

University of Groningen

Vervreemding van inkomsten in de Wet op de inkomstenbelasting 1964

Ganzeveld, Jantje

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:

1994

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Ganzeveld, J. (1994). *Vervreemding van inkomsten in de Wet op de inkomstenbelasting 1964*. s.n.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Samenvatting

Onderzoek is gedaan naar de mogelijkheden tot en de gevolgen van een vervreemding van inkomsten voor de heffing van de Nederlandse inkomstenbelasting. Een voorbeeld daarvan is de vervreemding van een huurvordering. Op het moment dat de huurder zijn huurschuld moet betalen, is het de vraag wie voor de huur in de inkomstenbelasting wordt belast. Is dat de vervreemder die oorspronkelijk de huurvordering had of is dat de verkrijger die de huurvordering heeft verkregen? Gebeurt er nog iets met een eventueel betaalde prijs? Dat wil zeggen kan de vervreemder voor de ontvangen prijs in de inkomstenbelasting worden belast en kan de verkrijger de betaalde prijs op zijn inkomen voor de inkomstenbelasting in mindering brengen? Zeker is, dat bij een goederenrechtelijke vervreemding de vervreemder voor de ontvangen prijs wordt belast, terwijl de verkrijger de betaalde prijs op zijn inkomen in mindering mag brengen. De verkrijger wordt echter wel voor de ontvangen huur belast. Bestaat de vervreemding evenwel nog slechts uit een obligatoire rechtshandeling, dan is de uitkomst onzeker. Sommige vorderingen kunnen fiscaal zelfs in het geheel niet worden vervreemd. Gesteld dat iemand een vordering op (een deel van) zijn loon vervreemdt aan een ander, dan blijkt dat op het moment van de uitbetaling van het loon de vervreemder toch voor het loon wordt belast en niet de verkrijger. Met een eventueel betaalde prijs gebeurt in dat geval niets. De vervreemder wordt er niet voor belast en de verkrijger kan de prijs niet in mindering brengen op zijn inkomen.

Door de begrippen 'inkomsten' en 'vervreemding' is een bepaalde afbakening van het onderzoeksgebied gegeven. Hierna volgt een omschrijving van deze begrippen.

Inkomsten

Een belastingplichtige voor de inkomstenbelasting kan inkomen genieten uit een aantal in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgesomde bronnen. Het inkomen is datgene wat uit de bron van inkomen wordt genoten. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen bronnen die 'winst' opleveren, zoals onderneming en aanmerkelijk belang, en bronnen die 'inkomsten' opleveren. Het onderzoek betreft alleen de bronnen van inkomsten. De bronnen van inkomsten zijn arbeid¹, vermogen en bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen. De gerealiseerde waardeveranderingen van deze bronnen kunnen voor een privé-persoon² in beginsel geen inkomen opleveren. Hetgeen uit deze bronnen voortvloeit, de inkomsten, le-

1. Arbeid is overigens niet altijd de bron waaruit de inkomsten uit arbeid voortvloeien. Zo wordt algemeen aangenomen dat voor de inkomsten uit arbeid in de vorm van inkomsten uit dienstbetrekking, de dienstbetrekking de bron is en niet de arbeid.

2. Een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon die geen onderneming drijft.

vert wel inkomen op voor een privé-persoon op het moment dat deze persoon de inkomsten geniet. Het genietingsmoment van de inkomsten is neergelegd in art. 33 Wet IB 1964.

Het voorwerp van de vervreemding in mijn onderzoek wordt gevormd door inkomsten, waarvan het genietingsmoment van art. 33 Wet IB 1964 nog niet is aangebroken voor de vervreemder. In het voorwerp van de vervreemding heb ik vervolgens nog een onderverdeling gemaakt tussen 'losse inkomsten' en 'een bron te zamen met een lopende inkomst'. Bij een vervreemding van losse inkomsten zijn de (rechten op) inkomsten losgemaakt van de bron; zij vormen afzonderlijk het voorwerp van een vervreemding. Civielrechtelijk kunnen deze losse inkomsten zich voordoen in de vorm van een (toekomstig) recht op naam of aan toonder. Een vervreemding van een huurvordering is een voorbeeld van een vervreemding van een losse inkomst.

Een vervreemding van een losse inkomst ligt in de inkomstensfeer. Dat wil zeggen dat er inkomstenbelastingheffing bij de vervreemder zou moeten optreden, omdat hij, voordat de inkomst door hem is genoten, de inkomst heeft vervreemd. Het belastingobject voor de vervreemder is dan in beginsel niet de vervreemde inkomst, maar een bedrag dat de vervreemde inkomst vervangt. In het huidige systeem van de inkomstenbelasting heeft de vervreemding van een losse inkomst tegen een tegenprestatie een heffing van inkomstenbelasting over de ontvangen tegenprestatie bij de vervreemder tot gevolg. Een vervreemding zonder een tegenprestatie leidt echter niet altijd tot een heffing van inkomstenbelasting bij de vervreemder.

