

**Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden**

## **Fiscale brochures**

### **Redactie:**

Prof.dr. A.C. Rijkers

Prof.dr. R.M. Freudenthal

Prof.mr. S.C.W. Douma

mr. G.Th. Ligthart

# **Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden**

*2e druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2018

Omslagontwerp: Bert Arts BNO

Samensteller(s) en uitgever zijn zich volledig bewust van hun taak een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te verzorgen. Niettemin kunnen zij geen aansprakelijkheid aanvaarden voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

ISBN 978 90 13 14776 6 (paperback)

ISBN 978 90 13 14777 3 (E-book)

NUR 826-603

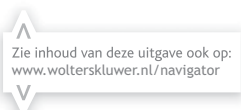
© 2018, Wolters Kluwer, Deventer

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

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, nog voor gevolgen hiervan.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: [www.wolterskluwer.nl/shop](http://www.wolterskluwer.nl/shop).



NAVIGATOR

## VOORWOORD

Onder de inkomstencategorie 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden' worden de voordelen uit een grote verscheidenheid aan werkzaamheden in de heffing van inkomstenbelasting betrokken, zoals die van freelancers, alfahulpen, gastouders, overblijfmoeders, journalisten, artiesten, sporters, geestelijken en gemeenteraadsleden. Dergelijke voordelen werden voordien belast als inkomsten uit andere arbeid. Naast deze 'klassieke' inkomsten uit arbeid behoren tot het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden ook de inkomsten uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap dan wel aan de onderneming, werkzaamheid of vennootschap van een verbonden persoon (terbeschikkingstellingsregeling). Als laatste loot aan de stam is per 1 januari 2009 een regeling inzake zogenoemde lucratieve belangen onder de categorie resultaat uit overige werkzaamheden gerangschikt.

Deze brochure geeft een beschrijving op hoofdlijnen van de voornoemde deelgebieden, onder meer aan de hand van de veelheid aan soms weerbarstige jurisprudentie die in dit kader is geweest, hoewel – gelet op de grote hoeveelheid arresten en de aard van deze brochure – op dit punt geen volledigheid is nagestreefd. Naast de categorieën van werkzaamheden die belastbare voordelen opleveren, wordt ook de wijze van vaststelling van het belastbaar resultaat besproken. Tot slot worden enige internationale aspecten behandeld.

De kopij van deze tweede, geactualiseerde druk is bijgewerkt tot 1 december 2017.

Amsterdam, december 2017

G.Th. Ligthart



# INHOUDSOPGAVE

**Voorwoord / V**

**Lijst van gebruikte afkortingen / XI**

HOOFDSTUK 1

**Inleiding / 1**

HOOFDSTUK 2

**Resultaat uit overige werkzaamheden / 3**

- 2.1 Inleiding / 3
- 2.2 Begrip 'werkzaamheid' / 4
  - 2.2.1 Arbeid / 5
  - 2.2.2 Deelname aan het economisch verkeer / 7
  - 2.2.3 Voordeel beogen/verwachten / 10
- 2.3 Normaal vermogensbeheer te buiten gaan / 15
  - 2.3.1 Uitponden van onroerende zaken / 15
  - 2.3.2 Zelf verrichten van groot onderhoud of andere aanpassingen / 17
  - 2.3.3 Aanwenden van voorkennis of bijzondere kennis / 17
- 2.4 Afgrenzing met andere inkomstenbronnen in box I, II en III / 21
  - 2.4.1 Winst uit onderneming versus resultaat uit overige werkzaamheden / 21
  - 2.4.2 Loon versus resultaat uit overige werkzaamheden / 22
  - 2.4.3 Resultaat uit overige werkzaamheden versus inkomen uit sparen en beleggen / 24

HOOFDSTUK 3

**Bepaling resultaat uit overige werkzaamheden / 25**

- 3.1 Totaalresultaat versus jaarresultaat / 25
- 3.2 Vermogensetikettering / 26
  - 3.2.1 Algemeen / 26
  - 3.2.2 Heretikettering / 28
  - 3.2.3 Etiketteringsfouten / 29
  - 3.2.4 Staking (etikettering) / 29
- 3.3 Waardering bij inbreng / 30
- 3.4 Kapitaalstortingen en onttrekkingen / 30
- 3.5 Aanloopverliezen / 31

- 3.6 Goed koopmansgebruik / 32
- 3.6.1 Toepassing ruilarresten / 33
- 3.6.2 Voorziening / 34
- 3.6.3 Omzetstelsel versus kasstelsel / 35
- 3.7 Aftrekbaarheid kosten / 36
- 3.7.1 Van aftrek uitgesloten algemene kosten / 37
- 3.7.2 In aftrek beperkte algemene kosten / 38
- 3.7.3 Van aftrek uitgesloten kosten ten behoeve van de belastingplichtige / 39
- 3.7.4 In aftrek beperkte kosten ten behoeve van de belastingplichtige / 42
- 3.8 Vrijstellingen / 43
- 3.8.1 Voordelen uit deelname aan kansspelen / 43
- 3.8.2 Voordelen uit het meewerken in de onderneming van de partner / 44
- 3.8.3 Voordelen uit vrijwilligerswerk / 44
- 3.8.4 Keuzemogelijkheid bij het houden van kostgangers (art. 3.97 Wet IB 2001) / 45
- 3.9 Staking van een werkzaamheid / 45
- 3.9.1 Overgang werkzaamheid in onderneming (art. 3.99 Wet IB 2001) / 47
- 3.9.2 Staking door overlijden. Mogelijkheid van doorschuiving / 48
- 3.9.3 Staking door ontbinding huwelijksgemeenschap. Mogelijkheid van doorschuiving / 49
- 3.9.4 Overbrenging vermogensbestanddelen naar het buitenland (art. 3.60 Wet IB 2001) / 49
- 3.9.5 Eindafrekening / 50

