

Rapport

Een onderzoek naar de beslissing op een beroepschrift tegen gelegd (bodem)beslag op zaken waarvan niet de belastingschuldige de eigenaar is maar onderneming P.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de directeur Belastingen van de Belastingdienst niet gegrond.

Datum: 10 juni 2015

Rapportnummer: 2015/093

SAMENVATTING

Onderneming P is het niet eens met de beslaglegging door de Belastingdienst op computers die niet aan de belastingschuldige maar aan onderneming P in eigendom toebehoren. De Nationale ombudsman is van oordeel dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst in redelijkheid kon beslissen tot verhaal op de computers waarvan de eigendom niet berust bij de belastingschuldige, maar bij onderneming P. Dit omdat de directeur bij zijn beslissing in redelijkheid uit kon gaan van een economische levensduur van drie jaar voor de computers. Daarvan uitgaande kon de directeur oordelen dat geen sprake is van reële eigendom van onderneming P die op grond van het invorderingsbeleid wordt ontzien.

WAT IS DE KLACHT?

Onderneming P klaagt erover dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst afwijzend heeft beslist op haar beroep tegen de inbeslagneming van zaken waarvan niet de belastingschuldige de eigenaar is maar onderneming P.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

Op 8 oktober 2014 heeft de Belastingdienst ter invordering van een belastingschuld van W BV bodembeslag¹ gelegd op – voor zover hier relevant – twaalf computers die zich op de bodem van W BV bevonden.

Onderneming P heeft op 7 november 2014 beroep ingesteld tegen de inbeslagneming van de computers die haar eigendom zijn en aan belastingschuldige zijn verhuurd. Bij het beroepschrift was onder meer gevoegd de overeenkomst van verhuur van de computers. Uit de huurovereenkomst volgt dat de huurperiode van de computers loopt van 5 maart 2014 tot en met 31 december 2016. In de overeenkomst staat opgenomen: "De huurperiode voor de Apple computers eindigt in verband met de economische levensduur op 31 december 2016."

De directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) nam op 12 november 2014 een beslissing op het beroep. De directeur verklaarde het beroep niet ontvankelijk omdat het niet tijdig was ingediend. Wel werd het beroep ambtshalve beoordeeld. In de uitspraak werd in algemene zin ingegaan op het bodembeslag, met name op de begrippen 'bodem' en 'stoffering'. De directeur wees het beroep af. Dit omdat de economische verhouding tussen belastingschuldige en de computers aanleiding geeft deze als zijn zaken aan te merken. Dat betekent dat geen sprake is van reële eigendom

¹ zie voor bodembeslag relevante literatuur en wet- en regelgeving, onder 1.

van onderneming P die moet worden ontzien. In die situatie blijft het beslag gehandhaafd.² De directeur overwoog:

Ik heb de huurovereenkomst met betrekking tot de inbeslaggenomen computers beoordeeld volgens de leaseregeling (besluit van (15 november; N.o.) 1999, nr. AFZ 99/3639M, gewijzigd bij besluit van 27 juni 2001/RTB2001/2423M).

In artikel 2 van de Huurovereenkomst kantoorinventaris is de vaste huurperiode voor de computers vastgesteld op ruim 33 maanden, van maart 2014 tot en met 31 december 2016.

Omdat de vaste huurperiode langer duurt dan 85% van de economische levensduur van de computers, wordt (onderneming P; N.o.) niet aangemerkt als fiscaal eigenaar van de computers. Immers, beoordeeld aan de hand van objectieve criteria is de economische levensduur van computers te stellen op ten hoogste 36 maanden. In dat geval geeft de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de zaken aanleiding ze als zijn zaken aan te merken.

Als gevolg van artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008 blijft in die situatie het beslag gehandhaafd.

Nadat uitspraak was gedaan zijn de computers door de Belastingdienst verkocht.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Onderneming P is het met de beslissing van de directeur niet eens. In het huurcontact zijn de huurtermijnen voor meubilair en computers bewust uit elkaar gehaald.³ Dit met het oog op de regelgeving over de voorwaarden waaronder bij bodembeslag reële eigendom van een derde wordt ontzien. Voor de verhuur worden de computers afgeschreven in vijf jaar tegenover 10 jaar voor het meubilair. Dat betekent volgens onderneming P dat met de verhuurperiode van 33 maanden ruim binnen de periode van 85% wordt gebleven.