Bij een vervreemding van de bron te zamen met een lopende inkomst maakt de inkomst onderdeel uit van de bron. Het voorwerp van de vervreemding is dan eigenlijk de bron, waarin de lopende inkomst nog besloten ligt. Civielrechtelijk kan een bron zich voordoen in de vorm van een recht op naam of aan toonder of van een (on)roerende zaak. De lopende inkomst is civielrechtelijk een burgerlijke vrucht van een vruchtdragend goed, die nog aan het rijpen is. Zolang de vrucht nog rijpt, maakt deze civielrechtelijk onderdeel uit van het vruchtdragende goed en vormt deze nog geen zelfstandig goed. Dit vruchtdragende goed is fiscaal de bron en de rijpende vrucht is fiscaal de lopende inkomst. Een vervreemding halverwege de maand van een verstrekte geldlening met een maandelijkse rente bijvoorbeeld is een vervreemding van een bron (de geldlening) met een lopende inkomst (de rijpende rente over die maand).

Een vervreemding van een inkomstenbron ligt in beginsel in de vermogenssfeer. Dat wil zeggen dat er geen inkomstenbelastingheffing bij de vervreemder mogelijk is ter zake van die vervreemding. Echter als er fiscaal een inkomst loopt, dan ligt de vervreemding van de bron voor wat betreft die lopende inkomst daarvan in de inkomstensfeer. In het huidige systeem van de inkomstenbelasting is bij een vervreemding van de bron te zamen met een lopende inkomst tegen een tegenprestatie een belastingheffing bij de vervreemder mogelijk waarbij rekening wordt gehouden met de lopende inkomst. Bij een vervreemding van de bron zonder een tegenprestatie is in een aantal gevallen belastingheffing bij de vervreemder mogelijk waarbij rekening wordt gehouden met de lopende inkomst.

Vervreemding

Het onderzoek is gericht op een 'vervreemding' van inkomsten. Het begrip 'vervreemding' op het gebied van de inkomsten kan als volgt worden omschreven:

'Vervreemding is een toestand die is bereikt als gevolg van een rechtshandeling, waardoor de inkomst voor de inkomstenbelasting (geheel of gedeeltelijk) wordt toegerekend aan een ander (de verkrijger) dan degene (de vervreemder) aan wie de inkomst zou zijn toegerekend als de vervreemding niet zou hebben plaatsgevonden.'

In deze omschrijving komt tot uitdrukking dat de vervreemder niet meer voor de vervreemde inkomst wordt belast, maar dat deze inkomst wordt toegerekend aan een ander. Ter zake van de vervreemding kan echter bij de vervreemder wel een heffing van inkomstenbelasting optreden, maar het belastingobject is dan in beginsel niet de eigenlijke inkomst, waarvan het genietingsmoment nog niet is aangebroken, maar het bedrag dat geacht wordt de inkomst te vervangen. Bij een vervreemding tegen een tegenprestatie kan de vervanging worden gevormd door de ontvangen tegenprestatie voor de vervreemde inkomst. Bij een vervreemding zonder een tegenprestatie kan de vervanging worden gevormd door een door de wet aangegeven bedrag.

Met inachtneming van de hiervoor omschreven begrippen is onderzocht hoe de vervreemding van inkomsten onder het regime van de huidige inkomstenbelasting wordt behandeld. Vervolgens is in hoofdstuk VII een gewijzigd systeem voor de vervreemding van inkomsten in de inkomstenbelasting geschetst. Hierbij wordt overigens niet getoerd aan een van de grondslagen van de inkomstenbelasting, namelijk het onderscheid tussen het belaste inkomen uit een bron en de in beginsel onbelaste waardeveranderingen van een bron bij een privé-persoon.

In hoofdstuk II is een beknopt (historisch) overzicht gegeven van de vervreemding van inkomsten onder de Wet IB 1914, het Besluit IB 1941 en de Wet IB 1964. Gezien de structuur en de terminologie van de Wet IB 1914 speelde de vervreemding van inkomsten onder dat regime amper een rol. Eerst door de introductie van het reële stelsel en van het begrip 'inkomsten' met een bij die inkomsten behorend eigen genietingsmoment in het Besluit IB 1941 werd de vervreemdingsproblematiek relevanter. Bovendien deden de term 'vervreemding' en een bepaling betreffende de vervanging van inkomsten hun intrede in het Besluit IB 1941. In de Wet IB 1964, opvolger van het Besluit IB 1941, begint zich de behandeling van de vervreemding van inkomsten duidelijk af te tekenen. Er komen meer wettelijke bepalingen die betrekking hebben op de vervreemding van inkomsten en de onder het Besluit IB 1941 verschenen rechtspraak ontwikkelt zich verder.

In hoofdstuk III is het civielrechtelijke fundament van het onderzoek gelegd. De betekenis van het civiele recht moet niet hierin worden gezocht dat het begrip 'vervreemding' in dat rechtsgebied een vaststaande inhoud zou hebben. Wel is het civiele recht van essentieel belang voor de ontwikkeling van literatuur en jurisprudentie op het terrein van de vervreemding van inkomsten in de inkomstenbelasting.