#### HOOFDSTUK 4

#### **Terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen / 51**

- 4.1 Inleiding / 51
- 4.2 Wanneer is sprake van rendabel maken/ter beschikking stellen / 53
- 4.2.1 Rendabel maken / 53
- 4.2.2 Ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen / 53
- 4.2.3 Voor zover / 54
- 4.2.4 Rechtens dan wel in feite direct of indirect / 55
- 4.2.5 Met terbeschikkingstelling gelijkgesteld / 56
- 4.2.5.1 Schuldvorderingen en spaarovereenkomsten / 56
- 4.2.5.2 Overeenkomst van levensverzekering / 61
- 4.2.5.3 Genotsrechten / 61
- 4.2.5.4 Call- en putopties / 63
- 4.2.5.5 Borgtochtvergoedingen / 64
- 4.2.6 Bijzonderheden terbeschikkingstelling aan a.b.-vennootschap / 65
- 4.3 Verbonden personen / 66
- 4.3.1 Kleine kring verbonden personen / 66
- 4.3.2 Invloed huwelijksgoederenregime / 67
- 4.3.2.1 Terbeschikkingstelling aan onderneming of werkzaamheid (art. 3.91 Wet IB 2001) / 67



- 4.3.2.2 Terbeschikkingstelling aan een a.b.-vennootschap (art. 3.92 Wet IB 2001) / 70
- 4.3.3 Ruime kring verbonden personen bij ongebruikelijke terbeschikkingstelling / 72
  - 4.3.3.1 Ongebruikelijk in algemene zin / 73
  - 4.3.3.2 Ongebruikelijk in de gegeven familierelatie / 74
  - 4.3.3.3 Moment van toetsing maatschappelijke (on)gebruikelijkheid / 76
- 4.4 Aanvangs- en beëindigingstijdstip terbeschikkingstelling / 77
- 4.5 Werkruimte in eigen woning (art. 3.93 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001) / 78
- 4.6 Bijzonderheden resultaatbepaling tbs-regelingen / 80
  - 4.6.1 Algemeen / 80
  - 4.6.2 Aanloopverliezen in de tbs-sfeer / 81
  - 4.6.3 Van overeenkomstige toepassing zijnde winstbepalingen specifiek voor de tbs-sfeer / 82
    - 4.6.3.1 Kostenegalisatiereserve / 82
    - 4.6.3.2 Herinvesteringsreserve / 83
    - 4.6.3.3 Regeling voor vervanging van een onderneming/werkzaamheid (art. 3.64 Wet IB 2001) / 86
  - 4.6.4 Doorschuifregelingen in de tbs-sfeer / 88
    - 4.6.4.1 Algemeen / 88
    - 4.6.4.2 Sfeerovergang naar onderneming (art. 3.99 Wet IB 2001) / 89
    - 4.6.4.3 Doorschuiving bij ontbinding vennootschap (art. 3.98 Wet IB 2001) / 91
    - 4.6.4.4 Doorschuiving bij overgang krachtens huwelijksvermogensrecht (art. 3.98c en 3.98d Wet IB 2001) / 92
    - 4.6.4.5 Uitstel van betaling / 94
  - 4.6.5 Afschrijving gebouwen / 95
  - 4.6.6 Bijzonderheden resultaatbepaling bij vorderingen / 96
    - 4.6.6.1 Onzakelijke lening / 97
    - 4.6.6.2 Regresvordering uit onzakelijke borgstelling / 99
    - 4.6.6.3 Opwaarderingsreserve voor omzetting afgewaardeerde tbs-vorderingen in aandelenkapitaal (art. 3.98a Wet IB 2001) / 100
    - 4.6.6.4 Vervreemding van een afgewaardeerde vordering (art. 3.98b Wet IB 2001) / 103
  - 4.6.7 Terbeschikkingstellingsvrijstelling (art. 3.99b Wet IB 2001) / 103

## HOOFDSTUK 5

### **Lucratieve belangen / 105**

- 5.1 Wanneer is sprake van een lucratief belang / 106
  - 5.1.1 Bevoorrechte positie/beloningsbedoeling / 107
  - 5.1.2 Aandelen / 108
  - 5.1.3 Vorderingen / 110
  - 5.1.4 Rechten en verplichtingen / 111
  - 5.1.5 Schulden / 114
- 5.2 Groep van verbonden personen / 115
- 5.3 Specifieke winstbepalingsregels voor lucratieve belangen / 115

- 5.3.1 Beginbalans / 115
- 5.3.2 Middellijk gehouden lucratief belang / 116
- 5.3.3 Sfeerovergang / 118

