



Inkomstenbelasting; Vennootschapsbelasting; Invordering. Lease; leaseregeling, goed koopmansgebruik

Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek

Besluit van 10 december 2019, nr. 2019-166072, Staatscourant 2019, De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is beleid opgenomen over leasing. In het besluit is de zogenoemde leaseregeling uit het besluit van 15 november 1999, nr. AFZ 99/3262M, Stcrt. 1999, 225, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 27 juni 2001, RTB2001/2423M, Stcrt. 2001, 122, opgenomen. Daarbij zijn de vragen en antwoorden uit het besluit van 20 juli 2001, RTB2001/2503M, ingevoegd. Daarnaast is een beleidsstandpunt opgenomen over IFRS 16 en goed koopmansgebruik.

In dit besluit zijn in onderdeel 2 vragen en antwoorden uit het besluit van 20 juli 2001 ingevoegd in de leaseregeling uit het besluit van 15 november 1999, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 27 juni 2001:

- Onderdeel 2, aanhef: opname van vraag en antwoord 1 en 10;*
- Onderdeel 2.1: opname van vraag en antwoord 3, 4, 5 en 6;*
- Onderdeel 2.2, aanhef: opname van en verduidelijking van vraag en antwoord 2;*
- Onderdeel 2.2.1, onder toelichting voorwaarde 3: opname van vraag en antwoord 8, hierbij is het voorbeeld aangepast;*
- Onderdeel 2.5: in aangepaste vorm opname van vraag en antwoord 9.*

Niet verwerkt zijn de volgende (aspecten van) vragen en antwoorden:

- De zin “fiscale subsidies hebben er geen invloed op” van vraag en antwoord 3;*
- Vraag en antwoord 7;*
- Het voorbeeld windmolenpark uit vraag en antwoord 11;*
- Vraag en antwoord 12;*
- Vraag en antwoord 13.*

Vraag en antwoord 13 is niet opgenomen omdat deze zijn belang heeft verloren.

Met het niet opnemen van de overige (aspecten van) vragen en antwoorden is inhoudelijk geen wijziging beoogd.

Niet alle bijzondere bepalingen uit voornoemd besluit van 15 november 1999 zijn opgenomen. Bijzondere bepaling 1 is niet meer opgenomen omdat deze bepaling niet passend is bij het risico dat een lessor moet lopen. Een aanpassing van de overeenkomst is een nieuw beoordelingsmoment. Bijzondere bepaling 3 betref een situatie van vooroverleg met de inspecteur. Dit vooroverleg is nog steeds mogelijk binnen de kaders van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Bijzondere bepaling 4 is niet opgenomen omdat deze zijn belang heeft verloren.

Met de tekstuele wijzigingen in onderdeel 2 ten opzichte van de vorige besluiten is overigens ook geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Nieuw in dit besluit is onderdeel 3, IFRS 16, operationele lease en jaarwinstbepaling lessee.

1. Inleiding

1.1. Gebruikte afkortingen en begrippen

IAS: International Accounting Standards

IFRS: International Financial Reporting Standards

Investeringsfaciliteiten: de regelingen als bedoeld in artikel 3.31, 3.40, 3.41, 3.42, 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001

IW 1990: Invorderingswet 1990

Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001

2. Leaseregeling

Het is wenselijk om in het kader van de invordering en voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting leaseovereenkomsten zoveel mogelijk gelijk te behandelen. In dit onderdeel wordt daarom en uitsluitend voor de toepassing van het bodemrecht ex artikel 22, derde lid, IW 1990, alsmede voor de toepassing van artikel 3.30, eerste lid, van de Wet IB 2001 en van de investeringsfaci-



liteiten, onder voorwaarden zekerheid gegeven over de vraag of de leaseovereenkomst voor de toepassing van de voornoemde bepalingen als een operationele leaseovereenkomst wordt aangemerkt (leaseregeling).