Aan de hand van een aantal civielrechtelijke verschijningsvormen van rechten op inkomsten is aangegeven hoe civielrechtelijk over die rechten kan worden beschikt. Eerst is aandacht besteed aan het begrip 'rechtshandeling' in meer algemene zin. Hierbij zijn tevens de rechtshandeling tot overdracht, de rechtshandeling onder voorwaarde en/of tijdsbepaling en de gevolgen van wanprestatie en nietigheid voor een rechtshandeling aan de orde gekomen. Vervolgens is een aantal specifieke rechtshandelingen behandeld, zoals de koop en schenking die ten grondslag kunnen liggen aan de overdracht van een goed. De aanwijzing van een begunstigde en de optieverlening zijn geselecteerd op basis van hun relevantie voor de invulling van het vervreemdingsbegrip in de inkomstenbelasting.

De belangrijkste gevolgtrekkingen voor het fiscale recht, die uit de uiteenzetting over de rechtshandeling (III.2) naar voren komen, zijn de volgende:

- Bij een rechtshandeling tot overdracht onder opschortende voorwaarde of tijdsbepaling, moet een onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties:
 - a. Partijen zijn een rechtshandeling onder opschortende voorwaarde of tijdsbepaling aangegaan, waarbij zij de bedoeling hebben dat door de opschortende voorwaarde of tijdsbepaling de werking van de verbintenis tot overdracht wordt opgeschort in die zin dat deze nog niet hoeft te worden uitgevoerd totdat de voorwaarde zal zijn vervuld of de gestelde tijd zal zijn verstreken.
 - b. Partijen zijn een rechtshandeling onder opschortende voorwaarde of tijdsbepaling aangegaan, waarbij de werking van de verbintenis tot overdracht is opgeschort totdat de voorwaarde is vervuld of de gestelde tijd is verstreken, maar waarbij de uitvoering van de verbintenis niet is opgeschort. Voor wat betreft de opschortende tijdsbepaling bepaalt art. 3: 85, lid 2 BW dat een dergelijke verbintenis tot overdracht nietig is. Deze wordt geconverteerd in twee nieuwe, onmiddellijk uitvoerbare, verbintenissen, namelijk een verbintenis tot onmiddellijke overdracht van het goed en een verbintenis tot vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik ten behoeve van de vervreemder.
- In de kooptitel van Boek 7 BW heeft zich een wijziging voorgedaan in de toerekening en afzonderlijke verrekening van de vruchten tussen verkoper en koper bij verkoop van een vruchtdragend goed. In het oude BW was hiervoor de dag van koop beslissend. Art. 7: 14 BW bepaalt evenwel dat in beginsel van de dag van aflevering af de vruchten toekomen aan de koper, met dien verstande dat burgerlijke vruchten van dag tot dag berekend worden.

Voorbeeld: Bij een verkoop van een rentedragende vordering zal de na de dag van levering opeisbaar geworden rente (de vrucht van de vordering) toekomen aan de koper. De opgelopen – maar nog niet vervallen – rente wordt tussen verkoper en koper afzonderlijk verrekend in die zin dat de koper een vergoeding betaalt aan de verkoper voor de tot de dag van levering opgelopen rente.

Na de behandeling van de rechtshandeling volgt een behandeling van de overdracht van rechten op inkomsten in de vorm van vorderingen op naam, in de vorm van coupons en dividendbewijzen en in de vorm van transacties met beperkte genotsrechten. De belangrijkste gevolgtrekkingen uit deze onderdelen (III.3-5) voor het fiscale recht zijn de volgende:

- Bepaalde vorderingen op naam zijn niet of beperkt overdraagbaar op grond van de wet, de aard van het vorderingsrecht of een beding. Een beperking van de over-

draagbaarheid, bijvoorbeeld op grond van de wet (zoals art. 1638g BW voor loon), heeft mijns inziens ook haar weerslag op de titel die de grondslag vormt voor de overdracht. Deze titel wordt daarmee een zinloze titel, omdat deze niet mag worden uitgevoerd door een overdracht.

– Toekomstige vorderingen op naam kunnen het voorwerp van een overeenkomst tot overdracht zijn. Deze overeenkomst kan echter pas worden uitgevoerd door een levering bij voorbaat als de vorderingen voldoende bepaald zijn. De levering bij voorbaat bewerkstelligt nog niet dat er een overdracht heeft plaatsgevonden, omdat de overdrager nog niet beschikkingsbevoegd is op het moment van de levering bij voorbaat, want de vordering behoort nog niet tot zijn vermogen. De overdracht komt tot stand op het moment dat de vordering ontstaat, tenzij de overdrager op dat moment failliet is. In dat geval valt de vordering in de failliete boedel.

– Voor ter beurze verhandelde obligaties aan toonder (met een regelmatig vervallende rente) geldt dat het moment van de levering beslissend is voor de verrekening van de vruchten (de rente) tussen verkoper en koper. De verkoper krijgt de lopende rente tot de dag van levering vergoed van de koper.

Voor ter beurze verhandelde aandelen aan toonder geldt dat deze worden gekocht tegen een koers waarin zich onder meer de dividendverwachting zal weerspiegelen. Als een koper een aandeel koopt, waarvan na de dag van verkoop maar voor de dag van levering het dividend wordt vastgesteld, dan zal hij dat gedeclareerde dividend verkrijgen of door een afzonderlijke levering van dat dividend of doordat de verkoper in eerste instantie het dividend int en het vervolgens afdraagt aan de koper.

De overdracht van losse coupons en dividendbewijzen aan toonder stuit op theoretische moeilijkheden als voor de effecten het VABEF-systeem of het giraal effectenverkeer als bewaar- resp. leveringssysteem geldt. Ook is het niet meer zo dat elk aandeel of elke obligatie aan toonder dividendbewijzen of coupons heeft. Bij CF-stukken zijn de coupons en dividendbewijzen verdwenen en bestaat naast de mantel nog slechts een coupon- of dividendblad. Het coupon- of dividendblad belichaamt dan de toondervorderingen.

– Voor wat betreft de vestiging van een genotsrecht in de vorm van een vruchtgebruik bepaalt art. 3: 216 BW dat de vruchtgebruiker alle vruchten toekomen, die tijdens het vruchtgebruik afgescheiden of opeisbaar zijn geworden. Een aan art. 810 oud BW analoge bepaling ontbreekt in het huidige BW. Art. 810 oud BW bepaalde dat de burgerlijke vruchten werden gerekend van dag tot dag verkregen te worden; zij behoorden aan de vruchtgebruiker toe naar mate zijn vruchtgebruik duurde, ongeacht het tijdstip waarop zij betaalbaar gesteld werden. Deze interne verrekeningsbepaling had tot gevolg dat bij het begin of het einde van het vruchtgebruik vaak een verrekening tussen hoofdgerechtigde en vruchtgebruiker plaatsvond als een bij het begin of einde rijpende vrucht na het begin of na afloop van het vruchtgebruik opeisbaar was geworden. Art. 3: 216 BW laat niet toe dat bij de titel van instelling van het vruchtgebruik van die bepaling wordt afgeweken. Dus na het ontstaan van het vruchtgebruik komen de na dat moment opeisbaar geworden burgerlijke vruchten aan de vruchtgebruiker toe, zonder dat een verrekening van een op het moment van ontstaan van het vruchtgebruik rijpende vrucht plaatsvindt tussen hoofdgerechtigde en vruchtgebruiker.

Tot slot wordt in het civielrechtelijke gedeelte van het onderzoek aandacht besteed aan de verkrijging krachtens erfrecht of krachtens huwelijksvermogens-

recht. Een dergelijke verkrijging kan een wijziging van de gerechtigdheid tot inkomsten tot gevolg hebben. Voor de inkomstenbelasting is hierbij van belang in hoeverre er een vervreemding kan worden geconstateerd die de civielrechtelijke kwalificatie 'verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht' in dat geval opzij zet. De belangrijkste gevolgtrekking uit dit onderdeel (III.6) is dat een verdeling van een gemeenschap onder het huidige BW geen terugwerkende kracht heeft en dat een levering van het toebedeelde vereist is om de verdeling te effectueren (art. 3: 186, lid 1 BW). Deze levering heeft echter niet tot gevolg dat de overeenkomst van verdeling de titel van de verkrijging vormt. De titel voor een verkrijgende deelgenoot blijft de titel waaronder de deelgenoten gezamenlijk het toebedeelde goed hielden (art. 3: 186, lid 2 BW). In dat opzicht was en is een geëffectueerde verdeling declaratief.

In hoofdstuk IV is het huidige systeem van de vervreemding van inkomsten in de inkomstenbelasting beschreven. Uitgangspunten vormen de bestaande wetteksten, literatuur en jurisprudentie. Buiten beschouwing blijft de relatie vervreemding en verkrijging krachtens erfrecht of krachtens huwelijksvermogensrecht, waaraan een afzonderlijk hoofdstuk (V) is gewijd.

Per inkomstencategorie is nagegaan of de inkomsten kunnen worden vervreemd en zo ja, welke behandeling de vervreemding ten deel valt in de inkomstenbelasting.

Het blijkt dat de inkomsten uit dienstbetrekking fiscaal een ander regime volgen dan een aantal andere inkomsten. Dit vloeit voort uit het feit dat op basis van de jurisprudentie een verandering van de genietter bij de inkomsten uit dienstbetrekking niet mogelijk is. Beschikkingshandelingen van een werknemer over zijn loon hebben fiscaal dezelfde gevolgen als inkomensbestedende handelingen. Een vervreemding van het recht op loon is niet mogelijk en het loon wordt toegerekend aan de werknemer die ervoor wordt belast.

Onduidelijk is of de inkomsten uit andere arbeid kunnen worden vervreemd. Deze onduidelijkheid vloeit onder meer voort uit het ontbreken van een object van vervreemding in sommige situaties. Het object van een vervreemding is een nog niet genoten inkomst, die zich civielrechtelijk bijvoorbeeld kan voordoen in de vorm van een recht op naam. Bij bepaalde soorten arbeid, zoals de werkzaamheden waardoor een meerwaarde aan een vermogensbestanddeel wordt gegeven, ontstaat de inkomst pas op het moment van de verkoop van het vermogensbestanddeel door de arbeider. Voor die tijd ontbreekt een recht op de inkomst en kan de arbeider die inkomst dan ook niet vervreemden.

Bij inkomsten uit vermogen bestaat geen twijfel over de mogelijkheid tot vervreemding van deze inkomsten. Voor de belastingheffing bij een vervreemding van inkomsten uit vermogen volgen twee systemen uit de Wet IB 1964.

Het eerste systeem vloeit voort uit art. 31, lid 1 jo. 35 Wet IB 1964. Dit systeem is algemeen en niet beperkt tot de inkomsten uit vermogen, maar geldt ook voor andere inkomsten die kunnen worden vervreemd. Bij een vervreemding van een nog niet genoten inkomst tegen een tegenprestatie wordt de vervreemder belast voor de tegenprestatie op grond van art. 31, lid 1 Wet IB 1964 op het moment dat hij deze tegenprestatie geniet (art. 33, lid 1 Wet IB 1964) en eventueel tegen een bijzonder tarief (art. 57, lid 1, onderdeel g Wet IB 1964). Dat wil zeggen dat in het geval van een vervreemding van een losse inkomst art. 31, lid 1 Wet IB 1964 de ge-

hele tegenprestatie belast, die dient ter vervanging van de vervreemde inkomst. In het geval van een vervreemding van een bron te zamen met een lopende inkomst belast art. 31, lid 1 Wet IB 1964 het deel van de tegenprestatie dat is toe te rekenen aan de lopende inkomst. De verkrijger (privé-persoon) kan de tegenprestatie voor de verkregen inkomst op grond van art. 35 Wet IB 1964 als aftrekbare kosten in aanmerking nemen op het moment zoals dat uit art. 38 Wet IB 1964 voortvloeit. De verkrijger (privé-persoon) wordt voor de verkregen inkomst belast op het door art. 33 Wet IB 1964 aangegeven genietingsmoment.

Bij een vervreemding zonder een tegenprestatie is wegens het ontbreken van een tegenprestatie geen belastingheffing mogelijk op basis van art. 31, lid 1 Wet IB 1964. Voor de verkrijger ontstaan geen aftrekbare kosten, omdat een tegenprestatie ontbreekt. Hij wordt voor de verkregen inkomst belast op het moment van art. 33 Wet IB 1964.

Het tweede systeem vloeit voort uit art. 27, lid 1 Wet IB 1964 en geldt slechts voor bepaalde (rijpende) inkomsten uit vermogen. Art. 27, lid 1, eerste volzin heeft tot gevolg dat bij een vervreemding met en zonder een tegenprestatie van in die volzin vermelde vermogensinkomsten een belastingheffing (naar het progressieve tarief) bij vervreemder en verkrijger plaatsvindt volgens een verdelingsmethode. Deze verdelingsmethode heeft tot gevolg dat de vervreemder wordt belast voor het deel van de vermogensinkomst dat in zijn bezitsperiode is gerijpt en de verkrijger voor het deel van de vermogensinkomst dat in zijn bezitsperiode is gerijpt. Er bestaat evenwel onenigheid over de wijze waarop volgens de verdelingsmethode het gerijpte bedrag moet worden vastgesteld. Bewerkstelligt de verdelingsmethode een tijdsevenredige verdeling van de inkomst over vervreemder of verkrijger? Als bijvoorbeeld de inkomst uiteindelijk f 120 zal zijn, levert dan een vervreemding van de rijpende inkomst halverwege het jaar een toerekening van f 60 aan de vervreemder en f 60 aan de verkrijger op? Mijn conclusie is dat in de meeste gevallen uit art. 27, lid 1 Wet IB 1964 een tijdsevenredige verdeling volgt.

Deze verdelingsmethode wijkt niet zoveel af van de werkelijkheid als die bij een vervreemding van de bron te zamen met een lopende inkomst wordt gehanteerd. Het bedrag waarvoor de vervreemder wordt belast nadert dan of de tegenprestatie die hij in werkelijkheid heeft bedongen voor de lopende inkomst of de waarde in het economische verkeer die aan de lopende inkomst kan worden toegekend.

Deze verdelingsmethode wijkt aanzienlijk af van de werkelijkheid als losse vermogensinkomsten zonder de bron worden vervreemd. Het bedrag waarvoor de vervreemder dan wordt belast benadert op geen enkele wijze de tegenprestatie die hij in werkelijkheid zal hebben bedongen of de waarde in het economische verkeer die aan de losse inkomst kan worden toegekend. Dit heeft ertoe geleid dat de Hoge Raad voor de vervreemding van dergelijke inkomsten tegen een tegenprestatie art. 27, lid 1 buiten spel heeft gezet en is teruggekeerd naar het systeem van art. 31, lid 1 jo. 35 Wet IB 1964. Hierdoor kunnen de werkelijk ontvangen en betaalde prestaties in aanmerking worden genomen bij vervreemder en verkrijger. Voor de vervreemding zonder een tegenprestatie van een losse vermogensinkomst kan een terugkeer naar het eerste systeem geen uitkomst bieden, omdat art. 31, lid 1 en 35 Wet IB 1964 slechts rekening houden met werkelijk betaalde bedragen.

Onderzocht is of het bezwaarlijk zou zijn om art. 27, lid 1 uit de Wet IB 1964 te verwijderen en voor alle door art. 27, lid 1 bestreken gevallen terug te keren naar

het systeem van art. 31, lid 1 jo. art. 35 Wet IB 1964. Als er een tegenprestatie is, blijkt dit niet bezwaarlijk. In het geval dat een tegenprestatie ontbreekt, is dat wel bezwaarlijk althans als ervan uit wordt gegaan dat ook de vervreemding zonder een tegenprestatie tot belastingheffing bij de vervreemder dient te leiden.

Naast de twee hiervoor beschreven systemen is er nog een aantal incidentele bepalingen dat betrekking heeft op een vervreemding van inkomsten uit vermogen. Dat zijn art. 25, lid 3, onderdeel d en lid 8 jo. art. 35, lid 2 Wet IB 1964 en art. 27, lid 2 Wet IB 1964.

Art. 25, lid 3, onderdeel d (jo. 35, lid 2) betreft de vervreemding tegen een tegenprestatie van een recht op kapitaaluitkering uit levensverzekering. Dit artikel is mijns inziens overbodig. De vervreemding van een dergelijk recht valt onder art. 31, lid 1 jo. 35, lid 1 Wet IB 1964.

Art. 25, lid 8 (jo. 35, lid 2) betreft de vervreemding tegen een tegenprestatie van een vermogensrechtelijk recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen. Dit artikel is mijns inziens niet overbodig. Zonder dit artikel zou de vervreemding van het recht, de bron, in de onbelaste vermogenssfeer liggen.

Art. 27, lid 2 Wet IB 1964 bevat een regeling voor de schenking van dividendbewijzen, waardoor het na de schenking betaalbaar gestelde dividend voor de inkomstenbelasting wordt teruggeschoven naar de schenker en bij hem belast. Deze regeling acht ik zinvol en dient mijns inziens te worden gehandhaafd.

Voor de vraag welke rechtshandelingen een vervreemding van inkomsten uit vermogen tot gevolg kunnen hebben en voor de vraag op welk moment de vervreemding tot stand is gekomen, blijkt art. 29 Besluit IB 1941 in het huidige regime nog steeds een belangrijke rol te vervullen. Art. 29 Besluit IB 1941 gaf onder het Besluit IB 1941 aan wie de genietter van de inkomsten uit vermogen kon zijn. Dit artikel werkt op grond van de jurisprudentie door onder de Wet IB 1964.

Zo kan de vestiging van een recht van vruchtgebruik tot gevolg hebben dat de vruchtgebruiker de vruchten (tevens inkomsten) geniet. De vruchtgebruiker geniet de inkomsten krachtens een goederenrechtelijk recht op de bron. De vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik tegen een tegenprestatie op bepaalde vermogensbestanddelen is door de Hoge Raad aangemerkt als een vervreemding van losse inkomsten. De Hoge Raad komt tot deze behandeling op basis van een analogie met de verkoop van losse inkomsten. Naar mijn mening had de Hoge Raad geen analogie nodig, maar had hij rechtstreeks kunnen beslissen dat de vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik – op vermogensbestanddelen die op het moment van vestiging burgerlijke vruchten opleveren – als een vervreemding van inkomsten moet worden aangemerkt.

Voor wat betreft het moment van vervreemding acht de Hoge Raad het van belang dat de verkrijger een goederenrechtelijk recht op de inkomsten heeft verworven. Dat wil zeggen dat hij recht heeft op de inkomsten krachtens een goederenrechtelijke gerechtigdheid op de bron of krachtens een goederenrechtelijke gerechtigdheid op de inkomst zelf. Pas vanaf dat moment kan de inkomst worden toegekend aan, en op het genietingsmoment worden belast bij, de verkrijger.

Dit moment lijkt duidelijk en bevredigend. Het werkt evenwel niet bij een vervreemding van een economische eigendom en tevens kan het een conflict opleveren met de functies die het moment van vervreemding voor art. 27, lid 1 Wet IB 1964 moet vervullen.

De laatste inkomstencategorie, de inkomsten in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen, lijkt onder het huidige systeem de ene keer een behandeling te volgen overeenkomstig het regime dat voor de inkomsten uit dienstbetrekking is ontwikkeld en de andere keer een behandeling overeenkomstig het regime dat voor de inkomsten uit vermogen is ontwikkeld.

In hoofdstuk V is de relatie vervreemding en verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht behandeld. De vraag is of er bij een civielrechtelijke verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht een vervreemding van inkomsten voor de inkomstenbelasting kan optreden. Mijn conclusie is dat in het huidige systeem de invulling van de begrippen 'krachtens erfrecht' of 'krachtens huwelijksvermogensrecht' in wettelijke bepalingen die geen betrekking hebben op een vervreemding van inkomsten geen hulp biedt om de relatie 'vervreemding' en 'verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht' in te vullen voor bepalingen die wel betrekking hebben op een vervreemding van inkomsten. Zo dient naar mijn mening de invulling van het begrip 'krachtens erfrecht' in art. 57a, lid 1, onderdeel c en art. 25a, lid 1, slotzin Wet IB 1964 gebaseerd te zijn op de ratio en strekking van deze bepalingen. Deze bepalingen creëren immers géén afrekeningsmoment als gevolg van een vervreemding.