Onderneming P is het niet eens met de Belastingdienst dat de gebruikelijke afschrijving van computers 36 maanden is. De Belastingdienst verplicht ondernemers om de minimale afschrijftermijn van computers op te rekken van 36 maanden naar 60 maanden.

De conclusie van onderneming P is dat sprake is van correct hanteren van afschrijvingstermijnen in de zin van de eigen voorschriften van de Belastingdienst. En dus gaat het bij de computers om reële eigendom die moet worden ontzien.

² zie relevante literatuur en wet- en regelgeving, onder 2.

³ Naast de computers werd door onderneming P ook meubilair verhuurd aan belastingschuldige. De klacht ziet niet op het meubilair.

De Belastingdienst liet in reactie op bovenstaande conclusie van onderneming P weten dat deze de economische levensduur verwacht met de in acht te nemen afschrijvingstermijn ingevolge artikel 3.30, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Dit zijn echter twee verschillende begrippen.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

Het bodemrecht houdt kort gezegd in dat de Belastingdienst ter invordering van (bepaalde) belastingschulden verhaal heeft op alle roerende zaken die duurzaam op de 'bodem' van de belastingschuldige in gebruik zijn, ongeacht van wie die zaken zijn. Uit overwegingen van billijkheid wordt het eigendomsrecht van een derde ontzien in die gevallen waarin sprake is van reële eigendom van de derde.

In dit geval staat niet ter discussie dat de Belastingdienst voor het verhaal op de belastingschuldige het bodemrecht toekomt. De vraag die moet worden beantwoord is of de Belastingdienst op grond van het toepasselijke beleid⁴ af moest zien van verhaal op de zaken waarvan onderneming P het eigendomsrecht heeft.

De directeur heeft deze laatste vraag ontkennend beantwoord. Volgens de directeur heeft onderneming P weliswaar de juridische eigendom, maar niet tevens het economische belang bij de computers (de bodemzaken). De directeur grondt zijn beslissing op de omstandigheid dat de vaste huurperiode voor de computers is vastgesteld op ruim 33 maanden, te weten van 5 maart 2014 tot en met 31 december 2016. Volgens de directeur is de economische levensduur van computers te stellen op ten hoogste 36 maanden (drie jaar). Dat betekent dat de vaste huurperiode langer duurt dan 85% van de economische levensduur van de computers. Dan blijft op grond van het bepaalde in artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008 het beslag gehandhaafd.

Onderneming P betwist dat de economische levensduur van de computers moet worden gesteld op drie jaar. De computers worden in vijf jaar afgeschreven. Dat is ook in lijn met de omstandigheid dat de Belastingdienst de minimale afschrijvingstermijn stelt op vijf jaar.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kon de Belastingdienst bij zijn beslissing in redelijkheid uitgaan van een economische levensduur van drie jaar voor de computers. Daarvoor wordt verwezen naar hetgeen is opgenomen onder relevante literatuur en wet- en regelgeving, onder 3. Fiscaal mag op computers maximaal 20% per jaar worden

⁴ Dit beleid (zie relevante literatuur en wet- en regelgeving, onder 2) als zodanig is voor de Nationale ombudsman een gegeven.

afgeschreven, hetgeen een minimale afschrijvingstermijn van vijf jaar betekent. Bij een eventuele verkoop/buiten bedrijf stellen van de computers binnen de periode van vijf jaar kan dat leiden tot een boekhoudkundig verlies.