Hierbij is er mee volstaan aan te geven onder welke, cumulatieve, voorwaarden de lessor als fiscaal eigenaar van het leaseobject wordt aangemerkt. Als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan, is in fiscaal opzicht altijd sprake van operationele leasing. In zoverre is sprake van een 'safe harbour'-regeling. Als niet aan de voorwaarden wordt voldaan, ontstaat onzekerheid over de aard van de lease. Het niet voldoen aan de voorwaarden heeft niet automatisch tot gevolg dat de lessee als fiscaal eigenaar wordt aangemerkt voor de toepassing van artikel 3.30 Wet IB 2001 en van de investeringsfaciliteiten. Aan de hand van de leaseovereenkomst en de overige relevante feiten en omstandigheden van het geval wordt dan beoordeeld wie fiscaal eigenaar is van het leaseobject. Voor de toepassing van het bodemrecht betekent het niet voldoen aan de gestelde voorwaarden dat het terughoudende beleid van paragraaf 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008 niet van toepassing is.

2.1. Verduidelijking begrippen leaseregeling

In dit onderdeel worden enkele begrippen die in onderdeel 2.2 worden gebruikt, verduidelijkt.

Fiscale kostprijs: het bedrag waarvoor het leaseobject volgens de regels van goed koopmansgebruik wordt geactiveerd op de balans. Dit houdt in dat alle kosten die samenhangen met de aankoop en de installatie tot het moment waarop het object bedrijfsklaar is, in de kostprijs tot uitdrukking komen. Bovendien betekent dit dat het bedrag wordt aangepast door van derden ontvangen objectsubsidies.

Geschatte economische levensduur: de – bij het sluiten van de leaseovereenkomst – geschatte levensduur waarin het leaseobject verantwoord economisch kan functioneren in het bedrijf van de lessee.

Restwaarderisico: het risico dat het leaseobject na afloop van de vaste leaseperiode meer (positief risico) dan wel minder (negatief risico) waard is dan de vooraf geschatte restwaarde. Met restwaarde wordt bedoeld de reële waarde van het object na afloop van de vaste leaseperiode.

Vaste leaseperiode: de periode waarin de overeenkomst voor de lessee onopzegbaar is. De vaste leaseperiode voor overeenkomsten zonder koopoptie eindigt op het moment dat de lessee het leaseobject zonder nadelige financiële consequenties mag teruggeven. Voor overeenkomsten met een koopoptie eindigt de vaste leaseperiode op het moment waarop de eerste koopoptie kan worden uitgeoefend.

2.2. Criteria

De lessor zal uitsluitend voor de toepassing van het bodemrecht ex artikel 22, derde lid, IW 1990, alsmede voor de toepassing van artikel 3.30, eerste lid, Wet IB 2001 en de investeringsfaciliteiten in ieder geval als eigenaar van een door hem op basis van leasing ter beschikking gesteld leaseobject worden aangemerkt indien hij:

- a. zich als zodanig gedraagt,
- b. de juridische eigendom van het leaseobject heeft, én
- c. het positieve en/of negatieve restwaarderisico ten aanzien van het leaseobject loopt (zie hierna onderdeel 2.2.1.).

Het gedragen als eigenaar blijkt onder andere uit het feit dat de lessor, op grond van Nederlandse fiscale maatstaven, met uitsluiting van anderen, het leaseobject activeert op de fiscale balans, dan wel daarover heeft afgeschreven.

2.2.1. Het positieve en/of negatieve restwaarderisico

De lessor wordt geacht ten aanzien van het leaseobject het positieve en/of negatieve restwaarderisico te lopen als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- A. Voor overeenkomsten met een koopoptie of verlengingsoptie voor de lessee, als:
 1. de optieprijs reëel is, dat wil zeggen is vastgesteld op basis van de op het moment van het aangaan van de leaseovereenkomst redelijkerwijs te schatten waarde van het leaseobject aan het einde van de vaste leaseperiode;
 2. het bedrag van de koopoptie, dan wel de contante waarde van de verlengingsoptiebedragen, niet lager is dan 7,5% van de fiscale kostprijs; en
 3. het leaseobject na de vaste leaseperiode niet voor een lager bedrag dan uit de punten 1 en 2 voortvloeit ter beschikking wordt gesteld, onderscheidenlijk wordt vervreemd, aan de lessee.