## HOOFDSTUK 6

### **Internationale aspecten / 119**

- 6.1 Inleiding / 119
- 6.2 Nationale heffingsbevoegdheid over resultaat uit overige werkzaamheden / 120
  - 6.2.1 Resultaat uit overige werkzaamheden van inwoners van Nederland / 120
  - 6.2.2 Nederlands resultaat uit overige werkzaamheden van niet-inwoners / 120
    - 6.2.2.1 Algemeen / 120
    - 6.2.2.2 Terbeschikkingstelling aan onderneming, werkzaamheid of vennootschap / 121
    - 6.2.2.3 Lucratieve belangen / 122
    - 6.2.2.4 Partnerbegrip bij buitenlandse belastingplichtigen / 122
- 6.3 Verdragen / 123
  - 6.3.1 Algemeen / 123
  - 6.3.2 Terbeschikkingstellingsregeling / 125
  - 6.3.3 Lucratieve belangen / 126
- 6.4 Eenzijdige voorkoming op basis van het Bvdb 2001 / 128
- 6.5 Emigratie / 128
- 6.6 Immigratie / 130

### **Trefwoordenregister / 131**

## LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

a.b.-houder	aanmerkelijkbelanghouder
a.b.-vennootschap	aanmerkelijkbelangvennootschap
A-G	advocaat-generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B.	Beslissingen in belastingzaken
Besluit IB '41	Besluit op de Inkomstenbelasting 1941
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BV	besloten vennootschap
Bvdb 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
BW	Burgerlijk Wetboek
FM	Fiscale Monografieën
ftV	fiscaal tijdschrift Vermogen
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IW 1990	Invorderingswet 1990
jo.	juncto
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	naamloze vennootschap
OESO	Organistie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
tbs-regeling	terbeschikkingstellingsregeling
Uitv.reg.	Uitvoeringsregeling
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 1914	Wet inkomstenbelasting 1914
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht



## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

De inkomenscategorie 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden' is opgenomen in afdeling 3.4 Wet IB 2001 en maakt daarmee deel uit van het belastbaar inkomen uit werk en woning (box I) in de inkomstenbelasting. Als resultaat uit overige werkzaamheden worden de inkomsten van een bonte verzameling activiteiten belast, die niet zijn terug te voeren op een onderneming of dienstbetrekking. Te denken valt onder meer aan inkomsten van freelancers, alfa-hulpverleners, gastouders, overblijfmoeders, journalisten, artiesten, sporters, geestelijken of gemeenteraadsleden. Inkomsten uit deze verscheidenheid aan bezigheden hebben veelal gemeen dat zij zien op verrichte arbeid, maar door het ontbreken van duurzaamheid niet kunnen worden aangemerkt als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking.

De heffing van inkomstenbelasting over 'onregelmatige' voordelen bestaat al geruime tijd. Zo kende de Wet IB 1914 reeds een categorie 'inkomsten uit onderneming en arbeid', die alle voordelen uit handelingen, werkzaamheden en diensten van elke aard omvatte. In het Besluit inkomstenbelasting 1941 was een categorie 'andere opbrengst van arbeid' opgenomen, waartoe de voordelen uit werkzaamheden behoorden die onvoldoende structureel waren om te spreken van een onderneming. In art. 22 lid 1 onderdeel b Wet IB 1964 werden andere inkomsten uit arbeid omschreven als '(...) alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten (...) uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het productief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf'. De huidige categorie 'resultaat uit overige werkzaamheden' kan worden beschouwd als de opvolger van de voornoemde categorie 'andere inkomsten uit arbeid' uit de Wet IB 1964. Hoewel het begrip 'overige werkzaamheden' in de Wet IB 2001 als nieuw begrip werd geïntroduceerd, is daarmee niet beoogd af te wijken van de categorie 'niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten' in de Wet IB 1964. Logischerwijs kan voor de uitleg van het huidige resultaat uit overige werkzaamheden, en met name de reikwijdte ervan, dan ook veelal worden teruggesproken op de rechtspraak die is gewezen onder het regime van de Wet IB 1964 en soms eerder.

### **Inkomsten uit andere arbeid**

Het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden wordt in art. 3.90 Wet IB 2001 gedefinieerd als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit één of meer werkzaamheden die géén belastbare winst of belastbaar loon genereren. De kenmerken van het resultaat uit overige werkzaamheden en de afbakening ten opzichte van overige inkomenscategorieën, worden besproken in hoofdstuk 2. De wijze waarop

het resultaat uit overige werkzaamheden moet worden bepaald, wordt beschreven in hoofdstuk 3.

Naast het bovengenoemde 'klassieke' resultaat uit overige werkzaamheden, is in afdeling 3.4 nog een vermogenspositie ondergebracht die weinig te maken heeft met de voormalige andere inkomsten uit arbeid. Deze categorie betreft de zogeheten terbeschikkingstellingsregeling, opgenomen in art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001. Het gaat hierbij om inkomsten uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap dan wel aan de onderneming, werkzaamheid of vennootschap van een verbonden persoon. Kenmerkend daaraan is dat daarmee juist geen arbeid wordt verricht. De ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen worden feitelijk ter belegging aangehouden en zouden daarom eigenlijk onderdeel moeten zijn van de vermogensrendementsheffing in box III. Omwille van de bestrijding van tariefarbitrage is de tbs-regeling terechtgekomen in het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, maar naar hun aard horen inkomsten uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen daar niet thuis. De terbeschikkingstellingsregeling wordt besproken in hoofdstuk 4.