Onderneming P heeft geen andere argumenten aangevoerd op grond waarvan moet worden aangenomen dat zij de reële eigendom heeft van de computers. De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat de directeur in redelijkheid kon beslissen om niet af te zien van verhaal op de computers waarvan de eigendom berust bij onderneming P.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

RELEVANTE LITERATUUR EN WET- EN REGELGEVING

1. Bodembeslag

Het bodembeslag is geregeld in artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Het gaat om inbeslaggenomen zaken die zich bevinden op de bodem van de belastingschuldige en dienen tot stoffering van de bodem. Verhaal op die zaken is ondanks de eventuele rechten van anderen mogelijk. Het invorderingsbeleid voorziet in een terughoudend beleid wanneer sprake is van reële eigendom van een derde. Reële eigendom wordt behoudens bijzondere situaties geëerbiedigd. Onder reële eigendom van de derde wordt verstaan de situatie waarin de zaken zowel juridisch eigendom zijn van de derde, als in economisch opzicht in overwegende mate aan hem toebehoren.⁵

2. Artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008 geeft de criteria voor de beslissing op het beroepschrift tegen de inbeslagneming van bodemzaken. Kort weergegeven (en voor zover hier relevant) geldt het volgende. Het terughoudende beleid als bedoeld onder 1, geldt niet als de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de zaken aanleiding geeft deze als zijn zaken aan te merken. Verhaal op zaken van een derde is dan gerechtvaardigd. Die situatie doet zich bijvoorbeeld voor in "situaties waarin door middel van leasing of andere vormen van huur of bruikleen het economisch risico van waardevermindering van de zaken in overwegende mate bij de belastingschuldige ligt". Aangesloten wordt bij de leaseregeling (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 november 1999, nummer AFZ 99/3236M, Stcrt. 225, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 27 juni 2001, RTB 2001/2423 Stcrt. 122.).⁶ Hierin is aangegeven onder welke voorwaarden de lease-gever fiscaal als eigenaar van het lease-object wordt aangemerkt en er dus sprake is van reële eigendom. De voorwaarden zijn:

- a. de lease-gever gedraagt zich als eigenaar van het lease-object;
- b. de lease-gever heeft de juridische eigendom van het lease-object;
- c. de lease-gever loopt (positief/negatief) restwaarderisico aangaande het lease-object. Van dat laatste wordt geacht sprake te zijn bij contracten zonder koop- en/of verlengingsoptie voor de lease-nemer als op het moment dat het contract wordt afgesloten de reële verwachting bestaat dat het lease-object na afloop van de vaste leaseperiode nog een substantiële waarde heeft (minimaal 7,5% van de fiscale kostprijs). Daarbij geldt onder meer als voorwaarde dat de vaste leaseperiode niet langer is dan 85% van de geschatte economische levensduur van het lease-object.

3. Economische levensduur van computers

⁵ Zie voor een meer uitgebreide behandeling van het fiscaal bodemrecht onder meer: J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, Invordering van belastingen, Deventer : Kluwer, 2012, 8^e druk, hoofdstuk 14.

⁶ Dit besluit is tot stand gekomen in overleg met de Nederlandse Vereniging van Leasemaatschappijen. Dit besluit geldt voor de heffing van inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting en ook voor de invordering en dan met name bij de toepassing van het bodemrecht.

UNETO-VNI is de werkgeversorganisatie voor installatiebedrijven en de elektrotechnische detailhandel. UNETO-VNI heeft onderzoek gedaan naar de gemiddelde gebruiksduur van een groot aantal apparaten.

Voor een computer is de uitkomst de volgende:⁷

| Computer (pc, notebooks, tablets, gameconsoles) | | |
|--|-----------------|-------------------|
| Aankoopprijs | In jaren | In maanden |
| € 0 - 299 | 2 | 24 |
| ≥ € 300 | 3 | 36 |

Vergelijk ook de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet:⁸

Voor wie is het risico van waardedaling van de zaak? Is dit risico meer voor de lessee dan voor de lessor, dan zal het financieringsaspect eerder overheersen. Bij computers bijvoorbeeld is de economische levensduur gelet op de technologische ontwikkelingen, kort en bij een relatief korte onopzegbare leasetermijn zal het risico van waardedaling snel bij de lessee liggen.