Voor wettelijke bepalingen (zoals art. 27, lid 1 en 31, lid 1 Wet IB 1964) die wel een afrekening als gevolg van een vervreemding creëren, ontbreekt jurisprudentie over de vraag in welke gevallen er bij een civielrechtelijke verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht een vervreemding voor de inkomstenbelasting kan optreden. Ik heb zoveel mogelijk trachten aan te geven wat de fiscale consequenties zijn als bij een verkrijging wel of geen vervreemding zou worden geconstateerd. Zo is bij een verdeling van een nalatenschap aangegeven wat de consequenties zijn als er geen of wel een vervreemding wordt geconstateerd, voor zover een deelgenoot meer verkrijgt dan waartoe hij gerechtigd was tijdens de onverdeeldheid.

Als er een vervreemding wordt aangenomen voor een wettelijke bepaling waarin zowel het begrip 'vervreemding' als het begrip 'krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht' voorkomt (denk aan art. 27, lid 1), dan moet de kwalificatie 'krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht' voor die bepaling wijken voor de kwalificatie 'vervreemding'. Met andere woorden: hetgeen een vervreemding oplevert kan geen verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht meer opleveren voor die wettelijke bepaling.

Uit de behandeling in hoofdstuk V is gebleken dat de regeling in art. 39, lid 9 en 10 Wet IB 1964 voor de vervreemding en verkrijging krachtens erf- of huwelijksvermogensrecht specifiek is gericht op de aanmerkelijk-belangsituatie.

In hoofdstuk VI is nagegaan wat het vervreemdingsbegrip inhoudt bij het aanmerkelijk belang. Met de aanmerkelijk-belangregeling wordt globaal gesteld beoogd de winstreserves te treffen die een aanmerkelijk-belanghouder bij vervreemding van zijn aandelenbezit als het ware realiseert. Een onderzoek naar de inhoud en functie(s) van het vervreemdingsbegrip bij de winst uit aanmerkelijk belang is zinvol in verband met de invulling en afbakening van het terrein van de vervreemding van inkomsten.

Een vervreemding voor het aanmerkelijk belang is een rechtshandeling, waardoor de aanmerkelijk-belanghouder zijn aanmerkelijk-belangaandelen doet over-

gaan in het vermogen van een ander. Deze omschrijving moet aldus worden verstaan dat de vervreemding tot stand komt op het moment dat de rechtshandeling (bijvoorbeeld een overeenkomst tot overdracht) voor uitvoering vatbaar is. Als er aan de overeenkomst voorwaarden of tijdsbepalingen zijn verbonden die de uitvoering opschorten, dan is er nog geen vervreemding tot stand gekomen.

Met de hiervoor gegeven omschrijving is het vervreemdingsbegrip voor het aanmerkelijk belang nog niet compleet. Vanuit de strekking van de aanmerkelijk-belangregeling is het te verklaren dat de Hoge Raad geen vervreemding aanwezig acht als de aanmerkelijk-belanghouder geen winst realiseert. De winstrealisatie-eis vormt dan ook een onderdeel van het vervreemdingsbegrip voor het aanmerkelijk belang.

In het slot van het hoofdstuk is gezien of en zo ja in hoeverre het voor het aanmerkelijk belang ingevulde vervreemdingsbegrip zou kunnen functioneren in de inkomst sfeer. Hierbij zijn de bestaande wettelijke bepalingen in de inkomst sfeer tot uitgangspunt genomen en is de hypothese gehanteerd dat het vervreemdingsmoment ook voor de inkomst sfeer het moment is waarop de rechtshandeling kan worden uitgevoerd.

In hoofdstuk VII geef ik een samenvatting van het huidige systeem en een schets van een gewijzigd systeem voor de vervreemding van inkomsten in de inkomst belasting. Bij de schets van het gewijzigde systeem is getracht om voor vijf problemen, die zich bij de vervreemding van inkomsten voordoen, een oplossing te geven. Deze vijf problemen, en de door mij voorgestelde oplossingen, zijn:

1. Zijn inkomsten te vervreemden? Dat wil zeggen, is het mogelijk, voordat het genietingsmoment van art. 33, lid 1 Wet IB 1964 van de inkomst is aangebroken, een handeling te verrichten met betrekking tot de inkomst met als gevolg dat de inkomst op het genietingsmoment fiscaal wordt toegerekend aan de (beoogde) verkrijger krachtens die handeling?

Op basis van rechtshistorische en civielrechtelijke argumenten ben ik tot de conclusie gekomen dat de inkomsten uit arbeid niet kunnen worden vervreemd. De inkomsten uit vermogen kunnen wel worden vervreemd en de inkomsten in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen kunnen ten dele worden vervreemd. Overigens kan de vervreemdbaarheid voor de inkomst belasting losstaan van de mogelijkheid om civielrechtelijk over goederen, die inkomsten opleveren, te kunnen beschikken. Op basis van andere dan civielrechtelijke argumenten kan tot een fiscale onvervreemdbaarheid worden besloten.

2. Welke rechtshandelingen kunnen een vervreemding van nog niet genoten inkomsten tot gevolg hebben? Een algemeen toetsingscriterium hiervoor is naar mijn mening niet te geven. Als uitgangspunt is genomen dat slechts rechtshandelingen die in beginsel tot gevolg kunnen hebben dat de verkrijger juridisch rechthebbende wordt, voordat het genietingsmoment van de inkomsten is aangebroken, een vervreemding van inkomsten kunnen opleveren. Aan de hand van dit uitgangspunt heb ik een aantal rechtshandelingen op hun vervreemdingskarakter getoetst. De volgende rechtshandelingen kunnen een vervreemdingskarakter hebben: een rechtshandeling tot overdracht onder de levenden, een rechtshandeling tot vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik, de contractsovername, de actieve schuldver-

nieuwling, de aanwijzing van een begunstigde die onherroepelijk is geworden, een overeenkomst tot verdeling van een gemeenschap en een derdenbevoordelende last.