Met ingang van 1 januari 2009 is aan afdeling 3.4 tevens een regeling inzake de zogenoemde lucratieve belangen toegevoegd, die is opgenomen in art. 3.92b en art. 3.95b Wet IB 2001. In deze bepalingen wordt het houden van aandelen, vorderingen, daarmee vergelijkbare rechten alsmede het hebben van schulden als een werkzaamheid aangemerkt, indien de met die vermogensposities te behalen voordelen te herleiden zijn tot een beloning voor werkzaamheden. De regeling inzake lucratieve belangen komt aan bod in hoofdstuk 5.

In hoofdstuk 6 worden, op hoofdlijnen, de internationale aspecten besproken die samenhangen met het resultaat uit overige werkzaamheden.

## HOOFDSTUK 2

# Resultaat uit overige werkzaamheden

### 2.1 Inleiding

Het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden wordt in art. 3.90 Wet IB 2001 omschreven als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren. Volgens de memorie van toelichting op de Wet IB 2001 is deze inkomenscategorie bedoeld als een restcategorie van belastbare inkomsten.<sup>1</sup> Bezien vanuit de systematiek van de Wet IB 2001, kan men zich echter afvragen of deze classificatie terecht is. De bronkenmerken van het resultaat uit overige werkzaamheden – het verrichten van arbeid, deelname aan het economische verkeer, het oogmerk op voordeel en de redelijke verwachting ervan – gelden namelijk evenzeer voor de inkomstenbronnen ‘winst uit onderneming’ en ‘loon’. Gezien de uitleg die in de jurisprudentie aan het resultaat uit overige werkzaamheden wordt gegeven, lijkt het bronkarakter van de inkomstenbelasting in deze categorie het meest zichtbaar te zijn gebleven.

#### Bronkenmerken

Wat onder het begrip ‘werkzaamheid’ moet worden verstaan, wordt besproken in par. 2.2. De bijzin ‘die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren’ lijkt overigens ten overvloede te zijn opgenomen. Inkomsten die belastbare winst uit onderneming of belastbaar loon vormen, worden namelijk reeds op basis van de rangorderegeling van art. 2.14 lid 1 Wet IB 2001 als winst of loon belast en komen zodoende niet meer in aanmerking voor heffing als resultaat uit overige werkzaamheden. Deze rangorderegeling en de verhouding tussen het resultaat uit overige werkzaamheden en andere inkomstenbronnen wordt besproken in par. 2.4.

In aanvulling op art. 3.90 Wet IB 2001 bepaalt art. 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 dat onder een werkzaamheid mede moet worden 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 vormen van kennis. Aan deze in art. 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 genoemde uitbreiding wordt nader aandacht besteed in par. 2.3.

---

<sup>1</sup> *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 132.*

## 2.2 Begrip 'werkzaamheid'

Het begrip 'werkzaamheid' is niet in de wet zelf gedefinieerd. De memorie van toelichting omschrijft het begrip 'werkzaamheid' als 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.<sup>2</sup> Daarmee is beoogd aan te sluiten bij het begrip 'andere arbeid' in art. 22 lid 1 onderdeel b Wet IB 1964, waarvan art. 3.90 Wet IB 2001 de opvolger is. Voor nadere invulling van het begrip 'werkzaamheid' zal derhalve mede te rade moeten worden gegaan bij de jurisprudentie en de doctrine die zijn gevormd rond de bron 'inkomsten uit andere arbeid' uit de Wet IB 1964. In art. 22 lid 1 onderdeel b Wet IB 1964 werden andere inkomsten uit arbeid omschreven als '(...) alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten (...) uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het productief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf. Het productief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi maakte overigens in het oorspronkelijke wetsvoorstel ook deel uit van de wettekst van 3.90 Wet IB 2001. Deze toevoeging is echter gedurende het wetgevingsproces geschrapt als zijnde overbodig, omdat volgens de wetgever het productief maken en vervreemden van auteursrechten of octrooirechten door de auteur of uitvinder zelf reeds worden geacht schoolvoorbeelden te zijn van wat tot het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden moet worden gerekend.<sup>3</sup>

Uit de doctrine en jurisprudentie rond de bron 'inkomsten uit andere arbeid' uit de Wet IB 1964 valt af te leiden dat voor de constatering van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden allereerst sprake moet zijn van het verrichten van arbeid. Daarnaast gelden ook voor het resultaat uit overige werkzaamheden de algemene bronvereisten (zie ook par. 2.1). Dit zijn de cumulatieve vereisten waaraan moet worden voldaan, wil een voordeel in de heffing van inkomstenbelasting kunnen worden betrokken. Om in het algemeen een (belastbare) bron van inkomen te kunnen constateren, dient sprake te zijn van deelname door de belastingplichtige aan het economische verkeer, met het (subjectieve) oogmerk om voordeel te behalen, welk voordeel naar maatschappelijke opvatting redelijkerwijs (objectief) te verwachten moet zijn.<sup>4</sup>

Op basis van het voorgaande kan zodoende een viertal kenmerken van de inkomstenbron resultaat overige werkzaamheden worden onderscheiden, namelijk:

1. er moet sprake zijn van arbeid;
2. in het economische verkeer;
3. met het oogmerk om voordeel te behalen; en
4. welk voordeel redelijkerwijs te verwachten is.

In de navolgende paragrafen worden deze elementen nader toegelicht.