De geschillencommissie Openbare Nutsbedrijven overwoog in zijn uitspraak van 1 juli 2001, nr. 02.0011ta:

Bij het cijfermatige voorbeeld hierboven heeft de commissie bovendien voorsnog geabstraheerd van het gegeven, dat goederen als de onderhavige reeds een aanmerkelijk deel van hun waarde verliezen zodra zij de winkeldeur uit worden gedragen. Indien de kwestie echter wordt gezien vanuit een oogpunt van lineaire afschrijving over een redelijk aantal jaren, uitgaande van de praktische of technische levensduur (hetgeen met name bij de computer niet leidt tot een "gebruikelijke" economische afschrijving over 3 jaren, maar tot een meer praktische afschrijving over 5 jaren, zijnde immers een computer van 5 jaren oud voor een modale consument nog heel goed bruikbaar), dan brengt het in de voorgaande volzin gestelde met zich mede dat niet onredelijk is dat niet ten volle rekening wordt gehouden met het in die volzin omschreven effect.

Bronnen op het world wide web geven een beeld dat hierbij aansluit:

<http://www.goeievraag.nl/computers-internet/hardware/vraag/124332/levensduur-computer>: gemiddelde economische levensduur van een pc is ca 3 tot 4 jaar. Daarna is het operating system (windows) zover geupgrade en zoveel verandert dat de oudere pc's niet meer snel genoeg zijn.

⁷<http://www.uneto-vni.nl/consumenten/over-uneto-vni/garantie-en-kwaliteit/gebruiksduurverwachting-uneto-vni>

⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet, Aantekening 3.8.13 Leaseregeling (safe-harbourregeling) bij: Invorderingswet 1990, Artikel 22 (Bodemrecht).

<https://forum.www.radartv.nl/viewtopic.php?t=46795>: Computers hebben een economische levensduur van 3 jaar.

<http://computertotaal.nl/vraag-en-antwoord/4345/wat-is-de-levensduur-van-een-pc-eeftijd>: economisch gezien zou ik zeggen 4 jaar., Maar over het algemeen zou ik inderdaad zeggen 4 jaar. Als je met afschrijvingen te maken hebt door bv een (eigen) bedrijf dan zou ik de marge van 3 jaar aanhouden.

<http://075computerservice.nl/levensduur.html>: Levensduur computer. De technische levensduur van desktop computers ligt zo rond de 6 tot 8 jaar, die van notebooks rond de 4 tot 5 jaar (bij intensief gebruik). De kortere levensduur bij notebooks komt voort uit het intensievere gebruik (b.v. meenemen) en de compactheid van de computer (gevoeligheid en hitte). Natuurlijk kan het zo zijn dat de computer eerder stuk gaat, het blijft immers elektronische apparatuur. Verder bepalen het merk en de kwaliteit van de onderdelen de technische levensduur van een computer. De economische levensduur van computers ligt zo rond de 3-4 jaar. Dit is dan ook een goed moment om uw computer eventueel te upgraden, oftewel onderdelen vervangen en/of toevoegen om uw computer bijvoorbeeld sneller te maken. Bovendien is het goedkoper dan de aanschaf van een nieuwe computer.

http://www.paradigit.nl/cms/service/voorwaarden/koop_en_garantie/default.aspx:⁹

7. Economische levensduur

Ieder product heeft een economische levensduur. Na deze periode wordt het product als verouderd gezien. In [tabel 1](#) kunt u zien hoe lang de economische levensduur van uw product bedraagt. De economische levensduur vangt aan bij de aanschaf van het product. De datum van de kassabon wordt gebruikt om na te gaan of een product binnen de economische levensduur valt.

| Productgroep | Economische levensduur in maanden |
|--------------------------|-----------------------------------|
| Desktop computers | 36 |
| Notebooks | 36 |
| Monitoren | 36 |

⁹ Paradigit Retail B.V. levert onder de handelsnaam Paradigit Computers een uitgebreid assortiment laptops, desktops, tablets en randapparatuur in 21 winkels verspreid over Nederland.

| | |
|--------------------------------------|----|
| Laserprinters | 36 |
| Inkjetprinters | 24 |
| Hardware accessoires | 24 |
| Routers / netwerkkapparatuur | 24 |
| MP3-spelers / PDA / Navigatie | 24 |
| Verbruiksartikelen / Accu's | 6 |

Tabel 1: Economische Levensduurtabel