- B. Voor overeenkomsten zonder koopoptie of verlengingsoptie voor de lessee, als:
- op het moment dat het contract wordt afgesloten, de reële verwachting bestaat dat het leaseobject na afloop van de vaste leaseperiode nog een substantiële waarde heeft. Als een object na afloop van de vaste leaseperiode tegen een lagere vergoeding dan overeenstemt met de hiervoor genoemde substantiële waarde aan de lessee ter beschikking wordt gesteld onderscheidenlijk vervreemd, wordt aangenomen dat hieraan niet is voldaan. In dit verband wordt onder substantiële waarde verstaan een waarde van minimaal 7,5% van de fiscale kostprijs.
- C. Voorts geldt voor de in de onderdelen A en B genoemde overeenkomsten dat:
1. de vaste leaseperiode niet langer is dan 85% van de geschatte economische levensduur van het leaseobject;
 2. geen afdekking heeft plaatsgevonden van het restwaarderisico bij de lessee of bij een aan de lessee gelieerde partij;
 3. geen afdekking heeft plaatsgevonden van het restwaarderisico bij een ander dan de lessee of bij een ander dan een aan de lessee gelieerde partij voor een bedrag van minimaal 7,5% van de fiscale kostprijs (zie hierna de toelichting op deze voorwaarde);
 4. de lessee niet via andere overeenkomsten beschikt over nagenoeg het volledige economische belang bij het leaseobject;
 5. elementen, die aantoonbaar vreemd zijn aan de voor de verrichte investeringen gangbare grondslag voor de berekening van de investeringsbijdragen, daarbij buiten beschouwing zijn gelaten. De in de leasetermijnen begrepen vergoedingen voor onderhoud zijn bijvoorbeeld zo'n vreemd element;
 6. de lessor in geval van sale and lease- back de aanspraak op fiscale investeringsfaciliteiten niet zal baseren op een hoger bedrag dan de fiscale kostprijs van het bedrijfsmiddel die gegolden zou hebben voor de lessee zelf;
 7. als op basis van een overeenkomst recht bestaat op Nederlandse fiscale investeringsfaciliteiten, in de betrokken overeenkomst wordt vermeld welke partij fiscaal eigenaar is. Als zou blijken dat zowel de lessee als de lessor ter zake van hetzelfde object een beroep op investeringsfaciliteiten hebben gedaan, moet de lessor van zijn aanspraak op de betrokken investeringsfaciliteiten afzien.

Toelichting bij voorwaarde C.3

Het afdekkingsverbod van minimaal het vereiste restwaarderisico van 7,5% van de fiscale kostprijs houdt het volgende in. Om fiscaal als eigenaar aangemerkt te worden moet de lessor risico lopen ten aanzien van de restwaardeontwikkeling van het leaseobject. Een negatief restwaarderisico kan op twee manieren worden beperkt. (1) De lessor dekt de eventueel te lopen schade af door de leasetermijnen te verhogen. In dat geval loopt hij het restwaarderisico nog steeds, maar wordt hij er alleen voor gecompenseerd, zelfs in de situatie waarin de waardedaling zich niet voordoet. (2) De lessor dekt het restwaarderisico af door middel van putopties. Hij zal de putoptie benutten als het object sterker in waarde daalt dan verwacht. Het object gaat dan over op degene die de putoptie verstrekt heeft. De laatste partij voelt dan ook de waardedaling, de lessor niet, want hij heeft het object niet meer.

Hoewel er economisch nauwelijks verschil tussen beide situaties bestaat, is dat verschil er formeel wel: in situatie 1 loopt de lessor een negatief restwaarderisico dat hij vervolgens compenseert door een hoger leasetarief. In situatie 2 loopt de lessor geen negatief restwaarderisico. Situatie 2 staat aan een operationele lease in de weg.

Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat het gebruik van opties ter indekking van het restwaarderisico voor zover dat 7,5% van de kostprijs te boven gaat, wel tot de mogelijkheden behoort.

Bijvoorbeeld: Is de verwachte restwaarde 20% van de kostprijs, dan kan, wanneer een calloptie is verstrekt met een uitoefenprijs van 17,5% van de kostprijs, het negatieve restwaarderisico worden ingedekt door een putoptie te nemen met een uitoefenprijs van 10% van de kostprijs.