<sup>2</sup> *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 132.*

<sup>3</sup> *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 18, p. 32.*

<sup>4</sup> *Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 132.*



### 2.2.1 Arbeid

Om een verkregen voordeel te kunnen classificeren als resultaat uit overige werkzaamheden, is van belang dat arbeid is verricht waaraan het voordeel kan worden toegerekend. Arbeid kan zich in vele vormen voordoen, van het hebben van voorkennis, iets nalaten, tot de meer gebruikelijke vormen van arbeid. In de literatuur worden doorgaans drie categorieën onderscheiden, waaronder een werkzaamheid kan worden gerangschikt:<sup>5</sup>

1. handelingen die worden verricht met betrekking tot een goed;
2. niet-speculatieve transacties; en
3. het verrichten van diensten.

Voor alle categorieën geldt dat in het algemeen pas sprake is van een werkzaamheid, als de desbetreffende handeling het normale vermogensbeheer te buiten gaat. Bij de eerste categorie – handelingen met betrekking tot een goed – gaat het om arbeid waarmee een goed in een betere marktpositie wordt gebracht door fysieke verbeteringen en veranderingen of het wegnemen van juridische restricties, waardoor een meerwaarde wordt gecreëerd. Als voorbeeld daarvan kan onder meer de situatie worden genoemd van een particulier die een stuk verdrongen land kocht, dit liet droogmaken en het perceel vervolgens met winst verkocht (HR 12 januari 1977, nr. 18 077, *BNB* 1977/74). Eveneens als werkzaamheid aangemerkt werd het indienen door een belanghebbende van een aantal mondelinge en schriftelijke verzoeken aan de gemeente om de bestemming van een perceel grond met agrarische bestemming te wijzigen. De Hoge Raad concludeerde dat daarmee de omvang van het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten werd gegaan (HR 3 mei 2002, nr. 36 984, *BNB* 2002/219). Daarentegen was geen sprake van arbeid die het normale vermogensbeheer te buiten gaat in de situatie waarin iemand met geleend geld in totaal vijf eengezinswoningen had gekocht om de totaal 27 kamers doorlopend aan studenten te verhuren. Het normale onderhoud werd door de studenten zelf verricht. Voor de verwarmingsinstallaties en brandblussers waren afspraken met bedrijven gemaakt. De verhuurder voerde zelf de administratie en bij achterstanden werd een incassobureau ingeschakeld. Gemiddeld bezocht de verhuurder de woningen eens per jaar. Hof Leeuwarden oordeelde dat de aard en omvang van de werkzaamheden het normale vermogensbeheer niet te boven gaan. Daaraan voegde het Hof toe dat de stelling van de inspecteur dat slechts van normaal actief vermogensbeheer sprake kan zijn wanneer nagenoeg alle werkzaamheden worden uitbesteed aan bijvoorbeeld een makelaarskantoor, onjuist is (Hof Leeuwarden 29 januari 2010, nr. 09/00033, *V-N* 2010/28.13).

**Handelingen met betrekking tot een goed**

Bij de tweede categorie – niet-speculatieve transacties – komt het aan op voorkennis die bij derden ontbreekt, waardoor het voordeel voorzienbaar is. Van een dergelijke informatievoorsprong kan sprake zijn bij persoonlijke voorwetenschap die niet voor anderen toegankelijk is (*inside information*), maar ook bij ervaring, deskundigheid

**Niet-speculatieve transacties**

<sup>5</sup> J.E.A.M van Dijck, 'Vermogensbeheer', *WFR* 1976/5258, p. 141.

en relaties van de belastingplichtige. Als iemand een vermogensbestanddeel koopt en met winst verkoopt, kan doorgaans niet worden gezegd dat arbeid is verricht waaruit een belastbaar voordeel voortvloeit. De verkoop van een pand en de aan- en verkoop van effecten zijn veelal handelingen die passen binnen het normale vermogensbeheer en dus geen werkzaamheid vormen. Daarvoor dient sprake te zijn van een informatievoorsprong met betrekking tot een (te lage) aankoop prijs of de waardeontwikkeling van een vermogensbestanddeel, die de verklaring vormt van het voordeel. Een voorbeeld van een dergelijke informatievoorsprong die leidde tot een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, vormt het arrest HR 15 december 1965, nr. 15 498, *BNB* 1966/103. De casus betrof een belanghebbende die een pand kocht, dat op dat moment werd verhuurd aan de vennootschap waarvan hij directeur was. Vervolgens nam belanghebbende ontslag als directeur en vroeg het faillissement aan van de vennootschap. Nadat de huur was beëindigd, verkocht belanghebbende het pand in leegstaande toestand met een aanzienlijke winst. Zowel de informatievoorsprong van belanghebbende als de actieve handelingen om het goed in een betere marktpositie te brengen kunnen er in dit geval toe leiden dat het genoten voordeel resultaat uit een werkzaamheid vormt.<sup>6</sup>

#### Verrichten van diensten

Met betrekking tot de derde categorie – het verrichten van diensten – geldt dat ook het niet-doen in zijn vele verschijningsvormen als een werkzaamheid kan worden aangemerkt. Hoe gering de activiteit kan zijn om als een werkzaamheid te classificeren, moge onder meer blijken uit het voorbeeld waarin iemand als proefpersoon had deelgenomen aan medische proeven, waarvoor hij zich op gezette tijden moest onthouden van voeding, urine moest verzamelen en bloedmonsters moest laten afnemen. Hoewel de activiteiten van de proefpersoon ogenschijnlijk enkel lijken te bestaan uit het passief dulden en bovendien geen enkele deskundigheid of ervaring vereisen, was volgens de Hoge Raad desalniettemin sprake van een belaste dienst (HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329). Ook bij het geven van voldoende arbeid om de daarvoor ontvangen beloning te belasten als resultaat uit overige werkzaamheden (HR 23 december 1981, nr. 20 904, *BNB* 1982/155).

Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat naarmate de arbeid in kwalitatief opzicht hoogwaardiger is, de kwantiteit die vereist is voor een werkzaamheid beperkter is. Andersom zal in geval van laagwaardige arbeid sprake moeten zijn van een grotere hoeveelheid arbeid om een werkzaamheid te kunnen constateren.<sup>7</sup>

De arbeid hoeft niet door de belastingplichtige zelf te zijn verricht om voor hem/haar een werkzaamheid te vormen. Ook de arbeid van een ingeschakelde deskundige kwalificeert voor de belastingplichtige als eigen arbeid. Zo oordeelde onder meer Hof Arnhem in een casus waarin een belanghebbende zelf bouwkundige kennis ontbeerde, maar waarin de arbeid van een door hem ingeschakelde aannemer, makelaar en aannemer aan hem werd toegerekend bij de winst op een bouwproject (Hof Arnhem 20 december 2002, nr. 00/01492, *V-N* 2003/18.2.8). In gelijke zin

6 R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (FM nr. 103), Deventer: Kluwer 2012, p. 98.

7 R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (FM nr. 103), Deventer: Kluwer 2012, p. 20.

oordeelde de Hoge Raad in een geval waarin een belanghebbende werd belast voor zijn belang in uitvindingen die door anderen waren gedaan (HR 9 september 1987, nr. 24 707, *BNB* 1988/15).

De deskundigheid en ervaring van een partner wordt ook toegerekend aan de belastingplichtige, als voor gemeenschappelijke rekening een transactie plaatsvindt. In dat kader kan onder meer worden gewezen op het arrest HR 5 september 1956, nr. 12 859, *BNB* 1956/266, waarin een belanghebbende werd belast voor de opbrengst uit de verkoop van een vastgoedtransactie die door een derde voor gemeenschappelijke rekening was uitgevoerd. De ervaring en deskundigheid van deze derde werden daarbij toegerekend aan de belanghebbende als oorzaak voor het door hem genoten voordeel uit de transactie.

In dit kader is niet relevant of een derde prijs stelt op de verrichte arbeid. Voor het bestaan van een werkzaamheid is slechts van belang dat de activiteit bij de belastingplichtige als oorzaak van het genoten voordeel kan worden aangewezen. Ook voordelen uit handelingen die een ander ongevraagd benadelen, kunnen derhalve als resultaat uit een werkzaamheid worden aangemerkt. In dit kader valt onder meer te denken aan diefstal (HR 24 juni 1992, nr. 27 327, *BNB* 1993/18), verduistering (HR 10 maart 1993, nr. 28 911, *BNB* 1993/19, en HR 10 maart 1999, nr. 33 840, *BNB* 1999/209), aan fraude (HR 9 juli 2004, nr. 38 741, *BNB* 2004/393) en aan bedrog (HR 29 april 2005, nr. 40 410, *BNB* 2005/264). Ook bij de nog nader te bespreken piramidespelen-arresten geldt dat organisatoren die nieuwe deelnemers werven, hiermee vooral zichzelf een dienst bewijzen en niet de verliezers (HR 1 februari 2002, nr. 35 848, *BNB* 2002/127-129, en HR 26 april 2002, nr. 36 789, *BNB* 2002/191).

**Diefstal en verduistering**

Zoals opgemerkt, dient er een causaal verband te bestaan tussen het genoten voordeel en de activiteit. In de situatie waarin een delinquent zijn (wederrechtelijk) genoten inkomsten op de bankrekening van zijn levenspartner stort, wordt het geld dus niet aan de partner toegerekend als opbrengst uit arbeid (Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2008, nr. 06/00160, *V-N* 2008/51.15).

### 2.2.2 Deelname aan het economisch verkeer

Het tweede vereiste voor het resultaat uit overige werkzaamheden als bron van inkomen betreft die van deelname aan het economisch verkeer. Deze eis is niet in de wet opgenomen, maar is in de rechtspraak ontwikkeld als algemeen bronvereiste dat als functie heeft om handelingen die tot de persoonlijke sfeer van de belastingplichtige behoren, buiten de inkomstenbelasting te houden. Het gaat daarbij hoofdzakelijk om uitgavenbesparende activiteiten en werkzaamheden die binnen de gezins- en familiesfeer gebruikelijk zijn. Alle overige inkomensverwervende en inkomensbestedende activiteiten vinden in beginsel plaats in het economische verkeer.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, onderdeel 3.4.3.B.b3.

***Uitgavenbesparende activiteiten***

Als iemand zijn persoonlijke capaciteiten benut teneinde te besparen op consumptieve uitgaven van zichzelf en zijn gezin, is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Daarbij kan worden gedacht aan een arts die zijn vrouw assisteert bij de bevalling, de schoenmaker die de schoenen van de gezinsleden repareert of een huishouden dat de oogst uit eigen moestuin consumeert. Ook een voordeel gerealiseerd door een particulier die zijn eigen huis bouwt met het oog op zelfbewoning, valt binnen de privésfeer van de belastingplichtige en vormt aldus geen bron van inkomen (HR 8 juni 1949, *B. 8655*). In gelijke zin oordeelde de Hoge Raad ten aanzien van een aannemer die in zijn vrije tijd een woning voor eigen gebruik bouwde (HR 8 september 1976, nr. 17 918, *BNB 1976/247*). Het prijsvoordeel op de materialen die hij via zijn onderneming betrok, werd in casu overigens wel belast als winst uit onderneming. Als de woning daarentegen wordt gebouwd met de bedoeling deze na voltooiing te vervreemden, kan wel sprake zijn van deelname aan het economische verkeer (Hof Amsterdam 10 januari 1963, nr. 196/62, *BNB 1963/219*). Tot de onbelaste gezins- en familiesfeer behoort volgens Hoge Raad ook de situatie waarin twee zwagers, de een timmerman en de ander metselaar, samen een dubbel woonhuis voor zelfbewoning bouwden (HR 19 april 1978, nr. 18 805, *BNB 1978/132*). Beide zwagers transformeerden hun arbeid in een vermogenswaarde. Daarnaast kan worden gesteld dat de zwagers elkaar met gesloten beurzen diensten in het economische verkeer bewezen. Materieel verschilt deze situatie immers niet van die waarin de belanghebbende een huis bouwt voor zijn zwager en daarvoor € 300.000 in rekening brengt, terwijl de zwager voor belanghebbende een huis bouwt en daarvoor een gelijke rekening indient.<sup>9</sup> De rechter kende echter meer gewicht toe aan de familieband als oorzaak van de wederzijdse hulp. Beiden hielpen elkaar uitgaven in de consumptieve sfeer te besparen, zodat in dit geval geen sprake was van deelname aan het economische verkeer.

***Activiteiten in de gezins- en familiesfeer***

Werkzaamheden die worden verricht binnen de gezinssfeer, vallen in beginsel eveneens buiten het economisch verkeer, waardoor een eventuele vergoeding doorgaans onbelast blijft. Zo was de vergoeding die een belastingplichtige ontving voor de verpleging en de verzorging van haar echtgenoot, niet belast (HR 4 december 1985, nr. 23 066, *BNB 1986/39*). Dit kan echter anders zijn wanneer de verrichte werkzaamheden uitgaan boven de wederzijdse hulp en bijstand die in de familiesfeer gebruikelijk is. Zo besliste de Hoge Raad dat het bijwerken van losbladige boeken van een hoogleraar door zijn echtgenote, niet valt onder de wederzijdse hulp en bijstand die echtgenoten elkaar verschuldigd zijn. De vergoeding die de echtgenote hiervoor ontving, was aldus belast (HR 16 september 1981, nr. 20 684, *BNB 1981/296*).

**Werkzaamheden tegen vergoeding**

Ook wanneer binnen de familiesfeer werkzaamheden worden verricht tegen een vergoeding die uitgaat boven hetgeen in de gezinssfeer gebruikelijk is, kan sprake

<sup>9</sup> R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (FM nr. 103), Deventer: Kluwer 2012, p. 34.

zijn van deelname aan het economische verkeer. Zo vormde een belanghebbende die een vergoeding ontving als tegenprestatie voor het verzorgen van de huishouding van een moeder en een zuster een opbrengst uit arbeid in de zin van art. 28 Besluit IB '41 (HR 1 juli 1964, nr. 15 250, *BNB* 1964/271). Daarentegen werd de hulp door een 24-jarige thuiswonende studente in de huishouding van haar ouders in ruil voor levensonderhoud, geacht buiten het economische verkeer plaats te vinden (Hof 's-Gravenhage 11 oktober 1972, nr. 35/1972, *BNB* 1973/208).

De Hoge Raad heeft beslist dat bij het verlenen van zorg die wordt gefinancierd vanuit een persoonsbonden budget (PGB), steeds sprake is van deelname aan het economisch verkeer (HR 8 juni 2007, nr. 42 044, *BNB* 2007/246). Dit is ook het geval wanneer de gecontracteerde hulpverlener in familieverband staat tot de hulpbehoevende. In de casus van dit arrest was de gecontracteerde hulpverlener tevens de moeder van een verstandelijk gehandicapt kind. Volgens de Hoge Raad is het PGB uitsluitend bestemd voor het 'inkopen' van zorg. Het door een verzekerde (in casu door het gehandicapte kind) 'inkopen' van zorg gebeurt volgens de Hoge Raad altijd in het economische verkeer, ongeacht de aanwezigheid van een familieband tussen verzekerde en de hulpverlener.

