd tot de inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 te rekenen aangezien die op algemeen bekende omstandigheden gebaseerde verwachting in 1963 niet meer kon zijn dan een louter speculatief uitzicht op waardestijging. De door belanghebbende in 1977 bij en ten behoeve van de verkoop verrichte activiteiten (zoals: de verkaveling in drie bouwterreinen; het voeren van onderhandelingen met de gemeente over het bouwrijp maken van de grond; het treffen van een regeling over het maken van een bouwplan; het verkrijgen van een bouwvergunning), welke uitgingen boven hetgeen bij een normaal vermogensbeheer bij een particulier gebruikelijk is, brengen mede dat het bij de verkoop behaalde voordeel, voorzover bestaande uit het verschil tussen de behaalde verkoopopbrengst en de waarde van de grond ten tijde dat de activiteiten van belanghebbende aanvingen, wel tot de inkomsten uit arbeid in voormelde zin moet worden gerekend.
HR 16 juni 1982, nr. 21 053, BNB 1983/29.

Nu eenmaal door het hof was vastgesteld dat het voordeel is behaald doordat belanghebbende sedert de aankoop van het onroerend goed werkzaamheden heeft verricht als bedoeld in art. 22 eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964, is niet meer van belang of de uiteindelijke omvang van het behaalde voordeel mede afhankelijk was van factoren die niet door de arbeid van belanghebbende werden beïnvloed.
HR 16 juli 1984, nr. 22 585, BNB 1984/247.

Belanghebbende koopt in 1963 onroerend goed. In 1976 worden activiteiten ontplooid (architect, aannemer, bouwvergunning) waardoor een meerwaarde van het onroerend goed ontstaat. In 1979 wordt het onroerend goed met winst verkocht. Inkomsten uit andere arbeid. Het voordeel bestaat uit het verschil tussen de behaalde verkoopopbrengst en de waarde van de grond ten tijde dat de activiteiten ten behoeve van de verkoop aanvingen.
Hof Arnhem 27 december 1984, nr. 3075/1983, V-N 1985, blz. 2108, punt 14.

Belanghebbende kocht een perceel grond en verkocht het met winst, na diverse bemoeiingen - ertoe leidende dat voor het perceel niettegenstaande de agrarische bestemming bouwvergunningen werden afgegeven - en na het plaatsen van advertenties in dagbladen ter bevordering van de verkoop. Het hof heeft geoordeeld dat sprake is van een 'complex van handelingen, van onderhandelingen en procedure' en dat daaruit blijkt dat belanghebbende bepaaldelijk arbeid heeft moeten verrichten om het onderhavige voordeel feitelijk te behalen. Hierin ligt besloten dat werkzaamheden zijn verricht die normaal vermogensbeheer te boven gaan. Derhalve is het onderhavige voordeel terecht gerekend tot de inkomsten uit arbeid in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964.
HR 9 maart 1988, nr. 25 216, BNB 1988/174 (m.nt. Brunt).

Belanghebbende beschikte over een perceel grond met agrarische bestemming. Op zijn verzoek die bestemming te wijzigen, zodat hij op het perceel een champignonkwekerij kon bouwen, wijzigde de gemeente de bestemming in agrarische bouwgrond, maar maakte dat later buiten medeweten van belanghebbende weer ongedaan. Daarna gaf zij te kennen het bestemmingsplan ter plaatse te willen wijzigen in industriële bouwgrond. Belanghebbende verzette zich daartegen. Het hof acht aannemelijk dat belanghebbende diverse handelingen heeft verricht om aan het perceel de bestemming agrarische bouwgrond (terug) te geven, zulks met het oogmerk zijn onderhandelingspositie in de toen al in het voornemen liggende wijziging van de bestemming van het gebied waarin het perceel was gelegen in industrieterrein maximaal uit te buiten. De door het hof omschreven werkzaamheden kunnen onder omstandigheden leiden tot op de voet van art. 22, eerste lid, onderdeel b, belaste opbrengst. Dit is echter niet het geval indien die opbrengst niet haar verklaring vindt in die werkzaamheden. Zonder nadere motivering is echter niet begrijpelijk dat de mogelijkheid het onderhavige perceel te verkopen voor ƒ 602 400 in gunstige zin is beïnvloed door de agrarische bouwbestemming.
HR 6 juni 2001, nr. 36 216, BNB 2001/346 (m.nt. Van Soest; V-N 2001/32.9; FED 2001/492, m.aant. Weerepas).

Belanghebbende was sinds 1989 eigenaar van een perceel grond met een agrarische bestemming. Hij is in de loop van 1993 door een aantal gegadigden benaderd die het perceel zouden willen kopen om er een bedrijf te vestigen. Belanghebbende informeerde vervolgens bij de gemeente naar de mogelijkheid van een bestemmingswijziging. Daarop ontving hij het advies een schriftelijk verzoek daartoe te richten tot de gemeente. Het eerste verzoek van belanghebbende werd echter afgewezen. Anderhalve maand later heeft belanghebbende wederom een brief aan de gemeente geschreven met het verzoek tot bestemmingswijziging. Daarop antwoordde de gemeente, in januari 1994, dat zij de Provinciale Planologische Commissie had verzocht om een principe-uitspraak over haar voornemen met toepassing van art. 19 van de WRO vooruitlopend op een nieuw bestemmingsplan de bestemming van de grond te wijzigen in industriegrond. Die commissie bracht een positief advies uit, en in juni 1994 besloot de gemeenteraad tot voorbereiding van het desbetreffende bestemmingsplan. In augustus 1994 verkocht belanghebbende de grond voor *f* 230 000. De eigendomsoverdracht en de betaling van de koopsom vonden plaats in maart 1995. Werkzaamheden als hier aan de orde, te weten het indienen van verzoeken tot wijziging van de op een perceel grond rustende bestemming, gaan naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten. Zij kunnen derhalve leiden tot op de voet van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 te belasten opbrengst. Dat is niet het geval indien die opbrengst niet haar verklaring vindt in die werkzaamheden (vgl. HR 6 juni 2001, nr. 36 216, *BNB* 2001/346), Uitgesloten is echter niet dat de mogelijkheid het perceel te verkopen voor *f* 230 000 in gunstige zin is beïnvloed door de verzoeken van belanghebbende om bestemmingswijziging. Volgt verwijzing.
HR 3 mei 2002, nr. 36 984, BNB 2002/219 (m.nt. Van Soest).

Literatuur
D.E. Witteveen, *WFR* 1981/5498, merkt naar aanleiding van *BNB* 1980/161 op dat het arrest niet uitsluit, dat slechts de waardestijgingen vanaf een bepaald moment in het belastbare inkomen begrepen dienen te worden. Schrijver maakt onderscheid tussen de situatie waarin bij aankoop reeds duidelijk is dat de transactie in de belaste sfeer speelt, en die waarin aan het begin de uitkomst nog onzeker is. Hij constateert een tegenstelling in de omstandigheid dat ook autonome waardestijgingen in de belastingheffing betrokken worden, terwijl die onderwerp zijn van speculatie.
J.J.M. Leijsen, 'IB '64: Art. 22 : 201', *FED* 16 september 1982, bespreekt HR 16 juni 1982, *BNB* 1983/29, en is van oordeel, dat hiermee de juistheid wordt weersproken van Hof 's-Gravenhage 5 februari 1981, *BNB* 1982/120, waarin voorzienbaar voordeel geconstateerd werd bij de aankoop van een aan oudere mensen verhuurde woning.

7.14.9. Geslaagde projectontwikkeling

Beschouwing
Projectontwikkeling vindt in het algemeen binnen het kader van een onderneming plaats. Als geen sprake is van een onderneming moet al gauw een overige werkzaamheid worden aangenomen.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Winst behaald met het kopen, bouwrijp maken (door het dempen van sloten alsmede het aanleggen van straten en riolering) en in gedeelten verkopen van grond, kan niet geacht worden verkregen te zijn enkel door speculatie. Dit is evenmin het geval voor de deelnemer aan een combinatie die in werkzaamheden welke de transactie vordert en die ten behoeve van de combinatie verricht worden, aan een of meer zijner deelgenoten overlaat. Indien deze transactie niet een bedrijfsbelang is, is zij in elk geval een op zichzelf staande werkzaamheid.
HR 26 februari 1930, B. nr. 4701.

In een geval dat iemand door verkoop van een stuk grond onder de verplichting om de opstal te slopen en in de plaats daarvan een winkelhuis te bouwen, partij trok van de waardestijging van zijn grond, werd beslist dat deze verrichtingen zijn aan te merken als op zichzelf staande werkzaamheden in de zin van art. 18.

HR 22 november 1933, B. nr. 5513.

Belanghebbende kocht een terrein dat zonder dispensatie van de gemeente niet mocht worden bebouwd. Om tegemoet te komen aan de wensen van de gemeente liet belanghebbende een plan tot verkaveling maken en verbond hij zich een deel van het terrein af te staan aan de gemeente voor een openbare weg. Na de goedkeuring van het plan werd de grond bouwrijp en behaalde belanghebbende een voordeel. Er is sprake van een op zichzelf staande werkzaamheid; de gemaakte winst is niet enkel ontstaan door speculatie in bouwterrein.
HR 1 december 1937, B. nr. 6538.

Belanghebbende en zijn deelgenoten hebben werkzaamheden verricht (het bouwrijp maken van het terrein) met het oogmerk de vroeger door hen aangekochte grond met winst te verkopen, hetgeen ook is gelukt. Een op zichzelf staande werkzaamheid. Daaraan doet niet af de belanghebbende bij de aankoop van het terrein niet de bedoeling had daarmee winst te maken.
HR 5 januari 1938, B. nr. 6554.

Door de deelgenoten in de aankoop van een landgoed zijn handelingen verricht (correspondentie en besprekingen) die invloed konden hebben op de verkoopbaarheid als bouwterrein van dat landgoed, dat inderdaad met winst is verkocht. Een op zichzelf staande werkzaamheid, waarbij niet van belang is of enkele van die werkzaamheden door hem persoonlijk dan wel door de pleegzoon van zijn deelgenoot zijn verricht die in opdracht van deze deelgenoot heeft gehandeld.
HR 5 januari 1938, B. nr. 6556.

Deelgerechtigden in een onverdeelde boedel laten een plan opmaken om een reeds lang tot het familiebezit behorend stuk weiland bouwrijp te maken door straataanleg om bij verkoop van het bouwterrein winst te maken. Een op zichzelf staande werkzaamheid.
HR 3 januari 1940, B. nr. 7056.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Het voordeel, beoogd en behaald met het niet bedrijfs- of beroepsmatig kopen van een inschrijving in het Grootboek voor Wederopbouw en het doen bouwen en vervolgens verkopen van een huis, kan niet worden gebracht onder enige categorie van opbrengsten of inkomsten als bedoeld in art. 5 Besluit IB 1941.
Hof 's-Hertogenbosch 5 juli 1957, BNB 1958/91.

Belanghebbende liet om zijn dochter aan een woning te helpen zeventien woningen bouwen, waarvan één voor de dochter was bestemd. De winst bij verkoop van de overige werd aangemerkt als andere opbrengst van arbeid. Door het buiten zijn regelmatige maatschappelijke werkzaamheid organiseren van, en het daarbij leiding geven aan, een complex van handelingen als het zoeken en daarna aankopen van grond, het doen ontwerpen van een plan voor de bebouwing van de grond met in totaal zeventien woningen, het doen aanbesteden van de bouw van die woningen, de verkoop van zestien van die woningen en de zorg voor het treffen van maatregelen, nodig om krediet te verkrijgen voor de financiering van het project, werkzaamheden heeft verricht, welke het karakter hebben van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941.
HR 29 april 1959, nr. 13 844, BNB 1959/221.

Het regelmatig kopen van herbouwplichten, bouwen en daarna verkopen van onroerende goederen valt onder art. 28.
HR 23 september 1959, nr. 14 084.

Assurantiebezorger laat, om zo voordelig mogelijk in eigen huisvesting te voorzien, op daartoe van zijn vader gekochte grond vijf woningen bouwen, waarvan hij er een zelf betrekt en een tegen kostprijs aan zijn vader afstaat. De bij verkoop van de resterende drie woningen behaalde winst vormt onder de gegeven omstandigheden andere opbrengst van arbeid.

Hof Amsterdam 4 januari 1965, nr. 677/1964, BNB 1965/249.

Vertegenwoordiger in bouwmaterialen (chemische stoffen) laat twee huizen bouwen, een voor eigen bewoning en een voor zoon (beroepsmilitair). De zoon wordt overgeplaatst en de vrouw van belanghebbende voelt uiteindelijk niet voor verhuizing. Belanghebbende verkoopt de huizen met een voordeel van ƒ 7500. Geen andere opbrengst van arbeid (geen oogmerk om voordeel te behalen; ervaring en deskundigheid geen gewichtige factor).
Hof Leeuwarden 9 mei 1966, nr. 41/66, FED IB: Art. 28 : 86.

Belanghebbende, grossier in verfproducten, oefent bedrijf uit in een aanvankelijk gehuurd pand dat sinds november 1962 zijn eigendom is. In 1961 koopt belanghebbende een pand in aanbouw, met een totale bouwsom van ƒ 55 000. Toen het pand in 1962 gereed was, verkocht belanghebbende het voor ƒ 64 000. Er is wel arbeid ex art. 28 Besluit IB 1941, het is aannemelijk dat belanghebbende voordeel beoogde doch niet dat dit ook redelijkerwijs te verwachten was.
Hof 's-Gravenhage 20 juni 1966, nr. 29/1966, V-N 1967, blz. 540.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, vertegenwoordiger, kocht in 1964 drie bouwterreinen met daarop in aanbouw zijnde opstallen. Hij ging een hypothecaire geldlening aan ter verkrijging van de voor de koop van de terreinen en de afbouw van de opstallen nodige geldmiddelen en heeft de opstallen (woningen) doen afbouwen. Belanghebbende verkocht twee van de woningen in 1965; de derde woning werd in 1966 verkocht. Deze activiteiten van belanghebbende zijn aan te merken als niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Daaraan doet niet af dat hij zich voor die werkzaamheden had voorzien van de hulp en bijstand van een architect en een makelaar in onroerende goederen. Het door belanghebbende beoogde voordeel kon door hem ook redelijkerwijs worden voorzien, mede gelet op de door belanghebbende eerder opgedane ervaring met de aankoop van bouwterreinen, het daarop doen bouwen van woningen en de verkoop daarvan.
Hof Leeuwarden 12 februari 1968, nr. 362/1967, BNB 1969/18.

Belanghebbende en B kopen gezamenlijk percelen grond teneinde deze bouwrijp te maken en daarop eventueel te verhuren bedrijfshallen te plaatsen. Het is niet aannemelijk dat zij zich niet op de hoogte hebben gesteld van de besluiten van de gemeenteraad tot onteigening van een deel van de percelen. Het ligt voor de hand dat een en ander arbeid moest medebrengen welke die voor normaal vermogensbeheer verre te boven ging en ervaring en deskundigheid op het gebied van onroerend goed, welke B bezat, vereiste. Het voordeel bij verkoop van zijn aandeel door belanghebbende aan B is belast.
Hof Amsterdam 6 maart 1973, nr. 213/69, FED 16 mei 1974, IB '64: Art. 22 : 79.

Belanghebbende, architect, heeft in 1966 vier zomerhuizen laten bouwen met de bedoeling deze spoedig te verkopen. De bij verkoop in 1966 en 1971 behaalde voordelen zijn als winst uit onderneming aangemerkt. In 1970 laat belanghebbende elders een zomerhuis bouwen dat hij in 1972 met een voordeel van rond ƒ 19 700 verkoopt. Voorts bezit belanghebbende nog een zomerhuis dat hij tot zijn privé-vermogen rekent. Het hof rekent het in 1972 behaalde voordeel tot de winst uit onderneming. Ware zulks niet het geval, dan zou het voordeel tot de overige inkomsten uit arbeid behoren.
Hof Leeuwarden 28 november 1975, nr. 68/75, BNB 1976/271.

Belanghebbende drijft een bouwkundig tekenbureau. Hij koopt in maart 1999 samen met A een perceel grond. Op de grond zijn in de periode september 1999 tot april 2000 twee woningen gerealiseerd. De grond en de woningen zijn in 2000 verkocht. Belanghebbende en A hebben de opbrengst gelijkelijk verdeeld. Het hof leidt uit de financieringsovereenkomsten af dat het ging om een kortlopend project, bestaande uit de verwerving van de grond, de realisering van de woningen en de verkoop. De arbeid van belanghebbende aan het project was vanaf het begin op meer gericht dan op de resultaten die daarvan bij normaal vermogensbeheer mogen worden verwacht. Hij heeft geen genoegen genomen met de waardestijging door de marktveranderingen maar in dit geval zijn arbeid zelfstandig rendabel

willen maken. Het voordeel is dus in elk geval te belasten met inkomstenbelasting. In deze zaak is sprake van winst uit onderneming.
Hof 's-Hertogenbosch 9 juni 2004, nr. 02/3441, V-N 2005/12.17.

Belanghebbende besluit samen met zijn broer en twee vrienden op de grond van zijn vader woningen te gaan bouwen. De economische eigendom van het desbetreffende perceel wordt door de vader overgedragen aan belanghebbende en de andere participanten. Na de verkoop van de nieuwbouwwoningen geniet belanghebbende een voordeel van ƒ 95 236. Hof Arnhem 20 december 2002, nr. 00/1492, *V-N* 2003/18.2.8, overweegt dat voor de belastbaarheid niet is vereist dat de arbeid door een belastingplichtige zelf wordt verricht. De arbeid die door de andere participanten in het project is verricht, alsmede de arbeid verricht door deskundigen die de participanten hebben ingeschakeld voor de uitvoering van het project, dient voor de toepassing van art. 22, eerste lid, onderdeel b, te worden aangemerkt als door belanghebbende verrichte arbeid. Gezien de omvang van de door belanghebbende en de overige participanten gedane investeringen, de aard en omvang van de werkzaamheden en het feit dat men zich heeft laten bijstaan door deskundigen, is aannemelijk dat bij de participanten het oogmerk bestond een voordeel te behalen bij de ontwikkeling van de onroerende zaak. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat het oogmerk uitsluitend was gericht op het 'redden' van zijn in financiële moeilijkheden verkerende vader. Belanghebbende kon het door hem genoten voordeel redelijkerwijs verwachten. Zo is bij deskundigen advies ingewonnen over de haalbaarheid van het project. Zonder de verrichte werkzaamheden zou het voordeel niet zijn behaald. Er is sprake van inkomsten uit andere arbeid. Hieraan doet niet af dat er in de periode waarin de werkzaamheden werden verricht tevens sprake was van een autonome, sterke stijging van de huizenprijzen. Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt zonder nadere motivering ongegrond verklaard.
HR 20 mei 2005, nr. 39 916, V-N 2005/28.1.2.

Literatuur
J.P. Boer en R.M. Freudenthal, 'Succes naar arbeid. De interactie tussen het arbeidsvereiste en de algemene bronvoorwaarden gedemonstreerd aan de hand van drie recente hofuitspraken', *FED* 2004/341, bespreken Hof Arnhem 20 december 2002, nr. 02/1492, *V-N* 2003/18.2.8.
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2005/12.17, merkt op dat de opbrengst in de zaak die heeft geleid tot Hof 's-Hertogenbosch 9 juni 2004, nr. 02/3441, ook belast was geweest als belanghebbende geen onderneming had gedreven en wel als inkomsten uit andere arbeid.

7.14.10. Mislukte projectontwikkeling

Beschouwing
Projectontwikkeling vindt in het algemeen binnen het kader van een onderneming plaats. Als geen sprake is van een onderneming moet al gauw een overige werkzaamheid worden aangenomen. Dat geldt ook bij een mislukte projectontwikkeling. Bij een verstrekking van gelden met het oogmerk in projecten met onroerende zaken te gaan deelnemen, wordt de grens van normaal vermogensbeheer echter nog niet overschreden.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende beijverde zich kopers te vinden voor flats in een plan tot bouw van een aantal verzorgingsflats. Hij werd daartoe tevens bestuurslid van een CV tot exploitatie van de flats. Nadat kosten waren gemaakt ging het plan niet door; de bedongen verkoopprovisie werd niet genoten. Als bestuurder werd belanghebbende aangesproken voor een deel van het tekort. Aangenomen moet worden dat belanghebbende arbeid heeft verricht waarbij voordeel werd beoogd dat ook redelijkerwijs te verwachten was als het project werd gerealiseerd. Voorts moet worden aangenomen dat steeds een nauw verband heeft bestaan tussen de activiteiten van belanghebbende als verkoper en zijn activiteiten als lid van het bestuur. Het als bestuurder betaalde bedrag (ƒ 22 182) moet worden aangemerkt als negatieve opbrengst van niet in dienstbetrekking verrichte arbeid.
Hof Amsterdam 7 juni 1974, nr. 681/73, V-N 1975, blz. 687 (WFR 1977/5307, blz. 180, m.nt.

Eerdmans).

Belanghebbende, die als vertegenwoordiger in dienst was van een verkoopmaatschappij, heeft bij een veiling - waarop hij opmerkzaam was gemaakt door A, vennoot van de vennootschap onder firma B - van een gebouwencomplex met grond, waarvoor de veilingcatalogus prijsindicaties bevatte die in totaal uitkwamen op 1,2 à 1,75 miljoen gulden, ingezet op *ƒ* 763 000, voor welk bedrag (exclusief bijkomende kosten) het complex aan hem is gegund. Belanghebbende was voornemens het complex als project te ontwikkelen waarbij de gebouwen zouden worden verbouwd tot '55+ woningen' en de onbebouwde grond bouwrijp zou worden gemaakt en in meerdere percelen voor bungalowbouw zou worden verkaveld. Bij de voorgenomen projectontwikkeling zou A de technische kant en belanghebbende, eventueel samen met een zakenrelatie van A, de financiële en commerciële aspecten voor zijn rekening nemen. De financiering van de aankoop van het complex en de projectontwikkeling zou worden verzorgd door een bedrijf waarvan een andere zakenrelatie van A directeur was. Na de aankoop bleek belanghebbende dat het complex slechts bereikbaar was via een smal bruggetje en via een particuliere weg waarop ten behoeve van het complex geen erfdienstbaarheid was gevestigd. De zakenrelatie die voor de financiering zou zorgen bleek met de noorderzon te zijn vertrokken, de bank was niet bereid de koop te financieren, verkoop op korte termijn van onbebouwde grond bleek niet mogelijk en verbouwing van de gebouwen bleek niet eenvoudig. Belanghebbende is vervolgens ingegaan op het aanbod van de verkoper de koopovereenkomst te ontbinden tegen betaling van *ƒ* 120 000. Hij heeft voorts een bedrag van *ƒ* 19 194 aan kosten in verband met de transactie en het ongedaan maken van de verkoop gemaakt. De feiten laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat de aankoop van het complex niet het karakter had van een speculatieve transactie in de vermogenssfeer, maar was bedoeld als de eerste van een in het economische verkeer te verrichten reeks handelingen welke naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten zouden gaan. Dit karakter van de aankoop verandert niet doordat belanghebbende door de omstandigheden daartoe gedwongen van zijn plannen heeft moeten afzien. De uitkomsten van een dergelijke reeks handelingen, positief of negatief, vormen opbrengst van werkzaamheden in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 (HR 16 juni 1982, nr. 21 053, *BNB* 1983/29; HR 9 maart 1988, nr. 25 216, *BNB* 1988/174; HR 17 april 1991, nr. 27 338, *BNB* 1991/153; HR 15 april 1992, nr. 28 065, *BNB* 1992/222; HR 14 april 1993, nr. 28 847, *BNB* 1993/203), tenzij de belastingplichtige redelijkerwijs niet kon verwachten per saldo een voordeel te behalen, omdat de voorgenomen activiteiten voorzienbaar verliesgevend waren. Dat is echter niet gesteld.
HR 25 mei 1994, nr. 28 730, BNB 1994/212 (concl. A-G Van Soest; m.nt. van Dijck; FED 1994/460, m.aant. Van Dommelen).

Belanghebbende heeft in de periode september 1996 tot en met augustus 1997 in gedeelten *ƒ* 328 000 (€ 148 840) aan Y verstrekt. Belanghebbende of een door hem beheerste BV kreeg de eerste keus op projecten die aan Y zouden worden aangeboden. Het eerste project had volgens Y betrekking op 210 woningen van een bepaald fonds. Belanghebbende kreeg eind 1997 argwaan toen hem bleek dat Y bij dat fonds niet bekend was. Y is in 1999 op vordering van belanghebbende failliet verklaard. Belanghebbende dient aannemelijk te maken dat de oninbare vorderingen voor hem in 1999 een negatief resultaat vormen uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Daarin is belanghebbende niet geslaagd. Er is eerder sprake van leningen dan van een investering in een samenwerkingsverband waarbij sprake zou zijn van investeringen in onroerende zaken die normaal vermogensbeheer te boven gaan. De activiteit van belanghebbende heeft van hem geen verdere arbeid gevergd dan normaal vermogensbeheer in de vorm van het te leen verstrekken van geld. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat er werkzaamheden zijn verricht ten behoeve van een concreet onroerendgoedproject, laat staan dat het daarbij zou zijn gegaan om werkzaamheden welke een normaal vermogensbeheer te boven zijn gegaan. De door hem gestelde doelstellingen van de beoogde investeringen lijken veeleer te wijzen op het oogmerk rendementen te behalen welke naar aard een bij normaal vermogensbeheer te behalen resultaat niet te boven gaan. De in een aantal schuldigverklaringen van Y genoemde (beoogde) investering in een 'pakket van 210 woningen' van een fonds bleek achteraf te berusten op bedrog. Y bleek volledig onbekend bij dit fonds, zodat niet aannemelijk is dat Y, afgezien van het van belanghebbende loskrijgen van gelden, ter zake van dit project

werkzaamheden heeft verricht, gesteld al dat dergelijke werkzaamheden aan belanghebbende zouden kunnen worden toegerekend bij de beoordeling van de vraag of sprake is geweest van door belanghebbende niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.
Hof Amsterdam 24 augustus 2004, nr. 03/3816, V-N 2004/65.7.

7.14.11. Ontginning van gronden

Beschouwing
Bij ontginning van gronden kan sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Het in cultuur brengen van uitgeveende grond vormt de uitoefening van een bedrijf, althans van op zichzelf staande werkzaamheden. Het batig saldo van een dergelijke ontginning is te vinden door van de begrote waarde van de in cultuur gebrachte grond, vermeerderd met de uitgekeerde slikgelden, af te trekken de waarde, die aan de onontgonnen gronden naar goed koopmansgebruik in verband met de kans op uitkering van slikgeld moest worden toegekend, en alle ontginningskosten. Het slikgeld, dat gevormd is om het in cultuur brengen van de uitgeveende gronden te bevorderen, wordt genoten ten gevolge van die ontginning en maakt als zodanigdeel uit van de opbrengst van het bedrijf of de werkzaamheid, die deze ontginning tot doel hebben. Volgt verwijzing.
HR 17 februari 1937, B. nr. 6348.

Verwijzingsprocedure naar aanleiding van HR 17 februari 1937, *B.* nr. 6348. Het voordeel, behaald met ontginning van uitgeveende gronden, werd als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden aangemerkt.
HR 9 maart 1938, B. nr. 6635.

Het slikgeld moet tot het volle bedrag in aanmerking worden genomen bij de berekening van het geldelijke voor- of nadeel dat de ontginning per saldo heeft opgeleverd. Om de werkzaamheden onder art. 18 Wet IB 1914 te kunnen doen vallen, is vereist dat er ten tijde dat de werkzaamheden werden ondernomen een redelijk vooruitzicht op geldelijk voordeel bestond. Dit zou anders kunnen zijn indien de economische opzet van de werkzaamheden in de loop van de ontginning werd veranderd, maar dat is niet gebleken. Volgt verwijzing voor een onderzoek naar de vraag of het vooruitzicht op een dergelijk voordeel destijds aanwezig was dan wel of de winst uitsluitend aan destijds niet voorziene omstandigheden moet worden toegeschreven.
HR 29 april 1942, B. nr. 7444.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is eigenaar van een perceel grond waarvoor een ontgrondingsvergunning is verleend onder de voorwaarde dat het terrein weer zou worden aangevuld tot het peil van vóór de afgraving. Belanghebbende heeft in 1966 overeenkomsten tot ontzanding en wederaanvulling gesloten met de firma B. Die firma ging echter failliet. Toen was de opvulling van de put nog niet voltooid. Nadien heeft belanghebbende particuliere bedrijven en gemeentelijke instellingen in de gelegenheid gesteld tegen vergoeding puin en afval op het afgegraven terrein te storten. De ontzanding en aanvulling vormt één werk ter realisering van de in de grond aanwezige waardevolle bestanddelen. De opbrengsten die belanghebbende van de firma B zou genieten, zouden derhalve niet verkregen worden met instandhouding van het onroerend goed en zouden als vermogensmutatie buiten het inkomen van belanghebbende zijn gebleven. Het feit dat belanghebbende later door de omstandigheden gedwongen zich persoonlijk heeft ingezet om die vermogensrealisatie tot een goed einde te brengen vormt geen beletsel de in dit verband verrichte werkzaamheden te beschouwen als te behoren tot het normale vermogensbeheer. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof Arnhem 8 september 1981, nr. 233/1978, BNB 1982/203.

Belanghebbende, aannemer, heeft in 1976 voor zandwinning twee percelen grond gekocht welke toen nog gebruikt werden voor het verbouwen van mais. Hij heeft een verzoek om ontgrondingsvergunningen ingediend, maar het was toen gelet op landschappelijke aspecten onzeker of de vergunningen zouden worden verleend. De vergunningen zijn op 29 juni 1977 onderscheidenlijk op 29 november 1978 verleend, die nadien op zijn verzoek zijn verlengd. Belanghebbende heeft het met de ontgronding vrijkomende zand verkocht aan bekenden uit de aannemerswereld. De ontgrondingswerkzaamheden werden door de kopers verricht. In 1981 bedroeg de opbrengst van het verkochte zand ƒ 117 610. De aanvragen van de ontgrondingsvergunningen, de aanvragen voor verlenging van de geldigheidsduur daarvan, het werven van kopers voor het zand en de uitbesteding van de ontgrondingswerkzaamheden aan de afnemers vormen volgens het hof werkzaamheden die normaal vermogensbeheer te boven gaan, zodat het met bedoelde werkzaamheden behaalde voordeel geheel is belast op de voet van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b van de Wet IB 1964. Dit oordeel, waarin ligt besloten dat het hier gaat om in het economische verkeer verrichte handelingen welke naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particuliere vermogenstransacties te buiten gaan, en dat de met de verkoop van het zand behaalde opbrengst haar oorzaak vindt in die werkzaamheden - hoezeer de verlening van de ontgrondingsvergunningen onzeker was - en niet in onvoorzienbare en onbeïnvloedbare factoren die aan speculatie eigen zijn geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. In aanmerking genomen dat belanghebbende de percelen grond heeft gekocht voor zandwinning moet bij de berekening van de opbrengst van de werkzaamheden geen rekening worden gehouden met de waardestijging van het zand in de jaren voordat de ontgrondingswerkzaamheden een aanvang namen.
HR 15 april 1992, nr. 28 065, BNB 1992/222 (FED 1992/479, m.aant. De Vries).

7.15. Diverse transacties

Beschouwing
In de volgende aantekeningen behandelen bij diverse transacties de vraag of sprake is van overige werkzaamheden, te weten:
- de aan- en verkoop van diamanten (aant. 7.15.1);
- de aan- en verkoop van ikonen (aant. 7.15.2);
- de aan- en verkoop van vreemde valuta (aant. 7.15.3);
- de aan- en verkoop van octrooirechten (aant. 7.15.4);
- de aan- en verkoop van voorwerpen van een verzameling (aant. 7.15.5).

7.15.1. Aan- en verkoop diamanten

Beschouwing
Normaal gesproken is bij aan- en verkoop door particulieren van diamanten sprake van speculatie. Als dit speculatieve element wordt uitgeschakeld, kan sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende koopt 'op papier' met van een Zwitserse vennootschap geleend geld een partij ruwe diamanten. De Zwitserse verkoper geeft een terugkoopgarantie (op termijn) met een gegarandeerde minimumwinst. De opvatting dat toepassing van art. 31 AWR niet mogelijk is, omdat als gevolg van de terugkoopgarantie het minimaal met de transactie te behalen voordeel op grond van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 kan worden belast, is niet juist aangezien tegenover dat voordeel een hoger bedrag aan aftrekbare uitgaven staat, zodat geen te belasten positief bedrag overblijft. Wel brengt een redelijke toepassing van art. 31 AWR mee dat met de inkomensbestanddelen die op de overeenkomst van geldlening zijn terug te voeren bij de heffing van inkomstenbelasting van belanghebbende geen rekening wordt gehouden.
HR 2 maart 1988, nr. 25 062, BNB 1988/135 (m.nt. Van Dijck).

7.15.2. Aan- en verkoop ikonen

Beschouwing
Normaal gesproken is bij aan- en verkoop door particulieren van diamanten sprake van speculatie. Als dit speculatieve element wordt uitgeschakeld, kan sprake zijn van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft in 1977 van een kunsthandelaar een ikoon gekocht voor *f* 145 000. In samenhang daarmee hebben belanghebbende en de verkoper toen een overeenkomst gesloten, waarbij de verkoper zich heeft verbonden dit object binnen vier jaren voor belanghebbende te verkopen voor minimaal *f* 300 000, of bij verkoop binnen één jaar minimaal *f* 181 250, binnen twee jaren minimaal *f* 226 562 en binnen drie jaren minimaal *f* 283 203. Belanghebbende verkocht de ikoon in 1980 voor *f* 200 000. Op grond van de evenbedoelde overeenkomst heeft het hof feitelijk geoordeeld dat het met de verkoop behaalde voordeel werd beoogd en redelijkerwijs kon worden verwacht. Hiermee is tevens verworpen de stelling van belanghebbende dat sprake is van speculatie. Uitgaande van zijn oordelen dat belanghebbende de ikoon heeft gekocht met de bedoeling om bij verkoop daarvan voordeel te behalen en dat dit voordeel ook kon worden verwacht, heeft het hof terecht het bij de verkoop behaalde voordeel aangemerkt als een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964.
HR 4 april 1984, nr. 22 397, BNB 1984/143.

De inkomsten uit de aan- en verkoop van ikonen werden belast als andere opbrengst van arbeid.
Hof Arnhem 15 oktober 1987, nr. 465/1984, FED 1987/539.

De aankoop van ikonen moet als geldlening worden aangemerkt.
Hof Amsterdam 19 augustus 1987, nr. 692/84, FED 1988/585.

In de verhouding tussen belanghebbende en de handelaar kwam aan de ter verkoop in consignatie gegeven ikonen geen andere betekenis toe dan dat zij dienden tot zekerheid van het ter beschikking gestelde vermogen, zodat de behaalde voordelen geen inkomsten uit arbeid doch inkomsten uit vermogen vormen.
Hof Arnhem 30 oktober 1989, nr. 2452/1983, V-N 1990, blz. 628, punt 5.

Literatuur
R.P.C. Cornelisse, 'IB '64: Art. 22 : 234', *FED* 5 juli 1984, ziet als uitzondering op de situatie als in HR 4 april 1984, *BNB* 1984/143, het geval dat een prijsgarantie wordt verstrekt op basis van vrijgevigheid, in welk geval het met behulp van de prijsgarantie behaalde voordeel niet aangemerkt kan worden als inkomsten uit andere arbeid (HR 22 september 1982, *BNB* 1982/324).
J. Doornebal, 'Heffing van inkomstenbelasting over niet uit onderneming of dienstbetrekking voortvloeiende transactievoordelen', *WFR* 1984/5655, bespreekt HR 4 april 1984, *BNB* 1984/143. Aan de hand van dit arrest wordt door schrijver verband gelegd tussen de transactievoordelen uit arbeid en vermogenswinstbelasting.

7.15.3. Aan- en verkoop vreemde valuta

Beschouwing
Transacties in vreemde valuta liggen, gelet op de koersrisico's, in het algemeen in de speculatieve sfeer. Vergelijk HR 8 juli 1998, nr. 33 049, *BNB* 1998/327. De resultaten van dergelijke transacties gaan buiten het inkomen om. Dat kan anders worden, indien gekochte valuta op termijn voor een vaste koers worden terugverkocht: het speculatieve element gaat dan verloren.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende kocht in augustus 1976 van een bank Zw. frs. 500 000 voor een

aankoopprijs van ƒ 540 575. Op dezelfde dag verkocht hij deze francs aan de bank terug voor een prijs van ƒ 557 700 waarbij als leveringsdatum 16 december 1976 werd overeengekomen. Voor het deelnemen aan deze 'termijntransactie' stelde de bank als voorwaarde dat in de tussenliggende periode de aankoopprijs tegen een normale rente van de bank zou worden geleend en voorts dat de aangekochte francs op een termijndepositorekening zouden worden gestort tegen een rentevergoeding van 1% per jaar. Aldus betaalde belanghebbende aan rente ƒ 23 563,93 en ontving hij ƒ 1713,16; het saldo ad ƒ 21 869,49 is tot zijn persoonlijke verplichtingen gerekend. Nu er arbeid is verricht (voor het overgrote deel door de bank) en bij het afsluiten van de transacties een voordeel werd beoogd en dat voordeel ook met zekerheid was te verwachten - de financieringsrente dient daarbij buiten beschouwing te worden gelaten - moet dat voordeel (het koersverschil van ƒ 17 125) worden gerekend tot de inkomsten uit andere arbeid.
Hof Amsterdam 24 juni 1981, nr. 2295/80, BNB 1982/335.

Belanghebbende heeft op 29 december 1978 een zestal samenhangende rechtshandelingen verricht, bestaande uit het afsluiten van leningen, waarmee Zwitserse franken zijn gekocht die op termijn tegen een vaste koers zijn verkocht. Hij heeft daarmee in 1979 een voordelig koersverschil gerealiseerd van ƒ 48 481,07. De verschuldigde rente ad ƒ 81 000 heeft hij nog in 1978 vooruitbetaald. Voor de vraag of sprake is van een voordeel in de zin van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 dienen de financieringslasten van de transactie buiten aanmerking te blijven. Het voordelige koersverschil is belast, omdat daarvoor arbeid is verricht, terwijl het voordeel bij het tot stand komen van de transactie werd beoogd en het ook redelijkerwijs was te verwachten.
HR 3 december 1986, nr. 24 120, BNB 1987/88 (m.nt. Hofstra; FED 1987/72 m.aant. Van Dijck).

De enkele omstandigheid dat iemand kans ziet - met gebruikmaking van zijn kennis, ervaring en relaties - te handelen in vreemde valuta's tegen lagere kosten dan een willekeurige derde, leidt op zichzelf niet tot belastbaarheid van de bij die transacties behaalde resultaten op grond van art. 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 1964. Voor een op dit artikelonderdeel gebaseerde belastingheffing is pas aanleiding indien reeds bij het aangaan van de transacties redelijkerwijs kan worden voorzien dat te zijner tijd een voordelig koersverschil zal worden gerealiseerd.
Hof 's-Gravenhage 24 april 1987, nr. 4126/85, V-N 1987, blz. 2486.

7.15.4. Aan- en verkoop octrooirecht

Beschouwing
Het productief maken of vervreemden van een octrooirecht door de uitvinder zelf vormt een overige werkzaamheid. Voor anderen dan de uitvinder is in de regel sprake van vermogensbeheer. Dit kan anders zijn bij een met name door voorkennis voordelige aan- en verkoop van een octrooirecht.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Bij de aan- en verkoop (met inspanningsverplichtingen) van een octrooirecht hebben de ervaring en deskundigheid van belanghebbende en zijn relaties een gewichtige factor gevormd. Daaruit is terecht afgeleid dat de op deze transactie behaalde winst opbrengst van arbeid was.
HR 19 december 1956, nr. 12 971, BNB 1957/38.

7.15.5. Aan- en verkoop voorwerpen verzameling

Beschouwing
Als een particulier voorwerpen uit een door hem aangelegde verzameling verkoopt, is in het algemeen geen sprake van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

Belanghebbende is in 1931 of eerder begonnen met het verzamelen van bepaalde kunstvoorwerpen. Tot 1942 zijn slechts eenmaal voorwerpen verkocht. Belanghebbende gaat in de jaren 1942 en 1943 tot verkoop over uit vrees voor verlies door inbeslagneming of oorlogsgeweld. Belanghebbende heeft zijn verzameling bijeengebracht zonder het oogmerk daarmee geldelijk voordeel te behalen. De verkopen vormen geen opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden. Blijkens noot in *BNB* zag de minister af van het instellen van beroep in cassatie.
RvB Amsterdam 9 september 1947, B. nr. 8482.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende is verzamelaar van uniformen, onderscheidingstekens, wapens en dergelijke. Hij heeft zijn verzameling opgebouwd door ruil en aan- en verkoop. Het hof oordeelt dat belanghebbende niet als handelaar in het economisch verkeer optrad; van zijn activiteiten was redelijkerwijze geen voordeel te verwachten. Niet is komen vast te staan dat belanghebbende militaria heeft verworven met de bedoeling deze met geldelijk voordeel van de hand te doen. Geen inkomsten uit arbeid.
Hof Amsterdam 27 juli 1978, nr. 355/76, V-N 1980, blz. 1911.

7.16. Verzekering tegen ijsgang

Beschouwing
Het is moeilijk denkbaar dat een particulier als verzekeraar optreedt. In de hierna vermelde uitspraak ging het om iemand die een verzekering tegen ijsgang aanbood. Het hof besliste dat sprake was van speculatie en dus niet (in de woorden van de huidige wet) van een overige werkzaamheid.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Een voordeel uit een speculatieverzekering tegen ijsgang werd onbelast verklaard. Overwogen werd dat ons wisselvallig klimaat, dat strenge, matige en zachte winters en korte en langere vorstperioden in bonte verscheidenheid vertoont, zich niet leent voor een op statistische gegevens van zeven voorafgaande winters berustende waarschijnlijkheidsberekening ten aanzien van de komende winter. De voor belanghebbende geheel van de weersgesteldheid in de winter 1953/54 afhankelijke kans op voor- of nadeel werd in feite dan ook door een volstrekt onberekenbare, niet op enigerlei wijze te beïnvloeden factor bepaald, zodat, al is dan achteraf gebleken dat de weergoden hem welgezind zijn geweest, van een redelijke kans op voordeel bij het afsluiten der transacties niet kan worden gesproken.
Hof 's-Gravenhage 29 november 1961, nr. 54a/1961, V-N 1962, blz. 472.

7.17. Termijntransacties

Beschouwing
Bij termijntransacties is in het algemeen sprake van speculatie, omdat de waarde van de zaken onderhevig is aan een vrije waardeontwikkeling.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Belanghebbende, directeur-aandeelhouder van een cacaofabriek, behaalde transactiewinst op de termijnmarkt in cacao. Niet juist is diens stelling dat het enkel kopen en verkopen van een partij cacaobonen op de termijnmarkt nimmer als arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 kan worden aangemerkt. Weliswaar vermocht belanghebbende het verloop van de cacaomarkt niet te beïnvloeden, maar hij kon op het door hem gekozen tijdstip van aankoop op grond van zijn veeljarige ervaring wel in redelijkheid verwachten dat de markt omhoog zou gaan. Mede gelet op het korte tijdsbestek tussen aankoop en verkoop moest het behaalde voordeel volgens het hof dan ook niet worden toegeschreven aan onvoorziene factoren,

welke speculatie eigen zijn, doch aan door ervaring, deskundigheid en relaties gedragen arbeid. Op grond van deze feiten heeft het hof terecht geoordeeld dat te dezen niet kan worden gesproken van een voordeel enkel uit speculatie verkregen, doch dat het door belanghebbende behaalde voordeel valt onder andere opbrengst van arbeid als bedoeld in art. 28, eerste lid, onder 1°, Besluit IB 1941.
HR 8 juni 1960, nr. 14 309, BNB 1960/199.

Landbouwer die zelf ook aardappelen verbouwt, verricht termijntransacties in aardappelen. Feitelijke vaststelling dat deze transacties niet tot de normale uitoefening van het landbouwbedrijf behoren. Er bestaat in casu evenmin een nauw verband met het bedrijf. Er is volgens het hof sprake van speculaties: het verlies is geen bedrijfsverlies en evenmin negatieve opbrengst van arbeid. Het beroep in cassatie van belanghebbende, dat alleen betrekking had op het gestelde bedrijfsverlies, wordt verworpen.
HR 19 mei 1965, nr. 15 360, BNB 1965/188.

Belanghebbende, directeur NV A die cacaoproducten vervaardigt en van NV A's Handelsmij die aan- en verkoopcontracten afsluit van cacaobonen, sluit voor eigen rekening termijntransacties in cacao. Hij lijdt verlies. Het hof stelt vast dat ook voor insiders op de termijnmarkt voor cacao niet was te voorzien, hoe het prijsverloop op die markt zou zijn en dat belanghebbende dit prijsverloop niet heeft kunnen beïnvloeden. Het hof neemt daarom aan dat belanghebbende door het afsluiten van termijntransacties in cacao wel voordeel heeft beoogd, doch dit niet heeft kunnen voorzien. Dit wil niet anders zeggen dan dat winst of verlies uit die transacties voor belanghebbende afhing van het voor hem onzeker prijsverloop van cacao en dat dus geldelijk voordeel daaruit in redelijkheid niet door hem verwacht kon worden. Hiervan uitgaande kan het verlies dat belanghebbende ten gevolge van deze transacties heeft geleden niet worden aangemerkt als negatieve opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941.
HR 18 januari 1967, nr. 15 639, BNB 1967/71 (m.nt. Den Boer).

Landbouwer doet met succes met behulp van zijn zoon onder meer termijntransacties in aardappelen. De ervaring, deskundigheid, relaties en organisatie, waarover de zoon van belanghebbende beschikte bij het aangaan van de termijntransacties op de aardappelenmarkt zouden eerst dan de geldelijke uitkomst van die transacties tot opbrengst van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 stempelen, zo dientengevolge bij het aangaan van die transacties een daaruit voor belanghebbende voortvloeiend geldelijk voordeel door de zoon redelijkerwijze te voorzien was. Niet juist is het oordeel van het hof dat reeds sprake is van opbrengst van andere arbeid indien door de ervaring, deskundigheid, relaties en organisatie waarover de zoon beschikte het risico van het aangaan van aan- en verkoop van aardappelen op termijn aanzienlijk werd beperkt. Er zijn geen feiten gesteld waaruit zou kunnen worden afgeleid dat het behaalde, geldelijk voordeel bij het aangaan van de transacties de zoon redelijkerwijze te voorzien was.
HR 31 mei 1967, nr. 15 711, BNB 1967/182.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, voorheen directeur-aandeelhouder van NV A welke cacaoproducten vervaardigde en van NV B welke zich bezig hield met het afsluiten van aan- en verkoopcontracten, onder meer op termijnmarkten, van cacaobonen enz., besteedde zijn tijd en geld grotendeels aan het afsluiten van een groot aantal termijntransacties in cacao en suiker. Er is geen sprake van activiteiten waarvan redelijkerwijs te voorzien is dat zij - eventueel in de toekomst - winst dan wel een positieve opbrengst zouden opleveren. Het verlies (*f* 270 000) is niet aftrekbaar.
Hof Amsterdam 3 januari 1977, nr. 1065/75, BNB 1978/103.

Landbouwer, tevens commissaris van een provinciale bank en bestuurder van de Coöperatieve Vereniging Suiker-Unie, is reeds jaren actief op de termijnmarkt voor aardappelen (resultaat 1971/72 negatief *f* 9600) en suiker (resultaat positief *f* 79 800). Er is geen sprake van inkomsten uit arbeid (de al dan niet gunstige afloop niet te voorzien dan wel te beïnvloeden).

Hof Leeuwarden 20 januari 1978, nr. 249/76, V-N 1979, blz. 1605, punt 10.

Belanghebbende, huisarts, heeft in de jaren 1989 tot en met 1997 met A een groot aantal overeenkomsten gesloten tot aan- en verkoop van karwijzaad. Belanghebbende heeft op de contracten in totaal verlies geleden; winsten behaalde hij uitsluitend in de jaren 1991 en 1994. Belanghebbende had geen ervaring en deskundigheid in de handel in karwijzaad en geen inzicht in die markt. Hij had eerst groot vertrouwen in A, waarvan hij de contactpersoon al uit diens kinderjaren kende. Nadien is belanghebbende aan A gaan twijfelen; uiteindelijk stelt hij door A te zijn opgelicht. Het door belanghebbende in 1998 geleden verlies (vooral kosten van een verloren arbitrageprocedure) kan niet worden aangemerkt als negatieve inkomsten uit andere arbeid. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat hij redelijkerwijs ervan uit kon gaan dat de door hem aangegane transacties hem normaliter geldelijk voordeel zouden opleveren, ook niet indien de bij A aanwezige deskundigheid en ervaring met betrekking tot de handel in karwijzaad aan hem wordt toegerekend, aangezien deze factoren eerst dan zouden hebben meegebracht dat hij negatieve inkomsten uit andere arbeid heeft genoten, indien dientengevolge normaliter positieve inkomsten konden worden verwacht (HR 31 mei 1967, nr. 15 711, *BNB* 1967/182). Het is niet aannemelijk dat een dergelijke situatie zich heeft voorgedaan.
Hof 's-Gravenhage 17 november 2004, nr. 03/1851, V-N 2005/11.9.

Belanghebbende is handelaar in varkens en biggen. Hij laat varkens voor zijn rekening en risico mesten bij een varkensmesterij. Met een derde exploiteert hij een varkensmesterij en een varkensfokkerij. Belanghebbende is als arbiter en deelnemer actief op de Nederlandse termijnmarkt voor varkens. Hij lijdt in 1997 met de termijnhandel een verlies van *ƒ* 110 717, hetgeen volgens hem aan zeer bijzondere oorzaak is te wijten, te weten het uitbreken van de varkenspest.
Hof (Amsterdam 19 december 2003, nr. 01/0592, *V-N* 2004/53.3.2) beslist dat het verlies niet ten laste van de winst uit onderneming kan worden gebracht en dat ook geen sprake is van negatieve inkomsten uit andere arbeid. Een van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een bate als andere opbrengst van arbeid aan te merken, is dat met de arbeid het verkrijgen van enig geldelijk voordeel redelijkerwijs moet kunnen worden verwacht. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij aan deze voorwaarde voldoet. Voor in beginsel alle handelaren zijn aan het handelen op de termijnmarkt grote risico's verbonden. Belanghebbende beschikte niet over meer kennis, deskundigheid of inzicht dan andere handelaren en had onvoldoende kennis om van jaar tot jaar in de handel op de termijnmarkt (minst genomen) verliezen te vermijden. Belanghebbende kon een gunstige afloop van de transacties niet voorzien of beïnvloeden.
HR.: Het beroep in cassatie van belanghebbende wordt zonder nadere motivering verworpen (art. 81 Wet RO).
HR 12 augustus 2005, nr. 40 702, V-N 2005/43.14.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 8. Prijzen, premies en schadeloosstellingen
- 8.1. Prijzen die onder de kansspelbelasting vallen
  - 8.1.1. Prijsvragen en puzzels
- 8.2. Piramidespelen
- 8.3. Prijzen voor auteurs en kunstenaars
- 8.4. Prijzen voor wetenschappers
- 8.5. Prijzen bij een ondernemingsplannenwedstrijd
- 8.6. Premie opvissen gevaarlijke stoffen
- 8.7. Slachtofferuitkeringen
  - 8.7.1. Vervolgingsslachtoffers
  - 8.7.2. Dwangarbeiders en andere oorlogsslachtoffers
  - 8.7.3. Slachtoffers nieuwjaarsbrand Volendam

Beschouwing
In deze aantekening wordt ingegaan op de vraag wanneer prijzen, premies en schadeloosstellingen tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoren. Achtereenvolgens gaan we in op:
- prijzen die onder de kansspelbelasting vallen, waarvoor een vrijstelling geldt (aant. 8.1);
- prijzen bij piramidespelen (aant. 8.2);
- prijzen voor auteurs en kunstenaars (aant. 8.3);
- prijzen voor wetenschappers (aant. 8.4);
- prijzen bij een ondernemingsplannenwedstrijd (aant. 8.5);
- premies voor het opvissen van gevaarlijke stoffen (aant. 8.6);
- slachtofferuitkeringen (aant. 8.7).

8.1. Prijzen die onder de kansspelbelasting vallen

Beschouwing
Op grond van art. 3.96, aanhef en onderdeel a, behoren tot het resultaat niet voordelen uit het deelnemen aan kansspelen als bedoeld in art. 2, eerste lid, Wet op de kansspelbelasting. Dan wordt over de door de belastingplichtige gewonnen prijzen alleen kansspelbelasting geheven, ook al zou in beginsel sprake zijn van een overige werkzaamheid. De kansspelbelasting is dan eindheffing. In dergelijke situaties behoeft praktisch dus niet te worden onderzocht of sprake is van een overige werkzaamheid. Dat is ook de doelstelling van de vrijstelling (zie art. 3.96, aant. 2). De oude jurisprudentie met betrekking tot de vraag of het deelnemen aan kansspelen een overige werkzaamheid vormt, heeft daardoor haar belang praktisch verloren. Zie aant. 8.1.1 voor de oude casuïstiek met betrekking tot prijsvragen en puzzels.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft met deelneming aan diverse kansspelen - onder meer roulette en baccarat - gedurende zeven ononderbroken jaren telkens per saldo aanzienlijke voordelen verworven. Het hof vermag tussen de handelingen van belanghebbende en zijn 'geluk' geen

verband aan te wijzen. Geen opbrengst van arbeid buiten dienstbetrekking.
Hof 's-Gravenhage 13 maart 1970, nr. 84/1969, BNB 1971/62.

Belanghebbende maakt winst bij weddenschappen bij paardenrennen. Het gaat om voordelen uit het deelnemen aan kansspelen, welke ingevolge art. 23, eerste lid, onder a, Wet IB 1964 niet behoren tot de inkomsten uit arbeid. Deze regeling moet mogelijk uitzondering lijden ingeval het wedden zou geschieden onder zulke omstandigheden, dat de betrokken deelnemer de uitslag met een zo grote mate van waarschijnlijkheid zou kunnen voorspellen, dat niet meer zou kunnen worden gezegd, dat hij met het wedden een risico van enige betekenis heeft gelopen en dientengevolge te zijnen aanzien het gebeuren het karakter van kansspel zou hebben verloren. Dat is echter niet gebleken.
Hof 's-Gravenhage 21 februari 1974, nr. 10/1974, FED 27 juni 1974, IB '64: Art. 22:80.

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, 'Vragenrubriek', *V-N* 15 december 1957, punt 27. Een wederverkoper van loten krijgt gratis een lot vanwege het aantal door hem verkochte loten. Ingeval niet in de uitoefening van bedrijf wordt gehandeld en art. 28 Besluit IB 1941 van toepassing is, moet de opbrengst van het lotenverkopen worden gesteld op de provisie plus 'de kans op een prijs'; belichaamd in en te stellen op de geldswaarde van het wederverkoperslot. Dat lot zelf is hier privé-vermogen en de daarop gevallen prijs een onbelaste loterijbate.

8.1.1. Prijsvragen en puzzels

Beschouwing
Vóór 1 november 1961 genoten de voordelen uit prijsvragen en wat daarmede gelijk gesteld kan worden een grote fiscale belangstelling. Op die datum trad echter de Wet op de loterijbelasting (met ingang van 1 januari 1965: Wet op de kansspelbelasting) werking, waarbij in art. 28, derde lid, Besluit IB 1941 een vrijstelling in de inkomstenbelasting werd opgenomen voorzover prijzen onder de kansspelbelasting vallen.
Deze vrijstelling is overgenomen in art. 23, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 1964 en later in art. 3.96, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001. Hierdoor heeft de vraag of bij prijsvragen en dergelijke sprake is van inkomen uit arbeid haar belang vrijwel verloren, al zal de jurisprudentie haar betekenis behouden voor de afgrenzing van het resultaat uit overige werkzaamheden. Het is om deze reden dat we deze jurisprudentie hierna noemen.

Jurisprudentie. Wet IB 1914

De werkgever van belanghebbende heeft een prijsvraag georganiseerd waarbij de deelnemers een slagzin moesten insturen. Belanghebbende won de prijsvraag en ontving *f* 2000. Deze werd belast als opbrengst van op zichzelf staande werkzaamheden.
RvB 's-Gravenhage 19 september 1932, B. nr. 5550.

De prijs die iemand heeft gewonnen door deelneming aan een door een fabrikant uitgeschreven prijsvraag - waarbij een zeker traject in een auto moest worden afgelegd en het beoordelen van een aantal objecten een belangrijke rol speelde - is als opbrengst van op zich zelf staande werkzaamheden te beschouwen.
HR 6 april 1938, B. nr. 6653.

Jurisprudentie. Besluit IB 1941

Wil van arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB 1941 sprake zijn, dan is vereist dat de verrichte arbeid een redelijke kans op beloning biedt. Aan deze eis is voldaan indien een prijs is gewonnen met oplossing van een prijsvraag, waarbij een groot aantal prijzen was uitgeloofd en de inzendingen werden beoordeeld door daartoe bevoegd te achten deskundigen. Het bedenken van een goede slagzin vormt het verrichten van arbeid, waaraan niet afdoet, dat volgens belanghebbende de door hem ingezonden slagzin in een ogenblik van inspiratie is gevonden. Aan de beantwoording van de prijsvraag was voor de deelnemers die zich met het

oog op de in uitzicht gestelde prijzen uiteraard zullen hebben ingespannen om een goed resultaat te bereiken, een redelijke kans op het ontvangen van een beloning voor hun arbeid verbonden.
HR 6 april 1955, nr. 12 268, BNB 1955/189.

Het bedenken van een slagzin vormt het verrichten van arbeid.
HR 13 juni 1956, nr. 12 822, BNB 1956/241 (m.nt. Hofstra).

De door belanghebbende gewonnen prijsvraag vormt inkomsten uit andere arbeid.
Hof Arnhem 21 april 1959, nr. 500-58, V-N 1 september 1959, punt 6.

De op de Radion-puzzel 'Kijk U Rijk' (nr. 7) gevallen prijs is geen andere opbrengst van arbeid. De prestatie biedt geen redelijke kans op voordeel; de omstandigheid dat de prijs is toegevallen moet zo niet uitsluitend dan toch hoofdzakelijk worden toegeschreven aan een gelukkige gissing. Blijkens noot in *BNB* zag de staatssecretaris met een zeer uitvoerige motivering af van het instellen van beroep in cassatie.
Hof Leeuwarden 6 juni 1958, nr. 54/1958, BNB 1958/284.

Uit de vaststaande feiten valt af te leiden dat de opzet van de puzzel kennelijk zodanig is geweest dat de deelnemers niet met behulp van de kennis van de taal, aardrijkskunde en geschiedenis, door oplettendheid en/of gezond verstand hun kans op een prijs in belangrijke mate hebben kunnen beïnvloeden.
Hof Arnhem 8 oktober 1959, nr. 210-1959, V-N 19 januari 1960, punt 12.

De prijs gewonnen met de puzzel 'Alles overwegen is Uw winst' in een dagblad is vrij.
Hof 's-Gravenhage 5 november 1959, nr. 78-1959, M I, V-N 1 maart 1960, punt 10.

De met het oplossen van een prijsvraag gewonnen prijs vormt andere opbrengst van arbeid; niet ter zake doet of die arbeid al dan niet een product van economische betekenis heeft opgeleverd noch welke motieven degene die de prijsvraag uitschreef daarbij had. Voor de deelnemers die zich met het oog op de in uitzicht gestelde prijzen uiteraard zullen hebben ingespannen om een goed resultaat te bereiken, bestond een redelijke kans op het ontvangen van een beloning voor hun arbeid te meer daar de gevraagde prestatie, bestaande in het schrijven van een zin of stukje, naar haar kwaliteit werd beoordeeld.
HR 25 november 1959, nr. 14 134, BNB 1959/389.

De prijs is belast, omdat de verrichte arbeid, het bedenken van een slagzin, een redelijke kans op beloning biedt.
HR 25 oktober 1961, nr. 14 627, BNB 1961/362, Hof 's-Gravenhage 13 augustus 1959, nr. 50-1959, V-N 1959, blz. 706, en Hof Amsterdam 15 september 1960, nr. 235/60, V-N 1961, blz. 270.

Een aanmerkelijk bedrag dat iemand die beroepspuzzelaar zou genoemd kunnen worden verdiende met het oplossen van diverse puzzels, vormt andere opbrengst van arbeid.
HR 7 februari 1962, nr. 14 709, BNB 1962/76.

Een in 1958 gewonnen prijs in een wedstrijd om abonnees voor een tijdschrift te werven bestaat uit een - niet in geld inwisselbaar - gratis retourbiljet Montreal. Hier geen verwerving van een positieve geldelijke opbrengst of van een voordeel wegens besparing op uitgaven, doch alleen vermeerdering van levensvreugde, gelegen in het weerzien van een naar Canada geëmigreerde dochter.
Hof Leeuwarden 9 april 1962, nr. 422/1961, BNB 1963/160.

De prijsvraag voornamelijk bestaande uit het vinden van een passende rijmregel en het invullen van vijf ontbrekende namen van verversingen bij afgebeelde personen bood voor de prijswinnaar geen redelijke kans op voordeel.
Hof Arnhem 10 januari 1963, nr. 237/1962, BNB 1963/220.

8.2. Piramidespelen

Beschouwing
Piramidespelen zijn in 1997 als kansspelen in de zin van de Wet op de kansspelen aangemerkt. Wettelijk is het verkrijgen van een vergunning voor piramidespelen uitgesloten. Piramidespelen vallen echter niet onder het begrip kansspelen van de Wet op de kansspelbelasting, zodat de desbetreffende vrijstelling met betrekking tot resultaat uit overige werkzaamheden (art. 3.96, aanhef en onderdeel a) niet van toepassing is. De vraag komt dan ook op of de voordelen uit (illegale) piramidespelen belast zijn. Overeenkomstig de met betrekking tot de Wet IB 1964 gewezen jurisprudentie, neemt de staatssecretaris het standpunt in dat de opbrengst uit een piramidespel niet wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit kan volgens de staatssecretaris anders worden als de belastingplichtige actief bij de organisatie van dat piramidespel was betrokken.

Beleid. Naar aanleiding van jurisprudentie Hoge Raad

'Dit besluit betreft een herdruk van het besluit van 27 februari 2002, nr. CPP2002/514M *(Bew.: BNB 2002/179)*, in verband met het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002, nr. 36 789 *(Bew.: BNB 2002/191)*.

1.1. Inleiding
De Hoge Raad heeft in 3 arresten van 1 februari 2002 beslist over de gevolgen voor de inkomstenbelasting (IB '64) met betrekking tot de behaalde resultaten uit een zogeheten piramidespel. Uit de arresten volgt dat naar het oordeel van de Hoge Raad het resultaat in zodanige mate afhangt van onvoorspelbare factoren, die zich bovendien aan beïnvloeding door de deelnemer onttrekken, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is. In dat geval wordt het resultaat derhalve niet in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.
De Hoge Raad acht een ander oordeel mogelijk indien belanghebbende actief betrokken is geweest bij de organisatie van het onderwerpelijke piramidespel.
Uit het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002, nr. 36 789 *(Bew.: BNB 2002/191)*, volgt dat bij actieve betrokkenheid bij de organisatie de belanghebbende niet tevens wordt belast voor het voordeel dat hij als deelnemer aan het spel heeft genoten.

1.2. Gevolgen
De visie van de Hoge Raad leidt ertoe dat het resultaat uit een piramidespel - afgezien van de situatie dat het onderdeel van de winst vormt - voor de heffing van de inkomstenbelasting buiten aanmerking blijft indien belanghebbende niet actief bij de organisatie is betrokken. Als van een zodanige betrokkenheid sprake is luidt het fiscale oordeel anders. Deze betrokkenheid is niet altijd aan de benaming te herkennen. Bij de verschillende piramide-organisaties worden de functies van de medewerkers die bij de organisatie betrokken zijn verschillend benoemd. Zo komen benamingen voor als team-manager, regio-team-director, team-director, marketing manager, managing-director, regional director, presentator en dergelijke. Vanzelfsprekend geven de feiten en omstandigheden de doorslag bij het oordeel of sprake is van betrokkenheid. Indien van een dergelijke betrokkenheid sprake is, wordt het behaalde voordeel uit het piramidespel in de belastingheffing betrokken. Indien daarvan geen sprake is, kan het voordeel buiten aanmerking blijven.
Indien wel sprake is van actieve betrokkenheid bij de organisatie wordt belanghebbende volgens het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002, nr. 36 789 *(Bew.: BNB 2002/191)*, niet tevens belast voor het voordeel dat hij als deelnemer aan het spel heeft genoten. Belast zijn dan alleen de inkomsten die worden genoten als actief betrokkene bij de organisatie (bijvoorbeeld de vergoeding als manager).
Lopende bezwaarschriften kunnen met inachtneming van het vorenstaande worden afgedaan.

1.3. Lopende gerechtelijke procedures
(...)

1.4. Lopende bezwaarprocedures
(...)

1.5. Onherroepelijk vaststaande aanslagen
(...)

2. Wet IB 2001
Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 kan de hiervóór beschreven lijn worden gevolgd, met dien verstande dat de opbrengst uit een piramidespel wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 juli 2002, nr. CPP2002/2023M, BNB 2002/271 (V-N 2002/34.11).

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende heeft voor ƒ 5000 deelgenomen aan een piramidespel. Hij zou door het aanbrengen van nieuwe leden geld ontvangen. Belanghebbende is er na zes pogingen niet in geslaagd nieuwe leden te vinden. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat hij ten tijde van zijn deelname aan het spel redelijkerwijs een voordeel kon verwachten. Geen bron van inkomen. Degenen die met het piramidespel een positief resultaat bereiken, verkeren niet in gelijke omstandigheden als belanghebbende, zodat het beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt.
Hof Arnhem 17 februari 1999, nr. 98/1611, FED 1999/382.

Belanghebbende is na een voorlichtingsbijeenkomst toegetreden tot het piramidespel Titan. Ze heeft als deelnemer ƒ 5990 ingelegd. Zij heeft geprobeerd nieuwe deelnemers aan te trekken, maar is daarin niet geslaagd. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat redelijkerwijs voordeel was te behalen. Er is dan geen sprake van een bron van inkomen.
Hof Amsterdam, 24 maart 1999, nr. 98/1243, V-N 1999/29.14.

Belanghebbende wist 44 deelnemers te interesseren in deelname voor een bedrag van ƒ 5000 per persoon aan het piramidespel. Zij behaalde naar eigen zeggen een omzet van ƒ 40 000 en volgens de inspecteur ƒ 79 000. Haar arbeid leverde haar naar verwachting positieve opbrengsten op, dus is voldaan aan het bronvereiste.
Hof Amsterdam 14 augustus 2000, nr. P99/03190, FED 2000/566.

De aard van het piramidespel brengt mee dat redelijkerwijs geen voordeel kan worden verwacht van de door de deelnemer te verrichten werkzaamheden. Weliswaar wordt het resultaat dat een deelnemer behaalt, mede bepaald door zijn activiteiten gericht op het werven van nieuwe deelnemers, maar of een deelnemer anderen voor deelname aan het spel zal weten te interesseren alsmede of een door hem geïntroduceerde potentiële deelnemer zich bereid zal verklaren om daadwerkelijk aan het spel deel te nemen en zijn inleg voldoet, hangt in zodanige mate af van onvoorspelbare factoren die zich bovendien aan beïnvloeding door de deelnemer onttrekken, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is.
HR 1 februari 2002, nrs. 36 238, 35 848 en 36 668, BNB 2002/127, 128 en 129 (concl. A-G Wattel; m.nt. Niessen)

Belanghebbende heeft deelgenomen aan piramidespelen en als deelnemer ƒ 160 000 verdiend. Toch kon hij redelijkerwijs geen voordeel verwacht hebben van zijn activiteiten en valt de winst buiten de heffing. Dat gaat niet op voor de beloning van ƒ 2500 die hij genoot als assistent-teammanager bij een piramidespel.
HR 26 april 2002, nr. 36 789, BNB 2002/191 (m.nt. Niessen).

Tegen de volgende uitspraak is door belanghebbende beroep in cassatie ingesteld.
Belanghebbende heeft werkzaamheden verricht als manager in het kader van een door de Duitse onderneming A op verschillende locaties georganiseerd piramidespel. Een manager heeft als taak de deelnemers aan het spel te begeleiden op een door A aangewezen locatie. Belanghebbende verricht alleen werkzaamheden voor A en loopt geen debiteurenrisico. Hij presenteert zich naar buiten toe niet als zelfstandige ondernemer. Belanghebbende heeft in

1995 in totaal *f* 189 547 contant van A ontvangen. Deze ontvangsten dienen te worden aangemerkt als inkomsten uit andere arbeid als bedoeld in art. 22, eerste lid, aanhef, onderdeel b, Wet IB 1964.
Hof Leeuwarden 14 juli 2004, nr. 01/0128, V-N 2004/67.1.2.

Literatuur
T. Enter, 'De fiscale behandeling van pyramidespelen', *WFR* 1998/6903, blz. 1158.
R.E.C.M. Niessen, noot bij HR 1 februari 2002, *BNB* 2002/129, merkt op het onderscheid met medische proeven daar een dienst werd verricht in het economische verkeer, waaruit het voordeel voortvloeide, terwijl de arbeid bij het piramidespel bestaat uit een vermogenstransactie.
R.A.V. Boxem, 'Art. 3.10 Wet IB 2001 kan beter worden afgeschaft', *WFR* 2002/6472, blz. 363, is van mening dat de Hoge Raad met de piramidespelarresten het vereiste van de objectieve voordeelverwachting, dat verdwenen leek met het medischeproevenarrest, weer heeft teruggehaald.
M.J. Hoogeveen, 'De Hoge Raad is niet omgegaan ten aanzien van de objectieve voordeelverwachting', *WFR* 2002/6481, blz. 685, schrijft dat het criterium voordeelverwachting consequent door de Hoge Raad wordt gebruikt om voorzienbaar blijvend verliesgevende activiteiten en speculatieve transacties af te scheiden van inkomsten uit arbeid.
T.A. Gladpootjes, 'Het geheim van de piramide', *WFR* 2002/6481, blz. 679 acht de arresten HR *BNB* 2002/127, 128 en 129 onbegrijpelijk. Volgens hem zijn de deelnemers in staat de uitkomst van het spel te beïnvloeden. Maatschappelijk was het beter geweest de winnaars te belasten en de verliezers aftrek te verlenen.

8.3. Prijzen voor auteurs en kunstenaars

Beschouwing
Een prijs die aan een auteur of een kunstenaar wordt toegekend voor diens gehele oeuvre, dus als eerbetoon aan de persoon van de bekroonde auteur of kunstenaar, en waarnaar niet kan worden gedongen, vormt geen opbrengst van het beroep van kunstenaar, aldus constante jurisprudentie (bijvoorbeeld HR 4 februari 1959, nr. 13 810, *BNB* 1959/111, inzake de winstsfeer). Een prijs waarnaar met goed gevolg wordt gedongen, behoort echter wel tot het resultaat.

Jurisprudentie. Wet IB 1964

Belanghebbende, administrateur A in loondienst, verricht in vrije tijd literair werk, hetwelk tot en met1965 geen opbrengsten opleverde. Hij dingt door het inzenden van een door hem geschreven literair werk mee naar de Herman van Kuilenburgprijs. Aan belanghebbende is in 1965 de van die prijs deel uitmakende romanprijs ad *f* 5000 voor dat werk ten deel gevallen. Dit voordeel moet worden beschouwd als opbrengst van een werkzaamheid als bedoeld in art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964, indien daarmede geldelijk voordeel is beoogd en deze werkzaamheid een redelijke kans op voordeel bood. Het schrijven van een literair werk, gevolgd door het inzenden daarvan ter mededinging naar een uitgeloofde prijs, is het verrichten van een werkzaamheid waarmede geldelijk voordeel wordt beoogd. Dit wordt niet anders, aangezien het werk reeds werd geschreven voordat de prijs werd uitgeloofd. De inzendingen waren bestemd om door een uit letterkundigen bestaande jury te worden beoordeeld. Belanghebbende heeft niet betwist dat aan het mededingen naar de uitgeloofde prijs voor hem een redelijke kans op het verwerven van deze prijs verbonden was. De prijs is dus belast. Hieraan doet niet af dat in geval een schrijver wordt geëerd met een prijs, welke het karakter heeft van eerbetoon voor de persoon van de kunstenaar en van erkenning van zijn werk in het algemeen, deze prijs niet tot het inkomen van die schrijver wordt gerekend. Een zodanig geval deed zich hier niet voor. Ook niet van belang is de omstandigheid dat voor de schrijver die, zoals belanghebbende, mededingt naar een uitgeloofde prijs, welke hem door een deskundige jury wordt toegekend, de toekenning van die prijs een erkenning van zijn kunstenaarschap inhoudt.
HR 10 december 1969, nr. 16 233, BNB 1970/30.

Literatuur
C. van Soest, 'Arbeid; de prijs van de vrijetijd-schrijver', *WFR* 1970/4981, blz. 169.
W. Garssen, 'Bijzondere aspecten van het arbeidsbegrip van art. 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964', *MBB* november 1974, merkt schrijver op dat het fundament van art. 22, eerste lid, onderdeel b, de hoofdregel van het beogen van een redelijkerwijs te verwachten voordeel is.

8.4. Prijzen voor wetenschappers

Beschouwing
Een door de Alexander Von Humboldt-Stiftung toegekende wetenschappelijke prijs behoort niet tot het resultaat van een overige werkzaamheid. Hetzelfde geldt voor de Christiaan Huygensprijs.

Beleid. Prijs van de Alexander Von Humbold-Stiftung

'Dit besluit is opnieuw uitgebracht voor de toepassing van de Wet IB 2001. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de regeling die gold voor de toepassing van de Wet IB 1964, besluit van 7 mei 1992, nr. DB92/1828, Infobulletin 1992/322 (*V-N* 1992, blz. 1677).
De Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek (NWO) heeft met de in Duitsland gevestigde Alexander Von Humboldt-Stiftung een overeenkomst gesloten in het kader van internationale wetenschappelijke samenwerking. De overeenkomst houdt in dat beide organisaties jaarlijks een beperkt aantal prijzen toekennen aan wetenschappelijke onderzoekers uit elkaars land. Naar deze prijzen kan niet worden gedongen. De bekroonde onderzoeker mag op kosten van de toekennende organisatie een wetenschappelijk onderzoek verrichten in het land waar die organisatie is gevestigd. De prijs wordt aan de onderzoeker toegekend als erkenning van zijn wetenschappelijk werk in het algemeen en heeft geen betrekking op een bepaalde prestatie. Naar mijn oordeel moet de prijs worden aangemerkt als een aan de persoon van de onderzoeker bewezen eerbetoon. De prijs behoort dan volgens vaste jurisprudentie niet tot diens inkomen. Voor de onderzoeker behoort de prijs onder de Wet IB 2001 derhalve niet tot het inkomen uit werk en woning.
Dit besluit treedt in werking met ingang van het belastingjaar 2001.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/2906M, Infobulletin 2001/318.

Beleid. Christiaan Huygensprijs

'De Stichting Christiaan Huygensprijs kent jaarlijks een prijs aan een jonge wetenschapper toe in de vorm van een geldbedrag. Ik ben van oordeel dat deze prijs geen inkomen vormt in de zin van zowel de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als de Wet inkomstenbelasting 2001. Ter voorkoming van misverstand merk ik op dat een eenmaal toegekende prijs wel deel uitmaakt van het vermogen van de prijswinnaar. Opbrengsten daarvan worden op de normale wijze in de heffing van inkomstenbelasting betrokken.
De prijs wordt toegekend door een jury die is geformeerd door de Koninklijke Academie van Wetenschappen. De jury beoordeelt proefschriften die daartoe ter beoordeling zijn voorgedragen door de Nederlandse wetenschappelijke instituten. Het zijn proefschriften die zich kenmerken door een wetenschappelijk hoog en vernieuwend niveau. Er kan door de wetenschappers niet worden gedongen naar de prijs. De prijs kan worden gezien als een eerbetoon aan de desbetreffende wetenschapper.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2001, nr. CPP2001/3588, V-N 2002/2.15.

8.5. Prijzen bij een ondernemingsplannenwedstrijd

Beschouwing
In de zaak die leidde tot Hof Amsterdam 1 september 2003, nr. 02/6033, *V-N* 2004/16.16, ging het om een ondernemer die winnaar werd van de door een bank georganiseerde ondernemingsplannenwedstrijd. Beslist werd dat de prijs tot de winst uit onderneming behoort

(zie art. 3.8, aant. 20.12.5). Redactie Vakstudie Nieuws is van mening dat de prijs ook zou zijn belast als belanghebbende geen onderneming had gedreven, namelijk als resultaat uit overige werkzaamheden.

Literatuur
Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2004/16.16, aantekening bij Hof Amsterdam 1 september 2003, nr. 02/6033, is van mening dat de prijs ook zou zijn belast als belanghebbende geen onderneming had gedreven, maar dan als resultaat uit overige werkzaamheden. Zie bijvoorbeeld HR 25 november 1959, *BNB* 1959/389, en HR 25 oktober 1961, *BNB* 1961/362 (aant. 8.1.1). De toets of het voordeel wordt beoogd c.q. redelijkerwijs is te verwachten, dient er toe om de hobbysfeer (niet-functionele sfeer) buiten de belastingheffing (functionele sfeer) te houden. De vraag of het voordeel is beoogd, is niet meer van belang als vaststaat dat geen sprake is van hobby en er een positieve bate is. Het voordeel moet wel aan een inkomensbron zijn toe te rekenen. Speculatieve winsten en verliezen vallen niet onder resultaat uit overige werkzaamheden. In deze zaak is speculatie echter niet aan de orde, aangezien belanghebbende een plan heeft opgesteld en daarmee invloed heeft gehad op de uitkomst. Dat een jury vervolgens de winnaar kiest, maakt de prijsvraag nog niet tot een kansspel (zie art. 3.96, aant. 2.1).

8.6. Premie opvissen gevaarlijke stoffen

Beschouwing
Voor het geval dat een visser een premie krijgt, omdat hij zorgt voor het bergen van milieugevaarlijke stoffen en explosieven, heeft de staatssecretaris het standpunt ingenomen dat (tenzij sprake is van winst uit onderneming) de premie belast is als inkomsten uit arbeid. Daarbij liet de staatssecretaris in het midden of dit standpunt alleen geldt voor degenen bij wie het vissen tot inkomsten uit andere arbeid leidt (thans dus resultaat uit overige werkzaamheden) of ook voor hobbyvissers.

Beleid. Premie voor het opvissen van gevaarlijke stoffen is belast

'Op 1 januari 1989 is de 'Premieregeling opgeviste milieugevaarlijke stoffen en explosieven' (*Stcrt.* 1988, 254) in werking getreden. Kern van deze regeling is dat een premie van *f* 1000 per object wordt uitgekeerd aan de visser die een object met een milieugevaarlijke stof of een explosief opvist en aan boord brengt, of op wiens aanwijzing een dergelijk object wordt geborgen.
Bij het opstellen van de regeling is ervan uitgegaan dat de premie fiscaal onbelast zou blijven. Dezerzijds is echter het standpunt ingenomen dat de premie, afhankelijk van het feit aan wie de premie wordt uitgekeerd, winst uit onderneming, of inkomsten uit arbeid vormt. De premie is derhalve bij de ontvanger belast. Over de speciale aspecten van de regeling heeft nader overleg plaatsgevonden met het Ministerie van Verkeer en Waterstaat.
Op basis van dit overleg heeft het Ministerie van Verkeer en Waterstaat de over het jaar 1989 verschuldigde belasting voor haar rekening genomen.
De vissers zijn over de in 1989 ontvangen premies geen belasting verschuldigd.
De onderhavige premieregeling is inmiddels met ingang van 1 september 1989 vervangen door de 'Premieregeling opgeviste milieugevaarlijke stoffen' (*Stcrt.* 1989, 168). In deze nieuwe regeling wordt aan de visser die op of na 1 januari 1990 een verpakte milieugevaarlijke stof opvist en aan land brengt of aan de visser op wiens aanwijzing een dergelijke stof op of na 1 januari 1990 wordt geborgen een premie van *f* 1675 bruto toegekend.
Met ingang van 1 januari 1990 is de premie bij de premie-ontvanger aan de belastingheffing onderworpen.'
Mededeling Staatssecretaris van Financiën van 25 september 1990, nr. DB90/4966, Infobulletin 90/592 (V-N 1990, blz. 3619).

8.7. Slachtofferuitkeringen

Beschouwing
Van overheidswege verstrekte slachtofferuitkeringen behoren in het algemeen niet tot het

resultaat uit overige werkzaamheden. Hierna behandelen we:
- uitkeringen aan vervolgingsslachtoffers (aant. 8.7.1);
- uitkeringen aan voormalige dwangarbeiders en andere oorlogsslachtoffers (aant. 8.7.2);
- uitkeringen aan de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam (aant. 8.7.3).

8.7.1. Vervolgingsslachtoffers

Beschouwing
Uitkeringen door bepaalde stichtingen ter zake van achteraf geconstateerde tekortkomingen bij het naoorlogse rechtsherstel en de naoorloogse opvang behoren niet tot het resultaat uit overige werkzaamheden.

Beleid met ingang van 28 oktober 2005. Uitkeringen door diverse stichtingen behoren niet tot het resultaat

'1. Inleiding
In het verleden is een aantal besluiten uitgebracht in verband met uitkeringen als gevolg van bijzondere gebeurtenissen zoals oorlogen, rampen en ongelukken. In dit besluit zijn die besluiten samengevoegd. Hierbij zijn uitsluitend de onderdelen opgenomen die thans nog van belang zijn.

2. Fiscale kwalificatie uitkeringen vervolgingsslachtoffers (voorheen het Besluit van 30 mei 2002, nr. DGB2002/2441M (Bew.: BNB 2002/246 (V-N 2002/30.12))

2.1. Inleiding
In het Besluit van 30 mei 2002, nr. DGB2002/2441M (*Bew.*:*BNB*2002/246*(V-N*2002/30.12)) zijn de fiscale gevolgen geschetst voor betrokkenen bij uitkeringen aan vervolgingsslachtoffers. De volgende stichtingen houden zich thans nog bezig met het beheren en verdelen van gelden, die door de overheid en door private partijen ter beschikking zijn gesteld, als erkenning van achteraf geconstateerde tekortkomingen bij het naoorlogse rechtsherstel en de naoorlogse opvang. De niet meer genoemde stichtingen hebben gemeld dat zij geen uitkeringen meer verstrekken.
- Stichting Het Gebaar, opgericht op 19 november 2001, gevestigd te Den Haag;
- tichting Rechtsherstel Sinti en Roma, opgericht op 3 november 2000, gevestigd te Tilburg;
- tichting Joods Humanitair Fonds, opgericht op 31 januari 2002, gevestigd te 's-Gravenhage;
- Stichting Individuele Verzekeringsaanspraken Sjoa, opgericht op 22 november 1999, gevestigd te 's-Gravenhage;
- Stichting Individuele Bankaanspraken Sjoa, opgericht op 11 maart 2002, gevestigd te 's-Gravenhage;
- Stichting Individuele Effectenaanspraken Sjoa, opgericht op 22 november 1999, gevestigd te 's-Gravenhage.

2.2. Fiscale gevolgen
Voor uitkeringen aan en van de genoemde stichtingen zijn de volgende fiscale gevolgen van toepassing.
Geen schenkingsrecht is verschuldigd over de gelden die door de overheid en de private instellingen aan de stichtingen worden verstrekt en over de betalingen die de stichtingen doen aan de rechthebbenden.
De betalingen door de stichtingen aan de gerechtigden vormen geen inkomen in de zin van de Wet IB 2001.
Uit de reglementen die de verschillende stichtingen hanteren bij de verdeling van gelden aan collectieve doelen, maak ik op dat het in beginsel niet mogelijk is dat uitkeringen plaatsvinden aan vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Een vrijstelling voor betalingen aan collectieve doelen is daarom niet nodig.
Ter voorkoming van misverstanden merk ik op dat, nadat de betaling eenmaal aan de gerechtigde is toegekend, deze deel uitmaakt van diens vermogen. Opbrengsten daarvan worden op de normale wijze in de inkomstenbelasting betrokken. Bij vererving of schenking van (gedeelten van) dat vermogen vindt op reguliere wijze heffing van successie-,

respectievelijk schenkingsrecht plaats.
(…)

8. Inwerkingtreding en intrekking besluiten
Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit.
De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:
(…)
- het besluit van 30 mei 2002, nr. DGB2002/2441M (*Bew.*:*BNB*2002/246*(V-N*2002/30.12));
(…).'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2005, nr. CPP2005/2131M, V-N 2005/52.2.

Beleid tot 28 oktober 2005. Uitkeringen door diverse stichtingen behoren niet tot het resultaat

'1. Inleiding
Bij besluiten van 30 november 2000 *(Bew.: RTB2000/2708M)*, 8 januari 2001 *(Bew.: RTB2000/2980M, BNB 2001/136)* en 21 december 2001 *(Bew.: DGB2001/1537, V-N 2002/2.14)* heb ik de fiscale gevolgen geschetst voor betrokkenen bij uitkeringen van de Stichting Rechtsherstel Sinti en Roma, respectievelijk van de Stichting Maror-gelden Overheid, de Stichting individuele Maror-gelden en de Stichting Het Gebaar.
Inmiddels zijn meer stichtingen opgericht die zich bezig houden met het beheren en verdelen van gelden die door de overheid en door private partijen ter beschikking zijn gesteld als erkenning van achteraf geconstateerde tekortkomingen bij het naoorlogse rechtsherstel en de naoorlogse opvang.
Ik heb daarin aanleiding gevonden genoemde besluiten te vervangen door een gezamenlijk besluit.

2. Stichtingen
Dit besluit ziet op uitkeringen aan en van de volgende stichtingen:
Stichting Maror-gelden Overheid, opgericht op 1 december 2000, gevestigd te Amsterdam;
Stichting Het Gebaar, opgericht op 19 november 2001, gevestigd te Den Haag;
Stichting Rechtsherstel Sinti en Roma, opgericht op 3 november 2000, gevestigd te Tilburg;
Stichting Joods Humanitair Fonds, opgericht op 31 januari 2002, gevestigd te 's-Gravenhage;
Stichting Individuele Maror Gelden, opgericht op 1 december 2000, gevestigd te Amsterdam;
Stichting Individuele Verzekeringsaanspraken Sjoa, opgericht op 22 november 1999, gevestigd te 's-Gravenhage;
Stichting Individuele Bankaanspraken Sjoa, opgericht op 11 maart 2002, gevestigd te 's-Gravenhage;
Stichting Individuele Effectenaanspraken Sjoa, opgericht op 22 november 1999, gevestigd te 's-Gravenhage.

3. Fiscale gevolgen
Zowel de gelden die door de overheid en de private instellingen aan de stichtingen worden verstrekt, als de betalingen die de stichtingen doen aan de rechthebbenden, zijn vrijgesteld van schenkingsrecht.
De betalingen door de stichtingen aan de gerechtigden vormen geen inkomen, noch in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 noch in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001.
Uit de reglementen die de verschillende stichtingen hanteren bij de verdeling van gelden aan collectieve doelen, maak ik op dat het in beginsel niet mogelijk is dat uitkeringen plaatsvinden aan vennootschapsbelastingplichtige lichamen. Een vrijstelling voor betalingen aan collectieve doelen is daarom niet nodig.
Ter voorkoming van misverstanden merk ik op dat, nadat de betaling eenmaal aan de gerechtigde is toegekend, deze deel uitmaakt van diens vermogen. Opbrengsten daarvan worden op de normale wijze in de inkomstenbelasting betrokken. Bij vererving of schenking van (gedeelten van) dat vermogen vindt op reguliere wijze heffing van successie-, respectievelijk schenkingsrecht plaats.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2002, nr. DGB2002/2441M, BNB 2002/246

(V-N 2002/30.12).

8.7.2. Dwangarbeiders en andere oorlogsslachtoffers

Beschouwing
Tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoren niet schadeloosstellingen aan dwangarbeiders uit de Tweede Wereldoorlog. Hetzelfde geldt voor uitkeringen aan andere slachtoffers van het nationaal-socialistische bewind.

Beleid met ingang van 28 oktober 2005. Uitkeringen door Duitse en Oostenrijkse compensatiefondsen en twee met name genoemde Duitse bedrijven behoren niet tot het resultaat

'1. Inleiding
In het verleden is een aantal besluiten uitgebracht in verband met uitkeringen als gevolg van bijzondere gebeurtenissen zoals oorlogen, rampen en ongelukken. In dit besluit zijn die besluiten samengevoegd. Hierbij zijn uitsluitend de onderdelen opgenomen die thans nog van belang zijn.
(...)

3. Fiscale kwalificatie van schadeloosstellingen uit Duitse en Oostenrijkse compensatiefondsen aan slachtoffers van het nationaal-socialistische bewind (voorheen het Besluit van 26 juli 2002, nr. DGB2002/4037M (Bew.: V-N 2002/38.8))

3.1. Inleiding
In het jaar 2000 hebben de Duitse en de Oostenrijkse overheid met het bedrijfsleven van die landen elk een compensatiefonds ingesteld voor eenmalige schadeloosstellingen aan slachtoffers van het nationaal-socialistische bewind. Ter erkenning van het ondergane leed worden uit deze fondsen uitkeringen gedaan aan voormalige dwangarbeiders uit de Tweede Wereldoorlog. De maximale vergoedingen uit deze fondsen ontlopen elkaar niet veel. Afhankelijk van de omstandigheden waaronder de dwangarbeid werd verricht ontvangen de voormalige dwangarbeiders een eenmalige uitkering van maximaal ongeveer € 7700.
Tot dezelfde hoogte voorziet het Duitse compensatiefonds ook in eenmalige uitkeringen aan andere slachtoffers die ernstige lichamelijke of geestelijke schade hebben geleden door toedoen van het nationaal-socialistische bewind. In Oostenrijk bestaat sinds 1995 een fonds dat voorziet in eenmalige uitkeringen aan slachtoffers van de vervolging door het nazi-regime in dat land.
Vooruitlopend op de instelling van de bovengenoemde compensatiefondsen hebben twee Duitse bedrijven rechtstreeks vergoedingen toegekend aan personen die tijdens de Tweede Wereldoorlog in die bedrijven dwangarbeid hebben verricht. Ter vergoeding van de immateriële schade hebben deze bedrijven op humanitaire gronden een eenmalige uitkering van maximaal ongeveer € 5100 uitbetaald aan de voormalige dwangarbeiders.

3.2. Van belang zijnde fondsen
Dit besluit heeft betrekking op:
- het Duitse fonds 'Herinnering, Verantwoordelijkheid en Toekomst'. De regering van de Bondsrepubliek Duitsland heeft de Internationale Organisatie voor Migratie (IOM) te Genève belast met de uitvoering van de schadeloosstellingen aan voormalige dwangarbeiders die niet uit Oost-Europese landen afkomstig zijn. De IOM is een intergouvernementele organisatie met vestigingen over de hele wereld, waaronder Nederland. Voor de afwikkeling van de aanvragen van de Nederlandse voormalig dwangarbeiders heeft de IOM het 'Project Duitse Compensatie Dwangarbeid' te Apeldoorn in het leven geroepen;
- het Oostenrijkse fonds 'Verzoening, Vrede en Samenwerking'. Om de aanvragen in Nederland in goede banen te leiden is het 'Project Oostenrijkse Compensatie Dwangarbeid' te Apeldoorn in het leven geroepen dat voor de Nederlandse betrokkenen en uitkeringsgerechtigden als eerste aanspreekpunt fungeert;
- het 'Nationale Fonds van de Republiek Oostenrijk voor Slachtoffers van het Nationaal-socialisme';

- het 'Volkswagen AG-Humanitair Fonds';
- het 'Siemens Humanitair Hulp Fonds'.

3.3. Fiscale gevolgen
De bovengenoemde fondsen zijn niet in Nederland gevestigd, zodat mede om die reden geen schenkingsrecht verschuldigd is over de betaling aan de rechthebbenden. De betalingen door de fondsen aan de gerechtigden vormen geen inkomen in de zin van de Wet IB 2001. Nadat de betaling aan de gerechtigde is toegekend, maakt deze deel uit van diens vermogen. Opbrengsten daarvan worden op normale wijze in de inkomstenbelasting betrokken. Bij vererving of schenking van (gedeelten van) dat vermogen vindt op reguliere wijze heffing plaats van successie- respectievelijk schenkingsrecht.
(...)

8. Inwerkingtreding en intrekking besluiten
Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit.
De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:
(...)
- het besluit van 26 juli 2002, nr. DGB2002/4037M (*Bew.*: V-N 2002/38.8);
(...).'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2005, nr. CPP2005/2131M, V-N 2005/52.2.

Beleid tot 28 oktober 2005. Uitkeringen door Duitse en Oostenrijkse compensatiefondsen en twee met name genoemde Duitse bedrijven behoren niet tot het resultaat

'1. Inleiding
In het jaar 2000 hebben de Duitse en de Oostenrijkse overheid met het bedrijfsleven van die landen elk een compensatiefonds ingesteld voor eenmalige schadeloosstellingen aan slachtoffers van het nationaal-socialistische bewind. Ter erkenning van het ondergane leed worden uit deze fondsen uitkeringen gedaan aan voormalige dwangarbeiders uit de Tweede Wereldoorlog. De maximale vergoedingen uit deze fondsen ontlopen elkaar niet veel. Afhankelijk van de omstandigheden waaronder de dwangarbeid werd verricht ontvangen de voormalige dwangarbeiders een eenmalige uitkering van maximaal ongeveer € 7700.
Tot dezelfde hoogte voorziet het Duitse compensatiefonds ook in eenmalige uitkeringen aan andere slachtoffers die ernstige lichamelijke of geestelijke schade hebben geleden door toedoen van het nationaal-socialistische bewind. In Oostenrijk bestaat sinds 1995 een fonds dat voorziet in eenmalige uitkeringen aan slachtoffers van de vervolging door het nazi-regime in dat land. Tot nu toe zijn daarvoor ruim 40 aanvragen uit Nederland gehonoreerd.
Vooruitlopend op de instelling van de bovengenoemde compensatiefondsen hebben twee Duitse bedrijven rechtstreeks vergoedingen toegekend aan personen die tijdens de Tweede Wereldoorlog in die bedrijven dwangarbeid hebben verricht. Ter vergoeding van de immateriële schade hebben deze bedrijven op humanitaire gronden een eenmalige uitkering van maximaal ongeveer € 5100 uitbetaald aan de voormalige dwangarbeiders.

2. Van belang zijnde fondsen
Dit besluit heeft betrekking op:
- het Duitse fonds 'Herinnering, Verantwoordelijkheid en Toekomst'. De regering van de Bondsrepubliek Duitsland heeft de Internationale Organisatie voor Migratie (IOM) te Genève belast met de uitvoering van de schadeloosstellingen aan voormalige dwangarbeiders die niet uit Oost-Europese landen afkomstig zijn. De IOM is een intergouvernementele organisatie met vestigingen over de hele wereld, waaronder Nederland. Voor de afwikkeling van de aanvragen van de Nederlandse voormalig dwangarbeiders heeft de IOM het 'Project Duitse Compensatie Dwangarbeid' te Apeldoorn in het leven geroepen;
- het Oostenrijkse fonds 'Verzoening, Vrede en Samenwerking'. Om de aanvragen in Nederland in goede banen te leiden is het 'Project Oostenrijkse Compensatie Dwangarbeid' te Apeldoorn in het leven geroepen dat voor de Nederlandse betrokkenen en uitkeringsgerechtigden als eerste aanspreekpunt fungeert;

- het 'Nationale Fonds van de Republiek Oostenrijk voor Slachtoffers van het Nationaal-socialisme';
- het 'Volkswagen AG - Humanitair Fonds';
- het 'Siemens Humanitair Hulp Fonds'.

3. Fiscale gevolgen
De bovengenoemde fondsen zijn niet in Nederland gevestigd, zodat mede om die reden geen schenkingsrecht verschuldigd is over de betaling aan de rechthebbenden. De betalingen door de fondsen aan de gerechtigden vormen geen inkomen, noch in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, noch in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. Nadat de betaling aan de gerechtigde is toegekend, maakt deze deel uit van diens vermogen. Opbrengsten daarvan worden op normale wijze in de inkomstenbelasting betrokken. Bij vererving of schenking van (gedeelten van) dat vermogen vindt op reguliere wijze heffing plaats van successie- respectievelijk schenkingsrecht.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 juli 2002, nr. DGB2002/4037, V-N 2002/38.8.

8.7.3. Slachtoffers nieuwjaarsbrand Volendam

Beschouwing
Tot het resultaat uit overige werkzaamheden behoren niet de uitkeringen aan de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam.

Beleid met ingang van 28 oktober 2005. Fiscale gevolgen van de regelingen voor de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam

'1. Inleiding
In het verleden is een aantal besluiten uitgebracht in verband met uitkeringen als gevolg van bijzondere gebeurtenissen zoals oorlogen, rampen en ongelukken. In dit besluit zijn die besluiten samengevoegd. Hierbij zijn uitsluitend de onderdelen opgenomen die thans nog van belang zijn.
(...)

7. Uitkeringen nieuwjaarsbrand Volendam (voorheen het Besluit van 11 februari 2003, nr. DGB 2003/180M (Bew.: V-N 2003/11.8))

7.1. Inleiding
Op voorstel van de Commissie Financiële Afwikkeling Nieuwjaarsbrand Volendam is een tweetal regelingen vastgesteld ter tegemoetkoming in de materiële schade van de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam.
Hieronder wordt ingegaan op de inhoud van de regelingen en de daaraan te verbinden fiscale gevolgen.

7.2. Regeling tegemoetkoming in kosten nieuwjaarsbrand Volendam
Op grond van deze regeling wordt een financiële tegemoetkoming verstrekt in medische kosten en in kosten voor het dagelijks leven die voortvloeien uit lichamelijk of psychisch letsel. Het letsel moet door de ramp zijn veroorzaakt en de kosten dienen op medische indicatie te zijn gemaakt. De regeling geldt alleen voor kosten die niet via een andere regeling voor tegemoetkoming in aanmerking (kunnen) komen.
De regeling is bedoeld voor slachtoffers die nog in leven zijn en hun naasten en voor naasten van overleden slachtoffers en betreft kosten die tussen 1 januari 2002 en 1 januari 2007 zijn of worden gemaakt. De uitkering vindt plaats op basis van door de slachtoffers werkelijk gemaakte kosten.
De uitkeringen op grond van deze regeling zijn voor de inkomstenbelasting niet belastbaar in box 1. Voor zover de kosten waarop de vergoeding betrekking heeft kwalificeren als buitengewone uitgaven, staat de vergoeding in zoverre aan aftrek in de weg (geen drukkende kosten voor zover recht bestaat op vergoeding).

7.3. Regeling tegemoetkoming in schade in verband met functionele invaliditeit

Op grond van deze regeling kunnen slachtoffers met blijvend lichamelijk en/of psychisch letsel een uitkering ineens krijgen. De uitkering is bedoeld om de draad van het leven weer op te pakken en hun toekomst zelf vorm te geven. De hoogte van de uitkering is alleen afhankelijk van de mate van functionele invaliditeit van het slachtoffer en kan maximaal € 150 000 bedragen. De uitkering is niet gerelateerd aan een bron van inkomen.
De eenmalige uitkering is voor de inkomstenbelasting niet belastbaar in box 1. De uitkering behoort wel tot het vermogen in box 3, voor zover op de peildatum nog aanwezig.

8. Inwerkingtreding en intrekking besluiten
Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van dit besluit.
De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:
(...)
- het besluit van 11 februari 2003, nr. DGB2003/180M (*Bew.*: V-N 2003/11.8).'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2005, nr. CPP2005/2131M, V-N 2005/52.2.