3. Op welk moment is er sprake van een vervreemding van inkomsten? Vanaf het moment van vervreemding kunnen de inkomsten voor de inkomstenbelasting aan de verkrijger worden toegerekend. Ter bepaling van dat moment heb ik een onderscheid gemaakt tussen rechtshandelingen waaraan juridisch geen (bepaalde) goederenrechtelijke uitvoering moet worden gegeven en rechtshandelingen, waaraan juridisch – wel – een (bepaalde) goederenrechtelijke uitvoering moet worden gegeven. Voor de eerste groep geldt mijns inziens dat de vervreemding tot stand komt op het moment dat is voldaan aan de vereisten die het BW voor de totstandkoming en werking van deze rechtshandelingen stelt. Voor de tweede groep zijn drie momenten aangegeven, waarvan er mijns inziens twee kunnen worden verdedigd. Dat zijn het moment van goederenrechtelijke uitvoerbaarheid van de rechtshandeling en het moment waarop de rechtshandeling goederenrechtelijk is uitgevoerd.

Voorbeeld: In het geval van een overeenkomst tot overdracht is het moment van goederenrechtelijke uitvoerbaarheid het moment waarop de overeenkomst kan worden uitgevoerd door een levering. Het moment van de levering is het moment waarop de overeenkomst goederenrechtelijk is uitgevoerd.

Beide momenten bestrijken evenwel niet volledig de economische en juridische werkelijkheid. Met name bij een vervreemding van de bron te zamen met een lopende inkomst is de keuze voor één vervreemdingsmoment problematisch. Uiteindelijk gaat mijn voorkeur uit naar het moment van goederenrechtelijke uitvoerbaarheid van de rechtshandeling als vervreemdingsmoment, evenwel met een uitzondering voor de vervreemding onder bezwarende titel van de bron te zamen met een lopende inkomst – waarbij partijen het moment van de goederenrechtelijke uitvoering als moment van toerekening en verrekening van de inkomsten hebben genomen –, en voor de vervreemding in de vorm van de vestiging van een tijdelijk vruchtgebruik.

4. Wat zijn de gevolgen van een ongedaanmaking van een vervreemding? Er is een aantal ongedaanmakingsgronden behandeld op grond waarvan partijen ingevolge het BW, en niet op grond van een ongedaanmakingsovereenkomst tussen partijen, verplicht zijn de civielrechtelijke gevolgen ongedaan te maken. Voorbeelden daarvan zijn een wanprestatie en vernietiging. Als reeds fiscale gevolgen bij vervreemder en/of verkrijger zijn opgetreden dan zouden deze naar mijn mening ongedaan kunnen worden gemaakt in de sfeer van de negatieve inkomsten dan wel negatieve kosten. Een ongedaanmakingsovereenkomst tussen partijen zou mijns inziens moeten worden behandeld als een terugvervreemding.

5. Hoe vindt de belastingheffing bij een vervreemding van inkomsten plaats? Voor inkomsten die niet kunnen worden vervreemd, geldt dat zij worden toegerekend aan en belast bij degene die al dan niet de oorspronkelijk gerechtigde was. Voor inkomsten die wel kunnen worden vervreemd heb ik een regeling voorgesteld die de vervreemding van inkomsten afzonderlijk als belastbaar feit aanmerkt. Art. 27, lid 1 Wet IB 1964 wordt in dat geval overbodig en het huidige art. 31, lid 1 Wet IB 1964 zou kunnen worden beperkt tot een objectieve vervanging van inkomsten en dientengevolge niet meer betrekking hebben op een subjectieve vervanging (ver-

vreemding) van inkomsten. Zowel een vervreemding met, als een vervreemding zonder een tegenprestatie zou naar mijn mening een belastbaar feit dienen op te leveren. Het uitgangspunt voor het te belasten object bij de vervreemder is de tegenprestatie. Als een tegenprestatie ontbreekt, of als die niet onder normale omstandigheden tot stand is gekomen, dan zou als te belasten object de waarde in het economische verkeer van de vervreemde inkomst kunnen worden genomen. Voor het genietingsmoment van het bij de vervreemder te belasten object zou zoveel mogelijk kunnen worden vastgehouden aan het kasstelsel van art. 33, lid 1 Wet IB 1964. Een toepassing van het bijzondere tarief op het bij de vervreemder te belasten bedrag acht ik niet nodig. De aftrekkant zou een spiegelbeeld van de opbrengstkant kunnen zijn, met dien verstande dat een algemene temporiseringsregeling voor de kostenafrek ter zake van de verkrijging door een vervreemding aan te bevelen is. In dat geval kan de verkrijger de kosten die zijn ontstaan door de verkrijging pas in aanmerking nemen als de inkomsten uit de verkregen gerechtigheid worden genoten.

In hoofdstuk VIII is uiteindelijk een algemene slotbeschouwing gegeven.