- D. Bij overeenkomsten met een vaste leaseperiode langer dan vijf jaar wordt het vereiste minimum van het restwaarderisico, zoals dat hierboven is aangegeven onder de onderdelen A.2 en B en C.3, per jaar met 0,5% van de fiscale kostprijs verhoogd, voor zover de periode van vijf jaar wordt overschreden.
- E. In afwijking van het voorgaande wordt de lessor niet als fiscaal eigenaar van het leaseobject aangemerkt als de leaseovereenkomsten specifieke leaseobjecten betreffen. Als specifieke objecten in voormelde zin worden beschouwd:
- de objecten waarvan de waarde in het economische verkeer na afloop van de vaste leaseperiode alleen voor de lessee of met de lessee gelieerde partijen nog substantieel is; of
 - de objecten die naar hun aard of door de wijze waarop de objecten aan het bedrijf van de lessee zijn verbonden aan het einde van de vaste leaseperiode door geen ander dan de lessee gebruikt kunnen worden. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als het object voor het gebruik door een ander verplaatst zou moeten worden wat niet mogelijk is of vanuit bedrijfseconomisch perspectief onwenselijk is. Dit betekent overigens niet dat een niet verplaatsbaar object altijd een specifiek object is.



2.3. Invordering

2.3.1. Reële eigendom

Als op grond van de criteria van onderdeel 2.2 van dit besluit de lessor fiscaal als eigenaar van een door hem op basis van leasing ter beschikking gesteld leaseobject kan worden aangemerkt, is met betrekking tot het betreffende leaseobject sprake van reële eigendom in de zin van artikel 22.8.10 Leidraad Invordering 2008.

Hierbij merk ik op dat de in de Leidraad genoemde situaties die aanleiding kunnen geven om, niettegenstaande de reële eigendom, toch geen terughoudend beleid te voeren in de toepassing van het bodemrecht, ook van belang blijven voor de beoordeling van gelegde beslagen op leaseobjecten.

2.3.2. Onderhoudscontract en afnamebeding

Een onderhoudscontract (al dan niet verwerkt in de leasetermijnen) kan, behoudens onderhoud, ook een afnameverplichting inhouden, bijvoorbeeld in het geval het leasen van kopieerapparaten met de verplichting papier en toner af te nemen. Meestal zullen de kosten van een afnameverplichting gering zijn, waardoor het bestaan van een dergelijke afnameverplichting niet leidt tot toepassing van het bodemrecht.

Wanneer de bedrijfsomzet van een onderneming in overwegende mate wordt gerealiseerd met bedrijfsmiddelen ter zake waarvan een afnamebeding geldt, kan overigens van afzien van het bodemrecht geen sprake zijn. Een voorbeeld van een zodanige situatie is de copyshop.

2.3.3 Bijzonder kredietbeheer en bedrijfsinmenging

Bijzonder kredietbeheer is geen vorm van bedrijfsinmenging.

2.4 Bijzondere bepaling

Voor de toepassing van de heffing van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting komt het afdeckingsverbod, zoals dat hierboven is opgenomen onder onderdeel 2.2.1.C.3, te vervallen als geen beroep op Nederlandse fiscale investeringsfaciliteiten wordt gedaan.

2.5. Competentie beoordeling leaseovereenkomst

De beoordeling van een leaseovereenkomst wordt uitgevoerd door de inspecteur van de lessor. Bij een buitenlandse lessor wordt de beoordeling uitgevoerd door de inspecteur van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen, kantoor Amsterdam. Wordt een leaseovereenkomst, anders dan in het kader van beslaglegging op het leaseobject, aan de ontvanger ter beoordeling voorgelegd, dan zendt de ontvanger deze ter beoordeling aan de hiervoor bedoelde inspecteur. Is de leaseovereenkomst in het kader van beslaglegging op het leaseobject voorgelegd, dan oordeelt de directeur (artikel 2, eerste lid, onderdeel i, IW 1990).

3. IFRS 16, operationele lease en jaarwinstbepaling lessee

Met ingang van 1 januari 2019 zijn bepaalde ondernemingen verplicht bij het opstellen van de commerciële jaarrekening IFRS 16 (betreffende leaseovereenkomsten¹) toe te passen. Verslaggevingsstandaarden zoals IFRS kunnen afwijken van de fiscale winstbepaling waarbij de belastbare winst wordt bepaald op grond van goed koopmansgebruik. Het is de vraag of IFRS 16 in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en dus gevolgd mag worden voor de fiscale jaarwinstbepaling van de lessee. Dit is niet het geval².