#### **Activiteiten in het economische verkeer**

Activiteiten die uit liefhebberij worden verricht, behoren niet automatisch tot de privésfeer van belanghebbende. Zo vormde onder meer het verzorgen van een schaakrubriek in een dagblad door een schaakliefhebber een activiteit waarmee werd deelgenomen aan het economische verkeer (HR 13 maart 1974, nr. 17 250, *BNB* 1974/95). Ook het presentiegeld dat een gemeenteraadslid ontving in het kader van het gemeenteraadslidmaatschap vormde volgens de Hoge Raad een belastbaar voordeel, ondanks de stelling van belanghebbende dat hij het gemeenteraadslidmaatschap vervulde als vrijetijdsbesteding (HR 5 mei 1971, nr. 16 531, *BNB* 1971/116). In gelijke zin oordeelde de Hoge Raad met betrekking tot een vergoeding voor het lidmaatschap van een ministeriële commissie die tot taak had oplossingen te zoeken voor moeilijkheden op een van de beleidsterreinen van het desbetreffende ministerie (HR 14 januari 1981, nr. 20 195, *BNB* 1981/99).

Het geven van een zakelijke tip aan een zakenrelatie speelt zich volgens de rechter per definitie af in het economische verkeer (HR 23 december 1981, nr. 20 904, *BNB* 1982/155). Ook het deelnemen aan medische proeven vormt blijkens het hiervoor genoemde arrest (HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329) een deelname aan het economische verkeer (zie par. 2.2.1).

Omdat het Nederlandse belastingrecht uitgaat van het principe van fiscale neutraliteit, is het voor de belastbaarheid van inkomsten niet relevant of deze rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn verkregen. Zo besliste de Hoge Raad dat het aandeel in de buit van een gewapende beroving van een grenswisselkantoor, een werkzaamheid in het economisch verkeer vormde (HR 24 juni 1992, nr. 27 327, *BNB* 1993/18). Daarbij overwoog de Hoge Raad dat voor deelname aan het economische verkeer niet is vereist dat het verkregen voordeel een vergoeding vormt jegens een ander verrichte prestatie. In gelijke zin oordeelde de Hoge Raad over de situatie waarin een werknemer in zijn functie als uitvaartleider facturen voor zijn werkgeefster bij opdrachtgevers had geïnd, maar de opbrengst voor zichzelf

**Liefhebberij**

**Fiscale neutraliteit**

hield. De Hoge Raad kwalificeerde de verduisterde bedragen overigens niet als loon uit dienstbetrekking, omdat tot het loon niet de voordelen behoren die de werknemer weliswaar kon behalen omdat zijn dienstbetrekking hem daartoe in staat stelde, maar die niet door de werkgever zijn verstrekt (HR 24 juni 1992, nr. 28 156, *BNB* 1993/19).

### 2.2.3 Voordeel beogen/verwachten

De overige algemene kenmerken van een bron van inkomsten zijn, dat het financiële voordeel moet zijn beoogd (subjectief criterium) en tevens dat het voordeel redelijkerwijs moet kunnen worden verwacht (objectief criterium). Met name of in enig jaar redelijkerwijs een voordeel kan worden verwacht, moet in beginsel worden beoordeeld op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen (HR 24 juni 2011, nr. 10/01295, *BNB* 2011/246).

#### Voordeel beogen

Bij de beoordeling van de belastbaarheid van voordelen lijkt de subjectieve intentie van de belastingplichtige – het voordeel beogen – veelal van ondergeschikte betekenis te zijn. Als voorbeeld kan worden gewezen op het in par. 2.2.2 besproken arrest HR 5 mei 1971, nr. 16 531, *BNB* 1971/116, waarin het door een gemeenteraadslid ontvangen presentiegeld werd aangemerkt als belastbaar voordeel uit andere arbeid, ondanks de stelling van belanghebbende dat hij het gemeenteraadslidmaatschap vervulde als vrijetijdsbesteding en hij de beloning niet had beoogd.

#### Voordeel verwachten

Bij de toetsing aan de voordeelcriteria lijkt de nadruk derhalve te liggen op de redelijke verwachting van het voordeel.<sup>10</sup> Dit criterium werd onder meer van doorslaggevend belang geacht in het geval waarin een huisarts een nieuw type boot ontwikkelde. Deze activiteit vormde geen bron van inkomsten, omdat belanghebbende redelijkerwijs geen positieve opbrengst kon verwachten (HR 8 juli 1997, nr. 32 309, *BNB* 1997/314). Ook met betrekking tot het schrijven en uitgeven van een dissertatie heeft de Hoge Raad meerdere malen geoordeeld dat dit geen bron van inkomsten vormt vanwege de afwezigheid van een voordeelsoogmerk en een redelijke voordeelsverwachting (onder meer HR 22 februari 1978, nr. 18 690, *BNB* 1978/194).<sup>11</sup>

#### Medische proeven

Overigens blijkt uit de jurisprudentie dat de voornoemde voordeeltoltsen niet in alle gevallen worden aangelegd. Sterker nog, in het voornoemde medische-proevenarrest (HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, *BNB* 1990/329) achtte de Hoge Raad de voordeelcriteria niet relevant. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat het ondergaan van medische proeven moet worden aangemerkt als het verrichten van een dienst in het economische verkeer en dat de daarvoor ontvangen beloning zodoende een belastbaar voordeel vormde. Dat niet enig voordeel was beoogd of kon worden verwacht, was naar het oordeel van de Hoge Raad niet van belang. Daarna werden ook in de reeds aangehaalde arresten betreffende de gewapende

<sup>10</sup> R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (FM nr. 103), Deventer: Kluwer 2012, p. 53.

<sup>11</sup> Zie de eindbeslissing Hof 's-Gravenhage 14 februari 1979, nr. 121/78, *BNB* 1980/144.