Beleid tot 28 oktober 2005. Fiscale gevolgen van de regelingen voor de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam

'Inleiding
Op voorstel van de Commissie Financiële Afwikkeling Nieuwjaarsbrand Volendam is een tweetal regelingen vastgesteld ter tegemoetkoming in de materiële schade van de slachtoffers van de nieuwjaarsbrand in Volendam.
In dit besluit wordt kort ingegaan op de inhoud van de regelingen en de daaraan te verbinden fiscale gevolgen.

Vergoeding kosten
Op grond van de 'Regeling tegemoetkoming in kosten nieuwjaarsbrand Volendam' wordt een financiële tegemoetkoming verstrekt in medische kosten en in kosten voor het dagelijks leven die voortvloeien uit lichamelijk of psychisch letsel. Het letsel moet door de ramp zijn veroorzaakt en de kosten dienen op medische indicatie te zijn gemaakt. De regeling geldt alleen voor kosten die niet via een andere regeling voor tegemoetkoming in aanmerking (kunnen) komen.
De regeling is bedoeld voor slachtoffers die nog in leven zijn en hun naasten en voor naasten van overleden slachtoffers en betreft kosten die tussen 1 januari 2002 en 1 januari 2007 zijn of worden gemaakt. De uitkering vindt plaats op basis van door de slachtoffers werkelijk gemaakte kosten.

Fiscale gevolgen
De uitkeringen zijn voor de inkomstenbelasting niet belastbaar in box 1.
Voor zover de kosten waarop de vergoeding betrekking heeft kwalificeren als buitengewone uitgaven, staat de vergoeding in zoverre aan aftrek in de weg (geen drukkende kosten voor zover recht bestaat op vergoeding).

Functionele invaliditeit
Slachtoffers met blijvend lichamelijk en/of psychisch letsel kunnen op grond van de 'Regeling tegemoetkoming in schade in verband met functionele invaliditeit' een uitkering ineens krijgen. De uitkering is bedoeld om de draad van het leven weer op te pakken en hun toekomst zelf vorm te geven. De hoogte van de uitkering is alleen afhankelijk van de mate van functionele invaliditeit van het slachtoffer en kan maximaal € 150 000 bedragen. De uitkering is niet gerelateerd aan een bron van inkomen.

Fiscale gevolgen
De eenmalige uitkering is voor de inkomstenbelasting niet belastbaar in box 1. De uitkering behoort wel tot het vermogen in box 3, voor zover op de peildatum nog aanwezig.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2003, nr. DGB2003/180M, V-N 2003/11.8.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.

Deeloverzicht

Aantekening 9. Resultaat wordt per werkzaamheid bepaald. Administratie
- 9.1. Resultaat wordt per werkzaamheid bepaald
- 9.2. Administratieve verplichtingen
  - 9.2.1. Regeling administratieve verplichtingen met ingang van 1 januari 2003
  - 9.2.2. Regeling administratieve verplichtingen jaren 2001 en 2002

Beschouwing
In deze aantekening wordt ingegaan op boekhoudkundige aspecten die bij resultaat uit overige werkzaamheden aan de orde komen. Het resultaat moet per werkzaamheid worden bepaald, waarbij werkzaamheden van dezelfde aard overigens als een werkzaamheid worden aangemerkt (aant. 9.1).
Belastingplichtigen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.91 en art. 3.92 zijn administratieplichtig (aant. 9.2.1). Met betrekking tot de jaren 2001 en 2002 gold dat voor alle resultaatgenieters (aant. 9.2.2).

9.1. Resultaat wordt per werkzaamheid bepaald

Beschouwing
Art. 3.90 omschrijft het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren. Hoewel uiteindelijk het gezamenlijke bedrag wordt belast, moet het resultaat per afzonderlijke werkzaamheid worden bepaald volgens de bepalingen in de art. 3.94 tot en met 3.99. Op grond van art. 3.93, tweede lid, worden werkzaamheden van dezelfde aard overigens aangemerkt als een werkzaamheid (zie art. 3.93, aant. 3).

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Deze bepaling geeft aan wat onder belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt verstaan, te weten het saldo van de resultaten die met één of meer afzonderlijke werkzaamheden worden behaald. Per afzonderlijke werkzaamheid dienen de bepalingen van paragraaf 3.4.2 te worden doorlopen. Deze systematiek sluit aan bij de systematiek voor het berekenen van de belastbare winst uit onderneming van afdeling 2 van dit hoofdstuk. Per werkzaamheid dient derhalve een afzonderlijke berekening van het resultaat en een balans te worden opgesteld, waarbij overigens op grond van artikel 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91) werkzaamheden van dezelfde aard als één werkzaamheid worden aangemerkt. Bij beëindiging van een werkzaamheid en bij verschuiving van vermogensbestanddelen tussen de afzonderlijke werkzaamheden moet worden afgerekend over de stille reserves die deel uitmaken van het aan een werkzaamheid toegerekende vermogen.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 134.

'Bij het staken van de werkzaamheid, de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar, worden de vermogensbestanddelen die voor de staking tot de werkzaamheid behoren en als gevolg van de staking overgaan naar de privé-sfeer, geacht te zijn onttrokken aan de werkzaamheid tegen de waarde in het economische verkeer.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 35.

9.2. Administratieve verplichtingen

Beschouwing
De groep administratieplichtigen is met ingang van 1 januari 2001 aangevuld met de natuurlijke personen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90, 3.91 of 3.92 Wet IB 2001 (art. 52, tweede lid, onderdeel d, AWR). Met ingang van 1 januari 2003 geldt dit nog voor degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001. Voor de andere belastingplichtigen met een overige werkzaamheid geldt de administratieplicht thans dus niet meer.
In aant. 9.2.1 wordt ingegaan op de met ingang van 1 januari 2003 geldende wetgeving op het terrein van de administratieve verplichtingen. In aant. 9.2.2 wordt de met betrekking tot de jaren 2001 en 2002 geldende wetgeving behandeld.

9.2.1. Regeling administratieve verplichtingen met ingang van 1 januari 2003

Beschouwing
Op grond van art. 52, tweede lid, aanhef en onderdeel d, AWR zijn thans onder meer administratieplichtig natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 verrichten. Zie aant. 1.6.1 voor de met ingang van 1 januari 2003 geldende tekst van art. 52 AWR.
In de jaren 2001 en 2002 waren ook administratieplichtig degenen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90 Wet IB 2001. Met de wijziging van art. 52 AWR op dit punt met ingang van 1 januari 2003 is een administratieve lastenverlichting beoogd. Deze wetswijziging was aangekondigd in de notitie Suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten (zie aant. 1.20.2).
De administratieplicht geldt met ingang van 1 januari 2003 bij overige werkzaamheden dus alleen nog als een van de terbeschikkingstellingsregelingen van toepassing is en bij het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat.

Parlementaire behandeling. Belastingplan 2003 Deel 2 - overig fiscaal pakket
'Artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) betreft de wettelijke administratieplicht. De resultaatgenieters, bedoeld in artikel 3.90 van de Wet IB 2001, zijn bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 in artikel 52 van de AWR opgenomen. Het betreft natuurlijke personen die resultaat uit een werkzaamheid genieten veelal door het persoonlijk verrichten van arbeid. Laatstbedoelde resultaatgenieters vielen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 onder artikel 22, eerste lid, onderdeel b (niet als winst aan te merken voordelen die werden genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden). Tijdens de behandeling van de wetsvoorstellen in het kader van de belastingherziening is reeds aangegeven dat de administratieve verplichtingen voor deze belastingplichtigen soepel toegepast zouden worden. Een en ander is uitgewerkt in het beleidsbesluit van 10 april 2001, nr. CPP2001/835M (*Bew.*: zie aant. 9.2.2), dat richtlijnen bevat over wanneer wel en wanneer niet het kasstelsel door deze belastingplichtigen kan worden toegepast. Ondanks dit besluit is nog steeds sprake van een niet-transparante situatie: in de meeste gevallen zal het kasstelsel van toepassing kunnen zijn terwijl anderzijds dient te worden voldaan aan de wettelijke administratieplicht. Daarom wordt voorgesteld met ingang van 1 januari 2003 de wettelijke administratieplicht voor deze belastingplichtigen te laten vervallen. Dit houdt uiteraard niet in dat er geen enkele administratieve verplichting meer bestaat. Teneinde het resultaat uit een werkzaamheid te kunnen bepalen, blijft het immers noodzakelijk om een bescheiden administratie bij te houden net zoals voorheen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het geval was. Daarbij zal in de meeste gevallen het kasstelsel toegepast kunnen worden. Het beleidsbesluit zal in overeenstemming met de wetsaanpassing worden bijgesteld. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de wettelijke administratieplicht gehandhaafd blijft voor resultaatgenieters die vallen onder artikel 3.91 of artikel 3.92 (terbeschikkingstelling) van de Wet inkomstenbelasting 2001; zij kunnen op grond van het eerdergenoemde beleidsbesluit het kasstelsel ook niet toepassen.'
MvT, Kamerstukken II 2002/03, 28 608, nr. 3, blz. 44-45.

'De leden van de fractie van de VVD vragen zich af wat de vereenvoudiging van de administratieplicht voor bepaalde groepen resultaatgenieters in concreto betekent. Onder de

huidige wettelijke regeling van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) dienen resultaatgenieters, waarbij het persoonlijk verrichten van werk centraal staat, zoals freelancers (artikel 3.90 Wet IB 2001), een boekhouding te voeren en hebben zij een administratie- en bewaarplicht. Thans wordt voorgesteld de wettelijke administratieplicht van artikel 52 AWR voor hen te laten vervallen. De hier bedoelde administratieve verplichtingen golden in de praktijk al niet voor deze categorie van resultaatgenieters op grond van het beleidsbesluit van 10 april 2001, CPP2001/835M (*Bew.*: zie aant. 9.2.2). Met de vereenvoudiging zoals die thans wordt voorgesteld, ontstaat een meer transparante situatie voor deze resultaatgenieters wat betreft hun administratieve verplichtingen, doordat voor hen de wettelijke administratieplicht vervalt. De administratieverplichting die overblijft voor deze categorie is dat zij met behulp van bescheiden hun aangifte desgevraagd kunnen onderbouwen.'
NV, Kamerstukken II 2002/03, 28 608, nr. 5, blz. 3.

'De heer Hofstra (VVD): Freelancers hoeven geen administratie meer bij te houden. Dat klinkt heel sympathiek, zeker omdat we de administratieve lasten in dit land willen beperken, maar er blijkt dat toch een summiere administratie moet worden bijgehouden. Op grond van welk wetsartikel is dat het geval?'
Handelingen II 2002/03, nr. 20, blz. 1316.

'Staatssecretaris van Eijck (...) Ten slotte merk ik op dat freelancers op grond van art. 47 van de AWR een summiere administratie moeten bijhouden.'
Handelingen II 2002/03, nr. 20, blz. 1327.

Beleid. Administratieplicht van resultaatgenieters met ingang van 1 januari 2003

'1. Inleiding
In het besluit van 9 november 2001, nr. CPP2001/2189M *(Bew.: zie aant. 9.2.2)*, is ingegaan op de administratieplicht van genieters van resultaat uit overige werkzaamheden (hierna: resultaatgenieters). In verband met de wijziging per 1 januari 2003 van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), waarbij de wettelijke administratieplicht voor de resultaatgenieters als bedoeld in artikel 3.90 van de Wet IB 2001 is komen te vervallen, wordt dit besluit herzien.

2. Reikwijdte
Op het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden zijn voor de bepaling van dat resultaat de regels van de winstbepaling (goed koopmansgebruik) van toepassing. Binnen deze regels bestaat de mogelijkheid om in bepaalde gevallen het kasstelsel toe te passen. In dit besluit wordt de toepassing van het kasstelsel bij het bepalen van het resultaat uit een werkzaamheid behandeld. Resultaatgenieters vormen een zeer gevarieerde groep belastingplichtigen. Het betreft in alle gevallen belastingplichtigen die voordelen genieten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten (hierna: resultaatgenieters). Voor een deel van deze groep resultaatgenieters is de wettelijke administratieplicht als bedoeld in artikel 52 van de AWR met ingang van 1 januari 2003 komen te vervallen. Voor resultaatgenieters in de zin van 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001 (onder meer bij toepassing van de terbeschikkingstellingsregeling) wijzigt de administratieplicht echter niet en blijft deze onverkort van toepassing. Dit besluit is dus uitsluitend van toepassing op resultaatgenieters waarbij veelal het persoonlijk verrichten van arbeid centraal staat.
Ter voorkoming van misverstand merk ik op dat het vervallen van de administratieplicht los staat van de toepassing van de regels van goed koopmansgebruik op de resultaatsbepaling.

3. Administratie
Vanaf 1 januari 2003 is de administratieplicht van artikel 52 van de AWR niet meer van toepassing voor de natuurlijke personen met een werkzaamheid als bedoeld in de artikel 3.90 van de Wet IB 2001. Voor resultaatgenieters geldt dan de algemene verplichting tot het verstrekken van inlichtingen van artikel 47 van de AWR. Dit houdt in het kort in dat een ieder desgevraagd aan de inspecteur informatie moet verstrekken die van belang is voor zijn belastingheffing. Daartoe behoort het ter beschikking stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers.

De administratie voor de resultaatgenieter zal in de aangiftepraktijk niet veel meer hoeven te omvatten dan wat gebruikelijk was voor voordelen die onder het vorige belastingstelsel werden genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten. Voor de benodigde administratie gedurende het kalenderjaar kan dan ook worden aangesloten bij wat voor de resultaatgenieter in de jaren vóór 2001 al gebruikelijk was om bij te houden. Dat zijn bijvoorbeeld de betalingsbewijzen van contante uitgaven en de rekeningoverzichten van het bank/giro betalingsverkeer. Daarbij komen de vastleggingen van eventuele (werk)opdrachten en offertes etc. met betrekking tot die werkzaamheden. Het opmaken van de resultatenrekening volgens het *kasstelsel* komt voor het doen van de aangifte inkomstenbelasting dan neer op het weergeven van de saldi van de inkomsten/baten en uitgaven/lasten, waaronder begrepen de afschrijving.
Voor bedragen van enige omvang wordt in toenemende mate gebruik gemaakt van elektronische betaling. Deze betalingen worden vermeld op een bankafschrift dat door de bank veelal periodiek wordt verzonden. Bij de toepassing van het *kasstelsel* door resultaatgenieters wordt door het bewaren van deze afschriften voldoende voorzien in een overzicht van het girale betaalverkeer.
Voor bedragen van enige omvang geldt het vereiste dat de kosten moeten blijken (bijv. uit de aanwezigheid van factuur en/of betalingsbewijs), niet in het minst om redenen van beoordeling van de zakelijkheid. Voor kleinere bedragen die door de resultaatgenieter gewoonlijk contant worden betaald geldt dat het bestaan van de betaling en de zakelijkheid daarvan ook uit andere feiten en omstandigheden dan uit een factuur kan worden afgeleid. Een zelfde benadering geldt voor kosten waarvan ten tijde van de betaling niet, of niet geheel, kon worden voorzien dat deze op de werkzaamheid betrekking zouden hebben.
Wellicht ten overvloede merk ik nog op dat ingeval het *kasstelsel* niet wordt toegepast of niet langer mag worden toegepast (bijvoorbeeld bij overgang naar een situatie waarbij sprake is van winst uit onderneming), de administratie naast de gegevens over de betalingen ook inzicht moet geven in de vorderingen en schulden per balansdatum. De administratieplicht ziet dan niet alleen op de wijze van vastlegging, maar vergt tevens dat deze regelmatig wordt bijgewerkt. Deze regelmaat is afhankelijk van de aard en omvang van de werkzaamheden maar dient minimaal aan te sluiten bij de verwerking van de uitgaven en ontvangsten.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 maart 2003, nr. CPP2003/490M, BNB 2003/218 (V-N 2003/15.5).

Literatuur
R.M. Freudenthal, noot op HR 26 september 2003, nr. 38 082, *BNB* 2004/64 (zie art. 3.8, aant. 23.2.2). Een aannemer had voor zichzelf een huis gebouwd met behulp van materialen die hij als ondernemer had gekocht. Hij had een groot gedeelte van de nota's niet bewaard. Het hof ontleende aan de omstandigheid dat belanghebbende aannemer is het vermoeden, dat hij een voordeel heeft kunnen behalen uit kortingen die hij door zijn zakelijke relaties kon bedingen. Dit vermoeden werd door de aannemer niet ontzenuwd, waarna het hof een gedeelte van het door de inspecteur gestelde voordeel belast oordeelde. De klacht dat het hof de bewijslast onredelijk heeft verdeeld, wordt door de Hoge Raad verworpen. Belanghebbende is volgens de Hoge Raad niet vergelijkbaar met een belastingplichtige die geen ondernemer is: een dergelijke belastingplichtige behoeft er geen rekening mee te houden dat hij in de situatie kan komen te verkeren dat tegen hem een vermoeden van uit onderneming genoten winst rijst, ter weerlegging waarvan het kunnen overleggen van facturen dienstig kan zijn. Schrijver betwist dat de door de Hoge Raad aanvaarde bewijslastverdeling algemene gelding heeft. Bij een letterlijke uitleg zou dit arrest nog verder kunnen gaan dan voor ondernemers. Weliswaar rust op particulieren geen administratieplicht, maar zij kunnen juist met hun ogenschijnlijke privé-activiteiten resultaat uit overige werkzaamheden genieten, en ook daarvoor dienen zij zich op het vlak van de bewijslastverdeling te verdedigen tegen vermoedens van de inspecteur. In de letterlijke lezing van het oordeel van de Hoge Raad schuilt het risico dat via de bewijslastverdeling ten onrechte de beperkte regels van de administratieverplichtingen worden opgerekt.

9.2.2. Regeling administratieve verplichtingen jaren 2001 en 2002

Beschouwing
Met ingang van 1 januari 2001 is art. 52 AWR zodanig gewijzigd dat ook administratieplichtig zijn natuurlijke personen die een werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90, 3.91 of

3.92 Wet IB 1964. Zie aant. 1.6.2 voor de toen geldende tekst van art. 52 AWR. Zoals in aant. 9.2.1 is aangegeven, geldt de administratieplicht met ingang van 1 januari 2003 niet meer voor degenen die een overige werkzaamheid verrichten als bedoeld in art. 3.90. Hierna nemen wij op de parlementaire behandeling met betrekking tot de wijziging van art. 52 AWR met ingang van 1 januari 2001, alsmede het inzake de administratieplicht van resultaatgenieters met betrekking tot de jaren 2001 en 2002 door de staatssecretaris gevoerde beleid.

Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001
'Evenals bij het winstregime zullen de belastingplichtigen moeten voldoen aan de administratieve verplichtingen op grond van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze administratieve verplichtingen zullen voor de betrokken groep belastingplichtigen in het algemeen een beperkte omvang hebben en zullen daarom doorgaans geen aanmerkelijke verzwaring van de administratieve lasten betekenen. Indien de werkzaamheden een bescheiden omvang hebben en zich van jaar op jaar geen grote verschillen in de vorderingen en schulden voordoen, kan een eenvoudige administratie op basis van het kasstelsel worden bijgehouden.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 133.

'Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (artikelsgewijze toelichting bij hoofdstuk 3, afdeling 4 (*Bew.*: thans afdeling 3.4)) wordt de groep administratieplichtigen uitgebreid met de natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91) (*Bew.*: in de voorgestelde wettekst wordt eerst art. 3.4.1.1 (*Bew.*: thans art. 3.90) genoemd) van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten ('overige werkzaamheden'). Tot de administratie behoort hetgeen ingevolge andere belastingwetten dient te worden bijgehouden, aangetekend of opgemaakt.'
MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, blz. 26.

'De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen of het van toepassing verklaren van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en het begrip goed koopmansgebruik niet een aanzienlijke verzwaring van de administratieve lasten voor belastingplichtige met zich meebrengt.
Natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.4.1.1 (*Bew.*: thans art. 3.90) en 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91) verrichten zullen - net als de belastingplichtigen die onder het winstregime vallen - de aangifte- en informatieverplichtingen slechts naar behoren kunnen nakomen, indien zij kunnen steunen op een, afhankelijk van de aard, omvang en complexiteit van de werkzaamheid ingerichte, administratie. Eenvoudig gezegd, wie slechts enkele opdrachtgevers heeft en niet veel kosten maakt, kan volstaan met een eenvoudige administratie die niet of nauwelijks zal afwijken van wat veel particulieren thans al hebben. Gezien het van overeenkomstige toepassing zijn van een aantal bepalingen uit het winstregime - die zowel rechten als verplichtingen omvatten - ligt het, dit in antwoord op een vraag van deze leden, voor de hand dat ook belastingplichtigen met resultaat uit overige werkzaamheden aan de administratieve verplichtingen op grond van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen moeten voldoen.
De omvang van de administratieplicht wordt bepaald door het uitgangspunt dat de gegevens die voor de belastingheffing over het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden van belang zijn uit de administratie moeten kunnen blijken. Deze omvang wordt bepaald door de concrete omstandigheden van het geval en is mede afhankelijk van de aard, omvang en complexiteit van de werkzaamheid.
In het door de leden van de CDA-fractie genoemde voorbeeld van een werknemer die naast zijn dienstbetrekking incidenteel een artikel publiceert en daarvoor een vergoeding ontvangt van een uitgever, zullen in de praktijk, evenals voor kleine ondernemers, geen zware eisen gesteld worden aan de administratie. Een eenvoudige vastlegging van de baten en lasten en het bewaren van de relevante bescheiden en gegevensdragers is doorgaans voldoende.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 165.

'Deze leden merken verder op dat juist bij de bron resultaat uit overige werkzaamheden niet altijd van aanvang af voor de belastingplichtige duidelijk zal zijn dat zijn activiteiten onder die

bron vallen, en daarmee de kans bestaat dat hij niet van aanvang af aan de administratieve verplichtingen voldoet en vragen af of de inspecteur dan een beroep kan doen op omkering van de bewijslast.
Deze vrees delen wij niet, aangezien het voor belastingplichtige doorgaans duidelijk is dat een vergoeding voor werkzaamheden voor hem een belaste bate vormt en, als het resultaat uit overige werkzaamheden betreft, administratieve verplichtingen ontstaan. Bij twijfel kan eventueel contact worden opgenomen met de inspecteur. Als de belastingplichtige administratieplichtig is en niet volledig aan de administratieve verplichtingen is voldaan, komt op hem de bewijslast te rusten dat de aanslag of de beschikking onjuist is.'
NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 165-166.

'De vraag van de leden van de VVD-fractie of deze administratieve lasten in dezelfde mate bestaan voor andere particulieren, kunnen wij ontkennend beantwoorden. Voor natuurlijke personen die onder het resultaat uit overige werkzaamheden of de meesleep- en meetrekregeling van het aanmerkelijkbelangregime vallen, strekken de administratieve verplichtingen verder dan onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964.
De leden van de CDA-fractie vragen waarom voor particulieren die vermogensbestanddelen rendabel maken door deze ter beschikking te stellen aan een eigen BV, aan een BV van een partner of aan (een BV van) een onafhankelijke derde, geen administratieve verplichtingen gelden.
Ten aanzien van de terbeschikkingstelling aan een eigen BV of een BV van een partner, die onder de meesleep- en meetrekregeling van het aanmerkelijkbelangregime valt, is het niet nodig dat de administratieve verplichtingen van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing zijn. De informatie die nodig is voor het berekenen van de voordelen uit de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, kan immers worden verkregen via de eigen BV respectievelijk de BV van de partner.
Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan (een BV van) een onafhankelijke derde valt niet onder de anti-arbitragemaatregelen van het resultaat uit overige werkzaamheden of de meesleep- en meetrekregeling van het aanmerkelijkbelangregime. Deze vermogensbestanddelen worden in box III in de heffing betrokken. Op deze vermogensbestanddelen zijn de genoemde administratieve verplichtingen niet van toepassing.'
NV, Kamerstukken 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 46-47.

'De leden van de VVD-fractie merken op dat als er een administratieplicht komt voor natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.4.1.1 (*Bew.*: thans art. 3.90) en 3.4.1.2 (*Bew.*: thans art. 3.91) van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten, het aanbeveling verdient om daarop duidelijk te wijzen in de toelichting op het aangiftebiljet. Met deze leden zijn wij van mening dat het belangrijk is een ieder op de hoogte te stellen van de voorgenomen wijzigingen in het kader van de Belastingherziening 2001, waaronder de voorgestelde administratieplicht voor belastingplichtigen met resultaat uit overige werkzaamheden. Zoals reeds is beschreven in de nota naar aanleiding van het verslag betreffende het voorstel van wet voor de Wet inkomstenbelasting 2001 zal daartoe naast algemene voorlichting ook specifieke voorlichting worden gegeven op de momenten waarop de belastingplichtigen te maken krijgen met het nieuwe belastingstelsel. De belastingplichtige met resultaat uit overige werkzaamheden dient reeds bij de aanvang van de overige werkzaamheden op de hoogte te zijn van zijn administratieve verplichtingen. Het in de toelichting op het aangiftebiljet wijzen op deze verplichtingen, derhalve nadat de werkzaamheden reeds zijn verricht, zou naar onze mening dan ook een te laat moment van informeren zijn.'
NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 80.

'De leden van de D66-fractie vragen of er naar aanleiding van de opmerkingen van de Federatie van Belastingadviseurs, een reflectie heeft plaatsgevonden op de mate waarin de winstbepalingen en boekhoudverplichtingen noodzakelijk zijn bij diverse categorieën van resultaat uit overige werkzaamheden. Ons antwoord hierop is dat dit punt bij de totstandkoming van het wetsvoorstel nadrukkelijk in de afweging is betrokken. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel zijn de motieven voor het voorgestelde regime voor de genieters van arbeid buiten dienstbetrekking uiteengezet, waarin ook de gevolgen van dit regime voor concrete situaties zijn geschetst. In de nota's naar aanleiding van het verslag en

nader verslag is een en ander nader uitgewerkt.'
MvA, Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 37.

'Om de aftrek (*Bew.*: het gaat in dit geval om kosten van geestelijken) te kunnen claimen zullen de desbetreffende kosten, bijvoorbeeld voor representatie, op redelijke wijze aannemelijk moeten worden gemaakt. Het ligt niet voor de hand dat alle kleine uitgaven voor kopjes koffie en bloemetjes met bonnetjes moeten worden onderbouwd. Ik verwacht niet dat dit in de praktijk tot grote problemen zal leiden. Het is dan ook niet nodig en binnen de systematiek van het resultatenregime evenmin wenselijk een bepaald bedrag, vrij te stellen, zoals de heer Schutte voorstelt.'
Schriftelijke antwoorden Staatssecretaris Bos, Bijvoegsel Handelingen 22 november 2000, blz. 2163-2164.

Beleid. Administratieplicht van resultaatgenieters in de jaren 2001 en 2002

'Vraag *(Bew.: B.3.4.a)*
De werkzaamheden die een belastingplichtige verricht voor een opdrachtgever en die onder de Wet IB 1964 als inkomsten uit andere arbeid (niet uit dienstbetrekking) worden behandeld, worden onder de Wet IB 2001 in beginsel behandeld als resultaat uit een werkzaamheid. Moet de belastingplichtige dan een administratie bijhouden?
Antwoord
Ja. Op grond van artikel 3.95 wordt het resultaat uit een werkzaamheid bepaald volgens een regime dat lijkt op het regime voor winst uit onderneming. Net als bij winst uit onderneming moet een balans en een resultatenrekening worden opgesteld, wat een weergave is vanuit een door de belastingplichtige bijgehouden administratie. *(...)*'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 augustus 2000, nr. CPP2000/1313M, BNB 2000/340 (V-N BP21/13.2).

'In deze paragraaf komt de administratieplicht bij het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden aan de orde. De administratieplicht van artikel 52 AWR *(Bew.: zie aant. 1.6.2)* is mede van toepassing voor de natuurlijke personen met een werkzaamheid als bedoeld in de artikel 3.90 Wet IB 2001 *(Bew.: kennelijk is hier bedoeld de artikelen 3.90, 3.91 en 3.92)*. De norm waar de administratie (inhoudelijk) aan moet voldoen wordt weergegeven in het eerste lid van dat artikel. Dit is een open bepaling die aangeeft dat de administratie moet worden beoordeeld vanuit de aard en omvang van de onderneming, het beroep of de werkzaamheid. De administratie dient inzicht te verschaffen in de vermogenstoestand, de activiteiten en de daaruit voortkomende rechten en verplichtingen. Basis is datgene dat voor de uitoefening van de activiteiten noodzakelijk is om deze juist, volledig en verantwoord te kunnen verrichten. De administratieplicht voor de resultaatgenieter zal in de praktijk niet veel meer behoeven te omvatten dan hetgeen gebruikelijk was voor voordelen die werden genoten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten ten behoeve van de aangifte. Voor de benodigde administratie gedurende het kalenderjaar kan dan ook worden aangesloten bij hetgeen voor de resultaatgenieter nu reeds gebruikelijk is om bij te houden. Dat zijn bijvoorbeeld de betalingsbewijzen van contante uitgaven en de rekeningoverzichten van het bank/giro betalingsverkeer. Daarbij komen de vastleggingen van eventuele (werk)opdrachten en offertes etc. met betrekking tot die werkzaamheden. Het opmaken van de resultatenrekening volgens het kasstelsel komt voor het doen van de aangifte inkomstenbelasting dan neer op het weergeven van de saldi van de inkomsten/baten en uitgaven/lasten, waaronder begrepen de afschrijving. Voor bedragen van enige omvang wordt in toenemende mate gebruik gemaakt van elektronische betaling. Deze betalingen worden vermeld op een bankafschrift dat door de bank veelal wekelijks wordt verzonden. Bij de toepassing van het kasstelsel door resultaatgenieters wordt door het bewaren van die afschriften voldoende voorzien in een overzicht van het girale betaalverkeer. Voor bedragen van enige omvang geldt het vereiste dat de kosten moeten blijken (bijv. uit de aanwezigheid van factuur en/of betalingsbewijs), niet in het minst om redenen van beoordeling van de zakelijkheid. Voor kleinere bedragen die door de resultaatgenieter gewoonlijk contant worden betaald geldt dat het bestaan van de betaling en de zakelijkheid daarvan ook uit andere feiten en omstandigheden dan uit een factuur kan worden afgeleid. Een zelfde benadering geldt voor kosten waarvan ten tijde van de betaling niet, of niet geheel, kon worden voorzien dat

deze op de werkzaamheid betrekking zouden hebben. Ook voor de resultaatgenieters geldt dat onder de Wet IB 2001 voor de inkomstenbelasting een balans onderdeel van de administratie uitmaakt. Bij de toepassing van het kasstelsel beperkt het doel van de balans zich tot het bijhouden van de grondslag voor de afschrijvingen. De balans vermeldt daarnaast ook de langlopende financiële middelen, zoals bijvoorbeeld een ontvangen lening. Het is op dat moment niet relevant wat de werkelijke waarde van bijvoorbeeld de bedrijfsmiddelen is. De openingsbalans op 1 januari 2001 heeft een bijzonder karakter. Deze balans is namelijk ook van belang voor de bepaling van de voordelen uit het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden over de jaren heen. Daarom is de werkelijke waarde van de vermogensbestanddelen op dat moment van belang. Ook bij de toepassing van het kasstelsel is het voor de openingsbalans nodig inzicht te krijgen in bijvoorbeeld de werkelijke waarde van de voorraad, het onderhanden werk of bijvoorbeeld de vooruitbetaalde kosten. Daarnaast geeft de Invoeringswet Wet IB 2001 in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel M, bijzondere regels met betrekking tot de waardering van de vermogensbestanddelen op deze openingsbalans. Het ontmoet bij mij geen bezwaar als bij de toepassing van het kasstelsel door middel van een staat van de vermogensbestanddelen die betrekking hebben op de werkzaamheid invulling aan deze openingsbalans wordt gegeven.
(...)
Wellicht ten overvloede merk ik nog op dat ingeval het kasstelsel niet wordt toegepast of niet langer mag worden toegepast, de administratie naast de gegevens over de betalingen ook inzicht moet geven in de vorderingen en schulden. De administratieplicht ziet dan niet alleen op de wijze van vastlegging, maar vergt tevens dat deze regelmatig wordt bijgewerkt. Deze regelmaat is afhankelijk van de aard en omvang van de werkzaamheden maar dient minimaal aan te sluiten bij de verwerking van de uitgaven en ontvangsten.
(...)
In dit besluit is een beschrijving gegeven van de toepassing van het kasstelsel en de bijbehorende administratieplicht voor resultaatgenieters als bedoeld in artikel 3.90 van de Wet IB 2001. Hiermee wordt niet beoogd een volledige beschrijving te geven van alle situaties die zich in de praktijk kunnen voordoen. Zodra de ontwikkelingen in de praktijk daartoe aanleiding geven, zal er een vervolg op dit besluit komen.'
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 april 2001, nr. CPP2001/835M, BNB 2001/310 (V-N 2001/25.8, tekst met betrekking tot het jaar 2001, en besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 november 2001, nr. CPP2001/2189M, V-N 2001/62.1.7, tekst met betrekking tot het jaar 2002).

Literatuur
J.A.R. van Eijsden en M. Landman, 'De Wet inkomstenbelasting 2001 en de uitbreiding van de informatieverplichtingen', *WFR* 2000/6404, blz. 1453, gaan in onderdeel 6.2 van hun bijdrage in op de administratieplicht van resultaatgenieters.

Voetnoten:
(*1)
Het commentaar op art. 3.90 is bij t/m *BNB* 2005/366 en *V-N* 2005/58.66.