IFRS 16 vervangt de verslaggevingsstandaard IAS 17. In geval van een operationele lease brengt IFRS 16 voor de lessee veranderingen met zich. Onder IAS 17 raakt een dergelijke leaseovereenkomst niet de commerciële balans van de lessee, maar komt louter de leasetermijn ten laste van het commerciële resultaat in het jaar waarin deze verschuldigd geworden is. Bij toepassing van IFRS 16 daarentegen raakt de operationele lease de commerciële balans van de lessee en werkt bovendien anders door naar zijn winst- en verliesrekening.

IFRS 16 verplicht de lessee namelijk in tegenstelling tot IAS 17 om het gebruiksrecht van het betref-

¹ Leaseovereenkomst is in dit verband een ruim begrip; in het algemeen vallen hieronder overeenkomsten van gebruik, zoals ook bijvoorbeeld huur en erfpacht.

² Wellicht ten overvloede: ook niet als de lessee IFRS 16 toepast op basis van Nederlandse verslaggevingsregels.



fende leaseobject als actiefpost op te nemen op de commerciële balans tegen – kort gezegd – de contante waarde van de betalingsverplichtingen en deze actiefpost lineair af te schrijven. Daarnaast worden de bijbehorende betalingsverplichtingen tegen contante waarde als passiefpost opgenomen, waarna deze passiefpost wordt opgerent op basis van de geamortiseerde kostprijsmethode. In het jaarlijkse commerciële resultaat is hierdoor een rentecomponent aanwezig die ervoor zorgt dat in de eerste jaren van het contract de jaarlast hoger is dan de nominale last (de leasetermijn/huursom) en – na een omslagmoment – in de latere jaren van het contract de jaarlast lager is dan de nominale last. De verwerkingwijze onder IFRS 16 leidt er kortom toe dat eerder dan onder toepassing van IAS 17 het geval was, kosten ten laste van het commerciële resultaat worden gebracht.

Bij een operationele leaseovereenkomst verleent de lessor aan de lessee het recht om gedurende een bepaalde periode gebruik te maken van een bepaald actief in ruil voor een vergoeding van de lessee. Voor de fiscale jaarwinstbepaling moet worden aangesloten bij deze civielrechtelijke realiteit van een tegen vergoeding verleend gebruiksrecht ten aanzien van het betreffende leaseobject (realiteitsbegin-sel). Vergelijk Hoge Raad 3 november 1954, nr. 11 928, ECLI:NL:HR:1954:AY3410, en zie in dit verband ook Hoge Raad 12 april 1995, nr. 30 105, ECLI:NL:HR:1995:AA1543. In de kern komt de jurisprudentie van de Hoge Raad hierop neer dat de periodieke vergoedingen voor gebruik van een actief als last in aanmerking worden genomen in het jaar waarin ze verschuldigd worden. Ook in het kader van de fiscale investeringsfaciliteiten heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de fiscale duiding van lease- en vergelijkbare overeenkomsten. Vergelijk de arresten Hoge Raad 4 juli 1961, nr. 14 577, ECLI:NL:HR:1961:AX8242, en Hoge Raad 9 mei 1990, nr. 26 098, ECLI:NL:HR:1990:ZC4281. Uit deze jurisprudentie leid ik af dat periodieke vergoedingen voor het gebruik van het leaseobject als last in aanmerking moeten worden genomen in het jaar waarin deze verschuldigd worden.

Dit alles betekent dat de lessee in geval van een operationele lease als jaarlast in aanmerking mag nemen hetgeen hij jaarlijks (nominaal) contractueel is verschuldigd voor het gebruik van het leaseobject dat hij in het betreffende boekjaar heeft genoten.

4. Ingetrokken en vervallen besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 15 november 1999, nr. AFZ 99/3262M, Stcrt. 1999, 225;
- het besluit van 20 juli 2001, RTB2001/2503M.

Met de intrekking van het voornoemde besluit van 15 november 1999 vervalt het besluit van 27 juni 2001, RTB2001/2423M, Stcrt. 2001, 122.

5. Inwerkingtreding besluit

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2020.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 10 december 2019

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq
hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken*